

OBSERVACION Y MEDIDAS OPERATIVAS DEL GASTO PUBLICO

José Antonio Mallado Rodríguez

RESUMEN.— Desde los años sesenta, se ha generalizado entre los gestores públicos de los países occidentales, la obligatoriedad de racionalizar el gasto público, la incorporación de los distintos países a esta corriente ideológica, se ha producido de forma directamente proporcional al volumen, cada vez mayor, del presupuesto público —Economía del Bienestar— y al incremento en el campo de actuación de control público —Tribunales de Cuentas o similares— o de transparencia democrática, que han ido asumiendo los respectivos países.

Este tipo de control —Control Operativo o Performance—, realizado además del obligado Control de Legalidad, supone un avance cualitativo en el control de la gestión pública; el citado control, todavía está falto de conceptos doctrinales y de indicadores prácticos para realización, por la heterogénea mezcla de elementos económicos y sociales que se integran en el mismo. El objetivo de este trabajo es aportar, en primer lugar, una concepción de los elementos doctrinales que intervienen en el Control Operativo, y en segundo lugar, aportar unos modelos generales que permitan medir con cierto rigor, la Eficacia y la Eficiencia de los programas de gastos de una determinada Administración Pública, igualmente hemos querido incorporar unos diseños gráficos, a título indicativo, para su aplicación.

1. INTRODUCCION

El administrador público no sólo debe hacer funcionar el sistema de gestión que tiene encomendado, sino que además tiene la obligación normativa de realizarlo por causas de indudable legalidad, lo que implica a veces restricciones operativas; pero socialmente y por encima de eximente —en su rol de gestor público— tiene que procurar que la gestión que

realice sea **RIGUROSAMENTE RACIONAL**, que los conceptos económicos-operativos de Eficacia y de Eficiencia estén incluidos en las previsiones de su gestión y por ende de los resultados esperados, con descripciones de metas claras y unívocas a conseguir por el Ente gestionado, contemplando e integrando en su gestión las características del entorno donde realiza su labor, las realidades sociales, ambientales, económicas y políticas deben ser tenidas en cuenta y tomadas como referencia para el diseño de la gestión.

2. OBJETIVOS DEL TRABAJO

Los objetivos perseguidos con la realización de este trabajo son los siguientes, por un lado, poner en evidencia la necesidad de introducir en la gestión de los Entes Públicos y mas en concreto en las Entidades menores —Corporaciones Locales— conceptos operativos y objetivos en los programas de gestión, de tal forma que la gestión y la administración de los recursos públicos tengan un control referencial de impacto y medida de los mismos, e igualmente que puedan ser evaluados y comparados sus comportamientos.

Otros de los objetivos del trabajo es, la presentación de modelos operativos que puedan permitir hacer efectiva la medida de la Eficacia y de Eficiencia, dentro del singular entorno procesal del Sector Público y a la vez que permita dar respuesta a las exigencias de Control formuladas en el ordenamiento normativo de las Entidades Públicas. Este último apartado lo queremos complementar con propuestas de diseños gráfico-documentales para su aplicación y que permitan o al menos faciliten el análisis de los comportamientos de la Entidad evaluada.

3. METODOLOGIA DEL TRABAJO

Para dar cumplimiento a los objetivos propuestos en el apartado anterior la metodología seguida en el presente trabajo es la siguiente. En primer lugar presentamos una breve revisión de la evolución que han seguido los conceptos de Eficacia y de Eficiencia en los últimos tiempos, con particular referencia en el Sector Público. En segundo lugar describiremos, también de forma breve, el concepto de Control —de implantación secular en la Gestión Pública—, tanto de Eficacia como de Eficiencia.

Como conclusión y objetivo principal del trabajo, presentamos unos modelos que permitan la medida de ambos conceptos. Los modelos propuestos presentan, en primer lugar, una descripción de los elementos conceptuales que intervienen en los mismos, en segundo lugar, proponiendo las relaciones posibles entre los distintos elementos conceptuales aportados, para terminar aportando unos diseños gráficos de aplicación para cada

uno de los conceptos estudiados, y como última aportación presentamos unos diseños gráficos.

4. CONCEPTUACION DE EFICIA Y EFICIENCIA

Los términos Eficacia y Eficiencia han sido mencionados y tratados con profusión en la literatura económica desde mediados del presente siglo, ambos conceptos han originado una cierta polémica doctrinal en cuanto a su conceptualización, Simón (1970) hace una primera aportación para su delimitación al estudiar solamente uno de ellos, así entiende como medida de la eficiencia «a la relación entre el producto obtenido y los recursos consumidos para su obtención»; según este autor se pueden mejorar los resultados cuando con los mismos consumos se obtengan más productos o que iguales productos sean conseguidos utilizando menos recursos, el autor vincula, el concepto de eficiencia al concepto de economicidad.

Suárez Suárez (1984) identifica los conceptos de eficacia y de eficiencia con sus respectivos controles y a ambos controles con el concepto de economicidad; correlaciona el control de eficacia con el control de rendimiento en sentido amplio, dentro de un sistema integral que debe cubrir a toda la organización en sus diferentes campos de actuación. Cuando el autor se refiere al control de eficacia dice «que presta más atención al cumplimiento de los objetivos, que a la economía de los medios usados para su consecución.

Suárez Suárez (1983) indica que los principios de eficiencia y economía son para nosotros una misma cosa. Una empresa ya sea privada o pública, se comporta según el principio de eficiencia o economía, cuando con unos costes dados o un presupuesto de gasto quiera obtener una producción cuyo valor de mercado sea máximo, o equivalentemente cuando para obtener un volumen de producción con un valor dado se emplean unos recursos cuyos costes sean mínimos; se trata de dos versiones duales o complementarias del principio de economía o eficiencia dado que en ambos casos se maximiza el beneficio o renta de la empresa.

Parece decantarse por lo tanto que la medida de la eficiencia debe estar basada en el acierto en los empleos de los recursos —sin olvidar que estos siempre serán escasos— para la consecución de los objetivos o de los productos a conseguir, esto nos da entrada a considerar diferentes indicadores de eficiencia, como productividad, rentabilidad, viabilidad, etc. Mientras que la medida de la eficacia debe basarse en el acierto del logro presupuestado, es decir, acercar los resultados conseguidos a los planificados.

Haciendo un resumen de las aportaciones anteriores, la eficacia puede estar integrada por un triple componente conceptual, el Financiero, como medida de la efectividad del gasto, el Político, como consecución de los

objetivos planificados, y el Funcional, como obtención del producto presupuestado.

Jones y Pendlebury (1988) utilizan los términos de Economicidad, Eficiencia y Eficacia, como tres conceptos absolutamente independientes entre sí. Los mencionados autores vinculan los tres conceptos Eficacia, Economía y Eficiencia de la forma siguiente:

- Eficacia en torno a los outputs.
- Economía en torno a los inputs.
- Eficiencia en torno a los outputs y a los inputs.

5. CONTROL DE EFICACIA

Uno de los mayores inconvenientes para que una gestión pública sea eficaz, es su falta de flexibilidad. Duff (1988) al reconocer esta realidad dice: «la demanda de servicios públicos es normalmente aleatoria e incierta, para mantener un buen nivel de productividad hace falta una flexibilidad suficiente en el aparato productivo de los servicios públicos. Y por unas u otras razones los servicios públicos son muy rígidos». Albiñana (1979) define el control de eficacia como «aquel que propone comprobar en que grado se han cumplido o ejecutado los programas de gastos públicos desde el ángulo de la eficacia y/o la racionalidad en la asignación de los recursos públicos»; aporta un elemento más a tener en cuenta, la racionalidad.

La normativa sobre el control de eficacia del gasto público es relativamente reciente, pero tiene el máximo reconocimiento legal posible en el artículo 31.3 de nuestra Constitución.

Para nosotros la mejor conceptualización de control de eficacia es la de Francés Sánchez (1983) que lo define como «el conjunto de actividades que tienen por objeto medir y examinar los resultados obtenidos, analizar las desviaciones entre lo programado y lo ejecutado, y decidir las medidas correctoras que sean necesarias». Del mismo autor tomamos cuales serían las etapas del control de eficacia:

1. Medición financiera y real de los resultados.
2. Comparación de los resultados con los objetivos.
3. Análisis de los desvíos e identificación de las causas.
4. Definición de las posibles medidas correctivas y su transmisión a los centros de decisión.
5. Adopción de las medidas correctivas.

6. CONTROL DE EFICIENCIA

Para nosotros es Normanton (1982) quién con más claridad presenta el concepto de control de Eficiencia «el estudio de la Organización y de la

eficiencia administrativa resulta delicado y difícil, pero al menos puede ofrecer las mejores esperanzas para asegurar, no sólo que el tamaño de los modernos ejércitos de funcionarios se ajustan aproximadamente a las necesidades de actuación, sino que esa actuación es en sí misma racional y necesaria (más adelante continúa diciendo), pero esto es sólo parte del problema general, es preciso definir también cuales van a ser los objetivos y cuales los métodos de estudios sobre la eficiencia, quienes van a llevarlos a cabo y quienes se van a ocupar de los resultados».

El control del principio de eficiencia viene reconocido normativamente de forma expresa en el art. 31.2 de la Constitución Española, donde se dice «el gasto público realizará una asignación equitativa de los recursos públicos y su programación y ejecución responderán a los criterios de eficiencia y economía», e igualmente y dentro de la misma línea del artículo anteriormente mencionado viene contemplado en el art. 134 de la L.G.P. Asimismo, la observación y vigilancia de su cumplimiento está encomendada al Tribunal de Cuentas del Reino, según lo dispuesto en el art. 9.1 de la Ley Orgánica 2/1982 de 12 de Mayo.

7. MODELO PARA MEDIR LA EFICACIA

Después de fundamentar los motivos técnicos y jurídicos que avalan la necesidad de implantar, de forma efectiva, el Control de Eficacia en los Entes Públicos, para un mayor rigor en la aplicación del gasto público y teniendo en cuenta, los medios materiales que pueden permitir tal control, nos atrevemos a proponer un modelo que permite medir o al menos ayudar a ponderar el cumplimiento del citado objetivo, siendo consciente de las limitaciones que un modelo teórico y general llevan integradas.

El desarrollo del mismo lo vamos a realizar sobre los siguientes epígrafes:

1. Descripción de los elementos conceptuales.
2. Relación entre elementos conceptuales.
3. Diseño práctico para su aplicación.

7.1. DESCRIPCIÓN DE LOS ELEMENTOS CONCEPTUALES

Los elementos conceptuales que vamos a utilizar en la redacción del modelo son los siguientes:

- R.P. = Resultados Presupuestados.
- R.R. = Resultados Reales.
- R.R* = Incremento de los resultados reales.
- G.I. = Gastos presupuestados inicialmente.
- M. = Montante.
- C.I. = Coste Incremental.

- C.U.P. = Coste Unidad de Obra Presupuestada.
 C.U.R.= Coste Unidad de Obra Real.
 C.U.I. = Coste Incremental por Unidad de Obra.
 E.O. = Eficacia Operativa.
 C.M. = Capacidad de Mejora.
 E. = Elasticidad.
 I.R. = Índice de Rigidez del sistema.

Descripción de los elementos conceptuales:

- R.P. = Unidades físicas presupuestadas para el periodo estudiado.
 R.R. = Unidades físicas conseguidas durante el periodo contemplado y relacionadas con las presupuestadas.
 R.R.* = Incremento conseguido en los resultados reales con la aplicación de M.
 M. = Incremento presupuestario necesario para el logro del objetivo fijado.
 C.I. = Coste incremental en términos relativos para conseguir que $R.R. = R.P.$
 C.U.P. = Coste de cada unidad de obra según el presupuesto.
 C.U.R.= Coste de cada unidad de obra real.
 C.U.I. = Coste incremental por cada unidad de obra.
 E.O. = Eficacia Operativa del Programa o Departamento, o contraste de los resultados del Ente.
 C.M. = Capacidad de mejora operativa que puede conseguirse en el ente investigado.
 E. = Elasticidad o ductilidad que tiene el Ente, para que con un incremento dado mejore los resultados más o menos proporcionalmente a tal incremento.
 I.R. = Índice de rigidez del sistema o capacidad que tiene el sistema operativo, para que un incremento dado en la cifra del montante (M), tenga o no un impacto relevante en los resultados reales (R.R.).

Nota importante. Para el diseño de las unidades físicas es imprescindible el uso de indicadores de fácil observación.

7.2. RELACIONES ENTRE LOS ELEMENTOS CONCEPTUALES

Vamos a presentar ahora, aquellas relaciones entre los elementos conceptuales anteriormente descritos, que nos pueden aportar una información acerca de la medida de la eficacia de un programa.

$$E.O. = \frac{R.R.}{R.P.} \text{ existirá Eficacia Operativa si } E.O. \geq 1$$

Es decir si los Resultados Reales conseguidos, son iguales o mayores que los Resultados Presupuestados.

si $E.O. < 1$, entonces hay que observar C.M.

Pero $C.M. = R.P. - R.R.$ (La capacidad de mejora la podemos proponer también así), es la diferencia que tiene el departamento o unidad estudiada, entre los Resultados Presupuestados y los Resultados Reales.

Pueden darse, por lo tanto, dos situaciones potenciales y dignas de estudio entre R.P. y R.R.

(1) $R.P. \geq R.R.$

(2) $R.P. < R.R.$

(1) Si la diferencia entre R.P. y R.R. es igual o menor que cero la Eficacia Operativa es Optima y como consecuencia C.M. es también igual o menor que cero. No hay capacidad de mejora en la organización (aunque en teoría todo es mejorable).

(2) Si la diferencia entre R.P. - R.R. es mayor que cero la Eficacia Operativa es Negativa y como consecuencia C.M. es mayor que cero. Existe posibilidad de mejorar la gestión.

En el supuesto segundo (2) los motivos pueden ser muy diversos e incluso interrelacionados entre sí, pero vamos a presentar aquellos que para nosotros pueden ser los más significativos y que de forma sintética e integrada podíamos resumir de la forma siguiente:

2.2.1. Por errores presupuestarios.

2.2.2. Por deficiencias en la realización.

2.2.1. Si el motivo fuese deficiencia en la presupuestación, habría que entrar a valorar M., el montante o incremento en el capítulo de gastos que habría que añadir al presupuesto inicial para el logro de los objetivos, de donde:

$$C.I. = \frac{M.}{R.P.} = \text{Coste Incremental en términos relativos}$$

No obstante, no se puede garantizar que con un incremento en los gastos (M), se consigna siempre obtener el producto deseado, para ello debemos estudiar el efecto de la variable incremental sobre el producto real (R.R.).

Observemos el comportamiento del índice de rigidez I.R.

$$C.U.P. = \frac{G.I.}{R.P.} \quad (\text{Coste unidad de obra presupuestada}).$$

$$C.U.R. = \frac{G.I.}{R.P.} \text{ (Coste unidad de obra real).}$$

Nota. Por principio presupuestario, no se gasta más que lo autorizado en el presupuesto.

$$C.U.I. = \frac{M.}{R.R.} \text{ (Coste incremental por unidad de obra).}$$

Observemos ahora el comportamiento del Índice de Rigidez.

$$I.R. = \frac{M/G.I.}{R.R*/R.R.} = < 1 \text{ Elasticidad}$$

Existe Elasticidad, se puede pensar en incrementar en (M) el presupuesto, si se quiere conseguir los Resultados Presupuestados. Hay que tener en cuenta que exista Elasticidad no significa que exista Eficacia, sino que es alcanzable el objetivo presupuestado, obviamente con un coste suplementario. Este hecho se produce reiteradamente en las Entidades Públicas y se les denomina Modificaciones Presupuestarias.

$$I.R. = \frac{M/G.I.}{R.R*/R.R.} = > 1 \text{ Rigidez}$$

Existe Rigidez en la Organización, la aplicación del montante (M) no tiene efecto o al menos la misma proporcionalidad en el incremento de los resultados reales R.R. Parece claro que en este caso no sería aconsejable un incremento presupuestario. Salvo que la opción sea mas bien socio-política que económica.

2.2.2. Si el motivo fuese deficiencia en la realización, es decir que el desarrollo logístico del presupuesto no se ha realizado de acuerdo a las normas previstas, el incremento de los resultados reales (R.R*), debería conseguirse con $M = 0$ o al menos muy próximo a costes incrementales nulos, por entrada de pequeños costes de mejoras en el diseño ejecutivo de los programas de actuación.

Si $M > 0$, quedará claramente explicado que nos encontramos ante una Organización, manifiestamente mejorable en cuanto a su labor de desarrollo de las tareas o de la realización del presupuesto.

7.3. DISEÑO PRÁCTICO PARA SU APLICACIÓN

Como podemos observar en el Cuadrante N° 1, que hemos denominado Control de la Eficacia de un Programa, existen diversas fases a controlar,

pero a la vez todas están integradas en un conjunto y todas pueden ser contrastadas, existiendo una relación entre cada fase y su análisis, del estudio de todas y cada una de ellas es posible determinar el grado de Eficacia de una Organización. El diseño gráfico está confeccionado sobre el siguiente planteamiento entre conceptos y análisis.

Planificación teórica.....	Análisis de Planificación.
Cuantificación de objetivos.....	Análisis de Asignación.
Realizaciones.....	Análisis de Realización.
Desviaciones observadas.....	Análisis de Desviaciones.
Eficacia de (Plan, Programa).....	Análisis de Eficacia.

a) Planificación teórica: en este apartado delimitaríamos el Departamento estudiado, definiríamos los Objetivos concretos, igualmente definiríamos los indicadores que servirán para visualizar el cumplimiento de los objetivos. Podríamos analizar en este apartado:

- El Departamento como unidad orgánica.
- La concretación de los objetivos.
- La validez o efectividad de los indicadores.

b) Cuantificación de objetivos: una vez definidos los objetivos y los indicadores, ahora podemos cuantificar y periodificar los objetivos, que esperamos conseguir y las fechas previstas. Este apartado nos permitirá analizar:

- La cuantificación o asignación.
- La temporalización del Programa.

c) Realización: habría que proceder igual que en el apartado (b), pero utilizando los resultados reales, obviamente el estudio y las conclusiones serían similares.

d) Desviaciones observadas: entre los objetivos presupuestados y los realizados, pudiéndose y debiéndose investigar cuales han sido las causas que motivaron las desviaciones observadas. Este apartado nos permite estudiar:

- Las Desviaciones en cuantificación.
- Las Desviaciones en temporalización.

e) Eficacia (del Plan, del Programa, del Departamento, etc.): en definitiva Eficacia de la Organización, que puede ser estudiada a través de sus dos variables resultantes:

- Eficacia de la Planificación.
- Eficacia del Programa en su conjunto.

8. MEDIDA DE LA EFICIENCIA

El mismo planteamiento de estudio propuesto para la Eficacia, lo utilizaremos para la medida de la Eficiencia; vamos a plantear un modelo usando algunos de los conceptos dictados en el documento AECA el objetivo eficiencia de la empresa, con una interpretación subjetiva del mismo, para poder medir la Eficiencia de una Organización Pública. Al igual que en el anterior, dividiremos este estudio en tres apartados:

1. Descripción de los elementos conceptuales.
2. Relaciones entre los elementos conceptuales.
3. Diseño práctico para su aplicación.

Los factores empleados para obtener el producto o servicio pueden ser muy variados, pero por operatividad vamos a tener en cuenta sólo dos de ellos:

- Factor Trabajo.
- Factor Material.

Igualmente vamos a considerar un solo producto o servicio.

8.1. DESCRIPCIÓN DE LOS ELEMENTOS CONCEPTUALES

Planteamos a continuación una realación de los elementos que intervienen en el factor Trabajo:

- H.T. = Horas trabajadas.
- N.T. = Número de trabajadores.
- H.*P. = Precio promedio de las horas trabajadas.
- i = Distintas secciones o departamentos.
- k = Distintos productos o servicios.
- f = Distintos factores.
- Tk = Producto o servicio total conseguido en el período.

Igualmente presentamos una descripción de los elementos del factor Material:

- M.C. = Materiales consumidos (en unidades físicas)
- P.*M. = Precio medio de cada unidad física de material.
- P.U.P.Mk. = Precio por unidad de obra presupuestado del producto k, sólo material.
- P.U.R.Mk. = Precio por unidad de obra real del producto o servicio k, sólo material.

Terminamos con la descripción de los elementos totalizadores:

- P.T.P.K. = Precio total presupuestado de todo el producto o servicio k.

- P.T.R.K. = Precio total real del producto o servicio k.
 P.U.T.P.K. = Precio unitario presupuestado del producto o servicio k.
 P.U.T.R.K. = Precio unitario del producto o servicio k.
 I.Ak. = Inversiones en Activo obtenidos con consumo de distintos factores para conseguir el producto k y que realmente se aplicaron al Activo Fijo.
 C.Ik. = Consumos intermedios sacados de los consumos de los distintos factores en el producto k y que se quedaron como Existencias (Pdto. Intermedios).

8.2. RELACIONES ENTRE LOS ELEMENTOS CONCEPTUALES

Veamos ahora algunas formulaciones, que relacionen los elementos conceptuales, vinculados al factor trabajo, descritos anteriormente:

$$H.T.Tk = H.T. \times N.T. \text{ (horas totales trabajadas para el producto k).}$$

$$H.T.Ek = \text{Horas efectivas aplicadas al producto o servicio k.}$$

También es igual a las horas totales trabajadas (H.T.Tk.) menos las horas destinadas al incremento del Activo Fijo o al incremento de las Existencias en el Almacén (Productos Intermedios).

V.H.T.Ek = Valor de las horas efectivas, según la siguiente fórmula.

$$V.H.T.Ek = \Sigma (H.T.Ti \times H^*Pi) - I.Ak - C.Ik$$

P.U.Pk. = Precio unitario del producto o servicio k (sólo personal), según presupuesto.

P.U.Rk. = Precio unitario real del producto o servicio k (sólo personal).

$$P.U.R.k. = \frac{V.H.T.Ek.}{Tk.}$$

Si $P.U.Rk > P.U.Pk.$, significa que existe una desviación en el factor k (trabajo), es decir el coste de la hora real es mayor que el coste de la hora presupuestada. Por lo tanto desde esta perspectiva, el programa no es eficiente, lo que obligaría a analizar las desviaciones.

Relaciones entre los elementos del factor material:

V.M.E.Tk. = Valor de los materiales efectivos consumidos en el producto k.

$$V.M.E.Tk. = \Sigma (M.C. \times P.*M.) - I.A.k - C.I.k.$$

P.U.R.Mk. = Precio Unitario Real del Producto o Servicio k, contemplando solamente el factor material.

$$P.U.R.Mk. = \frac{V.M.E.Tk}{M.C.}$$

Si $P.U.R.Mk. > P.U.P.Mk.$ significaría que existe una Desviación en el factor k (material), el decir el coste real del material es mayor que el coste del material presupuestado. Por lo tanto desde esta perspectiva, el programa no es Eficiente, lo que obligaría a analizar las desviaciones.

Relaciones combinando ahora a ambos factores.

$P.T.R.K.$ = El precio total del producto o servicio k (suponiéndole sólo dos factores personal y materiales) será el siguiente:

$$P.T.R.K. = \Sigma (H.T.T. \times H.*P.) + \Sigma (M.C. \times P.*M.) - I.Ak. - C.Ik$$

Y por lo tanto el precio unitario total del producto o servicio k , será el siguiente:

$$P.U.T.R.K. = \frac{P.T.K.}{T.K.}$$

Si $P.U.T.R.K. > P.U.T.P.K.$, significaría que existe una Desviación Total en el programa y por lo tanto tendríamos que analizar estas desviaciones, tanto en la utilización de los factores como en la valoración de sus medidas físicas o monetarias.

Cualquier factor, proceso, producto o servicio podemos presupuestarlo con anticipación, tanto los consumos como sus valores, tanto los productos intermedios como los productos finales, esto nos permitirá comparar lo presupuestado con lo efectuado, y a través del concepto de economicidad, medir la Eficiencia de una Organización o Programa.

Parece obvio decir, que sin un buen sistema de Contabilidad Analítica sería prácticamente imposible, realizar el modelo antes propuesto para medir la Eficiencia.

8.3. DISEÑO PRÁCTICO PARA SU APLICACIÓN

Para una aplicación práctica de la medida de la Eficiencia de una organización, proponemos el Cuadrante N° 2, al que hemos denominado Control de la Eficiencia de un Programa y que consta de las siguientes relaciones entre los elementos conceptuales y sus análisis.

Planificación teórica.	Análisis de la Planificación.
Realizaciones.	Análisis de Realización.
Desviaciones.	Análisis de Desviaciones.
Eficiencia.	Análisis de Eficiencia.

a) Planificación teórica: este primer apartado permite analizar la planificación teórica, desde los factores hasta los productos o servicios, y a la vez se puede analizar la cuantificación presupuestada de sus unidades físicas y de sus unidades monetarias.

b) Realizaciones: en este segundo apartado se pueden analizar los resultados reales, tanto de consumos como de productos o servicios; tanto físicamente como monetariamente.

c) Desviaciones: en el tercer apartado se puede estudiar el montante de las desviaciones —totales o parciales— en los factores o en los productos o servicios lógicamente habría que investigar las causas que las han originado.

d) Eficiencia: en este último apartado se puede observar y medir la Eficiencia o Economidat de un Departamento o del conjunto de ellos, es decir de un Programa, objetivo fundamental de este análisis.

9. MEDIDA DE CONJUNTO DE UN PROGRAMA

El programa de planificación de gastos queda reflejado en la redacción de los Presupuestos de la Entidad, los gastos podemos distribuirlos funcionalmente por Departamentos, de forma tal, de que en cada uno de ellos estén perfectamente identificados y diferenciados las distintas parcelas funcionales y económicas del Presupuesto de Gastos.

Una vez ubicado cualitativamente las distintas partidas presupuestarias en cada Departamento, habría que completar la distribución cuantificando las diversas partidas económicas presupuestarias por función de gastos, con lo que se habría conseguido el reparto monetario del presupuesto, así como el reparto de responsabilidades anexas a la gestión del mismo.

Cuando cada Departamento Función Pública tenga asignado sus distintos capítulos de gastos, y éstos estén perfectamente cuantificados en unidades de obras y en unidades monetarias, se puede pasar a evaluar a cada uno de los Departamentos a través de los distintos tipos de controles imponentes en la función pública.

Igual que en los apartados anteriores, vamos a plantear y desarrollar este apartado con el diseño gráfico del Cuadrante N° 3, al que hemos denominado Control de Conjunto de un Programa, y que puede ser considerado como un resumen de los distintos tipos de Controles.

Que lo proponemos para que sea estudiado por Programa y dentro del mismo por Departamento o Función, y dentro de estos computados por Capítulos o por Artículos, contemplando los gastos totales, las unidades de obra, los costes unitarios, los diferentes tipos de controles —Financiero, de Eficacia y de Eficiencia— y la valoración de conjunto del programa.

Por economicidad de espacio no hemos incluido en el Cuadrante la temporalidad, como tampoco hemos querido entrar a comentar el Control Financiero, suficientemente implantado y desarrollado en nuestra Administración.

Quizás lo más importante que puede quedar por definir, sería la cuantificación del grado de cumplimiento de un programa, en cada uno de sus diversos Controles y la Valoración de Conjunto del mismo. Nosotros a

título indicativo recomendamos la utilización de una escala decimal, que podría estar dispuesta entre los números 1 y 10. Para valorar cada uno de los apartados antes mencionados.

10. CONCLUSIONES

A) Con la implantación efectiva en los Entes Públicos de un Sistema de Contabilidad Financiera y Patrimonial, se puede llevar a efecto el Control de Legalidad-Financiera, además de un Control de Procedimientos vinculados a la función financiera; con la implantación de un sistema de Contabilidad de Costes y de un sistema de Indicadores, se podrán llevar con rigor los Controles de Eficacia y de Eficiencia, objetivos irrenunciables en todo Ente Público que quiera racionalizar su gestión, ya que podrá valorar el efecto del gasto y evaluar las opciones elegidas para su aplicación.

B) El Control de Eficacia y el de Eficiencia en si mismo no sirve de nada, si no van a ser usados como retroalimentación (feed-bak) para racionalizar el Gasto Público, objetivo que debe presidir toda la actividad del Gestor Público. La Eficacia y la Eficiencia del Programa deben ser medidas constantemente de forma periódica y programada y el análisis de las mismas bien sea de forma conjunta o de forma separada, debe servir como base del conjunto de información necesaria para la toma de decisiones.

C) Ante la dificultad y necesidad de optar por medidas objetivas, para poder cuantificar el efecto o medida de la Eficacia o de la Eficiencia de un Programa, y sobre todo cuando los resultados (outputs) no son medibles en unidades físicas o en unidades monetarias, habrá que recurrir a otras disciplinas Sociales que puedan ser complementarias a la Ciencia Contable —a título de ejemplo podemos mencionar la Sociología—. Con ello queremos indicar que la medida de la Eficacia o de la Eficiencia de un Ente Público es pluridisciplinar y no misión exclusiva de la Contabilidad, aunque sea esta Ciencia la que más pueda aportar a tal efecto.

D) No se puede realizar una Programación, que quiera ser considerada como tal, sin que lleve implícita los objetivos a conseguir; para ello se hace necesario la utilización de algunas de las técnicas presupuestarias actuales, Presupuesto por Programas (P.P.B.S.) o Presupuesto Base Cero (Z.B.B.), que permitan reflejar con meridiana claridad la política económica del Ente Público a través de sus Presupuestos y que a la vez permitan verificar si estos objetivos se cumplen o al menos valorar el grado de cumplimiento del Presupuesto programado. Igualmente tiene que estar preparado o más bien educado, el Ente Público, para poder variar sus objetivos o sus estrategias, etc., si se hacen imposible conseguir los inicialmente marcados.

BIBLIOGRAFIA

- AECA.: «El objetivo eficiencia de la empresa». Documento 1. *Principios de organización y sistemas*. Enero 1988. Madrid.
- Albiñana García-Quintana, C.: «Derecho Financiero y Tributario». *Ministerio de Hacienda*. 1979, pp. 124 y ss.
- Francés Sánchez, F. L.: «El control de carácter económico: el control de eficacia». *Presupuesto y Gasto Público, nº 15*. 1983, pp. 34-43.
- Jones, R. y Pendlebury, M.: *Public Sector Accounting*. Pitman Publishing. London, 2ª edición. 1988.
- Normanton, E. L.: «El control de la eficiencia administrativa». *Presupuesto y Gasto Público, nº 13*. 1982, pp. 223-271.
- Simón, H.: *El comportamiento administrativo*. Aguilar. Madrid. 1970.
- Suárez y Suárez, A. S.: «El control de economía, eficiencia y eficacia en la Constitución y en la Ley Orgánica del Tribunal de Cuentas». *Hacienda Pública Española, nº 80*. 1983, pp. 59-68.
- Suárez y Suárez, A. S.: «La empresa pública y su control». *Tribunal de Cuentas*. Servicios de Publicaciones. Madrid. 1984, pp. 54 y ss.

CONTROL DE EFICACIA DE UN PROGRAMA

Cuadrante n° 1

202

PLANIFICACION TEORICA			CUANTIFICACION DE LOS OBJETIVOS				REALIZACIONES			DESVIACIONES			EFICACIA					
Depmto.	Definición Objetivos Concretos	Definición de Indicadores	Periodificación			Total Presupuestado Rpt	Periodificación			Total Realizado Rrt	Desviación Etapas			Total Rpt - Rrt	De la Planificación Rpi/Rri x 100			Del Programa Rpt/Rrt x 100
			Rp1	...	Rpn		Rr1	...	Rrn		Rp1-Rr1	...	Rpn-Rrn		1	...	n	
ANALISIS DE LA PLANIFICACION			ANALISIS DE LAS ASIGNACIONES				ANALISIS DE LAS REALIZACIONES			ANALISIS DE LAS DESVIACIONES			ANALISIS DE LA EFICACIA					

CONTROL DE EFICIENCIA DE UN PROGRAMA

Cuadrante n° 2

José Antonio Mallado Rodríguez

PLANIFICACION TEORICA										REALIZACIONES								DESVIACIONES		EFICIENCIA											
DEPARTAMENTOS	Factores (u, f)			Productos (u, f)			Factores (u, m)			Productos (u, m)			Factores (u, f)		Productos (u, f)		Factores (u, m)		Productos (u, m)		Factores		Productos								
	1	...	i	1	...	k	1	...	j	1	...	k	1	...	i'	1	...	k'	1	...	i'	1	...	k'	u.f.	u.m.	u.f.	u.m.	En los Consumos VTI VEI'	En los Productos PUK PUK'	
ANALISIS DE LA PLANIFICACION										ANALISIS DE LAS REALIZACIONES								ANALISIS DE LAS DESVIACIONES		ANALISIS DE LA EFICIENCIA											
NOTAS (1) Se pueden planificar también los procesos. (2) Se puede incluir la temporalización.																															

CONTROL CONJUNTO DEL PROGRAMA

Cuadrante nº 3

Observación y medidas operativas del gasto público

DEPARTAMENTOS	CAPITULOS					GASTOS TOTALES		UNIDADES DE OBRA		GASTOS T/U.O.		CONTROLES			VALORACION DE CONJUNTO
	1	2	3	...	n	Pptos.	Reales	Pptos.	Reales	Pptos.	Reales	Financiero	Eficacia	Eficiencia	
<p>NOTAS (1) El control financiero, no entramos a desarrollarlo, por estar suficientemente implantado en la Administración.</p> <p>(2) Se puede incluir el control de la temporalidad.</p> <p>(3) En los controles habría que definir unos índices de ponderación (por ejemplo del 1 al 10)</p>															