

UNA NUEVA PERSPECTIVA DE LOS INFORMES FINANCIEROS EN CONTABILIDAD PÚBLICA: LOS INDICADORES DE GESTIÓN

(A New Perspective of Financial Reports in Public Accounting: Performance Indicators)

Isabel Brusca Alijarde

Profesora Ayudante de la Universidad de Zaragoza

RESUMEN

El desarrollo alcanzado por los sistemas contables de las administraciones públicas en los últimos años ha sido intenso, tanto a nivel nacional como internacional, con el objetivo de que éstos proporcionen la información demandada por los usuarios para la toma de decisiones. Esto ha llevado a la implantación de informes financieros de contenido similar a los del sector empresarial, ampliando así la tradicional información presupuestaria. Ahora bien, una de las novedades más importantes es el interés demostrado para dar respuesta a la necesidad de proporcionar información sobre la economía, eficiencia y eficacia en el contexto de las administraciones públicas, apareciendo los indicadores de gestión como un nuevo componente de los informes financieros.

Palabras clave: contabilidad pública, indicadores de gestión, administraciones públicas.

ABSTRACT

The development reached by public accounting systems over the last few years has been intense, both at the national and international level, with the aim of providing the information demanded by the users for the decision making process. This has led to the introduction of financial reports with similar disclosure to those of the business sector. Thereby extending the traditional budgetary reporting. However, one of the most important new developments is the interest shown in meeting the objective of supplying information about economy, efficiency and effectiveness in public administration context, with performance indicators appearing as a new component of financial reports.

Key words: public accounting, performance indicators, public administrations

Dirección de contacto: Isabel Brusca Alijarde. Departamento de Contabilidad y Finanzas. Facultad de Ciencias Económicas y Empresariales, Gran Vía nº 2, 50005 Zaragoza. E-mail: ibrusca@posta.unizar.es

(*) Este trabajo está basado en la comunicación presentada en la IIIª Jornada de Trabajo sobre Contabilidad Pública, celebrada en la Universidad de Santiago de Compostela el 28 de abril de 1995.

1. INTRODUCCIÓN

En los últimos años estamos asistiendo en nuestro país a un intenso proceso de modernización y normalización contable en el Sector de las Administraciones Públicas, cuyo último fruto queda plasmado en el nuevo Plan General de Contabilidad Pública. El PGCP configura un nuevo marco de la contabilidad pública, caracterizado por proporcionar información que trata de adaptarse mejor a las necesidades demandadas para implantar una gestión eficaz de los recursos públicos.

Este proceso de normalización contable del sector público español se sitúa, a su vez, acorde a una corriente internacional, manifestada en una fuerte labor de emisión de normas contables en los últimos años, con el objetivo de implantar un sistema contable que responda a las necesidades de los usuarios de la misma. En este contexto, los esfuerzos no sólo han sido dirigidos hacia la implantación de estados financieros que superaran las insuficiencias de la contabilidad pública tradicional, sino que la reforma ha tratado de avanzar un poco más hacia la búsqueda de instrumentos que mejoraran la racionalidad en los procesos de gestión pública.

Concretamente, los indicadores de gestión han recibido recientemente un fuerte impulso en el ámbito de la contabilidad pública, dando lugar incluso a recoger los mismos dentro del informe financiero, razón por la que los podríamos calificar como los nuevos intrusos en el campo de la información contable pública.

En este artículo pretendemos poner de manifiesto precisamente dicha tendencia de introducción de una nueva perspectiva en la información financiera de las entidades públicas, dirigida a la implantación de información sobre la actividad y rendimiento de éstas en la prestación de servicios.

2. LA INFORMACIÓN FINANCIERA EN LAS ADMINISTRACIONES PÚBLICAS. IMPORTANCIA DE CONSIDERAR LOS INDICADORES DE GESTIÓN

El desarrollo alcanzado por la normalización contable pública es el resultado de un intenso proceso de modernización de la contabilidad pública, que en buena parte de los casos ha partido de un marco conceptual que ha servido de guía para la fijación de las obligaciones contables de este tipo de entidades, tratando en todo caso de dar respuesta a los objetivos tradicionalmente asignados a la información contable pública.

En este sentido, coincidimos con Vela Bargues (1992, p. 119-120) que dadas las características propias de la contabilidad pública, la determinación de los objetivos de la información contable debe partir necesariamente de la identificación de los usuarios de la información contable pública y las necesidades de dichos usuarios.

Los estudios realizados, tanto de carácter teórico como empírico, sobre los usuarios de la información contable en el sector público son muy abundantes, fundamen-

talmente en el ámbito norteamericano, aunque en el resto de países los pronunciamientos sobre la información contable pública reconocen también los usuarios de dicha información. En todo caso, la mayor parte de estudios presentan usuarios similares. A modo de resumen, presentamos en la tabla 1 los grupos de usuarios recogidos en diversos pronunciamientos.

Tabla 1
Usuarios de la información contable pública

USUARIOS	GASB (1987)	AARF (1990)	CICA (1990)	IFAC (1991)	IGAE (1991)
1. Acreedores e Inversores	X	X	X	X	
2. Proveedores de recursos	X	X	X	X	X
3. Instituciones Financieras	X	X	X	X	X
4. Analistas Financieros		X	X	X	
5. Gestores	X	X	X	X	X
6. Cuerpos estatales y otros gob.		X	X	X	X
7. Organos de control	X	X		X	X
8. Representantes de electores	X	X	X	X	X
9. Empleados	X	X			
10. Público en General	X	X	X	X	X

Los usuarios anteriores necesitan información fundamentalmente para guiar sus procesos de decisiones¹, a la vez que para ejercer un control efectivo sobre el cumplimiento de las obligaciones legales y la administración de recursos. Esto implica la existencia de dos grandes objetivos que deben guiar la información contable: ayudar en los procesos de toma de decisiones y en los procesos de rendición de cuentas.

A partir de estos dos objetivos generales se puede concretar mucho más qué información debe proporcionarse para poder hacer efectivo el cumplimiento de los mismos. Desde esta perspectiva, las necesidades de información de los usuarios son resumidas por Anthony (1978) en cuatro: viabilidad financiera; cumplimiento de legalidad; actuación de los gestores, y coste de los servicios prestados.

Posteriormente, todos los pronunciamientos contables hacen referencia a este mismo tipo de objetivos, aunque en ocasiones se presentan más desglosados. Por ejemplo, el GASB (1987, párr. 176-179), agrupa los objetivos de la información financiera en torno a tres grandes grupos: facilitar la rendición de cuentas, evaluar los

¹ Un análisis detallado sobre las decisiones a tomar por los usuarios de la información contable pública puede verse en Benito y Hernández (1995).

resultados de las operaciones obtenidos por la entidad en el período, y evaluar el nivel de servicios que puede proporcionar la entidad y su capacidad para hacer frente a sus obligaciones según vencen.

A modo de resumen, las necesidades de información comprendidas en los distintos pronunciamientos contables, en ocasiones concretados para el sector local y en otras para las entidades sometidas al régimen de contabilidad pública en general, pueden recogerse de forma agrupada en la tabla 2.

Tabla 2
Objetivos de la información contable pública

USUARIOS	GASB (1987)	AARF (1990)	CICA (1990)	IFAC (1991)	IGAE (1991)
Ejecución del presupuesto y cumplimiento de legalidad.	X	X	X	X	X
Situación financiera y cambios producidos en el ejercicio.	X	X	X	X	X
Financiación de las actividades y necesidades de tesorería.	X	X	X	X	X
Fuentes, asignación y uso de los recursos.	X	X	X	X	X
Viabilidad financiera.	X	X	X	X	X
Coste de los servicios prestados.	X	X	X	X	X
Control de eficiencia y eficacia.	X	X	X	X	X

Como puede observarse, entre los objetivos asignados al sistema de información contable público destaca como uno de los más relevantes, la medición de la economía, eficiencia y eficacia, con el fin último de proporcionar información en el proceso de toma de decisiones. De hecho, el sector público debería justificar su existencia en base a la asignación eficiente de los recursos y en unos niveles de calidad de sus servicios que respondan a las exigencias de los ciudadanos, cada vez más concienciados de sus aportaciones a los presupuestos públicos.

A este respecto, aunque no existe un consenso generalizado, sin ánimo de incentivar el debate, podemos establecer de forma general las siguientes definiciones:

- La Economía hace referencia a la adquisición de los recursos en calidad y cantidad apropiada al menor coste posible.

- La Eficiencia es la relación entre input y output, tratando de maximizar el output obtenido con los recursos destinados a cada actividad, o, alternativamente, de minimizar los recursos utilizados para un nivel de output dado.

- La Eficacia, por su parte, relacionaría los outputs con los objetivos establecidos, tratando de asegurar que el output de una actividad está logrando los objetivos deseados.

En las administraciones públicas medir la economía, eficiencia y eficacia no es un proceso fácil, dado que el resultado, considerado en las empresas como indicador de eficiencia y eficacia, presenta serias limitaciones que hacen que lo invalide como un indicador de la gestión, aunque sí debe considerarse desde el punto de vista financiero. Cualquier administración pública tiene múltiples objetivos, no orientados a la maximización del beneficio, sino a la prestación de servicios, y el resultado no puede informar sobre el logro en la consecución de los mismos. Además los outputs deberían medirse en términos de calidad, difícilmente cuantificable.

Tradicionalmente la medición de la economía, eficiencia y eficacia era encomendada a las auditorías operativas o *value for money audit*, y ya en Junio de 1972 la General Accounting Office (GAO) emitió normas para la auditoría de las organizaciones públicas que superaran el alcance de las tradicionales auditorías financieras y de cumplimiento para incluir también aspectos de eficiencia y eficacia. Dichas normas han sido sometidas a varias revisiones, la última de ellas llevada a cabo en 1994 (GAO, 1994).

Ahora bien, puesto que quizá los auditores no deben ser los únicos que revelen la economía, eficiencia y eficacia de las entidades públicas y ante las limitaciones del resultado contable para demostrar el rendimiento de las actuaciones de los gestores a nivel desagregado, es lógico considerar que habrá que implantar de sistemas alternativos que puedan ayudar en los procesos de evaluación de la gestión.

Aparecen así como alternativas para la evaluación de la gestión en las administraciones públicas tanto la contabilidad analítica por centros de responsabilidad como los indicadores de gestión. Otra opción que también ha recibido un fuerte impulso son las técnicas presupuestarias por objetivos y programas, si bien en la actualidad están siendo tomados con mayor interés los modelos de costes.

Los sistemas de contabilidad analítica permiten obtener información que resulta imprescindible en la evaluación y medición de los resultados de la gestión, aportando medidas que puedan ser de máxima utilidad en el proceso de toma de decisiones. Además, la contabilidad analítica, mediante el cálculo de los costes de las correspondientes actividades, alimentará a su vez la construcción de indicadores, para los que la información sobre costes es imprescindible y necesaria.

Los indicadores son instrumentos de gestión que pueden adaptarse a las necesidades de la gerencia para transmitir información sobre los aspectos más relevantes

de la entidad. Estos pueden servir asimismo para evaluar la actividad de las administraciones públicas, entendiendo las dificultades asociadas a la valoración de los servicios prestados u outputs de este tipo de organizaciones. A ellos está destinado este trabajo.

Así, para dar respuesta a los objetivos asignados a la información contable pública, tanto en lo relativo a la utilidad en la toma de decisiones como a la rendición de cuentas, cabe plantearse la conveniencia de incluir un sistema de indicadores como información complementaria a los estados financieros, de forma que los mismos formaran una parte más dentro del informe anual, permitiendo que los usuarios pudieran disponer de dicha información, ya que en definitiva son los que se ven afectados por la buena o mala calidad de la gestión de los servicios públicos.

De hecho, el documento nº 1 del Public Sector Committee de la International Federation of Accountants (IFAC, 1991) reconoce que los estados financieros tradicionales proporcionan información limitada sobre la gestión y rendimiento de las administraciones públicas, recomendando que éstas deberían incluir en los informes anuales múltiples medidas que se centren en la eficiencia y eficacia.

De forma similar, Anthony (1989, p. 23) señala que "los informes anuales deben proporcionar necesariamente información sobre la cantidad y calidad de los servicios que la organización ha proporcionado, pero esta información debe ser incluida como complemento a los estados financieros básicos". En la misma línea se ha manifestado Guthrie (1994, p. 268) al expresar "el énfasis actual existente en Australia por los indicadores de output, y de rentabilidad de la gestión, implica la elaboración e información de estados financieros y otro tipo de información, y luego un análisis vía indicadores financieros y no financieros sobre la rentabilidad de la organización". Por su parte, Mayston (1985) argumenta que la información de indicadores debería estar sometida a disciplinas similares al resto de información contable, tal como emisión de normas, requisitos de información mínima, o auditoría.

En síntesis, en la puesta en marcha de una nueva cultura de las administraciones públicas protagonizada por la eficiencia y eficacia en la prestación de los servicios, los indicadores de gestión pueden considerarse una de las grandes áreas del quehacer del sector público en aras a la racionalización de los recursos. El progreso de cualquier administración pública debe estar centrado en la prestación de los servicios públicos que sus administrados exigen, tanto en calidad como en cantidad, para lo que es necesario la fijación de unos objetivos claros y la evaluación de los resultados en el contexto de dichos objetivos. Obviamente, los indicadores de gestión pueden ser un apoyo en dicho proceso de evaluación.

En este contexto, como señala Vela (1994, p. 322), a nivel internacional cada vez es más frecuente asociar el modelo de información contable con objetivos de

economía, eficiencia y eficacia. Como consecuencia de la importancia y necesidad de avanzar en esta línea, numerosos organismos reguladores de la contabilidad y de la auditoría han tomado conciencia y han llevado a cabo diversas iniciativas que dan prueba de ello; tal como analizaremos posteriormente. Previamente, en el siguiente punto, nos centramos en los indicadores de gestión para hacer referencia a su utilidad, dificultades y restricciones que presentan, tipos de indicadores de gestión y características que éstos deben reunir.

3. LOS INDICADORES DE GESTIÓN

En ocasiones se establece una diferenciación entre medidas de gestión e indicadores de gestión. Ante esto, Price Waterhouse (1990, p. 114) considera que "donde la economía, eficiencia y eficacia pueda ser medida de forma precisa y clara es usual hablar de medidas de gestión. Sin embargo, cuando, como ocurre normalmente, no es posible obtener una medida precisa es normal referirse a los indicadores de gestión". Así, algunos autores han señalado que los indicadores, como su nombre indica, no hacen sino proporcionar una señal a los gestores para ver si los mismos deben solicitar mayor información.

La principal utilidad de los indicadores de gestión radica en la información que los mismos son capaces de comunicar, siendo sus usos potenciales los siguientes:

- Permiten conocer en qué medida las actividades están contribuyendo a la eficiencia y la eficacia.

- Permiten realizar comparaciones para el mismo tipo de servicio entre distintas organizaciones, y comparaciones en el tiempo, identificando tendencias, para analizar las causas de posibles diferencias, con la posibilidad de alertar sobre algunas áreas de interés.

- Ayudan en el proceso de planificación, previsión a corto plazo y elaboración de presupuestos.

- Pueden contribuir a la rendición de cuentas de las entidades públicas (GASB, 1990).

- Pueden ser utilizados como la base principal para motivar a los empleados públicos mediante incentivos, premios y sanciones (GASB, 1990).

- Su presencia puede estimular a los ciudadanos a tener mayor interés en las entidades públicas y mayor estímulo en los gestores públicos para proporcionar servicios de mejor calidad (GASB, 1990).

- Para establecer las normas de rentabilidad en la contratación de servicios privados y para controlar el cumplimiento de los términos acordados (Mayston, 1985).

Por otra parte, los indicadores de gestión son medios importantes para la aplicación de las denominadas auditorías *value for money*, o auditorías operativas, cuyo principal objetivo es el examen de la gestión de la entidad con el objeto de determinar la eficacia, la eficiencia y la economía de la misma. En este sentido, puede resaltarse la elevada utilidad que la implantación de un sistema de indicadores de gestión tiene para la realización de las auditorías operativas, permitiendo facilitar e incrementar la labor de los auditores. La auditoría, y más concretamente los auditores tienen un papel importante en el camino hacia la valoración de la calidad y gestión de los servicios públicos.

3.1. Aspectos metodológicos

El diseño de un conjunto de indicadores debe iniciarse con la decisión sobre qué es lo que va a ser medido, para lo cual el primer paso es establecer de forma clara y concisa los objetivos de la actividad, programa o servicio a revisar, que puede convertirse en un problema complejo en algunas actividades.

Una vez establecidos los objetivos, el siguiente paso será definir las medidas que van a utilizarse, ante lo que debe conseguirse un equilibrio entre tener demasiados indicadores, con lo que la información estaría dispersa, o tomar pocos indicadores, con el resultado de que los indicadores no reflejen los aspectos para los que se quería obtener información (Price Waterhouse, 1990, p. 116). Es posible que no puedan establecerse únicamente indicadores cuantitativos, no debiendo desestimar el uso de medidas cualitativas, que aunque no proporcionen la misma precisión que las medidas cuantitativas, pueden proporcionar información útil.

Ante la necesidad de considerar de forma conjunta todos los indicadores, y no únicamente uno a uno, han sido diversas las propuestas de los autores. Así por ejemplo Anthony and Young (1984) apuntan la utilidad de establecer *vectores* de indicadores de output, mientras Price Waterhouse (1990) señala que para el diseño de indicadores lo más útil es la aproximación a una *pirámide*, teniendo en cuenta los niveles de responsabilidad, de forma que a niveles superiores se vaya teniendo mayor información. Por su parte, Mayston (1985) se muestra partidario de establecer una matriz de indicadores, destinando las columnas a las diversas actividades, dentro de la misma área, y las filas a los logros alcanzados en cada una de ellas. También Sorensen and Grove (1977) asumen que las matrices de costes y de eficacia pueden ser técnicas para la evaluación de la gestión pública.

Otra posibilidad es la aplicación de las técnicas econométricas, cada vez más utilizadas en las administraciones públicas y entre las que puede destacarse como más interesante el Data Envelopment Analysis (DEA), cuya principal característica es la capacidad de convertir múltiples medidas de output en una única medida global

de la rentabilidad, utilizando los métodos de programación lineal. El DEA identifica un conjunto de actuaciones que son óptimos de Pareto, y en consecuencia "puede utilizarse como una técnica de filtro que permite a los gestores concentrarse sólo en las actuaciones que son candidatas entre las preferidas" (Greenberg and Nunamaker, 1987, p. 334). Ejemplos de trabajos que han aplicado el DEA en las entidades públicas son Banker et al. (1989) y Pina y Torres (1991).

3.2. Dificultades y restricciones de los indicadores de gestión

Aunque los indicadores de gestión proporcionan una visión sobre los principales problemas que deben ser resueltos por los órganos de dirección, con las correspondientes mejoras en los sistemas de gestión, debe también entenderse que siempre existen limitaciones y dificultades asociadas al uso de cualquier conjunto de indicadores. En este sentido, Hyndman and Anderson (1991, p. 51) señalan las siguientes dificultades:

- En algunos casos los objetivos se establecen tan vagamente que impiden el desarrollo de indicadores útiles.

- Existencia de diferentes niveles organizacionales, debiendo establecerse los indicadores para cada nivel de organización.

- Medición de la calidad. Aunque las medidas de calidad son tan importantes como las de cantidad, éstas se hacen difíciles y de elevada subjetividad.

- Base de comparaciones. En ocasiones las medidas tienen un carácter relativo más que absoluto, por lo que es preciso proceder a establecer comparaciones, lo cual no siempre es fácil, y sobre todo teniendo en cuenta la existencia de tratamientos alternativos, por ejemplo ante el reparto de costes. A ello se añaden variables externas o exógenas, como variables socioeconómicas, que afectan a la población y pueden hacer que las comparaciones no tengan sentido. Cuando se van a comparar medidas de rentabilidad relativas de distintas autoridades locales, previamente debe estandarizarse el tipo de organizaciones que pueden compararse entre sí, controlando variables como tamaño, tipo de población, calidad del output demandado por parte de los ciudadanos,...

- Elección entre varias características de información. En ocasiones una característica de la información puede ir en detrimento de otras y es necesario elegir una en renuncia de otra.

- Determinar la importancia. Los indicadores de gestión de niveles superiores o de mayor importancia, son quizá los más difíciles de diseñar, debido a la existencia de costes y beneficios con efectos a largo plazo, variables externas, y dificultad de medir la calidad.

A la lista anterior pueden añadirse otras restricciones, y por ejemplo el GASB (1994) señala, entre otras, que los indicadores de gestión proporcionan información sobre la consecución de los objetivos y metas, pero no proporcionan la información necesaria para valorar si las metas y objetivos de la entidad, programa o servicio son los más adecuados y reflejan de forma clara los valores de la comunidad. Además, los indicadores de gestión tampoco explican por sí mismos porqué el cumplimiento de los objetivos se encuentra en ese nivel, cómo mejorar la gestión o el grado en que un factor contribuye en la consecución del objetivo. Asimismo, hay que tener en cuenta que los indicadores de gestión tampoco proporcionan toda la información necesaria para ayudar en la evaluación de la responsabilidad política.

Las dificultades anteriores conllevan a que el principal problema que se plantea a la hora de implantar los indicadores de gestión es la delimitación del conjunto de indicadores óptimo, ligado a las dificultades asociadas a la fijación de indicadores comunes para las entidades, cuando los propios gestores pueden ser quienes conozcan los indicadores más válidos en un contexto particular, en función de las demandas de los propios ciudadanos, que pueden estar condicionadas por factores externos. Debe tenerse en cuenta que la naturaleza de este tipo de información varía considerablemente entre diferentes tipos de organizaciones, razón por la que Anthony (1989, p. 34) señala que "una norma emitida por un organismo emisor de normas de contabilidad financiera no sería posible ni útil".

Por ejemplo, Parry, Sharp, Wallace y Vreeland (1994) denotan que a pesar de la extensa literatura sobre los indicadores de gestión en los departamentos de bomberos, pocos municipios incluyen los mismos en los informes financieros anuales, lo que ha llevado a los autores a analizar las causas de dicha situación y valorar el nivel en que dichas medidas son consideradas útiles y verificables. Para ello, se ha entrevistado a los jefes de bomberos y a los directores de finanzas. Los resultados indican que la ausencia de acuerdo sobre qué indicadores deberían considerarse más importantes dentro del área de prevención de incendios es una de las principales causas de las diferencias respecto a la utilidad percibida de los indicadores, y en cierta medida ausencia de este tipo de información, aunque sí existía acuerdo sobre el resto de indicadores.

3.3. Tipos de indicadores de gestión

Es posible establecer indicadores de varios tipos, en función de lo que se pretenda medir, y como consecuencia existen diversas clases de indicadores, tal como puede verse en Torres (1991). Entre las muchas clasificaciones aportadas en la literatura contable, una de las más referenciadas es la aportada por Anthony and Young (1984, p. 468-472), quienes considerando que el énfasis debe ponerse en la información sobre output, que servirá fundamentalmente para medir la eficiencia y la eficacia, establecen la siguiente clasificación de los indicadores de output:

- *Medidas de resultados*, son medidas de outputs expresadas en términos que se supone están relacionados con los objetivos de la organización.

- *Medidas de proceso*, relacionadas con la actividad llevada a cabo por la organización. Mientras las anteriores son medidas orientadas a los fines, las medidas de proceso están orientadas a los medios. Por consiguiente, pueden ser utilizadas para medir la eficiencia, pero no la eficacia. Deben ser relacionadas con las medidas de resultados para poder tener una visión conjunta. Dichas medidas son también denominadas medidas de productividad, haciendo referencia en ese caso al output por unidad de inputs, tal como número output por persona y hora, etc.

- *Indicadores sociales*, que están relacionados con el resultado total de la actividad de la organización. Estos están tan afectados por variables externas que son difíciles de utilizar para la gestión día a día.

Por ejemplo, para una actividad cuyo objetivo es la mejora de la calidad del medio ambiente, el cambio en la composición de los elementos de la atmósfera puede ser una medida de resultado, mientras el número de inspecciones realizadas para evitar el deterioro del medio ambiente puede ser una medida de proceso. A su vez, el efecto del programa de mejora medioambiental sobre la sociedad total, en términos de mejora de la salud, etc, sería un indicador social.

La American Accounting Association (AAA, 1989) distingue cuatro tipos de indicadores:

- *Indicadores de beneficios o resultados*, que reflejan el valor de los beneficios sociales obtenidos por las operaciones de la entidad; serían cuantificables de forma monetaria.

- *Indicadores de outcome*, que representan la contribución o impacto social de la entidad, no cuantificables de forma monetaria.

- *Indicadores de output*, que miden el volumen de actividad y por tanto serían medidas no monetarias.

- *Indicadores de input*, que reflejarían la utilización de recursos reales y el coste financiero de esos recursos, por lo que pueden ser tanto indicadores monetarios como no monetarios.

Además, los indicadores de eficiencia y eficacia se derivarían de los anteriores, ya que consistiría simplemente en realizar combinaciones, tales como relacionar los indicadores de inputs con los de resultados, con los de output y con los de outcome; los de output con los de outcome y con los de resultados; y los de outcome con los de resultados.

Por otra parte, tanto la Audit Commission como el GASB proponen su propia clasificación de indicadores. Así, la Audit Commission (1994a, p. 13-14) establece la siguiente clasificación de indicadores:

1. *Indicadores de eficiencia y eficacia.*
2. *Indicadores de coste.*
3. *Indicadores de calidad*, aunque también los anteriores pueden informar sobre la calidad de los servicios.
4. *Indicadores que proporcionan información previa.* Estos son indicadores relativos a la población a la que están destinados los servicios, cuánto es utilizado el servicio, etc.

El GASB considera los siguientes elementos de la información sobre medios y logros, incluyendo en cada elemento distintas categorías de indicadores (GASB, 1994):

a) *Medidas de medios* que son aquéllas que hacen referencia a los recursos, tanto financieros como no financieros, que han sido utilizados:

-Relacionados con información financiera, tal como gastos.

-Información no financiera, tal como número de personal.

b) *Medidas de logros*, que informan sobre lo que se ha proporcionado y obtenido con los recursos utilizados:

1.- Medidas de output.

a) cantidad proporcionada de un servicio.

b) cantidad de un servicio proporcionada que satisface ciertas exigencias de calidad.

2.- Medidas de resultados o consecuencias.

c) *Medidas que relacionan medios y logros.*

1.- Medidas de eficiencia que relacionan los input con los output.

2.- Medidas de coste-resultado, que relacionan los recursos con los resultados.

Además, señala que es conveniente que junto a las categorías anteriores de indicadores se considere *información de carácter explicativo*, tanto cuantitativa como narrativa, que ayude a los usuarios a comprender los indicadores, valorar la gestión, y evaluar el significado de los factores que pueden haber afectado en la gestión, diferenciando entre factores sobre los que la entidad tiene control y sobre los que no lo tiene.

En síntesis, como puede verse en la tabla 3, las distintas clasificaciones de indicadores propuestas anteriormente recogen prácticamente las mismas categorías, abordando todas ellas los distintos aspectos a considerar para evaluar la gestión de las administraciones públicas.

Tabla 3
Clasificaciones de los indicadores de gestión propuestas

ANTHONY AND YOUNG (1984)	AAA (1989)	AUDIT COMMISSION (1994a)	GASB (1994)
Medidas de resultados Medidas de proceso Indicadores sociales	Indicadores de beneficios Indicadores de outcome Indicadores de output Indicadores de input Ind. eficiencia y eficacia	Indicadores de eficiencia y eficacia Indicadores de coste Indicadores de calidad Indicadores de información previa	Medidas de medios Medidas de logros Medidas que relacionan medios y logros

Además, aunque la terminología no sea coincidente, prácticamente todas las anteriores convergen en la clásica clasificación que hace referencia a los indicadores de economía, eficiencia y eficacia, como tal, que tratarán de evaluar de forma conjunta los correspondientes ámbitos de la gestión.

Así, los indicadores de economía, deberían reflejar si los recursos han sido adquiridos al menor coste posible, a la vez que en cantidad y calidad adecuada. Los indicadores más útiles son aquellos que hacen referencia a los costes, estableciendo las comparaciones oportunas con los costes previstos. Un ejemplo sería el coste por persona para algunos servicios de atención al personal, o el número medio de personal que atiende un determinado servicio por habitantes, tal como el número de bomberos por habitantes, número de agentes de la policía por habitantes, etc, ante lo que debe considerarse también la incidencia de aspectos de tipo social que en ocasiones influirán en dichos indicadores. Por tanto, los indicadores de economía, serían asimilables a los indicadores de costes según la clasificación de la Audit Commission, y a las medidas de esfuerzo del GASB.

Los indicadores de eficiencia tratarían de ver si es adecuado la relación existente entre los servicios prestados y los recursos utilizados. Las medidas de proceso o de productividad aludidas anteriormente serían indicadores de eficiencia. Ejemplos de este tipo podrían ser el número de libros de la biblioteca prestados por cada trabajador de la librería, número de accidentes asistidos por cada agente de la policía, número de incendios atendidos por bombero, etc.

Los indicadores de eficacia medirán el grado en que han sido conseguidos los objetivos previstos, asociados por tanto a los indicadores de resultados, para lo cuál es imprescindible que se hayan fijado de forma clara los objetivos de la organización. Un ejemplo sería número de usuarios de un determinado servicio que no han podido ser atendidos, tal como número de llamadas a bomberos o policía no atendidas, o número de personas detenidas en relación al número de casos denunciados, relación culpabilidad de los detenidos, etc.

No obstante, no se incluirían dentro de esta clasificación de indicadores los que han sido denominados de información previa, ni tampoco los indicadores sociales, o de impacto social, aunque alguno de éstos puede estar dentro de los anteriores, puesto que es difícil establecer el límite de cada tipo de indicadores, y por ejemplo algunos de eficiencia pueden ser considerados también de eficacia.

3.4. Características de los indicadores de gestión

Por otra parte, debe tenerse en cuenta que un conjunto de indicadores debe reunir ciertas características, si se desea que los mismos reflejen la realidad de forma adecuada. En ese sentido, Jackson² (1987) establece las siguientes características que deben poseer los indicadores de gestión:

- i) Deben estar relacionados con los fines operativos asignados a la organización.
- ii) Deben ser específicos, cuantificables y estandarizados de forma que la información pueda ser válida para hacer comparaciones dentro de la misma organización, y entre distintas organizaciones.
- iii) Deben ser tan simples como sea posible, consistente con su objetivo.
- iv) Deben ser aceptables y creíbles en el sentido de estar libres de sesgos sistemáticos.
- v) Deben ser útiles y capaces de actuar como señalizadores en las áreas donde las cuestiones relativas a las actuaciones pueden y deben ser formuladas.

Las características anteriores no son nada más que un reflejo de las características cualitativas que debe cumplir todo tipo de información contable, recogidas tradicionalmente en los pronunciamientos de marco conceptual de los diversos organismos reguladores y que siguiendo al GASB (1994) podemos resumir en las siguientes: fiabilidad, relevancia, oportunidad, consistencia o uniformidad, comprensibilidad, comparabilidad y oportunidad.

El cumplimiento de las características anteriores implica por tanto que los indicadores deben derivarse de sistemas que proporcionan datos controlados y verificables; deben proporcionar información relevante para la adecuada comprensión de la consecución de los objetivos; deben presentarse en el momento oportuno; de forma uniforme a través del tiempo para que puede servir de base para establecer comparaciones; deben ser concisos y comprensibles; deben proporcionar información que sea comparable e incluso incluir comparaciones en el tiempo, entre entidades, entre distintos servicios o programas o comparaciones con estándares.

Por otra parte, en la medida en que los indicadores se alimenten de importes obtenidos de la información contable, debe tenerse en cuenta el efecto que sobre los mismos tendrán las prácticas contables, por lo que es importante que el sistema con-

² Extraído de Guthrie (1994, p. 264)

table sea lo más perfecto posible en cuanto a capacidad informativa, requisitos y principios.

4. APORTACIONES DE LOS ORGANISMOS REGULADORES DE LA CONTABILIDAD Y DE LA AUDITORÍA

La importancia de medir la actividad y rendimiento de las organizaciones públicas ha alcanzado tal envergadura que los sistemas de información contable pública se han visto fuertemente implicados e incluso obligados a traspasar las barreras de la información meramente financiera. En esta línea, diversos organismos reguladores de la contabilidad y de la auditoría han llevado a cabo distintas iniciativas orientadas hacia la implantación de los indicadores de gestión en las administraciones públicas.

En este punto hacemos una reflexión sobre los principales proyectos llevados a cabo en el ámbito internacional, y más concretamente las iniciativas de la AAA, del GASB, de la Audit Commission, de la New Zealand Society of Accountants (NZSA) y de la Australian Accounting Research Foundation (AARF).

Ahora bien, aunque los proyectos anteriores son los adquieren mayor envergadura en aras a poner de manifiesto la importancia que los indicadores de gestión están adquiriendo, las iniciativas en el contexto internacional no se reducen exclusivamente a esas experiencias. Más bien, existe una preocupación generalizada por la implantación de técnicas que permitan la evaluación de la eficacia y eficiencia del sector público, a la vez que contribuyan activamente en el proceso de toma de decisiones. En esta línea, aunque no vamos a hacer una reflexión sobre los esfuerzos llevados a cabo en cada uno de los países, queremos dejar constancia de que el impulso ha sido generalizado, aunque el estado actual es muy distinto en cada país.

4.1. La labor de la *American Accounting Association*

La American Accounting Association, a través de sus diversos comités, ha llevado a cabo numerosos trabajos y publicaciones que pretendían tanto incentivar la investigación sobre determinadas áreas como contribuir con sus propias aportaciones en el campo de la contabilidad no lucrativa. Entre éstos podemos destacar el informe titulado *Measuring the Performance of Nonprofit Organizations. The State of the Art*, elaborado por el Comité de Indicadores de Gestión de las Entidades no Lucrativas, y que se ocupa del tema que está siendo objeto de estudio en este artículo.

En dicho informe la AAA plasma la importancia de los indicadores de gestión en el contexto de las entidades no lucrativas en general y los posibles usos que los distintos usuarios de la información contable pública pueden hacer de los mismos. Asimismo, pone de manifiesto cuál es el estado actual en la elaboración y presenta-

ción de indicadores de gestión en diversos tipos de entidades no lucrativas: organizaciones voluntarias de salud y bienestar; organizaciones religiosas; organizaciones culturales; hospitales; y colegios y universidades. Por ejemplo, muestra cuáles son los principales indicadores que se están utilizando en cada uno de estos sectores y qué entidad concreta ha llevado a cabo las principales iniciativas.

El resultado del estudio muestra que en general los únicos indicadores que se utilizaban en algunas entidades eran los de input y output, mientras que los de outcome y los de beneficios o resultados tan apenas eran utilizados. Además, es en las universidades, en hospitales y en las organizaciones voluntarias de salud donde se han llevado a cabo mayores esfuerzos.

Una vez que el informe analiza cuál es la realidad de los indicadores de gestión en la práctica, el Comité realiza una serie de recomendaciones, entre las que podemos destacar las siguientes:

- La supervivencia y viabilidad financiera de estas organizaciones está supeditada a que las mismas implanten de forma efectiva los indicadores de gestión para comprobar que quienes reciben los servicios realmente están satisfechos, puesto que en otro caso el propio descontento de éstos puede llevar a las organizaciones voluntarias a desaparecer.

- Los contables de las organizaciones no lucrativas deberían estar preparados para elaborar los indicadores de gestión.

La AAA reconoce que los usuarios externos, tales como acreedores, proveedores o ciudadanos pueden ser los principales interesados y beneficiados en que los indicadores de gestión se incluyan dentro del informe anual, aunque lógicamente la utilidad de esta información es una cuestión que queda pendiente de comprobar empíricamente. Por otro lado, debido a la diversidad de entes que puede recoger el sector no lucrativo, recomienda que los indicadores sean diseñados en función del tipo de entidad e incluso en ocasiones de la propia entidad, siendo imposible establecer uniformidad.

Como resultado final, y al objeto de poder animar tanto a que las entidades los presenten como a que los usuarios los utilicen, señala que debe ser la profesión contable la que establezca que se incluyan los indicadores de gestión en el informe anual, como una obligación más para cumplir con los principios de contabilidad generalmente aceptados, lo que implicaría que sea la propia profesión contable la que seleccione un conjunto de indicadores para cada tipo de programa u organización. Además, sería necesario iniciar con experiencias piloto para comprobar la relevancia de los indicadores propuestos, continuando posteriormente con la implantación generalizada.

4.2. Iniciativas del GASB

Las recomendaciones dadas anteriormente por la AAA en Estados Unidos fueron muy bien recibidas por parte del GASB, que tomó asimismo conciencia de la necesidad de llevar a cabo trabajos en este campo. Así, en los últimos años el GASB ha realizado importantes esfuerzos dirigidos a la implantación de los indicadores de gestión, publicando ya en 1990 el informe de investigación titulado *Service Efforts and Accomplishments Reporting: Its Time Has Come. An Overview*, llevado a cabo con el objetivo de ver el estado de la investigación sobre indicadores de gestión e incentivar la presentación de dichos indicadores como parte del informe financiero anual.

En cuanto al estado de los indicadores de gestión, se comprueba que ya hay algunas organizaciones que utilizan los indicadores de gestión, y que los mismos tienen interés tanto para los gestores y representantes políticos como para los ciudadanos. Además, se observa que cada vez hay menor rechazo a que se controlen algunos aspectos de la gestión pública. No obstante, el GASB reconoce que debe continuarse en este proceso de implantación de los indicadores de gestión y que el GASB tiene que jugar un papel importante en el mismo.

Además, entre las principales aportaciones del citado trabajo de investigación, puede destacarse la labor definitiva realizada para la sistematización de un conjunto de indicadores aplicables a los diversos servicios. Tras un estudio pormenorizado por especialistas, dicho informe recomienda una serie de indicadores para los doce servicios públicos más importantes: universidades, programas de desarrollo económico, educación primaria y secundaria, programas del departamento de bomberos, hospitales, transporte urbano, programas del departamento de policía, programas de asistencia pública, salud pública, mantenimiento de carreteras, recaudación sanitaria, y tratamiento del agua.

Posteriormente, en Diciembre de 1992, emitió una visión preliminar sobre conceptos relacionados con la información de logros y esfuerzos de servicio, con intención de iniciar el proceso para la emisión del segundo Concepts Statement (CS), animando a que los distintos interesados realizaran los comentarios que estimaran convenientes.

Los impulsos anteriores culminaron en la emisión del Concepts Statement n°2: *Service Efforts and Accomplishments Reporting* (información sobre medios y logros en los servicios) en abril de 1994, donde propone los conceptos que serán utilizados por el GASB en la elaboración de normas que exijan que la información de medidas no financieras de recursos y logros sean incluidas como una parte del informe financiero anual de las entidades públicas locales y estatales.

El CS n° 2 señala que el objetivo de la información sobre medios y logros es proporcionar información más completa, que la suministrada por la cuenta de resultados, el balance de situación, y los estados presupuestarios, sobre los resultados de la actividad de la entidad pública, dadas las características particulares de este tipo de entidades. Asimismo, con dicha información se daría respuesta a uno de los objetivos de la información contable pública recogidos en el GASB Concepts Statement n° 1, cual es "ayudar a los usuarios a valorar la economía, eficiencia y eficacia de la entidad pública".

Ahora bien, dicho documento no establece la obligación de elaborar información sobre medios y logros, sino que el mismo pretende ser una línea de conexión entre el Statement n° 1 del GASB, sobre objetivos de la información financiera, y futuras normas que establezcan los requerimientos de este tipo de información. En consonancia con ello, se centra en la descripción de las razones por las que la información externa sobre los recursos destinados y los logros en la prestación de servicios es esencial, tanto para la rendición de cuentas como para el proceso de toma de decisiones con objeto de mejorar la eficiencia y eficacia de las actividades públicas. Asimismo, identifica los elementos de la información sobre medidas y logros, y las características que dicha información debe poseer para ser incluida como parte del informe financiero anual, a lo cual ya hemos hecho referencia en los apartados de tipos de indicadores de gestión y características de los indicadores de gestión respectivamente.

Esta intención del GASB de emitir normas sobre información no financiera, partiendo del marco fijado en su nuevo documento, y sobre la base de la experiencia adquirida mediante las implantaciones a modo de prueba de los indicadores de gestión que en su anterior informe había recomendado, abre paso a una nueva época de la información de las entidades estatales y locales estadounidenses, en la que las medidas sobre el rendimiento en la prestación de servicios aparece como complemento perfecto a la información recogida tradicionalmente en los estados financieros.

No obstante, quedan todavía algunos aspectos básicos que abordar, como puede ser su ubicación en el informe financiero anual o la obligación de auditar dicha información. En relación al primer aspecto, el informe realizado anteriormente por el GASB (1990), recomienda que se incluya en un apartado ó informe específico para ellos, que podría tener variedad de formatos, tal como forma de tabla, forma de cuadros, de gráficos, etc. En cuanto a la verificación o auditoría de dichos indicadores de gestión, ésta presenta sin duda varios problemas o inconvenientes, ya que además de suponer un coste elevado puede desincentivar a los gestores a que presenten dicha información. Sin embargo en tanto que deben formar parte de la información pública externa, se recomienda (GASB, 1990) que sea sometida al proceso de auditoría externa por

los correspondientes órganos de control externo, ya que ello incrementaría la utilidad de dichos indicadores en los procesos de toma de decisiones.

4.3. Contribución de la normativa de la NZSA

En Nueva Zelanda, la reciente reforma contable que la NZSA ha llevado a cabo ha estado protagonizada por la intención de que la información financiera de las entidades del sector público y privado se abarcara en una única serie de normas contables. Así, a las entidades públicas son aplicables las mismas normas contables que a las empresas, lo cual establece una uniformidad en las obligaciones de información contable, que aunque en la actualidad supone una innovación importante, quizá puede hacernos reflexionar sobre las líneas futuras.

De acuerdo con la Financial Reporting Standard (FRS) nº 2 de la NZSA, el informe financiero contiene, además de la tradicional información de carácter financiero, otra información no financiera necesaria para contribuir en el cumplimiento de los objetivos de la información, destinada a proporcionar estadísticas y una descripción de los logros de la entidad en el suministro de bienes y servicios, así como de los efectos en la comunidad de la existencia de la entidad y sus operaciones. En definitiva, los elementos a contener en este tipo de información dependerán de las actividades específicas de la entidad y sus obligaciones de rendir cuentas.

Ciertamente, pese a que este tipo de información puede presentarse tanto en entidades privadas como públicas, tiene su principal apogeo en las entidades públicas, reconociendo la propia FRS nº 2 que las entidades tienen responsabilidad de rendir cuentas sobre la prestación de servicios cuando reciben financiación o recursos de unos agentes, de una parte, pero prestan bienes y servicios no sólo a éstos, sino a una población más amplia. Esta relación se produce especialmente cuando la entidad tiene poder coercitivo para establecer impuestos, para obtener fondos públicos, o la entidad recibe donaciones del público. Es decir, cuando la persona que ha pagado (ej. el contribuyente de una entidad local) no recibe de forma directa los bienes y servicios por los que ha pagado, pero estos outputs pasan a una tercera persona (el público en general), la entidad que produce los outputs satisface sus obligaciones de rendición de cuentas proporcionando información donde se describan los outputs proporcionados.

En este sentido, se establece un apartado para incluir la información sobre las actividades realizadas en cada servicio, denominado *Statement of Performance Service*, donde se informará sobre el grado en que la entidad ha alcanzado sus objetivos de prestación de servicios, desglosando todos los outputs de la entidad, así como el coste de éstos, y además si es posible y adecuado, debe indicarse también el outcome al que

el output pretende contribuir, es decir el impacto o consecuencias para la comunidad resultantes de la existencia y operaciones de la entidad informativa.

Además, dicha información debe presentar tanto los rendimientos previstos u objetivos, como los rendimientos reales. Cuando sea relevante y apropiado para los usuarios del informe financiero de la entidad, cada output desglosado en el estado debe describirse en términos de cantidad, calidad, tiempo, y situación. Por ejemplo, para una actividad de recogida de basura de una entidad local, la información no financiera podría ser la siguiente:

- a) número de casas en las que se recoge la basura;
- b) frecuencia de la recogida de basura;
- c) lugar o ubicación donde se recoge la basura;
- d) en qué medida se fomenta el reciclaje.

4.4. La recomendación de la AARF

Ciertamente, entre los principales puntos caracterizadores de la reforma en la información de las entidades públicas australianas, destaca el énfasis actual existente por los indicadores de output, o indicadores de gestión en general. Ahora bien, Guthrie (1994) pone de relieve que aunque desde 1985 el Auditor General del Oeste de Australia tiene obligación de auditar los indicadores de gestión, durante dicho período ha encontrado esto difícil debido a la ausencia de normas al respecto, y consecuentemente las prácticas de información de las entidades están insuficientemente desarrolladas.

Estas dificultades pueden haber sido las que han llevado al Public Sector Accounting Standards Board (PSASB) de la AARF a abordar el tema de forma flexible.

Así, la Australian Accounting Standard (AAS) nº 27 no exige que las entidades locales incluyan en el informe financiero indicadores no financieros de gestión, si bien anima a dichas entidades a que lo hagan, bajo la perspectiva de ayudar a los usuarios a valorar la economía, eficiencia y eficacia de los gobiernos locales en el cumplimiento de sus objetivos. Además, dicha norma señala que "cuando los indicadores de gestión sean incluidos en el informe anual, tal información deberá satisfacer los conceptos de relevancia y fiabilidad, y deberán ser presentados de forma que satisfaga los conceptos de comparabilidad y comprensibilidad". (AARF, 1993, pfo 81).

4.5. La propuesta de la *Audit Commission* en Reino Unido

La constante preocupación por la búsqueda de calidad de los servicios públicos

parece ser una de las notas que ha caracterizado en los últimos años a la administración inglesa. En consecuencia, en Reino Unido se han llevado a cabo diversos desarrollos insertados en un proceso de reforma de la gestión pública, cuyo objetivo es poder prestar mejores servicios, más eficientes y eficaces, dentro de los recursos disponibles, con objeto de beneficiar a los contribuyentes, consumidores y personal.

La demanda de un cambio cultural orientado a dichos fines ha llevado al gobierno a la imposición de indicadores de gestión con el propósito de establecer un control sobre las actividades. En dicho contexto, se ha dado un paso decisivo en el ámbito de las entidades locales: la Ley de Gobiernos Locales de 1992 (Local Government Act 1992) exigió a la Audit Commission que desarrollara indicadores de gestión para los servicios de las autoridades locales. Cada autoridad local en Inglaterra y Gales deberá evaluar su economía, eficiencia y eficacia con dichos indicadores y publicar detalles en un periódico local. Posteriormente, la Audit Commission tendrá que comparar los diferentes niveles de rentabilidad alcanzados por las distintas autoridades y emitir un informe de carácter nacional. Un ejemplo del formato propuesto para hacer las comparaciones entre distintas entidades, y para presentar el informe nacional, puede verse en Audit Commission for Local Authorities and the National Service in England and Wales (1994c).

Siguiendo a Hepworth (1994), vamos a exponer algunos de los fines y problemas asociados a esta iniciativa. El objetivo era introducir a los consumidores en el debate sobre las actividades de la autoridad local y al mismo tiempo poner a disposición de los consumidores información que les permita tomar decisiones sobre dónde *comprar* u obtener servicios, todo ello orientado a establecer un entorno competitivo en la prestación de servicios públicos.

Obviamente, esta política no estuvo ausente de controversias sobre el valor de los indicadores de gestión propuestos, el proceso de publicación, la burocracia asociada a la recogida de datos y los costes. Concretamente, los principales comentarios recibidos por la Audit Commission en sus propuestas iniciales fueron los siguientes:

- Había muchos indicadores de interés para los ciudadanos, pero demasiado pocos para reflejar de forma adecuada los servicios complejos; en particular, había insuficientes indicadores de eficacia, calidad y eficiencia.

- La imposición de indicadores determinados de forma centralizada podía sesgar las políticas locales y restringir la elección de cada entidad en función de sus propias prioridades y objetivos, para asegurar una calidad real de los servicios en relación a las necesidades de cada comunidad.

- Las figuras ofrecidas no serían utilizadas o interpretadas de forma adecuada.

- El coste de recoger y preparar la información superaría a los beneficios obtenidos.

Ante esto, la Audit Commission decidió centrarse inicialmente en pocos servicios, en aquellos aspectos de mayor interés para los ciudadanos y elegir indicadores que pudieran obtenerse fácilmente. Asimismo, formuló indicadores que relacionasen los resultados con las políticas y objetivos locales, dejando a las autoridades locales la máxima discrecionalidad posible para que explicasen las razones de sus políticas cuando publicasen sus indicadores.

Como resultado de todo el proceso, la Audit Commission desarrolló indicadores de gestión específicos para cada uno de los servicios locales, *The Citizen's Charter Indicators*, que deberían ser implantados mediante un proceso gradual. Dicha relación de indicadores puede verse en Audit Commission (1994a, 1994b).

Aunque no incluimos en este trabajo el conjunto de indicadores propuesto por la Audit Commission para cada uno de los servicios o actividades que llevan a cabo las autoridades locales, por razones de espacio, sirva de ejemplo los indicadores señalados para el servicio de bomberos:

1.- Número de llamadas.

- a.- número de llamadas a los bomberos por incendios, excluyendo falsas alarmas.
- b.- número de llamadas por incendios que han resultado ser falsas alarmas.
- c.- número de llamadas para otro tipo de incidentes.

2.- Porcentaje de llamadas por fuego en las que han sido cumplidos los estándares de atención. Los estándares hacen referencia tanto al tiempo, establecido en cinco minutos para zonas urbanas y 20 para las rurales, como en número de bomberos, normalmente dos.

3.- Número de rescates por el cuerpo de bomberos en:

- a.- incendios.
- b.- otros incidentes.

4.- Gasto neto por habitante que corresponde al servicio de bomberos (considerando la población que corresponde a cada área de bomberos).

Cabe por último resaltar que aunque el objetivo, en último extremo, es dar cuenta a los ciudadanos sobre los servicios prestados y su calidad, dichos indicadores no forman parte del informe financiero anual de la entidad local, por lo que la iniciativa inglesa es en cierto modo distinta a la que se ha llevado a cabo en Estados Unidos o Nueva Zelanda, donde se consideraba que en el propio informe financiero podía destinarse un espacio a proporcionar información sobre la eficacia en la gestión de los servicios públicos.

4.6. Razones de las contribuciones anteriores: referencia al modelo de contingencia

Las iniciativas anteriores nos han permitido constatar que efectivamente los

organismos reguladores de la contabilidad y la auditoría han puesto en marcha un proceso de reforma de la contabilidad pública en el que se está apostando fuerte por la medición de la economía, eficiencia y eficacia en el contexto de las administraciones públicas. Parece pues que se ha avanzado un paso más en el ámbito de la contabilidad de las administraciones públicas y no es suficiente la presentación de los estados meramente contables, sino que éstos deben ir acompañados de otra información, entre la que se encuentran los indicadores de gestión.

Además, también permite comprobar que es en los países del ámbito de influencia anglosajona donde se han llevado las principales iniciativas. No obstante, también los países continentales están tratando de tomar medidas dirigidas a la mejora de la gestión pública, aunque en buena parte de los casos tienen una orientación distinta, ya que en la mayor parte de ellos no se han planteado que sea en el propio informe anual donde deba incluirse información relativa a la evaluación de la economía, eficiencia y eficacia. Quede por tanto plasmado que el impulso hacia la búsqueda de una mayor eficiencia en el sector de las administraciones públicas es generalizado.

En cuanto a las razones que pueden haber llevado a los organismos anglosajones a tomar las iniciativas anteriormente analizadas, vamos a referirnos al modelo de contingencia- *Contingency Model*- desarrollado por Lüder (1992) como línea de argumentación. Dicho modelo tiene como finalidad especificar el entorno social, político y administrativo que prevalece en un país y las implicaciones que el mismo tiene sobre la contabilidad pública, y concretamente en los cambios que se introducen en la misma. En definitiva, con el modelo se pretende contribuir a la explicación del paso de una contabilidad pública tradicional a otra contabilidad más informativa para el destinatario, es decir que proporcione información económico-financiera útil para la gestión y en definitiva para la toma de decisiones de los distintos usuarios de la misma.

Siguiendo el modelo de contingencia, los factores del entorno que pueden condicionar el proceso de innovación de la contabilidad pública se dividen en tres (Lüder et al., 1994, p. 85-97):

- *Estímulos*: son sucesos que aparecen en la situación de partida, que desencadenan en los usuarios una necesidad de mejorar la información y que aumentan en los productores de la información la disposición a suministrar dicha información.

- *Variables estructurales*: describen las características sociales y del sistema político-administrativo que influyen en las actitudes fundamentales de los usuarios de la información y en los productores de la misma.

- *Barreras de implantación*: son condiciones básicas administrativas que obsta-

culizan la aplicación práctica de una contabilidad más informativa y que incluso pueden llegar a impedirlo en un caso extremo.

Aunque las iniciativas anteriores no son de carácter idéntico, sí podemos hacer un planteamiento general para explicar mediante el modelo de contingencia porqué ha sido en los países anglosajones donde ha existido mayor aire de reforma. Así, en primer lugar podemos decir que entre los estímulos para el desarrollo de este tipo de información se pueden citar los siguientes:

- Situación financiera con problemas, debido a la existencia de restricciones presupuestarias y problemas de déficits presupuestarios que obligan a las entidades a elaborar información que mejore la toma de decisiones, para lo que será necesario evaluar el rendimiento de los servicios prestados en términos de economía, eficiencia y eficacia.

- Posición de los organismos que tienen encomendada la formulación de los principios de contabilidad generalmente aceptados y las obligaciones contables de las administraciones públicas. En este caso está claro que tanto en Estados Unidos como en Australia y Nueva Zelanda ha jugado un papel imprescindible el papel de dichos organismos ya que son ellos mismos quienes han llevado a cabo dicha iniciativa, mientras en el caso de Reino Unido la iniciativa ha partido más bien del propio Gobierno imponiendo a la Audit Commission el desarrollo de los indicadores de gestión.

En cuanto a las variables estructurales sociales y políticas podemos hacer una agrupación en cuatro tipos:

- Estatus socio-económico. Los ciudadanos tienen un estatus social y económico que les permite comprender tanto la carga fiscal existente en el país como las prestaciones sociales percibidas. Por tanto, los ciudadanos se perfilan como usuarios de los servicios que requieren que éstos se presten de forma adecuada, apareciendo así el paradigma del ciudadano como cliente.

- Competencia política. Es lógico que aparezca competencia en el mercado de votos y los dirigentes políticos sean también parte implicada para mejorar la información contable pública. Por ejemplo en el entorno norteamericano se habla incluso de una relación entre la información contable proporcionada por las administraciones públicas y la intención de voto de los votantes.

- Cultura política. Cada vez más existe conciencia por parte de los ciudadanos de que es necesario una mejora de la gestión de los recursos públicos, sobre todo porque son conscientes de sus aportaciones a los presupuestos públicos. Esto llevará a los ciudadanos a tener unas expectativas de recibir información clara y detallada sobre la gestión financiera.

- **Formación del personal.** Las iniciativas anteriores se han llevado a cabo en países donde los productores de la información contable, así como los propios gestores financieros tienen una formación y cualificación específica, habiendo superado la época en que los mismos estaban únicamente acostumbrados a la información presupuestaria. Buena parte de los profesionales del sector público proceden del sector empresarial.

Además, es en los países anglosajones citados donde más asentada está la contabilidad de devengo en las administraciones públicas, y los usuarios internos están ya más que acostumbrados a la utilización de información estrictamente contable. Incluso en alguno de los países anteriores, como Nueva Zelanda, se está planteando la implantación del principio de devengo en la elaboración de los presupuestos.

Por último, cabe referirse a las barreras de implantación y que en el caso de las iniciativas anteriores no han jugado un papel importante, por lo que la configuración del módulo de barreras de implantación es favorable. Lüder et al. (1994) se refieren a las siguientes variables que pueden actuar en general como barreras para llevar a cabo un cambio en el sistema contable público de un país: características de organización, sistema jurídico, cualificación del personal contable y tamaño de los entes territoriales. No obstante, como hemos señalado las barreras anteriores no puede decirse en este caso que hayan sido o puedan ser impedimentos para que los indicadores de gestión se incluyan en los informes financieros. Por ejemplo, en cuanto al sistema jurídico todos ellos pertenecen al grupo de países con una tradición jurídica inglesa (common law countries), donde los sistemas contables son bastante flexibles.

En definitiva, las características o factores condicionantes del modelo de contingencia anteriormente señaladas han sido favorables para que en los países anteriores hayan podido llevarse a cabo iniciativas para implantar los indicadores de gestión dentro del informe financiero anual, con independencia de que todavía queden algunos aspectos pendientes y deba avanzarse más en esta línea.

5. EL MARCO NORMATIVO CONTABLE PÚBLICO ESPAÑOL. LIMITACIONES Y NECESIDADES

La contabilidad pública ha sufrido en nuestro país un avance muy significativo en los últimos años al objeto de implantar un sistema que permita la mejora de la gestión pública. En primer lugar, han sido definidas las líneas conceptuales que deben orientar la práctica contable, estableciendo así el marco conceptual de la contabilidad pública, mediante el documento nº 1 y los documentos nº 2 a 8 de principios contables públicos, y en segundo lugar, se ha aprobado un nuevo PGCP, que configu-

ra un nuevo marco de la contabilidad pública, caracterizado por proporcionar información que trata de adaptarse mejor a las necesidades demandadas para implantar una gestión eficaz de los recursos.

Entre los fines asignados a la contabilidad pública en el documento n° 1 de Principios Contables Públicos de la Intervención General de la Administración del Estado (IGAE, 1991) se incluyen los siguientes:

- Posibilitar el control de economía, entendiendo ésta como la adquisición de los medios utilizados para la producción de bienes y servicios en la cantidad y la calidad adecuadas y al menor coste.

- Posibilitar el control de eficiencia, entendiendo ésta como la organización, coordinación y empleo de los medios que optimiza la relación entre los productos o servicios obtenidos y los medios utilizados para su consecución.

- Posibilitar el control de eficacia, entendida ésta como la consecución en forma satisfactoria de los objetivos y efectos previstos y asignados.

Para hacer efectivos tanto los objetivos anteriores como el resto de objetivos no detallados anteriormente, el modelo de información financiera actual contempla la obligación de presentar el balance, la cuenta del resultado económico-patrimonial, el estado de liquidación del presupuesto y la memoria. Asimismo, se han definido algunas indicadores globales relevantes en las administraciones públicas, como el resultado económico patrimonial, el resultado presupuestario, el remanente de tesorería o el déficit o superávit de tesorería, que ofrecen un paso significativo para la gestión financiera de las entidades públicas, al transmitir información necesaria para conocer la situación económico-financiera o la ejecución realizada del presupuesto, y si ésta se ha adherido a lo previsto, o por el contrario en el curso del ejercicio se han provocado variaciones que requerirán de los correspondientes análisis.

Por otro lado, ya desde 1983, con la introducción del grupo 9 del Plan General de Contabilidad Pública, mediante la Orden de 20 de Septiembre, se vienen realizando esfuerzos encaminados al establecimiento de una contabilidad analítica o de gestión. El reciente desarrollo del Proyecto CANOA (Contabilidad Analítica para Organismos Autónomos) constituye una buena prueba del interés que este área ocupa. Dicho proyecto consiste en la implantación de sistemas de contabilidad analítica que faciliten la gestión del subsector de la administración institucional, proporcionando información que permita la mejora en la toma de decisiones y a su vez poniendo de manifiesto el grado de eficiencia de dicha gestión.

Sin embargo, pese a los esfuerzos realizados anteriormente, todavía se denotan algunas limitaciones para que el modelo de información financiera permita implantar de forma efectiva la medición de la economía, eficiencia y eficacia. Aunque la reforma contable llevada a cabo supone sin duda un paso importante para la modernización y adaptación de nuestro sistema contable público al objeto de atender las necesi-

dades de información que demanda una gestión eficaz y eficiente de los recursos públicos, es necesario dar un paso más hacia adelante. Como señalan Montesinos y Vela (1994) el sistema contable actual no es suficiente para la medición de la economía, eficiencia y eficacia, siendo necesario identificar indicadores de gestión específicos.

Así, no se han llevado a cabo iniciativas generales por parte de la administración para la implantación de los indicadores de gestión, aunque lógicamente algunas organizaciones individuales estén tratando de hacer algunos esfuerzos tendentes a la medición de la gestión, pero siempre tratándose de iniciativas a nivel interno y cuya información es difícil que tenga una trascendencia externa.

Las iniciativas propuestas en otros países ponen de manifiesto que el gran reto del sector público es demostrar la calidad de los servicios que el mismo presta: los indicadores de gestión pueden ser una de las técnicas que colaboren en su medición, a la vez que instruyan un proceso de retroalimentación para la mejora de aquellos puntos débiles.

Pese a que el nuevo PGCP podría haber dedicado un punto en la memoria para recoger este tipo de información, creemos que las novedades que el mismo incorpora son ya suficientes y significativas, es mejor sentar primero las bases necesarias y luego avanzar un paso más. Como señala Vela (1994), sin una contabilidad financiera normalizada que ofrezca unos estados adecuadamente diseñados y basados en principios contables de general aceptación como el propio devengo, otros instrumentos que presentan una mayor utilidad en este sentido no pueden emplearse sin garantías.

Una vez que el nuevo modelo de información financiera se encuentre en pleno funcionamiento, creemos que será la hora de los indicadores de gestión. Hacia la elaboración e implantación de los mismos habrá que dirigir los esfuerzos de los gestores públicos en un futuro próximo, ampliando así la información contable a otro tipo de información no financiera.

Quizá sea en el campo de la administración local donde pueda iniciarse dicho proyecto, dada la mayor proximidad existente en este ámbito entre la administración y los ciudadanos. El principal inconveniente es la sistematización de un conjunto de indicadores que pudieran servir para todo tipo de entidades locales, pues si bien es cierto que todas realizan actividades similares, también lo es que existen variables externas que influirán en dichas actividades, lo que hace que se dificulten las comparaciones. Entre las circunstancias externas que influyen en los servicios podrían citarse la densidad de población, edad de la población, diferencias geográficas, diferencias culturales y lingüísticas, factores históricos y residenciales, riqueza o pobreza social, fluctuaciones estacionales en la población, convenios salariales regionales de los funcionarios (Audit Commission, 1994b).

Lógicamente la implantación de forma generalizada de los indicadores de gestión, que a nuestro juicio deberían incluirse dentro de la memoria como un apartado más, implica la superación de no pocas dificultades. El coste de introducir la medición de la gestión mediante indicadores será seguramente elevado, si bien el ahorro debido a la mejora y racionalización de la gestión de los servicios públicos tendrá que ser superior para justificar el cambio, es decir como mínimo deberá ser un juego de suma cero. Además, una vez que los indicadores de gestión comiencen a formar parte de la información anual, deberán iniciarse estudios de carácter empírico con objeto de manifestar si efectivamente los mismos son útiles o por el contrario su utilidad es limitada, lo cual puede servir para llegar a un consenso sobre el conjunto óptimo de indicadores.

6. CONCLUSIONES

Entre los objetivos asignados a todo sistema contable, público o empresarial, destaca como uno de los más relevantes la medición de la economía, eficiencia y eficacia. En el sector de las administraciones públicas, aunque el análisis de la cuenta de resultados puede ser de interés desde el punto de vista financiero, el resultado no puede informar sobre el logro en la consecución de los objetivos previstos por la entidad, orientados hacia la prestación de servicios en cantidad y calidad adecuados.

Así, la información recogida en los estados puramente contables y presupuestarios resulta insuficiente en las administraciones públicas para poder lograr los objetivos de la información contable pública, lo que ha llevado a que aparezca un nuevo ingrediente de los informes contables públicos: los indicadores de gestión.

Algunos organismos reguladores de la contabilidad y de la auditoría en el contexto internacional han tomado conciencia de ello y han llevado a cabo diversas iniciativas en esta línea. Concretamente, en este artículo hemos analizado las iniciativas y contribuciones realizadas por la AAA, el GASB, la NZSA, el AARF, y la Audit Commission con objeto de evidenciar la relevancia que está adquiriendo esta nueva perspectiva de la información en las entidades públicas, dirigida a proporcionar información sobre la economía, eficiencia y eficacia de los servicios públicos.

En nuestro país, la reciente reforma contable llevada a cabo supone sin duda un paso importante para la modernización y adaptación de nuestro sistema contable público al objeto de atender las necesidades de información que demanda una gestión eficaz y eficiente de los recursos públicos, así como de una mayor transparencia en la rendición de cuentas a la sociedad del uso y destino de los recursos públicos. Sin embargo, es necesario completar dicho modelo con instrumentos todavía más apropiados a dicho fin.

Cuando nuestras administraciones públicas hayan adoptado totalmente el nuevo sistema de información contable, el organismo encargado de regular la contabilidad pública en nuestro país deberá llevar a cabo algunas iniciativas en el área de los indicadores

de gestión, de forma que los ciudadanos puedan disponer de dicha información para comprobar que la calidad de los servicios responde a sus necesidades. Consideramos que los mismos podrían incluirse como un apartado más de la memoria.

BIBLIOGRAFÍA

AMERICAN ACCOUNTING ASSOCIATION, AAA (1989): *Measuring the performance of nonprofit organizations. The state of the art*. The report of the committee of nonprofit entities' performance measures. AAA, August.

ANTHONY, R. N. (1978): *Financial Accounting in Nonbusiness Organizations. An Exploratory Study of Conceptual Issues*. FASB, Stamford.

ANTHONY, R. N. (1989): *Should Business and nonbusiness accounting be different?*. Harvard Business School Press.

ANTHONY, R. and YOUNG, A.M. (1984): *Management control in Nonprofit Organizations*. Irwin Homewood, USA.

AUDIT COMMISSION FOR LOCAL AUTHORITIES AND THE NATIONAL HEALTH SERVICE IN ENGLAND AND WALES (1994a): *Staying on Course. The second year of the Citizen's Charter indicators*. HMSO publications, London.

————— (1994b): *Watching their Figures. A guide to the Citizen's Charter indicators*, HMSO publications, London.

————— (1994c): *National Publication of the Citizen's Charter indicators. A consultation paper from the Audit Commission*, London.

AUSTRALIAN ACCOUNTING RESEARCH FOUNDATION, AARF (1990): *Statement of Accounting Concepts n° 2. "Objective of General Purpose Financial Reporting"*. AARF, Caulfield.

————— (1993): *Australian Accounting Standard n° 27, "Financial Reporting by Local Governments"*. AARF, September.

BANKER, R.D.; CHARNES, A.; COOPER, W.; SWARTS, J. and THOMAS (1989): "An Introduction to Data Envelopment Analysis with some of its Models and Their Uses". *Research in Governmental and Nonprofit Accounting*, Vol. 5, p. 513-521.

BENITO, B. y HERNANDEZ, J. (1995): "Información sobre la economía, eficiencia y eficacia en los estados contables de las administraciones públicas: la propuesta del GASB". Comunicación presentada a la *III Jornada de Trabajo sobre Contabilidad Pública*, Santiago de Compostela, abril.

BUSCHOR, E. and SCHEDLER, K. (Ed.), (1994): *Perspectives on Performance Measurement and Public Sector Accounting*. Haupt, Vienna.

CANADIEN INSTITUTE OF CHARTERED ACCOUNTANTS, CICA (1990): *Public Sector Accounting Statement n° 6 "Local Government Financial Statements. Objectives and General Principles"*. CICA, Toronto.

CHARTERED INSTITUTE OF PUBLIC FINANCE AND ACCOUNTANCY, CIPFA-FEDERATION DES EXPERTS COMPTABLES EUROPEENS, FEE (1991): *Performance measurement in the public sector management*. Collected Papers from the second Public Sector Conference of the FEE.

GENERAL ACCOUNTING OFFICE, GAO (1994): *Government Auditing Standards. 1994 Revision*. GAO, Washington.

GOVERNMENTAL ACCOUNTING STANDARDS BOARD, GASB (1987): *Concepts Statement n° 1*. "Objetives of Financial Reporting". GASB.

———— (1990): *Service Efforts and Accomplishments Reporting: Its Time Has Come. An Overview*. GASB.

———— (1992): *Preliminary Views on concepts related to Service Efforts and Accomplishments Reporting*. GASB.

———— (1994): *Concepts Statement n° 2 "Service Efforts and Accomplishments Reporting"*. GASB.

GREENBERG, R. and NUNAMAKER, T. (1987): "A Generalized multiple criteria model for control and evaluation of nonprofit organizations". *Financial Accountability & Management* Vol. 3, n° 4, p.331-342.

GUTHRIE, J. (1994): "Performance indicators in the Australian Public Sector", en *Perspectives on Performance Measurement and Public Sector Accounting*, Buschor and Schedler (Ed.), Haupt, Vienna.

HEPWORTH, N. (1994): "Performance measurement in Local Government in the United Kingdom", en *Perspectives on Performance Measurement and Public Sector Accounting*, Buschor and Schedler (Ed.), Haupt, Vienna.

HYNDMAN, N. and ANDERSON, R. (1991): "Public Sector Accounting-looking beyond financial reporting". *Management Accounting*, October, p. 50-52.

INTERNATIONAL FEDERATION OF ACCOUNTANTS, IFAC. PUBLIC SECTOR COMMITTEE (1991): *Financial Reporting by National Governments*. March.

INTERVENCION GENERAL DE LA ADMINISTRACION DEL ESTADO, IGAE (1991): *Documento n° 1, "Principios Contables Públicos"*. Madrid,

———— (1994): *Principios Contables Públicos, Documentos 1 a 8*. Madrid.

LUDER, K. (1992): "Contingency theory of governmental accounting innovations in the politico-administrative environment". *Research in Governmental and Nonprofit Accounting*, vol. 7, p. 108-126.

LUDER, K.; HINZMANN, C.; KAMPMANN, B.; OTTE, R. (1994): *Análisis de los sistemas de Contabilidad Pública. Análisis transversal*. Speyer n°89. Traducción de la IGAE.

MAYSTON, D.J. (1985): "Non-profit performance indicators in the public sector". *Financial Accountability & Management*, vol. 1, n° 19, p. 51-74.

MONTESINOS JULVE, V. y VELA BARGUES, J.M. (1994): "Performance Measurement in the Public Sector: Some Implications of Spanish Accounting Regulation", en *Perspectives on Performance Measurement and Public Sector Accounting*, Buschor and Schedler (Ed.), Haupt, Vienna.

NEW ZEALAND SOCIETY OF ACCOUNTANTS, NZSA (1994): *Financial Reporting Standard n° 2*. "Presentation of Financial Reports". Wellington, May.

PARRY, R.W.; SHARP, F.; WALLACE, W.A. and VREELAND, J. (1994): "The role of Service Efforts and Accomplishments Reporting in Total Quality Management: Implications for Accountants". *Accounting Horizons*, vol. 8, n° 2, p. 25-43.

PINA, V. y TORRES, L. (1992): "Evaluating the Efficiency of Nonprofit Organizations: An Application of Data Envelopment Analysis to the Public Health Service". *Financial Accountability & Management*, Vol. 8, n° 3, p. 213-224.

PRICE WATERHOUSE (1990): *Value for Money Auditing. The investigation of Economy, Efficiency and Effectiveness*. Gee & Co Publishers, London.

SORENSEN, J.E. and GROVE, H.D. (1977): "Cost-Outcome and Cost-Effectiveness Analysis: Emerging Nonprofit Performance Evaluation Techniques". *The Accounting Review*, vol. LII, n° 3, July.

TORRES, L. (1991): "Indicadores de gestión para las entidades públicas". *Revista Española de Financiación y Contabilidad*, vol. XX, n° 67, p. 535-538.

VELA BARGUES, J. M. (1992): *Concepto y principios de contabilidad pública*. Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, Madrid.

———— (1994): "Contabilidad Pública y Normalización Contable: una referencia al caso español". *Revista Española de Financiación y Contabilidad*, vol. XXIII, n° 79, p. 309-334.