

EL CONTROL DE GESTION COMO INSTRUMENTO DE OPTIMIZACION DE LA FUNCION PUBLICA

*Ricardo Rodríguez González
María del Carmen Fuentes Martín*

RESUMEN.— La aplicación a la función pública de los diversos sistemas de control de gestión propios de la empresa privada, en la medida en que ello es factible y, teniendo en cuenta las peculiaridades de la actividad específica del sector público, puede contribuir en gran medida a la optimización del gasto público.

La implantación de sistemas de incentivos en el ámbito del funcionamiento, el control de gestión por objetivos, la teoría de la agencia, o la aplicación de los principios y criterios propios del análisis coste-beneficio, son otros tantos instrumentos que contribuyen al incremento de la productividad, ofreciendo un abanico de posibilidades de mejora de la actuación pública, al tiempo que permiten la descentralización de determinados servicios públicos, la racionalización de las políticas de fijación de precios de ciertos servicios públicos, así como el ajuste de determinadas políticas tributarias.

Los anteriores planteamientos implican una visión nueva de la gestión pública más acorde con las demandas sociales y con el elevado coste sufragado por los ciudadanos; visión que ha de integrar tanto la racionalización del gasto público, con aumento de la eficiencia y minimización de los costes sociales, como los aspectos éticos derivados de la gestión pública.

1. LOS PROBLEMAS DEL SECTOR PUBLICO EN ESPAÑA

El Sector Público español ha seguido en los últimos años una tendencia similar a la de la mayoría de los países desarrollados, y al igual que éstos, ha sufrido un duro golpe con la llegada de las políticas de bienestar social que han desencadenado el crecimiento de los gastos públicos en proporciones desorbitadas y a un ritmo superior al de los ingresos,

llegándose a un punto en que ya no es posible acudir a la vía del aumento de los impuestos, principal fuente de ingresos públicos, para financiar los gastos con que satisfacer las necesidades sociales continuamente crecientes, debido a la elevada cuantía que la carga fiscal supone para el ciudadano medio.

En consecuencia, la única y más importante vía alternativa de los poderes públicos para lograr disminuir el persistente déficit consiste en la reducción del gasto. El problema reside en cómo llevarlo a efecto, pues, así como la voracidad fiscal tiene un límite, el afán de gasto, no. Es cierto que en los últimos años se han llevado a cabo intentos de controlar el gasto público, pero hasta ahora no existe ningún sistema de control eficiente que garantice la óptima asignación de los recursos públicos para la obtención del bienestar social.

Casi todos los mecanismos de control utilizados han fallado en algún aspecto más o menos importante, siendo preciso implantar sin dilación un eficiente sistema de control de gestión que permita identificar los errores cometidos tanto por la organización como por los organismos encargados de controlar el gasto público. A tal efecto se necesita conocer «el ciclo de vida del gasto público», es decir, lo que ocurre desde que surge la necesidad pública, hasta que se satisface.

A) *Confección del presupuesto.* El primer problema que se plantea se refiere a la confección del Presupuesto de gasto público anual debido a su carácter independiente con respecto a los ingresos que se espera obtener y dependiente en relación a los años anteriores, en cuanto que los presupuestos elaborados año tras año pecan de incrementalistas, al ser común a muchas partidas del gasto público su aumento de un año para otro en un determinado porcentaje, en lugar de analizar los medios disponibles en relación con los proyectos previstos elaborando un presupuesto más acorde con la realidad.

Sería de igual modo conveniente que la elaboración de los presupuestos fuera llevada a cabo por equipos interdisciplinarios de economistas, ingenieros, científicos y todo tipo de expertos según el área de que se trate, de modo que se puedan aportar ideas técnicas que se complementen con las estrictamente económicas.

En la confección de los presupuestos de gastos falta con frecuencia su esencia fundamental u objetivo último, ya que un presupuesto se deriva de un proyecto concreto y físico, no bastando la dotación de partidas genéricas desvinculadas de la necesidad social que las genera, siendo obligado cuantificar el gasto acorde con tal necesidad. Podría decirse, en resumen, que se necesita un sistema de presupuestación por objetivos que aún no se ha conseguido.

B) *Examen y aprobación.* Una vez confeccionado el presupuesto anual, el Parlamento, primer órgano de control que interviene, procede a su exa-

men y, en su caso, aprobación. Los inconvenientes que aquí surgen son fruto de los siguientes condicionamientos:

— Los presupuestos se aprueban por mayoría de votos: con gobiernos de mayoría absoluta, la composición del ejecutivo es idéntica a la de la mayoría parlamentaria, siendo prácticamente los mismos quienes elaboran el presupuesto y quienes lo aprueban, reduciéndose el control al de la oposición cuyo poder resulta insuficiente. El problema se agrava tremendamente cuando la responsabilidad de los órganos de control, contraviniendo las más elementales normas de independencia, recae en personas afines al gobierno, dificultando o imposibilitando la acción interventora y auditora.

— Aun cuando se encuentren fallos en la elaboración del presupuesto, como no existe una información suficiente entre los miembros del Parlamento, es muy improbable que se puedan plantear otras alternativas. La velocidad con que las leyes presupuestarias varían, así como su complejidad contribuyen a la extensión del problema.

— Por último es imposible negarse a aprobar ciertas partidas del presupuesto porque muchas de ellas tienen su origen en pactos alcanzados previamente con los grupos sociales, teniendo un gran peso específico en nuestros presupuestos el denominado «gasto público comprometido».

C) *Ejecución de los presupuestos.* Aprobado el presupuesto anual, llega el momento de efectuar el gasto para ejecutar el proyecto y lograr satisfacer la necesidad que lo originó. Esta ejecución se lleva a cabo a través del entramado organizacional y burocrático propio del Estado, repartiéndose por ministerios, áreas, centros, municipios, localidades, oficinas,... Y es justamente en esta fase donde surgen los mayores problemas que tiene el Sector Público en España, no porque sean los más difíciles de solucionar, sino porque son quizá los más olvidados. Todos ellos se derivan del elevado número de instancias y funcionarios que existen en cada departamento, en cada oficina, siendo las principales consecuencias:

— Falta de coordinación. Tanto más difícil y lenta es la ejecución de las acciones que se diseñan desde el escalón más alto de la pirámide institucional cuanto mayor sea la altura de dicha pirámide. Este problema resulta en nuestro país de particular importancia.

— Insuficiente formación del personal. La elección de los funcionarios se lleva a cabo normalmente mediante el sistema de oposiciones, de modo que, una vez superadas las pruebas, es prácticamente inexistente la formación e información que éstos reciben de cara al puesto de trabajo concreto que van a desempeñar, así como de las innovaciones que se van produciendo día a día tanto en el resto de departamentos públicos, como en otras empresas privadas o incluso en áreas similares de otros países.

— Poca o nula motivación por el trabajo desempeñado, tanto por los gestores como por los simples funcionarios. La razón es bien sencilla: el funcionario sabe perfectamente que, una vez aprobada la oposición es prácticamente imposible que el Estado le rescinda su contrato. La retribu-

ción por escalas y plantillas con independencia del rendimiento constituye una grave restricción de la motivación.

— Los empleados públicos no se sienten integrados en el proceso de toma de decisiones; se limitan a cumplir más o menos bien las órdenes que les vienen de sus superiores. El problema es consecuencia tanto de la falta de motivación, como de la escasez de diálogo entre jefes y subordinados dentro de un mismo departamento que impide conocer otros puntos de vista a la hora de identificar y solucionar los problemas.

— Se produce, a veces, un conflicto entre los intereses particulares del gestor de la empresa pública y los intereses públicos que tiene que defender, lo que provoca la ineficiencia del control interno.

D) *Seguimiento contable de la ejecución del presupuesto.* Otra de las fases del control del gasto público es el llevado a cabo por la Intervención General de la Administración del Estado (IGAE), responsable de la elaboración de las Cuentas Anuales. Los inconvenientes que surgen al tratar de plasmar en libros todas las operaciones realizadas en el ejercicio están motivados por la multiplicidad de los centros: no sólo se tiene en cuenta la Administración estatal y sus organismos autónomos, sino que además hay que considerar las Comunidades Autónomas, los municipios, etc.. La habitual falta de comunicación interna contribuye al agravamiento del problema constituyendo una cortapisa básica para su control.

E) *Control de cuentas.* Finalmente, las cuentas elaboradas por la IGAE se presentan ante el último eslabón del ciclo, el Tribunal de Cuentas, encargado de su comprobación documental, quien remite un informe a las Cortes Generales. Se trataría, en principio de un buen mecanismo de control del gasto público, si no fuera por el lamentable sesgo político de que adolece, así como por el tiempo que tarda en elaborar dicho informe. Tal retraso, de incluso varios años, se debe en parte a la demora de la IGAE en la elaboración de la Cuenta General del Estado, debido a la falta de unión, información y comunicación con los órganos internos de control, así como a las dificultades que encuentra en el control de la eficaz asignación de los recursos públicos, tarea que la Constitución le atribuye.

2. EL CONTROL DEL GASTO PUBLICO

Dado que la gestión pública constituye un medio de orientar las políticas públicas, es decir, de asegurar la administración en condiciones óptimas, articulando el funcionamiento de las organizaciones dentro de su entorno social (Bodiguel y Rouban, 1991), los órganos de gestión deben disponer de una adecuada instrumentación de medios que posibiliten la fiscalización de estrategias y actuaciones en orden a la obtención del bienestar social en condiciones óptimas.

A las actividades desarrolladas tradicionalmente por el Estado se han añadido en las últimas décadas otras totalmente nuevas derivadas de la política de bienestar que se ha impuesto en los Estados Modernos, como son las tareas de estabilización de la economía, redistribución de la renta, estimulación del crecimiento económico, asignación de los recursos, aumento de las prestaciones tanto en sanidad como en desempleo, atención a la tercera edad, educación, etc. Ello, unido a la crisis económica en que vivimos, deriva hacia una permanente situación deficitaria.

El control del Gasto Público puede hacerse desde una óptica macroeconómica o microeconómica. La primera abarca las grandes decisiones económicas de carácter estratégico, tales como subvenciones a empresas, Seguridad Social, política de precios, selección de inversiones, etc., mientras los planteamientos microeconómicos se encargan de la mejora y racionalización de la gestión. Ambos aspectos han de ser analizados desde una perspectiva integrada del control de gestión.

Una de las funciones del Sector Público consiste en asignar los recursos públicos con criterios de eficiencia, economía y equidad, función que se lleva a cabo mediante la aplicación del gasto público, tal y como lo recoge la Constitución Española en su artículo 31.2. Pero además, la propia Constitución establece unos mecanismos que controlen el gasto público para que éste cumpla con los criterios anteriormente citados, como se señala en el artículo 136 al hablar sobre el Tribunal de Cuentas.

2.1. CLASES DE CONTROL

La clasificación del control del gasto público puede hacerse atendiendo a diversos criterios, entre los que cabe destacar (González Sánchez, M., 1984):

a) Según la posición del órgano que realiza el control

— *Control interno*: llevado a cabo por el órgano de la Administración que realiza el gasto y respecto a dicho gasto.

— *Control externo*: efectuado por un órgano ajeno a la Administración que realiza el gasto.

b) Según el órgano que lo realiza

— *Control administrativo*: control interno realizado en el seno de la Administración. Lo lleva a cabo la Intervención General de la Administración del Estado (IGAE), que, entre otras funciones, elabora la Cuenta General del Estado que comprende todas las operaciones presupuestarias, patrimoniales y de tesorería realizadas por el Sector Público durante el ejercicio. Es sobre todo un control de la contabilidad pública.

Si nos referimos a las Administraciones locales, el control administrativo será un control interno si se lleva a cabo dentro de la propia Adminis-

tración local, y será un control externo si se ejerce desde la Administración del Estado o de la de las Comunidades Autónomas.

— *Control jurisdiccional*: se realiza a través del Tribunal de Cuentas, que según indica el artículo 136 de la Constitución, «es el supremo órgano fiscalizador de las cuentas y de la gestión económica del Estado, así como del Sector Público».

Su principal función consiste en examinar y comprobar la Cuenta General del Estado elaborada por la IGAE, remitiendo su informe a las Cortes Generales. Se trata, por tanto de un control externo, al ser un órgano que no depende de la Administración, sino de las Cortes Generales.

— *Control parlamentario*: El Parlamento constituye un órgano de control en cuanto encargado de aprobar y controlar la ejecución del Presupuesto de Gasto Público elaborado por el Ejecutivo. Su control será de carácter externo en la medida en que sea un órgano ajeno a la Administración.

c) Según el momento en que se realiza el control

— *Control previo o preventivo*.

— *Control de ejecución*.

— *Control a posteriori*.

Los controles previo y de ejecución afectan a la gestión de las actividades administrativas, asegurando la calidad y corrección de la gestión; Su ejecución corresponde al control administrativo.

El control a posteriori es el que detecta las irregularidades de la gestión y exige responsabilidades; se correspondería con el control jurisdiccional.

d) Según el objeto del control

— *Control de legalidad*: Trata de verificar el cumplimiento de las disposiciones vigentes respecto de los actos sometidos a control.

— *Control de eficacia*: Trata de comprobar en qué grado se han cumplido los programas de gastos públicos desde la óptica de la racionalidad y la asignación económica de los recursos públicos.

— *Control financiero*: Trata de constatar que se respeten los intereses de las Administraciones públicas de acuerdo con las disposiciones que rigen la actividad financiera del Sector Público.

2.2. LOS CONTROLES DE EFICIENCIA Y DE EFICACIA

Tradicionalmente se ha identificado el control ejercido sobre el Sector Público como un control de legalidad, limitado simplemente a verificar que los actos de las administraciones públicas cumplieran con las disposiciones legales vigentes. Parece que últimamente está cambiando tal planteamiento, iniciándose la implantación dentro del ámbito público de sistemas de control de gestión propios de la empresa privada.

Mientras el término eficiencia significa minimizar los costes para alcanzar un determinado objetivo, o lo que es lo mismo, maximizar un objetivo con unos costes dados (Suárez Suárez, A. S., 1983), el concepto de eficacia se refiere al grado de consecución de los objetivos, sin tener en cuenta la economía de medios para alcanzarlos.

La eficiencia, por tanto, no sólo se refiere al logro de los objetivos (eficacia), sino que además, éstos han de ser alcanzados con el mínimo coste posible. La ejecución de un control de eficiencia, conlleva implícitamente el control de la eficacia.

Las soluciones a los problemas de eficiencia de que adolece la gestión pública han de iniciarse con un decidido proceso de desburocratización que permita simplificar la toma de decisiones y coordinar eficazmente los escalones de la pirámide organizacional pasando por la selección de gestores públicos de forma más objetiva, eligiendo a las personas adecuadas por su formación, su carácter y su interés por prestar una labor útil para la sociedad en general, estableciendo en relación con los funcionarios sistemas de incentivos tanto morales como monetarios con objeto de conseguir aumentar su motivación. El aumento del gasto en formación del personal evitará tener una plantilla de trabajadores obsoletos de difícil acoplamiento a las exigencias de los procesos dinámicos de gestión, logrando mayor fluidez en la información interna que haga que los trabajadores se vean más integrados en el proceso de decisión.

2.3. ETAPAS DEL CONTROL DE EFICIENCIA

Las fases del control de eficiencia son:

1. *Medición financiera y real de los resultados*

Además de los ratios de uso más frecuente que relacionan un solo input con un solo output o que efectúan una ponderación subjetiva de varios de ellos, Belén Morala Gómez (1992) propone como instrumento de medida el análisis de regresión. Esta técnica solventa el problema de la variedad de outputs e inputs que intervienen en un proceso, de forma que, mediante una función analítica se define el coste mínimo de producir un determinado nivel de outputs, dados los precios y la tecnología existente, de forma que la eficiencia viene dada por la diferencia entre el nivel de output obtenido realmente y el previsto en la regresión. El análisis de regresión permite explicar la variación de ciertos datos (variables dependientes) a través de la variación experimentada en otra u otras series (variables independientes), acomodándose al análisis multivariable. El principal inconveniente de este método reside en la correcta definición de la función de costes, pues de otro modo la estimación no sería fiable.

Los métodos de frontera, paramétricos y no paramétricos están basados en la determinación del límite de las posibles observaciones, permitiendo

valorar el grado de eficiencia de cada entidad en función de la distancia a la frontera. Tales métodos constituyen un complemento eficaz del análisis de ratios.

Otros métodos para evaluar la eficiencia son:

— *Análisis coste-beneficio*. Es una técnica compleja que permite valorar la relación entre recursos empleados y objetivos perseguidos basándose en la maximización del bienestar social sujeto a unas restricciones de demanda y oferta (Albi, E. 1992).

Los inconvenientes de este método se centran en la dificultad de determinar los costes y los beneficios, ya que están expresados en cantidades de bienestar social que proporcionan los proyectos, magnitudes difícilmente cuantificables y de alta carga subjetiva.

— *Análisis coste-eficacia*. Trata de resolver el problema de la cuantificación monetaria de los beneficios que se plantea en el análisis coste-beneficio. Este método se basa en comparar los costes sociales con índices no monetarios de la efectividad del gasto con el fin de lograr un nivel de eficacia con el mínimo coste posible.

El problema, sin embargo, consiste en encontrar los adecuados indicadores de la efectividad de los programas que sirvan para medir el valor de los bienes y servicios públicos producidos.

2. *Comparación de los resultados con los objetivos*

Para ello es preciso tener desde un primer momento claramente definidos y cuantificados unos objetivos que sean factibles, acordes con los recursos tecnológicos, económicos y humanos existentes: es preferible fijar un objetivo más modesto que se pueda lograr con los medios disponibles, que determinar una meta muy alta y materialmente imposible de alcanzar.

3. *Análisis de las desviaciones y sus causas*

Una vez calculadas las diferencias entre los resultados obtenidos y los previstos, es preciso determinar el porqué de las mismas, identificando qué o quiénes son los responsables directos. Si la ineficiencia se ha debido a los factores tecnológicos habrá que determinar el elemento concreto que ha fallado y ver si dicho factor es o no controlable. Si, por el contrario, la causa se encuentra en los individuos que componen la organización (Albi, E., 1992), no bastará con culpar de la desviación a la dirección, sino que habrá que internarse en la organización y ver quién es el que ha originado la ineficiencia.

Es frecuente, por ejemplo, que a la hora de decidir entre contratación externa o ejecución interna (según que sea una empresa privada o pública la que se encargue de realizar la producción de un bien o la prestación de un servicio público), se tengan en cuenta los costes derivados de cada alternativa, cuál de las dos lo haría con mayor eficiencia, cuál con más

calidad, etc. Pero también suele ocurrir que, una vez que se opta por la contratación externa, se olvida un aspecto vital tal como es el control de los resultados. Por consiguiente, es preciso a la hora de realizar la contratación externa, fijar los objetivos a conseguir y determinar exactamente qué necesidades públicas se quieren satisfacer para poder luego compararlo con lo que la empresa privada que realiza el servicio ha conseguido, y así determinar también las desviaciones y sus causas, como si se tratara de una ejecución interna. (Moralá Gomez, B. y Fernández Fernández, J. M., 1993).

4. Definición de las posibles medidas correctoras y su transmisión a los centros de decisión

Cuando se conocen las causas por las que no ha sido posible alcanzar los objetivos, hay que adoptar una serie de medidas que impidan que esto vuelva a repetirse. En su elaboración no sólo intervendrá el departamento al que van dirigidas, sino que se ha de tener en cuenta la opinión de otros expertos ajenos a la organización.

5. Adopción de las medidas correctoras.

Es preciso que, una vez definidas las medidas a adoptar, éstas sean puestas en práctica por los departamentos afectados. Es muy importante que el órgano responsable del control compruebe que verdaderamente se están adoptando tales medidas y que se intenta efectivamente corregir las desviaciones.

El Tribunal de Cuentas español, como órgano de control externo a nivel de la Administración General del Estado, es el más indicado para llevar a cabo el control de eficiencia o economía debiendo comprobar en relación con el primer planteamiento, el grado en que el sistema público ha alcanzado los objetivos al mínimo coste posible, ya que la otra interpretación del concepto de eficiencia (maximizar los objetivos con unos costes dados) tiene un carácter más subjetivo y responde mejor a la crítica política.

2.4. PROBLEMAS EN LA IMPLANTACIÓN DEL CONTROL DE EFICIENCIA EN EL SECTOR PÚBLICO ESPAÑOL

Los principales escollos ante los que se enfrenta la implantación de sistemas de control de eficiencia en nuestro Sector Público derivan de los siguientes condicionamientos:

— El peso que tiene el control de legalidad, que hasta ahora ha predominado sobre el de eficiencia, provoca la paralización de la gestión tolerando la tendencia de los gestores públicos a mantener los procesos tradicionales sin adoptar ni fomentar innovaciones.

— La complejidad del sistema institucional de los organismos públicos dificulta la separación de responsabilidades entre quienes autorizan, procesan, ejecutan, registran y controlan.

— Los indicadores que se utilizan para medir la eficiencia de los programas suelen ser costosos y/o imperfectos. La cuantificación monetaria de los costes y los beneficios de las actividades que realiza el Sector Público es, en la mayoría de los casos, muy difícil de determinar ya que no existen precios de mercado a los que referirse.

Cannan, al determinar las diferencias clave entre las entidades lucrativas y no lucrativas, establece las siguientes categorías de problemas en relación con la gestión de estas últimas (Sánchez Arroyo, 1.990, p. 270):

a) *Relativas a la responsabilidad*

— Indeterminación de la responsabilidad en línea directa, de la que se deriva una menor productividad y eficiencia.

— Existencia de dos o más jerarquías de gestores: administrativas, profesionales o voluntarias.

— Responsabilidad compartida, diluida e indolente.

b) *Relativas al beneficio*

— Intangibilidad del beneficio, aparte de la satisfacción altruista o ideológica, amén del salario.

— Ausencia de incentivos.

— El voluntariado, que afecta directamente a la motivación.

c) *Relativas al mercado*

— Mayor amplitud de la demanda sobre los recursos disponibles.

d) *Relativas a los costes*

— Carencia de control al no existir competencia.

Mientras que un servicio privado nunca defenderá los intereses del cliente más allá de los límites marcados por los fondos disponibles, en ocasiones los servicios públicos han de llegar hasta la satisfacción total del usuario o el cumplimiento del fin social concreto.

3. EL PRESUPUESTO COMO DOCUMENTO BASE DE GESTIÓN Y CONTROL

Presupuestación, contabilidad y control de gestión constituyen tres procesos que han de armonizarse dentro de los sistemas de contabilidad pública, siendo el sistema de información el encargado de llevar a cabo esta tarea de unificación, dentro de un marco flexible que posibilite la adaptación a los diferentes estamentos y estructuras.

El presupuesto es la base de la contabilidad, en cuanto instrumento de control y transparencia. Señala el límite del gasto y la correspondencia con los ingresos.

Las características básicas que conforman la esencia del presupuesto son:

1. Constituye un acto de previsión de ingresos y gastos para un determinado período.
2. Tiene un carácter normativo, pues obliga a su cumplimiento al Gobierno y a la Administración.
3. Tiene una formulación contable.
4. Está formalmente equilibrado: Se contemplan las partidas de ingresos destinadas a cubrir los gastos.
5. Es un proceso reiterativo que se lleva a cabo ejercicio tras ejercicio.

Ante el peligro de considerar el presupuesto como un instrumento de control de carácter predominantemente formal y legalista, destinado a arbitrar medios sin parar mientes en los resultados ni en los indicadores de eficiencia (Ortega Jiménez, 1992, p. 177), han surgido los presupuestos por programas o por objetivos (Arts. 52-53 L.G.P.) en un intento de racionalización de la gestión de los caudales públicos.

En ellos, la ejecución del presupuesto va vinculada a la definición de los instrumentos adecuados de gestión que permiten determinar los costes y resultados, así como el grado de consecución de los objetivos planteados, siendo necesaria la implantación de los indicadores precisos vinculados a objetivos y programas.

La medida y comparación de esfuerzos y logros constituye un objetivo elemental de gestión, siendo necesario establecer los cauces informativos que permitan llegar a su conocimiento, particularmente cuando la contabilidad administrativa pública no está preparada para ello. Tal es el cometido de la contabilidad de gestión pública.

Por su parte, los instrumentos de control además de medir el grado de cumplimiento de los objetivos, han de señalar las medidas correctoras a adoptar dentro de los procesos de feedback, determinando las responsabilidades personales en que se ha incurrido, teniendo siempre en cuenta los principios del control de gestión definidos por Montesinos (1988): oportunidad, utilidad o relevancia de la información, eficacia y eficiencia o economía.

Hasta ahora el control ha venido siendo de carácter predominantemente formalista o de eficacia desligado de los criterios de eficiencia y racionalidad. En tal sentido es preciso flexibilizar los criterios legalistas tradicionales estableciendo instrumentos de medida de la responsabilidad en función del grado de cumplimiento de los objetivos y programas.

El control de eficacia de la gestión habrá de desarrollarse, tal como señala la Ley General Presupuestaria (art. 17,2), en función del «análisis del coste de funcionamiento y del rendimiento o utilidad de los respectivos

servicios o inversiones, así como del cumplimiento de los objetivos de los correspondientes programas».

4. ADMINISTRACION POR OBJETIVOS DEL SISTEMA PRESUPUESTARIO

Para poder juzgar si el sistema de gestión pública opera siguiendo los criterios de eficiencia, economía y eficacia recogidos en la Constitución, es imprescindible establecer un sistema de gestión por objetivos, que racionalice la gestión económica a través de la formulación de un conjunto de fines y medios coherentemente interrelacionados, que asigne los recursos humanos, financieros y materiales a través de un Presupuesto por Programas, que tenga un centro de seguimiento contable que implique responsabilidades a distintos niveles jerárquicos de la Administración (F. L. Francés Sánchez, 1983).

La formulación de la administración por objetivos en nuestro país viene recogida en la Ley General Presupuestaria (artículos 53, 83.5, 87.1, 88.1 y 147.2), que determina la necesidad de incluir objetivos, programas, rentabilidad esperada,... en los Presupuestos Generales del Estado. Esta legislación, sin embargo, no es de aplicación inmediata, sino gradual y progresiva, manteniéndose básicamente los procedimientos presupuestarios tradicionales, en un intento de avance progresivo hacia la implantación de un sistema eficaz de gestión pública.

El sistema de presupuestación por objetivos se desarrolla en las siguientes etapas:

1. Definición de los objetivos a alcanzar a medio plazo dentro de cada programa.
2. Determinación de los recursos que se asignan para la ejecución de los programas, tanto financieros como humanos.
3. Revisión de los resultados obtenidos con determinación de las desviaciones y sus causas.
4. Establecimiento de las posibles medidas correctoras.

Las condiciones que ha de cumplir todo objetivo, según Jaime Sánchez Revenga (1990), son:

- Que sea significativo y esté debidamente cuantificado.
- Que defina con claridad la finalidad perseguida.
- Que sea fácilmente medible.
- Que su seguimiento sea posible.

Algunas de las ventajas del sistema de gestión por objetivos son estas:

- Se evita que los recursos se utilicen con posterioridad a su asignación en aquellas tareas que al gestor pudieran parecerle más adecuadas. Se consigue una visión global de las necesidades y una priorización de fines.

— Se rompe con la tendencia incrementalista de los presupuestos, porque goza de prioridad el aspecto relativo a realizaciones físicas sobre el cuantitativo y financiero.

— Es más fácil determinar cuál es la tarea que ha de llevar a cabo cada individuo dentro de la organización, así como la identificación de responsabilidades.

— Pueden establecerse desviaciones concretas en cualquier aspecto ya que se tienen perfectamente definidos y cuantificados los objetivos.

La dirección por objetivos y la necesidad de la evaluación de desempeños pone de manifiesto la importancia de adoptar correctos sistemas de medida, siendo preciso que exista un clima y una cultura de la organización, las cuales requieren un conjunto de valores, patrones de comportamiento, costumbres y vías normativas que establezcan el modo correcto de pensar y percibir los problemas de la organización, así como la forma de abordarlos (Quijano de Arana, 1992, p. 45).

Algunas de las dificultades de la presupuestación por objetivos son:

— Los objetivos de muchos programas son difíciles de definir y aún más de cuantificar, si se tiene en cuenta que el principal objetivo del Sector Público es maximizar el bienestar social, variable que no está valorada en el mercado.

— Existe una falta de coordinación entre los centros y el proceso presupuestario, dada la rigidez en la ejecución del presupuesto.

— La Contabilidad Analítica adolece de un bajo nivel de desarrollo. Se necesita una contabilidad de gestión que defina los costes estándares o actuales de los proyectos y permita la obtención de datos que relacionen lo estimado con lo realizado, con el consiguiente control de resultados.

— Falta de motivación del funcionariado, que no se siente implicado en el proceso de decisión y cree que no forma parte del sistema. Es preciso realizar una formación permanente del personal público y establecer una mayor libertad en la propuesta de decisiones y responsabilidad en su ejecución, además de un proceso de desburocratización de la organización pública.

— Proponer una perspectiva plurianual del presupuesto que conexas la programación presupuestaria del Sector Público con la planificación económica a largo plazo.

5. OTROS INSTRUMENTOS DE GESTIÓN Y CONTROL

5.1. EL PORTADOR DE COSTES DE LOS MODELOS DE GESTIÓN BASADOS EN ACTIVIDADES (ABM)

Aun con las limitaciones propias derivadas del carácter indivisible, no inventariable y de difícil delimitación del producto o servicio público y de la frecuente no existencia de relación directa Ingresos-servicios, es posible

aplicar los principios que sustentan la filosofía de los modelos de gestión basados en actividades a la oferta de servicios públicos. En tal sentido, cabe efectuar las siguientes consideraciones:

1. *El programa como portador de costes*

Se limita al control del presupuesto, revistiendo particular importancia en la comparación de programas y objetivos. La técnica de los indicadores para valorar los outputs permite atribuir resultados a los programas y analizar eficacia y eficiencia. La asignación de costes a los centros se efectúa en función de su contribución a la ejecución del programa, siendo difícil determinar la unidad de medida de los repartos entre centros.

2. *Los servicios como portadores*

Los servicios en cuanto que ya están clasificados por funciones (defensa, sanidad,...) permiten definir como portador de coste cada servicio prestado individualizado, siendo importante llegar a determinar el coste completo del servicio. Las Tasas a pagar por el servicio podrán establecerse en función del coste marginal o del coste completo. El coste por usuario o por ciudadano pueden servir como punto de referencia del coste unitario del servicio.

3. *Inversiones públicas como portadoras*

En el caso de las contrataciones, resulta fácil conocer su coste. Si se trata de autoejecución, el proceso contable asimilado al de los «trabajos realizados para la empresa» permitirá definir el coste final del activo, que, por otra parte, constituye un indicador eficiente del importe de las contribuciones especiales impuestas.

En EEUU, el control de gestión de los fondos, en cuanto entidades financieras independientes derivadas de la asignación de determinados recursos financieros a una actividad específica o al cumplimiento de un determinado objetivo, constituye un instrumento básico de análisis, facilitando la contabilidad de los fondos, su seguimiento y el control presupuestario. El desarrollo eficaz, eficiente y económico de los programas de gasto público constituye una de las preocupaciones permanentes del público americano.

Avanzando más en el estudio de detalle de la gestión de las actividades y en relación con la concreción de los objetivos, será preciso tener en cuenta las siguientes fases:

1. Determinación de las actividades.
2. Cuantificación de los recursos empleados en cada actividad.
3. Distribución por órganos gestores.
4. Asignación de medios en función de los objetivos perseguidos.
5. Establecimiento de un adecuado sistema de información de gestión basado en la contabilidad de costes.
6. Determinación del coste de los servicios públicos.

De este modo es posible cumplir uno de los fines básicos de la contabilidad pública: rendir información económica y financiera necesaria para la toma de decisiones y el control (art. 124, f L.G.P.), dentro de un entorno de eficiencia y economía del gasto público (Constitución Española, art. 31,2).

5.2. LA TEORÍA DE LA AGENCIA

Presupone una transmisión de autoridad del principal al agente que conlleva un coste específico dentro de un modelo de cooperación entre personas, así como un determinado grado de riesgo. Es posible considerar los presupuestos como un conjunto solapado de contratos entre el Estado (principal) que contrata y el agente en quien delega la responsabilidad de una tarea específica. El principal suministra capital y estructura productiva, mientras el agente aporta sus propios recursos humanos. Generalmente se produce una divergencia de intereses entre las partes implicadas, junto con cierto grado de incertidumbre en el desempeño de las funciones. Dado que ambas partes —inversor y agente— intentan maximizar objetivos diferentes, ha de producirse un equilibrio entre las mismas.

Como hipótesis de partida, la relación de agencia se limita a un programa y período específicos (Carrasco Fenech, 1988), suponiendo la existencia de un único agente y simetría de la información poseída por principal y agente, pudiendo ampliarse posteriormente al análisis multiagente, multi-período y asimétrico en relación con la información. El modelo se estructura mediante un programa que plantea la maximización de la utilidad esperada por el principal sujeta a las restricciones derivadas de la exigencia de que el agente alcance la maximización del nivel de la propia utilidad esperada, de acuerdo con las peculiaridades de la curva de Pareto.

El output de la función productiva depende de cinco variables clave:

- El factor trabajo
- El factor capital
- El factor materias primas y materiales básicos
- El estado de la tecnología
- El conjunto de alternativas organizativas

Tanto el contenido del contrato de agencia, como su coste son factores a considerar en el modelo; su desarrollo tiene lugar en cuatro etapas:

- Iniciativa: propuestas sobre utilización de los recursos.
- Ratificación: elección de una propuesta a ejecutar.
- Ejecución: Se desarrolla la propuesta elegida.
- Control: Medida de resultados y acciones correlativas.

Aun contando con las restricciones propias del funcionamiento de la Administración, la teoría de la agencia puede ofrecer planteamientos válidos de gestión. De hecho hay estudios realizados en la aplicación a determinadas áreas de responsabilidad.

5.3. LA AUDITORIA INTERNA

La práctica de la auditoría ayuda a las entidades a utilizar mejor los recursos escasos de que disponen, protegiendo al mismo tiempo los intereses de la sociedad. El control del grado de satisfacción de las necesidades humanas —objetivo último de la función pública— resulta, pues imprescindible.

Dado que el gasto público se basa en la utilización masiva de recursos privados de los contribuyentes, la sociedad tiene el derecho de exigir información cualitativa acerca de la forma en que se ha utilizado su dinero. El control del gasto debería corresponder al pueblo, no a la clase política que lo aplica, constituyendo ésta una norma elemental de auditoría interna pública.

La independencia y autoridad del controlador constituye uno de los pilares del control de gestión. Neutralidad y objetividad han de ser características básicas de la persona responsable de tal función. La implantación de correctos sistemas de auditoría interna constituye un instrumento eficaz que ha de incorporarse al control de la gestión pública. La obligación de rendir cuentas comprende no sólo las funciones de auditoría financiera y de conformidad, sino también las de control de eficiencia, economía y logro de resultados o cumplimiento de programas y objetivos.

6. LA GESTION DE LOS RECURSOS HUMANOS

La transición de una administración de procedimiento a una administración de responsabilidad presupone que los conceptos de «círculos de calidad», «proyectos de servicio», «evaluación continuada del personal», «centros de responsabilidad» o «Gestión de actividades», han de incorporarse al lenguaje habitual de la función pública. Resulta perentoria en nuestro país la gestación de un nuevo modelo integral de administración pública.

Los factores políticos inherentes a la gestión pública constituyen la razón última de todo el sistema social, surgiendo la necesidad de gestionar los problemas intersectoriales que escapan a los modelos tradicionales de control. La modernización de los modelos de administración pública conlleva la transformación profunda del propio modelo (Bodiguel y Rouban, 1991, p. 90).

Las dos vías básicas de acción residen en la racionalización de la gestión: estructuras y procedimientos por una parte y en la responsabilización y estimulación del funcionariado, por otra.

6.1. ACTUALIZACIÓN DE LA GESTIÓN DE LOS RECURSOS HUMANOS

En relación con el personal del Estado algunos de los instrumentos que posibilitan su actualización son:

1. *Los círculos de calidad*: Permiten resolver numerosos problemas de organización y de funcionamiento con un coste relativamente reducido, mejorando productividad y/o condiciones de trabajo de determinados servicios de forma espectacular; allí donde se han puesto en práctica correctamente han presentado poderosos efectos inducidos, constituyendo lugares de aprendizaje de «otro modo de hacer». Su aplicación, no obstante, pasa por una correcta enumeración y evaluación de resultados, empresa francamente difícil en ocasiones y, evidentemente, está condicionada de un modo u otro por la reforma de la estructura de gestión.

2. *Los proyectos de servicio*: se enmarcan dentro de una política de jerarquización de responsabilidades y descentralización de funciones dentro de la administración pública. Su finalidad consiste en revivificar servicios desestabilizados y responsabilizar a los agentes. Requiere clarificar la función de servicio, especificar un objetivo, adoptar las estrategias adecuadas y poner en marcha un plan de acción. Ello requiere cuestionar las formas de actuación, los métodos de gestión y la relación servicio-usuario.

Estos dos métodos tienden a modificar el comportamiento del funcionario, siendo preciso olvidar el formalismo de determinados mecanismos jerárquicos. Sus ventajas más destacadas son:

- Mejora de la atención al usuario del servicio público.
- Informatización y agilización de información y procedimientos.
- Aumento de la eficacia.
- Reducción de los costes de producción.
- Aumento de la calidad de los servicios.
- Implantación de sistemas analíticos de medida.
- Desconcentración de responsabilidades y medios.
- Previsión de necesidades y formulación de prioridades.

Resulta imprescindible la implantación de adecuados sistemas de medición y evaluación de resultados.

3. *Los centros de responsabilidad*: obedecen a la necesidad de descentralización propia de los proyectos de servicio. Han de contar con una gran autonomía financiera y de gestión en la consecución de los objetivos aprobados. Como contrapartida, el centro se compromete a llevar a cabo una renovación de los métodos de trabajo, prestar mayor atención al personal y establecer un control de gestión y de sistemas de evaluación de resultados. La experiencia francesa es significativa al respecto (Bodiguel y Rouban, 1991, p. 93).

Una renovación del sistema de gestión resulta imprescindible; ello conlleva la adaptación de los procedimientos financieros, contables y presupuestarios, así como la descentralización de los servicios y, en definitiva, conduce a una transformación radical del sistema político-administrativo del estado.

El coste de los servicios públicos a largo plazo se ve incrementado por la utilización de contrataciones temporales, el no reconocimiento de la competencia profesional, la falta de formación específica y continuada de los funcionarios, o la externalización de determinados costes de organización. No basta con la existencia de grandes cuerpos de funcionarios de alta calificación técnica, sino que se requieren estructuras más ágiles y adaptadas a las necesidades concretas de cada departamento o actividad. Es preciso que los servicios públicos renueven sus procedimientos de coordinación económica y financiera, al igual que ocurre en la actualidad en la empresa privada; se ha de crear una estructura que permita la innovación, la mejora de los procedimientos y la autonomía en la gestión: una estructura de gestión estratégica expresada en términos logísticos (Bodiguel y Rouban, 1991, p. 97).

La fuga de cerebros al sector privado, la pérdida de competitividad de los servicios públicos, la mala gestión de numerosas partidas de gasto público, la descoordinación de las actuaciones, constituyen simples botones de muestra de la politización y desarraigo de que adolece la gestión pública y que están impidiendo su modernización.

6.2. SISTEMA DE GESTIÓN DE RECURSOS HUMANOS

Dentro del ámbito de la gestión de los recursos humanos es posible distinguir seis subsistemas objeto de análisis independiente relativos a: incentivos y retribuciones, formación, selección, planificación de recursos humanos y planes de carrera, organización del trabajo y evaluación.

Los resultados del trabajo de las personas son fruto tanto del desempeño de las propias tareas, como de variables externas del entorno (mercado, ambiente, competencia, etc.). Los tres objetivos básicos a perseguir son: potenciar las habilidades, motivar, y lograr la identificación con la organización o institución. La importancia de la motivación viene dada por el aumento de la satisfacción del obrero y la mejora de su calidad de vida profesional.

El nivel de esfuerzo que un trabajador está dispuesto a realizar es función de su «expectativa» de alcanzar el correlativo nivel de ejecución por la valencia que para él tiene dicho nivel de ejecución» (Vroom, 1966). y ésta, a su vez, es función de la instrumentalidad por la valencia que la persona tiene del resultado a obtener, siendo la instrumentalidad la probabilidad de que un determinado nivel de ejecución conduzca al resultado esperado (Quijano de Arana, 1992, p. 59).

Cinco son las finalidades específicas de la evaluación del rendimiento:

1. Identificar potenciales
2. Remunerar según rendimiento
3. Mejorar el desempeño
4. Implicación de los trabajadores en los objetivos de la organización
5. Crear un documento administrativo.

En relación con cada una de ellas es preciso cuestionar:

- La necesidad real del objetivo.
- La capacidad potencial de conseguirlo.
- La existencia de una organización que lo posibilite.
- La existencia de consenso en su aplicación.

6.3. EVALUACIÓN DE RESULTADOS O DESEMPEÑOS

Se trata de elegir entre la valoración del producto o de su forma de hacer, siendo la solución óptima una combinación de ambos.

Por otra parte, existen diversos tipos de evaluación en función de la finalidad perseguida; así cabe distinguir entre:

1. Evaluación administrativa: ha de permitir comparar a los individuos entre sí estableciendo una escala de valor para la entidad.
2. Evaluación para el control de gestión: En general, se utilizan medidas únicas de rendimiento siguiendo criterios múltiples que permitan obtener índices más altos de validez de los predictores.
3. Evaluación de desarrollo y motivación de los trabajadores: Se utilizan criterios múltiples.
4. Evaluación potencial: Se basa en la aplicación de predictores validados de éxito.

Los Métodos de evaluación son:

1. Juicios de expertos.
2. Análisis factorial.

1. *Juicios expertos*

Varios expertos examinan los criterios ponderándolos según su propia percepción de la importancia relativa de cada uno. Por ejemplo, cabe determinar los siguientes indicadores de éxito (Quijano de Arana, 1.992):

- CR1. Número de piezas producidas por unidad de tiempo.
- CR2. Calidad promedio de las unidades producidas.
- CR3. Número de días o jornadas de absentismo.
- CR4. Índice de puntualidad.
- CR5. Juicio del supervisor.

La ecuación básica de elaboración del criterio será:

$$\text{CRCOMP} = (a \cdot \text{CR1}) + (b \cdot \text{CR2}) + (c \cdot \text{CR3}) + (d \cdot \text{CR4}) + (e \cdot \text{CR5})$$

La tarea de los expertos consiste en asignar el valor relativo de los coeficientes a, b, c, d y e, en orden a la medida del éxito global en el trabajo.

Es preciso definir con claridad y de modo acertado quiénes son los expertos: individuos competentes y objetivos familiarizados con el trabajo

y sus procesos con conocimiento de las conexiones entre procesos, resultados y objetivos de la organización.

2. *Análisis factorial*

Permite agrupar los criterios en conjuntos homogéneos según sus intercorrelaciones. Para evitar distorsiones, ha de realizarse sobre una muestra suficientemente representativa, aspecto que puede ser resuelto favorablemente mediante el juicio de los expertos.

En caso de evaluación de desempeños o actividades, resulta importante decidir si las variables a evaluar van a ser rasgos de la personalidad o conductas del trabajador. Los primeros son mucho más permanentes y estables que las segundas, sin embargo, resultan más complejos de definir; por otra parte, es más fácil y objetivo observar conductas concretas.

Indicadores de producción, estimación de méritos o jerarquización constituyen algunas de las técnicas simples de evaluación del desempeño.

7. CONCLUSION

Nos hallamos en estos momentos ante un reto histórico, cual es la implantación en nuestro país de sistemas de control de gestión pública que posibiliten la optimización de unos recursos que, precisamente por su magnitud, han venido escapando sistemáticamente al análisis racional de su aplicación. Condicionantes políticos que pueden llevar a graves crisis gubernamentales, condicionantes sociales que afectan a todos los ciudadanos: funcionarios y usuarios, y condicionantes técnicos vinculados a los medios de control disponibles conforman el entramado sobre el que se desenvuelve el «gran teatro del mundo público» en el que a cada uno nos toca interpretar nuestro papel, pero que, irónicamente, de su correcta escenificación depende el bienestar y el progreso de todo el país.

En tal escenario, no nos quepa la menor duda de que la contabilidad está llamada a desempeñar las funciones propias de la conciencia económica social, poniendo de manifiesto tanto los logros como los fracasos de personas e instituciones responsables de la administración de los bienes comunes en su sentido más amplio.

Es de esperar que el interés suscitado por el tema en los profesionales de la docencia y de la Administración permita aplicar, junto con las elementales normas del sentido común, aquellos otros planteamientos que, no por excesivamente técnicos dejen de ser coherentemente racionales.

BIBLIOGRAFIA

- Albi, E. 1992: «Evaluación de la eficiencia pública (El control de eficiencia del Sector Público)». *Hacienda Pública Española*, nº 120/121, Enero-Febrero.
- Almela Díez, B. 1988: «La función de auditoría interna». *Técnica contable*, nº 473, pp. 261-277.
- Blasco Lang, J. J. 1984: «El déficit y el control del gasto público». *Hacienda Pública Española*, nº 88.
- Bodiguel, J. L.; Rouban, L. 1991: «Vers une définition du rôle des fonctionnaires». *Revue Française de gestion*, nº 85, Sept.-oct., pp. 89-98.
- Bolufer Pascual, J. J. 1992: «Análisis comparativo de los resultados contables económico-patrimoniales, presupuestarios y financieros». *Partida Doble*, nº 25, jul.-ag., pp. 51-58.
- Carrasco Fenech, F. 1988: «La teoría de la agencia y la contabilidad». *III encuentro de Profesores Universitarios de Contabilidad*. Universidad de Málaga, pp. 299-307.
- Clavero Barranquero, A. 1992: «Métodos cuantitativos aplicables a la gestión sanitaria». *Presupuesto y Gasto Público*, nº 7.
- Díez de Castro, J.; Redondo López, M. C. 1991: «Decisión pública: de la ilusión del control a la humildad». *Actualidad Financiera*, nº 2, Enero.
- Fernández Rodríguez, Z. 1984: «Los problemas de dirección de las empresas públicas». *Economistas*, nº 11.
- Francés Sánchez, F. L. 1983: «El control de carácter económico: control de eficacia». *Presupuesto y Gasto Público*, nº 15.
- González Sánchez, M. 1984: «El control de los gastos públicos de las corporaciones locales por el Tribunal de Cuentas». *Revista de Hacienda Autónoma y Local*, nº 41.
- Gutiérrez Robles, A. 1983: «El control de carácter financiero del sector público estatal». *Presupuesto y Gasto Público*, nº 15.
- Guyon, C.; Martial, P. 1991: «Le tableau de bord, outil de changement culturel du service public?». *12 Congrès de l'Association Française de Comptabilité*, Groupe Hec.
- Las Heras Merino, M. A.; Ruiz-Huerta Carbonell, J. 1992: «La gestión pública en el marco del proceso de convergencia europea». *Cuadernos de Actualidad. Hacienda Pública Española*, año II.
- Mattessich, R.; Darrough, M. N., 1984: «Agency theory and information economics», en *Modern Accounting Research*. Ed. Richard Mattessich, Canadian Certified Accountants Research Foundation.
- Montesinos Julve, V.; García Benau, M. A.; Vela Bargues, J. M. 1988: «Los principios generales de contabilidad pública y su justificación». *III Encuentro de Profesores Universitarios de contabilidad*, Universidad de Málaga, pp. 145-154.
- Morala Gómez, B. 1991: «Los centros de responsabilidad al servicio de la gestión pública». *Actualidad Financiera*, nº 33, semana 9, 15 Septiembre.
- 1992: «La medida de la eficiencia en las entidades públicas». *Actualidad Financiera*, nº 18, 4-10 mayo.
- Morala Gómez, B.; Fernández Fernández, J. M. 1993: «El modelo de costes diferenciales en la toma de decisiones públicas. Ejecución interna <<versus>> contratación externa». *Técnica Contable*, año XLV, nº 529, Enero.
- Morno Seijas, J. M. 1992: «La contabilidad pública en Estados Unidos». *Partida doble*, nºs 26 y 28, sept., nov.
- Muñoz Colomina, C. I. y varios, 1988: «La contabilidad analítica dentro de la contabilidad pública: hacia un modelo integral de información para la gestión». *III Encuentro de Profesores Universitarios de contabilidad*, Universidad de Málaga, pp. 155-161.
- Nieto de Alba, U. 1988. «Las decisiones públicas en la economía española: el gasto público y su control». *Boletín de Estudios Económicos*, Vol. XLIII, nº 135, Diciembre.
- Oodoqui Urdaci, L. 1992: «Tendencias futuras de actuación de las entidades fiscalizadoras de fondos públicos: el sistema del Tribunal de Cuentas de los Estados Unidos». *Presupuesto y Gasto Público*, nº 7.

- Ortega Jiménez, C., 1988: «La instrumentación de la Contabilidad analítica pública actual en España: El presupuesto por programas». *III Encuentro de Profesores Universitarios de contabilidad*, Universidad de Málaga, pp. 175-183.
- Pou Díaz, J.; Sobrino Moreno J. M. 1990: «El sistema contable y presupuestario». *Presupuesto y Gasto Público*, nº 28-1/90.
- Quijano de Arana, S. D. de, 1992: «Sistemas efectivos de evaluación del rendimiento: resultados y desempeños». PPU, Barcelona.
- Rodríguez Fernández, J. M. 1988: «El portador de costes en contabilidad analítica pública». *III Encuentro Profesores Universitarios de Contabilidad*. Universidad de Málaga. pp. 127-134.
- Sánchez Arroyo, G. 1990: «La contabilidad en las entidades sin finalidad lucrativa». I.C.A.C. Ministerio de Economía y Hacienda, Madrid.
- Suárez Suárez, A. S. 1983: «El control de economía, eficiencia y eficacia en la Constitución y en la Ley Orgánica del Tribunal de Cuentas». *Hacienda Pública Española*, nº 80.
- Valle, V. 1988: «El control del gasto público». *Papeles de Economía Española*, nº 37.