

Autor(es): **Aurelia Valiño Castro**

Título: **Los instrumentos de información para la gestión pública. Principales deficiencias y propuestas de reforma**

Resumen:

---

## **I- INTRODUCCIÓN**

Si le preguntáramos a un presidente de cualquier país europeo qué es lo que más le preocupa de la economía de su gobierno, la respuesta más coincidente sería: reducir el gasto sin disminuir el nivel de servicios públicos. La necesidad del cumplimiento de los criterios de convergencia de la Unión Europea ha traído de nuevo a colación la preocupación por el déficit y el control del gasto público.

En los últimos años una de las palabras más utilizadas en el Sector Público es "gestión", queriéndole dar un aire más moderno a la de "administración" de la cual es sinónima. Se trata con ello de romper con lo tradicional que entraña la última y afrontar reformas que permitan alcanzar objetivos de eficacia y, más aún, de eficiencia. Este último es el gran reto actual del Sector Público.

Los manidos términos de eficacia y eficiencia son componentes de la acepción que quiere dársele al término de "gestión". No es necesario profundizar en el sentido de estas dos expresiones para comprender su alcance, basta con un breve repaso. Ambas se refieren a la consecución de objetivos, aunque analizando distintas fases del proceso por el cual se llega a alcanzarlos. Por eficacia en la actuación pública se entiende, o debe entenderse, la medida en la cual se han alcanzado los resultados que con ella se pretendían. Es muy importante resaltar que lo que se pretende medir son los resultados (outcomes); es decir: el efecto que tiene un programa sobre sus destinatarios. Erróneamente, lo que suele medirse como tal es lo que el programa produce (outputs), ofreciendo así una información parcial, y por ello inexacta. La eficiencia mide cómo se consigue lo que produce el programa: qué recursos se utilizan para conseguir esos productos, si su utilización es óptima, todo ello en función de las alternativas disponibles. Resumiendo, la eficiencia valora la relación entre inputs y outputs, frente a la eficacia que valora la relación entre outputs y resultados. El término "calidad" completa la terminología utilizada cuando se habla de gestión. Éste cierra el círculo de relaciones al dar el punto de vista de los receptores del servicio. La calidad se valora en función del cumplimiento

de expectativas de los administrados, a los que las modernas técnicas de gestión denominan "clientes", para acercar el lenguaje a lo que en la práctica se pretende realizar: implantar técnicas privadas adaptadas a lo público. Aplicando definiciones de empresa privada, un servicio público es de calidad si el servicio prestado coincide con lo que se espera de él por quien lo recibe.

El otro componente que define la gestión es la información. Una de las definiciones que más me gusta de la gestión es la que aportan Metcalfe y Richards, precisamente porque pone de manifiesto las etapas de la misma, sus componentes y efectos, y destaca el papel importantísimo que desempeña la información. Para Metcalfe y Richards "La gestión puede definirse en términos de procesamiento de información, dividido entre reunir información, transmitirla, analizarla, almacenarla, liberarla y finalmente emplearla en la toma de decisiones, el control y la evaluación". Conseguir información, procesarla y transmitirla constituyen parte de la gestión, sin la cual no podría valorarse la eficacia, eficiencia y calidad de la actuación pública, no podría realizarse un control de la misma y no se podrían corregir las actuaciones equivocadas. La calidad de los instrumentos de información es pues una cuestión clave para el desempeño de la gestión pública, al igual que para cualquier tipo de gestión.

Los instrumentos de información de que dispone la Administración Pública son el Presupuesto y la Contabilidad Pública. El principal problema que presentan es que no están adaptados a las nuevas necesidades de información que exigen las modernas técnicas de gestión. Considero imprescindible que cualquier valoración que quiera hacerse sobre el sistema de información debe tener en cuenta su validez como instrumento para la toma de decisiones, el control y la evaluación. En la actualidad, los instrumentos de información, si incluimos el conjunto de la Administración pública, sólo han servido para valorar la legalidad de las actuaciones públicas. Pero incluso, en muchos casos, aunque resulte duro decirlo, hay dudas de que hayan alcanzado este objetivo.

En las páginas que siguen se pretende revisar esta problemática desde la óptica de un economista estudioso del Sector Público y de su gestión, o de un usuario del servicio o cliente; es decir, una visión externa, frente a la interna que puede aportar el contable o el gestor.

## **II PECULIARIDADES DEL SECTOR PÚBLICO QUE DIFICULTAN LA APLICACIÓN DE LOS INSTRUMENTOS DE INFORMACIÓN**

Tradicionalmente el Sector Público ha ido adaptando las innovaciones que en materia de información se iban produciendo en el sector privado. Estas adaptaciones se han producido con retraso, y a veces, con poco éxito. La razón que está detrás es las diferencias en múltiples aspectos que presenta el Sector Público, especialmente las Administraciones Públicas, frente a la empresa privada, y la falta de una adecuada adaptación de los instrumentos de información privados a las peculiaridades del Sector Público.

La principal diferencia de la que surgen las demás es la del objetivo que se plantean alcanzar ambas organizaciones. La empresa privada presenta como objetivo la maximización del beneficio, contando con el precio como instrumento canalizador de la información. Por el contrario, para la Administración Pública los objetivos a los que se enfrenta son múltiples. Predominan, además los objetivos sociales sobre los económicos.

A la multiplicidad de objetivos se une la falta, en ocasiones, de determinación de los mismos. Una primera cuestión, imprescindible no ya para que la información sea útil, sino que exista, es saber sobre qué se debe informar. Este será el primer gran reto al que se enfrentará el Sector Público.

La multiplicidad de objetivos mencionada se origina por la gran diversidad de actividades que puede realizar el sector público, desde producir todo tipo de bienes y servicios como una actividad privada, aunque en este último caso se suele restringir a un sólo servicio o bien, hasta los puramente públicos o sociales de distribuir renta, buscar la estabilidad o el crecimiento económico. Objetivos que a veces entran en conflicto, incrementando las dificultades de valoración. Esta multiplicidad de objetivos se encuentra, con frecuencia, dentro de una unidad administrativa, y en ocasiones, por el contrario, varias unidades administrativas persiguen el mismo objetivo. Determinar, en el primer caso, como los factores utilizados en una unidad contribuyen a alcanzar cada resultado, o en el segundo, separar la porción de resultado que se ha obtenido por cada unidad, implica un control que no se aplica en la práctica. Por ejemplo, determinar en qué medida la disminución de la criminalidad de una zona se debe a una disminución del nivel de paro, a una mejora de las políticas locales de mantenimiento de rentas mínimas, a una mayor vigilancia policial autonómica o de la Administración Central o de la Local, a un aumento de las penas por delitos, a políticas de rehabilitación social..., implicaría un nivel de información que difícilmente se alcanza en la práctica.

A la complejidad de las actividades se une el tamaño de las organizaciones públicas, con el que no tienen parangón las empresas privadas. El tamaño en sí mismo constituye un problema de control de información. También habría que añadir cierta ambigüedad en la tecnología. Para poner de relieve este aspecto Vicente Ortún pone el ejemplo de las dificultades de determinar cómo el Ministerio de Asuntos Exteriores produce "estabilidad en el Mediterráneo".

A la hora de medir los resultados, que como he indicado es crucial para poder evaluar la eficacia, eficiencia y calidad, no sólo es fundamental determinar los objetivos sino también la población a la que van dirigidos. Esto último, en ocasiones, también entraña sus dificultades. En algunos casos, la población objetivo es algo tan vago y general como el conjunto de la población. Por ejemplo, si quisiéramos medir la calidad de los servicios penitenciarios, las reglas de medida de la calidad indican preguntar a los usuarios o clientes. Pero ¿tiene sentido preguntar a los presos?. En este caso, se optaría por considerar usuarios al conjunto de la sociedad.

El factor político también juega una baza importante que no hay que dejar de lado. En ocasiones, "interesa" que los objetivos sean vagos o imprecisos. Le interesa por una parte al gobernante que no quiere quedar excesivamente comprometido en unos Presupuestos de los que se le exigirá un cumplimiento del que deberá responder en el Parlamento y ante las urnas. Y puede interesarle al funcionario temeroso de una evaluación o juicio negativo, o simplemente de que pueda exigírsele mayor trabajo por igual remuneración.

Otro factor que ha condicionado en la práctica, como veremos, la innovación en los sistemas de información aplicados al Sector Público es la menor experiencia del Sector Público en la evaluación de la eficacia y eficiencia. Por ello hay dificultades de adaptación de los propios funcionarios que han de aplicarlas. Y retrasos en la aplicación de normas de información incluso cuando son obligatorias, como pondré de relieve más adelante.

### **III TIPOLOGÍA DE LAS NECESIDADES DE INFORMACIÓN Y TÉCNICAS DE MEDIDA**

A nivel teórico, los problemas anteriores no han impedido el diseño de fórmulas que pretenden lograr la medida de la eficacia, la eficiencia y la calidad (aunque para esta última se recomienda esperar a un mayor desarrollo de las dos anteriores ). No voy a desarrollar todas estas medidas , sino clasificarlas a fin de poner de relieve las que más encajan con las disponibilidades y necesidades de información.

Por una parte están las técnicas de investigación operativa, análisis de sistemas, coste - efectividad y coste beneficio. Son todas ellas técnicas que por sus características son válidas para efectuar valoraciones de actuaciones concretas. Se utilizan para tomar decisiones sobre llevar a cabo o no una determinada actuación pública, para elegir la alternativa más adecuada. No son, por lo tanto, técnicas de evaluación continuada. Requieren un nivel de especialización elevado por parte de quien ha de aplicarlas. Y un volumen de información amplio y variado sobre los costes y beneficios implicados, pero no se necesita de una periodicidad en la elaboración de la misma. De hecho puede elaborarse la información para el proceso de evaluación concreto que se pretende llevar a cabo.

Otra cuestión es la evaluación de una actividad en curso o el proceso continuado de revisión de una actividad o tarea por el que se quiere determinar si es eficaz o eficiente. Esto exige que la información se produzca de forma continuada y que esté procesada como interesa al destino que se le va a dar y a quien la va a recibir. Es decir, que puedan cumplirse los requisitos que se le exigen a la información para que sea útil: que sea veraz, pertinente y oportuna. Traducido al campo en concreto que nos ocupa, se trata de saber en cada momento y de cada actividad o política pública qué objetivo persigue o para qué se realiza, plan de realización, qué inputs se utilizan, cuánto cuestan, cómo se financian y el coste de financiación, grado de realización hasta el momento (cuanto se ha hecho y cuánto ha costado) y grado de objetivo alcanzado, en qué medida se aleja lo previsto y lo deseable de lo realizado. Además la información debe llegar a tiempo para la toma de decisiones, la evaluación y el control. Las técnicas de evaluación que están dentro de esta línea son fundamentalmente el uso de indicadores de gestión, para valoraciones de eficacia y las técnicas de utilización de funciones de coste o producción que buscan minimizar los primeros o maximizar los segundos o hallar las desviaciones frente a un modelo dado (aproximaciones no frontera - funciones Cobb-Douglas, función Translog-, aproximaciones frontera o envolventes de datos). Todas las técnicas anteriores adolecen de deficiencias y están en proceso continuo de revisión. Los indicadores de gestión son más sencillos y se aplican de forma más generalizada. Por el contrario, las técnicas de medida de la eficiencia, quizás por su mayor complejidad, se han aplicado para casos concretos y políticas concretas.

Los instrumentos de información más adecuados para la aplicación de las técnicas anteriores son la Contabilidad Analítica y el Presupuesto por Programas. Ambos se complementan y necesitan y son imprescindibles para al gestión, tal y como la he presentado: en términos de evaluación de resultados. En las líneas que siguen analizaré las características que se les exigen para ser instrumentos de información adecuados para la gestión y su concreción en la práctica. Pero antes quiero presentar un cuadro en el que se sintetizan las variadas actividades del sector público, sus características y los elementos necesarios para la valoración, poniendo así de relieve las necesidades de información de cada una para poder valorarlas desde el punto de vista de la eficacia (especialmente ésta) y de la eficiencia.

## Cuadro nº1: ACTIVIDADES DEL SECTOR PÚBLICO

		Tipo de actividad	Ejemplos	Características	Outputs	Indicadores de resultados
	Demanda regular	Proceso rutinario	Mecanografía, emisión de pasaportes	Medida tipo (p.e. pequeña variación entre unidades elaboradas). A menudo basadas en una norma.	Número de unidades elaboradas	Calidad (p.e. ratios de error, oportunidad) Productividad del personal. Coste unitario
Con Demanda		Proceso casuístico	Investigación de crímenes. Tratamiento de pacientes	Las diferencias entre los casos pueden ser importantes. A menudo se requiere juicio de profesionales	Nº casos terminados (ponderados, en caso necesario, teniendo en cuenta su complejidad)	Igual que el anterior, pero el análisis de calidad requiere el uso de grupos de referencia y/o ver la satisfacción de los clientes
(interna o externa)	Demanda esporádica	Elaboración de proyectos	I+D, consultorías internas, campañas de publicidad	Elementos de trabajo individuales. A menudo se necesita un análisis coste-beneficio al principio. Los resultados pueden ser inciertos	Pueden dar lugar a elementos de deliberación - p.e. informes, prototipos. El nº de proyectos terminados puede ser significativo para algunos programas de investigación	Diferencias entre costes y beneficios temporales. Medidas de realizaciones técnicas. Calidad (a menudo juzgada por grupos de referencia)
		Respuesta urgente	Bomberos, ambulancias	La demanda puede ser impredecible y esporádica, pero muchos casos necesitan ser tratados en cuanto surgen. Implica necesidad de exceso de capacidad para cubrir los puntos máximos de demanda	Elementos de capacidad o incidentes a tratar	Rapidez de respuesta. Efectividad (vidas o valor de propiedad salvadas)

Sin demanda	Mantenimiento	rutinario	Registros, mantenimiento de edificios, producción regular de estadísticas	Actividades rutinarias tipo	Volumen de trabajo hecho	Diferencias respecto a plan. Productividad/ coste unitario/ precisión exactitud (o otras medidas de calidad)
	Actuación proceso	sobre el casuístico	Inspección de impuestos, inspección de empresas, auditorías internas	A menudo actividades preventivas o de regulación	Como en el proceso casuístico	Como en proceso casuístico, más ratios de realización (p. e. cantidad de fraude fiscal descubierto)

Fuente: elaborado a partir de Lewis y Jones (1990, p. 43 y 44) "The use of outputs and performance measures in government departments" en Cave Cogan y Smith (eds.) Output and Performance measurement in Government. The State of the Art, Jessica Kingsley Publishers, pp 39-58

Existen otras posibles clasificaciones de las actividades del sector público más conocidas, como la que se basa en las funciones: educación, sanidad, vivienda, etc.; pero pueden ser reconducidas a la presentada por Lewis y Jones. Lo interesante de esta última es que pone de relieve la posibilidad, en ocasiones negada, de - a pesar de los problemas de medida antes mencionados - disponer de indicadores que reflejen un determinado grado de realización.

No obstante, hay que recalcar que el análisis de resultados sólo consigue ser tal si logra medir el impacto del programa; es decir: si los indicadores muestran la medida en la que se ha alcanzado el objetivo final del programa. Ya he expuesto que en ocasiones los objetivos finales son ambiguos o existen dificultades para lograr información que refleje el impacto final que se quiere medir, en esos casos se utilizan objetivos puente que recoge aquellos elementos que sí pueden medirse y que pueden estar relacionados con el objetivo final. Consiste en ir desgranando las etapas por las que puede alcanzarse el objetivo final. Por ejemplo, uno de los objetivos que apuntaba como problemático a la hora de evaluar su consecución, por la multiplicidad de actividades públicas - e incluso privadas- que podían estar influyendo en el resultado final, era el de la reducción de la criminalidad de una zona. Se podría medir la eficacia de una determinada actuación pública por sucesivos escalones hasta el objetivo final. Así, para valorar la incidencia de la política penitenciaria de rehabilitación de presos a través de un programa de enseñanza de un oficio, se optaría primero por valorar la medida en la cual han aprendido ese oficio, para después relacionarlo con la disminución de la reincidencia de esos presos, que es un objetivo más cercano al de la disminución de la criminalidad u objetivo último.

Así pues, aunque existen dificultades de medida, que hay que tener presentes en todo caso para elegir las técnicas más adecuadas en cada momento, también existen las posibilidades de superarlas y lograr, cuanto menos, una aproximación a la medida de resultados deseado. La cuestión es que los instrumentos de información contable y presupuestaria den entrada a la aplicación de estas técnicas.

#### **IV LA CONTABILIDAD PÚBLICA AL SERVICIO DE LA GESTIÓN**

La contabilidad tiene como objetivo proporcionar información útil para la toma de decisiones. Por lo tanto es imprescindible que se adapte a las exigencias de quienes la necesiten. Y las exigencias actuales van de la mano de las nuevas técnicas de gestión pública que se han perfilado en la década de los noventa y que van en la línea de lo expuesto hasta ahora:

Orientación de la actividad pública hacia el cliente en lugar del administrado.

Búsqueda de eficacia, eficiencia y calidad, valoradas en términos de resultados en lugar de outputs, buscando también minimizar costes ("value for money").

Planificación a medio y largo plazo y control de resultados.

Descentralización de responsabilidades, en muchos casos creando agencias que actúan con autonomía en la gestión y repercutiendo en la mayoría en reformas del sistema de funcionariado.

Imitación de las prácticas privadas, introduciendo competitividad, creando en ocasiones mercados internos, y en otras contratando la prestación de servicios con el sector privado.

La información que resulte de las anteriores exigencias será también útil para los ciudadanos, que sabrán qué reciben a cambio de sus impuestos y comprobarán si se despilfarran o no los recursos; a los empresarios que en muchos casos operan con el Sector Público y han de tener garantías de cobro en un periodo prudente, o simplemente deben poder prever las influencias que el Sector Público puede tener en sus negocios, para el Parlamento que debe exigir cuentas al gobierno y para ello ha de estar adecuadamente informado.

La nueva utilización que pretende darse a la información contable exige la aplicación de un sistema de contabilidad analítica o de costes , que incorpore los indicadores de realización. Esto no excluye a la contabilidad financiera, sino que la complementa, al igual que en el sector privado.

Una cuestión muy importante es la aplicación del principio de devengo, con base a lo que se denomina, en traducción de la terminología inglesa "accrual accounting", contabilidad acumulativa. La aplicación de este principio implica la contabilización del gasto en el momento en que se realiza el consumo. La polémica radica en la práctica en determinar si el "nacimiento de la obligación de pago" se produce en el momento mismo del consumo o en el momento de la recepción de la factura. Lo último es más cómodo. No obstante es más adecuado para las modernas técnicas de gestión asimilarlo al primero. En esta línea se pronuncia el actual Plan de Contabilidad Pública cuando define el principio de devengo especificando que "la imputación temporal de gastos e ingresos debe hacerse en función de la corriente real de bienes y servicios que los mismos representan. (..) Los gastos e ingresos que surjan de la ejecución del presupuesto se imputarán cuando, de acuerdo con el procedimiento establecido en cada caso, se dicten los correspondientes actos administrativos". No obstante, al menos a la fecha de cierre del periodo, aunque no hayan sido dictados los mencionados actos administrativos, también deberán reconocerse en la cuenta del resultado económico-patrimonial los gastos efectivamente realizados por la entidad hasta dicha fecha. Pero hay que señalar que la salvedad que establece la norma al decir que "si no puede identificarse claramente la corriente real de bienes y servicios se entenderá que los gastos o los ingresos se han producido cuando se reconozcan los incrementos de obligaciones o derechos, o las correcciones valorativas que afecten a elementos patrimoniales", desvirtúa la definición inicial que coincidía con la definición que asimila el gasto con el consumo.

Los problemas se agravan para el Sector Público en este campo, ya que el retraso, en algunos casos incluso del reconocimiento de la existencia de las facturas, además de perjudicar la información que se obtiene de las finanzas y actuaciones públicas en un momento determinado, encarece los costes de los servicios contratados con el sector privado, que incorpora al precio los riesgos de incobrables. Ni que decir tiene que los perjuicios para la utilidad de la información (recuerdo los requisitos de veraz, oportuna y pertinente), si se prescinde del principio de devengo para utilizar el de caja.

El requisito de la descentralización de responsabilidades exige también la creación de "subentidades contables" con dotaciones presupuestarias independientes. Debe existir una normalización que permita las comparaciones tanto entre las entidades públicas como de éstas con las unidades privadas.

Se hace necesario también una integración en la información obtenida en la contabilidad y la que corresponde al sistema presupuestario, como resaltaré más adelante. Esta coordinación se extiende también a la necesidad de información para la planificación, con sistemas contables y presupuestarios plurianuales. El sistema de contabilidad acumulativa implica también tener una información, como indica su nombre, acumulada de los valores de los activos y de las deudas, obteniendo así una valoración de la riqueza neta del Sector Público, como un aspecto más de la información necesaria para conocer el estado financiero del mismo. No obstante, como se comentará más adelante, este tipo de información todavía no se ha incorporado de forma amplia al sistema contable de los gobiernos, salvo en Nueva Zelanda e Islandia.

En nuestro país la existencia de un Plan General de Contabilidad Pública (en adelante P.G.C.P.) que implique una normalización contable en el Sector Público es relativamente reciente, frente a una mayor experiencia en el mundo anglosajón, tanto en el aspecto teórico, académico y profesional. El primer P.G.C.P. se aprobó el 14 de Octubre de 1981. Inicialmente por un período experimental en el que se aplicó con carácter provisional sólo para el Estado y a partir de 1 de enero de 1982. Esta aplicación se realizó centralizadamente, tuvo carácter provisional y se desarrolló en paralelo con la entonces vigente Contabilidad administrativa. Tomaba como modelo el Plan General de Contabilidad para la empresa aprobado en 1973. Se constituyó una Comisión para su implantación y se autorizó al Interventor General de la Administración del Estado a introducir las modificaciones necesarias que se detectasen en la aplicación provisional. Como consecuencia de ello se modifica en 1983.

Se pretendía diseñar un sistema de información contable totalmente descentralizado con contabilidades autónomas en todas y cada una de las oficinas que integran su organización contable. Lo cual exigía una infraestructura informática adecuada. Para ello se diseñó el Proyecto SICOP (Sistema de Información Contable Presupuestario). Los trabajos para su aplicación (adquisición de equipos para proceso de datos, acondicionamiento de locales, formación de personal, etc.) comienzan en 1983 y se implanta en 1986, mediante el Real Decreto 324/1986, de 10 de febrero. Como complemento se dictaron las correspondientes Instrucciones de Contabilidad que lo adaptaban a los distintos tipos de Oficinas Contables: Centros Gestores del Presupuesto de Gastos; Delegaciones de Hacienda; Dirección General del Tesoro y Política Financiera y Central Contable. Continuando con la normalización contable, se crearon adaptaciones para los Organismos Autónomos de la Administración Institucional del Estado, de implantación obligatoria en 1987.

La siguiente etapa comienza con la creación, mediante Resolución de la Secretaría de Estado de Hacienda, de 28 de diciembre de 1990, de la Comisión de Principios y Normas Contables Públicas, integrada por profesionales de la contabilidad y representantes del mundo académico y de la administración pública, en sus tres niveles, estatal, autonómico, y local. En el ejercicio de 1992 se inicia con carácter obligatorio para la Administración Local. Como resultado de sus trabajos se obtienen un conjunto de normas y criterios contables que no son de obligado cumplimiento, pero sí actúan como norma de referencia para un nuevo plan que comienza a estudiarse en 1992. Este nuevo plan tomará como referencia el de la empresa privada de 1990. En 1992 es cuando se produce la aplicación obligatoria para la Administración Local.

El nuevo P.G.C.P. se aplicó obligatoriamente a partir del 1 de enero de 1995 a las siguientes entidades: La Administración del Estado, los organismos autónomos a que se refiere el artículo 4 del Texto Refundido de la Ley General Presupuestaria aprobado mediante el Real Decreto Legislativo 1091/1988, de 23 de septiembre (en lo sucesivo TRLGP), las entidades a que se refiere el artículo 6.5 del TRLGP, de acuerdo con lo que se disponga en su normativa específica, entidades gestoras de servicios comunes de la Seguridad Social, Comunidades Autónomas y Haciendas Locales

Como la Contabilidad Pública española sigue un proceso de normalización paralelo al del sector privado, el PGCP de 1981 no incluía el grupo 9 de Contabilidad Analítica, al igual que no lo incluía el privado de 1973. En 1983 se introduce este sistema en el Sector Público, por Orden de 23 de septiembre. Entre otros objetivos, según se indicaba en el propio texto, se pretendía aprovechar su implantación para desarrollar las modernas técnicas de presupuestación, en especial el presupuesto por programas y el presupuesto base cero. Se pueden distinguir tres etapas en su aplicación :

1984-86. Primera etapa en la que la IGAE inicia una serie de trabajos tendentes a la realización de experiencias prácticas. Pero los resultados no fueron los esperados por la poca repercusión práctica

1987-92. Segunda etapa en la que se abandona la aplicación de un sistema único de cálculo de costes, centrándose en los organismos que manifestasen interés en contar con la Contabilidad Analítica. En principio se comenzó con sistemas de costes históricos para pasar a costes standar después y se intentó identificar indicadores de resultados.

Proyecto CANOA, tercera fase, que pretende implantar sistemas de Contabilidad Analítica a los Organismos Autónomos estatales que lo soliciten.

Los informes elaborados por el Tribunal de Cuentas completan la panorámica histórica que acabo de presentar. En estos se pone de manifiesto los problemas de adaptación que han tenido las Administraciones Públicas en sus tres niveles: central, autonómico y local. En primer lugar se observa un retraso generalizado en la rendición de cuentas, que en el caso de la Administración Local incluso se convierte en no rendición de las mismas para un número de ayuntamientos importante. En aquellas Administraciones que rinden cuentas, se detectan irregularidades en la contabilidad y desajustes en las cuentas, especialmente en Comunidades Autónomas y Haciendas Locales. Esta falta de aplicación de las normas contables puede hacer dudar a muchos de la posibilidad de conducir la contabilidad pública española a sistemas más modernos.

Recientemente, en 1996, se pone en marcha el Proyecto Sorolla, como resultado de la colaboración entre la Intervención General de la Administración del Estado (IGAE) y de la Oficina de Cooperación Universitaria. Se crea como un sistema modular, complementario del Sistema de Información Contable (SIC'2), antes adoptado por la Administración General del Estado, y asumido por la mayor parte de sus organismos Autónomos y de las Universidades Públicas. El objetivo es dotar a sus unidades administrativas de un sistema informático que

facilite la gestión económica, al mismo tiempo que propicie la instrumentación normalizada de los procedimientos asociados a esa gestión. La Contabilidad Analítica CANOA se incluye como uno de los módulos del Proyecto. Habrá que esperar a ver los resultados reales del mismo.

## **V- EL PRESUPUESTO COMO INSTRUMENTO DE GESTIÓN**

El Presupuesto es el otro gran instrumento de información en el que se apoya la gestión. Pero para que pueda servir, como así debe ser, para la programación, evaluación y control desde el punto de vista de la eficacia y eficiencia debe ser un presupuesto por programas o por objetivos. Así lo ha venido reclamando el Tribunal de Cuentas en los sucesivos informes que ha elaborado sobre la actuación de la Administración Pública. Si no se planifica sobre objetivos, con un seguimiento de su realización, es imposible evaluar resultados y en consecuencia medir eficacia y eficiencia. No es necesario insistir más en esto.

En España comienza la aplicación de un Presupuesto por Programas para la Administración del Estado en 1984, pero no es hasta 1989 cuando empieza un sistema de seguimiento por objetivos. Este sistema se instrumenta a través de la Ley 37/ 1988 de Presupuestos Generales del Estado para 1989 y por la Orden Ministerial del 1 de abril de 1989, que se complementa con la resolución de la Dirección General de Presupuestos de 29 de junio de 1989 que aprueba las instrucciones, los modelos y las fichas referentes a dicho seguimiento.

La incorporación al sistema de seguimiento no es general, tan sólo unos cuantos programas que van variando con incorporaciones de nuevos programas y altas de otros. Esto impide un mínimo seguimiento en el tiempo. El primer problema con el que choca el sistema de seguimiento es que el Presupuesto en sí no es realmente un presupuesto por objetivos, sino más bien una clasificación funcional de las actividades del Estado. Es decir, se echa en falta una adecuada definición de los objetivos, existen imprecisiones y en algunos casos los objetivos coinciden con las denominaciones de los Ministerios. Ese defecto de partida quizás justifique los defectos de los indicadores de realización, que tampoco son tales, sino más bien indicadores de output en términos físicos.

Las deficiencias son mayores a nivel de Comunidades Autónomas y todavía mayores en el de las Haciendas locales, que ni siquiera cuentan con un presupuesto por Programas (la clasificación funcional comienza a aplicarse en 1992).

Estas carencias han llevado a afirmar que el Presupuesto español sólo actúa como un instrumento limitador del gasto público, al servicio del cumplimiento del principio de legalidad. No obstante, otras deficiencias del Presupuestos llevan a la conclusión de que tampoco realiza esta función. Son constantes las modificaciones presupuestarias que se aplican sobre los presupuestos iniciales. Aunque se introduce un límite a través del art. 10 de la Ley de Presupuestos Generales del Estado para 1990 a las modificaciones en las operaciones no financieras, se ha roto cuando ha hecho falta (por ejemplo en 1993, para permitir que afloraran deudas contraídas por el INEM y el INSALUD en ejercicios anteriores). A pesar del límite, las modificaciones del Estado se sitúan entre el 20% y el 30%. Carentes del límite, las Comunidades Autónomas oscilan entre el 40 y el 48% y los Ayuntamientos, con media entre el 25% y 28%. Ahora bien, según indica Barea, el límite no implicó que el gasto real se mantuviese dentro del mismo "ya que cuando el techo se iba a sobrepasar, el gasto no se contabilizaba con cargo al Presupuesto, sino por operaciones de Tesorería y por tanto fuera del Presupuesto, o inclusive no se contabilizaba".

El Tribunal de cuentas ha venido reiterando estas denuncias sucesivamente, junto a otras, como por ejemplo: algunos ayuntamientos gastan por cuantías para las que no tienen dotación presupuestaria, y prácticamente todos ellos presentan unas cantidades excesivas de créditos pendientes de cobro y pago.

Otra cuestión de la que adolece nuestro sistema es una adecuada coordinación entre la contabilidad y el presupuesto. Ambos se complementan. La contabilidad debe servir para apoyar la fase de elaboración del presupuesto y en la de seguimiento del mismo.

## **VI- LA EXPERIENCIA EN LOS PAÍSES DE LA OCDE.**

En la década de los 90, prácticamente la generalidad de los países de la OCDE (aunque con distintas fechas de arranque según países y distinta profundidad) se han embarcado en reformas tendentes a mejorar la calidad de los servicios, buscando eficiencia y satisfacción en los usuarios, a través de descentralización de los servicios y que los funcionarios asuman una responsabilidad directa de los servicios que prestan. Según manifiesta la Organización la

explicación de estas reformas se encuentra en :

Presiones presupuestarias; enfocando la mejora en la calidad del servicio como un medio de reducir costes, o " hacer más con menos".

Una mayor exigencia del público que quiere mejores servicios en cuanto a sus características y en cuanto a cómo se proporcionan.

Reconocimiento del hecho de que una mayor responsabilidad, innovación y eficiencia en el sector público mejorará la economía en general

Presiones para aumentar la legitimidad y transparencia del gobierno a través de la especificación de los derechos de los ciudadanos a los servicios y un aumento de la igualdad de acceso de los ciudadanos a dichos servicios.

Nuevas posibilidades tecnológicas para mejorar la calidad de los servicios.

Cambios en las teorías de gestión del sector privado, consideradas como relevantes y transferibles al sector público.

La mayor responsabilidad individual que se establece en estas reformas y la descentralización en la toma de las decisiones que la acompaña, exige un mayor control de las actuaciones públicas. Ello, a su vez, va de la mano de una mayor necesidad de información y mejora en los instrumentos de la misma. En el Simposium sobre Iniciativas en la Calidad de los Servicios realizado por la OCDE en París, en 1994, se destaca como resultados importantes para la mejora de la calidad de los servicios:

El papel de la elección del cliente

La extensión de la consulta al cliente y su participación

Efectivo uso de las reclamaciones y mecanismos para corregir agravios.

**PROPORCIONAR MECANISMOS DE INFORMACIÓN, ESPECIALMENTE PARA LA MEDIDA Y CONTABILIDAD DE LA REALIZACIÓN DE LOS SERVICIOS.**

Impacto de las iniciativas de calidad de los servicios en las relaciones entre los gobiernos.

Para poner de manifiesto la importancia que tiene el punto que he destacado en mayúsculas en las reformas de la Administración Pública que se están llevando a cabo, voy a extraer de estas reformas los aspectos que se refieren a la información. Para ello he utilizado como fuente a publicación de la OCDE de 1997: " Issues and Developments in Public Management" de la serie PUMA, en la que se pasa revista, actualizada hasta este año, a todos los países de la OCDE. Como decía, aunque las reformas cubren casi todos los aspectos de la Administración, me centraré en los que se refieren a los presupuestarios y contables.

## AUSTRALIA

Es uno de los países que ha hecho reformas avanzadas basadas en la evaluación de resultados y concesión de responsabilidades. Es entorno a 1994 cuando empiezan las reformas. En marzo de 1996 se crea una Comisión Nacional para la Revisión de Cuentas, que emite un primer informe el 19 de junio de 1996, en el que se adopta una estructura de establecimiento de principios, conocimiento de los objetivos económicos y sociales del gobierno, asesorando cuando no están claramente especificados y cuando las actividades no se llevan de acuerdo con la "mejor práctica".

Se establece una contabilidad acumulativa. Desde 1994-95, todas las entidades públicas, incluyendo los Ministerios, deben preparar y entregar certificados de estados financieros acumulados (balance de resultados, balance de situación, estado del programa, y balance del flujo de fondos o cash flow). Al terminar el año fiscal de 1995, se prepararon tres balances generales consolidados, para el conjunto del gobierno, sobre una base acumulativa. Los balances también muestran los resultados financieros para cada sector que compone el conjunto del gobierno (gobierno general, empresas públicas comerciales y empresas públicas financieras). El gobierno acordó aplicar para el año 2.000 una estructura informativa compuesta por informes de presupuesto integrado, de gestión de recursos y financieros. La primera fase de aplicación exige que los estados financieros consolidados certificados sean presentados ante el Parlamento para el último año fiscal 96-97.

El objetivo de todas estas actuaciones es construir una estructura financiera consistente, en la cual puedan determinarse los objetivos o metas finales y contrastar su realización con los objetivos y metas que puedan medirse para conseguir un informe sobre una base real. Con ello se piensa mejorar la transparencia de las actividades públicas al mismo tiempo que se consigue un sector público más eficiente

## AUSTRIA

A comienzos de los 90 se crea un Proyecto de Gestión Administrativa. Entre sus objetivos destaca: aumentar la productividad un 20% en los próximos 4 años y desarrollar estrategias que incluyen datos sobre costes específicos y realizaciones; así como reducir los costes administrativos introduciendo sistemas de contabilidad de costes, con el ánimo de hacer a la Administración Pública más consciente de los mismos. Este proyecto finaliza en 1994 con un Informe que incluye otros dos sobre aspectos interministeriales ("liderazgo y personal", "presupuesto y control") e intraministeriales (éxito en determinadas privatizaciones).

En 1995 se efectuó una revisión de los objetivos del Proyecto, entre las prioridades que se destacan ahora, ocupa el primer lugar continuar con los esfuerzos para aplicar un sistema de contabilidad de costes en la Administración Pública. A continuación, establecer un sistema de medida de resultados y establecer una cultura orientada a los resultados con especial impulso a la información.

Consistente con la cultura orientada al resultado que se defiende, se crea un proyecto para elaborar el sistema de medida de las realizaciones. Con el apoyo de la OCDE-PUMA, se establece un sistema de indicadores de realización, que proporciona a la Administración Pública la información básica para programas que evalúen de forma comparada rendimientos de actividades. En una primera etapa se analizan los indicadores de realización existentes en cuatro Ministerios piloto, para determinar cuales de los indicadores existentes pueden incluirse en el programa de evaluación general y cual todavía no ofrecen una visión clara de la realización.

## BELGICA

Aunque en este país los intentos de mejorar la actuación pública son antiguos, en 1995, después de las últimas elecciones, reciben un impulso renovado.

Entre los objetivos se destaca el buscar una mayor transparencia en el servicio público. Y para ello se establece como prioridades, entre otras: mejorar y modernizar la información, tanto dentro del gobierno, como la destinada a los ciudadanos (especialmente instrumentos estadísticos, servicios de mediación, etc.); así como mejorar los sistemas de contabilidad.

Cierto número de departamentos han comenzado a aplicar controles de gestión y funciones de evaluar la realización. Algunos Secretarios Generales han creado unidades de auditoría internas para controlar la realización de los departamentos bajo su autoridad.

Bajo la iniciativa de la Oficina del Primer Ministro se está llevando a cabo un proyecto para mejorar la información. Llevándose a cabo también un estudio complementario de las necesidades de información, que servirá de base para un sistema de intercambio de datos entre unidades administrativas.

## CANADA

En 1994 se crea una Revisión de Programas, por la que se pasa revista a todos los programas públicos a fin de determinar la forma más eficaz y coste efectiva de suministrar bienes y servicios. Se trata, de nuevo, de clarificar los papeles y responsabilidades federales, para conseguir que la federación trabaje mejor y evitar los costes de duplicidades y solapamientos, asegurar que los recursos se destinan a las prioridades, responder a la demanda de un mejor sector público e implicar más a los clientes en la toma de decisiones. El objetivo es dar a las organizaciones de entrega de servicios mayor autonomía en la toma de decisiones para proporcionar a menor coste y más eficazmente los servicios, ya que son responsables de cubrir las necesidades de sus clientes.

Entre los instrumentos que se consideran necesarios para poder llevar a cabo la reforma es disponer de informes sobre las alternativas de sistemas de entrega de servicios, mejoras en la contabilidad que permitan hacer los servicios convenientes, flexibles, eficientes y relevantes

(puntos de comparación, desarrollo de " las mejores prácticas" y de servicios " standards") y el uso de las nuevas tecnologías de información.

Los tres puntos básicos se destacaron por el Presidente de la Oficina del Tesoro en noviembre de 1995:

Como parte del sistema de gestión del gasto, los departamentos federales y agencias identificarán en los documentos de planificación claramente los resultados medibles esperados para sus programas más importantes, a fin de que los canadienses conozcan lo que pueden esperar recibir por cada dólar de impuestos.

La responsabilidad recae sobre los gestores de los programas para medir su consecución de forma que se muestre claramente en qué medida se han alcanzado los resultados del programa.

Los gestores pondrán la información a disposición de sus colegas a fin de que se generalicen las mejores prácticas, y se asegurarán de que los parlamentarios y el público quedan igualmente informados. En 1996, como un sistema piloto, seis departamentos sometieron sus Informes de Realización al Parlamento.

## DINAMARCA

El programa de modernización arranca de 1983, pero es discontinuo, y no es hasta 1992 cuando cobra fuerza. Las líneas generales se enfocan en el consumidor, en reformas presupuestarias y el uso de contratos.

Como resultado del largo período de reforma, Dinamarca tiene un sistema presupuestario altamente descentralizado, si lo comparamos con otros países. Al mismo tiempo se ha puesto un gran acento en la consecución de resultados. Los informes anuales muestran los resultados de la organización. Estos informes anuales contienen cuatro elementos:

Asignaciones presupuestarias: proporcionan información de las asignaciones para el año y las relacionan con los resultados financieros.

Gastos y fuentes de financiación: proporcionan una visión de los gastos totales y cómo se financian.

Resultados: proporcionan información de las actividades y sus resultados

Costes. Recoge los costes en las organizaciones estatales. Se pone de manifiesto cuando operan en competencia con el sector privado, poniendo de relieve si existen subsidios evidentes.

Desde 1992 se han hecho experimentos por los que Instituciones estatales contratan con sus departamentos y con el Ministerio de Hacienda. Estos contratos fueron evaluados en 1995, mostrando una significativa mejora en los resultados. En 1996, 20 directores generales actuaron con el sistema de contratos.

## FINLANDIA

Aquí también se realizan reformas tendentes a orientar al Sector Público hacia la evaluación de las realizaciones. Se ha puesto un especial énfasis en la contabilidad.

Aunque la reforma lleva diez años trabajándose, con el nuevo gobierno, incorporado en abril de 1995, se pretende mejorar los programas actuales de valoración. Se ha establecido un grupo que lleva a cabo doce estudios sobre empresas públicas, valoración de la evaluación, gestión orientada a los resultados,...y en definitiva, valoración del programa de reforma.. A finales de este año se espera que vea la luz un proyecto a fin de mejorar la estrategia del gobierno, y entre cuyos subproyectos destaca: la reforma del sistema de presupuestación por resultados. Se intenta aplicar un presupuesto acumulativo, y un mayor respeto a los principios presupuestarios. Uno de los primeros aspectos del estudio es coordinar la estructura presupuestaria con las reformas de la contabilidad. Se pretende alcanzar la aplicación de la contabilidad acumulativa para el conjunto de la administración del Estado en 1998.

## FRANCIA

La reforma de la Administración Pública es el primer punto de la agenda del Presidente de la República y del Primer Ministro.

En el campo presupuestario, el primer aspecto de la reforma es clarificar los aspectos financieros a medio plazo, como resultado de una ley a 5 años de control de gasto público, que establece la estructura total para el proceso presupuestario. El segundo aspecto es conseguir que al comienzo de cada año, y de forma continuada, esté disponible un análisis del presupuesto con el acuerdo del Ministro del Presupuesto y el resto de Ministerios. El tercer aspecto es un mayor elemento colectivo en las decisiones presupuestarias. El cuarto aspecto es conseguir que el Parlamento se involucre en la preparación del Presupuesto. Se realiza en forma de debate inicial en la primavera, cuyas decisiones se introducen en la Ley de Presupuestos que se presenta al Parlamento en otoño.

En el campo contable se desarrolla la transparencia de la contabilidad y una mayor responsabilidad de los administradores. La transparencia contable y presupuestaria forma parte esencial de la reforma. La intención es conseguirlo a través de la publicación de la situación de realización del presupuesto, en una base mensual, una mayor claridad en la presentación de los documentos presupuestarios, y proporcionar acceso al Parlamento a los datos presupuestarios. Se considera necesaria una mejor definición de indicadores para la evaluación de las políticas públicas, así como clarificar las reglas de gestión y restricciones presupuestarias.

## ALEMANIA

La reforma de la gestión pública se impulsa en 1995 con la creación del Consejo "Schlander Staat", con la función de examinar las funciones del gobierno, en concreto con la misión de reducir las tareas ministeriales, transferirlas a autoridades subordinadas al gobierno federal (agencias), privatización y reforma de la regulación. Los gobiernos federales también han señalado la reforma administrativa como uno de sus objetivos.

Desde 1995 se introducen planes piloto para probar la flexibilidad de los instrumentos presupuestarios en varias autoridades subordinadas del gobierno federal, manteniéndose al mismo tiempo consistentes con las restricciones presupuestarias de la Ley del Presupuesto federal. Además se ha desarrollado un sistema de contabilidad de costes en la Administración federal y de los Länder, en cooperación con estos últimos. Su aplicación comenzó en 1996 en ciertas áreas específicas. En algún Land, por ejemplo en Berlín las reformas han llegado relativamente lejos introduciendo un sistema de contabilidad de costes para todo el conjunto de la administración pública desde 1994. Pero en lugar de esto, la mayoría de los Länder han aplicado sistemas piloto. Otro ejemplo es el de Thuringia con un desarrollo reciente del presupuesto orientado a la evaluación de proyectos, cubriendo todas las actividades y sus impactos financieros.

## IRLANDA

Después de varias iniciativas tendentes a mejorar el sistema de gestión pública, se ha llegado a la conclusión de que era necesario un plan integrado de cambio, que se conoce con el nombre de " Delivering Better Government" y vio la luz el 2 de mayo de 1996. Forma parte de un programa de estrategias de gestión que empezó en 1994.

Estas reformas siguen las líneas de las ya comentadas en cuanto a aumentar la responsabilidad de los centros gestores y la descentralización en la toma de decisiones. Se considera como un elemento indispensable, de nuevo, la transparencia. El uso de la tecnología de la información es crucial para apoyarla.

El sistema presupuestario que se defiende se basa en un sistema plurianual, anunciado por el Ministro de hacienda en el presupuesto de 1996. Opera sobre un ciclo fijo de base anual para producir un proceso presupuestario continuado de tres años. Esto permitirá una adaptación a las circunstancias económicas y presupuestarias cambiantes y a las prioridades que pueden surgir en el gasto público. El proceso puede incluir una reserva para posibles contingencias.

## LUXEMBURGO

Ha aprobado recientemente un programa de amplia reforma administrativa a fin de mejorar la competitividad y productividad de su administración, en respuesta a la europeización y globalización de la economía.

La reforma se orienta en dos sentidos: externo, enfocándola en los usuarios y en la mejora de la calidad de los servicios públicos; e interno, enfocándola más en la organización interna y en los métodos de gestión, tendente también a mejorar la calidad de los servicios. Este último sentido incorpora una serie de iniciativas que está actualmente en realización y entre las que destaca la revisión de los sistemas de contabilidad pública y los procesos de gestión financiera.

## HOLANDA

El gobierno actual emplea un nuevo sistema presupuestario. La clave de este nuevo sistema es que los límites se establecen para el gasto público neto de 1995 a 1998. Se distinguen tres sectores: el presupuesto del gobierno central en un sentido estricto, la seguridad social y el sector de cuidados sanitarios. El gasto neto debe permanecer dentro de los límites estipulados en estos tres sectores. Las limitaciones del gasto se expresan en términos reales. Esto significa que las limitaciones del gasto expresadas en la moneda nacional se ajustan continuamente si la tendencia general nominal se desvía de las previsiones contenidas en el acuerdo inicial.

Para prever posibles cambios macroeconómicos que reabran el proceso presupuestario, se establece cierto margen de seguridad en las estimaciones de gasto. Los planes se realizan cada primavera, de forma que si en un ejercicio se sobrepasa el gasto previsto, este problema se plantea al tomar las decisiones en la primavera siguiente.

En el año 1994 comenzaron las primeras "agencias". La agencia es un servicio semiprivatizado dentro del sector público. Tiene objetivos públicos, pero tiene mayores poderes en el despliegue de recursos que otros servicios. Uno de los instrumentos más importantes con que cuenta para la gestión es el uso del sistema de costes acumulados. También se está incrementando el uso de indicadores de eficacia y eficiencia en los estados presupuestarios.

## NUEVA ZELANDA

Este país es uno de los que ha llevado a cabo un mayor avance en las reformas administrativas tendentes a introducir responsabilidades y descentralización en la toma de decisiones públicas.

El régimen introducido a través de la Ley de Responsabilidad Fiscal de 1994 es un paso importante de la reforma. Los documentos exigidos en esta Ley están totalmente integrados. Se establece, por una parte un sistema de presupuestación de tres años fiscales, apoyado por informes económicos y fiscales actualizados a mitad del año. Cualquier desviación de las intenciones y objetivos especificados en el presupuesto debe ser explicada.

A fin de preparar las previsiones de acuerdo con la Ley de Responsabilidad Fiscal, se utiliza un sistema presupuestario de base acumulativa, en la misma línea que el informe agregado expost. La información sobre la realización esperada en los departamentos se presenta bajo la forma de Informes de Previsiones Departamentales y puede compararse con los resultados mostrados en los Informes Anuales certificados a final de año.

Se han introducido reformas parlamentarias por las cuales el gobierno puede vetar enmiendas si considera que pueden tener un impacto importante en los agregados fiscales.

En 1996, se reforma la Ley de Gobierno Local para imponer a las autoridades locales transparencia y disciplina contable (efectiva el 1 de julio de 1998), similar a la que se aplica al gobierno central.

## NORUEGA

Desde 1997 se aplica un nuevo conjunto de medidas para regular las transacciones de todas las agencias del gobierno, constituyéndose en el principal documento relacionado con la contabilidad gubernamental. Estas nuevas medidas están claramente orientadas hacia objetivos y recursos. Un nuevo elemento significativo es que se exige un informe, además de los resultados financieros, de realizaciones o consecución de objetivos

Se está planeando también un nuevo sistema de pago para los gastos y rentas del gobierno. Todas las transacciones financieras de una agencia se transmitirán a un banco electrónicamente. Éste obtendrá la cantidad de dinero necesaria diariamente del Banco Central Noruego. De esta manera la administración conseguirá una substancial reducción de costes administrativos y de recargos en los precios, ya que el pago se hace más ágil.

## PORTUGAL

El Ministro de Hacienda acaba de finalizar un proyecto que comenzó, en enero de este año, a lanzarse como planes piloto. El proyecto está íntimamente relacionado con la comunicación electrónica, tanto para gestionar ingresos como gastos. Con él se espera conseguir:

Simplificación de acuerdos de cobro a través de un único documento.

Descentralización en la responsabilidad de los departamentos en la administración de los ingresos, liquidaciones y contabilidad.

Centralización e integración de toda la información de presupuesto y contabilidad

Integración del Tesoro y de los departamentos financieramente autónomos.

El sistema se aplicará localmente en departamentos de administración de rentas y centralmente bajo la responsabilidad del Director general de Contabilidad Pública. El sistema local incluye un módulo contable, así como un módulo de administración de ingresos que se utilizará para producir el documento único de recaudación.

## SUECIA

La reforma del presupuesto ha sido uno de los elementos de alta prioridad en la reforma administrativa de este país. Una de las decisiones que ha surgido de los intentos de reforma es introducir un presupuesto estructural. El modelo consiste en que el Riksdag primero decide sobre el conjunto del nivel de gasto y luego determina su distribución entre los distintos objetivos. También se ha tomado la decisión de que las propuestas contenidas en el presupuesto del gobierno deben estar por debajo de un techo. Este techo se define en términos nominales, dura tres años y cubre a todo el sector público. En el Estado se excluyen los intereses de la deuda del gobierno. En lo que se refiere al sector municipal, los techos de gasto se sustentan en un acuerdo entre el gobierno y los municipios.

Durante algún tiempo todas las agencias han realizado informes internos para controlar el gasto y relacionarlo con lo presupuestado. Los informes anuales incluyen tanto informes de realización como financieros. El conjunto de los informes anuales es auditado por la Oficina Nacional de Cuentas. Las observaciones de la auditoría se remiten al Riksdag desde 1994.

## REINO UNIDO

Este país es uno de los que ha realizado una mayor reforma tendente a descentralizar responsabilidades como uno de los sistemas para aumentar la eficiencia.

En el campo presupuestario, la política del gobierno es establecer un techo para el conjunto del gasto público; enfocar los recursos hacia el núcleo de la actividad pública; utilizar la elección, competencia y fuerzas del mercado en la provisión de los servicios; conseguir el máximo output para un input dado o maximizar el valor del dinero ("value for money"). La llave del sistema de gestión es el uso de la iniciativa financiera privada, privatizaciones, contratos estratégicos, pruebas de mercado, mercados internos, indicadores de realización, unir realizaciones a recompensas, escrutinio de eficiencia en áreas específicas y evaluación de políticas, entre otras manifestaciones.

En 1994 se establece que no se aprobará ningún proyecto a menos que no se hayan valorado las opciones de financiación privada. La idea se basa en que el gobierno compre en lugar de proveer servicios.

En relación con la contabilidad y el control presupuestario se elabora en julio de 1995 un Libro Blanco. Para 1998-99 todos los departamentos elaborarán unas cuentas en las que se unirán los costes de los inputs con los outputs conseguidos y mostrarán los activos de los

departamentos y sus cargas. Para el 2000, la planificación y el control del gasto público se basará tanto en medidas en términos de caja como acumulativas.

## ESTADOS UNIDOS

Aquí también se enfatiza la medida de los resultados de los programas, más que la cantidad de dinero gastado en ellos. Para ello se defienden sistemas que produzcan informes que recojan la realidad de estos resultados. Para desarrollar estos sistemas, la Administración está creando contabilidad de costes standar, produciendo estados financieros auditados, desarrollando controles de gestión e informes, y modernizando la recaudación.

Para hacer la información del gobierno más consistente, la Administración estableció una meta ambiciosa para la Oficina Asesora de la Contabilidad Federal consistente en recomendar un amplio conjunto de referencias de contabilidad financiera y de costes. Una vez que la Administración y la Oficina de Contabilidad General adopten las recomendaciones, las agencias las usarán para preparar sus informes financieros y de costes.

La Administración también ha trabajado para aumentar las agencias con informes auditados.

El gobierno realiza los pagos de forma electrónica, a los empleados a través de un depósito directo y a los vendedores a través de tarjetas, especialmente para pequeñas compras. Se está desarrollando una legislación para que a partir de 1999 se hagan todos los pagos federales electrónicamente.

Además de la información que se incorpora en las páginas anteriores, el siguiente cuadro recoge las tendencias de reforma más recientes para los dos aspectos que contemplamos: presupuestarios y contables.

<b>REFORMAS EN LOS PROCESOS PRESUPUESTARIOS</b>			
<b>TIPO DE REFORMA</b>	<b>CARACTERÍSTICAS</b>	<b>PAISES</b>	<b>PROBLEMAS</b>

<p>Estructuras plurianuales como base para los presupuestos anuales</p>	<p>Se trata de considerar al presupuesto anual como parte de un proyecto a largo plazo.</p> <p>Se elaboran previsiones de ingresos y gastos que se revisan periódicamente.</p> <p>Por lo general las proyecciones se realizan para los 3 o 5 años siguientes. Cuando se realizan proyecciones a más largo plazo es para tener en cuenta los efectos de los cambios demográficos</p>	<p>Reino Unido (pionero en los años 60-70)</p> <p>Australia</p> <p>Canadá</p> <p>Austria</p> <p>Irlanda</p> <p>Hungría</p> <p>Holanda</p> <p>Estados Unidos (proyecciones a 30-40 años)</p> <p>Dinamarca (proyecciones a 30-40 años)</p>	<p>A- Tendencia a utilizar supuestos sobre la evolución económica demasiado optimistas.</p> <p>B- Los ministerios y departamentos ven las previsiones como un derecho, lo que dificulta las revisiones a la baja</p> <p>C- Se establecen en términos reales más que en nominales. Cuando cae el crecimiento económico y sube la inflación, la previsiones se ajustan automáticamente al crecimiento de los precios y aumentan las presiones sobre el gasto.</p>
<p>Topes superiores e inferiores al gasto total.</p>	<p>Estos topes luego se reparten entre los Ministerios, que se responsabilizan de preparar sus presupuestos individuales dentro de los límites marcados</p>	<p>Finlandia</p> <p>Canadá</p> <p>Islandia</p> <p>Holanda</p> <p>Francia</p> <p>República Checa por primera vez en 1998</p>	<p>Posibilidad de que se consideren los topes de años anteriores como punto de partida para negociaciones al alza en los años siguientes</p>

<p>Aumento de la flexibilidad en Ministerios y Agencias para aplicar el presupuesto</p>	<p>A- Reduciendo los detalles sobre los que se realiza la discusión</p> <p>B- Separando la discusión sobre salarios de la que corresponde a compras de bienes y servicios</p> <p>C- Posibilidad de incrementar un 5% los fondos por situaciones inesperadas</p>	<p>Del tipo</p> <p>A- Italia y Korea</p> <p>B- Noruega</p> <p>C- Canadá</p>	<p>Que la pérdida de información redunde en menor control y aumento del gasto</p>
<p>Mejoras en el uso de la información sobre la realización</p>	<p>Desarrollando el sistema de indicadores de realización para el presupuesto</p>	<p>Islandia</p> <p>Dinamarca (comenzó con 13 agencias y actualmente se exige a todas)</p>	<p>Dificultades para generalizar el sistema al conjunto del Sector Público</p>
<p>Incremento del papel desempeñado por el Parlamento</p>	<p>Aumento de la participación en la discusión, fundamentalmente a través de subcomisiones</p>	<p>Suecia</p> <p>Noruega</p> <p>Irlanda</p> <p>Canadá</p> <p>Finlandia</p>	

## REFORMAS EN LA CONTABILIDAD

TIPO DE REFORMA	CARACTERÍSTICAS	PAISES	PROBLEMAS
-----------------	-----------------	--------	-----------

<p>Contabilidad Acumulativa</p>	<p>Los gastos se reconocen cuando se producen, no cuando se pagan</p> <p>Todos los activos se incluyen y valoran en el Presupuesto (p.e.: carreteras e infraestructuras); así como todas las deudas</p>	<p>Nueva Zelanda e Islandia contabilizan todo el presupuesto sobre la base de la contabilidad acumulativa</p>	<p>Los problemas surgen cuando se pretende compatibilizar con fórmulas presupuestarias tales como los presupuestos plurianuales.</p> <p>Salvo Nueva Zelanda e Islandia, la mayoría de los países se han interesado por este sistema como contabilización expost , más que como parte del proceso presupuestario</p>
<p>Contabilidad generacional</p>	<p>Trata de estimar cuanto pueden pagar de impuestos y recibir en gasto público, a lo largo de su vida, las distintas generaciones que viven en un país. Se trata de calcular el Balance Fiscal generacional.</p> <p>Se basa fundamentalmente en la utilización de las Encuestas de Presupuestos familiares para asignar gastos e ingresos a las generaciones.</p>	<p>Estados Unidos (pionero en 1993)</p> <p>Australia</p> <p>Alemania</p> <p>Italia</p> <p>Nueva Zelanda</p> <p>Noruega</p> <p>Suecia</p> <p>Holanda ( en preparación)</p>	<p>Tienen problemas similares a los del Presupuesto Plurianual.</p> <p>Aunque todos los ingresos se reparten por generaciones, no ocurre igual con los gastos, ya que tan sólo se reparten los gastos de transferencia, aunque se están desarrollando sistemas para incorporar nuevos gastos ( salud y educación por ejemplo)</p> <p>Se ha criticado por no distinguir entre gastos de inversión y consumo</p> <p>Necesidad de aplicar una tasa de descuento, con problemas para su elección.</p> <p>Necesidad de conocer la posición de riqueza neta de partida del gobierno, de la que sólo se dispone si existe una contabilidad acumulativa.</p>

Fuente: elaborado a partir de : OCDE (1997) Survey of Recent Budgetary Developments. Serie Puma y OCDE ( 1997) Budgeting for de Future. Serie Puma.

Con la revisión que he realizado de las reformas más reciente se observa la preocupación general por introducir racionalidad en las decisiones públicas a través de buscar los resultados de las mismas. Se demuestra también que no se cree que puedan realizarse estas reformas sin un sistema contable adecuado basado en el principio de devengo con la denominada contabilidad acumulativa (aunque ésta última esté todavía en ensayo) y con la contabilidad de costes, con base en costes standard. Igualmente el presupuesto debe reflejar el énfasis puesto en las realizaciones, transformándose en un presupuesto por objetivos, para lo que es fundamental que se incluyan los indicadores de realización adecuados. El presupuesto y la contabilidad deben actuar de forma integrada para completar el ciclo informativo. La idea de conseguir una adecuada planificación a llevado a utilizar en algunos países fórmulas plurianuales que permiten ajustes presupuestarios a lo largo de un periodo. Las reformas también se apoyan en las mejoras en el mundo de la informática estableciendo algunos países sistemas variados de pagos electrónicos, ya sea a través de cuentas bancarias o a través de tarjetas magnéticas.

No reconocer los anteriores avances, sobre todo en el campo de la información, supone perder la oportunidad de mejorar el control del gasto y la gestión de las finanzas públicas, en unos momentos en los que es tan necesario.

## CONCLUSIONES

En los últimos años se han puesto en marcha reformas en casi la generalidad de países de la OCDE tendentes a mejorar la gestión público. Estas reformas tienen como base un intento de acercamiento de la Administración Pública al ciudadano y la búsqueda de la eficacia y eficiencia como medios para conseguir gastar menos sin reducir la calidad de los servicios.

Las reformas han buscado imitar el comportamiento del mercado, también en cuanto a sus técnicas de evaluación y control; por ello, en el campo de los instrumentos de información, se apoyan en sistemas de contabilidad de costes y presupuestos por programas.

El Sector Público español adolece, a todos los niveles y en mayor medida cuando nos acercamos a la hacienda Local, de grandes deficiencias en la aplicación de los anteriores instrumentos. No acaban de cumplirse los principios presupuestarios y contables y existe una experiencia excesivamente débil en la aplicación de instrumentos de contabilidad de costes y presupuesto por programas.

Así pues y como conclusión final nuestro país ha de hacer un gran esfuerzo a nivel contable y presupuestario, así como a nivel informático y de entrenamiento de sus funcionarios, si quiere ponerse al día en las nuevas técnicas de gestión. En algunos grupos se ha producido un rechazo a estas técnicas porque se han acompañado en algunos países de privatizaciones. Pero ello no debe llevar a rechazar la gran reforma que hay de fondo en cuanto a la posibilidad

de utilizar las nuevas tecnologías de la comunicación que la ciencia de la informática a puesto a nuestro servicio, facilitando mayores contactos informativos y más rápidos; así como la aplicación de los sistemas de presupuestación por objetivos y contabilidad de costes, beneficiados de los últimos avances en técnicas de medidas de resultados.

## BIBLIOGRAFIA

ALBI, E.(1992 ) "Evaluación de la Eficiencia pública", Hacienda pública Española nº 120/121, pp. 299-318.

BALLART X. (1992, p. 48) ¿Cómo evaluar programas y servicios públicos? Aproximación sistemática y estudio del caso . Ministerio para las Admnsitraciones Públicas

BAREA J (1994)EI Presupuesto para 1995: "Aquí no pasa nada" Cuadernos de Información Económica, nº 91, octubre. Fundación FIES. Madrid. pp 3-15

GIMENO A(1997 p. 53 y ss.) La descentralización de la gestión pública. Implicaciones contables. Actualidad Financiera nº monográfico, 2/97, pp 45-56

LEWIS Y JONES (1990,) "The use of outputs and performance measuresin government departmens" en Cave Cogan y Smith (eds.)Output and Performance measurement in Government. The State of the Art, Jessica Kingsley Publishers, pp 39-58

METCALFE Y RICHARDS (1987) "Impruving public management", Sage Publications, Londres. Versión castellana de Eduardo Zapico y Luis E. Echevarría: "La modernización de la Gestión Pública". Instituto Nacional de la Administración Pública. Madrid

MINISTERIO DE ECONOMÍA Y HACIENDA. Secretaría de Estado de hacienda (1984) Proyecto CANOA (Contabilidad Analítica Normalizada para Organismos Autónomos) . Madrid.

MUÑOZ C y NORVERTO C (1997) El reto de la mejora de la información contable como instrumento de gestión en el Sector público Actualidad Financiera nº monográfico, 2/97, pp 73-89.

OCDE ( 1997 ) : " Issues and Developments in Public Management". PUMA

OCDE (1997) "Survey of Recent Budgetary Developments". Serie PUMA

OCDE (1997) " Budgeting for the Future". Serie PUMA.

OCDE (1996) Responsive Government: Service Quality Initiatives. Serie PUMA

OCDE (1987) " Administration as Service: the Public as Client".

ORTÚN V. "Gestión Pública" Documenta Centro de Estudios de Economía Pública de la Fundación BBV. No figura fecha en la publicación

PABLOS L Y VALIÑO A.(1997) "El control legal de la actividad económico- financiera de las Administraciones públicas Territoriales" Comunicación presentada a la II Asamblea de la Asociación Española de Economía Pública (AEP) 18 y 19 de diciembre. Madrid . Mimeo.

PABLOS L Y VALIÑO A.(1997) "Las modificaciones presentadas en el Estado, Comunidades Autónomas y Ayuntamientos " Ponencia presentada al IV Encuentro de Economía Pública. Ponencias editadas por la Universidad Pública de Navarra. Pamplona, 6, 7 y 8 de febrero.

PABLOS L. y VALIÑO A. (1995) "EL control del Gasto de Personal: un análisis de las reformas de los sistemas retributivos de la OCDE"Hacienda Pública Española nº 135-471995 pp.119-146

PABLOS, L. VALIÑO, A. Y EDO V. ( 1993 )"El control económico del gasto público" Presupuesto y Gasto Público nº 11 pp 115-142.

VALIÑO, A. PABLOS, L. EDO, V. (1996)"Las desviaciones presupuestarias en el periodo: 1975-1995". Papeles de Economía Española nº 68, pp. 36-43

WEIS (1972, p. 47) Evaluation Research, Englewood Cliffs, NJ, Prentice-Hall.y

ZORNOZA, J (1997) La Contabilidad Analítica en el Sector Público. Actualidad Financiera nº monográfico, 2/97, pp 57- 72