



# Responsabilidad y contabilidad en las administraciones públicas

José Luis Pablos Rodríguez

Dpto. de Administración de Empresas y Contabilidad. Universidad de Oviedo

Las Administraciones Públicas españolas, y de modo particular las locales, están cambiando. Algunos ayuntamientos, que cuentan con un entorno político, sindical y social favorable y con una decidida voluntad de los órganos de gobierno, están llevando a cabo reformas globales, llegando incluso a la implantación del Modelo Europeo de Gestión de Calidad <sup>(1)</sup>. La mayoría, sin embargo, se limitan, de momento, a introducir reformas parciales generalmente orientadas a descentralizar la gestión de los servicios, contratarlos externamente, mejorar los sistemas de información, introducir programas de calidad, o incluso llevar a cabo reformas administrativas.

Dichas medidas situarían a nuestras administraciones en la misma dirección de cambio en que se encuentran la mayoría de los países europeos que, según los últimos informes de la OCDE (1992, 1995), estarían sustituyendo una Administración burocrática, de carácter jerárquico y preocupada por el control de los medios, por un *Nuevo Modelo de Administración* por objetivos, descentralizado y orientado al logro de resultados. Es preciso, no obstante, constatar que el discurso de la eficiencia, utilizado machaconamente para justificar inicialmente dichos cambios, comien-

za a ser subordinado a los argumentos de la eficacia, de forma que la trilogía economía, eficiencia y eficacia empieza a invertir el orden de los términos. Ello permite situar el debate sobre la Administración Pública en sus justos términos, ya que de lo contrario, y llevando el razonamiento a sus límites, se podría ser muy eficiente en hacer lo que no se debe. Cabría decir, desde otra perspectiva, que la legitimidad por la eficiencia debe estar siempre subordinada a la legitimidad democrática.

Simultáneamente, y como una medida más, se ha producido en estos años un desarrollo sin precedentes de la contabilidad pública. Las crisis fiscales persistentes y los escándalos financieros en el sector



José Luis Pablos Rodríguez, profesor de la Universidad de Oviedo.

(1) Puede verse las ponencias presentadas al "III Seminario sobre Gestión Pública Local", Ayuntamiento de Gijón, 1997.



*La legitimidad por la eficiencia debe estar siempre subordinada a la legitimidad democrática*

público constituyen probablemente las principales fuerzas que impulsaron inicialmente el cambio mencionado, pero en los últimos años son las exigencias derivadas del nuevo modelo de gestión pública el principal factor que sigue presionando para que se desarrollen unos sistemas de información apropiados.

Las exposiciones de motivos que recogen los textos legales relacionados con las reformas mencionadas, manifiestan que el logro de una Administración más responsable es el fundamento y al mismo tiempo el fin último de las mismas. Ciertamente, y más allá de su uso interesado, el concepto de responsabilidad es fundamental para el análisis de los cambios en el sistema de administración y contable, y del papel a cumplir por los órganos de control. Mi intención es abordar a partir de aquí estos aspectos, advirtiendo de antemano que no he dado con la fórmula que mida la responsabilidad, limitándome simplemente a exponer algunas cuestiones al respecto.

La responsabilidad no es un concepto pacífico, como gusta decir a los juristas, más bien se trata de una idea sencilla y ampliamente compartida, que se pretende materializar dotándola de un cuerpo de contenidos, sobre el que llevar a cabo las construcciones doctrinales y legales oportunas. Tomkins (1987) manifiesta que la noción fundamental de dicho concepto es muy sim-

ple: "cualquier persona o partido a quien se le confía unos recursos tiene consecuentemente que dar cuenta de su uso". En la opinión de este autor está implícita, en la idea de responsabilidad, la existencia de una autoridad superior que garantiza los recursos y que tiene poder para imponer sanciones cuando la gestión sea inadecuada.

En el caso de la responsabilidad pública en una democracia, el titular de esa autoridad superior es el pueblo, los ciudadanos, ante quienes gobernantes y gestores deben rendir cuentas. Ese vínculo de responsabilidad que une a gobernantes y ciudadanos (Estado y Sociedad) constituye el principio fundamental del sistema democrático. El contenido y forma de dicho vínculo estarán permanentemente condicionados por las necesidades y aspiraciones de los ciudadanos y la naturaleza y objetivos que, en cada momento histórico, se le atribuyan al Estado. En este sentido, los actuales planteamientos relacionados con la gestión pública y con la información contable, habría que relacionarlos con un cierto intento por adaptar el vínculo entre gobernantes y ciudadanos de acuerdo con las realidades y teorías actuales sobre la relación del Estado con la sociedad.

En los últimos años se han hecho grandes esfuerzos por parte de la doctrina (Stewart, Glynn, Jones, etc.), y de las organizaciones profesionales y emisoras de normas contables (FASB, GASB, IFAC, IGAE, etc.), por delimitar el vínculo y el campo de la responsabilidad, y, consecuentemente, analizar quiénes son y qué necesidades tienen los usuarios de la información contable. Aunque no se haya llegado a una posición generalmente aceptada, se tiende a admitir la existencia de dos niveles (vínculos) de responsabilidad claramente diferenciados: la responsabilidad política y la financiera.

### **Responsabilidad política**

La responsabilidad política vincula a los gobernantes con los electores y la sociedad en general, y guarda relación con las decisiones

relativas a la elaboración, implantación y control de las políticas públicas. Los políticos deben responder de las decisiones relativas a la provisión (oferta) de los servicios necesarios, en cantidad y calidad, para satisfacer las demandas y necesidades sociales (demanda), y también de las decisiones relativas a la forma de financiarlos y de gestionarlos. Los conceptos de *eficiencia en la provisión*, *eficiencia fiscal*, y de *equidad*, utilizados por la Teoría de la Hacienda Pública Convencional, constituyen una referencia obligada para evaluar la responsabilidad política y, consecuentemente, el sistema de información debe buscar medidas que ayuden a demostrarla y juzgarla.

Algunas cuestiones que plantea este ámbito de responsabilidad, en el contexto del Nuevo Modelo de Gestión Pública, serían:

- ▶ La necesidad de avanzar en la elaboración de indicadores sociales y fiscales que ayuden a planificar las políticas públicas y a evaluar sus resultados, tanto desde la perspectiva de la satisfacción de las necesidades sociales como de los medios utilizados en su financiación. El fin último a perseguir es lograr un mayor rigor en la formulación y comunicación de los programas electorales y de gobierno, y en la posterior evaluación de las políticas realizadas.
- ▶ La exigencia de una mayor precisión en la formulación de los programas en que se concretan las políticas públicas, detallando sus objetivos, recursos y actividades. A este respecto, y sobre todo en relación con los programas sociales, se debieran elaborar *Cartas de Servicio* que especifiquen: los niveles de calidad a los que se compromete el servicio, algunos indicadores de calidad que permitan conocer el cumplimiento de los estándares fijados, y los procedimientos para recibir y dar respuesta a las quejas y sugerencias, articulando medios de participación que permitan a los usuarios contribuir a la buena marcha del servicio.
- ▶ La gestión presupuestaria de tipo

incrementalista debe ser sustituida por una gestión basada, no sólo formalmente, en el *Presupuesto por Programas y Proyectos*, que actúe como eje vertebrador entre la planificación estratégica de las políticas públicas y los planes de actuación u operativos a desarrollar por los centros gestores. Es preciso también, desarrollar con mayor rigor el proceso presupuestario, lo que ayudaría a fortalecer la conciencia fiscal de los ciudadanos y la propia estabilidad del sistema. La aplicación al presupuesto de los mismos principios contables (y en particular el de *devengo*) que se aplican al resto de los estados financieros facilitaría el logro de una gestión presupuestaria más transparente y eficaz, al tiempo que más respetuosa con el *criterio de equidad intergeneracional*.

- ▶ Un modelo de gestión descentralizado exige configurar adecuadamente la relación (el vínculo) entre el ente público como centro provisor y financiador (principal) y el centro gestor (agencia), sea éste interno o externo. Exige también que las decisiones relativas a la contratación externa de servicios consideren varios factores, entre ellos los *costes de producción* y los *costes de transacción*. Ello plantea la necesidad de conocer la función de costes de los servicios, y los costes de todas las actividades necesarias para producirlos, lo que, a su vez, exige una adecuada *contabilidad de costes*.
- ▶ La responsabilidad de los poderes públicos no termina con la cesión, en su caso, de la prestación del servicio, sino que deberá llevarse a cabo un seguimiento y control de las condiciones acordadas, que deberán ser recogidas adecuadamente en los pliegos de condiciones, los contratos-programa, contratos en general, o pactos de actividad en que se formalice la mencionada relación.
- ▶ Como consecuencia de la tendencia a gestionar los servicios a tra-

vés de distintos organismos de derecho público o privado, los estados financieros de la entidad principal no proporcionan una imagen fiel de la actuación pública global. En este sentido, hay que precisar el concepto de *Entidad informativa* y delimitar el perímetro al que debe alcanzar la información contable proporcionada por el ente público. Conviene tener en cuenta los últimos pronunciamientos de las organizaciones profesionales (GASB nº14, IFAC: Study nº8, *Livre blanc de l'Ordre des Experts Comptables*, etc.), donde se recogen propuestas relativas a la consolidación de las cuentas, medida del endeudamiento y de



los riesgos financieros, información sobre las actividades e indicadores de gestión, etc.

- ▶ Un modelo de gestión por objetivos, descentralizado y que recurre, en su caso, a la contratación externa de actividades o servicios, exige adaptar el sistema de control interno del ente público. En el caso de las entidades locales es preciso modernizar y clarificar la función de los interventores y, en mi opinión, se debería potenciar el papel de la Comisión

Especial de Cuentas. A su vez, los Órganos de Control Externo deberán controlar el cumplimiento de las condiciones estipuladas en la concesión de un servicio o en su privatización.

- ▶ En cuanto a las auditorías de eficacia o de resultados de los programas, éstas se centrarán básicamente en juzgar el grado de cumplimiento de los objetivos previstos, en relación normalmente a indicadores de productos o actividades de tipo intermedio, opinando también acerca de la idoneidad de los mismos.
- ▶ El análisis de los resultados, en su acepción de beneficio social y de impactos sobre la población, es más propio de la evaluación de las políticas públicas, realizada a través de una metodología de carácter interdisciplinario. A este respecto, cabe mencionar que, además de crear consejos de evaluación pública como órganos externos, algunas administraciones de otros países (Reino Unido, Italia), fundamentalmente locales, están incorporando unidades internas de evaluación, de las que forman parte expertos procedentes de fuera de la organización.

Todos estos aspectos que tienen con ver con el ámbito de la responsabilidad política, deben ser investigados a partir del análisis de la naturaleza y fines del Estado, y en particular de las Administraciones Públicas. Las experiencias y teorías procedentes del campo empresarial y del funcionamiento del mercado sólo pueden tener una utilidad parcial a este respecto.

### **Responsabilidad financiera**

El otro nivel de responsabilidad, la responsabilidad financiera, vincula a gobernantes y gestores con los ciudadanos y la sociedad, y se deriva de las decisiones y actos relativos a la gestión de los recursos públicos. Utilizar los recursos y gestionar los servicios conforme a la legalidad vigente y de forma que se logre ofrecer el máximo valor a cambio del gasto realizado (*value for money*),





constituye el campo de la responsabilidad financiera. El concepto así interpretado, en sintonía con los últimos pronunciamientos doctrinales, comprendería, pues, no solamente la exigencia de honestidad y cumplimiento de la legalidad en la utilización de los recursos (*responsabilidad legal*) sino también la exigencia de una gestión económica, eficiente y eficaz de los servicios públicos (*responsabilidad gerencial*). El sistema de información deberá también proporcionar los medios y medidas para demostrar y poder juzgar los diferentes aspectos de responsabilidad mencionados.

Brevemente, se exponen a continuación algunas reflexiones relacionadas con este ámbito de responsabilidad.

- ▶ El nuevo modelo de gestión exige separar y delimitar la *responsabilidad política* y la responsabilidad gerencial. Los *responsables ejecutivos* reciben un mandato de los cargos políticos y deben ofrecer unos resultados, informando adecuadamente de ellos y respondiendo en consecuencia de su gestión. Estamos, en palabras de Montesinos Julve (1997, p.13), "ante una cadena de relaciones de agencia (ciudadanos-cargos electos-responsables ejecutivos) con un último eslabón representado por los ciudadanos y una primera línea operativa representada por los que producen o prestan directamente los servicios a los ciudadanos". El sistema general de información debe permitir una integración correcta de los niveles de responsabilidad derivados de dichas relaciones.
- ▶ En el ámbito de la *responsabilidad gerencial*, los criterios técnico-económicos deben predominar, y, en este sentido, las experiencias y teorías procedentes del campo empresarial pueden resultar muy útiles. El sistema de información debe superar la información de tipo financiero, para proporcionar indicadores y explicaciones que permitan conocer y juzgar el coste y rendimiento de las actividades realizadas, así

como el grado de cumplimiento de los objetivos previstos. Igualmente, y de modo particular en el caso de las entidades locales, es preciso elaborar informes anuales que expliquen de forma inteligible para usuarios no especialistas, los principales hechos y magnitudes correspondientes a la actuación realizada, y las proyecciones de futuro. Los informes anuales (*anual Report*) presentados por los gobiernos locales del Reino Unido o de EEUU pueden ser una referencia a tener en cuenta.

El informe de la Sindicatura de Comptes de Catalunya (1995, p.18) correspondiente a la Cuenta General de las Corporaciones Locales del ejercicio 1994, resume los requerimientos mencionados cuando dice que: "es preciso implantar un sistema de información económico-financiera de gestión y de eficacia que sea asequible para el ciudadano, que pueda ser entendido por cualquier persona medianamente informada y que sea refrendado por los controles correspondientes, a fin de dar fiabilidad no tan sólo de las cuentas sino también de la gestión y del cumplimiento de los objetivos".

Las auditorías de regularidad y de gestión u operativas, más allá de su papel fiscalizador, pueden desempeñar una importante función como orientaciones que ayuden a mejorar los sistemas de gestión y de información contable.

### Reflexiones finales

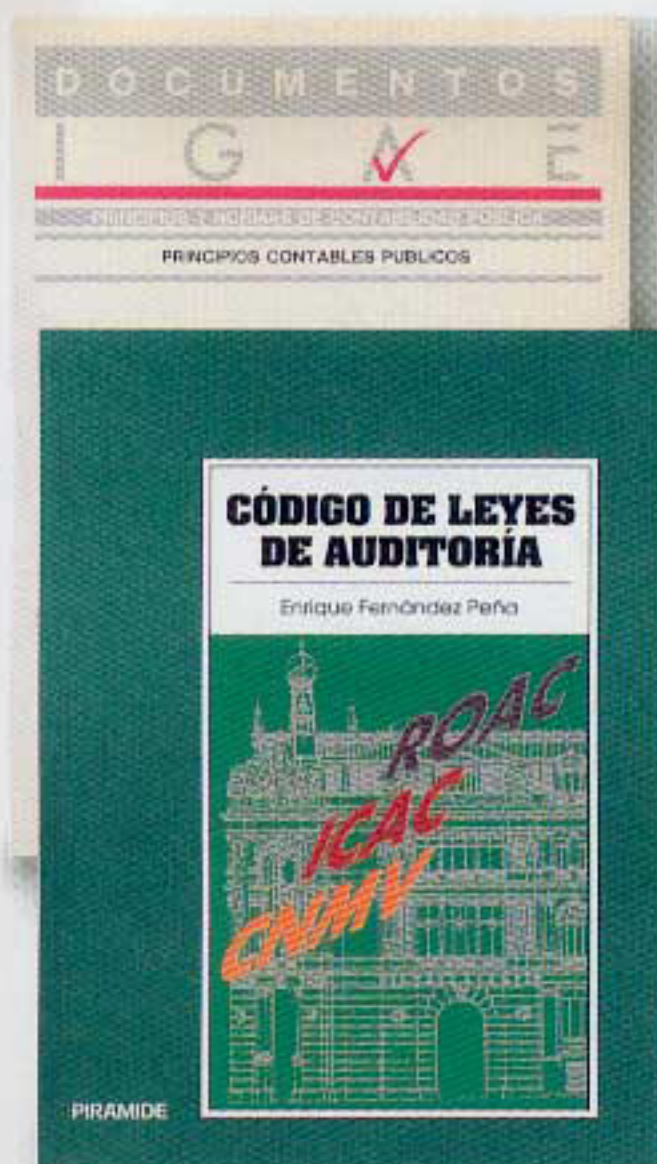
Estoy convencido de que en el mundo globalizado del siglo XXI, las ciudades, especialmente de tamaño medio, están llamadas a jugar un papel destacado como agentes vertebradores de la organización económica y social, y garantes de los valores democráticos. En el año 2025 se prevé que el 80% de la población mundial habite en ciudades. Para cumplir adecuadamente con dichas funciones, la organización local debe dotarse de un sistema de gestión sólido, sustentado en un adecuado sistema de información. Las características relativas a la dimensión de los entes locales, su conocimiento del medio, proximidad

a los ciudadanos, etc., facilitan la puesta en práctica de las medidas y sugerencias hasta aquí mencionadas.

Los Órganos de Control Externo de las Comunidades Autónomas, en la medida que sean capaces de proyectar una imagen de integridad e independencia, pueden jugar un papel relevante garantizando la fiabilidad de la información que se presenta a los ciudadanos y otras partes interesadas, dificultando la distorsión y manipulación de los datos técnicos, y favoreciendo así un debate político más transparente y riguroso y, consecuentemente, un mejor juicio por parte de los ciudadanos respecto al trabajo realizado por los gestores y políticos locales.

Un aspecto que, a mi juicio, habría que regular con más detalle es el procedimiento de presentación de la *Cuenta General* ante la Comisión Especial de Cuentas, y el procedimiento de exposición al público, precisando el contenido del derecho a la información, que, en mi opinión, no debería tener más límite que el derivado de la protección de la confidencialidad de los ciudadanos en su relación con el ayuntamiento. Conviene a este respecto recordar las palabras de Stewart (1984), quien preocupado por el papel a jugar por la información en relación con la responsabilidad pública, señala que son dos los elementos a tener en cuenta: 1) La necesidad de información, que incluye el derecho a cuestionarla y debatirla como base para formar un juicio, lo que implica

*Las auditorías de regularidad y operativas pueden ayudar a mejorar los sistemas de gestión y de información contable*



que dicha información debe ser dada de forma que sea entendida. 2) El juicio (la evaluación), y la acción tomada sobre la base de dicho juicio (la consecuencia).

La práctica reciente en las organizaciones empresariales de establecer códigos éticos está llegando también al campo de la Administración Pública. Siempre he pensado que la ética, como la fe, se tiene o no se tiene, y que lo demás es cuento. Sin embargo, el hecho de que la legalidad y la jerarquía no puedan determinar de modo absoluto la conducta del individuo, lo que se agudiza en un modelo de gestión flexible y participativo, deja un margen de indeterminación en la conducta administrativa que algunos consideran que debe ser orientado según planteamientos éticos (Izquierdo, 1997). De hecho, ya se habla de auditorías de la ética de una organización.

Son muchos los que afirman que la Administración Pública se encuentra en este momento ante un cambio de paradigma. Personalmente creo que no conviene precipitarse y que, si es verdad que el Estado y sus Administraciones tendrán que encontrar las respuestas más adecuadas ante los retos que el siglo XXI presenta, tampoco conviene apresurarse a copiar medidas y modelos que proceden, en muchos casos, de países con tradiciones y culturas distintas. Copiar del que mejor lo hace es una forma racional que tiene el ser humano para mejorar continuamente, pero

ello no significa ser miméticos ni acrílicos. Por otra parte, no todo lo que se presenta como novedoso lo es, y sería provechoso en muchos casos tener una cierta perspectiva histórica para entender mejor las posibilidades que ofrecen determinadas técnicas empresariales que, a lo mejor, han sido ya experimentadas varias décadas antes. Este es el caso, por ejemplo, de muchas de las técnicas presupuestarias que nuevamente se intentan implantar.

En los últimos años, los profesores de disciplinas relacionadas con la gestión de las organizaciones, o como algunos prefieren del *management*, hemos asistido a una auténtica invasión de términos anglosajones, que en muchos casos han supuesto una ruptura con la terminología utilizada poco tiempo antes en nuestros textos. Soy consciente de que, como suele decirse, el lenguaje de los negocios es el inglés, pero ¿y el lenguaje del servicio público? Mis conocimientos no llegan para extraer conclusiones al respecto, aunque sí constato una cierta confusión terminológica. En este mundo globalizado y sin barreras, hemos pasado de una influencia predominantemente francesa de siglos, a una importación sin miramientos de escuelas de pensamiento, teorías y modelos procedentes del mundo anglosajón.

Estas dos últimas reflexiones son claramente oportunistas, ya que quiero terminar reclamando a las organizaciones públicas que miren más hacia la Universidad, donde un colectivo de personas quieren dedicar su tiempo de investigación a reflexionar sobre todos los aspectos recogidos, no sé si con fortuna, en esta colaboración. De ello se beneficiarán también nuestros estudiantes, y de modo particular aquellos que han apostado por la joven diplomatura en Gestión y Administración Pública, y que debieran estar llamados a ser los futuros gestores de esa administración eficaz y eficiente que demanda la sociedad. ■

### Bibliografía

• AYUNTAMIENTO DE GIJÓN (1997): "III Seminario sobre Gestión Pública Local: Los procesos de producción de los servicios:

análisis, gestión y costes"

- CONSEIL SUPÉRIEUR DE L'ORDRE DES EXPERTS-COMPTABLES (1992): "La consolidation des comptes", Editions Comptables Malesherbes, Paris.
- FINANCIAL ACCOUNTING STANDARDS BOARD (FASB) (1980): "Statement of Financial Accounting Concepts N° 4: Objectives of Financial Reporting by Nonbusiness Organizations", Connecticut.
- GLYNN, J. J. (1987): "Public Sector Financial Control & Accounting", Basil Blackwell, Oxford.
- GOVERNMENTAL ACCOUNTING STANDARDS BOARD (GASB) (1987): "Objectives of Financial Reporting", Concepts Statement, n°1, Stamford, Connecticut.
- (1991): "The Financial Reporting Entity", Statement n° 14, Connecticut.
- (1994): "Service Efforts and Accomplishments Reporting", Concepts Statement n° 2, Stamford, Connecticut.
- INTERVENCIÓN GENERAL DE LA ADMINISTRACIÓN DEL ESTADO (IGAE). 1992. "Documento n°7 de Principios Contables Públicos: Información Económico-Financiera", Madrid.
- INTERNATIONAL FEDERATION OF ACCOUNTANTS (IFAC) (1991): "Financial Reporting by National Governments", PSC Study 1, IFAC, New York. (1996): "The Government Financial Reporting Entity", PSC Study 8, IFAC, New York.
- IZQUIERDO, A. (1997): "Ética y Administración", en Bañón y Carrillo (comps.) "La nueva Administración Pública", Alianza Universidad, Madrid.
- JONES, R. (1989): "Accounting in Local Government", CIMA, Londres.
- JONES, R. y PENDLEBURY, M. (1991): "The Published Accounts of Local Authorities, revisited", *Financial Accountability & Management*, 7 (1), primavera, pp. 15-33.
- MONTESINOS JULVE, V. (1997): "La legitimación del sector público a través de su reforma y su control",
- OCDE (1987): "Gestion et financement des services urbaines", OCDE, Paris. (1992): "Evolutions dans la Gestion Publique. Mise a jour 1992", OCDE, Paris. (1995): "La Gestion publique en mutation", OCDE, Paris.
- SINDICATURA DE COMPTES DE CATALUNYA (1996): "Compte General de les Corporacions Locals, Exercici 1994", Informe 02/95. Sindicatura de Comptes de Catalunya, Barcelona.
- STEWART, J. (1984): "The Role of Information in Public Accountability", Hopwood, A. y Tomkins, C. "Issues in Public Sector Accounting", Philip Allan, Oxford.
- TOMKINS, C. R. (1987): "Achieving Economy, Efficiency and Effectiveness in the Public Sector", Kogan Page Limited, Londres.

