

EL ANALISIS DE LA GESTION EN LA ADMINISTRACION PUBLICA LOCAL Y EL ABC

Amaya Herrero Iglesias

Resumo:

Resulta generalmente admitido que la representación de la gestión de las organizaciones no lucrativas debe responder al objetivo de proporcionar información útil para la toma de decisiones de asignación de recursos escasos y para valorar dicha gestión en base a datos cuantitativos y también cualitativos. El estudio del origen de las desviaciones presupuestarias, de la condición financiera y resultados de las operaciones, del cumplimiento de las obligaciones relacionadas con temas financieros, así como de la eficacia y eficiencia en la gestión son tareas indispensables a desarrollar en estos entes, donde consideraciones de tipo político juegan un papel fundamental. Es por ello que se precisan iniciativas en este campo que permitan valorar el desarrollo de los programas a través de sistemas de información no financieros para la planificación y evaluación. Las novedades introducidas en el ámbito presupuestario y contable de la Administración Local Española en los últimos años han supuesto una mejora en la infraestructura y técnica contables pero aún quedan pendientes aportaciones relacionadas con la contabilidad de costes que sirvan de apoyo para valorar la gestión como proceso adaptativo y participativo, dentro de un horizonte más amplio de planificación a largo plazo. En este sentido, merece la pena considerar las aportaciones en este campo del sistema de costes basado en las actividades (ABC) que, acompañado de medidas no financieras que tengan presente el concepto de relevancia y consideraciones de tipo social, permita determinar que actividades no generan valor y las interrelaciones entre las mismas, lo que favorecería en buena medida el análisis de la estructura y proceso de formación de costes y resultados, como apoyo a la eficiencia interna y control de gestión al servicio de la planificación táctica y estratégica.

Palavras-chave:

Área temática: *Modelos de mensuração e gestão de custos nas áreas industrial, agrícola, de serviços, educação e no setor governamental.*

EL ANALISIS DE LA GESTION EN LA ADMINISTRACION PUBLICA LOCAL Y EL ABC

Amaya Herrero Iglesias

Facultad de Ciencias Económicas y Empresariales
Universidad del País Vasco
Av da. Lehendakari Agirre, nº 83; 48015-Bilbao.

RESUMEN

Resulta generalmente admitido que la representación de la gestión de las organizaciones no lucrativas debe responder al objetivo de proporcionar información útil para la toma de decisiones de asignación de recursos escasos y para valorar dicha gestión en base a datos cuantitativos y también cualitativos.

El estudio del origen de las desviaciones presupuestarias, de la condición financiera y resultados de las operaciones, del cumplimiento de las obligaciones relacionadas con temas financieros, así como de la eficacia y eficiencia en la gestión son tareas indispensables a desarrollar en estos entes, donde consideraciones de tipo político juegan un papel fundamental. Es por ello que se precisan iniciativas en este campo que permitan valorar el desarrollo de los programas a través de sistemas de información no financieros para la planificación y evaluación.

Las novedades introducidas en el ámbito presupuestario y contable de la Administración Local Española en los últimos años han supuesto una mejora en la infraestructura y técnica contables pero aún quedan pendientes aportaciones relacionadas con la contabilidad de costes que sirvan de apoyo para valorar la gestión como proceso adaptativo y participativo, dentro de un horizonte más amplio de planificación a largo plazo.

En este sentido, merece la pena considerar las aportaciones en este campo del sistema de costes basado en las actividades (ABC) que, acompañado de medidas no financieras que tengan presente el concepto de relevancia y consideraciones de tipo social, permita determinar que actividades no generan valor y las interrelaciones entre las mismas, lo que favorecería en buena medida el análisis de la estructura y proceso de formación de costes y resultados, como apoyo a la eficiencia interna y control de gestión al servicio de la planificación táctica y estratégica.

1.-INTENTOS DE RACIONALIZACION DE LA GESTION PUBLICA.-

La situación de crisis económica que viven los distintos sectores de la economía ha obligado a las organizaciones empresariales a buscar técnicas que mejoren la gestión de los recursos de que disponen.

Del mismo modo la Administración Pública, no exenta de tales dificultades económicas, ha desarrollado importantes esfuerzos en los últimos tiempos para intentar acometer el reto de racionalizar su gestión.

En efecto, en España en los últimos años se ha ido apreciando el interés por disponer de información más útil para valorar su actividad, por lo que se ha dado un importante impulso a los sistemas de presupuestación y representación contable. Tal tarea resultaba indispensable, dado que hasta que se emprendió tal reforma la situación existente de contabilidad meramente presupuestaria y de control de legalidad no permitía a los usuarios comprender su gestión y mucho menos, en consecuencia, valorar la racionalidad de la misma.

Esta labor de reforma emprendida fundamentalmente por el tribunal de cuentas y por la Intervención General de la Administración del Estado (IGAE) ha sido progresivamente apoyada por distintos cuerpos profesionales, académicos, intelectuales y profesionales de estas áreas interesadas en aportar sus ideas para mejorar esta amplia y compleja realidad.

En cualquier caso parece de general reconocimiento que los entes públicos deben responder al objetivo de proporcionar información que resulte de utilidad en la asignación de recursos a los programas y para valorar su gestión en base a datos cuantitativos y cualitativos.

No solo se precisa comparar el nivel de ejecución presupuestaria con el presupuesto inicialmente aprobado sino que es necesario además, analizar el origen de las posibles desviaciones derivadas en muchas ocasiones no solo de la gestión realizada sino de errores originados en la misma presupuestación. Por otro lado se deberán conocer la condición financiera y los resultados de las operaciones, comprobar el cumplimiento de las leyes, reglas y regulaciones relacionadas con temas financieros y valorar, además, la eficacia y eficiencia en la gestión [Concepts Statement Nº 1 del GASB (1987) y SFAC Nº 4 del F.A.S.B. (1980)].

Para analizar la mencionada eficacia y eficiencia en la gestión resulta preciso disponer de información relativa a las actividades y a sus costes y al impacto de los mismos en los servicios y programas públicos. Es por ello por lo que el diseño de sistemas de información contable analítico que permitan visualizar las actividades realizadas y sus costes resulta algo básico para tal fin pero, eso sí, no olvidando que en estos entes el auténtico resultado no es el estrictamente económico sino el derivado del impacto social de los programas, lo que obliga a razonar en términos distintos a los habitualmente utilizados en el sector empresarial, como son las responsabilidades políticas, equidad social, derechos individuales, etc.

También la propia normativa española en este campo, surgida de la Ley General Presupuestaria de 1977 señala entre los fines a alcanzar en estas organizaciones el de que la contabilidad permita conocer los resultados analíticos a través de la adecuada determinación del coste y rendimiento de los distintos servicios, para facilitar la toma de decisiones, tanto en el orden político como en el de gestión y controles de legalidad, financiero, y de eficacia y eficiencia.

2.-AVANCES EN LA PRESUPUESTACION Y REPRESENTACION CONTABLE LOCAL.-

Del mismo modo que se ha ido apreciando un desarrollo importante de la presupuestación y contabilidad pública a nivel estatal, también a nivel local se pueden observar tales avances, que se han concretado en el siguiente desarrollo normativo, que encontramos recopilado en Montesinos, V. y Oron, G (1991):

-Ley 7/85 de Bases de Régimen Local.

-Ley 39/1988, de 28 de diciembre, reguladora de las Haciendas Locales (B.O.E. 30/12/88).

-Real Decreto 500/1990, de 20 de abril, por el que se desarrolla el Capítulo Primero de Título VI de la Ley de Haciendas Locales en materia de presupuestos (B.O.E. 27/4/90).

-Orden de 20 de septiembre de 1989 por la que se establece la estructura de los presupuestos de las Entidades Locales (B.O.E. 20/10/89).

-Orden de 17 de julio de 1990, por la que se aprueba la Instrucción de Contabilidad para la Administración Local (B.O.E. 23/7/90).

-Orden de 17 de julio de 1990, por la que se aprueba la Instrucción de Contabilidad del tratamiento especial simplificado para Entidades Locales de ámbito territorial con población inferior a 5000 habitantes (B.O.E. 24/7/90).

Como consecuencia de la citada normativa los entes locales cuentan con un marco presupuestario y contable más acorde a sus necesidades de gestión y de representación de su realidad económica.

En concreto en lo relativo a la figura del Presupuesto como instrumento de gestión, éste se concibe desde el punto de vista del presupuesto por programas y en cuanto a la representación contable, ésta se acerca notablemente a la forma en que esta labor se lleva a cabo en el ámbito empresarial.

El presupuesto por programas, como instrumento de gestión presenta, eso sí, algunos problemas, como son según señalan Norverto et al (1988, pp. 540-541):

a)La necesidad de una Contabilidad por Programas que permita el seguimiento de la realización de los programas en las fases de gestión y control.

b)La búsqueda de un método de Contabilidad Analítica que sirva de soporte a los procesos de presupuestación valorando los costes y resultados de los programas y de

sus alternativas, a través de la representación de indicadores de cumplimiento de los mismos, de tal forma que se facilite el cálculo y análisis de las posibles desviaciones.

c) La integración armónica de la información relativa a los programas entre los distintos niveles organizativos, de especial importancia en los entes del sector público, dado su carácter multiorgánico, lo que obliga a realizar análisis intradepartamentales e interdepartamentales.

d) La definición de cuales son los objetivos de los programas, lo cual no siempre es fácil, dado que no siempre es sencillo determinar si son los outputs o las consecuencias de los mismos, con sus consiguientes dificultades de medición.

3.-LA CONTABILIDAD ANALITICA EN LA ADMINISTRACION LOCAL Y EL ABC.-

Dado que los recursos de que disponen las Administraciones Públicas no siempre son suficientes para alcanzar los objetivos deseables es preciso racionalizar el gasto público afinando las previsiones mediante la utilización de modernas técnicas presupuestarias y de análisis económico y de mecanismos de control más adecuados a los principios de eficacia y eficiencia. Para ello Fernández, J.M. (1987, pp. 471-484) reconoce las aplicaciones de la Contabilidad Analítica en varios campos:

a) Aplicación de la Contabilidad Analítica en la planificación como apoyo de la misma al proceso de presupuestación.

b) Aplicación de la Contabilidad Analítica en la toma de decisiones relativas a:

- Producción propia o subcontratación.

- Fijación de tasas, contribuciones especiales y precios públicos, siguiendo las especificaciones que al respecto establece la normativa vigente.

- Determinación del importe por el que debe ser valorado un activo construido por el propio ente.

- Economicidad, eficacia y eficiencia alcanzados en la actividad pública.

- Programas a impulsar o eliminar en el proceso de planificación.

c) Utilidad para los controles de eficacia y eficiencia.

d) Otras aplicaciones, como la medición y análisis de los efectos económicos del presupuesto a corto o largo plazo.

El sistema de costes basados en las actividades (ABC) podría tener en este contexto importantes aplicaciones como base para la presupuestación interna y evaluación de la gestión financiera.

Si entendemos que son las actividades los puntos cruciales de la gestión del coste total, el ABC conlleva indudables ventajas como apuntan Alvarez, J. y Blanco, F. (1991, p. 12) ya que:

- Ofrece una relación causal, más que directa entre las actividades y el output final.

- Permite afrontar, con más éxito, el proceso de toma de decisiones, facilitando información sobre aquellas actividades que no generan valor añadido.

- Facilita el control del valor añadido y su mejora.

No hay que olvidar, por otra parte, que en el ámbito de la Administración Pública otro problema añadido es el de delimitar lo que constituyen los outputs y las consecuencias de los mismos, así como la presencia de múltiples y conflictivos objetivos, lo que plantea dificultades a la hora de medir e interpretar la eficiencia de las organizaciones públicas.

El sistema de Contabilidad de Costes debe ser entendido, en consecuencia, dentro de un marco más amplio de Contabilidad de Gestión [cuyo objeto, como señala el Documento Nº 1 de Contabilidad de Gestión de la Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas (AECA) es la captación, medición y valoración de la circulación interna, así como su racionalización y control con el fin de suministrar a la organización la información relevante para la toma de decisiones].

El método ABC, como técnica de distribución de costes que relaciona los costes de la organización con la actividad operativa permite un esfuerzo coordinado de gestión de costes y actividades. De este modo se podría ayudar a conocer mejor las relaciones entre los distintos procesos, inductores de costes y transacciones, lo que resultaría de indudable valor para tomar decisiones de tipo presupuestario y para ayudar a mejorar los procesos internos en las Administraciones Locales.

La aplicación del método ABC en las organizaciones del sector público presentan en consecuencia indudables ventajas como son según apunta Smith, M. (1994):

- Mejora en el conocimiento de las actividades que generan los costes y por tanto de su control.

- Obtención de información para implantar un proceso de gestión de calidad total.

- Apoyo a la gestión, a través del uso de indicadores no financieros para valorar inductores de costes y costes de producción, lo que resulta básico para evitar despilfarros y actividades sin valor añadido.

- Mayor Perspectiva en el examen del comportamiento de los costes, lo que servirá de indudable ayuda a la planificación y su plasmación presupuestaria.

-Incremento de la credibilidad y utilidad de la información de costes para la toma de decisiones y para realizar comparaciones.

No deseamos olvidar, además, que como señala Iglesias, J.L. (1993, pp. 645-670) este sistema ABC, al centrarse en las actividades como consumidoras de recursos tiene en cuenta las interrelaciones de las mismas, lo que sirve de ayuda para evitar incentivar acciones que pudiendo ser beneficiosas para centros concretos pueden postergar los objetivos generales de una organización.

Lo anterior, sería, del mismo modo, extensible a la administración donde podría darse la circunstancia de que favoreciendo actividades o programas concretos se estaría perjudicando el bien general o líneas generales de actuación de los entes.

Resulta preciso, en consecuencia, como apunta el citado autor evitar aquellas acciones que no generen valor añadido, aunque esto no es suficiente si no se tienen en cuenta el concepto de relevancia y medidas no financieras que tengan en cuenta los costes de oportunidad de los recursos escasos, siendo la elección de las actividades de los 'cost-drivers' o 'portadores de costes' para cada actividad la clave para evitar distorsiones de costes, siendo necesario tener en cuenta:

-La diversidad de productos o servicios y la intensidad de estos en utilizar actividades.

-El coste relativo de las actividades agregadas.

-La diversidad del volumen, costes, etc.

En resumen, aunque las mediciones del tiempo, calidad y coste de las actividades y procesos operativos son de indudable utilidad para los directivos públicos, es preciso completar la información obtenida por el ABC con otras informaciones relativas a ingresos, preferencias de los usuarios, calidad en la prestación de los servicios, etc.

Por tanto debemos reconocer que el ABC no es una panacea para resolver los problemas de carácter interno de estas organizaciones. Es un mecanismo más de apoyo a la racionalización de la gestión de los mismos que deberá ser considerado conjuntamente con otros, entre los que Prado, A. et al (1988, pp. 147-166) señalan al Estado de Origen y Aplicación de la Productividad, Estado de Origen y Aplicación de Fondos, Estado de Cash Flow, Balance de Situación, Estadísticas de Costes, etc. Esto servirá, por otro lado para mejorar la calidad en la prestación de servicios públicos y, en consecuencia, desembocará en un aumento del beneficio social.

4.-CONCLUSION.-

Si bien la reforma presupuestaria y contable que han vivido las Administraciones Locales en España ha supuesto un importante paso al frente para la mejora de su gestión y representación de sus actividades es preciso realizar más aportaciones, sobre todo en lo que respecta a la contabilidad de costes.

El método ABC podría tener en este campo importantes aplicaciones como base para la presupuestación y análisis de la gestión, al ofrecer una visión más acertada de la formación de costes y permitir eliminar aquellas actividades que no generan valor añadido. No obstante esta información debe ser completada con otras relativas a preferencias de los ciudadanos, calidad de los servicios, equidad generacional e intergeneracional, servicios económicamente no rentables pero necesarios y otras consideraciones de tipo político y social.

5.-BIBLIOGRAFIA.-

A.E.C.A.: 'El marco de la Contabilidad de Gestión'. Documento 1 de Principios de Contabilidad de gestión. 1990.

Alvarez, J. y Blanco, F.: 'Evaluación de la Contabilidad de Gestión'. Partida Doble. 1991, pp. 4-13.

F.A.S.B.-S.F.A.C. N° 4: 'Reporting objectives by nonbusiness organizations'. Connecticut. 1980.

Fernández, J.M.: 'Aplicaciones de la Contabilidad Analítica en el sector público'. Técnica Contable. Noviembre 1987, pp. 471-484.

G.A.S.B. Concepts Statement N° 1: 'Objetives of Financial Reporting'Connecticut. 1987.

Herrero, A.: 'La racionalización de la gestión en la Administración Local Española ante su nueva reforma presupuestaria y contable'. Tesis Doctoral.Mayo 1993.

Iglesias, J.L.: 'El sistema de costes basado en la actividad y la excelencia empresarial'. Técnica Contable. Octubre 1993, pp. 643-670.

Kaplan, R.S.: 'En defensa de la gestión del coste basada en la actividad'. Institute of Management Accountants. Management Accounting. Vol. 24, N° 5.

Montesinos, V. y Oron, G.: 'Presupuestos y Contabilidad de las Entidades Locales'. Tecnos. 1991.

Norverto, M.C.; Muñoz, C.I.; Venthey, E. y Zornoza, J.: 'La contabilidad Analítica del Sector Público en España: Una Panorama'. Técnica Contable. 1988, pp. 531-568.

Prado, A; Riesco, M. y Santos, J.: 'Intento de medida de la productividad en el sector público con la información suministrada por la Contabilidad Pública Actualidad Financiera. Enero 1988, pp. 147-166.

Smith, M.: 'Cómo dirigir su sistema ABC' ACODI.