

Medir la eficiencia: una experiencia práctica y global en una administración provincial

Tomàs Carbonell i Vila

Interventor General de la Diputación de Tarragona. Licenciado en Economía. Graduado en Administración Pública. University of Southern California. Los Angeles.

Mari Pau Bachiller Rivera.

Diplomada en Ciencias Empresariales. Posgrado en Derecho y Gestión Local por la Universidad Autónoma de Barcelona.

La Regla 409 de la Instrucción de Contabilidad de la Administración Local (ICAL), de 17 de julio de 1990, y el artículo 192 de la Ley 39/88, de 28 de diciembre, Reguladora de las Haciendas Locales, establecen que los *municipios de más de 5.000 habitantes y el resto de entidades locales de ámbito superior* deben de acompañar a la Cuenta General una *Memoria justificativa del coste y rendimiento de los servicios públicos y una Memoria demostrativa del grado en que se han cumplido los objetivos programados con indicación de los previstos y alcanzados.*

Se trata de una información compleja y el legislador no concreta

como realizar dicha tarea, de manera que se presupone que las corporaciones con más capacidad de gestión dispondrán de indicadores ya definidos, medidas físicas y procedimientos consolidados para determinar, con la mayor exactitud posible, dichas magnitudes. La realidad es que las experiencias en este sentido son escasas y su difusión mínima, con lo cual se pierde la oportunidad de realizar estudios comparativos vitales para la valoración de la situación relativa de cada entidad, así como de perfeccionar la definición de los indicadores adecuados.

En el caso de la Diputación de Tarragona, mediante el presente

estudio se pretende determinar dichas magnitudes con la aproximación más rigurosa y lógica posible, teniendo presente que a pesar de tratarse de una tarea no exenta de limitaciones y dificultades, mantenemos la convicción de que al iniciarnos en esta práctica además de cumplir con los preceptos legales damos difusión de una concreta forma de gestionar y de unos resultados de eficiencia y eficacia útiles para usuarios y corporaciones que también se inicien en estos estudios.

Sin más demora, exponemos nuestros métodos e indicadores de gestión plasmados en la Memoria justificativa del coste y rendimiento

de los servicios públicos y en la Memoria demostrativa del grado en que se han cumplido los objetivos programados que, desde 1996, venimos elaborando con el objetivo prioritario de prestar una gestión cada vez más eficaz y eficiente.

Criterios de cuantificación e imputación de costes directos y mediales

Para cuantificar los costes en que han incurrido los distintos servicios públicos que presta la Corporación, la Diputación de Tarragona agrupa los centros de coste, en función de su naturaleza, en mediales (indirectos) o finales (directos).

Son finales aquellos centros de coste que tienen como objetivo la producción de servicios que serán ofertados directamente a los usuarios. Para la Diputación de Tarragona son costes finales sus Organismos Autónomos y los servicios finalistas que presta:

- BASE.- Recaudación de Ingresos Locales.
- Conservatorio de Música.
- Escuela Taller de Arte.
- Servicio de Publicaciones.

Las experiencias son escasas y su difusión mínima, con lo cual se pierde la oportunidad de realizar estudios comparativos vitales

- Patronato de Turismo.
- Fundación "la Savinosa."
- Agricultura, Territorio y Urbanismo.
- Archivo
- Asesoría Jurídica
- B.O.P
- Cultura
- Departamento Técnico
- Enseñanza y relaciones interadministrativas
- Colegios de Educación Especial: Sant Rafael, Sant Jordi y Alba.
- Museo de Arte Moderno
- Sanidad y Medio Ambiente
- Servicio de Asistencia al Municipio.

Son mediales aquellos centros de coste que realizan actividades necesarias para el funcionamiento de otros servicios (clientes internos). Su coste se reparte entre los anteriores. Para la Diputación de Tarragona son costes mediales los siguientes:

- Órganos de Gobierno (Gobierno, Presidencia, Protocolo y Prensa)
- Servicios Económicos (Intervención, Compras y Tesorería)
- Generales (Secretaría, Personal, Servicios generales, Informática, Contratación y Patrimonio).

Los costes directos agrupan el gasto de personal (Capítulo I del presupuesto de gastos); compras de bienes corrientes y servicios (Capítulo II del presupuesto de gastos); intereses y gastos derivados de deudas (Capítulo III del presupuesto de gastos) y amortizaciones que puedan imputarse directamente al servicio (según registro de la contabilidad).

A la hora de cuantificar los costes de personal se ha de tener en cuenta que existe determinado personal integrado en un determinado centro de trabajo cuyo tiempo de dedicación lo reparte entre dos o más centros. Por ello se deberán practicar los ajustes que sean necesarios para dotar de mayor rigor al estudio.

Los Costes indirectos engloban: La participación en los gastos de administración general (costes mediales) y las amortizaciones financieras no imputables directamente a los servicios.

El reparto de los costes se ha hecho teniendo en cuenta un reparto primario y un reparto secundario.

En el reparto primario se distribuye el coste directamente imputable a los centros. Está integrado por la suma de los capítulo 1, 2 y 3 del presupuesto de gastos y la amortización correspondiente. Consta de dos partes: costes directamente imputables a los centros de coste final y costes directamente imputables a los centros de coste medial.

En el reparto secundario (I) se distribuye el coste de cada centro medial entre el resto de mediales y finales. También se contempla el auto consumo de los centros.

Como consecuencia, la base 100 utilizada para el reparto ha incorporado todos los centros, finales y mediales. En lo referente a los servicios, su coste será el resultado de sumar a su coste primario el coste que le toca del reparto secundario de los centros mediales.

En el reparto secundario (II), se acaban de repartir los costes que habían quedado en los centros mediales después del primer reparto secundario, con lo que se obtiene el coste total de los servicios, siendo el resultado de la suma del coste

primario y secundario correspondiente a los dos repartos de los costes mediales.

Rentabilidad y eficacia en el ámbito público

En cuanto al concepto de rentabilidad, se debe tener en cuenta que no tiene la misma significación en el ámbito de la actividad privada que en el sector público; los principios y los objetivos que determinan las decisiones públicas son diferentes. Además al no existir una relación directa entre los costes de provisión de bienes y servicios públicos y sus respectivos ingresos, se hace difícil hablar de rentabilidad en una entidad pública.

Se producen diversas dificultades para poder cuantificar dicho concepto. La primera se deriva del hecho de no encontrarse identificada la rentabilidad entre la información que proporciona el análisis económico público como consecuencia de no ser un fin perseguido por las entidades públicas.

Por otro lado, hay que tener en cuenta que existen servicios públicos que se encuentran en función de variables no cuantificables económicamente con lo que su valoración se hace de forma totalmente "sui generis".

El análisis económico de los estados contables públicos y la valoración de la rentabilidad de los servicios públicos se deberán adaptar a este tipo de restricciones y a sus especiales características, fundamentándose en la evaluación de la eficacia y eficiencia.

La rentabilidad de una entidad pública es, en definitiva, la medida de eficacia financiera de una entidad. Esto implica comprobar el fun-

cionamiento de los servicios públicos en el aspecto económico y financiero. En realidad se trata de practicar un Control Financiero comprobando si se han cumplido los objetivos fijados y el coste al que se han alcanzado.

Obviamos aquí hablar de rentabilidad política o rentabilidad social puesto que, aún tratándose de conceptos emparentados, el objeto del presente estudio se limita meramente al análisis contable.

El control de la gestión presupuestaria ha de incorporar necesariamente un control operativo o de gestión, para poder analizar si la utilización de los recursos públicos ha permitido la consecución de los objetivos programados (grado de eficacia) y si han estado utilizados de la manera más productiva, con el menor coste posible (grado de eficiencia), es decir, haciendo efectivo el principio de economicidad y el principio de minimización de coste.

Pero el análisis de la eficacia y de la eficiencia tampoco resulta fácil, sobre todo si se tiene en cuenta que resulta difícil establecer indicadores de resultados y de rentabilidad que reflejen la realidad económica teniendo en cuenta que existen costes y beneficios no monetarios.

Proponemos efectuar el estudio de la rentabilidad en función de los diferentes servicios públicos:

① Servicios que tienen adscritos una tasa, o un precio público para financiar el servicio.

Estos servicios son susceptibles de un estudio de la rentabilidad mucho más ajustado a la idea de rentabilidad de las empresas privadas, ya que en estos casos los procesos de

El control de la gestión presupuestaria ha de incorporar necesariamente un control operativo o de gestión

producción de bienes y servicios tienen un destino que se materializa en un "venta", existe una demanda a cambio de un precio, aunque el beneficio no constituya su finalidad básica.

Por tanto la valoración de su rentabilidad se realizará mediante la liquidación de las correspondientes partidas de tasas y precios públicos en la liquidación del Estado de Ingresos del presupuesto de la Corporación.

② Servicios que no tienen asignados ninguna tasa ni precio público pero que se puede establecer otro criterio razonable para determinar su rentabilidad en función de las ayudas económicas o recursos que tienen fijados para su autofinanciación.

En este caso nos referimos a las partidas de transferencias corrientes que auto financian los servicios prestados.

Los datos se deben obtener de estados contables que hayan sido suficientemente verificados y actualizados.

③ Servicios que por su naturaleza requieren un criterio totalmente discrecional para medir su rentabilidad ya que no tienen



adscrita ninguna tasa, precio público, subvención o aportación específica que configure su autofinanciación. El estudio se basaría en criterios de eficacia.

La rentabilidad está en función del grado de satisfacción que proporciona el servicio a los destinatarios y en la racionalidad económica de sus actuaciones.

Normalmente se trata de servicios orientados a canalizar o suministrar subvenciones y aportaciones económicas a otros Ayuntamientos, entidades públicas, organismos, asociaciones sin ánimo de lucro... etc. Por tanto, para cuantificar de la rentabilidad de dichos servicios se debería de utilizar un criterio adaptado a cada servicio.

En los próximos ejercicios se podrá estudiar la tendencia y evolución de forma analítica mediante porcentajes horizontales de variación.

La cuenta de Resultados sólo proporciona información agregada sobre los gastos de las actividades públicas, pero sin imputarla desagregadamente a cada uno de los servicios prestados. Es un estado que complementa el estudio de la rentabilidad, pero éste, fundamentalmente debe partir del análisis de los ingresos con los

que se financia la actividad, teniendo en cuenta la eficiencia, eficacia y otras técnicas complementarias como son los indicadores o ratios. Éstos han de ser de fácil interpretación y complementarse con otro tipo de información como la planificación estratégica, la fijación de objetivos, la mejora de la calidad, el análisis de las actuaciones etc.

Los indicadores de eficiencia se basan en relacionar los costes utilizados y los rendimientos obtenidos, es decir, los recursos humanos, materiales y financieros disponibles, con los productos o servicios producidos. Para ello se pueden establecer comparaciones entre los costes de los servicios y los rendimientos obtenidos o bien definir una unidad física que sea significativa (como el número de usuarios del servicio etc), que pueda relacionarse, simultáneamente con las unidades económicas obtenidas. En ocasiones resulta prácticamente imposible determinar estas unidades físicas porque el servicio no cuenta con ninguna que sea representativa, porque son muy heterogéneas y diversas las actuaciones que realiza o porque desvirtuaría el estudio establecer un tratamiento igual para todas ellas ya que no son agrupables a la hora de hacer un reparto de costes.

El valor aislado de estos ratios no tiene sentido por sí solo ya que

se trata de una medida relativa que necesita ser comparada con el valor de otros ratios. Se podrán extraer conclusiones sobre la valoración de la eficiencia cuando se compare el valor de la ratio con los resultados obtenidos en períodos anteriores, para una misma entidad, o con entidades similares. Sobre esta cuestión sería necesario contar con criterios homogéneos definidos por el legislador o por los OCEX para establecer comparaciones con criterios de uniformidad. La inexistencia de instituciones al estilo anglosajón, dificultan la extracción de estándares de comparabilidad.

Una organización será más eficiente cuanto mayor sea la rentabilidad respecto un volumen de recursos determinados, o bien, cuanto más bajos sean los costes según un determinado nivel de prestación del servicio ofrecido.

Los resultados del análisis: Bienio 96/97

En este sentido la Diputación de Tarragona, después de los indicadores obtenidos durante el ejercicio 96-97 en la Memoria de los objetivos previstos y alcanzados y los costes y rendimientos de los servicios públicos, puede establecer las comparaciones que se reflejan en las tablas siguientes:

Conclusiones en relación a la rentabilidad y el coste de los servicios:

SERVICIO	Rentabilidad 1997	Coste 1997	Ratio 1997 de cobertura	Rentabilidad 1996	Coste 1996	Ratio 1996 de cobertura
BASE-Recaudación de tributos	582.823.622	1.010.546.926	57,67%	504.956.148	934.130.415	54,06%
Conservatorio de Música	333.086.244	540.530.101	61,62%	287.841.536	463.623.776	62,09%
Escuela Taller de Arte	247.330.931	406.427.136	60,85%	248.894.499	399.114.136	62,36%
Publicaciones	2.653.571	43.221.723	6,14%	10.728.090	9.443.181	113,61%
Patronato de Turismo	222.653.956	178.948.786	124,42%	203.441.537	138.700.726	146,68%

SERVICIO	Rentabilidad 1997	Coste 1997	Ratio 1997 de cobertura	Rentabilidad 1996	Coste 1996	Ratio 1996 de cobertura
Fundación "La Savinosa"	11.535.548	4.370.917	263,92%	12.352.887	3.830.912	322,45%
Agric-Territ.Urbanismo		17.625.761			25.758.894	
Archivo		25.887.544			17.972.527	
Asesoría Jurídica	135.479	48.643.576	0,28%	0	37.053.983	
B.O.P.	132.197.181	102.152.830	129,41%	142.261.782	107.146.857	132,77%
Cultura		68.319.505			113.383.621	
Departamento Técnico	25.234.270	1.226.219.541	2,06%	26.391.983	1.627.175.121	1,62%
Enseñanza y Relac.interad		76.068.451			98.926.140	
Colegio Sant Rafael	73.034.833	363.053.213	20,12%	81.647.614	351.118.627	23,25%
Colegio Alba	24.108.586	171.202.999	14,08%	27.531.454	171.245.779	16,08%
Colegio Sant Jordi	25.635.746	88.574.296	28,94%	25.236.535	75.284.469	33,52%
Museo Arte Moderno	0	80.862.170		17.540	71.564.955	0,02%
Medio Ambiente		28.595.448			44.347.609	
Servicio de Asistencia al Municipio	1.671.000	248.943.118	0,67%		288.523.580	
TOTALES	1.682.100.967	4.730.194.042	35,56%	1.571.301.605	4.978.345.308	31,56%

Este tipo de estudios resulta muy útil y gráfico porque se pone en evidencia, aunque sea de manera orientativa, las siguientes conclusiones:

- Cómo varía la rentabilidad y el coste, para cada servicio, en relación al ejercicio anterior y en relación al total.
- La rentabilidad que se obtiene por cada 100 pesetas que se emplean en el servicio.

- El coste y la rentabilidad unitaria y cómo evoluciona en relación al ejercicio anterior.

A medida que, ejercicio a ejercicio, se trabaje en este tipo de estudio, dispondremos de más ratios e indicadores con los que poder determinar una tendencia. Por otro lado, cuando otras Diputaciones publiquen y difundan sus datos y criterios de evaluación de coste y rendimiento o dispongamos de publicaciones similares podremos

establecer comparaciones y extraer importantes conclusiones sobre la situación relativa de cada entidad y los distintos métodos y procedimientos empleados en el sector público para medir la eficiencia y eficacia de nuestros servicios públicos.

Publicamos a continuación las tablas de Costes (Tabla I) y de Rentabilidades (Tabla II) para cada uno de los servicios finales definidos en la Corporación:

TABLA I: Conclusiones en relación al coste total y unitario para cada uno de los servicios:

SERVICIO	Coste 1997	Coste 1996	% de variación	Unidad Física	Ratio 1997	Ratio 1996	% de variación
BASE-Recaudación de tributos	1.010.546.926	934.130.415	8,18%	10.637.812.604 Total Recaudad	94.996 Pt s/millón recaudado	102.967 Pts/millón recaudado	-7,74%
Conservatorio de Música	540.530.101	463.623.776	16,59%	1.039 Nº de alumnos	520.241 Pts./alumno	393.235 Pts/alumno	32,30%
Escuela Taller de Arte	406.427.136	399.114.136	1,83%	510 Nº de alumnos	796.916 Pts/ alumuno	689.316 Pts/alumno	15,61%
Publicaciones	43.221.723	9.443.181	357,70%	17 Publicac.editadas	2.542.454 Pts/Publicac.	524.621 Pts/Public.	384,63%
Patronato de Turismo	178.948.786	138.700.726	29,02%	- No definida -			
Fundac. la Savinosa	4.370.917	3.830.912	14,10%	- No definida -			

SERVICIO	Coste 1997	Coste 1996	% de variación	Unidad Física	Ratio 1997	Ratio 1996	% de variación
Agricult.Territ.Urb.	17.625.761	25.758.894	-31,57%	- No definida -	220.460 Pts/Pta.otorg.	158.210 Pts/Pta otorg	39,35%
Archivo	25.887.544	17.972.527	44,04%	1.750 Metros lineales	14.793 Pts/m.lineal	10.270 Pts/m.lineal	44,04%
Asesoría Jurídica	48.643.576	37.053.983	31,28%	227 actuaciones	214.289 Pts/Actuación	152.486 Pts./actuac.	40,53%
B.O.P.	102.152.830	107.146.857	-4,66%	17.656 Nºedictes public.	5.786 Pts./edicte pub	10.488 Pts/edicte pub	-44,83%
Cultura	68.319.505	113.383.621	-39,74%	389.600.000 Pts.otorgadas	175.358 Pts/Pta.otorg.	358.13 Pts/Pta otorg.	-51,03%
Departamento Técnico	1.226.219.541	1.627.175.121	-24,64%	- No definida -			
Enseñanza y Relac. interadm.	76.068.451	98.926.140	-23,11%	262.777.335 Pts.otorgadas	289.479 Pts/Pta.otorg.	271.774 Pts/Pta otorg	6,51%
Colegio Sant Rafael	363.053.213	351.118.627	3,40%	103 Nºalumnos	3.524.788 Pts/alumno	3.191.988 Pts/alumno	10,43%
Colegio Alba	171.202.999	171.245.779	-0,02%	34 Nºalumnos	5.035.382 Pts/alumno	5.036.641 Pts/alumno	-0,02%
Colegio Sant Jordi	88.574.296	75.284.469	17,65%	36 Nºalumnos	2.460.397 Pts/alumno	2.281.348 Pts/alumno	7,85%
Museu Arte Moderno	80.862.170	71.564.955	12,99%	365 Días abierto	221.540 Pts/dia abierto	196.068 Pts/dia abierto	12,99%
Medio Ambiente	28.595.448	44.347.609	-35,52%	145.500.000 Pts. Otorgadas	196.532 Pts/Pta.otorg.	285.628 Pts/Pta otorg.	-31,19%
Servicio de Asist.al municipio.	248.943.118	288.523.580	-13,72%	1.669	149.157	194.948	-23,49%
TOTALES	4.730.194.042	4.978.345.308	-4,98%				

TABLA II: Conclusiones en relación a la rentabilidad total y unitaria para cada uno de los servicios:

SERVICIO	Rentabilidad 1997	Rentabilidad 1996	% de variación	Unidad Física	Ratio 1997	Ratio 1996	% de variación
BASE-Recaudación de tributos	582.823.622	504.956.148	15,42%	10.637.812.604 Total recaud.	0,05 Pts/millón recaud.	0,06 Pts/millón recaud.	-8,69%
Conservatorio de Música	333.086.244	287.841.536	15,72%	1.039 Nº de alumnos	320.583 Pts/alumno	244.140 Pts/Alumno	31,31%
Escuela Taller de Arte	247.330.931	248.894.499	-0,63%	510 Nº de alumnos	484.963 Pts/alumno	429.870 Pts/Alumno	12,82%
Publicaciones	2.653.571	10.728.090(*)	-75,00%	17 Publicac.editadas	156.092 Pts/Publicac.	596.005 Pts/Publicac	-73,81%
Patronato de Turismo	222.653.956	203.441.537	9,44%				
Fundac.La Savinosa	11.535.548	12.352.887	-6,62%				
Agricult.Territ. Urban.				79.950.000 Ptas. otorgadas			
Archivo				1.750 Metros lineales			
Asesoría Jurídica	135.479	0		227 actuaciones	597 Pts/actuació		
B.O.P.	132.197.181	142.261.782	-7,07%	17.656 Edictes public.	7.487 Pts/edicte	8.219 Pts/edicte	-8,90%
Cultura				389.600.000 Pts otorgadas.			
Departamento Técnico	25.234.270	26.391.983	-4,39%				

SERVICIO	Rentabilidad 1997	Rentabilidad 1996	% de variación	Unidad Física	Ratio 1997	Ratio 1996	% de variación
Enseñanza y Relaciones interadm.				262.777.335 Ptas. Otorgadas			
Colegio Sant Rafael	73.034.833	81.647.614	10,55%	103 Nº Alumnos	709.076 Pts/alumno	742.251 Pts/alumno	-4,47%
Colegio Alba	24.108.586	27.531.454	-12,43%	34 Nº Alumnos	709.076 Pts/alumno	809.749 Pts/alumno	-12,43%
Colegio Sant Jordi	25.635.746	25.236.535	1,58%	36 Nº Alumnos	712.104 Pts/alumno	764.743 Pts/alumno	-6,88%
Museu Arte Moderno	0	17.540	-100 %	365 Días abierto	0 Pts/día abierto	48 Pts/día abierto	-100%
Medio Ambiente				145.500.000 Ptas. Otorgadas			
Servicio de Asistencia al Municipio.	1.671.000			1.669 Nº asistencias	1.001 Pts/asistencia		
TOTALES	1.682.100.967	1.571.301.605	7,05%				

(*)El servicio de publicaciones en el ejercicio 96 era un Organismo Autónomo que en el año 97 se disolvió, aunque sus funciones continúan prestándose como un servicio más de la Corporación.

Los servicios que no tienen determinada de forma cuantitativa su rentabilidad, se debe a que pertenecen a esa categoría de servicios que por su naturaleza requieren un criterio totalmente discrecional ya que no tienen adscrita ninguna tasa, precio público, subvención o aportación específica que pueda determinar de forma aproximada su rentabilidad. Ésta, se encuentra ligada al grado de satisfacción que proporcionan dichos servicios a sus usuarios y a la racionalidad económica de sus actuaciones, criterios difícilmente cuantificables.

Por otro lado, como ya se ha apuntado con anterioridad, existen

algunos servicios en los que resulta complicado determinar una unidad física representativa del coste y rendimiento. Ésta es una de las limitaciones con las que nos encontramos a la hora de establecer indicadores de eficiencia. Lo más prudente es no determinar el coste y rendimiento unitario ya que nos arriesgamos a que éstos no sean representativos ni demuestren la realidad del servicio.

Estos son, en síntesis, los parámetros de aproximación y los resultados reflejados en la Memoria correspondiente a los ejercicios de 1996 y 1997 de la Diputación de Tarragona. Con ellos podemos iniciar una labor de análisis de eficacia

sobre dicha entidad. Pero las limitaciones en cuanto a la definición de criterios y ratios son importantes. Todavía lo son más las dificultades para efectuar comparaciones con servicios similares de instituciones análogas. Nuestra vocación de transparencia nos ha llevado a tratar de difundir estos datos. La búsqueda del rigor nos hace desear que en un futuro podamos establecer comparaciones con otras entidades, siempre con el espíritu de aumentar la eficiencia en la gestión de los recursos corporativos, en beneficio de los ciudadanos, objetivo último de toda acción pública digna de este nombre ■