

LA APLICACIÓN DE LAS NUEVAS TÉCNICAS DE GESTIÓN A LOS ORGANISMOS PÚBLICOS

Clara Isabel Muñoz Colomina

Resumo:

Existe una opinión generalizada de la conveniencia de reducir el gasto público a través de una racionalización de su uso, para eso es necesario agilizar y cambiar la forma de gestionar los organismos públicos y requiere una información contable en la que se pueda apoyar la toma de decisiones de los responsables de la gestión. En la búsqueda de soluciones hay que plantearse por donde debe empezar ese cambio y qué modelo de gestión se quiere aplicar. La comunicación presentada analiza la viabilidad de aplicar a los organismos públicos las nuevas técnicas que, para reformar la gestión, se están implantando en las empresas privadas.

Palavras-chave:

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

LA APLICACIÓN DE LAS NUEVAS TÉCNICAS DE GESTIÓN A LOS ORGANISMOS PÚBLICOS

Clara Isabel Muñoz Colomina

Facultad de C.C. Económicas y Empresariales
Universidad Complutense de Madrid.España
Campus de Somosaguas (28223) Pozuelo de Alarcón

RESUMEN

Existe una opinión generalizada de la conveniencia de reducir el gasto público a través de una racionalización de su uso, para eso es necesario agilizar y cambiar la forma de gestionar los organismos públicos y requiere una información contable en la que se pueda apoyar la toma de decisiones de los responsables de la gestión.

En la búsqueda de soluciones hay que plantearse por donde debe empezar ese cambio y qué modelo de gestión se quiere aplicar.

La comunicación presentada analiza la viabilidad de aplicar a los organismos públicos las nuevas técnicas que, para reformar la gestión, se están implantando en las empresas privadas.

Necesidad de una buena gestión.

Uno de los problemas mas acuciantes de la economía de muchos países es el desorbitado déficit público; por eso, con frecuencia, leemos declaraciones como "el peso de la deuda ahoga la recuperación"... y una de las preocupaciones mas importantes de los gobiernos, autoridades y sociedad en general del país es la necesidad de buscar formas racionales para su disminución.

Entre las vías a aplicar y que últimamente se menciona como la mas imperiosa es la de reducir el gasto público; y en efecto, es necesaria esa reducción, pero para que ésta sea efectiva y los efectos de su aplicación se noten a corto y largo plazo es imprescindible que se haga a través de un análisis de los costes pues ello originará un ahorro efectivo del gastos para la consecución de los fines sociales sin disminuir - y hasta puede que aumentar- la eficiencia y la eficacia de los organismos¹.

Los dirigentes políticos de uno u otro partido conscientes de esta realidad prometen realizar una gestión y planificación adecuada y buscan para incorporar en sus equipos expertos gestores que agilicen y cambien la forma de gestionar los

¹ En la Ley General Presupuestaria Española queda determinado que el control de eficacia se ejercerá mediante el análisis del coste de funcionamiento y del rendimiento de los servicios o inversiones, así como el cumplimiento de los programas (...) y obliga a que " a la Cuenta General del Estado se incorpore una:

- a) una memoria justificativa del coste y rendimientos de los servicios públicos.
- b) una memoria demostrativa del grado en que se hayan cumplido los objetivos programados, con indicación de los previstos y alcanzados, y el coste de los mismos".

organismos; pero para llevar a cabo su cometido los distintos responsables se ven en la necesidad de disponer de una información en la que poderse apoyar para tomar decisiones.

En este mismo sentido, la búsqueda de esa información ha dado lugar a la implantación de la partida doble en los distintos entes públicos españoles y a la aparición de los primeros borradores de planes contables que ha terminado en la publicación del nuevo Plan General de Contabilidad Pública (PGCP)². Este plan ha supuesto un avance importante con respecto a la situación en que se encontraba la información sobre las operaciones que realizan estos organismos pero su contenido está enfocado básicamente a resolución de objetivos sobre obtención y movimiento de los recursos financieros y, desde luego, ha supuesto una ayuda importante en cuanto a la toma de decisiones sobre este campo de actuación pero no sobre la utilización del recurso económico en que está aplicado.

En estos organismos, igual que en las empresas, la necesidad de mas o menos recursos financieros dependerá de la aplicación que se haga del mismo, en consecuencia, si lo que se busca es reducir los recursos financieros sin disminuir la eficiencia del organismo la información del plan contable público no es suficiente pues no tiene ese cometido. Una toma de decisiones para la racionalización en el uso de los recursos económicos se deberá apoyar en una información específica y adaptada a las características de cada organismo, y ese es precisamente el cometido de una contabilidad de gestión.

En la búsqueda de soluciones para esa racionalización, la cuestión de fondo que debe ser objeto de reflexión es ¿Se debe comenzar por reformar el modelo general de gestión de los organismos públicos? ¿Cómo debe ser la reforma? pues según sea éste, posteriormente se diseñará el modelo de contabilidad de gestión. A esta pregunta se oye con mucha frecuencia "igual que el de las empresas privadas", en la creencia de que los efectos serán los mismos y, en consecuencia, se está creando la mentalidad de que hay que trasladar a estos entes las mismas formas de gestionar de las empresas. Esto, aunque no es exclusivo de estos momentos ni de este ámbito, se está reconsiderando mucho más con la crisis económica y se está estudiando la viabilidad de aplicar a los organismos públicos las nuevas técnicas de gestión que las empresas utilizan.

¿Eso significa que los entes públicos pueden aplicar los nuevos procedimientos de gestión de las empresas y con el mismo éxito para conseguir objetivos distintos?. De la respuesta dependerá el resultado de la implantación.

Con la esperanza de que el modelo sea útil y la información contable también, su implantación debe hacerse tras una reflexión previa sobre cuestiones tales como:

- finalidad(es) de unos y otros entes.
- coincidencia o no de los motivos de cambio de las empresas y de los entes públicos.
- consecuencias que han tenido.
- aspectos que son aplicables y viabilidad en el lugar dónde se pretenden implantar.

² Plan General de Contabilidad Pública. BOE de 20 de mayo de 1994.

Finalidad de unos y otros entes

A la primera de las cuestiones la respuesta es bien clara y conocida; mientras que la finalidad de una empresa es obtener beneficios que remuneren a sus propietarios y por eso tradicionalmente la cuenta de pérdidas y ganancias es el instrumento más utilizado para medir el rendimiento, la finalidad de los organismos públicos es ser un instrumento que redistribuye la renta entre las personas de la colectividad para disminuir los desequilibrios sociales. En consecuencia la eficacia y eficiencia del organismo público no se debe medir únicamente con información contable basada en la consecución de excedentes sobre corrientes de signo opuesto si no en información basada en el rendimiento por la utilización de activos para los fines marcados.

En las organizaciones de carácter mercantil existe una relación muy directa entre propiedad y obtención de recursos financieros para el desenvolvimiento de la gestión y por eso su actividad y existencia está orientada a la obtención de beneficios. Precisamente esto justifica que su actividad se base en la prestación de bienes y/o servicios a cambio de una contraprestación de tal manera que los clientes son soportes financieros de la empresa y de los ingresos que por su inversión esperan recibir los propietarios y por eso la información contable sobre la gestión debe ir orientada desde esta perspectiva.

Por el contrario, en los entes públicos sin ánimo de lucro su actividad y existencia está motivada por la prestación de servicios a una colectividad que, en su mayoría, no podría dar una contraprestación directa correspondiente al valor de lo que recibe, los clientes no son básicamente el soporte financiero de la actividad ni los aportantes de los recursos financieros buscan la relación de beneficio/inversión. En ellos la información contable sobre la realización de su actividad deberá ir enfocada hacia el alcance o no de los fines y objetivos sociales para los que existe el organismo.

Origen del cambio

En cuanto a los motivos de las empresas para buscar una nueva forma de gestión, éstos están muy relacionados con los puntos expuestos en los párrafos anteriores y en las dificultades que -en el nuevo panorama económico originado por la competencia internacional- han tenido para alcanzar su finalidad primordial. Con las formas de organización y gestión hasta ese momento empleadas su supervivencia a corto y medio plazo peligraba y el propietario también ve disminuir su remuneración y hasta su inversión. Llegada la hora de cambiar radicalmente la forma de gestionar y de racionalizar el gasto, se han buscado nuevos procedimientos y técnicas que ayuden a conseguir su objetivo final y, por tanto, se han buscado nuevos modelos de contabilidad de gestión.

Así el modelo de contabilidad de costes basado en actividades o el modelo de gestión de calidad total como expresiones de nuevas técnicas de gestión han intentado dar respuesta al punto clave de: "los beneficios vienen de los clientes luego busquemos información sobre qué aspectos de la empresa están encadenados en relación directa con el cliente y cuales no".

Este nuevo contexto de las empresas ha implicado un cambio radical de mentalidad en toda la organización empresarial. La finalidad del cambio no ha sido solo tratar de mejorar los procedimientos ya empleados sino pasar a otros nuevos que les permitiera adaptarse a esa nueva situación de mercado, lo que ha implicado un cambio en toda la organización, en su políticas y costumbres, en todas sus estructuras, una nueva mentalidad en cuanto a la forma de gestionar, en definitiva, **un cambio de cultura**. Todo el colectivo que compone la empresa como coalición de grupos ha sido testigo de la necesidad de cambiar la forma de gestionar y se ha implicado en esa nueva cultura empresarial asumiendo las modificaciones realizadas en los medios físicos, materiales y humanos, -en muy buena medida estas modificaciones han sido posibles por la flexibilidad en el origen de la toma de decisiones-.

Con respecto a los motivos de cambio de los Organismos Públicos (O.O.P.P.) podemos afirmar que aunque no son los mismos que los de las empresas, pues su problema no es de obtención de beneficios para los propietarios, sí tienen algunos puntos en común con ellas y sobre los que merece la pena analizar -en algunos sí que empieza a existir un problema de competencia de mercado-; pero ese análisis debe hacerse desde las perspectivas de corto y largo plazo.

A **corto plazo**, y como se ha dicho en el apartado anterior, sus motivos están originados por la reducción de los recursos financieros que le transferirán -según declaraciones de las autoridades competentes, para la confección de los Presupuestos Generales del Estado Español del año 1996 los distintos ministerios deben revisar la prioridad de sus programas cara a eliminar aquellos que consideren que no son esenciales y no haya financiación para su desarrollo-.

Sin embargo a **largo plazo**, los cambios estarán originados en un cambio de filosofía sobre la razón de existencia de muchos de los O.O.P.P. pues en la actualidad la sociedad entiende que la finalidad de las administraciones públicas está en ser útil para resolver los problemas que actualmente tienen los ciudadanos, de tal forma que éste es un cliente-usuario y un sujeto activo que tiene capacidad para influir en la delimitación de las características que deben reunir los servicios a recibir.

Este planteamiento conducirá a una revisión de sus fines y de sus formas de funcionamiento y que, aún en muchos de ellos, datan de una época en la que la función del organismo en el entorno era muy diferente a la que correspondería en la actualidad. Esto les va a suponer un reto muy importante pues tendrán que crear unas estructuras de organización que les permita cambiar sus políticas y costumbres para adaptarse a las rápidas transformaciones sociales y económicas que se están produciendo en la sociedad y tendrán que racionalizar el uso de sus recursos económicos si quieren cumplir los objetivos y fines considerados útiles actualmente y éste es, precisamente, el punto en común entre ambos tipos de entes. POr eso, igual que en los entes privados, necesitarán una información contable que le permita la toma de decisiones para la racionalización de los activos.

Si es un objetivo a largo plazo su logro deberá incluir modificaciones en su estructura organizativa que actualmente tienen pues existen diferencias importantes entre éstas y las que han adoptado las empresas. Las empresas han basado su organización en una dirección de descentralización que agilice muchas de las

decisiones a tomar y por eso el modelo de contabilidad de gestión tiene el papel de ser un instrumento de control de las mismas. Alcanzar esta misma visión de gestión en los organismos públicos implicará cambios técnicos, culturales y de normativa en el sistema de funcionamiento actual de muchos entes.

Un ejemplo de O.O.P.P. que podrán verse abocados a cambiar su forma de gestión son las universidades españolas pues la Unión Europea a través del Programa Europeo de Evaluación Institucional está desarrollando un programa piloto para la homologación de las Títulos en función de la calidad de las instituciones que las imparten y entre los criterios a aplicar figura el plan de financiación y la eficiencia en el gasto público de la Institución objeto de evaluación³.

³ Mora Ruiz J.G.: "*Evaluación de la calidad del sistema Universitario*". Conferencia impartida en II Jornadas de Docencia Universitaria en Contabilidad. Sevilla. Junio 1995

Consecuencias de los cambios

Entre las innovaciones que ha supuesto la aplicación de estas nuevas técnicas de gestión -como el modelo de gestión de costes por actividades- y que hay que resaltar como clave fundamental para conseguir una mejora en la gestión empresarial destacan:

a) El ocasionado en la mentalidad sobre la forma de conseguir aumentar la eficiencia del trabajo pasando de la optimización por división y especialización del individuo a la optimización del trabajo global con un trabajador polivalente, de opinión propia e insertado en un grupo⁴. Cambio que ha sido posible, porque el trabajador cada vez está más formado para su reciclaje y porque ha aceptado un cambio rápido en los tipos de tareas que hasta el momento realizaba e incluso en algunas empresas este cambio de actuación en coordinación con la nueva cultura empresarial se ha traducido en hechos concretos como sustituir los aumentos de eficiencia vía penalización por los aumentos de eficiencia vía incentivos de la opinión y sugerencias del individuo⁵.

Como es lógico surge inmediatamente la comparación con los O.O.P.P. y si este cambio en la forma de participación del factor trabajo es viable en las administraciones públicas. Y desde nuestra perspectiva no debería haber motivos que justificaran su imposibilidad pues el factor humano que ejerce su trabajo en la Administración Pública, cada vez está más formado y cumple el perfil antes señalado para que sea satisfactoria la modificación en la organización del trabajo. No parece, por tanto, que este aspecto supusiera una dificultad importante en la mejora de la gestión.

Sin embargo, su desarrollo en la realidad requiere no solo que el personal esté preparado sino también que haya motivos que impulsen al personal de los organismos a aceptar cambiar en su forma de trabajo y éstos ¿serán los mismos que los analizados en las empresas?. Con independencia de que lo sean o no lo que se puede afirmar es que el cambio solo será viable si procede de una nueva forma de organización promovida desde el liderazgo de la dirección y con el compromiso de los altos niveles jerárquicos.

En la actualidad existen algunos organismos españoles que han tomado esa iniciativa si bien a título individual de su dirección y como experiencia piloto⁶. No obstante, son muchos más los que deberán seguir el ejemplo pues se verán empujados por los motivos comentados anteriormente de tal forma que llegará un momento en el que haya diferencia notable de gestión entre unos y otros organismos, y esta diferencia será

⁴ Andreu R, Ricart E, Valor J.: *Tecnologías de información e innovación de procesos*. Actualidad.IESE. Universidad de Navarra 1994

⁵ A modo de ejemplo las empresas Ford tienen establecidos premios monetarios por las sugerencias de los trabajadores y cuya aplicación elimine errores y/ o tareas superfluas. Balada Ortega T.: *Aplicaciones de la contabilidad de gestión en Ford España. I Jornadas de Contabilidad de Gestión*. Valencia 1992

⁶ A este respecto puede verse *Contabilidad Analítica de las Administraciones Públicas. El proyecto C.A.N.O.A.* Así como la que ha comenzado el Ayuntamiento de Barcelona. Soler J.: *Experiencia práctica: la implantación del ABC en el Ayuntamiento de Barcelona, prueba piloto en el ámbito de la vía pública*. (1995). Este espíritu de cambio es el que ha impulsado el proyecto de la Universidad Complutense de Madrid "Lineas Estratégicas del Libro Blanco". 1994.

apreciada por la sociedad. Siguiendo con el ejemplo de las universidades anteriormente mencionado, la homologación de las titulaciones impartidas en función de la calidad de las instituciones forzaría la modificación de la gestión que actualmente se realiza en algunas.

Pero este cambio, en la mayoría de las empresas, ha supuesto una pérdida de gran cantidad de puestos de trabajo -pues en muy pocas empresas se ha buscado y aplicado la vía de compaginar mantener la totalidad de puestos de trabajo y reducir el coste total por el factor- y aunque en muchos de los casos el cambio ha sido de forma traumática, ya que han surgido problemas en el individuo que no son solucionables con una indemnización o un subsidio, el colectivo de trabajadores y la sociedad en general ha aceptado que el hecho iba a ocurrir de forma inevitable pues se trata de empresas privadas. ¿Debe producir el mismo efecto en las administraciones públicas?. No necesariamente ya que ese cambio se puede traducir en una mejora cualitativa del(os) servicio(s) que presta el organismo y que son considerados útiles para la sociedad. Sin duda y para ser realistas surgen interrogantes a los que no es fácil responder: ¿A qué largo plazo será viable tomar esta medida en las administraciones públicas?.

b) Una reducción importante de aquellos medios físicos y materiales hasta ese momento disponibles y cuyo mantenimiento obligaba a soportar un fondo de maniobra superior al estimado como necesario para el volumen de su actividad principal, precisamente éste ha sido el motivo de que el factor humano haya sufrido un efecto muy negativo en cuanto a pérdida de puestos de trabajo. A corto plazo y dada la necesidad de reducir y controlar el déficit público ¿esta medida no es muy similar a la propuesta como fórmula para eliminar gasto en el año 1996?.

c) Su sustitución por nuevas inversiones en tecnología para todo el ámbito empresarial con uso mas intensivo de capital alcanzable gracias a la eliminación de otros medios físicos y materiales⁷. La empresa ha tenido que acometerla encontrándose con, además de problemas técnicos solucionables en un tiempo de rodaje, una búsqueda de recursos financieros que le ha llevado a nuevas fórmulas y nuevas decisiones para hacer realidad el objetivo. Una de ellas ha sido la de eliminar activos de forma que quede libre su financiación, ésta última, precisamente, muy relacionada con el factor humano.

La empresa privada puede decidir esas nuevas inversiones porque va acompañada de una actuación en la forma de buscar su financiación pero en la Administración Pública si no se reducen algunos de los activos que originan mantenimiento de gastos corrientes parece que será difícil encontrar la procedencia de la financiación de las nuevas inversiones y mas teniendo en cuenta la ampliación presupuestaria que su financiación supondría en más de un ejercicio.

d) El cambio de gestión ha perseguido también un cambio en la composición de los costes que la empresa soporta, pues como consecuencia del excedente de su capacidad productiva disponible la estructura de costes incluye un volumen alto de

⁷ Mallo Rodriguez, C.: *Evaluación crítica de los modelos Activity Based Costing (ABC) Activity Base Management (ABM)*.! *Jornada de Trabajo sobre Contabilidad de Costes y de Gestión*. Universitat de Barcelona. Nov 1994

utilización de recursos fijos que no añaden ningún valor para la nueva filosofía empresarial de "la satisfacción al cliente se consigue en equilibrio de coste-calidad" y que ya no es transferible en el tiempo a través de la producción. Este cambio ha supuesto entonces una transformación de los componentes de costes reduciendo y eliminando los mas costosos e improductivos para esa cadena de valor e invirtiendo en nuevos activos que sí tiene un encaje en ella; es decir, en nuevas tecnologías y en formación al personal para su engranaje en ese nuevo contexto.

Buscando una correspondencia en la viabilidad de su aplicación a los organismos públicos habrá que analizar aspectos como:

- Cuales son los costes que se deben reducir para hacer el cambio y pasar a las nuevas inversiones.
- Con qué criterios se haría esa reducción de costes.
- Qué decisión se tomaría con respecto a los componentes de costes que no añaden valor a la cadena hasta llegar al usuario.
- Quién debe tomar la decisión.

A corto plazo, este cambio de los costes en los organismos públicos no parece que sea el objetivo marcado por cuánto con la reducción de programas que según los estudios realizados podrían liberar aproximadamente el 20% del gasto público actual la finalidad perseguida por los responsables es una reducción de las necesidades de recursos financieros ajenos y no un cambio de inversiones que es lo que requeriría modernizar muchas de las estructuras que actualmente dispone la Administración Pública española.

Aspectos aplicables a los OOPP.

Algunos de los aspectos de las nuevas técnicas de gestión que son aplicables a los OOPP se pueden concretar en:

A) La filosofía de "el usuario-consumidor es la estrella de la organización".

Esta filosofía es aplicable porque los O.O.P.P. están comprometidos con el servicio a la sociedad y deben preocuparse por atender a las demandas sociales de cada época y, por tanto, adaptarse a los cambios de contexto y asumir la responsabilidad de ofrecer aquellos servicios que el usuario necesita. ¿Qué supone de innovación? que el ente deberá realizar un proceso de reforma que empieza con un proyecto nuevo liderado por unos gestores con capacidad de dirección y de organización para implica a todas las partes -especialmente los trabajadores-, pero también proveedores y usuarios y que se plasma en elaborar planes estratégicos basados en la calidad y en la prestación de servicios integrales que le conducirán a definir un modelo organizativo acorde a los principales objetivos estratégicos y basado en la eficacia y agilidad de los servicios públicos a ofrecer⁸. A partir de ahí los dirigentes del organismo podrán examinar los planes y objetivos existentes desde la perspectiva de su responsabilidad en el contexto social actual. Igualmente podrán analizar las posibilidades, riesgos, ventajas e inconvenientes de los planes marcados y periódicamente controlar su desarrollo y su posibilidad de renovación.

⁸ Universidad Complutense de Madrid: *Libro Blanco*. op.cit.

Aplicado a las instituciones universitarias supone que éstas llegen a tener una información sobre lo que los alumnos -como usuarios directos- y los entes donde luego ejercerán la profesión -como usuarios indirectos- necesitan y esperan de las actividades docentes e investigadoras que éstas realizan. Para ello tendrá que evaluar aspectos referentes a la disociación entre la calidad que ofrece y la que los usuarios le demandan; motivos de los usuarios para demandar sus actividades docentes e investigadoras, actualización de los medios que utiliza para ofrecer éstos servicios, aspectos cualitativos que diferencian a sus líneas docentes e investigadoras con respecto a otras universidades...

B) El estudio y definición de la cadena de actividades que añaden valor al servicio que se presta al usuario.

La definición de la cadena de valor dependerá de los tipos de servicios a prestar a los usuarios y que previamente los responsables del organismo hayan marcado. En función de ella tendrán la consideración de necesarias o innecesarias algunas de las tareas actuales y/o por el contrario se tendrán que incorporar nuevas tareas lo que obligará a modificar total o parcialmente la organización y la composición de medios empleados.

Así aparecería como actividad prioritaria la de "atención al usuario" que requerirá una valoración de los tiempos y medios que se deben dedicar a medir el grado de satisfacción del usuario y un estudio de herramientas a aplicar al respecto: encuestas, servicio de información, servicio de reclamación, indemnizaciones, devoluciones de tasas o impuestos.

En el caso concreto de las instituciones universitarias supone reorganizar muchos de los departamentos del organigrama que tienen relación con el alumno tanto docentes como administrativos. En los docentes porque supondría un cambio en la forma de transmisión de los conocimientos y de la relación con el alumnado así como potenciar las relaciones con otras instituciones tanto públicas como privadas y que supone una mayor atención tanto por parte de los cargos académicos como por parte de los profesores a esta nueva actividad. En los administrativos implicaría una modificación sobre aspectos relacionados con tiempos y medios dedicados a la atención de problemas administrativos y económicos del alumno: horarios de secretaría, atención directa personal, atención a través de medios de comunicaciones (teléfono, fax...), atención prioritaria a aspectos de comunicación de información: fechas de realización de exámenes, fechas de matriculación.

No obstante, hacer realidad este objetivo y definir esa cadena de valor en algunas administraciones públicas, puede ser una labor con un alto grado de complejidad porque se combinan aspectos económicos y sociales que pueden ser contrapuestos de forma tal que esa filosofía de la satisfacción del usuario origina un incremento de inversiones y, por tanto, un incremento de costes periódicos que obliga a nuevas necesidades de financiación -si no se reducen otros costes- y podrá ocasionar tener que plantearse nuevas fórmulas para conseguirlas. Este problema se agrava cuando el cliente del organismo no es el contribuidor directo a la financiación de la(s) actividad(es) que generan el coste.

C) Análisis de las actividades que actualmente se realizan y su coordinación con las que deben componer la cadena de valor diseñada.

El análisis de las actividades actualmente realizadas obliga a un estudio del proceso productivo del ente buscando la respuesta al **cómo, para qué y por qué** se llevan a cabo los trabajos actuales y su necesidad para la nueva cadena de valor definida con la que llegar al objeto de coste, y a identificar aquellos trabajos que siendo principales y ,por tanto, necesarios para el desarrollo del proceso deben mejorarse cuantitativa y/o cualitativamente así como conocer aquellos que realizándose en la actualidad no tiene la función de incorporar valor añadido necesario a los objetivos finales marcados.

Estas actividades no necesarias podrán ser eliminadas sin que la prestación del servicio al usuario se vea mermada en la calidad y cantidad a prestar; al contrario, los recursos económicos y financieros en ellas empleados pueden ser aplicados en el desarrollo de nuevas actividades que sí se detectan como necesarias en la cadena de valor considerada útil para el usuario del organismo. Esta actuación se traduciría en un incremento real de la eficiencia en el funcionamiento general del centro ya que, en muchas ocasiones se conseguiría un acortamiento en los tiempos de realización y de los medios empleados en esas actividades eliminadas.

Esta eliminación de las tareas no necesarias y su sustitución por otras nuevas es uno de los pasos con mayor dificultad y en donde va a radicar el éxito o no de la nueva gestión ya que supone un cambio radical en la forma de organización y en la mentalidad de todos los grupos sociales. Implica la coordinación de los objetivos de directivos, trabajadores, proveedores y usuarios.

D) Análisis de los recursos necesarios y disponibles para el desarrollo de la cadena de valor.

El análisis de los recursos en las empresas se ha basado en el estudio de las actividades que realizan desde la perspectiva de la eliminación de costes ociosos para el interés del cliente. Esta misma perspectiva en las administraciones públicas supone hacer un análisis de sus recursos desde la búsqueda de un óptimo aprovechamiento para la satisfacción del usuario al que se le ofrece la prestación del servicio⁹. Por tanto implicará un estudio de aspectos como:

D.1. La distribución de **espacios físicos** actuales y su adaptación funcional a la nueva cadena de valor diseñada. La necesidad de definir una política permanente de inversiones en espacios físicos. En el ejemplo que nos ocupa, una cadena basada en una mayor atención individualizada al alumno requerirá un cambio cualitativo importante en la distribución de espacios que en muchas universidades españolas se dedican actualmente a la actividad docente.

⁹ Muñoz Colomina C.I.: *La eficiencia en los entes públicos no empresariales*. Revista Española de Financiación y Contabilidad. 4º Trimestre 1994

D.2. La distribución de los **recursos humanos** actuales y las modificaciones para su ubicación en la cadena valor. Este es uno de los puntos claves para el resultado del cambio pues en los O.O.P.P. el factor humano es uno de los pilares básicos de la organización y es el principal generador y transmisor de la filosofía de actuación existente en la organización. Por ello será imprescindible que exista una política sobre funcionalidad de los recursos humanos y los mecanismos de adecuación al cambio organizativo basados, entre otras cosas, en agilizar la toma de decisiones del personal con contacto directo con el usuario. El paso previo será, por una parte, una potenciación de la formación del personal como instrumento de adaptación al cambio organizativo y un cambio en la política de retribución al personal ligándola al cumplimiento de objetivos y, por otra, la eliminación de algunos de los actuales controles burocráticos.

D.3. Los **equipos tecnológicos** existentes y su viabilidad para su incorporación a los considerados como necesarios para desarrollar la cadena de valor y evaluación de las necesidades financieras en nuevos equipos.

D.4. La potenciación de los **sistemas de información y comunicación** interna y externa coordinando los objetivos de los distintos departamentos del organismo, los usuarios de sus servicios y los suministradores de sus bienes y servicios tanto nacionales como internacionales. Necesidad de integrarse en redes informáticas y las conocidas autopistas de la información.

D.5. Evaluación de **necesidades de inversión** en tecnologías de la información que permitan optimizar la prestación de servicios mediante la integración y coordinación de la información existente en las distintas áreas del organismo así como con otros entes públicos.

Como es lógico este análisis de recursos humanos, físicos y tecnológicos conlleva una evaluación de los costes periódicos que van a ocasionar y su composición cara a la modificación que habría que realizar con el cambio en la estructura organizativa.

E) Análisis de la estructura organizativa y de los procedimientos actuales.

Este es uno de los aspectos que merece ser destacado porque supondría un cambio profundo que debe comenzar con el diseño de un tipo de organización que responda a las necesidades y demandas de los usuarios directos e indirectos en la que la parte del factor humano en contacto directo con el usuario adquiere una relevancia que hasta este momento no ha tenido y con el introducción de unos procesos administrativos que permitan potenciar los criterios de eficiencia y eficacia en la gestión para resolver los problemas que los usuarios plantean. Supone, pues, desarrollar un modelo ágil de estructura y organización basado en la descentralización, modificando la organización de tipo departamental por un proceso horizontal, y en la incorporación de medidas que detecten las necesidades presupuestarias de cada unidad gestora en cada ejercicio y así conseguir una mayor eficacia en el proceso de elaboración y distribución del presupuesto.

La descentralización deberá ir acompañada de la introducción de mecanismos que permitan modificaciones en la toma de decisiones en cuestiones como el procedimiento a seguir en la adquisición de inversiones e incluso de gastos corrientes y su financiación pues, en la actualidad, cuando la adquisición de un bien o servicio alcanza una cuantía determinada, la decisión de su adquisición o de su eliminación ya no depende del organismo que considera necesaria o innecesaria su utilización sino de otro ente con capacidad de decisión mayor, tanto para su adquisición como en la forma de financiación. La eficiencia que el organismo objeto de análisis podría conseguir con el cambio de medios y la eliminación o reducción de actividades por ser ociosas para su cadena de valor, puede quedar anulada por su incompatibilidad con el objetivo que el ente superior considere prioritario.

Precisamente, este punto de conflicto que es uno de los que debe eliminar la implantación de un modelo de gestión de costes por actividades -coordinación de todas las actividades para aumentar la productividad del conjunto¹⁰- no podrá desaparecer mientras no se integre la filosofía de ambas entidades y actualmente y a corto plazo, en muchas no es viable pues los objetivos de una y otra, y las interpretaciones de una y otra en cuanto concepción de "satisfacción del cliente" no parecen que encuentren camino común dentro de la misma cadena de valor.

¹⁰ Saez Torrecilla A.,Fernandez Fernandez A., Gutierrez Diaz G.: *Contabilidad de Costes y Contabilidad de Gestión*.Cap.10. McGraw -Hill.Madrid 1993

F) Vías de obtención de nuevos recursos financieros

El éxito o fracaso en la implantación de nuevos sistemas de gestión dependerá en buena medida de la existencia de nuevos recursos financieros que posibiliten la adquisición de inversiones; pero también de un cambio en la metodología e información actual sobre el presupuesto de ingresos periódicos¹¹ para que la dirección del organismo pueda planificar de forma adecuada la utilización de sus activos. La toma de decisiones racional en cuanto al gasto o tipos de gastos en que puede incurrir el organismo debe ir acompañada de una información oportuna en cuanto a los ingresos que éste disponga en cada ejercicio, y de un flujo constante en cuanto a la corriente financiera de dichos ingresos ya que la aplicación del criterio de economicidad está directamente relacionado con ello.

Igualmente es necesario que exista una política de financiación que permita diversificar e incrementar el tipo de fuentes lo que es posible en determinados organismos -como sería el caso de la Universidad¹²- con medidas como:

- La existencia de medidas fiscales que favorezcan las exenciones a otorgar a las empresas y entidades que colaboren en la financiación.

- La definición de un sistema de tasas que tenga presente el coste real de la prestación del servicio, asociado a la concesión de un sistema de subvenciones en función del nivel de renta del usuario así como de otras circunstancias personales que se puedan contemplar.

- La definición y promoción de un sistema de créditos a bajo interés y a largo plazo, avalado por el Estado que permitan acceder al servicio a prestar. Este sistema de crédito estaría complementado con la política de subvenciones.

- El reforzamiento de los instrumentos de captación de recursos públicos y privados potenciando:

- Los convenios de colaboración con empresas públicas y privadas.

- La elaboración de estudios e informes.

- La prestación de servicios a entidades privadas.

BIBLIOGRAFÍA

ANDREU R, Ricart E, Valor J.; *Tecnologías de información e innovación de procesos*. Actualidad.IESE. Universidad de Navarra 1994

BALADA Ortega T.: *Aplicaciones de la contabilidad de gestión en Ford España*. I Jornadas de Contabilidad de Gestión. Valencia 1992

INTERVENCIÓN GENERAL DE LA ADMINISTRACIÓN DEL ESTADO (IGAE): *Contabilidad Analítica de las Administraciones Públicas.El proyecto C.A.N.O.A*. Madrid 1994

MALLO RODRIGUEZ, C.:*Evaluación crítica de los modelos Activity Based Costing (ABC) Activity Base Management (ABM)*.I Jornada de Trabajo sobre Contabilidad de Costes y de Gestión. Universitat de Barcelona. Nov 1994

¹¹ Price Waterhouse: *presupuesto y control monetario en las corporaciones locales*. Auditoría Pública. Abril. 1995

¹² U.C.M.: op.cit

MORA RUIZ J.G.: "*Evaluación de la calidad del sistema Universitario*". Conferencia impartida en II Jornadas de Docencia Universitaria en Contabilidad. Sevilla. Junio 1995

MUÑOZ COLOMINA C.I.: *La eficiencia en los entes públicos no empresariales*. Revista Española de Financiación y Contabilidad. 1994
PLAN GENERAL DE CONTABILIDAD PÚBLICA. BOE de 20 de mayo de 1994

PRICE WATERHOUSE: *presupuesto y control monetario en las corporaciones locales*. Auditoría Pública. Abril. 1995

SAEZ TORRECILLA A.y otros: *Contabilidad de Costes y Contabilidad de Gestión*. McGraw-Hill. Madrid 1993.

SOLER J.: *la implantación del ABC en el Ayuntamiento de Barcelona, prueba piloto en el ámbito de la vía pública*. (1995).

UNIVERSIDAD COMPLUTENSE DE MADRID "*Lineas Estratégicas del Libro Blanco*". 1994.

