

INDICADORES DE GESTIÓN EN EL
ÁMBITO DEL SECTOR PÚBLICO



MINISTERIO
DE ECONOMÍA
Y HACIENDA

IGAE

INTERVENCIÓN GENERAL DE LA
ADMINISTRACIÓN DEL ESTADO

INDICADORES DE GESTIÓN EN EL
ÁMBITO DEL SECTOR PÚBLICO



e-publicaciones



MINISTERIO
DE ECONOMÍA
Y HACIENDA

IGAE

INTERVENCIÓN GENERAL DE LA
ADMINISTRACIÓN DEL ESTADO

Créditos

INDICADORES DE GESTIÓN EN EL ÁMBITO DEL SECTOR PÚBLICO



ÍNDICE

ÍNDICE

	<i>Página</i>
PRESENTACIÓN	9
1. CONCEPTOS TEÓRICOS Y DEFINICIONES BÁSICAS	15
1.1. Los indicadores en el marco de los procesos presupuestarios: la necesidad de determinación de objetivos	19
1.2. Definición de indicador. Los indicadores de gestión	22
1.3. Tipos de indicadores	27
1.3.1. Indicadores Simples e Indicadores Compuestos	28
1.3.2. Indicadores Físicos e Indicadores de Valor o Monetarios	30
1.3.3. Indicadores “a priori” e Indicadores “a posteriori”	31
1.3.4. Indicadores Puntuales e Indicadores de Intervalo	32
1.3.5. Indicadores según la finalidad de la medición	32
1.3.5.1. Indicadores de Producción	33
1.3.5.2. Indicadores de Efecto	42
1.3.6. Los Indicadores en función del horizonte temporal	47
1.4. Indicadores directos e indicadores indirectos	50
1.4.1. Indicadores directos	50
1.4.2. Indicadores indirectos	51
1.5. Indicadores endógenos e indicadores exógenos	52
1.6. Indicadores para medir Externalidades	55
2. ÁMBITO DE APLICACIÓN	63
3. EL NUEVO SISTEMA DE INFORMACIÓN	73

3.1. Condiciones que deben existir en una organización como paso previo al diseño de un sistema de información de indicadores	79
3.1.1. Sistema de Gestión de Personal	81
3.1.2. Sistema de Gestión de Adquisición de Bienes y Servicios	82
3.1.3. Sistema de Gestión de Inmovilizado	83
3.1.4. Sistema de Gestión de Almacenes	83
3.1.5. Sistema de Gestión de Ingresos	84
3.1.6. Sistema de Gestión de Contabilidad Analítica	84
3.2. El sistema de información de indicadores de gestión	85
3.2.1. Análisis de la Organización y Definición de Usuarios de Información procedente del Sistema de Gestión de Indicadores	88
3.2.2. Determinación preliminar de los outputs de información del SIG	91
3.2.2.1. Contenido de la Información	92
3.2.2.2. Soporte de la Información	95
3.2.2.3. Periodicidad en la Obtención de la Información respecto a cada conjunto de outputs y usuarios	96
3.2.2.4. El Control de la Información	98
3.2.3. Determinación de los inputs de información del SIG	98
3.2.3.1. Procedencia de los datos de entrada al sistema	99
3.2.3.2. Contenido de los datos de entrada al sistema	109
3.2.3.3. Soporte de los datos de entrada al sistema	110
3.2.3.4. Periodicidad en la obtención de los datos de entrada al sistema respecto a cada conjunto de inputs	111
3.2.3.5. Control de los datos de entrada al sistema	112
3.2.4. Redefinición de los Outputs del Sistema de indicadores	112
3.2.5. Definición de la Infraestructura Técnico-Administrativa que gestione el SIG	113
3.2.5.1. Determinación del órgano que se encargará de la gestión del sistema	114
3.2.5.2. Definición de procesos a realizar con la información entrante al sistema para poder obtener outputs relevantes de información	115
3.2.5.3. Determinación del soporte técnico necesario para procesar la información	118
3.2.6. Proceso de discusión conjunta de los outputs de información con los distintos niveles de usuarios y variaciones a establecer en el sistema como consecuencia de los análisis realizados	119
3.3. Resumen	121

4. CONDICIONES PREVIAS: LA CONTABILIDAD ANALÍTICA COMO FUENTE DE INFORMACIÓN PARA EL CÁLCULO DE LOS INDICADORES DE GESTIÓN. RELACIONES CON EL PROCESO PRESUPUESTARIO. LA UTILIDAD DE LOS COSTES ESTÁNDARES Y SU IMPLANTACIÓN	125
4.1. El Presupuesto y la definición de un Sistema de Indicadores	129
4.2. Contabilidad Analítica como fuente de información para el cálculo de los indicadores de gestión	134
4.3. La utilidad de los Costes Estándares en relación con los objetivos presupuestarios y su medición	140
4.3.1. Concepto de Coste Estándar	142
4.3.2. Clases de Costes Estándar	142
4.3.3. El Proceso Presupuestario y los Costes Estándares	143
4.3.3.1. Programas Presupuestarios (o unidades inferiores de referencia presupuestaria) definidos al máximo nivel posible de desagregación	143
4.3.3.2. Programas Presupuestarios (o unidades inferiores de referencia presupuestaria) definidos al mínimo nivel posible de desagregación	144
4.4. Los Sistemas de Costes Estándares como Indicadores de Gestión	145
4.5. Resumen	148
4.6. ANEXO II. SISTEMAS CLÁSICOS DE CÁLCULO Y ANÁLISIS DE DESVIACIONES EN COSTES ESTÁNDARES.	151
5. INDICADORES: ANÁLISIS Y DESARROLLO DE INDICADORES BÁSICOS	159
5.1. Introducción	163
5.2. El Conjunto de Indicadores de Referencia	164
5.3. La estructura de las Organizaciones como referente de los Indicadores de Gestión	167
5.4. Los Indicadores de Estructura	169
5.4.1. Indicadores de estructura de Personal	171
5.4.2. Indicadores de Estructura de Inmovilizado Técnico	178
5.4.3. Indicadores Relacionales de Estructura	197
5.4.4. Aspectos a destacar relativos a los Indicadores de Estructura	198
5.5. Indicadores de Proceso	200
5.5.1. Indicadores de Medios de Actividad (Producción)	201
5.5.1.1. Indicadores de Medios de Actividad (Producción) referidos a Factores Fijos	203
5.5.1.2. Indicadores de Medios de Actividad (Producción) referidos a Factores Variables	208

5.6. Indicadores de Resultados de Actividad	223
5.6.1. Indicadores de Eficacia	223
5.6.2. Indicadores de Eficiencia	230
5.6.3. Indicadores de Economía	240
5.6.4. Indicadores de Calidad	250
ANEXO I. DETERMINACIÓN DE FACTORES FIJOS Y VARIABLES	253
ANEXO II. RELACIÓN DE ELEMENTOS DE COSTE SEGÚN EL DOCUMENTO DE PRIN- CIPIOS GENERALES DE CONTABILIDAD ANALÍTICA DE LAS ADMINISTRA- CIONES PÚBLICAS	263
ANEXO III. GUÍA PRÁCTICA PARA LA IMPLANTACIÓN DE INDICADORES DE GESTIÓN EN ENTIDADES PÚBLICAS	271
6. VERIFICACIÓN Y GESTIÓN DE LA INFORMACIÓN DE INDICADORES	283
6.1. Introducción	287
6.2. La Oportunidad en la Disponibilidad de la Información	288
6.3. La Revisión de la Información sobre Indicadores	291
6.4. La Gestión de la Información proporcionada por los Indicadores	300
6.5. La gestión de la información de indicadores aplicada a los controles de Eficacia, Economía, Eficiencia y Calidad	304
6.5.1. La determinación del Plan de Relevancia respecto a los Indicadores de Economía, Eficacia y Eficiencia y Calidad	305
6.5.2. Análisis de Eficacia	306
6.5.3. Análisis de Eficiencia	308
6.5.4. Análisis de Economía	311
6.5.5. Análisis de Calidad	316
7. CUADROS DE MANDO POR NIVELES DE RESPONSABILIDAD	321
7.1. Introducción	325
7.2. La concreción de los Cuadros de Mando y sus distintos tipos	327
7.3. Los Cuadros de Mando por niveles de responsabilidad	330
7.3.1. Los Cuadros de Mando del nivel primario o básico de responsabilidad	330
7.3.2. Los Cuadros de Mando del nivel intermedio	361
7.3.3. Los Cuadros de Mando de la Dirección General de la Organización	366
8. GLOSARIO	373
ANEXO IV. MIEMBROS DE LA COMISIÓN PARA LA ELABORACIÓN DE ESTUDIOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA	389
ANEXO V. MIEMBROS DEL GRUPO DE TRABAJO	393

PRESENTACIÓN

PRESENTACIÓN

En los últimos años se está demandando por los responsables de la gestión pública instrumentos que permitan ampliar el campo de análisis para evaluar la actividad realizada. Esta evolución hacia una gestión profesional y responsable que pone de manifiesto los resultados alcanzados, sin olvidar la transparencia como criterio general de la actuación pública, requiere la utilización de una información adecuada y complementaria de los sistemas tradicionales de contabilidad, como es la proporcionada por los indicadores de gestión.

Nuestros legisladores no han sido ajenos a esa demanda. Así, en la nueva Ley General Presupuestaria, entre los principios de funcionamiento de la gestión económico-financiera figura el cumplimiento de la eficacia en la consecución de los objetivos, en un marco de transparencia y eficiencia en la asignación y utilización de los recursos públicos. Se vinculan las asignaciones presupuestarias a los gestores públicos con el nivel de cumplimiento de los objetivos y entre las finalidades de la contabilidad pública se hace referencia expresa al suministro de información para la determinación de los costes y la toma de decisiones. Además, los ciudadanos demandan una mayor oferta en la prestación de servicios públicos con los adecuados niveles de calidad, en el marco de una asignación eficiente de los limitados recursos públicos.

En definitiva, la necesidad creciente de disponer de unos instrumentos adecuados de gestión que permitan satisfacer la demanda de los ciudadanos, las necesidades de los gestores públicos y cumplir la legislación vigente, requiere diversos esfuerzos con el objetivo común de mejorar la gestión pública.

En nuestro país existen estudios de indicadores de gestión en el ámbito empresarial y algunas propuestas para el desarrollo de indicadores en áreas concretas de ges-

tión en el sector público, pero son muy pocos los estudios y análisis impulsados por órganos integrados en la Administración Pública.

En las Administraciones Públicas, a diferencia de lo que ocurre en el ámbito empresarial, el beneficio no se puede utilizar como indicador único de la gestión. Además, concurren unas características específicas, como son la prestación de múltiples actividades, el impacto social de las mismas y la existencia de variados objetivos, que implican una especial complejidad para definir los indicadores de gestión.

Conscientes de esta necesidad, la Intervención General de la Administración del Estado promovió la constitución, en el seno de la Comisión de Contabilidad Pública, de un grupo de trabajo para la elaboración de un Documento sobre “los Indicadores de gestión en el ámbito del sector público”, que tengo la satisfacción de presentar.

Este grupo de trabajo ha estado dirigido y coordinado por el Subdirector General de Planificación y Dirección de la contabilidad de la IGAE, y ha estado integrado por representantes de la Administración del Estado, de las Comunidades Autónomas, de las Corporaciones Locales y del ámbito universitario. Una vez consensuado el contenido del Documento por los componentes del grupo de trabajo, se remitió a los miembros de la Comisión de Contabilidad Pública con el fin de que pudieran efectuar observaciones, siendo aprobado finalmente por la Comisión en su reunión del día 16 de Abril de 2007.

El objeto de este Documento es servir de referencia metodológica en el procedimiento a seguir en el diseño e implantación de los indicadores de gestión, así como orientar sobre la utilidad de la información que proporcionan estos indicadores en el marco de la gestión pública. Todo este proceso se ha completado con la incorporación de ejemplos relativos a las Administraciones Públicas para facilitar la comprensión de su contenido.

La publicación de este Documento permitirá, partiendo de unos objetivos estratégicos y operativos correctamente identificados, determinar de forma correcta las necesidades de información de las entidades públicas, localizar la información y elaborar un conjunto de indicadores que se plasmará en el correspondiente cuadro de mando que constituirá un apoyo para la gestión y evaluación de la actuación pública.

En el primer epígrafe del Documento se recogen los conceptos teóricos, así como las condiciones básicas que deben reunir los indicadores para cumplir su fun-

ción y una enumeración de los tipos de indicadores que se pueden presentar. Se hace una mención expresa a la utilización de las técnicas de “benchmarking”, mediante la comparación con otras unidades (en principio homogéneas) del sector público o, en su caso, del sector privado. Esta comparación con referentes internos y externos y la explicación, en su caso, de las diferencias, contribuirá a una mejora en las prestaciones de bienes y servicios.

En el segundo epígrafe se define el ámbito de aplicación, destacando el especial interés que pueda tener para las entidades encuadradas en el grupo de las Administraciones Públicas que presentan las siguientes características: ejercen su función principal sin ánimo de lucro, produciendo bienes o servicios para la colectividad no destinados a la venta, o efectúan operaciones de redistribución de renta y riqueza; se financian fundamentalmente con fondos públicos procedentes de pagos obligatorios directos o indirectos; están vinculadas a un régimen presupuestario; deben rendir cuentas de su actividad; están sometidas a los controles de legalidad, financiero, de eficacia y de eficiencia, y el régimen jurídico aplicable está constituido por un conjunto de normas que conforman el Derecho administrativo.

El epígrafe tercero recoge las condiciones mínimas que deben tener los sistemas de gestión “fuente” para alimentar el sistema de indicadores de gestión que deben proporcionar los datos de entrada con la estructura y periodicidad adecuadas. Se señalan las fases a desarrollar para implantar un sistema de indicadores y el soporte técnico necesario para procesar la información.

El epígrafe cuarto trata la relación con el proceso presupuestario y la utilización de los indicadores de gestión como instrumentos de medición o comparación del grado de consecución de los objetivos. La referencia a la contabilidad analítica como una de las fuentes de información para el cálculo de los indicadores de gestión y la potencialidad de análisis que proporcionan las técnicas de costes estándares son aspectos analizados en este punto.

En el epígrafe quinto se concreta y se profundiza en el estudio de los indicadores que tienen una mayor relevancia para la toma de decisiones de gestión y, en especial, dentro de los indicadores de resultados de actividad, los de eficacia, eficiencia, economía y calidad, reflejando las ventajas y limitaciones de su utilización.

En el epígrafe sexto se hace referencia a la verificación y gestión de la información de indicadores de gestión. Se señalan una serie de recomendaciones para que la información proporcionada por los indicadores constituyan un soporte útil para la

gestión, poniendo especial énfasis en la oportunidad temporal. Por lo que afecta a la verificación de la información, se destacan las etapas y las técnicas a utilizar para que la información reúna los requisitos necesarios para alcanzar los fines previstos.

Finalmente en el epígrafe séptimo se destaca la necesidad de definir cuadros de mando que incluirán indicadores de gestión que sintetizan la información para la toma de decisiones por los distintos niveles de responsabilidad en las entidades públicas. Destacar que los factores clave de decisión, la selección del número adecuado de indicadores y el análisis de las desviaciones son aspectos fundamentales para que el cuadro de mando sea eficaz para los distintos usuarios de la información.

Este Documento junto con el publicado con anterioridad de “Principios generales de contabilidad analítica de las Administraciones Públicas”, constituyen unas referencias de gran utilidad en el ámbito de la Contabilidad de Gestión del sector público que contribuirán de forma efectiva a la coordinación e integración de las operaciones para apoyar la adopción racional de decisiones y el logro de los objetivos a alcanzar.

Por último, quiero agradecer la colaboración a todos los miembros del grupo de trabajo por las aportaciones realizadas al documento, a los integrantes de la Comisión de Contabilidad Pública y reconocer el esfuerzo realizado por los funcionarios de este centro que han tenido una participación relevante en su redacción.

José Alberto Pérez Pérez
Interventor General de la Administración del Estado

1. CONCEPTOS TEÓRICOS Y DEFINICIONES BÁSICAS

1. CONCEPTOS TEÓRICOS Y DEFINICIONES BÁSICAS

	<i><u>Página</u></i>
1.1. Los indicadores en el marco de los procesos presupuestarios: la necesidad de determinación de objetivos	19
1.2. Definición de indicador. Los indicadores de gestión	22
1.3. Tipos de indicadores	27
1.3.1. Indicadores Simples e Indicadores Compuestos	28
1.3.2. Indicadores Físicos e Indicadores de Valor o Monetarios	30
1.3.3. Indicadores “a priori” e Indicadores “a posteriori”	31
1.3.4. Indicadores Puntuales e Indicadores de Intervalo	32
1.3.5. Indicadores según la finalidad de la medición	32
1.3.5.1. Indicadores de Producción	33
1.3.5.2. Indicadores de Efecto	42
1.3.6. Los Indicadores en función del horizonte temporal	47
1.4. Indicadores directos e indicadores indirectos	50
1.4.1. Indicadores directos	50
1.4.2. Indicadores indirectos	51
1.5. Indicadores endógenos e indicadores exógenos	52
1.6. Indicadores para medir Externalidades	55

1.1. LOS INDICADORES EN EL MARCO DE LOS PROCESOS PRESUPUESTARIOS: LA NECESIDAD DE DETERMINACIÓN DE OBJETIVOS

Una de las consecuencias de la nueva normativa presupuestaria se manifiesta en potenciar el análisis económico de los datos que ofrece tanto el Presupuesto como su contabilidad. El objetivo implícito es ir aproximándose a un presupuesto de gestión, considerando como tal aquél que permite un análisis riguroso de los medios y de los objetivos a lograr con los mismos en un proceso transparente de evaluación de dichos medios y objetivos, así como su control permanente y su evaluación final.

Paralelamente, o, mejor, como consecuencia de ese proceso, se especifica en la nueva Ley General Presupuestaria un principio básico, el Principio de Transparencia, del que se hace mención en su Exposición de Motivos (apartado III), a la vez que se mencionan los de Estabilidad y Eficiencia en la gestión, aspectos éstos que se desarrollan implícita o explícitamente a lo largo de su articulado.

Las políticas de gasto pasan a ser el elemento nuclear de las asignaciones de los recursos, la evaluación de la gestión y el logro de los objetivos. Se prevé que las asignaciones presupuestarias a los centros gestores de gasto se efectúen tomando en cuenta el nivel de cumplimiento de los objetivos en ejercicios anteriores.⁽¹⁾

Para conseguir esas finalidades se hace preciso contar con nuevas herramientas, con información más adecuada a los nuevos retos de los “modernos” escenarios presupuestarios, y en ese sentido el desarrollo de sistemas de indicadores pasa a ser un requisito imprescindible para cubrir los objetivos marcados.⁽²⁾

No obstante, no es solamente una cuestión normativa la que crea la necesidad de contar con indicadores: durante los últimos años ha sido una constante la demanda de instrumentos de gestión por parte de los responsables de los distintos entes admi-

⁽¹⁾ Como por ejemplo se señala en el A/31.2 de la Ley 47/2003.

⁽²⁾ Por ejemplo, en el Título II, Capítulo VI, Sección Primera de la Ley General Presupuestaria.

nistrativos que, ante la complejidad creciente de los mismos, como ocurre con cualquier organización productiva en el sector privado, no eran capaces de evaluar correctamente su propia gestión con los tradicionales instrumentos del seguimiento presupuestario y la contabilidad financiera, por lo que, en muchos casos, esos gestores desarrollaron, con mejor o peor fortuna, sus propios instrumentos de gestión, de evaluación de la actividad de sus organizaciones, con el objetivo de que sus decisiones se impregnaran del principio de eficiencia y no sólo de las cuestiones relativas a los problemas de eficacia (a no otra cosa tiende la incidencia que se hace sobre la evaluación de las políticas de gasto).

En esa dirección de logro de eficiencias en las diversas acciones contenidas en los programas presupuestarios deben entenderse las referencias de la exposición de motivos de la Ley General Presupuestaria cuando hace mención del “cumplimiento de objetivos”.

Pero, es innegable que, bien como consecuencia de la nueva normativa, bien por la propia complejidad de las organizaciones que integran el Sector Público, era improrrogable la introducción de nuevos conceptos, de nuevas magnitudes que permitan un efectivo análisis económico de la elaboración del presupuesto y, a la vez, posibiliten un control suficiente de su ejecución.

Así pues, es evidente que los programas presupuestarios, tanto desde su perspectiva estática (previa, en un momento determinado o como resultado final) como desde un punto de vista dinámico deben ser un referente fundamental en toda organización para la correcta evaluación de su gestión tanto en un análisis “a corto plazo” como desde una visión estratégica.

En ese sentido se convierte en un instrumento fundamental de referencia presupuestaria la inclusión de magnitudes hasta ahora no resaltadas suficientemente, como **la definición, y, en su momento, “evaluación”, de objetivos presupuestarios**, que tienen su consecuencia inmediata en la asignación de créditos presupuestarios para el futuro.

No debe olvidarse, no obstante, que los presupuestos tal como son observables en las leyes anuales no dejan de ser magnitudes agregadas; incluso a nivel de programas presupuestarios posiblemente estén más cerca de magnitudes macroeconómicas (evaluables muchas veces en su relación con otros programas configurando escenarios y subescenarios macroeconómicos) que de instrumentos para la gestión, en definitiva, para el **análisis microeconómico**.

Se plantea así un cierto problema, una pregunta que debe ser resuelta antes de avanzar en este estudio y que debe sentar las bases de su desarrollo:

¿Si se dispusiera de un correcto seguimiento de objetivos presupuestarios podría decirse que se alcanzarían las finalidades de un sistema de indicadores útiles para la gestión de las complejas unidades que conforman el Sector Público?

Posiblemente la respuesta sea negativa⁽³⁾ por diversas razones, entre las que se puede citar la no inclusión de todos los gastos en los programas presupuestarios (caso de las amortizaciones o de otros gastos diferidos. Cuestión distinta sería que se empezara a hablar de conceptos como Presupuesto de Gestión, por ejemplo), pero, sobre todo, porque tal y como se configuran esos programas se refieren a magnitudes demasiado agregadas, a magnitudes que no contemplan las diferentes interrelaciones en sus componentes, posiblemente porque esa no es la óptica de confección de dichos presupuestos.

Lo anterior no debe ser entendido, naturalmente, como una crítica a la forma de elaborar los programas presupuestarios, sino una constatación de sus limitaciones desde el punto de vista de la gestión, de lo que anteriormente hemos llamado “análisis macroeconómico”. Ahora bien, lo que tampoco puede olvidarse es que el “día a día” de las organizaciones, y su proyección futura, dependen de un factor exógeno a las mismas: precisamente, la política presupuestaria, con lo que sus valores de referencia, su actividad, viene determinada, y a ella se han de referir, por esa delimitación, por esa “frontera” presupuestaria.

Con lo dicho hasta aquí se plantea el problema desde un punto de vista práctico en el sentido de que toda la información que genera una organización, debe insistirse, muy compleja, habrá de referirse, en último término, a una herramienta cuya razón de ser no es, al menos principalmente, la gestión de esa organización, entendida como un conglomerado de órganos y actividades interrelacionados.

El objetivo desde el punto de vista de la información sobre indicadores debe ser **ofrecer una herramienta útil para la gestión tanto a corto como a medio y largo plazo**, pero también debe posibilitar su referencia, con las salvedades que hayan de efectuarse en cada caso, a las magnitudes que marcan la vida de esas organizaciones

⁽³⁾ Tal y como se entiende actualmente el seguimiento presupuestario a través de objetivos, al menos en el Estado y sus Organismos Públicos.

y que, no puede olvidarse, son un componente básico de control social, es decir, los programas presupuestarios.

En definitiva, habrá de posibilitarse un proceso de integración/segregación que permita conciliar los datos obtenidos de los distintos subsistemas de gestión que alimenten la información sobre indicadores tanto desde el punto de vista agregado como del más elemental que se determine en cada caso como referente para la gestión.

1.2. DEFINICIÓN DE INDICADOR. LOS INDICADORES DE GESTIÓN

Al estudiar el problema de los indicadores, una de las primeras cuestiones con las que hay que enfrentarse es su variedad. En efecto, existe un elevado número de los mismos, un conjunto variopinto de posibilidades abarcando muchas de las ramas de la producción, y, paralelamente, tantas definiciones de indicador como tratados sobre el tema se puedan encontrar.

Aunque pueda parecer tópico, no parece razonable empezar un estudio sobre una materia sin aportar una definición sobre la misma. Dicha definición no pretende ser innovadora sino, en todo caso, ecléctica, comprensiva de un concepto amplio de indicador con la intención de ir perfilando dicho concepto en las páginas posteriores, pero esa definición tampoco puede ser tan abstracta como para impedir una comprensión del objeto del estudio.

Indicador.— Instrumento de medición elegido como variable relevante

Posiblemente, la primera aproximación a esta definición pone de manifiesto el carácter abstracto del concepto indicador. En efecto, tal y como se plantea la citada definición, “indicador” es, o mejor, puede ser, casi todo.

No obstante, deben hacerse varias anotaciones que van perfilando el concepto de lo que debe ser entendido como **indicador**:

PRIMERA. Se habla, en primer lugar, de “instrumento de medición”, es decir, se hace referencia no a un concepto cualquiera, sino a un factor mensurable, e, implícitamente, a un factor que pueda ser objeto de comparación (sin necesidad de entrar ahora a discutir esas posibilidades de comparación desde distintos puntos de vista que se irán desgranando a lo largo de este trabajo).

Esa cualidad de medible como componente intrínseca, ontológica se podría decir, de los indicadores, no implica que no puedan existir facetas que, normalmente, son consideradas como “cualitativas” por la bibliografía sobre la materia. Así, aspectos relativos a la *calidad* son considerados como indicadores de tipo cualitativo, debiendo expresar que, al menos en este trabajo, aun en esos casos, para hablar de indicadores, entendiendo el concepto de indicadores como herramienta de gestión o de planificación estratégica, siempre debe existir un factor de medición, explícito o implícito, en ese cálculo de factores cualitativos.

Abundando en lo dicho en el párrafo anterior, debe hacerse también hincapié en el aspecto cuantitativo de las valoraciones estadísticas, (otra cosa será la verosimilitud que ofrezcan los datos desde el punto de vista de la comparabilidad o de la medición en sí), que hacen referencia, por ejemplo, a “grados de satisfacción” de usuarios de servicios públicos.

Para concluir esta primera nota, esta primera característica de lo que va a entenderse a lo largo de este trabajo como **indicador**, debe volverse a insistir en esa posibilidad de medición: lo que no se pueda medir, bien directamente, bien indirectamente, no será un indicador desde el punto de vista de los principios contenidos en este documento.

SEGUNDA. Cuando se utiliza el término “**elegido**” se está haciendo referencia a la posibilidad de que existan diversas opciones para la determinación de un indicador en relación con lo que se quiere medir, y, no solamente eso, sino que pueden existir diversas maneras de medir un mismo hecho, distintas vertientes que pueden permitir distintos acercamientos a una misma realidad.

En esta situación se hará preciso emitir los correspondientes juicios de valor con el objetivo de determinar cuál o cuáles de esas posibilidades son las relevantes en cada caso. Es posible que esa elección no presente grandes discusiones, por ejemplo, cuando se pretenda medir una realidad determinada por un output físico claramente cuantificable y diferenciable. La dificultad de elección aumentará cuando lo que se produzca sea un bien o servicio heterogéneo o en el que su medición se refiera a factores no determinables claramente mediante una medición directa, tales como la calidad en la prestación de un servicio, la mejora de las condiciones de un grupo poblacional, etc.

Debe tenerse en cuenta, por otra parte, que en la inmensa mayoría de casos no bastará un solo indicador, sino que será necesario definir un conjunto de ellos para

permitir ofrecer una visión no sesgada de la actividad, de la unidad, etc., objeto de medición. En ese sentido parece importante dejar sentado desde un principio, aspecto éste que se repetirá a lo largo del documento, que deben abandonarse soluciones simplistas como aquéllas que pretenden con un solo dato ofrecer la síntesis de complejos sistemas de elección-producción-satisfacción de necesidades, por el contrario, un dato, sólo un dato, por muy representativo que sea, probablemente valga como referencia llamativa de cara a la opinión pública o como punto de partida para análisis en profundidad, pero no como instrumento de gestión, e incluso cabe decir más: **toda información cuantitativa**, salvo excepciones que en estos momentos no se acierta a percibir, **debe necesariamente ir acompañada de la correspondiente información cualitativa que permita a los diferentes grupos de usuarios su correcta comprensión y la consecuente toma de decisiones.**

TERCERA. En el tercer componente de la definición se habla de “**variable relevante**” tal vez lo primero que haya que reseñar es el porqué de la elección del término “variable”, pudiendo aducirse en ese sentido que se considera que este término es más aséptico, presenta un grado de neutralidad mayor, que otros como “elemento”. En efecto, si se considera el término “elemento” como componente y se está haciendo referencia a una realidad concreta parece que, al menos de manera intuitiva, el indicador es uno de los componentes de esa realidad, es decir, parece que con el vocablo se hace referencia a algo intrínseco a dicha realidad, lo que, si bien es cierto que se produce en relación con muchos indicadores, no es absolutamente fidedigno en todos los casos, ya que, al menos en algunos, el factor determinante es o puede ser extrínseco a dicha realidad, o al menos, utiliza elementos de comparación de otras realidades.

Cuando se utiliza la expresión “relevante” se hace utilizándola desde una concepción “contable”, es decir, haciendo referencia a su importancia desde una perspectiva tanto cualitativa como cuantitativa y temporal.

Cualitativa como factor significativo que guarda el suficiente grado de inmediatez con la realidad que se trata de evaluar.

Cuantitativa en cuanto el indicador debe ser relevante en función de la importancia relativa que su medición representa respecto de otros posibles indicadores referentes a la realidad en estudio.

Temporal en el sentido de que para un momento o intervalo de tiempo el indicador elegido es significativo en relación con otros posibles y presenta un grado de conexión suficiente con el hecho que referencia.

Tal y como se ha definido el concepto de **indicador** es evidente, y parece importante que esto quede claro desde el primer momento, que con el término no se hace referencia, al menos necesariamente, a un cociente, al resultado de una comparación, si bien este tipo de indicadores serán muy frecuentes, sino que se hace referencia, únicamente, a magnitudes relevantes, a magnitudes que, y esto es decisivo, **se han considerado útiles**.

Ahora bien, la definición, tal como se ha expresado, atiende a su componente ontológico, al ser, a la esencia de un indicador, pero, posiblemente, sea conveniente incluir dos factores fundamentales en dicha definición. Por una parte, su consideración fundamental de imagen, de reflejo de una realidad más compleja, cabría decir. En definitiva, ¿cuál es la finalidad de un indicador?: evidentemente, servir de instrumento abstracto, entendiendo “abstracto” como sintético, de medición, ser capaz de representar en una magnitud un complejo, un sistema de magnitudes. Por otra parte, a pesar de que ya se ha enunciado en cuanto a una de las características de la relevancia, es fundamental la referencia del indicador a un “tiempo” determinado, debiéndose tener en cuenta que ese tiempo puede ser una variable discreta (en relación con un momento determinado) o una variable continua (en relación con un intervalo determinado).

De esta manera, el concepto de indicador podría definirse como ***Instrumento de medición elegido como variable relevante que permite reflejar suficientemente una realidad compleja, referido a un momento o a un intervalo temporal determinado.***

Se podría perfilar más la definición dando entrada al concepto que, si bien ha podido considerarse implícito en lo dicho hasta ahora, no ha sido expresado aún abiertamente y que constituye el objeto inmediato de este trabajo: el concepto de gestión.

En efecto, dentro de las posibilidades de “afección”, de uso, del concepto de **indicador** se hace necesario responder a la pregunta ¿para qué sirven los indicadores? La respuesta debe hacer referencia necesariamente, en este foro concreto, a su utilización para la gestión de las distintas organizaciones del Sector Público, lo que implica diversas cuestiones que deben ser abordadas siquiera someramente.

En primer lugar cabe discutir a qué se hace referencia con el término **gestión**. ¿Qué se entiende por gestionar? Obsérvese que el interrogante no es baladí, sino que de la concreción del término surgirán conclusiones que afectarán al aspecto definidor de las características que debe reunir un indicador en relación con ese aspecto teleológico del que se está hablando, es decir, de su finalidad como instrumento de gestión.

Puede considerarse, con las matizaciones oportunas, que el término “gestión” en el ámbito productivo es similar, o comparable al menos, con el término “dirección”, englobando las correspondientes tomas de decisiones en los siguientes ámbitos:

- Decisiones sobre Organización.
- Decisiones sobre aspectos tácticos o de Producción (entendida en su aspecto más amplio).
- Decisiones sobre aspectos estratégicos o de Planificación.

Aspectos que a su vez se ven afectados por decisiones sobre el control de esas acciones y sus resultados y por la perspectiva, muy importante en el caso de los entes en estudio, externa de sus efectos, tanto los “deseados” como los inducidos.

Para cada uno de esos ámbitos que se ramifican en multitud de situaciones o procesos concretos se producirá la definición de indicadores, que, ahora sí, podrán llevar incorporado el concepto “de gestión”.

En el Sector Público debe tenerse en cuenta, además, que esa “gestión” y, como consecuencia, los indicadores de la misma, no sólo se refiere a unidades consideradas desde un punto de vista microeconómico, sino que se producen procesos de agregación en cuanto a la gestión desde posiciones macroeconómicas con la consiguiente necesidad de definir también indicadores en relación con esas necesidades y que entroncan, al menos en algunos casos, con niveles de decisión política.

Sirvan estos apuntes que apenas dibujan el problema como corolario de lo dicho anteriormente en relación con el concepto de indicador en sentido general y que expresan la dificultad que entrañará definir un marco adecuado de indicadores de gestión para el Sector Público.

Concretando la definición de indicador antes señalada, podría definirse indicador de gestión como *Instrumento de medición elegido como variable relevante que permite reflejar suficientemente una realidad compleja, referido a un momento o a un intervalo temporal determinado y que pretende informar sobre aspectos referidos a la organización, producción, planificación y efectos de una o varias organizaciones en sus diversas manifestaciones concretas.*

1.3. TIPOS DE INDICADORES

Una primera aproximación a las diversas clasificaciones de los distintos indicadores que podrían encontrarse mostraría la enorme variedad de posibilidades de clasificación que éstos presentan.

No es el objetivo de este trabajo explorar el amplísimo conjunto de diferentes clasificaciones que la literatura científica ofrece al respecto, aunque sí parece imprescindible introducir algunas de dichas clasificaciones con un doble objetivo, por una parte para que sirvan como marco de referencia para los gestores que vayan a utilizar este documento y, por otra, para abundar en aquellas clasificaciones que se van a utilizar preferentemente en este trabajo como fundamentales o, al menos, como imprescindibles para las organizaciones a las que va destinado.

Tal vez, una primera clasificación, la más simple de todas, aunque, como se verá más adelante, tal vez no sea una clasificación propiamente dicha sino una forma de presentación de datos, pudiera ser la que hace referencia a la propia esencia del indicador, a la característica básica de su propio ser, pudiéndose hablar así de:

Indicadores Numéricos y de Indicadores formados por palabras o Descriptivos

Como de su propio nombre se infiere, con los indicadores numéricos se hace referencia a una magnitud expresada en guarismos, mientras que con los indicadores descriptivos se expresarán situaciones o procesos mediante vocablos.

Un ejemplo fácilmente comprensible de indicador numérico sería “número de usuarios de trenes de largo recorrido durante un periodo determinado”, mientras que, utilizando el mismo sector productivo, un indicador descriptivo haría referencia al “grado de satisfacción en el servicio manifestado como bueno, malo o regular, por los usuarios de trenes de largo recorrido”.

La clasificación a la que se hace referencia no debe ser confundida con la necesidad de que todos los indicadores, como se tendrá ocasión de repetir a lo largo de este trabajo, deban contar con el correspondiente elemento descriptivo como explicación del dato, tanto si es numérico como si no, explicación que debe ser suficiente como para permitir una correcta interpretación del mismo.

Los indicadores descriptivos tienen una especial importancia a la hora de medir aspectos como la calidad en la prestación de los servicios, pero, en todos los casos,

debe tenerse en cuenta que este tipo de indicadores de calidad, normalmente, va a venir referido a variables cuantitativas, a valores absolutos o a porcentajes, expresados o susceptibles de ser expresados como tales por los individuos que “miden”, que manifiestan datos relevantes para esa medición.

Así, cuando se dice que la calidad en la prestación de un determinado servicio “ha mejorado” en un periodo de tiempo concreto, ese dato se deriva de la percepción de un subconjunto del total de usuarios de dicho servicio que así lo manifiestan y que, como consecuencia de la definición de indicador que se ha escogido, dicho subconjunto debe estar formado por un número de usuarios que “sienten” que ese servicio ha mejorado, pasando de “malo” a “regular” o “bueno” o de “regular” a “bueno”, con lo que ese dato “descriptivo” de mejora del servicio podría “convertirse” fácilmente en indicador cuantitativo, y probablemente dando una información más completa, como porcentaje de individuos que manifiestan su satisfacción en alguno de los apartados en que se ha dividido la calidad de la prestación.

Los anteriores comentarios no impiden, no obstante, la consideración, sobre todo a efectos de presentación de conjunto, de indicadores descriptivos como resumen de una situación o de un proceso, pero que, en este caso, debe ser completada también con los datos concretos de su formación para efectuar el correspondiente análisis.

1.3.1. Indicadores Simples e Indicadores Compuestos

Indicadores Simples se van a denominar aquéllos que se obtienen de manera inmediata respecto de las variables a las que representan

Pueden ser considerados como valores absolutos respecto a dichas variables, lo que, evidentemente, no quiere decir que dicha variable tenga que presentar también un valor absoluto.

Ejemplos de Indicador Simple podrían ser:

- Número de declaraciones de renta revisadas en un mes por la Dependencia de Gestión Tributaria de una Delegación de Economía y Hacienda.
- Número de alumnos matriculados en la asignatura de Teoría Económica I en la Facultad de Ciencias Económicas de la Universidad X en el curso 2004-2005.

Estos indicadores se obtienen mediante una medición inmediata de la variable a la que hacen referencia y son considerados primarios, simples o absolutos en el sentido de que no necesitan ser expresados como una relación o cociente relativo a dos o más variables o a dos o más aspectos interrelacionados de una misma variable.

Indicadores Compuestos, Secundarios o Relativos serían aquéllos que se obtienen mediante una relación o mediante un porcentaje como resultado de dos magnitudes referidas a una o a distintas variables que, a su vez, pueden o no constituir indicadores simples.

Así, constituirían indicadores compuestos, por ejemplo:

- Porcentaje de alumnos aprobados en la asignatura de Teoría Económica respecto a alumnos presentados a los exámenes de junio del curso 2004-2005.
- Porcentaje de beneficios que representan los resultados obtenidos respecto a las ventas totales del tipo de libro X en el Servicio de Publicaciones del Ministerio Y.

De la observación de los ejemplos se evidencia la “complejidad”, los distintos grados de combinaciones que pueden presentar los diferentes indicadores, pudiéndose decir en este sentido que si se contara, por ejemplo, con tres indicadores simples:

- Alumnos matriculados en Teoría Económica I en el curso 2004-2005.
- Alumnos presentados a exámenes de junio en Teoría Económica I en el curso 2004-2005.
- Alumnos aprobados en los exámenes de junio en Teoría Económica I en el curso 2004-2005.

Se podrían obtener los siguientes Indicadores Compuestos o Secundarios:

1. Indicador Secundario.—Número de Alumnos presentados a examen en Teoría Económica I en los exámenes de junio en el curso 2004-2005 respecto al número de alumnos matriculados en dicha asignatura.

2. Indicador Secundario.—Número de Alumnos aprobados respecto al total de matriculados en Teoría Económica I en los exámenes de junio en el curso 2004-2005.
3. Indicador Secundario.—Número de Alumnos aprobados respecto al total de presentados en Teoría Económica I en los exámenes de junio en el curso 2004-2005.

Como puede observarse, si, a su vez, se combinaran estos indicadores “elementales” con otros factores de medición, tales como la “calidad” de los alumnos aprobados y se extendiera el estudio poblacional a todas las asignaturas que se imparten en una Universidad podría obtenerse como resultado un número muy elevado de datos, que, progresando en su multiplicidad, se podrían combinar con los datos procedentes de asignaturas homogéneas de otras Universidades hasta conseguir combinaciones de muchos factores.

Ese grado de exhaustividad, que se ha preferido explicar con un cierto detenimiento, es, posiblemente, uno de los motivos que dificulten la utilización, que no la utilidad, de los datos relativos a indicadores: **se corre el riesgo de efectuar análisis demasiado simplistas si el mapa de indicadores no tiene el suficiente grado de desarrollo pero, también se corre el riesgo de ofrecer una información poco operativa si el cuadro de indicadores se convierte en un conjunto que ofrece unas matrices de datos demasiado densos y, lo que es peor, sin establecer un orden de preferencia entre los mismos.**

La solución a este problema debe pasar, como en tantas otras ocasiones en el estudio de los sistemas de información de toda organización, por establecer los niveles adecuados de información para cada usuario de la misma y, posiblemente, por empezar a utilizar informes con menos datos numéricos y más componente descriptiva por parte de los correspondientes expertos cuando se está hablando de información para niveles gerenciales.

1.3.2. Indicadores Físicos e Indicadores de Valor o Monetarios

Una de las grandes clasificaciones posibles de indicadores (dentro de lo que se ha denominado más arriba Indicadores Numéricos) es la que hace referencia al componente de la medición en cuanto la misma puede venir determinada por un factor de medición referido al cálculo de unidades no monetarias, por ejemplo: grado

de satisfacción de los usuarios de los transportes públicos, número de unidades producidas de un determinado libro por un servicio de publicaciones, Km. de autopista construidos, número de informes revisados por una determinada dependencia administrativa, etc. (Indicadores Físicos), mientras que el otro grupo de indicadores sería el compuesto por valoraciones, por mediciones valoradas en sentido monetario, así, cabría hablar de coste de realización de un km. de autopista, valoración de la producción de un libro determinado, coste de revisión de expedientes administrativos por determinada unidad, etc.

Un factor fundamental a tener en cuenta en relación con esta clasificación, y aspecto determinante que se explicará detenidamente cuando se haga referencia a los criterios de definición de indicadores, es la **homogeneidad** en su determinación.

En efecto, la homogeneidad de una medición, tanto si hace referencia a unidades físicas como a la valoración de un determinado componente o varios en las valoraciones monetarias, va a resultar un factor determinante en la correcta interpretación de un indicador, característica ésta que se manifiesta en su mayor amplitud en el caso de los indicadores físicos, de tal manera que podría hablarse de factor de homogeneidad como grado de aproximación a lo que sería una homogeneidad plena, aunque en la práctica se describirán las características de esa medición de acuerdo a criterios lógicos que deberán ser interpretados adecuadamente de acuerdo con los presupuestos de la sana crítica contable-gerencial.

Para terminar, cabe mencionar la importancia que va a tener el grado de homogeneidad “exógeno”, (se hace referencia a los mismos indicadores de diferentes entes) en el caso de las comparaciones entre indicadores que aparezcan como homogéneos a simple vista.

1.3.3. Indicadores “a priori” e Indicadores “a posteriori”

Mediante esta clasificación se hace referencia a la posibilidad de utilizar factores de medición que ofrezcan datos “a priori” o previstos y factores de medición que ofrezcan datos sobre realizaciones o “a posteriori”.

Como se ha señalado en relación con otros puntos de este apartado, a lo largo de este estudio se tendrá ocasión de profundizar en estos conceptos, señalándose ahora la evidente dificultad que, excepto en procesos fabriles, puede representar el cálculo de indicadores “a priori” en los que cabe la posibilidad de que influyan agentes ex-

ternos y subjetivos determinados, por ejemplo, por la capacidad de los factores de producción, por los juicios de valor de los sujetos proponentes, variaciones en los niveles de precios, variaciones en las condiciones de trabajo etc.

1.3.4. Indicadores Puntuales e Indicadores de Intervalo

Indicadores Puntuales son aquéllos que ofrecen información para una determinada situación referida a un momento concreto.

Un posible ejemplo de lo anterior sería el indicador “número de alumnos presentados al examen de junio de una asignatura determinada” o “personas que como máximo utilizan al mismo tiempo un servicio público de transporte”.

Estos indicadores responden a una visión estática de la actividad que, en ciertos casos puede tener gran importancia a la hora de planificar la prestación de una acción determinada.

En cambio, los Indicadores de Intervalo ofrecen una visión dinámica de la actividad de un organización, por ejemplo, “número de personas que han utilizado un determinado servicio público a lo largo del primer trimestre del año X”.

1.3.5. Indicadores según la finalidad de la medición

De acuerdo con la finalidad de la medición, o, posiblemente, también pueda decirse “en relación con el objeto de la medición”, de acuerdo, en definitiva, con lo que se quiere medir, pueden establecerse distintos tipos o categorías de indicadores.

Una posible entre tales clasificaciones sería la que los divide desde el punto de vista de los dos grandes ámbitos en que se manifiesta la actividad productiva de toda organización:

- a) Indicadores relativos a la organización y resultados de la actividad.
- b) Indicadores relativos a los efectos que esa actividad tiene en el “mundo exterior”.

En relación con esa tipología podría hablarse de “**Indicadores de organización productiva o de indicadores de producción**” y de “**Indicadores de efecto**”.

1.3.5.1. Indicadores de Producción

Mediante los indicadores de producción lo que se pretende es obtener una evaluación sobre la forma, los métodos, las características de las distintas fases que conforman la organización productiva de un ente determinado pudiéndose hacer referencia a la división orgánica o funcional de dicho ente.

Dentro de estos indicadores de producción, y siguiendo una terminología ya tradicional, podría diferenciarse entre lo que sería una visión estática y una visión dinámica de la organización.

Así, podría hablarse de:

a) Indicadores de Estructura

b) Indicadores de Proceso

Como ya se ha comentado, los **Indicadores de Estructura** harían referencia a aquellas variables significativas que manifiestan cuál es la organización de un ente determinado y de qué medios se dispone para la realización de las actividades que le sean encomendadas.

Así, como ejemplos de indicadores de estructura cabría hablar de “Número de empleados por cada unidad orgánica”, “Valoración de la capacidad técnica de los empleados por unidad orgánica”, “Distribución por edades de los empleados”, etc., referidos todos ellos a distintas variables relacionadas con el capital humano de una organización en un momento o un periodo determinado.

En referencia a los otros medios de producción de una organización cabría hablar, por ejemplo, de “Evaluación del estado de los medios de inmovilizado directamente relacionados con la producción o grado de obsolescencia de dicho inmovilizado”, “Porcentaje de valor de medios de inmovilizado destinados directamente a la actividad productiva propiamente dicha en relación con los medios totales de la organización”, etc.

Como puede entenderse fácilmente, tanto estos ejemplos como los que se han expuesto anteriormente y los que seguirán pretenden expresar la infinita variedad de indicadores que se puede definir en una organización, y que, probablemente, es causa de las dificultades que manifiesta el estamento gerencial a la hora de obtener un

aprovechamiento efectivo de su estudio, siendo fundamental, en consecuencia, definir aquellos indicadores realmente significativos y establecer un número suficiente pero no excesivo en función de los distintos destinatarios.

Dentro de lo que se ha denominado **Indicadores de Proceso**, se incluyen aquellos que se relacionan con una visión dinámica de la producción de la organización, (aunque no siempre va a resultar absolutamente claro cuándo se hace referencia a la estructura y cuándo al proceso), pudiéndose clasificar en:

a) Indicadores de Medios de Actividad

b) Indicadores de Resultados de Actividad

En los indicadores de medios de actividad se incluirán aquéllos que expresen el grado de actividad de un ente determinado, tales como “Número de horas de trabajador dedicadas a la realización de un producto”, “Tiempo medio empleado en la resolución de un expediente”, siendo, posiblemente, su característica fundamental que no presentan, al menos de una manera inmediata, una comparación de la producción, que, por supuesto puede ser conseguida como efecto directo en relación con indicadores estándar o de otros periodos, en términos relativos. Es decir, no dicen “a priori” si se ha producido o no “correctamente”, sino “cómo se ha producido”.

Estos indicadores de medios de producción pueden considerarse como un antecedente lógico de lo que se ha definido como indicadores de resultados de la producción, presentando un valor relativamente escaso en relación con estos últimos, lo que no quiere decir que, al menos en análisis de coyuntura, no puedan representar un “primer fogonazo” de información, seguramente más fácil de obtener y, como consecuencia, más rápido, que los datos necesarios para realizar, por ejemplo, un análisis de eficiencia.

Por supuesto, dentro de estos indicadores como en los de resultado de actividad, se distinguirán los relativos a actividades principales de los que se relacionan con actividades auxiliares o mediales, de los relacionados con actividades administrativas, etc.

Dentro de los Indicadores de Resultados de Actividad, (que no deben ser confundidos con el indicador “resultados de una organización“ que hace referencia a la diferencia entre gastos e ingresos) y siguiendo una terminología ya tradicional, podría distinguirse entre:

1. **Indicadores de Eficacia**
2. **Indicadores de Eficiencia**
3. **Indicadores de Economía**
4. **Indicadores de Calidad**

1. Indicadores de Eficacia

Parece conveniente antes de entrar en el concreto aspecto de este tipo de indicadores definir que se entiende como **eficacia**.

Mediante el término “eficacia” se pone de manifiesto el grado de cumplimiento de los objetivos previstos por una organización en un periodo determinado de tiempo.

Así, se dirá que una organización ha sido eficaz si ha alcanzado los objetivos de producción que se había propuesto.

Evidentemente, el concepto no debe ser entendido en una forma tan general, sino que sería más lógico hablar de “grados de eficacia”, entendiendo que una organización será tanto más eficaz cuanto más se aproxime a ese factor de referencia que como tal ha sido considerado.

No es el momento éste de entrar en las suposiciones o hipótesis de partida que plantea esta medición, que implica un cálculo que puede resultar complejo en organizaciones que, como las administrativas, se caracterizan por presentar una producción muy heterogénea, aspectos estos que se estudiarán más adelante.

Los indicadores de eficacia hacen referencia, pues, a mediciones físicas en las que se comparan resultados previstos o, al menos, fijados como alcanzables para cada actividad de una organización y los realmente conseguidos.

De acuerdo con la tipología (y con la metodología general) que en este trabajo se ha establecido debe tenerse en cuenta que se está haciendo referencia con esta primera aproximación a los “indicadores de eficacia” desde una perspectiva contable, desde una perspectiva en la que lo esencial es el control que de los datos de la organización poseen sus niveles gerenciales, una visión, en definitiva, que no aborda, al

menos con este tipo de indicadores, aspectos que llenan buena parte de la literatura sobre la materia, por ejemplo, y como muestra suficientemente explicativa, considérese el caso de la llamada “eficacia social” en la actuación de una organización determinada, aspecto éste que se comentará en el apartado de Indicadores de Efecto.

Ejemplos posibles de indicadores de eficacia podrían ser:

- Número de libros editados respecto al número de libros previstos en un Servicio de Publicaciones del Ministerio de Economía y Hacienda.
- Número de consultas atendidas respecto del número de consultas previstas en la campaña del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas en un periodo determinado.
- Número de auditorías realizadas por la Oficina Nacional de Auditoría (dependiente de la Intervención General de la Administración del Estado) respecto a las previstas en un periodo determinado.
- Número de cuadros restaurados por el Servicio de Restauración del Museo del Prado respecto de los previstos durante un periodo determinado.
- Kilómetros de autovía realizados en la Comunidad Autónoma de Castilla y León en relación con los previstos durante un periodo determinado.
- Potencia eléctrica instalada en las vías públicas de un municipio respecto de la potencia prevista a instalar durante un periodo determinado.

Independientemente de los problemas que conlleva el uso de estos indicadores, que se abordarán más adelante (recuérdese que ahora se están acotando conceptos), sí que parece importante señalar, como por otra parte se evidencia de su simple definición y de los ejemplos descritos, que los indicadores de eficacia presentan una medición relativamente burda, lo que no quiere decir innecesaria, sino incompleta, de la actividad de una organización. Baste para ejemplificar lo que se ha dicho, independientemente de otros factores igualmente importantes, que un ente puede llegar a conseguir un elevado grado de eficacia (aproximándose mucho a la meta propuesta), e, incluso, ser “sobreeficaz”, si se permite el neologismo (superando el nivel de producción previsto), y no ser una organización correctamente gestionada ni responder a lo que de ella se espera como consecuencia de que en un mundo de recursos escasos, en un mundo “económico” en definitiva, no se puede ser eficaz “a

cualquier precio”, es decir, habrá de tenerse en cuenta, entre otras, como ya se ha dicho, la variable “coste de producción”.

2. Indicadores de Eficiencia

Al igual que se hizo en el apartado anterior, conviene empezar el “acercamiento” a estos indicadores sentando las bases de lo que, al menos en este documento, se va a entender por **eficiencia**.

Como tal cabe considerar el factor que relaciona el coste de producción con la producción obtenida. **En ese sentido se entenderá que una organización es plenamente eficiente cuando consigue ser eficaz minimizando el coste de los recursos empleados para conseguir tal eficacia.**

En una organización perteneciente al Sector Privado se puede considerar, como de la misma definición se desprende, que una de las dos variables, bien el coste de los recursos, bien el objetivo de unidades a producir, debe ser considerado como una constante, como un factor invariable. Así, se dirá que una organización, o un área concreta de una organización, es tanto más eficiente cuando consigue alcanzar los objetivos de producción previstos con el menor coste posible, mientras que también podría predicarse lo mismo de un sector de la organización que fuera capaz de producir con un coste inferior aunque no alcanzara los objetivos de producción iniciales.

Por supuesto, en el Sector Público, posiblemente al menos en un elevado número de organizaciones o de ámbitos de producción, las variables no pueden ser modificadas arbitrariamente, sino que se convierten en parámetros exógenos al propio proceso.

Sin entrar en la posible discusión de esas hipótesis, lo que sí parece claro es que, al menos en el Sector Público, la condición de eficacia podría tener el carácter de condición necesaria en relación con el concepto de eficiencia. Debe observarse, como se tendrá ocasión de repetir a lo largo del documento, que cuando se introduce tal concepto se empiezan a manejar factores de información más complejos, interrelaciones entre los diversos factores, se implica a distintos sistemas de información de la organización, etc. En definitiva, se empieza a necesitar un soporte administrativo con unas características de desarrollo suficientemente evolucionadas como para permitir la combinación de los distintos inputs de información en tiempo y forma, además de con la suficiente calidad, como para obtener unos resultados, unos outputs de información relevantes.

Esa complejidad, que tiene su apéndice en la, a su vez, creciente complejidad del propio sistema de información de indicadores, debe ser un factor determinante a tener en cuenta a la hora de diseñar ese sistema, a la vez que determina la necesidad de utilización de sistemas integrados de información con los correspondientes soportes informáticos.

Por otra parte, si ya en el concepto de **indicadores de eficacia** se atisbaba la implicación de juicios de valor en los factores de comparación, a la hora de hablar de **indicadores de eficiencia** esos juicios de valor, esas hipótesis de partida, se multiplican. Piénsese en la determinación de criterios, con su consiguiente subjetividad a la hora de establecer ratios de asignación de costes comunes, como ejemplo significativo de lo dicho.

Como posibles ejemplos de la gran variedad de indicadores de eficiencia podrían señalarse:

- De un modo general todos los valores que comparan el coste real de los inputs con el inicialmente previsto para un volumen de producción determinado.

Como ejemplos concretos:

- Desviación en el coste medio de producción de un libro determinado editado por el Boletín Oficial del Estado comparado con el inicialmente previsto.
- Coste unitario de realización de una inspección tributaria de IRPF respecto al inicialmente previsto.

3. Indicadores de Economía

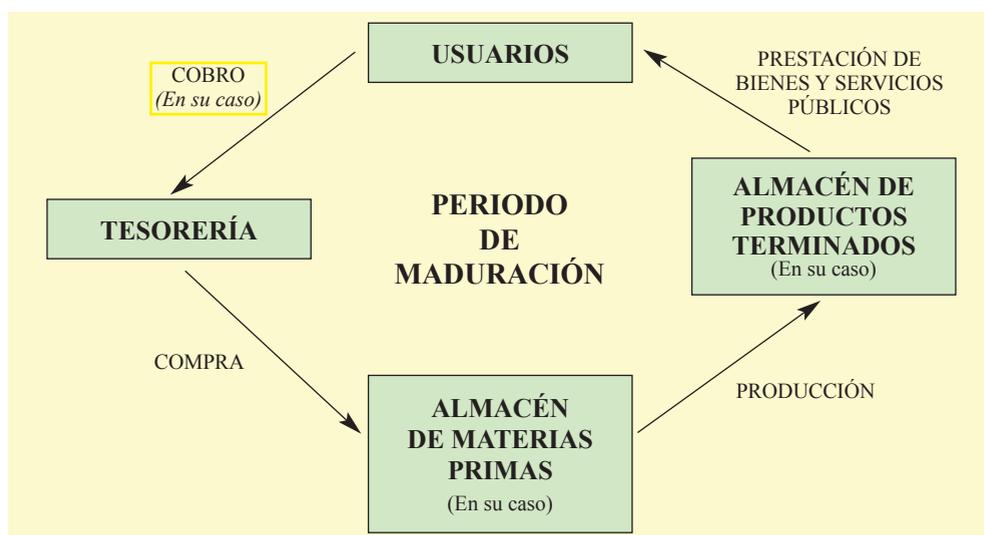
Mediante este concepto, **economía**, se hace referencia al parámetro que relaciona el coste de los recursos adquiridos, y empleados o no en el proceso productivo, en comparación con los inicialmente previstos.

Como se verá más adelante, en muchos casos el término economía hará referencia, necesariamente, a datos que no pertenecen al ámbito de la organización, sino que tendrá que compararse información interna con información externa.

Algunos posibles ejemplos de este tipo de indicadores podrían ser:

- Precio medio de las materias primas utilizadas para la realización de un producto determinado en comparación con el coste medio de dichas materias primas ofertadas por el conjunto del mercado.
- Cálculo de las distintas fases del periodo de maduración.

(El período de maduración puede entenderse como el plazo en el que el capital circulante está inmovilizado en el proceso productivo de la organización).



(Este tipo de información referido al ciclo productivo de una organización no debe entenderse como exclusivo de los entes industriales sino que, con las debidas correcciones, tiene gran importancia en las entidades administrativas oferentes de servicios).

4. Indicadores de Calidad

Hasta este momento se han ido expresando en los apartados anteriores (eficacia, eficiencia, economía) indicadores que, aunque influidos por juicios de valor, presentan la característica de que sus factores de cálculo se determinan en unidades de valor suficientemente asumidas por el conjunto de los distintos usuarios, es decir, la expresión del término de medición, bien unidades físicas de producto, de tiempo, valoraciones de esas unidades, etc., no presenta problemas considerada en sí misma. El factor discutible haría referencia a la fijación, en su caso, del “indicador a priori”, del componente de comparación, si ese componente es aceptable o no como unidad de referencia, pero no en relación con la unidad de evaluación en que se expresa.

Así, podría ser discutible si conseguir un número determinado de alumnos aprobados en una materia concreta es un índice válido o no de la eficacia del Departamento Universitario que la imparte y si el número concreto responde objetivamente a las posibilidades reales en la impartición de esa materia docente, pero el cálculo de los datos una vez fijadas las hipótesis, las condiciones de partida, representará un problema práctico, más o menos laborioso, pero sobre el que no deberían existir discusiones metodológicas.

Cuando se introduce un concepto como el de **calidad**, surgen problemas añadidos, tanto desde el punto de vista de su mera fijación, como desde el de la relación con los otros indicadores; por ejemplo, una organización podría ser muy eficaz o muy eficiente y estar prestando servicios con una calidad muy criticable (los alumnos aprobados del párrafo anterior tienen unos conocimientos inferiores a los que son habituales en los alumnos aprobados en esa materia en otras Universidades o los kilómetros de autopista construidos presentan problemas para la conducción que no deberían existir), así como desde el punto de vista de su medición concreta.

Por otra parte, es evidente que la percepción de los gestores de una determinada organización, precisamente por las características señaladas del concepto “calidad”, puede no coincidir con la de los usuarios de los bienes o servicios que constituyen la actividad de dicha organización.

Como consecuencia de lo anterior, puede decirse que el concepto calidad es un concepto “esquivo”, un concepto que, además, en el entorno al que este documento va referido, puede ser fácilmente distorsionado en función de quién lo utilice a la hora de presentar los datos consiguientes.

De lo dicho hasta ahora cabe hacer dos importantes reflexiones:

1. Los indicadores de calidad pueden ser concebidos, y estas dos facetas deberán ser tenidas suficientemente en cuenta, tanto desde el punto de vista de los estamentos gerenciales de las organizaciones, como desde el punto de vista de los usuarios del servicio o consumidores de los productos, que, a su vez, pueden ser usuarios internos, bien de la propia organización, bien de otras organizaciones del Sector Público, bien usuarios ajenos a dicho Sector Público.

No debe olvidarse, por otra parte, la consideración, sobre la que se volverá después, de la posible inclusión de ese aspecto externo de los indicadores de calidad entre los indicadores sociales.

2. Los indicadores de calidad se ven afectados por la falta de unidades, al menos en muchos casos, de unidades homogéneas generalmente admitidas, de medición, lo que implicará que su estudio, así como su valoración estén intensivamente sujetas a valoraciones subjetivas, y, por consiguiente, sesgadas, de los partícipes en las distintas actividades. La consecuencia debe ser el tratamiento especialmente cuidadoso de la información proporcionada por estos indicadores.

Podrían, qué duda cabe, introducirse magnitudes que trataran de expresar cuantitativamente valoraciones de calidad, aunque, posiblemente, no abarcarían, y, lo que es peor, podrían distorsionar la raíz del concepto.

Concluyendo, podría decirse que existirán factores de muy difícil medición al lado de aspectos que sí puedan cuantificarse en los diferentes análisis de calidad.

Posibles ejemplos de estos indicadores serían:

- Nivel de conocimientos de los alumnos de una determinada materia en los distintos ámbitos docentes.
- Calidad de las Auditorías realizadas por la Intervención General de la Administración del Estado, entendida dicha calidad a través de indicadores que midan, por ejemplo, el número de alegaciones presentadas por los órganos auditados en relación con el número de esas alegaciones admitidas por la Oficina Nacional de Auditoría, o Calidad de las actuaciones inspectoras realizadas por los correspondientes servicios de la Agencia Tributaria de acuerdo con factores como el número de actas recurridas, número de recursos admitidos por los Tribunales Económicos Administrativos, número de actas con sentencia en contra dictadas por los Tribunales de la Jurisdicción Contenciosa, etc.
- Grado de satisfacción de los usuarios de los servicios del Parque Móvil del Estado.

(Con estos tres ejemplos se pretende manifestar la dificultad de estos cálculos, la dificultad de obtención de datos y de su interpretación, la necesidad de acudir a técnicas como el Benchmarking, etc., aspectos éstos que serán ampliados en su momento).

1.3.5.2. Indicadores de Efecto

Mediante este tipo de indicadores las organizaciones pretenden conocer cuál es el resultado de su actuación en el conjunto de los destinatarios de los productos por ellas ofertados.

Lo anteriormente dicho tiene un carácter de generalidad que permite su aplicación a cualquier tipo de ente productivo, si bien en el caso de las organizaciones que componen el Sector Público, objeto de este documento, existen disparidades, marcadas sin duda por la diferencia de objetivos que las condicionan, en relación con las organizaciones productivas privadas.

En el caso de las Administraciones Públicas se pretenderá determinar el efecto, el impacto, que sus acciones de producción de Bienes y Servicios ocasionan en los consumidores y usuarios. Por otra parte, debe tenerse en cuenta que en esas actividades pueden participar varios entes correspondientes a distintos sujetos contables (valga como ejemplo el caso de la actuación en la regulación del tráfico por parte de la Jefatura Central de Tráfico, organismo autónomo dependiente del Ministerio del Interior, y de la Dirección General de la Guardia Civil, o el caso de la actuación en la vigilancia y seguridad de zonas urbanas por parte de entes pertenecientes, incluso, a diferentes Administraciones: Policía Local, Policía Autonómica, etc.).

En el caso de los entes empresariales o cuasi-empresariales integrantes del Sector Público las cuestiones de medición de efectos presentarán una problemática similar a la de las organizaciones empresariales privadas o de las integrantes en el ámbito de las Administraciones Públicas, dependiendo esa semejanza de su posición más o menos cercana a la producción de bienes y servicios públicos.

Lo anterior es cierto también para las organizaciones empresariales privadas pero con una importante matización, esas organizaciones pretenden como objetivo resuntivo de sus acciones, con diferentes tácticas y estrategias y al menos a largo plazo, la maximización del beneficio, y a medir ese objetivo, aun teniendo en cuenta todos los posibles objetivos mediales o intermedios, irán encaminados los indicadores de efecto. Así, puede ser que en el corto plazo el objetivo táctico para una organización consista en introducirse en un mercado determinado y, para conseguirlo, oferte sus productos a un precio inferior al que lo haría si actuara en un mercado en que se hubiera consolidado, teniendo especial importancia como indicadores de efecto en esos periodos el grado de penetración en el mercado, la satisfacción de los

clientes, etc., pero en el largo plazo esos indicadores serán instrumentos de medición del grado de maximización del beneficio.

Por supuesto, una de las grandes diferencias de las unidades que componen el Sector Público es que el objetivo de maximización del beneficio, al menos en las organizaciones “puramente” administrativas (componentes de las Administraciones Públicas), no solamente no es primordial sino que no tiene sentido.

La cuestión no es baladí: los entes privados organizan sus sistemas de producción, con las matizaciones señaladas, para la consecución de un objetivo básico o esencial, y, lo que es también importante para los fines de este documento, orientan sus sistemas de información para recibir-producir datos con ese objetivo; pero, además, ese es un objetivo con unas posibilidades de cuantificación mucho más objetivas que las posibilidades de medición, y por tanto de evaluación, de los efectos que la producción “pública” presenta.

Deben tenerse en cuenta, asimismo, otros dos factores importantes que condicionan las diferencias entre los dos sectores: por una parte, cuando se habla de Sector Público, como ya se ha expuesto, y como quedará de manifiesto en el capítulo segundo de este documento, se está haciendo referencia a un concepto que desde una perspectiva taxonómica está formado por una heterogeneidad de entes, manifestándose esa heterogeneidad tanto en aspectos organizativos como financieros, teleológicos, etc., y, también como consecuencia de esa variedad, existen organizaciones, sujetos contables a los que sería aplicable el principio de entidad contable, que están, a su vez, compuestos de segmentos heterogéneos de organizaciones-funciones. Organizaciones que se mueven en mercados, o al menos referidos a grupos de consumidores o usuarios que presentan grandes divergencias, actuando, a veces, algunas de estas organizaciones como instrumentos, como entes mediales, de la actuación de otros de los componentes del sector.

Baste como ejemplo de lo anterior citar lo diferente que puede ser la actividad y los objetivos de una organización como Aeropuertos Nacionales y Navegación Aérea, un organismo como el Boletín Oficial del Estado, donde a su vez se podría distinguir su actividad como Gaceta Oficial de la de producción de libros, o la actividad, mejor debería decirse “actividades”, del Ministerio de Asuntos Exteriores, o la de un segmento como la Intervención General de la Administración del Estado dentro del conglomerado más complejo que formaría el Ministerio de Economía y Hacienda como ejemplo de institución medial que no “vierte”, al menos como objetivo principal, sus actividades al exterior del sector.

Todo lo dicho en este apartado debe además, desde una consideración teórico-práctica, complementarse con la inexistencia de cauces adecuados de medición de los outputs de estas organizaciones, posiblemente como consecuencia de lo anterior, lo que condiciona enormemente las posibilidades reales de explotación de información válida.

Puede decirse, en ese sentido, que lo que habitualmente existe en las organizaciones administrativas, entendiendo por tales las integrantes del sector Administraciones Públicas, son esfuerzos puntuales en la medición de esos efectos, pudiéndose caracterizar esas acciones por su componente asistemático, en muchos casos fruto del esfuerzo de personas concretas y que, en la mayoría de las ocasiones, se producen con un retraso temporal que no permite su utilización para la mejora de la gestión.

Esas características son:

- Falta de una organización sistémica para la obtención-explotación de información referida a los efectos de las acciones de las Organizaciones “Públicas”.
- Obtención de información poco relevante desde el punto de vista temporal

Y tales características conforman una situación muy por debajo de los mínimos lógicos en toda estructura productiva avanzada.

Por otra parte, parece importante señalar, en estrecha relación con lo dicho hasta ahora, que en estas organizaciones no suele existir un departamento específico encargado de medir estos efectos, que en sus organigramas no existe un segmento dedicado a estudiarlos, a compendiar información y a proceder a su estudio.

En resumen, puede decirse que en el aspecto de los **indicadores de efecto** el problema que se plantea no es sólo la determinación de cuáles de los posibles indicadores son los realmente relevantes a la hora de proceder a su definición, sino que éste sería un problema mediato, el aspecto más inmediato, el problema básico con el que se encuentran estas organizaciones, es la falta de una infraestructura mínima para poder abordar el problema: no existen dotaciones, no existe personal especializado, etc.

Esta situación, ineludible desde el punto de vista práctico al que se enfoca este documento, implica, necesariamente, un planteamiento relativamente menos ambicioso en relación con estos indicadores si se compara con el caso de los denomina-

dos “indicadores de actividad”. En efecto, en este último caso existe información suficiente en la organización aunque no se trate desde el punto de vista de un análisis sistemático; pero en el caso de los indicadores de efecto, sobre todo en aspectos de calidad, de satisfacción, o en aquello que perciben los consumidores o usuarios, el aspecto es tan desolador, tan “desértico” podría decirse, que intentar cubrir de manera inmediata ese vacío posiblemente condujera a esfuerzos teóricos irrealizables desde un punto de vista práctico, o a la obtención de información sesgada que pudiera confundir más que ayudar a la toma de decisiones.

Se impone de esta manera la consecuencia de que la recomendación fundamental en relación con estos indicadores sea la creación de estructuras suficientes dentro de las organizaciones como primer paso ineludible, debiéndose entender el resto de recomendaciones o de pautas que aquí se establezcan como acercamientos posibilistas más que como soluciones definitivas.

Un componente esencial en el cálculo de los datos relativos a estos efectos de la actuación de las organizaciones del Sector Público y a la definición consecuente de indicadores corresponderá a los efectos externos que se comentarán más adelante.

Posibles ejemplos de la infinidad de indicadores de efecto podrían ser:

- Mejora en la calidad de vida de los habitantes de una zona determinada como consecuencia de las actividades de prestación sanitaria.
- Mejora en la información económico-financiera de las cuentas del Sector Público Organismo Público X como consecuencia de la realización de Auditorías sistemáticas por parte de la Intervención General de la Administración del Estado.
- Disminución del número de horas perdidas de trabajo en las empresas de la zona como consecuencia de la construcción de la autopista X.

Una cuestión importante a señalar en el cálculo de estos indicadores es la necesidad de acudir recurrentemente a técnicas estadísticas, con los consiguientes problemas de sesgo en la información manejada, para su determinación, cálculos estadísticos obtenibles, en la mayoría de los casos, mediante encuestas a diferentes segmentos de la población.

Debe señalarse, asimismo, la importancia que supone la introducción de medidas de calidad en las prestaciones públicas, que como ya se indicó pueden venir referi-

das a los aspectos internos de producción de la organización tanto como a la percepción de esa calidad por los destinatarios de dicha producción.

En relación con los medidores o indicadores de efecto se hace referencia constante al aspecto de la calidad como factor determinante en el sentido de que una medición de esos efectos sin la incorporación intrínseca, porque vaya implícita en el propio indicador, caso de “mejora del medio ambiente como consecuencia de una acción de la Confederación Hidrográfica X”, o bien como factor extrínseco, “ponderación del número de licenciados universitarios en determinada carrera en relación con los conocimientos que poseen dichos licenciados”, es factor determinante para una correcta medición, en la mayoría de los casos, de esos efectos. Piénsese en este sentido, y aprovechando uno de los ejemplos utilizados, el caso de la Universidad X en que se han podido licenciar en determinados estudios 100 alumnos, mientras que en la Universidad Y se han licenciado sólo 50 alumnos; de la primera lectura de los datos se podría tener la impresión, y siempre teniendo en cuenta que el nivel de calidad de los licenciados universitarios va a tener una incidencia positiva para la sociedad como usuaria de los mismos, de que la Universidad X ha conseguido un mayor efecto que la Universidad Y, por el contrario si se introdujera un factor de calidad en esos licenciados, por ejemplo “nivel de conocimientos poseídos”, es posible que el resultado fuera otro.

Del anterior ejemplo también se pueden obtener otras conclusiones que sirvan para esta primera aproximación al problema, como es la dificultad en determinar a qué se llama “grados de conocimientos poseídos” o “calidad de los licenciados”, la dificultad, y sobre todo, la desviación que introducir unos u otros parámetros puede ocasionar.

Evidentemente, también se puede acudir a criterios indirectos de medición, tales como “número de licenciados que se doctoran en determinada Universidad” o “número de licenciados en determinada Universidad que consiguen un puesto de trabajo en un periodo concreto” (piénsese como comentario elocuente del posible sesgo que puede presentar esta medición si se introdujera el factor “puesto de trabajo estable” en lugar de “puesto de trabajo”), siendo el principal problema en relación con estos indicadores la dificultad de su medición, que normalmente requerirá la colaboración de agentes externos, y el retraso con que se conoce su medida.

Lo que se ha tratado de poner de manifiesto con el razonamiento anterior es, además de la dificultad de medición de estos indicadores (tanto desde un aspecto

ontológico como desde el aspecto de falta de estructura adecuada en las organizaciones) que presentan unos condicionantes, unos juicios de valor, que, posiblemente, les aproximen más a estudios cuasi-sociológicos que a información contable, lo que, por supuesto, no disminuye su importancia.

Por supuesto, no todo el ámbito de los indicadores de efecto, con el factor casi omnipresente de la calidad, presenta unos condicionantes de dificultad en su medición y de “falta de referencias” o de “falta de objetividad” como tal vez se ha venido planteando; pueden existir posibilidades de medición “objetiva”, aun incluyendo factores de calidad, por ejemplo, porque exista un estándar de esa calidad unánimemente reconocido o un factor indirecto suficientemente inmediato para la medición de esos efectos.

Podría hablarse, en ese sentido, de medidores objetivos y de medidores basados en percepciones subjetivas, lo que en terminología de Holbrook y Corfman (“Quality and Value in the Consumption Experience: Phaedrus rides again”) se denomina “calidad mecánica” y “calidad humana”.

Se está haciendo relativamente habitual, además, que cuando se hable de indicadores de efecto se haga mención del término “excelencia”. Sin entrar en posibles matices diferenciadores, puede admitirse que los términos “calidad en las prestaciones públicas”, en el sentido de la percepción que los destinatarios manifiesten, y “excelencia” pueden considerarse sinónimos.

1.3.6. Los Indicadores en Función del Horizonte Temporal

Hasta este momento se han ido describiendo conceptos de indicadores que hacían referencia al desarrollo de las actividades de las organizaciones, tanto desde el punto de vista de la evaluación de la producción como desde la perspectiva de la percepción de esa producción por los destinatarios de la misma.

Además de esa evaluación es evidente, así ocurre en las organizaciones “privadas”, y, como se tratará de explicar, el aspecto es aun más importante en el ámbito público, que las organizaciones no solamente “actúan” en el corto plazo, mediante mecanismos de acción-reacción en función de los elementos de retroalimentación de sus sistemas de información, sino que contemplan horizontes temporales que marcan sus acciones a medio y largo plazo dentro de lo que tradicionalmente se ha dado en llamar “planificación estratégica”.

En ese contexto, las diferentes organizaciones pueden diseñar políticas de I+D, plantear variaciones más o menos sustanciales en las características de la producción, estudiar la posibilidad de actuar en mercados diversificados sectorial o territorialmente, etc.

Esas decisiones pueden afectar a la propia estructura de la organización en sus diversas manifestaciones, tales como la creación de nuevos centros de actividad o el cambio en los sistemas de producción, o bien a lo que se podría denominar “política de relación con los clientes”, donde se incluirían decisiones sobre características de los productos, desarrollo de productos nuevos, etc.

Para tomar decisiones en relación con los aspectos señalados es evidente que las organizaciones necesitan información, y aquí se vuelven a reproducir los problemas señalados con anterioridad respecto a determinar qué información es la relevante para la toma de decisiones, diseño de los sistemas de información que permiten mantener un nivel adecuado en la recepción y análisis de dicha información, etc., con el consiguiente problema, también en este sentido, de la necesidad de acudir a factores, a indicadores de información en definitiva, que no son totalmente controlados por las organizaciones y que pueden presentar un grado de fiabilidad relativo en función de la fuente de la que proceden, piénsese en este sentido en los resultados de las encuestas a posibles futuros usuarios o en las hipótesis, casi predicciones, sobre evoluciones del índice general de precios en un país.

En el caso de las organizaciones administrativas y, en general, en las organizaciones que componen el Sector Público existen evidentemente factores, al menos desde un punto de vista de abstracción teórica, similares a los de las organizaciones privadas, con la consabida diferenciación de que no existe un mercado como tal, pero en este caso es posible afirmar que la no existencia de tal mercado, desde el punto de vista de lo que podríamos llamar Indicadores de Decisión Estratégica, no es un condicionante fundamental para la determinación de dichos indicadores.

En efecto, tal vez la cuestión más importante en relación con el mercado en esta comparación agentes públicos-agentes privados productivos que se viene estableciendo venga determinada por la manifestación explícita de la demanda de ese mercado, de las preferencias de los consumidores en definitiva, manifestadas a través del precio que están dispuestos a pagar por el consumo de un bien determinado, aspecto éste que no se encuentra presente en el caso de los bienes públicos y sólo parcialmente en el caso de los semipúblicos (debe considerarse lo que se está

diciendo como una simplificación de un concepto que tiene otras muchas consideraciones). Pero, cuando se toman decisiones de producción a medio y largo plazo (en este caso nos estamos refiriendo al Sector Público) esas decisiones se basan en información que se manifiesta de la misma forma, o al menos de forma similar, a como sucede en el sector privado, mediante hipótesis basadas en encuestas, en perspectivas de satisfacción manifestadas por los usuarios de servicios públicos, y, naturalmente, por las preferencias, también desde un punto de vista macroeconómico como expresiones de preferencia sobre acciones del Sector Público, expresadas por los resultados electorales.

Las decisiones a nivel político se basarían, de esta manera, en lo que podría denominarse “Indicadores Sociales”, que, posiblemente, son ahora percibidos, en muchos casos, como necesidades no sistemáticamente manifestadas y recogidas por los gestores políticos, y no como apreciaciones intuitivas de esos gestores, no pareciendo éste el foro adecuado para entrar en un análisis de un problema como éste.

Esta cuestión se puede trasladar, al menos hasta cierto punto, a aspectos relacionados con la política macroeconómica de organizaciones concretas, que ahora sí, pueden y deben utilizar los recursos de que disponen, los que la sociedad les permite gestionar, de la mejor manera posible, y en sus decisiones deben contemplar, independientemente de que las instancias políticas tomen las decisiones que estimen convenientes, la necesidad de contar con indicadores de este tipo, que permitan, precisamente, que esas decisiones tengan base suficiente y dejen de apoyarse en criterios no contrastables.

Se puede hablar así de la necesidad de contar, de definir, de sistematizar por parte de las organizaciones integrantes del Sector Público, sistemas de indicadores que permitan una correcta planificación estratégica tanto desde el punto de vista interno como externo.

Indicadores a Corto Plazo serían aquellas magnitudes que permiten cuantificar o calificar el objeto de las actividades de la organización con la finalidad de obtener una respuesta inmediata ante las situaciones no deseadas que puedan producirse, viniendo referidos, por tanto, al ejercicio económico de la organización.

Indicadores a Largo Plazo serían aquéllos que permiten, mediante el análisis correspondiente, facilitar a la organización la toma de decisiones estratégicas que afectarían a lapsos de tiempo superiores al ejercicio económico.

1.4. INDICADORES DIRECTOS E INDICADORES INDIRECTOS

En el marco de la actuación de las Administraciones Públicas, y en menor medida en el de otras unidades empresariales o cuasi-empresariales englobadas en el Sector Público, parece fundamental desterrar definitivamente la idea de que no se pueden obtener indicadores adecuados en la medición de sus actividades, pero, no obstante, lo que sí parece indudable es que esa medición puede presentar características especiales como consecuencia de su heterogeneidad, de lo costoso de su control (para efectuar la referida medición), la ausencia de actividades similares de comparación en otros ámbitos (sector privado), etc., aspectos que normalmente se han venido vinculando a los diferentes objetivos que pretendían estas organizaciones.

En el anterior sentido cabe señalar que, independientemente de cuál sea el objetivo que pretende alcanzar una organización considerada a nivel microeconómico, (otra cuestión sería discutir si el Sector Público es más o menos eficaz para alcanzar sus objetivos de redistribución de la renta y la riqueza a través de su política social, por ejemplo, aspecto que pertenece a una visión macroeconómica del problema), que es la preocupación fundamental de este estudio, sin descartar por ello la referencia a esos aspectos globales, esas posibilidades de medición deben ser abordadas con la orientación de la consideración de todas estas unidades como entes productivos.

Lo dicho hasta ahora tiene importancia en relación con los conceptos de indicadores directos e indicadores indirectos que se tratarán a continuación.

1.4.1. Indicadores Directos

Mediante la denominación de *indicadores directos* se hace mención a aquellos factores que permiten expresar, cuantificar la actividad productiva mediante una medición o evaluación directa de la misma.

En una primera aproximación al problema podrían citarse como ejemplos de lo que se dice los siguientes:

- Numero de declaraciones de renta revisadas por la Dependencia de Gestión Tributaria de la Delegación de Economía y Hacienda X en un periodo determinado.

- Número de pacientes atendidos por cada hora en cada consulta de Medicina Familiar en el Ambulatorio X.
- Número de expedientes de legalización de inmigrantes tramitados por la Unidad Administrativa X.
- Coste unitario de edición del libro “Leyes Tributarias año x”.

En todos estos casos se necesita medir de forma inmediata la producción para determinar los parámetros señalados, lo que no impide que se obtenga una información sesgada de la realidad que se examina.

Ese sesgo se produce en relación con dos aspectos:

1. **La heterogeneidad de la producción.** Debe tenerse en cuenta, en consecuencia, a la hora de evaluar, y, sobre todo, de comparar, ese grado de heterogeneidad que presentará el indicador.
2. Esa evaluación directa debería matizarse en todo caso con la introducción de un concepto que habitualmente no se tiene en cuenta en la producción de Bienes y Servicios Públicos: **la calidad de lo producido.**

Los indicadores que se han señalado como ejemplos contemplan aspectos relativos a lo que más arriba se denominaron indicadores de eficacia e indicadores de eficiencia que presentan un grado diferente de complejidad y, posiblemente, de refinamiento, en cuanto a la correcta medición de la actividad, pero que, en todo caso, se han considerado pertenecientes a este grupo de indicadores directos.

No se va a insistir más por ahora en este concepto del que sólo se pretende un mínimo acercamiento al desarrollo que se producirá en este trabajo, y, sobre todo, en la práctica de cada organización.

1.4.2. Indicadores indirectos

***Indicadores indirectos* son aquéllos que permiten expresar o cuantificar la actividad productiva mediante una medición o evaluación mediata de la misma a través de un factor que de acuerdo con las reglas de la lógica permite establecer un nexo causal entre la actividad a medir y dicho factor, de manera que, con el**

suficiente grado de certeza, puedan sacarse conclusiones válidas sobre la medición de una actividad en función de la evaluación de dicho factor interpuesto.

Una primera aproximación al problema podría sugerir que estos indicadores indirectos serían sustitutivos, “sucedáneos”, de los indicadores directos y que sólo deberían utilizarse en caso de no contar con los indicadores directos.

Posiblemente esa conclusión no es acertada. En efecto, tal como se conciben estos indicadores indirectos, aspecto que se verá con más claridad en los ejemplos que se acompañan, siempre será aconsejable acompañar el cálculo de los indicadores directos del de los indirectos, debiéndose tener en cuenta que uno de estos indicadores que podrían ser considerados indirectos, o mediatos, de evaluación de actividades, el coste de las actividades, es una condición necesaria para efectuar la correcta medición de la evaluación de un indicador directo de la máxima importancia como es el de la medición de la eficiencia de una organización respecto de una actividad concreta.

La importancia de estos indicadores indirectos crecerá cuando se trate de medir actividades muy heterogéneas en que los cálculos de indicadores directos deberán ser matizados, deberán pasar por el tamiz de esta información complementaria.

Posibles ejemplos de indicadores indirectos serían:

- Coste global de revisión de recursos administrativos de determinado tipo por el Tribunal Económico Administrativo Central
- Número de personas dedicadas al control de extranjeros en el Aeropuerto de Barajas.
- Número de horas empleadas en la recogida de datos de determinado tipo de encuesta realizada por el Instituto Nacional de Estadística.
- Número de horas de Docencia Directa realizada en la impartición de clases de la Asignatura X en la Universidad Y.

1.5. INDICADORES ENDÓGENOS E INDICADORES EXÓGENOS

Con la introducción de los conceptos de exógenos y endógenos referidos al problema de determinación de indicadores para la gestión de unidades del Sector

Público se podría hacer referencia a dos conjuntos de información con características diferenciadas, por un lado se hablaría de aquellos indicadores referidos al ámbito interno de la organización en relación con los efectos que las actuaciones de la misma producen en el ámbito externo de las mismas, pero en este trabajo se hace referencia a otra de las posibilidades, al utilizar esta nomenclatura haciendo referencia a aquellos indicadores que se refieren a la actividad de la organización en un sentido amplio, es decir, teniendo en cuenta todas las consecuencias y efectos tanto directos como reflejos de la actividad de la organización en oposición a esos mismos datos provenientes de otras organizaciones encuadrables en el Sector Público o en el Sector Privado.

En definitiva, lo que se plantea en este caso no es sólo la posibilidad, sino la necesidad de contar, además de con referentes internos relativos a la propia organización, también con referentes externos a esa organización, lo que se podría traducir en la utilización de técnicas de benchmarking, entendiéndose por tal concepto, en una aproximación simplificada, aquel conjunto de datos (datos para obtener indicadores de comparabilidad en suma) que proporciona información, desde un punto de vista microeconómico, sobre las actividades, organización, etc., de otras organizaciones comparables a la organización que está desarrollando su sistema de indicadores.

Con la utilización de los indicadores exógenos lo que se pretende es considerar a las organizaciones en estudio incluidas en un marco global en el que se puedan comparar todos los segmentos de actividad intentando conseguir como consecuencia, al igual que con el resto de información útil para la gestión, una mejora en los sistemas de producción y de “venta” de los bienes y servicios producidos o, en el caso de las organizaciones más puramente administrativas, de los efectos buscados.

Esa comparación podría realizarse bien desde un punto de vista interno al Sector Público, bien respecto a unidades externas al mismo y tener también en cuenta la relación con unidades del mismo ámbito de actividad o no, pudiéndose establecer un cuadro de posibilidades en la siguiente forma:

INDICADORES EXÓGENOS POSIBILIDADES DE COMPARACIÓN	
SECTOR PÚBLICO	SECTOR PRIVADO
COMPARACIÓN CON ORGANIZACIONES CON EL MISMO ÁMBITO DE ACTIVIDAD	COMPARACIÓN CON ORGANIZACIONES CON EL MISMO ÁMBITO DE ACTIVIDAD
COMPARACIÓN CON ORGANIZACIONES CON ACTIVIDADES SEMEJANTES	COMPARACIÓN CON ORGANIZACIONES CON ACTIVIDADES SEMEJANTES
COMPARACIÓN CON ORGANIZACIONES CON DIFERENTES ACTIVIDADES	COMPARACIÓN CON ORGANIZACIONES CON DIFERENTES ACTIVIDADES

Por supuesto, las clases de comparación descritas son sólo algunas de las posibles, piénsese en el caso de aspectos de adquisición de factores productivos, organización de recursos humanos, etc.

Como ejemplos de estos indicadores exógenos podrían señalarse:

1. **Comparación de la organización con unidades que realizan las mismas actividades dentro del Sector Público.**
 - Indicadores relativos a los datos sobre eficiencia entre las distintas Delegaciones de Economía y Hacienda
2. **Comparación de la organización con unidades que realizan actividades semejantes dentro del Sector Público.**
 - Indicadores relativos a los datos de las Inspecciones de Trabajo en relación con los datos de las Inspecciones de Consumo.
3. **Comparación de la organización con unidades que realizan actividades diferentes dentro del Sector Público.**
 - Indicadores que comparan el tiempo que se tarda en resolver un expediente administrativo por parte de una unidad dependiente de un Ministerio en relación con el mismo caso en otro Departamento Ministerial.
4. **Comparación de la organización con unidades que realizan las mismas actividades dentro del Sector Privado.**
 - Indicadores respecto a la calidad de la enseñanza en Universidades Públicas respecto a Universidades Privadas.
5. **Comparación de la organización con unidades que realizan actividades semejantes dentro del Sector Privado.**
 - Indicadores que comparan datos relativos al uso de servicios públicos de transporte en tren respecto a datos relativos al servicio privado de autobuses.
6. **Comparación de la organización con unidades que realizan actividades diferenciadas dentro del Sector Privado.**

- Indicadores que comparan el coste de los servicios administrativos en una unidad del Sector Público en comparación con una organización del Sector Privado.

Evidentemente, a nadie se le escapa que los datos que ofrecen un nivel de información más directamente utilizable son los relativos a las unidades que realizan las mismas actividades, tanto dentro del Sector Público como en la comparación con el Sector Privado.

No obstante, no cabe descartar la utilización de otras informaciones que puedan representar una especie de estándar de optimización en otros ámbitos, un referente que pueda ser reconocido como paradigma de organización/producción/comercialización por los diferentes agentes económicos (sin descartar decisiones sobre cambios en las técnicas y organización productivas, recurriendo, por ejemplo, al *Out-sourcing* en su caso, etc.).

Las posibilidades de comparación, análisis econométricos (piénsese en las posibilidades que a los niveles directivos de la Agencia Tributaria les podría proporcionar un análisis de regresión en relación con los datos de las diferentes unidades por ellos coordinadas con los consiguientes datos promedios y la determinación de unidades que se encuentran fuera del tipo “aceptable” de “resultados”), etc., que plantea este tipo de información necesita resaltarse más de lo que habitualmente se hace en el estudio de la información útil para la gestión.

1.6. INDICADORES PARA MEDIR EXTERNALIDADES

La intervención del Sector Público en el ámbito económico-social busca el logro de unos objetivos concretos que, en líneas muy generales, se resumen en, por una parte, la **incapacidad del mercado**, es decir del Sector Privado, en suministrar ciertos tipos de bienes y servicios y por otra en la **inconveniencia de que la iniciativa privada intervenga en ciertos sectores que trascienden más allá de los intereses particulares**.

En el primer caso, al hablar de una economía de mercado como la española, el Sector Público interviene para subsanar “fallos” de dicho mercado. Puede ponerse como ejemplo la *prestación del servicio postal universal* que es realizada por un organismo público ante la necesidad de llevar el correo y la mensajería a cualquier punto geográfico del territorio nacional, pues el sector privado sólo está dispuesto a cubrir una parte del mismo en función de las expectativas de beneficio.

El segundo de los casos mencionados se ejemplifica con los socorridos asuntos de *la defensa nacional, la representación exterior o el mantenimiento de la ley y el orden* que por razones obvias son el Estado u otros organismos públicos quienes deben asumirlas en exclusiva.

No hay que olvidar, por otra parte, que el Sector Público también actúa buscando determinados efectos económicos ante una situación determinada ejecutando medidas de política económica que estimulen o enfrien la economía según las necesidades.

Pues bien, esta “intromisión” del Sector Público en la vida social y económica de una sociedad genera o puede generar, junto con los efectos perseguidos, otros que podrían denominarse secundarios, sobre terceros o, en términos hacendísticos, **economías externas o deseconomías de consumo y producción** (efectos que no son, por otra parte, exclusivos del Sector Público, sino propios de toda organización productiva).

En este sentido, es decir, en el ámbito público, objeto de este documento, se puede definir un **“efecto económico externo” como una ganancia o pérdida económica o social en sentido amplio, experimentada por uno o más agentes sociales, como consecuencia de las acciones ejecutadas por las distintas unidades del Sector Público**. Estas acciones pueden ser tanto de consumo como de producción y los motivos que las generan, los arriba señalados.

Este tipo de efectos a veces tienen un impacto social verdaderamente importante y en gran medida desconocido. Identificar tales efectos y conocer el grado en el que inciden social y económicamente sobre los ciudadanos es asunto primordial para el gestor público y para la sociedad en su conjunto. La utilización de indicadores de gestión adecuados se manifiesta como uno de los elementos fundamentales para medir los efectos externos de las decisiones públicas. Como ya se ha comentado con anterioridad, este tipo de efectos puede ser tanto positivo como negativo.

Uno de los ejemplos más socorridos que sirve para ilustrar las externalidades positivas es la *educación pública*. Esta clase de gasto tiene un efecto directo sobre las personas a quienes se imparte gratuitamente la instrucción, elevando gradualmente su nivel cultural y su formación profesional, es decir la utilidad o satisfacción del consumidor y, además, la sociedad en su conjunto se ve beneficiada en la medida en que la elevación del nivel cultural de un país ocasiona utilidades tanto sociales (erradicación del analfabetismo y consiguiente aumento de la calidad de vida) como

económicas, por ejemplo con una elevación general de la productividad al contar con una mano de obra más instruida, lo que a su vez puede provocar una posible reducción de precios u otros efectos que podrían considerarse beneficiosos.

Puede suceder, por otra parte, que los efectos consistan en un incremento de la demanda de ciertos bienes y servicios como pueden ser libros, periódicos, etc. lo que, posiblemente, repercutiría favorablemente en el desarrollo del sector editorial.

Pero como se ha dicho más arriba los efectos externos pueden tener carácter negativo en el sentido ya mencionado. Así, en la inversión pública en infraestructuras, por ejemplo autopistas, embalses, etc., junto con los indudables y evidentes efectos beneficiosos sociales y económicos, afloran otros tales como la degradación medioambiental (contaminación, invasión de espacios naturales de valor ecológico, anegación de pueblos y valles, etc.) que entre otros efectos repercute negativamente en la calidad de vida de los ciudadanos presentes y futuros.

Sobre todo en este último aspecto señalado, la concienciación ciudadana es cada vez mayor y la sociedad demanda información veraz del estado ambiental en el que vive y de los efectos que los agentes productivos, sobre todo los controlables a través del Presupuesto, originan.

Es evidente que se hace referencia a realidades poco tangibles y en consecuencia es grande la dificultad, primero de identificar y después de medir, este tipo de economías y deseconomías externas. Identificarlas porque las externalidades pueden a veces presentarse en distintos niveles de apreciación, unas de manera inmediata, otras a medida que las primeras se han ido manifestando actuando en una especie de “efecto dominó”. Además, los efectos pueden producirse simultáneamente en los dos sentidos, positivo y negativo, lo que complica aún más el acierto o fallo de una posible acción.

Entre otras posibilidades, lo que los agentes sociales están demandando es un análisis coste-beneficio y la necesidad de utilizar instrumentos adecuados de medición, de los que los indicadores de efecto o impacto social directo e indirecto adquieren una gran relevancia.

En todo caso, las dificultades de observación, de medición, de interpretación de la información a este respecto presenta un grado de dificultad que a nadie se le escapa, además de la necesidad de efectuar análisis macroeconómicos, o al menos de nivel agregado que, posiblemente, escapan al objetivo de este estudio.

Todo lo señalado no debería sin embargo ser excusa para no abordar o posponer hasta un futuro incierto la definición de un amplio espectro de indicadores de gestión de tipo social, ecológico o medioambiental adecuados, que proporcionen la información solicitada, informen a todos los agentes sociales y contribuyan de forma eficaz a la toma de decisiones públicas.

RESUMEN

Como resumen de este primer capítulo, se puede resaltar la necesidad creciente, tal vez podría decirse "ineludible", que tienen los entes públicos de contar con instrumentos adecuados de gestión, no sólo porque la compleja organización y actividad por sí solas lo demandan sino también porque la normativa presupuestaria, contable, etc. así lo exige cada vez en mayor grado. En este sentido, los indicadores de gestión, que pueden definirse como instrumentos de medición elegidos como variables relevantes que permiten reflejar una realidad compleja y que van referidos a un determinado intervalo temporal, se manifiestan como una herramienta imprescindible para el administrador público y para la sociedad administrada que le demanda responsabilidades.

La tipología de indicadores es amplia. Meditar sobre ello lleva a una primera conclusión, la imposibilidad o al menos la dificultad de abarcar la totalidad de tipos y clases de indicadores, y a una solución pragmática, acotar, pero estableciendo una taxonomía lo más amplia y relevante posible que sirva de referencia al gestor. Dentro de cada clasificación el número de indicadores que se puede definir puede ser mayor o menor pero en cualquier caso amplio, no siendo objeto de este documento establecer listas o relaciones de este tipo, pues ello debe ser labor de cada organización, sin perjuicio de que a modo ilustrativo se muestren algunos ejemplos cuando se traten las distintas clasificaciones.

La clasificación de indicadores de gestión que se ha considerado oportuno establecer es la que a continuación se resume. El cuadro muestra el criterio elegido y los tipos definidos.

CRITERIOS DE CLASIFICACIÓN	TIPOS DE CLASIFICACIÓN	COMENTARIOS	EJEMPLOS
Atendiendo a la forma de expresión.	Indicadores numéricos y descriptivos	Con los indicadores numéricos se hace referencia a una magnitud expresada en guarismos, mientras que con los indicadores descriptivos se manifiesta una cualidad o un conjunto de cualidades.	Indicador numérico: número de usuarios de trenes de largo recorrido durante un período determinado. Indicador descriptivo: grado de satisfacción en el servicio manifestado como bueno, malo o regular, por los usuarios de trenes de largo recorrido.
Atendiendo al número de variables que intervienen.	Indicadores simples e indicadores compuestos	Indicadores simples son aquellos que se obtienen de manera inmediata respecto de las variables a las que representan. Indicadores compuestos son aquellos que se obtienen mediante una relación o mediante un porcentaje como resultado de dos magnitudes referidas a una o a distintas variables que, a su vez, pueden o no constituir indicadores simples.	Indicador simple: Número de declaraciones de renta revisadas en un mes por la Dependencia de Gestión Tributaria de una Delegación de la Agencia Tributaria. Indicador compuesto: Porcentaje de alumnos aprobados en la asignatura de Teoría Económica respecto de alumnos presentados a los exámenes de una convocatoria.
Atendiendo a la clase de unidad utilizada.	Indicadores físicos e indicadores de valores monetarios	La medición dependerá si se utiliza un factor de medición monetaria o no monetaria. Un factor fundamental de esta clasificación es la homogeneidad en su determinación.	El grado de satisfacción de los usuarios de los transportes públicos sería de carácter no monetario o físico, mientras que el coste de revisión de los expedientes administrativos por unidad sería monetario.
Atendiendo al momento en que se realiza el hecho mensurable.	Indicadores a "priori" e indicadores "a posteriori"	Se hace referencia con esta clasificación a la posibilidad de utilizar factores de medición que ofrezcan datos previstos o datos sobre realizaciones.	Ejemplo de este indicador válido tanto a priori como a posteriori sería las variaciones en las condiciones de trabajo en un determinado centro público.
Atendiendo al fin u objeto de la medición.	Indicadores según la finalidad de medición: 1) Indicadores de producción: 1.1. Indicadores de estructura	Hacen referencia a aquellas variables significativas que manifiestan cuál es la organización de un ente determinado y de qué dispone para la realización de las actividades que le sean encomendadas.	Valoración de la capacidad técnica de los empleados por unidad orgánica.

CRITERIOS DE CLASIFICACIÓN	TIPOS DE CLASIFICACIÓN	COMENTARIOS	EJEMPLOS
	1.2. Indicadores de proceso	<p>Son aquéllos que incluyen una visión dinámica de la producción de la organización, se clasifican, a su vez, en:</p> <ul style="list-style-type: none"> - Indicadores de medios de actividad. - Indicadores de resultados de actividad. Estos indicadores se dividen en: <ul style="list-style-type: none"> · Indicadores de eficacia, que ponen de manifiesto el grado de cumplimiento de los objetivos previstos por una organización en un periodo determinado de tiempo. · Indicadores de eficiencia, que relacionan el coste de producción con la producción obtenida. · Indicadores de economía, que relacionan el coste de los recursos adquiridos y empleados o no en el proceso productivo con los inicialmente previstos. · Indicadores de calidad, que aglutinan componentes cualitativos y cuantitativos. · Indicadores de efecto, con los que se pretende conocer cuál es el resultado de su actuación en el conjunto de los destinatarios de los servicios prestados. Un componente esencial en el cálculo de los datos relativos a estos efectos de la actuación de las organizaciones del sector público y a la definición consecuente de indicadores corresponderá a los efectos externos. 	<p>Número de horas dedicadas a la realización de un producto.</p> <p>Número de consultas atendidas respecto del número de consultas previstas en la campaña del IRPF en un período determinado.</p> <p>Coste unitario de realización de una inspección tributaria de IRPF respecto al inicialmente previsto.</p> <p>Coste medio de la materia prima utilizada en la fabricación de un producto en comparación con el coste medio de dicha materia prima ofertada para el conjunto del mercado.</p> <p>Calidad de las auditorías realizadas por la IGAE, entendida la calidad a través del número de alegaciones presentados por los organismos auditados.</p> <p>Mejora en la calidad de vida de los habitantes de una zona determinada como consecuencia de las actividades de prestación sanitaria.</p>

CRITERIOS DE CLASIFICACIÓN	TIPOS DE CLASIFICACIÓN	COMENTARIOS	EJEMPLOS
Atendiendo al horizonte temporal.	Indicadores para corto plazo y largo plazo.	Forman parte de esta clasificación los que se denominan "indicadores sociales", que se perciben en la actualidad como necesidades no sistemáticamente manifestadas y recogidas por los gestores públicos, sino como apreciaciones de esos gestores.	
Atendiendo a la mediatez al medir la actividad productiva	Indicadores directos e indirectos	<p>Los indicadores directos hacen referencia aquellos factores que permiten expresar, cuantificar la actividad productiva mediante una medición o evaluación directa de los mismos.</p> <p>Los indicadores indirectos permiten expresar, cuantificar la actividad productiva mediante una medición o evaluación mediata de la misma a través de un factor que de acuerdo con las reglas de la lógica permite establecer un nexo causal entre la actividad a medir y dicho factor.</p>	<p>Número de pacientes atendidos por cada hora en la consulta de Medicina Familiar de un determinado ambulatorio.</p> <p>Número de horas de docencia directa realizada en la impartición de la asignatura X en la Universidad Y.</p>
Atendiendo a la relación de los datos (internos o externos) de la organización	Indicadores endógenos e indicadores exógenos	Hacen referencia a dos conjuntos de información con características diferenciadas, los primeros se refieren al ámbito interno de la organización en relación con los efectos que las actuaciones de la misma producen en el ámbito externo y los otros se refieren a la actividad de la organización en sentido amplio.	<p>Como indicadores endógenos se pueden citar los relativos a los datos de las inspecciones de trabajo en relación con los datos de las inspecciones de consumo.</p> <p>Indicadores exógenos pueden ser los que comparan datos relativos al uso de los servicios públicos de transporte en tren con datos relativos al servicio privado de autobuses.</p>
	Indicadores para medir las externalidades	En el ámbito del sector público estos indicadores miden el impacto de determinadas políticas.	Impacto de los efectos de la educación pública sobre la sociedad.

Por su relevancia se ha creído oportuno tratar separadamente del resto dos tipos de indicadores, los que se han denominado Directos e Indirectos por una parte y los catalogados como Exógenos y Endógenos. Los primeros están relacionados con la manera, mediata o inmediata de medir la producción o actividad de las organizaciones y los segundos se clasifican como tales en relación con la organización a la que sirven de referente, denominándose Exógenos aquéllos que se determinan como derivados de otras organizaciones o, mejor, como consecuencia de la comparación de los datos de la organización con ellos.

Este capítulo concluye con una referencia a los efectos externos que las Administraciones Públicas (y, en general, cualquier organización productiva) generan como consecuencia de la ejecución de su actividad principal y de la necesidad de definir y utilizar indicadores de tipo social, ecológico y similares para su medición, sobre todo si se realizara una visión macroeconómica del aspecto, aunque no exclusiva de ese enfoque, que, tal vez, excede de las intenciones de este estudio pero que, no por ello, pierde su importancia.

En todo caso, debe reseñarse como conclusión que va a ser repetida y constituye una de las hipótesis fundamentales de partida del estudio la importancia de contar con un número limitado, “manejable”, de indicadores en función de los diferentes usuarios y la necesidad de que ese conjunto de indicadores se conforme como un todo armónico que se plasmará en el correspondiente Cuadro de Mandos.

2. ÁMBITO DE APLICACIÓN

2. ÁMBITO DE APLICACIÓN

A partir de la gran división de las unidades económicas productivas: Sector Público y Sector Privado puede concluirse que el presente documento va dirigido a entes que integran el Sector Público.

Inmediatamente después de la afirmación anterior surgen dos preguntas ¿a todos los entes que configuran el entramado del Sector Público? Y ¿qué ocurre con aquellos entes que están en el límite entre lo que se puede definir como público y privado?

En el presente punto se va a tratar de delimitar el conjunto de los aspectos, de las interrogantes anteriores, si bien parece interesante aclarar desde este momento que las indicaciones que a continuación se expondrán serán, al menos en algunos casos, meras sugerencias basadas en valoraciones que, como tales, pueden, y deben, ser objeto de argumentaciones diversas, pudiendo decirse que este punto debe quedar suficiente y necesariamente abierto a juicios de valor individuales que serán objeto de determinación definitiva en las instancias que corresponda.

El Sector Público, en el ejercicio de sus actuaciones y en virtud de la técnica de descentralización territorial reconocida implícitamente en la Constitución de 1978, se divide en tres subsectores: estatal, autonómico y local.

En cada uno de ellos se integra un conjunto amplio y heterogéneo de entidades de diferente naturaleza (entidades sometidas a Derecho Público, entidades sometidas a Derecho Privado y aquéllas a las que les son de aplicación ambos ordenamientos dependiendo del área de actividad de la entidad a que se apliquen), cuya pertenencia al Sector Público viene determinada por:

- El sometimiento a un régimen presupuestario. Si bien la cualidad o el valor del presupuesto en las distintas entidades es diferente, dicho sometimiento es la manifestación de la voluntad política en materia económica.
- La gestión de estas entidades se encuentra sometida en su caso a control financiero, de eficacia y legalidad al objeto de verificar su adecuación a las disposiciones y directrices emanadas de los órganos políticos.

- El deber de rendir cuentas de su gestión a los correspondientes órganos fiscalizadores de cuentas y en último término al Tribunal de Cuentas.

En relación con la delimitación del Sector Público, el artículo 1 de la Ley Orgánica del Tribunal de Cuentas configura a éste como “el supremo órgano fiscalizador de las cuentas y de la gestión económica del Estado y del sector público...” y el artículo 4 de la citada ley establece que: “integran el sector público:

- a) La Administración del Estado.
- b) Las Comunidades Autónomas.
- c) Las Corporaciones Locales.
- d) Las entidades gestoras de la Seguridad Social.
- e) Los Organismos Autónomos.
- f) Las Sociedades estatales y demás Empresas públicas.”

A efectos de este documento, el Sector Público está formado por:

Sector Público Estatal

A la hora de analizar la tipología de las entidades que integran el sector público estatal hay que tener en cuenta lo establecido en la Ley 6/1997, de 14 de abril, de Organización y Funcionamiento de la Administración General del Estado (LOFAGE), que simplificó la dispersión normativa existente sobre la Administración General y resto de entidades del Estado de acuerdo con la modificación realizada por la Ley de Agencias Estatales para la mejora de los servicios públicos de 18 de julio de 2006, así como lo establecido por la Ley 47/2003, de 26 de noviembre, General Presupuestaria.

De acuerdo con estas normas, el sector público estatal está integrado por:

- Administración General del Estado.
- Organismos públicos regulados en el Título III de la LOFAGE, que son las entidades de derecho público que desarrollan actividades derivadas de la pro-

pia Administración General en calidad de organizaciones instrumentales diferenciadas y dependientes de ésta. Estos Organismos se clasifican en:

- Organismos autónomos, dependientes de la Administración General del Estado. Realizan actividades fundamentalmente administrativas y se someten plenamente al Derecho público.
 - Entidades públicas empresariales, dependientes de la Administración General o de cualesquiera otros Organismos Públicos dependientes de la Administración General del Estado. Realizan actividades de prestación de servicios o producción de bienes susceptibles de contraprestación económica y, aun cuando se rigen en general por el Derecho privado, les resulta aplicable el régimen de Derecho público en relación con el ejercicio de potestades públicas y con determinados aspectos de su funcionamiento.
 - Agencias Estatales que se regirán por su normativa específica y, supletoriamente, por esta Ley.
- Las entidades gestoras, servicios comunes y las mutuas de accidentes de trabajo y enfermedades profesionales de la Seguridad Social en su función pública de colaboración en la gestión de la Seguridad Social.
- Entidades contempladas en el artículo 2.1.g) de la Ley General Presupuestaria, que se regirán por su legislación específica, por las disposiciones de la Ley General Presupuestaria que les sean de aplicación y supletoriamente por la LOFAGE.
- Sociedades mercantiles estatales a que hace referencia el artículo 2.1.e) de la Ley General Presupuestaria, definidas en la Ley de Patrimonio de las Administraciones Públicas como aquéllas en las que la participación directa o indirecta en su capital social de las entidades que, conforme a lo dispuesto en la Ley General Presupuestaria, integran el sector público estatal, sea superior al 50%. Para la determinación de este porcentaje se sumarán las participaciones correspondientes a las entidades integradas en el sector público estatal en el caso de que en el capital social participen varias de ellas.
- Fundaciones del sector público estatal a que hace referencia el artículo 2.1.f) de la Ley General Presupuestaria, definidas en la Ley de Fundaciones como aquellas fundaciones en las que concurra alguna de las siguientes circunstancias:

- a) Que se constituyan con una aportación mayoritaria directa o indirecta, de la Administración General de Estado, sus organismos públicos o demás entidades del Sector público estatal.
- b) Que su patrimonio fundacional, con un carácter de permanencia, esté formado en más de un 50% por bienes o derechos aportados o cedidos por las referidas entidades.

Consorticios, se encuentran definidos en el artículo 2.1.h) de la Ley General Presupuestaria. Los consorcios dotados de personalidad jurídica propia, cuando una o varias de las entidades del sector público estatal haya aportado mayoritariamente a los mismos dinero, bienes o industria o se haya comprometido, en el momento de su constitución, a financiar mayoritariamente dicho ente, siempre que sus actos estén sujetos directa o indirectamente al poder de decisión de un órgano del Estado.

Órganos constitucionales, a que hace referencia el artículo 2.3 de la Ley General Presupuestaria, como aquellos órganos con dotación diferenciada en los Presupuestos Generales del Estado que, careciendo de personalidad jurídica, no están integrados en la Administración General.

Sector Público Autónomico

Para determinar las entidades que integran el sector público de las Comunidades Autónomas se ha de tener en cuenta lo establecido en sus correspondientes Leyes de Hacienda, de régimen económico y presupuestario, etc.

La terminología utilizada no es la misma en las distintas Comunidades, así, por ejemplo, en la Comunidad Autónoma de Aragón se ha adaptado la terminología a la establecida en la LOFAGE, mientras que en la mayoría de Comunidades se mantiene una terminología similar a la que se recogía en la Ley General Presupuestaria antes de la modificación introducida por la Ley 50/1998, de 30 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social.

Con carácter general se puede decir que el sector público autonómico está integrado por:

- La Administración General de la Comunidad que actúa con personalidad jurídica única y está formada por diversas unidades centrales o consejerías

que varían en su denominación y contenido de una comunidad a otra cuyas competencias abarcan todo el ámbito regional, y por órganos periféricos, las Delegaciones Provinciales de las consejerías, cuyas competencias están limitadas a la provincia correspondiente.

— Organismos Autónomos clasificados en:

- Organismos Autónomos de carácter administrativo.
- Organismos Autónomos de carácter comercial, industrial, financiero y análogo.

— Entidades del Sistema de la Seguridad Social.

— Empresas Públicas. En la mayoría de las CCAA tienen la consideración de empresas públicas:

- Aquellas sociedades mercantiles en cuyo capital sea mayoritaria la participación directa o indirecta de la Comunidad o de sus Organismos Autónomos.
- Aquellas entidades de derecho público con personalidad jurídica propia que hayan de ajustar su actuación al ordenamiento jurídico privado.

— El resto de entes del sector público de la Comunidad que se rigen por su normativa específica, por ejemplo las Universidades.

— Fundaciones Públicas Autonómicas.

— Consorcios. Conforme se establece en alguna de las Leyes de Hacienda, la Administración de la Comunidad puede participar en consorcios con otras Administraciones Públicas y con entidades privadas para fines de interés público o utilidad social.

— Órganos superiores regulados en el Estatuto de Autonomía: Parlamento o Asamblea, Órganos de control externo, etc.

Sector Público Local

A la hora de analizar las entidades que integran el sector público local hay que tener en cuenta lo dispuesto en la Ley 7/1985 de 2 de abril, reguladora de las Bases

del Régimen Local; en el Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley reguladora de las Haciendas Locales; y en la Ley 57/2003, de 16 de diciembre, de medidas para la modernización del gobierno local.

El sector público local está integrado por:

- La propia Entidad Local: municipios, provincias, islas, mancomunidades, comarcas, etc.
- Organismos Autónomos Locales regulados en la Ley reguladora de Bases del Régimen Local.
- Entidades Públicas Empresariales reguladas en la Ley 57/2003, de 16 de diciembre, de medidas para la modernización del gobierno local,
- Sociedades Mercantiles en cuyo capital tenga participación total o mayoritaria la entidad local o un ente público de la misma.
- Fundaciones Públicas Locales.
- Consorcios. Conforme se establece en el artículo 87 de la Ley reguladora de Bases del Régimen Local, las entidades locales pueden constituir consorcios con otras Administraciones Públicas para fines de interés común o con entidades privadas sin ánimo de lucro que persigan fines de interés público, concurrentes con los de las Administraciones Públicas.

Como conclusión puede decirse que el uso de indicadores como herramienta de gestión es necesario, evidentemente, en toda organización productiva, y, en consecuencia, el conjunto de entes aquí reseñado debería integrar su uso en el conjunto de sus sistemas de información, dicho lo cual, cabe advertir que los entes que se organizan en forma empresarial o cuasi-empresarial han venido desarrollando, como no podía ser de otra manera, instrumentos propios de gestión similares a los de las empresas privadas, por lo que la utilidad de este trabajo será, necesariamente, menor que en aquellos otros entes que se integran en el subconjunto de las Administraciones Públicas, entes a los que van dirigidas, fundamentalmente, las páginas que siguen.

ENTIDADES INTEGRANTES DEL SECTOR PÚBLICO ESPAÑOL (Criterio de territorialidad)

SECTOR PÚBLICO ESTATAL

- Administración General del Estado
- Organismos Públicos (Título II LOFAGE)
 - Organismos Autónomos
 - Entidades Públicas Empresariales
 - Agencias Estatales
- Entidades de la Seguridad Social
- Entidades referenciadas Art. 2.1.g) LGP
- Sociedades Mercantiles (art. 2.1.e) LGP
- Fundaciones del SPE (art. 2.1.f) LGP
- Consorcios (art. 2.1.h) LGP
- Órganos Constitucionales (art. 2.3) LGP

SECTOR PÚBLICO AUTONÓMICO

- Administración General de la Comunidad
- Organismos Autónomos
 - Administrativos
 - Comerciales, Industriales, Financieros y Análogos
- Entidades de la Seguridad Social
- Empresas Públicas
- Resto de entes del SPCCAA que se rigen por su normativa específica (ej: Universidades)
- Fundaciones Públicas Autonómicas
- Consorcios

SECTOR PÚBLICO LOCAL

- Administración General de la Comunidad
- Entidad Local: Municipio, Provincia, Isla, etc.
- Organismos Autónomos
- Sociedades Mercantiles
- Fundaciones Públicas Locales
- Entidades Públicas Empresariales
- Consorcios

3. EL NUEVO SISTEMA DE INFORMACIÓN

3. EL NUEVO SISTEMA DE INFORMACIÓN

	<i>Página</i>
3.1. Condiciones que deben existir en una organización como paso previo al diseño de un sistema de información de indicadores	79
3.1.1. Sistema de Gestión de Personal	81
3.1.2. Sistema de Gestión de Adquisición de Bienes y Servicios	82
3.1.3. Sistema de Gestión de Inmovilizado	83
3.1.4. Sistema de Gestión de Almacenes	83
3.1.5. Sistema de Gestión de Ingresos	84
3.1.6. Sistema de Gestión de Contabilidad Analítica	84
3.2. El sistema de información de indicadores de gestión	85
3.2.1. Análisis de la Organización y Definición de Usuarios de Información procedente del Sistema de Gestión de Indicadores	88
3.2.2. Determinación preliminar de los outputs de información del SIG	91
3.2.2.1. Contenido de la Información	92
3.2.2.2. Soporte de la Información	95
3.2.2.3. Periodicidad en la Obtención de la Información respecto a cada conjunto de outputs y usuarios	96
3.2.2.4. El Control de la Información	98
3.2.3. Determinación de los inputs de información del SIG	98
3.2.3.1. Procedencia de los datos de entrada al sistema	99
3.2.3.2. Contenido de los datos de entrada al sistema	109
3.2.3.3. Soporte de los datos de entrada al sistema	110
3.2.3.4. Periodicidad en la obtención de los datos de entrada al sistema respecto a cada conjunto de inputs	111
3.2.3.5. Control de los datos de entrada al sistema	112
3.2.4. Redefinición de los Outputs del Sistema de indicadores	112
3.2.5. Definición de la Infraestructura Técnico-Administrativa que gestione el SIG	113

3.2.5.1. Determinación del órgano que se encargará de la gestión del sistema	114
3.2.5.2. Definición de procesos a realizar con la información entrante al sistema para poder obtener outputs relevantes de información	115
3.2.5.3. Determinación del soporte técnico necesario para procesar la información	118
3.2.6. Proceso de discusión conjunta de los outputs de información con los distintos niveles de usuarios y variaciones a establecer en el sistema como consecuencia de los análisis realizados	119
3.3. Resumen	121

Una de las cuestiones que se ha tenido en cuenta prioritariamente en este trabajo es la necesidad de huir de concepciones meramente teóricas y la de intentar, en la medida de lo posible y teniendo en cuenta los caracteres de generalidad y consiguiente abstracción que a este estudio se le exigen, acercar los indispensables planteamientos teóricos hacia una visión práctica de su aplicación, sentando las bases de lo que podría ser, de lo que podría configurar, un marco de implantación de un sistema de información de indicadores de gestión.

Parece lógico que si se pretende conseguir nueva información en una organización deben tenerse en cuenta las condiciones que esa nueva información va a contener, las fuentes de las que se va a obtener, el tiempo en que se van a conseguir los datos base de la misma, cuándo y cómo se van a procesar esos datos, la definición de los controles a los que se va a someter tanto el conjunto de datos base como el resultado de la información, cuáles van a ser los outputs de información, etc.

Respecto a las condiciones concretas que esa información debe contener, posiblemente no esté de más hacer mención de las características⁽¹⁾ que habitualmente se le suponen a todo indicador, cuestión habitual en la literatura sobre la materia.

Entre esas “cualidades” cabría mencionar:

ATRIBUTO	DESCRIPCIÓN
Fiabilidad	Se alcanza cuando el contenido informativo es susceptible de verificación o contraste con la realidad.
Factibilidad Económica	Un indicador es factible desde el punto de vista económico en aquellos casos en que el coste de su cuantificación es inferior a las ventajas que reporta.
Comparabilidad	El valor de un indicador alcanzará esta propiedad cuando pueda contrastarse con otros valores de referencia y/o estándares.
Sensibilidad	Es la capacidad de detectar los cambios producidos en la realidad medida
Relevancia	Que aporte información imprescindible para informar, controlar, evaluar y tomar decisiones. Esa relevancia debe serlo desde las perspectivas tanto cualitativa como cuantitativa y temporal.

(continúa)

⁽¹⁾ Las cualidades o atributos de los indicadores podrían haberse incluido en el capítulo 1º correspondiente a los conceptos teóricos. La decisión de introducirlos ahora responde a su visión como un aspecto práctico del problema.

ATRIBUTO	DESCRIPCIÓN
Objetividad	Que sea neutro en los resultados medidos y accesible a la comprensión no sólo de los que lo van a utilizar sino también de quienes lo van a conocer o tomar como referencia
Accesibilidad	Un indicador debe catalogarse de accesible si resulta posible asignarle, de forma más o menos rápida, un valor cuyo coste de obtención sea aceptable.
Precisión	Un indicador preciso es aquél que informa sobre una determinada realidad con un margen de error razonable.
Pertinencia	Es la capacidad del indicador para reflejar los datos solicitados en torno a una actividad y mantener su significado a lo largo del tiempo.
Imputabilidad	Los datos proporcionados por un indicador deben dar a conocer información relevante para descubrir las causas que han provocado la situación actual.
Oportunidad	La información debe suministrarse con antelación suficiente.
Comprensibilidad	Tiene lugar si el indicador recoge gran cantidad de información, gozando la misma de la claridad suficiente como para interpretar su significado.
Significación	Aparece cuando a los indicadores les resulta posible contener datos relacionados con todos y cada uno de los aspectos que deben auditarse.
Univocidad	Es un rasgo que se produce si las variaciones experimentadas por los valores de los indicadores son monótonas ante fluctuaciones del fenómeno a auditar.
Fidelidad	Los posibles sesgos del contenido informativo han de ser similares para diferentes momentos de tiempo.
Operatividad	Un indicador operativo es aquél que permite eliminar las barreras que emergen al tratar de medir la realidad objeto de control.
Consistencia	Es la capacidad de presentar el contenido informativo de manera uniforme a lo largo del tiempo.
Equilibramiento	Todos los indicadores a emplear en una organización deben elaborarse de forma compatible, contribuyendo a interpretaciones armónicas.
Encadenamiento	Facilidad para la agregación, pudiendo sintetizar la información suministrada por varios indicadores sin acudir a la fuente original.
Credibilidad y Aceptabilidad	Son dos requisitos producto de todos los anteriores. Los indicadores deben contar con el crédito suficiente entre sus usuarios.

En relación con los atributos señalados es posible que no todas las características deban estar presentes en la determinación de un indicador concreto.

En consonancia con lo que se acaba de decir parece evidente que la tarea no es ni mucho menos simple, por el contrario, su realización exigirá recorrer un camino del que este documento no es sino mera indicación, posiblemente un esbozo, un “mapa”, si se permite la comparación, que será más o menos útil en esa andanza, pero que no elimina, en absoluto, las dificultades de las necesarias singladuras.

Una primera cuestión a abordar será determinar cuales son las características mínimas que debe poseer una organización para abordar con éxito la tarea, condiciones a las que se dedica el siguiente apartado.

3.1. CONDICIONES QUE DEBEN EXISTIR EN UNA ORGANIZACIÓN COMO PASO PREVIO AL DISEÑO DE UN SISTEMA DE INFORMACIÓN DE INDICADORES

En principio puede decirse que en estos momentos todas las organizaciones a las que va dirigido este documento poseen, o mejor, se les aplica, un proceso presupuestario y disponen de un sistema, aunque sea rudimentario, de contabilidad financiera.

La situación, al menos en lo que se refiere al sistema de contabilidad financiera, no es la misma si se habla de una organización perteneciente al conjunto de Administraciones Públicas del Sector Público Estatal que si se hace referencia a ciertos entes de la Administración Local, o, incluso, de la Administración Autonómica, pudiéndose encontrar diferentes niveles de desarrollo tanto en los procesos de agregación y análisis contable como en los medios materiales y humanos que la llevanza de la contabilidad implica.

Como se verá más adelante, los sistemas presupuestario y de contabilidad financiera constituirán un punto de referencia importante en relación con el sistema de indicadores desde una múltiple perspectiva:

1. Como referente del grado de desarrollo de los sistemas de información, entendidos desde un punto de vista de diagnóstico general de la organización.
2. Como “suministradores de información”, como subsistemas de información del sistema de indicadores, es decir, como elementos fuente de dicho sistema.
3. Como elemento fundamental de control de la mayor parte de los componentes económicos del sistema de indicadores, como elemento “de conciliación” de la información proveniente de dicho sistema.
4. El sistema presupuestario-contable, sobre todo desde el punto de vista presupuestario, se articula como un marco en el que se desenvuelve la gestión

de las organizaciones económicas del Sector Público, más agudizado en el ámbito de las Administraciones Públicas en cuanto a sus aspectos de legalidad, pero muy presente también en las organizaciones empresariales o cuasi-empresariales, y ese marco es, a un mismo tiempo, envolvente y referente de esa gestión que se pretende evaluar con un eficiente sistema de indicadores.

Puede decirse que todas las organizaciones a las que va dirigido este documento disponen de un sistema de contabilidad financiero-presupuestaria y, posiblemente pueda darse por sentado que el mismo posee unas condiciones de desarrollo suficientes en la inmensa mayoría de los casos.

El sistema de contabilidad financiero-presupuestaria no es sino uno de los diversos sistemas de información que necesita una organización para llevar a cabo las actividades que se le encomiendan de forma adecuada. Ahora bien, en referencia a los demás sistemas, la situación es mucho menos homogénea.

¿Cuáles son esos sistemas de los que se está hablando? Sin ánimo de ser especialmente exhaustivos, se podrían enumerar los siguientes:

- **Sistema de Gestión de Personal**
- **Sistema de Gestión de Adquisición de Bienes y Servicios**
- **Sistema de Gestión de Inmovilizado**
- **Sistema de Gestión de Almacenes**
- **Sistema de Gestión de Ingresos**
- **Sistema de Contabilidad Analítica**

Por supuesto, no todas las organizaciones deben disponer de todos y cada uno de los sistemas reseñados, por el contrario, en muchas organizaciones, aquéllas que se dedican a la producción de servicios, no tendría sentido hablar de sistemas de gestión relativos a almacenes (al menos de productos terminados o semiterminados), como sería también inútil hablar de sistemas de gestión de ingresos en aquellas organizaciones que no reciben contraprestación alguna por parte de los “consumidores” de los bienes y servicios que producen.

Abundando en lo dicho, las organizaciones que pretendan implantar un sistema de indicadores deben poseer, con carácter general, sistemas de gestión. Ahora bien, **¿a qué hace referencia concretamente el concepto de “sistema de gestión”?**

Por “sistema de gestión” puede entenderse aquel *conjunto de medios y acciones ordenadas que, mediante su interrelación, son capaces de producir información en el tiempo y forma requeridos por los demandantes de la misma.*

La definición anterior pretende tener el grado de abstracción suficiente como para incluir bajo su manto todos los sistemas de gestión de una organización, pudiéndose considerar una proposición “necesaria” para el funcionamiento de dichas organizaciones, lo que no quiere decir que la obtención de información goce del grado de suficiencia, o tal vez podría decirse de “eficiencia”, como para poder permitir un funcionamiento adecuado de la tecnoestructura de esas organizaciones.

De acuerdo con lo anterior a continuación se pasa a describir brevemente cuáles se pueden considerar como condiciones mínimas que debe cumplir cada uno de los sistemas citados para considerarlos como tales en relación con la materia a que este estudio se refiere y, en general, con las necesidades propias de cada organización.⁽²⁾

3.1.1. Sistema de Gestión de Personal

El coste intensivo que en materia de personal acompaña en muchos casos la “actividad pública” implica la necesidad de contar con información suficiente relativa a distintos parámetros referentes a dicho personal que afectan tanto a los costes del mismo como a aspectos cualitativos o “de atributos” a él relativos.

Teniendo en cuenta uno de los objetivos básicos de este estudio, como es la necesidad de ir marcando pautas, de servir de referencia a la implantación de sistemas de indicadores de gestión, se van a enumerar a continuación las características elementales, entendiendo como tales las mínimas, que debe presentar ese

⁽²⁾ No se va a efectuar una descripción exhaustiva de estos sistemas, lo que, por supuesto, quedaría fuera de las posibilidades de este trabajo, sino que se van a relacionar proposiciones mínimas que posibiliten la utilización de información por parte del sistema de indicadores en relación con estos sistemas de gestión, en el buen entendimiento, además, de que sería ilógico, ineficiente y poco útil, tratar de introducir conceptos relativos a indicadores de gestión sin contar con el soporte básico que una técnica relativamente compleja como la derivada de dicho sistema de indicadores implica.

concepto relativamente abstracto de “gestión de personal” como para considerarlo suficiente en relación con el asunto de referencia:

1. Existencia de una aplicación informática de nóminas que permita su confección con la periodicidad mínima de un mes, segregando los conceptos retributivos relacionables con las partidas presupuestarias. Ese sistema debe permitir efectuar periodificaciones en relación con conceptos que se devengan mensualmente aunque se reciban en periodos distintos, tales como las pagas extraordinarias. Debe ser capaz, además, de ofrecer información con un grado suficiente de “aproximación” temporal en relación con el cálculo de retribuciones no periódicas, por ejemplo, horas extraordinarias, y, en resumen, ser un sistema suficientemente “respetuoso” con el principio del devengo como para permitir referenciar los diversos conceptos retributivos, incluyendo, en su caso, aspectos como el de Seguridad Social a cargo del Empleador en los datos ofrecidos para el periodo de tiempo que se determine como crítico.
2. Existencia de un sistema de gestión, integrado o no con el anterior, de situaciones y características de las personas que prestan sus servicios en la organización.

En este caso se está haciendo referencia a aquel conjunto de procesos que permiten determinar la relación de cada individuo con la estructura orgánica y/o funcional del ente, variación de situaciones, adscripción a colectivos productivos determinados, sus características de permanencia en el mismo, ausencias y, en general, cualquier aspecto que se considere relevante desde el punto de vista de los indicadores de gestión en cada caso.

Como puede comprenderse fácilmente se ha realizado una mínima aproximación al problema en estudio, debiendo en cada caso particular efectuar el correspondiente análisis en profundidad de cada sistema de personal para evaluar su “utilidad” en relación con el sistema de indicadores y las mejoras que, en su caso, deban realizarse, aspecto que se repetirá en relación con el resto de sistemas.

3.1.2. Sistema de Gestión de Adquisición de Bienes y Servicios

La organización debe disponer de un control suficiente de las unidades mínimas de información en relación con todas las adquisiciones de bienes y servicios que se

realicen (facturas, recibos, certificaciones de obras, etc.). Este control debe permitir el reflejo en los oportunos soportes de esos documentos en el menor tiempo posible, y, en todo caso, en periodos de tiempo considerados como relevantes.

Por otra parte, el conjunto de unidades básicas de información debe estar recogido en un soporte centralizado en el sentido de que cualquiera de esas unidades debe poder ser consultada y utilizada sin necesidad de trabajar con sistemas independientes.

Además, el sistema debe ser capaz de discriminar la información del conjunto de “justificantes de gasto” entre adquisiciones que van a formar parte del activo fijo de la organización, elementos que pasarán a constituir existencias almacenables, y el resto de adquisiciones de bienes y servicios.

Por último, debe permitir el correspondiente seguimiento de cada unidad básica de información en las distintas fases de su gestión, siendo conveniente, incluso, su enlace con el momento del correspondiente pedido o demanda de servicios.

3.1.3. Sistema de Gestión de Inmovilizado

El ente debe poseer un sistema de gestión que permita el control del activo fijo de la organización clasificado de acuerdo con sus atributos jurídicos, físicos, funcionales, etc.

Ese sistema debe contener una valoración (de acuerdo con los correspondientes principios contables) de los componentes del activo fijo y de los criterios de su amortización.

Debe establecerse la correspondiente coordinación entre el sistema de gestión de adquisiciones de bienes y servicios y de inmovilizado para que sus contenidos sean consistentes y, además, poder llevar a cabo inventarios físicos con la periodicidad que en cada caso se determine.

3.1.4. Sistema de Gestión de Almacenes

La organización debe contar con un sistema controlado de almacenes, tanto de inputs como de outputs.

Un sistema de almacenes-inputs se considerará controlado cuando sea capaz de determinar las unidades de esos inputs que son “introducidos” en los almacenes de la organización con su correspondiente valoración, los movimientos, tanto desde el punto de vista físico como de su valoración, de esas existencias y los destinatarios de esas salidas de almacén, de acuerdo todo ello con los criterios de valoración que se consideren adecuados (FIFO, LIFO, NIFO, HIFO, PMP...).

El sistema de almacenes-outputs debe ser capaz de gestionar información relativa a la entrada en dichos almacenes de productos terminados o semiterminados, los movimientos correspondientes de existencias (de acuerdo con los criterios de valoración aplicables al caso concreto), etc.

Por supuesto, ambos sistemas de control de almacenes deben prever la realización de inventarios físicos periódicos y la consiguiente corrección de existencias.

3.1.5. Sistema de Gestión de Ingresos

La organización debe disponer de un sistema de control de ingresos que permita asignar éstos en función de la venta o prestación de servicios, o de la causa específica que los genere, su consideración jurídica, distinguiendo en todo caso si la correspondiente recaudación se hace como titular o como mero intermediario en la función recaudatoria y, en general, todos aquellos aspectos que permitan la obtención de información relevante sobre todos los flujos financieros que entren en la organización, las formas y los agentes de quienes se obtienen.

3.1.6. Sistema de Gestión de Contabilidad Analítica

Muchos de los aspectos comentados anteriormente relativos a los sistemas de gestión de una organización confluyen en el crisol de la Contabilidad Analítica⁽³⁾ que se configura así como uno de los puntos de referencia básicos para disponer de un sistema de gestión de indicadores, aspecto que se verá con más detalle en el capítulo siguiente de este trabajo por lo que no se comenta ahora más extensamente.

⁽³⁾ Otros sistemas son fundamentales en el ámbito de la Contabilidad Financiero-Presupuestaria que, como se señaló más arriba, se considera existente en toda organización y a la que, en consecuencia, no se hace ahora especial referencia.

Puede anunciarse que el Sistema de Contabilidad Analítica se perfila como una condición cuasinecesaria, pero en ningún caso suficiente, en lo referente al sistema de información de indicadores de gestión: el sistema de Contabilidad Analítica, en unión del Sistema de Contabilidad Financiero-Presupuestaria, quedan configurados como componentes básicos sin los que, posiblemente, sea ocioso intentar un cálculo de indicadores científicamente aceptable, pero el **Sistema de Información de Indicadores de Gestión es un sistema diferente a los citados, actuando como una especie de “envolvente” de todos los sistemas de gestión de la organización, y aun de inputs que no constituyen outputs de información de sistemas internos de la propia organización, de los que obtiene aquellos datos relevantes para ofrecer sus propios resultados, sus propios outputs de información.**

3.2. EL SISTEMA DE INFORMACIÓN DE INDICADORES DE GESTIÓN

Se ha hecho mención en diversas ocasiones hasta el momento al “Sistema de Indicadores” sin efectuar una definición concreta sobre el mismo. Parece llegado el momento de abordar en qué se materializa, con el grado de abstracción inevitable que acompaña a un trabajo marco como éste, ese concepto.

El Sistema de Indicadores de Gestión (SIG) pertenece, como no podía ser de otra manera, al conjunto de sistemas de información de una organización; en ese sentido se hace evidente que sus características deben responder a un concepto de generalidad aplicable a todo sistema de información y a unas características particulares que, precisamente, manifiesten su singularidad respecto a los demás sistemas de información.

Como fases generales en el desarrollo de todo sistema de información y que, como consecuencia, serán de aplicación al Sistema de Indicadores de Gestión, pueden señalarse las siguientes:

- 1. Análisis de la Organización y Definición de Usuarios de Información procedente del Sistema de Gestión de Indicadores.**
- 2. Determinación preliminar de los outputs de información del SIG.**
 - Contenido de la información.
 - Soporte de la información.

- Periodicidad en la obtención de información respecto a cada conjunto de outputs y usuarios.
 - Control de Información producida por el sistema.
- 3. Determinación de cuáles van a ser los inputs de información del sistema.**
- Procedencia de la información.
 - Contenido de la información.
 - Soporte de la información.
 - Periodicidad en la obtención de información respecto a cada conjunto de inputs.
 - Controles de la información entrante al SIG.
- 4. Redefinición del apartado 2-Outputs de información del sistema.**
- 5. Definición de la infraestructura técnico-administrativa que gestione el SIG.**
- Determinación del órgano que se encargará de la gestión del sistema.
 - Definición de procesos a realizar con la información entrante al sistema para poder obtener outputs relevantes de información
 - Determinación del soporte técnico necesario para procesar la información.
- 6. Proceso de discusión conjunta de información en relación con los distintos niveles de usuarios. Variaciones a establecer en el sistema como consecuencia de los análisis realizados.⁽⁴⁾**

⁽⁴⁾ Obsérvese que no se hace referencia a variaciones en lo que concierne a la concreta gestión de la organización como consecuencia de los resultados obtenidos porque ese aspecto queda fuera de lo que es el sistema de indicadores de gestión: es una consecuencia de la información producida por el sistema, pero pertenecerá en cuanto a acción singular al sistema de planificación y dirección de la organización.

Con esta enumeración de aspectos se pretende introducir una reflexión que parece importante a la hora de determinar el conjunto de indicadores de gestión, consistente en intentar evitar el “aventurerismo” al que se podrían ver abocadas las organizaciones que sin la suficiente preparación se adentraran en el ámbito del que trata este estudio.

En los apartados siguientes se describirán, con la necesaria brevedad, los conceptos enunciados, aunque cabe señalar ahora que, tal vez, pueda llamar la atención el hecho de que se proceda a una previa definición de los outputs del sistema antes de conocer los inputs.

Se ha elegido esta opción partiendo de la idea de que un sistema tan importante para una correcta gestión de todo ente productivo (recuérdese que, en definitiva, indicadores de gestión se consideran las variables que relacionan, que ponen de manifiesto, los objetivos previstos con los logros alcanzados) debe plantearse, al menos desde una perspectiva teórica, cuáles son los auténticos objetivos del sistema desde un punto de vista, se debe insistir, ideal, aunque en el momento de evaluar las posibilidades prácticas, los condicionantes derivados de la información de entrada de que se va a disponer, no quede más remedio que efectuar un replanteamiento de la proposición inicial que, no obstante, debe quedar como posibilidad paradigmática, con las correcciones que el tiempo imponga, a alcanzar en el futuro.

Desde una perspectiva concreta, particular, la cuestión se desarrollará en los capítulos siguientes. Sí parece oportuno en estos momentos, plantear una cuestión: los Indicadores pueden ser concebidos como datos referentes a un periodo o situación determinados sin otras connotaciones, constituyendo una fuente fundamental de información, pero su potencia de análisis se multiplica cuando esos datos de indicadores pueden relacionarse con otro factor, que también puede ser concebido como un conjunto de indicadores: los objetivos de la organización.

Por supuesto, cuando ahora se está hablando de objetivos se está haciendo referencia a la medición concreta “a priori” de las metas que se ha propuesto alcanzar el ente en estudio.

Debe tenerse en cuenta, independientemente del desarrollo que posteriormente se haga en relación con este concepto, que si se pretende establecer un correcto sistema de indicadores que permita medir hasta que punto se han alcanzado los objetivos propuestos, esos objetivos deben presentar las mismas características de lo que podría denominarse “indicadores a priori”, actuando como referentes de cada actividad, o bien de un conjunto homogéneo de ellas, a comparar con los logros realmente conseguidos.

3.2.1. Análisis de la Organización y Definición de Usuarios de Información procedente del Sistema de Gestión de Indicadores

Uno de los primeros pasos que debe realizarse a la hora de definir correctamente un sistema de información es considerar qué es lo que quiere medir, “de qué quiere informar”, ese sistema.

La aproximación al problema puede hacerse desde un punto de vista interno al propio sistema en el sentido de considerar que, como punto de partida, todo sistema se puede concretar en relación con los objetivos que pretende, o suponer alternativa o complementariamente que no existe “a priori” información suficiente como para definir en líneas muy generales las pretensiones, los objetivos del sistema y que éste debe relacionarse con una realidad determinante en sus condicionamientos previos.

Posiblemente, en relación con el problema que se está abordando en este documento convenga, de acuerdo con la vieja máxima de que “se hace camino al andar”, intentar definir el sistema “por extensión”, sin aproximaciones apriorísticas, definiendo marcos flexibles más que estableciendo normas, y, en ese sentido, y de acuerdo con el espíritu de generalidad del trabajo, la aproximación deba partir de un conocimiento profundo de la realidad que se intenta medir antes que saber los objetivos que se quieren alcanzar con la medición.

Para efectuar esta elección existen también condicionantes constatados en la dilatada experiencia de los autores de este documento sobre el Sector Público y en las propias características de ese sector, que pueden resumirse en las siguientes apreciaciones:

1. Si se realiza un análisis de la situación en un momento determinado en las distintas organizaciones a las que se refiere este trabajo se puede llegar a la conclusión de que, en muchos casos, existe un desconocimiento o, al menos, un conocimiento fragmentario sobre la realidad “profunda” de esas organizaciones.
2. Esa realidad de la situación es producto en gran medida de la complejidad de dichas organizaciones.
3. La falta de estabilidad en los estamentos directivos de las organizaciones no ayuda precisamente a que dichos estamentos, que se pueden calificar como

aglutinadores interactuantes de información, conozcan en detalle la realidad de las organizaciones.

De acuerdo con esta visión la primera acción que se debería emprender en el ente en estudio sería realizar un análisis profundo de la organización desde todas las perspectivas: funcional, organizativa, financiera, de procesos de formación de valor, etc. Esa labor podría ser realizada por órganos de la propia organización o por entes ajenos a la misma.

El objetivo a alcanzar en esta fase es, aunque pueda parecer paradójico, conocer la organización, determinar lo que podría denominarse el “mapa” de esa organización, que, como mapa, puede y debe abarcar distintas visiones, distintos aspectos de la misma.

Existirán aspectos más conocidos, más “accesibles” en cuanto a su conocimiento, entre los cuales puede citarse el entramado organizativo que se plasma en el *organigrama* del ente. La recomendación en este sentido es que se llegue a la desagregación a los máximos niveles posibles, que no siempre coincidirán con estructuras propias de la organización jerárquica.

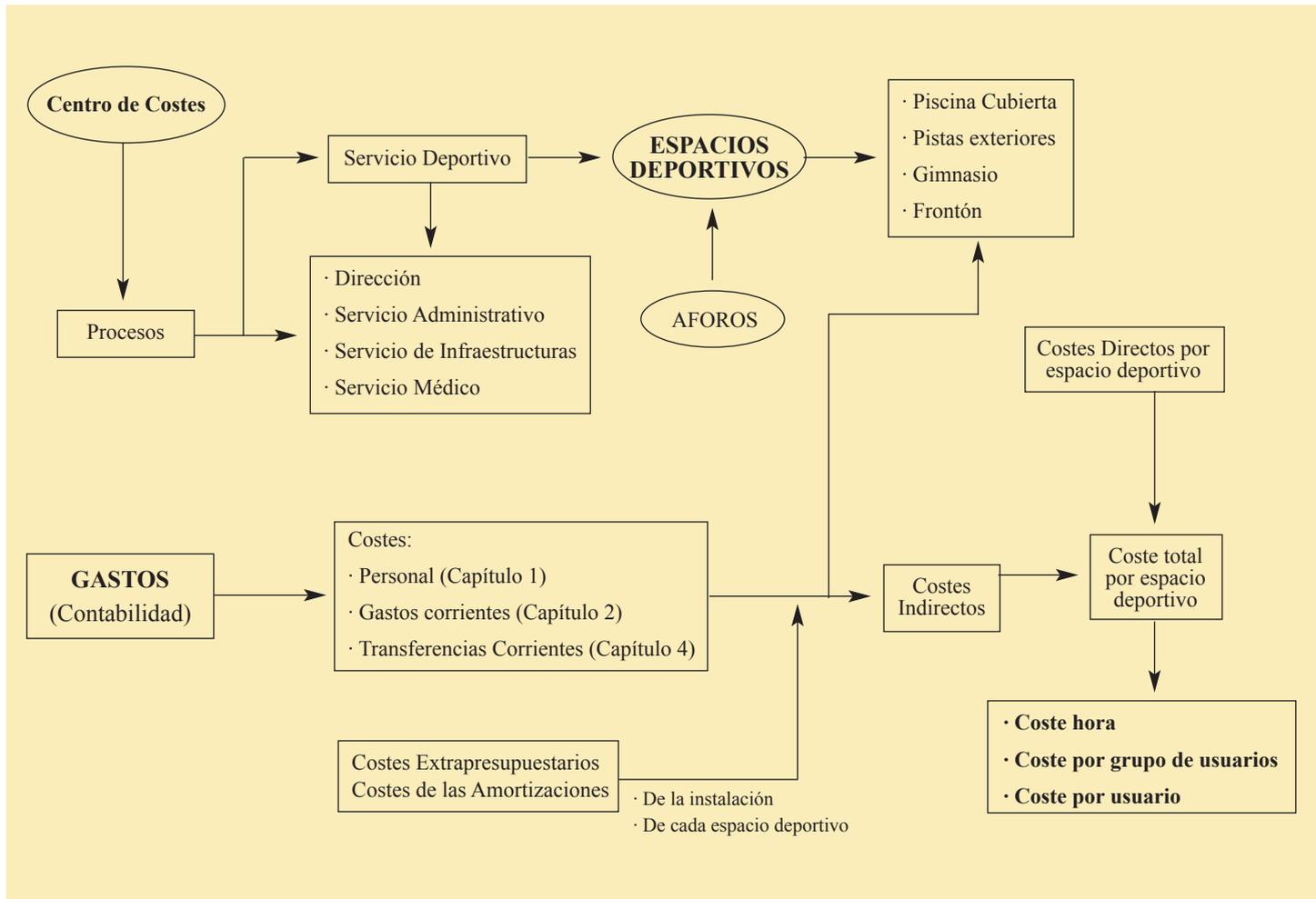
En ese organigrama o “mapa orgánico” se describirán con la suficiente extensión las relaciones jerárquicas efectivas entre los distintos componentes.

Desde el punto de vista funcional se tendrá que determinar el “mapa de actividades” de la organización, también hasta los niveles más desagregados posibles en función de las clases de bienes y servicios homogéneos producidos.

El objetivo de ese análisis debe ser la obtención de un conjunto de productos, bienes y servicios, que constituyen la finalidad última del ente en estudio, así como un conjunto de actividades intermedias que contribuyen a la obtención de esas actividades finales.

El paso siguiente debe consistir en establecer una relación entre la estructura organizativa y la productiva de la organización, estudiando todas las posibles relaciones entre ambas, cuyo resultado se podría denominar “mapa de la formación del valor” o “mapa productivo” de la organización.

Véase el siguiente ejemplo para ilustrar lo anteriormente comentado: se trata de representar mediante un flujograma un determinado recurso tal como el que se recoge a continuación y que se refiere a un SERVICIO MUNICIPALIZADO DE DEPORTES.



Como puede comprenderse fácilmente, estas acciones necesitan un tiempo para ser desarrolladas, pero constituyen un **paso previo ineludible** si se pretende implantar un sistema de indicadores de gestión efectivo.⁽⁵⁾

Simultánea o sucesivamente a la fase de análisis de la organización se debe proceder a definir el conjunto de usuarios de la información que va a producir el sistema de indicadores de gestión (SIG). La razón de incluir esa determinación en esta fase de la implantación del sistema es consecuencia del planteamiento de que ese análisis de la organización va a determinar los puntos clave, los que podrían ser denominados “nudos de gestión” de la organización o puntos donde se encuadran los responsables de cada uno de los procesos de gestión de la misma.

Debe tenerse en cuenta que en esta fase no se está haciendo referencia a la información concreta que deba ser distribuida a cada usuario, lo que se está haciendo es determinar con carácter previo quiénes serán los posibles destinatarios de la información.

A modo de resumen podría decirse que el objetivo fundamental de esta fase es conseguir un conocimiento profundo y sistemático de la organización con el objetivo de proceder en fases sucesivas a la determinación de los procesos, centros de producción, actividades, etc. que se consideren significativos a la hora de determinar los correspondientes indicadores. Como un producto más de este proceso concreto se debería realizar una primera aproximación sobre los usuarios de la información a producir por el sistema.

3.2.2. Determinación preliminar de los outputs de información del SIG

La fase siguiente, que también podría haberse abordado con anterioridad a la descrita en el punto 3.2.1., corresponde a la definición sobre los objetivos que persigue el sistema, es decir, sobre la determinación de cuáles son los parámetros que debe producir el sistema y que serán considerados como indicadores de gestión.

⁽⁵⁾ Debe tenerse en cuenta, por otra parte, que las acciones descritas deberían ser asumidas por los estamentos directivos de cualquier organización independientemente de que se plantee la implantación de un sistema de indicadores o que no se plantee esa opción. En ese sentido, la implantación de un nuevo sistema de información como el que es objeto de este trabajo desencadenará, seguramente, una serie de preocupaciones y las consiguientes decisiones sobre la eficacia y la eficiencia de la organización productiva; actuará con un efecto “catalizador”, que contribuirá, simplemente con ese conjunto de acciones previas, a la racionalización de las organizaciones.

Con carácter general se abordarán los siguientes aspectos:

- Contenido de la información
- Soporte de la información
- Periodicidad en la obtención de información respecto a cada conjunto de outputs y usuarios.
- Control de la información producida por el sistema

3.2.2.1. Contenido de la Información

Posiblemente sea éste uno de los apartados críticos desde el punto de vista teórico en la definición de todo el sistema. Cuando se está haciendo referencia al concepto de “contenido” es evidente que uno de esos contenidos, el determinante, es el que hace referencia a la concreción de cuáles van a ser los indicadores en que se va a plasmar la respectiva información.⁽⁶⁾

¿Cuáles son los atributos genéricos que debe poseer un indicador de gestión?

Como se acaba de señalar, la respuesta a esa pregunta será el problema más importante a resolver en cada organización, aunque, como se verá más abajo, no debe representar una cuestión que no pueda ser resuelta con el suficiente acuerdo por parte de los usuarios de la información.

En ese sentido, al menos en una fase incipiente de desarrollo de estos sistemas, el problema es similar al de la determinación de cualquier output de información en cualquier sistema: deben combinarse aspectos suficientemente objetivos con procesos de discusión, eminentemente subjetivos, entre los usuarios de la información respecto a su determinación.

Existen en el sector que nos ocupa problemas añadidos al de esa determinación genérica que se plantea en el desarrollo de cualquier sistema de información, pro-

⁽⁶⁾ Debe tenerse en cuenta que con el grado de generalización, con el que se desarrolla este trabajo se incurre, necesariamente, en la plasmación de conceptos abstractos que sólo permiten diseñar a grandes rasgos unas pautas de actuación con referencia en dichas pautas y conceptos.

blemas que ya se han señalado con anterioridad y que son producto de los distintos enfoques, de los distintos objetivos, o, al menos, de la distinta intensidad en la obtención de objetivos, que plantean las organizaciones públicas o semipúblicas en relación con las unidades productivas de mercado.

Esos problemas en relación con el aspecto concreto que se está ahora tratando son básicamente:

- Existencia de usuarios de información ajenos a la organización en cuanto estructura productiva pero con poder decisorio o, al menos, de control sobre la misma.
- Existencia de usuarios de información ajenos a la organización con posibilidad de influir, al menos de manera mediata, sobre la misma. (Piénsese que este factor no se produce, o se produce como consecuencia de las decisiones de consumo racionales pero no como usuarios de información en los sectores de consumo privado).
- Existencia de efectos externos, buscados o no, y, lo que todavía añade un grado de incertidumbre mayor, efectos externos de consecuencias diferidas en un periodo dilatado de tiempo con distintas fases de intensidad a lo largo del mismo.

Además de estos factores podrían señalarse otros que deben ser tenidos en cuenta en el diseño de los contenidos de información.

En el primer grupo de usuarios de información se está haciendo referencia a aquéllos con un poder de dirección político que utilizan, o van a utilizar, la información que producirá el sistema, configurándose como una superestructura de dirección indirecta de la organización que, por supuesto, tiene un importante papel a jugar en relación con el sistema.

En el segundo grupo se está haciendo referencia a aquellos conjuntos de usuarios que conforman grupos, organizados o no, receptores de información y que, bien como usuarios de los bienes y servicios, bien como grupos de presión, desean conocer dicha información.

No es difícil deducir de lo dicho hasta ahora que se presenta un problema complejo de resolver en cuanto a la definición del contenido de la información a producir por un ente concreto como consecuencia de las distintas “expectativas de información” que revelan los usuarios (o que no manifiestan explícitamente).

Puede concluirse que existirán, al menos, tres niveles básicos de referencia de esa información:

- 1. Usuarios de información pertenecientes a la organización: fundamentalmente los gestores y responsables de la misma.**
- 2. Usuarios con posibilidad de decisión política que demandarán dicha información desde una perspectiva de control de esa acción política.**
- 3. Grupos sociales que consumen los productos de la organización (habría que distinguir entre conjuntos de “consumidores” internos al propio sector público y externos al mismo) o que, como miembros de una comunidad, son usuarios de dicha información.**

La aproximación al problema puede partir de un punto de vista escalonado en el contenido de la información, de tal manera que unos grupos tengan acceso al conjunto de la misma y otros sólo a ciertos contenidos, pero desde una perspectiva de utilidad y no con un componente de restricción: cada usuario accede a un nivel diferente de datos porque no le es útil un conocimiento más profundo.

En el primer caso se necesitará una información con un grado de detalle “extremo” si se permite la expresión. La información a manejar por los gestores del ente deberá contener al menos toda la información que manejarán los demás usuarios y algo más.

En efecto, a los responsables de una organización les interesa conocer no sólo el resultado, el efecto de sus acciones, sino cómo se han formado esas acciones, qué unidades han contribuido a la formación del valor añadido de la producción, dónde se han producido ineficacias, etc. Son usuarios intensivos de datos, necesitando disponer de una gran variedad de los mismos.

Por supuesto, la información a manejar tendrá componentes diferentes según los distintos grados de responsabilidad dentro de la organización, así, por ejemplo, al responsable de los almacenes del Boletín Oficial del Estado le puede resultar sumamente interesante conocer el tiempo medio que determinadas materias primas (papel para imprimir la Gaceta Oficial) están en el almacén de inputs mientras que al responsable de distribución le interesará conocer el tiempo que tarda el Boletín en llegar a los puntos de destino.

En todo caso, y como aspecto concreto que debe asumirse por parte de toda organización, debe señalarse la necesidad de determinar un responsable del nuevo sis-

tema de información sobre indicadores de gestión que debe centralizar toda esa información y conocerla exhaustivamente, aspecto sobre el que se hablará más extensamente en el punto 3.2.5.

En el caso del segundo grupo, lo que se podría denominar “instancias políticas”, la información debe ser un resumen de la manejada por los responsables del ente. Puede decirse que a este nivel interesarán más los resultados, y, posiblemente, sus efectos, que el modo concreto, detallado, de conseguirlos, lo que no significa que no sea importante el proceso, pero interesarán, lógicamente, mucho más, los aspectos económicos que los puramente técnicos o de organización, de los que, casi con toda seguridad, sólo se solicitarán los detalles en el momento de revisar o de sacar determinadas conclusiones.

En cuanto al último grupo de usuarios, que no por estar en ese último lugar es menos importante, la información a manejar debe poseer un carácter muy resuntivo, más en el sentido de valorar calidad y logros que en la medición de la eficacia, la eficiencia o la economía. Serán esos datos de resultados, de comparación entre las “prestaciones” de unos y otros años tanto cualitativa como cuantitativamente los que demande ese grupo.

3.2.2.2. Soporte de la Información

En el estudio de los outputs del sistema de indicadores de gestión se debe tener en cuenta no tanto el soporte material de la misma, que será en forma de informe impreso o de consulta puntual de la aplicación en que se implemente el sistema, como al diseño de esos soportes, lo que si bien para ciertos estamentos especializados no presenta un problema determinante (para los responsables de máximo nivel de la organización), sí presenta problemas de cierta importancia para los “usuarios externos” de dicha información.

La cuestión, que además se debe enlazar con el problema de la periodicidad en la obtención de informes, no es baladí. En efecto, el mero diseño gráfico o numérico puede provocar un sesgo en la interpretación.

Poco más se puede añadir en este apartado, siendo tal vez la cuestión más importante, y que vuelve ahora a repetirse, la necesidad de contar siempre con información complementaria de texto, con explicaciones de los datos que no necesariamente pretendan una justificación de los mismos sino la oportuna aclaración que evite sesgos indeseados.

Ese problema en el diseño de los soportes materiales de información se hará más acusado en tanto en cuanto se refiera a datos más agregados, siendo fundamental en relación con el nivel “consumidores” explicaciones muy detalladas de los datos (muy agregados) que se ofrezcan.

No se hace especial hincapié, por la evidencia del problema, en la necesidad de que al lado de lo que hasta ahora se ha venido comentando y que se podría denominar “información final” como resultado de un proceso existirán informaciones de control, informaciones propias del proceso, etc.

3.2.2.3. Periodicidad en la Obtención de la Información respecto a cada conjunto de outputs y usuarios

En relación con este aspecto la primera matización que cabría introducir hace referencia a la necesidad de determinar (cuestión que se habrá tenido en cuenta al hacer el análisis detallado de la organización desde el punto de vista funcional) cuáles son los “periodos productivos” del ente en estudio.

¿A qué se hace referencia con la expresión “periodos productivos”?

Con estos términos se debe introducir el concepto **de qué momentos se consideran determinantes en un ente para efectuar una correcta medición de su actividad económica.**⁽⁷⁾

Es decir, el primer paso será considerar cuál es el momento crítico, el momento de lo que en contabilidad se denomina “cut off” como elemento esencial a la hora de medir los resultados de un ente concreto.

Para la correcta determinación de los *periodos productivos* es imprescindible conocer suficientemente las características productivas de la organización. Así, será muy importante tener en cuenta la existencia de “estacionalidad” en esa producción, la existencia de periodos productivos inferiores, superiores o diferentes al año natural, etc.

Por señalar un ejemplo clarificador de lo que se está diciendo, piénsese en el caso de las Universidades. En estos entes el periodo productivo de referencia (respecto a

⁽⁷⁾ Se hace referencia, básicamente, a la necesidad de tener en cuenta aspectos de estacionalidad en la producción que, si no fueran considerados, podrían producir sesgos evidentes en la información obtenida.

actividades docentes) es el año académico, que hasta hace poco era claramente identificable con el periodo *octubre año x – septiembre año x + 1*, y que en la actualidad vendrá determinado por los periodos en que se concreten los diferentes ciclos.

En esos entes la información referida al año presupuestario, o año natural, posiblemente sea una información útil para los responsables de las áreas financieras, pero para usuarios externos o para los responsables de estudios, será el año académico (o los periodos inferiores en su caso) el dato realmente representativo, en definitiva, a ese periodo debe ir referida la información de mayor entidad.

Otro factor a tener en cuenta es la posibilidad, relativamente frecuente, de que existan actividades concretas realizadas por una organización que se refieren a periodos superiores a un solo ejercicio presupuestario, valga otra vez el ejemplo de las Universidades en relación con los Proyectos de Investigación que en ellas se desarrollan, o que se producen con el solapamiento de dos años sucesivos sin coincidir con el principio y fin de cada uno de ellos.

Evidentemente, en todas estas situaciones la información a obtener debe expresar claramente la realidad que pretende reflejar: el sistema de indicadores de gestión debe ser flexible y complementarse con la información suficiente como para no verse encorsetado por la necesidad de referenciar información, necesariamente, a un año natural determinado. Por el contrario, el sistema permitirá la obtención de información que contemple todas las posibilidades señaladas anteriormente.⁽⁸⁾

La condición para que se cumplan suficientemente las necesidades señaladas pasa por obtener información que pueda referirse a periodos relativamente cortos de tiempo y que, a su vez, puedan combinarse entre sí.

La recomendación que cumple con esas posibilidades es la de que el sistema pueda, lo que no quiere decir que deba hacerse obligatoria esa obtención de información en todos los casos, producir información en periodos mensuales.

Resumiendo lo dicho en este apartado, la obtención de informes periódicos a corto plazo es fundamental para un correcto análisis de gestión, convirtiéndose en una variable fundamental para la idoneidad del sistema.

⁽⁸⁾ Se quiere resaltar la necesidad de dotar a las organizaciones que componen el sector de las AA.PP. de instrumentos (informáticos) que posean la suficiente flexibilidad como para convertirse en herramientas útiles y que no supongan la necesidad de que sea la organización la que se adapte a ellas.

3.2.2.4. El Control de la Información

Un aspecto fundamental, y que habitualmente se viene obviando en relación con los outputs de muchos sistemas de gestión, es el de la necesidad de contrastación de los datos que se obtienen del sistema.

En efecto, mientras que existe unanimidad en cuanto a la necesidad de realizar auditorías y otros controles sobre la información que se plasma en los estados financieros de seguimiento presupuestario, no se suele hablar de la necesidad de evaluar la fiabilidad de otras informaciones que, a veces con una cierta “alegría”, son ofrecidas por las organizaciones, o por estamentos relacionados con ellas, a las que este documento se refiere.

Debe tenerse absolutamente claro que el Sistema de Indicadores de Gestión es uno más de los sistemas de información de la organización, y como tal sistema de información debe estar sujeto a protocolos de verificación periódicos y con el grado de suficiencia que se determine.⁽⁹⁾

3.2.3. Determinación de los inputs de información del Sistema de Gestión de Indicadores (SIG)

Como se ha venido señalando hasta ahora un aspecto fundamental en la determinación de un sistema de indicadores es, precisamente, la concreción de los outputs de ese sistema, concreción que, teniendo en cuenta los diferentes usuarios, necesidades, periodos, etc., constituye el elemento referenciador, lo que podría denominarse *conjunto ideal de indicadores de la organización*.

Ese conjunto de indicadores no deja de ser, no obstante, la plasmación de un planteamiento teórico, planteamiento que ha abandonado el plano de la abstracción que se desarrolla en este documento y que ha pasado a personalizarse para una organización determinada, pero que debe tamizarse por las posibilidades reales que para conseguir dicha información posee cada organización.

En cualquier caso, e independientemente de esos condicionantes que impondrá la realidad, como punto de partida parece no sólo conveniente sino imprescindible,

⁽⁹⁾ En este aspecto debe hacerse hincapié y es cuestión que preocupa especialmente en este trabajo, tanto, que se ha dedicado un capítulo del documento a dicho control.

determinar ese conjunto referencial que se convertirá, con las oportunas correcciones que determine el paso del tiempo, en un objetivo a alcanzar, en un estándar ideal que sirva para evaluar la misma realidad del sistema de indicadores en cada momento, pudiendo servir como elemento dinamizador de las correspondientes mejoras en los sistemas de gestión.

El planteamiento de partida debe ser el de aprovechar al máximo la información existente en cada momento en la organización, introduciendo el menor número de variaciones posibles en dichos sistemas, con la hipótesis de partida de que esos sistemas de información tienen el objetivo básico de atender a las necesidades para las que fueron desarrollados, y sólo con carácter subsidiario las de prestar información a otros sistemas, lo que no obvia, evidentemente, la necesidad de incorporar, en la medida de lo posible y siempre sin distorsionar esa función principal, nuevas variables que permitan la obtención del plus de información que otros sistemas, en este caso el de indicadores, requieren.

Con carácter general se abordarán los siguientes aspectos:

- Procedencia de los datos de entrada al sistema.
- Contenido de los datos de entrada al sistema.
- Soporte de los datos de entrada al sistema.
- Periodicidad en la obtención de los datos de entrada al sistema respecto a cada conjunto de inputs.
- Control de los datos de entrada al sistema.

3.2.3.1. Procedencia de los datos de entrada al sistema

En este apartado se deberá tener en cuenta cuál es la fuente de información que en cada caso se requiere. Se insiste una vez más en que el diseño del modelo se plantea desde una perspectiva ideal en la que los inputs del sistema no son condicionantes “a priori” que supongan una limitación inicial, sino que se convierten en condicionantes “a posteriori” y en relación con un momento determinado, pudiendo desaparecer ese condicionamiento como consecuencia de las mejoras que se vayan produciendo.

Pero también es imprescindible contar con las limitaciones reales, las limitaciones que las distintas fuentes de información poseen. El primer paso a analizar en este sentido es determinar cuáles son los puntos de la organización donde se genera información útil para el objetivo de output que en cada caso se persigue.

Posiblemente, el mejor camino a emprender debe ser el análisis de la información existente en cada momento en los entes en estudio. El resultado final de esa labor será la obtención de un conjunto de sistemas (o de datos no sistemáticos) de información que están “en marcha” en un momento determinado.

Un primer problema con el que van a contar estos análisis, y que ya se esbozó en páginas anteriores, es la ausencia de información de lo que podrían denominarse “variables que reportan información sobre el grado de aceptación (calidad) sobre el *consumo* de los bienes y servicios producidos por el ente” que, conceptualmente, podrían ser clasificadas como fuentes de información exógena a dicha organización.

En efecto, mientras que en el sector en estudio es habitual disponer de segmentos de información relativos a la producción en sus diferentes facetas, e incluso a la distribución de los bienes y servicios que constituyen las actividades de los entes, es realmente insignificante el contenido de la información obtenida de esos ámbitos externos.

Posiblemente, y aunque parezca el reconocimiento de un fracaso anterior al mismo inicio del proceso, en una primera fase y en un número importante de entes será preferible abundar en los fenómenos y, como consecuencia, en los indicadores, referidos a aspectos de formación de valor más que a la visión del componente exógeno del problema, lo que, sin duda, restará vistosidad a los datos ofrecidos pero evitará seguros sesgos derivados de la obtención de información poco fidedigna.

Lo dicho no empece, por supuesto, el caso de unidades que posean, o sean capaces de poseer en un plazo relativamente corto de tiempo, esas informaciones procedente de fuentes externas que, naturalmente, las incluirán en la información a tratar por el sistema de indicadores.⁽¹⁰⁾

⁽¹⁰⁾ En todo caso, como se verá más adelante, las organizaciones deberán establecer un plan de desarrollo que determine las distintas fases en que se conseguirán los objetivos recogidos como ideales respecto al sistema de indicadores, y especificar las medidas a adoptar, las acciones a emprender, para obtener esos datos de los que actualmente no se dispone. Vuelve a reseñarse la necesidad de contar con esos datos en el plazo de tiempo más corto posible, lo que no quiere decir que no se puedan obtener otros outputs de información en relación con los datos de los que en el momento actual se dispone.

Teniendo en cuenta la magnitud y la heterogeneidad del problema poco más puede decirse por ahora, independientemente de los ejemplos que en su momento se acompañen, excepto hacer hincapié en que la correcta determinación de las variables exógenas que se determinen como útiles para el cálculo de indicadores deben ser las adecuadas, huyendo del socorrido manejo de datos, tan habitual en ciertos sectores, que pretenden determinar las excelencias de una organización, y aun las comparan con otras, en base a componentes de calidad que, probablemente, no guardan una relación tan estrecha como sería deseable con dicha calidad. En definitiva, una cosa es ser posibilista y otra muy distinta que la herramienta, que los datos de que se disponga, sea la que condicione completamente el sistema, y, lo que es más perjudicial, las “aspiraciones” del mismo.

Desde la posición interna, desde el análisis de los datos reales o posibles que controla la organización la cuestión tampoco es fácil, pero esa posibilidad de control de la obtención de información, y de la existencia de la misma en estos momentos, la convierte en una opción más realizable.

A continuación se va a hablar de un conjunto de sistemas a analizar en cada organización que no debe ser entendido como un “*numerus clausus*”, sino como el componente esencial existente en todos o, al menos, en la inmensa mayoría de organizaciones integradas en el sector de Administraciones Públicas, lo que no quiere decir que no existan sistemas muy importantes en otras organizaciones. Sirva como ejemplo el caso de los Sistemas de Gestión y de Matriculación de Alumnos en el ámbito universitario.

Entre los sistemas que pueden proporcionar información de base en relación con el sistema de indicadores, imprescindibles en toda organización, pueden señalarse, como ya se comentó en páginas anteriores:

Sistema de Gestión de Personal, Sistema de Justificantes de Gasto y Sistema de Gestión de Inmovilizado

Además, en organizaciones caracterizadas por la producción de bienes existirán asimismo **Sistemas de Gestión de Almacenes**, y en las que obtengan una contrapartida por la salida de los bienes y servicios que producen existirá el correspondiente **Sistema de Gestión de Ingresos**.

Todos esos sistemas deben ser objeto de estudio, determinándose las posibles informaciones que puedan ser utilizables por el sistema de indicadores.

Paralelamente existirá en todas estas organizaciones un **Sistema de Gestión Presupuestario-Contable** lo suficientemente conocido como para no insistir ahora en su estudio.

Como punto de partida puede decirse que cualquier organización que posea estos sistemas de gestión con un conveniente grado de desarrollo podría ser capaz de obtener un sistema “suficiente” de indicadores, siempre que no se incluyan datos relativos a los que se ha venido denominando indicadores externos. El procedimiento, no obstante, sería relativamente laborioso, debiéndose determinar en cada caso el tipo de información que necesita el sistema de indicadores y “forzando”, posiblemente, la utilización de esos sistemas de gestión, pero, además, se necesitará determinar el nexo de unión entre todos ellos, buscar los puntos de intersección que permitan la adecuada combinación de las informaciones que producen en aras de conseguir el objetivo previsto en el sistema de indicadores.

Puede, y esa sería la opción más favorable, existir la posibilidad de que una organización haya implantado un Sistema de Contabilidad Analítica. En ese caso se habrán resuelto muchos, evidentemente no todos, de los problemas que el desarrollo del sistema de indicadores conlleva.

En efecto, en ese Sistema de Contabilidad Analítica se habrá contemplado la formación del valor en los procesos productivos y “comerciales” de la organización. Es probable que, incluso, se haya desarrollado un incipiente, (o en algunos casos más elaborado) sistema de indicadores, pero, en todos los escenarios posibles (siempre que se esté hablando de un sistema de contabilidad analítica que cumpla los mínimos exigibles) se estará en condiciones de obtener información relativa a las fases internas de formación del valor con el suficiente grado de detalle como para poder decir que un componente esencial del sistema de indicadores, lo que podría llamarse el “numerador” de muchos de esos indicadores, será un dato del que ya dispone la organización, lo que, evidentemente, no es una cuestión baladí.

Los aspectos relacionados con el sistema de contabilidad analítica serán desarrollados en el capítulo 4º de este documento por lo que sirvan estos breves apuntes como anticipo de lo que entonces se dirá.

En todo caso, si no existe sistema de contabilidad analítica con más motivo, pero aun en el caso de que exista ese sistema, será con toda seguridad necesario obtener más información que la disponible en estos momentos en los sistemas de los que se está hablando, debiéndose, por otra parte, proceder a la obtención de esa informa-

ción de manera que pueda ser “tratada” convenientemente por el sistema de gestión de indicadores.

¿Qué problemas pueden aparecer en ese estudio de los sistemas de gestión de una organización para obtener outputs suficientes en relación con los inputs del sistema de indicadores?

La concepción del SIG como un sistema receptor de datos procedentes de otros sistemas origina problemas que se pueden agrupar a los efectos de este trabajo en:

1. Problemas derivados de la necesaria adecuación de los sistemas de gestión de cada organización.
2. Problemas técnicos de tipo informático.

1. Problemas derivados de la necesaria adecuación de los sistemas de gestión de cada organización

Los principales problemas de esa “falta de preparación” (o inexistencia en algunos casos) de los sistemas de gestión de las organizaciones en las que se quiere implantar un sistema de indicadores se manifiestan en dos aspectos principalmente:

1. **Deficiencias en la información manejada por los sistemas de gestión en relación con las demandas de datos de entrada al sistema de indicadores (o pura y simplemente ausencia de una gestión sistematizada en diversos ámbitos) e inexistencia de circuitos para canalizar sistemáticamente esa información.**
2. **Ausencia o deficiencias de operatividad y sistematización en el proceso de esa información: las unidades gestoras de la información disponen de ella pero no la tratan adecuadamente o simplemente no la utilizan (entre otras causas por no haberse manifestado la necesidad de esa información).**

El Sistema de Indicadores se alimenta, básicamente, de la información procedente del:

- a) Sistema de Gestión de Personal
- b) Sistema de Gestión de Justificantes de Gasto

- c) Sistema de Gestión de Almacenes
- d) Sistema de Gestión de Inmovilizado
- e) Sistema de Gestión de Ingresos
- f) Otros Sistemas de Gestión

Sistema de Gestión de Personal

Los organismos y entes a los que va dirigido el presente documento poseen diversos sistemas de gestión volcados básicamente en la confección de nóminas y, como mucho, en el seguimiento de la vida administrativa del individuo.

Entre esos sistemas se puede encontrar desde avanzados sistemas de gestión de nóminas, aplicaciones “ad hoc” o hasta confección centralizada de dichas nóminas por un Departamento Ministerial (sujeto gestor de esos sistemas que no coincide con el sujeto objeto de estudio).

No existe, pues, un sólo sistema de gestión de personal, lo que ya de por sí es un problema. Como intentos superadores de esa diversidad existen aplicaciones que pretenden ser útiles en una amplia variedad de entes: BADARAL – NEDAES (Sistema de Gestión de Personal y confección de Nóminas gestionado por el Ministerio para las Administraciones Públicas), SIP (Sistema de Gestión de Personal y Nóminas de la Seguridad Social), HOMINIS (Sistema de Gestión de Personal y Nóminas desarrollado por la Oficina de Cooperación Universitaria), etc.

Como problemas concretos pueden citarse:

- Muchas de las organizaciones no periodifican los pagos incluidos en Nóminas o, si lo hacen, no suelen distinguir entre atrasos del ejercicio y de ejercicios anteriores, con los consiguientes problemas a la hora de calcular datos concretos de indicadores para un periodo determinado.
- No suele, por otra parte, existir una total adecuación entre la dependencia orgánica y los puestos de trabajo desempeñados en la realidad.
- No existe, por supuesto, una relación de las actividades realizadas por cada persona.

- Los controles de absentismo, si se efectúan, no se reflejan adecuadamente en un sistema integrado.
- Los cambios de afectación a puestos no suelen ser tenidos en cuenta si no implican variaciones económicas en las retribuciones, etc.

Es evidente que muchas de estas deficiencias señaladas anteriormente tienen una trascendencia no sólo en relación con un Sistema de Indicadores sino que afectan a la gestión general de una organización.

Básicamente, y sin entrar en detalles que por su prolijidad escapan a las ambiciones de este trabajo, las especificaciones demandadas por el Sistema de Indicadores respecto de un Sistema de Gestión de Personal pasarían por:

- Correcta periodificación de las retribuciones económicas (aplicación del criterio del devengo a productividad, atrasos, horas extraordinarias, pagas extraordinarias, etc.).
- Correcta adscripción de las personas por Unidades Orgánicas (o, mejor, por centros de formación de valor) teniendo en cuenta las variaciones que se produzcan a lo largo de los diversos periodos de obtención de información. Sería conveniente asimismo la correcta determinación de las actividades realizadas por periodo por cada persona.
- Correcta distribución de las personas y de las retribuciones por ellas percibidas a lo largo de cada periodo.

Existen otros aspectos, tales como determinación de perfiles de individuos que prestan servicio en la organización, cálculo de personas equivalentes, etc., con suficiente importancia, y que podrían ocupar por sí solos el contenido de varios trabajos de este tipo.

Sistema de Gestión de Justificantes de Gasto

Los problemas más frecuentes derivados del tratamiento de datos procedentes de este sistema son:

- En la captura de los correspondientes justificantes se producen retrasos estructurales.

- No suele existir una definición clara de las distintas “puertas de entrada”.
- No suelen existir distinciones entre materiales almacenables o no, inmovilizables o no, etc., pudiéndose dar el caso de que un mismo hecho económico se contabilice de forma diferente, aun en la misma organización.

Acciones voluntaristas que, en el día a día, van superando estos problemas, no son la solución ideal: es precisamente ese aspecto el que debe combatir una organización moderna, donde los “islotos de eficacia” no son más que puras anécdotas en conjuntos asistemáticos.

Las peticiones fundamentales que hace el sistema de indicadores a un sistema de justificantes de gasto son:

1. Correcta aplicación del principio de devengo, debiendo tenerse en cuenta que ese objetivo es más difícil de conseguir en tanto en cuanto el periodo de obtención de información se acorte.
2. Determinación de cuándo una adquisición debe considerarse material almacenable o inmovilizable.
3. Correcta adscripción de los gastos / costes por Unidades / Actividades procurando una afectación directa siempre que sea posible.
4. Incorporación de clasificaciones por rangos (volúmenes, proveedores, etc.) que permitan realizar un análisis de la “economía” de las adquisiciones.

Sistema de Gestión de Almacenes

Si bien las unidades a las que va dirigido este documento no son especialmente intensivas en la utilización de materias almacenables ni en la producción de bienes almacenables, sí es cierto que existen entes (por ejemplo: Boletín Oficial del Estado) en los que esa circunstancia es especialmente importante.

En una inmensa mayoría de organizaciones no existen lo que podría llamarse “Almacenes controlados desde el punto de vista contable”, donde se puede conocer el valor del stock y de las entradas y salidas de dicho almacén así como los destinos de dichas salidas o las procedencias de las entradas, aspectos éstos que condicionan

la obtención de datos y, por tanto, el consiguiente análisis del proceso de formación del valor en una organización, a lo que se puede añadir la necesidad de contar con datos relativos al periodo medio de permanencia de las distintas materias y productos en los almacenes, consideraciones sobre devoluciones, etc.

Sistema de Gestión de Inmovilizado

A pesar de los avances que en los últimos años se han constatado en relación con un efectivo control del Inmovilizado de los entes del sector de las Administraciones Públicas, puede concluirse que esos esfuerzos han ido orientados más a un control físico que a las repercusiones valorativas o de gestión. Así, empieza a ser habitual encontrar relaciones de bienes, incluso con una detallada información individualizada, pero sin valorar, sin determinar criterios de amortización, sin especificarse los criterios para considerar un bien como inmovilizable o no, etc.

Sistema de Gestión de Ingresos

El aspecto de los ingresos suele estar más controlado, y como consecuencia más operativo en relación con las previsible demandas de un sistema de indicadores.

En cualquier caso, las dificultades en este sentido, en la inmensa mayoría de organizaciones, son menores que en relación con otros sistemas de gestión, aunque también puedan detectarse problemas en cuanto a la correcta asignación Ingreso-Bien o Servicio producido. Con carácter general puede decirse que esas dificultades aumentan cuando la producción de la organización es muy heterogénea, siendo posible encontrar partidas de ingreso que no tienen afectación concreta o ésta se produce con mucho retraso.

Otros Sistemas

Existen otras unidades en una organización que deben suministrar datos al SIG, básicamente las unidades de mantenimiento en relación con datos estructurales (m^2 , potencia de luz instalada, etc.), unidades de distribución en cuanto a los problemas con ellas relacionados, no pudiéndose hacer ahora un examen mínimamente “científico” de todas esas posibilidades que serán, sin duda, objeto del correspondiente estudio personalizado en el momento de implantación del sistema.

Normalmente estas unidades disponen de suficiente información, faltando por establecerse el circuito correspondiente con la periodicidad y requisitos deseados para abastecer de datos actualizados al SIG.

Resumiendo lo hasta ahora dicho, parece evidente que, además de solucionar los problemas que se han señalado, los sistemas deben “prepararse” para recibir un nuevo flujo de información y para producir una serie de operaciones en relación con esos flujos.

Cada organización tiene sus propias características, por lo que no se puede hablar de soluciones únicas, sino que será el estudio de cada sujeto el que permita adoptar, dentro de la flexibilidad de las necesidades de cada sistema de indicadores y, en su caso, contemplando los mínimos normalizados para todo el sector o para el subconjunto correspondiente, las mejores soluciones en cada momento.

En todo caso, parece importante resaltar que, una vez conseguido superar el listón de las dificultades planteadas en este apartado, el problema queda circunscrito a la estructuración de canales adecuados de información y a la definición de procesos que permitan preparar la información que producen esos sistemas de acuerdo con las necesidades de entrada del propuesto por el correspondiente sistema de indicadores. La necesaria coordinación entre las distintas unidades gestoras de los diferentes sistemas, así como los controles cruzados que se puedan realizar, se configuran como factores esenciales en este sentido.

Los problemas fundamentales se refieren, pues, a la necesidad de identificar:

- 1. Sistemas de Gestión que “manejan” información útil para el sistema de indicadores.**
- 2. Indicación (definición de protocolos) de qué información debe producir cada sistema teniendo en cuentas que puede necesitar incorporar datos que hasta ahora no eran tratados por esos sistemas de gestión o ser tratados en forma complementaria a la que hasta el momento se estaba produciendo.**

2. Problemas técnicos de tipo informático

Una vez definidos correctamente los sistemas de gestión “prestadores” de información para el sistema de indicadores de gestión (entre los que se ha hecho especial hincapié en los referidos a la formación y recuperación del valor en cuanto procesos internos de la organización) es necesario que esas variaciones se incorporen y sean tratadas por los distintos sistemas.

Los problemas básicos que pueden surgir en relación con estos aspectos se manifiestan, fundamentalmente, en la dificultad de introducir en aplicaciones en uso nuevos datos y nuevos procesos para conseguir nuevos outputs de información (que servirán de inputs al sistema de indicadores).

En algunos casos las aplicaciones son demasiado rígidas, como consecuencia, por ejemplo, de la época en que se desarrollaron, lo que puede conllevar un coste demasiado elevado respecto a la introducción de esas nuevas variables.

Por otra parte, es posible que los lenguajes en que las aplicaciones estén desarrolladas no sean compatibles con el lenguaje en que se desarrolle la aplicación en que se implemente el sistema de indicadores.

El problema fundamental, posiblemente, sea el señalado en primer lugar: la dificultad de introducir variaciones aunque sean pequeñas en los sistemas origen y el elevado coste que esas variaciones pueden generar.

Todos esos aspectos deben ser tenidos en cuenta cuando se concrete el referido sistema de indicadores.⁽¹¹⁾

Como consecuencia de la enorme variedad de aplicaciones informáticas desarrolladas en cada ente para implementar los correspondientes sistemas de gestión poco más se puede concretar en este apartado.

3.2.3.2. Contenido de los datos de entrada al sistema

La información a suministrar por los sistemas de gestión de la organización deberá venir referida a los datos que manejará el sistema de indicadores, pero esos datos no necesariamente deben ir referenciados a uno o varios indicadores en concreto, sino que es posible que un mismo dato pueda ser tenido en cuenta para un conjunto de esos indicadores.

⁽¹¹⁾ Aunque se volverá, siquiera brevemente, a hablar sobre la aplicación soporte del sistema de indicadores, puede adelantarse que se está pensando en una aplicación sencilla en cuanto a los procesos a realizar (que en muchas ocasiones consistirán en operaciones aritméticas simples, o en ciertos aspectos concretos con un cierto grado de complejidad, pero que, en todo caso, manejarán un número reducido de datos) y que, sin embargo, proporcione (en cuanto a presentaciones de información, simulaciones, etc.) un potencial elevado.

Lo que se solicitará a los sistemas de gestión (independientemente de lo que ocurrirá con los sistemas de contabilidad analítica) hará referencia a variables “típicas” de dichos sistemas, tales como “número de personas que han trabajado por término medio en la organización o en un departamento determinado”, “tiempo medio que las materias primas X han permanecido en almacén”, etc., variables que habrán sido identificadas en el proceso de análisis de la organización como relevantes para el sistema de indicadores y que solas, o en compañía de otras, permitirán obtener los indicadores buscados.

3.2.3.3. Soporte de los datos de entrada al sistema

En principio puede plantearse una triple posibilidad para que los sistemas de gestión “se comuniquen” con el sistema de indicadores:

- Comunicación directa entre las aplicaciones sin un soporte intermedio
- Comunicación entre las aplicaciones a través de un soporte externo intermedio (CD, DK, etc.)
- Comunicación entre las aplicaciones a través de un soporte impreso.

Aunque constituya una criticable opinión apriorística, la cuestión de comunicación entre sistemas, aspecto crítico en otras aplicaciones, puede no ser determinante si se parte de la consideración de que la aplicación del sistema de indicadores no realizará procesos especialmente complejos, sino que trabajará con datos relativamente agregados (no se tratará de distribuir, por ejemplo, a los trabajadores de una organización en relación con los órganos o centros donde prestan sus servicios, con los correspondientes “volcados masivos” de información relativa a los sueldos y salarios, seguridad social a cargo del empleador, etc., y los correspondientes procesos de uso de porcentajes, etc., sino de manejar, en vez de esos centenares de miles o, incluso, millones, de datos, los cientos de guarismos correspondientes a las magnitudes agregadas previamente tratadas) por lo que la posible captura de esos datos no presentará especiales dificultades.

Naturalmente, siempre será preferible una comunicación directa entre las aplicaciones, o, por lo menos, una comunicación mediante soporte informático, pero, vuelve a insistirse, no parece que los posibles problemas que puedan surgir sean cuestiones determinantes teniendo en cuenta las características de la información a manejar.

3.2.3.4. Periodicidad en la obtención de los datos de entrada al sistema respecto a cada conjunto de inputs

Los datos de entrada al sistema deberán ser obtenidos de acuerdo con factores limitativos intrínsecos y de acuerdo, naturalmente, con las necesidades que se hayan determinado previamente en el diseño, y la consiguiente periodicidad, del sistema de indicadores.

¿A qué hace referencia ese “factor limitativo”?

La respuesta está en la propia naturaleza de algunos de los sistemas de gestión en relación con los datos manejados. En efecto, resulta evidente que ciertas informaciones vienen condicionadas por su periodo de obtención, pero no en relación con posibles ineficiencias en su cálculo o como consecuencia de la repetición de acciones a lo largo del tiempo, sino derivadas de la propia idiosincrasia de los mismos datos. Valga como ejemplo de lo dicho el caso de los sistemas de gestión de nóminas en que los datos que se manejan se refieren, excepto casos muy esporádicos, a periodos mensuales, por lo que intentar obtener información en periodos inferiores “trastocaría” (y posiblemente produjera información poco fiable) el mismo sistema de gestión.

Esas cuestiones, esos factores limitativos, deben ser tenidos en cuenta a la hora de determinar los periodos de generación de información para el sistema de indicadores por parte de los sistemas de gestión.

A pesar de todo, el factor preponderante que determinará las necesidades de información será la periodicidad con la que el sistema de indicadores se propone obtener sus datos.

Una cuestión fundamental que debe ser tenida en cuenta en relación con este aspecto es la posibilidad de que “a posteriori”, una vez “cerrada” y emitida una información por el sistema de indicadores, se produzca una variación en los datos existentes en el sistema de gestión correspondiente por ejemplo como consecuencia del reconocimiento de atrasos de sueldos en el caso del sistema de gestión de nóminas o de la correcta aplicación de unos ingresos que se encontraban pendientes en el momento de esa emisión de información), debiéndose arbitrar los protocolos necesarios para que esos datos sean suministrados lo más rápidamente posible al sistema de indicadores que procederá, en su caso, de acuerdo con los criterios que en dicho sistema se hayan establecido para estos casos. Debe tenerse en cuenta que la información producida por el sistema de indicadores presentará especial sensibilidad en relación con aspectos de

comparabilidad, por lo que deberán manejarse datos consistentes, los que mejor reflejen la realidad.

3.2.3.5. Control de los datos de entrada al sistema

En el caso de la información que entra al sistema de indicadores se deberán establecer los oportunos filtros para que se asegure que los datos a tratar no contengan errores o “desviaciones” como consecuencia de los procesos añadidos a los que se han visto sometidos los sistemas fuente en relación con la situación anterior al desarrollo del sistema de indicadores.

En este caso la cuestión se hace menos complicada al existir elementos referenciales con los que comparar; así, por ejemplo, el sumatorio de las periodificaciones realizadas en el sistema de nóminas o su distribución a los distintos centros de actividad o productos debe coincidir con el total de las correspondientes nóminas que han sido objeto de estudio, teniendo en cuenta que existirán “partidas de cuadro”, es decir, importes que no se incorporarán por corresponder a distintos periodos que los que van a ser objeto de análisis.

Resumiendo las posibilidades de control, puede decirse que existirán tres fases o etapas en las que el control de los datos de entrada podrá y deberá ser efectuado: en el momento de producirse los procesos y la obtención de outputs por los sistemas fuente, una vez introducidos en el sistema de indicadores de gestión y una vez procesados por el sistema de indicadores.

En todas las fases señaladas el resultado de la información tratada debe ser el mismo.

3.2.4. Redefinición de los Outputs del Sistema de indicadores

Una cuestión ineludible en la definición de todo nuevo sistema de gestión en una organización compleja consiste en el replanteo de las hipótesis iniciales.

En efecto, hasta ahora lo que se debería haber realizado en una organización concreta es lo que podría denominarse “diseño teórico ideal”, concepto en el que el término “teórico” no debe inducir a error ya que se habrá tenido en cuenta la realidad de la organización, lo que no obvia el contenido “ideal” de la definición del sistema,

en el que aspectos relativos al coste de obtención de nueva información, por ejemplo, no habrán sido considerados sino marginalmente.

Recuérdese que los pasos dados hasta ahora han consistido en:

1. Análisis de la Organización y Definición de Usuarios.
2. Determinación de los Outputs de Información del Sistema de Indicadores de Gestión.
3. Determinación de los Inputs de Información del Sistema de Indicadores de Gestión.

Mientras que la segunda fase se plantea desde una perspectiva apriorística, el punto tercero implica un descenso inevitable a la realidad, con la implicación consiguiente de tener que adaptar los planteamientos de máximos iniciales a la realidad de la situación, a la realidad de los sistemas suministradores de información.

Se hace necesario, en definitiva, empezar a descartar opciones que desde un plano puramente teórico se configuraban como deseables pero que no pueden ser alcanzadas en la práctica, lo que no impide la necesidad de componer ese marco de referencia que servirá como límite al que habría que tender en el futuro.

Esa postura de mantener como referente el sistema ideal de indicadores podría calificarse como estratégica, en el sentido de manifestación de la tendencia que debe presidir el desarrollo de los sistemas de gestión para el futuro. Ahora bien, desde un punto de vista táctico, parece evidente la necesidad de introducir factores limitativos que, en la mayoría de los casos, van a condicionar las posibilidades de obtención de información.

3.2.5. Definición de la Infraestructura Técnico-Administrativa que gestione el SIG

El diseño de un nuevo sistema de gestión como el que es objeto de estudio en este trabajo implica, como consecuencia de esa propia concepción de sistema en contraposición al concepto de análisis puntual, una visión dinámica de la organización, lo que podría denominarse un análisis constante de los diferentes flujos de información que entran en el sistema, se procesan y producen resultados, sin olvidar

la necesidad de efectuar las correcciones, adaptaciones, etc., que el paso del tiempo provocará en organizaciones que constantemente se adaptan al entorno.

En el sentido anteriormente señalado se plantean no pocos problemas que, atendiendo al proceso de abstracción que se está tratando de realizar, pueden resumirse en los siguientes grandes apartados o acciones a emprender en cada organización:

- Determinación del órgano que se encargará de la gestión del sistema.
- Definición de procesos a realizar con la información entrante al sistema para poder obtener outputs relevantes de información
- Determinación del soporte técnico necesario para procesar la información.

3.2.5.1. Determinación del órgano que se encargará de la gestión del sistema

Una de las primeras recomendaciones concretas, generalizable para todas las organizaciones, debe ser el nombramiento del órgano responsable de la llevanza del sistema.

Es evidente que la dimensión de la unidad de gestión de indicadores dependerá del tamaño, de la variedad de actividades y procesos realizados por la organización, etc. y, en algunos casos, puede que no sea imprescindible crear una unidad independiente, pudiendo asumir sus funciones alguna de las ya existentes, **lo que sí parece imprescindible es que, como consecuencia del contenido de la información a manejar, esa unidad deberá depender, necesariamente, del órgano de dirección de la organización.**

La anterior recomendación es consecuencia de la “sensibilidad” de los datos a tratar, sensibilidad que se manifiesta en una doble vertiente: por un lado, respecto a la necesidad de independencia y de capacidad para obtener datos de las distintas áreas por parte del responsable de la unidad de indicadores de gestión, capacidad que se vería notablemente disminuida si su ubicación en el organigrama del ente no fuera fiel trasunto de su importancia y respaldo y, por otro lado, como consecuencia de la trascendencia y consiguiente susceptibilidad de interpretación, que presenta el hecho de que la información también va dirigida a usuarios ajenos, externos a la organización, con la consiguiente posibilidad de utilización sesgada, intencionadamente o no, de la misma.

Es posible que la creación de esas unidades no sea asumida con todas sus consecuencias por parte de ciertos estamentos de decisión, tanto de las propias organizaciones como de los poderes que deciden en otros planos, pero debe ser ineludible si se pretende que la información a obtener sea realmente efectiva en orden a la evaluación y toma de decisiones en una organización y no un mero formalismo que se limite a componer unos estados que nadie utiliza porque a nadie le son útiles.

3.2.5.2. Definición de procesos a realizar con la información entrante al sistema para poder obtener outputs relevantes de información

Hasta este momento se habría definido para cada organización un conjunto de usuarios, un conjunto de información, de estados a reportar a esos usuarios y a través de qué inputs se iban a conseguir esos informes que constituyen el output del sistema de indicadores.

Puede decirse que en la organización se dispondría de la “materia prima” necesaria para conseguir el producto elaborado que constituye el conjunto de indicadores a obtener periódicamente.

Faltaría por definir, por consiguiente, cuál es la técnica que permite pasar de la información de entrada al sistema “en estado bruto” al conjunto de indicadores. En definitiva, se tendrán que establecer los **procesos necesarios de datos que permitan conseguir los resultados deseados**.

Cuando se está hablando de “procesos” no se está haciendo referencia, al menos necesariamente, a programas informáticos de tratamiento de datos, aunque sí parece evidente que en muchos casos ese tratamiento deberá producirse a través de herramientas de este tipo.

En este aspecto puede decirse que van a existir hipótesis de partida que condicionarán las posibles alternativas; así, la existencia previa en la organización de un sistema de contabilidad analítica suficientemente desarrollado puede determinar que los procesos que deban realizarse con la combinación de la información de él procedente constituya un porcentaje muy elevado de la total a procesar y que la de los otros sistemas de gestión sólo tenga un carácter residual, por lo que, en ese caso, el desarrollo de procesos informáticos podría quedar reducido al uso elemental de herramientas ofimáticas del estilo ACCESS, EXCEL, etc.

Esa situación, que puede catalogarse de “ideal”, será abordada con más detenimiento en el capítulo siguiente de este trabajo, bastando ahora con decir que el detallado examen que de una organización debe hacerse a la hora de implantar un sistema de contabilidad analítica, la conjunción de finalidades que en muchos casos plantearía ese sistema en relación con el de indicadores, la necesidad de adaptación de los sistemas de gestión de la organización para satisfacer las demandas del sistema de costes, etc., tienen como consecuencia que la información a tratar por el sistema de indicadores pueda poseer un grado de elaboración que no haga necesario desarrollar un complicado proceso de tratamiento de esa información.

Con lo dicho hasta ahora se ha limitado el desarrollo del proceso informático a su mínima expresión ⁽¹²⁾.

En el punto medio del espectro de posibilidades podrían situarse aquellas organizaciones que sin contar con sistemas de contabilidad analítica suficientemente desarrollados, o que directamente no poseen sistema de contabilidad analítica, sí cuentan con sistemas de gestión suficientemente evolucionados.

En esos casos puede aventurarse que, siempre desde la perspectiva de modelización genérica que se plantea en este trabajo, esos sistemas seguramente serán capaces de ofrecer información relativamente elaborada, de tal manera que el desarrollo informático, que ahora sí será necesario abordar, posiblemente se pueda configurar como un conjunto de operaciones aritméticas simples en las que, tal vez, el factor más importante sea el de tener que manejar elevados volúmenes de datos.

En cualquiera de los dos casos señalados ese desarrollo informático no debería conllevar elevadas exigencias ni en cuanto al tiempo de su realización ni, consecuentemente, en relación a su coste.

En el otro extremo del haz de posibilidades se encuentra el caso de organizaciones que no cuentan con sistemas desarrollados de gestión. Para estos casos, que, en opinión de los redactores de este trabajo, son cada vez menos en el ámbito de las organizaciones públicas del Estado y posiblemente en el ámbito de las Comunidades Autónomas y de las Administraciones Locales más importantes, antes de proceder a

⁽¹²⁾ Lo dicho no quiere decir que no se diseñen los modelos, operaciones aritméticas, etc., correspondientes. A lo que se hace referencia es a la posibilidad de no tener que realizar las programaciones complicadas, con el consiguiente coste y “pérdida de tiempo”, que se producirían en otro caso.

la implantación de un sistema de indicadores con las características que se han venido desarrollando, se deberían iniciar acciones que “modernicen” esos sistemas “básicos” de gestión.

No obstante, la necesidad de conocimiento, aunque sea en su grado más elemental, sobre las actividades, los objetivos y los correspondientes logros que se traducirán, evidentemente, en las consecuentes evaluaciones de todas las organizaciones públicas, lleva implícita la necesidad de abordar este caso concreto.

La solución para las organizaciones de las que se está hablando pasa por alguna de las siguientes posibilidades y por la recomendación que al final se explicita:

- a) Actualización de los sistemas de gestión y desarrollo del sistema de contabilidad analítica en paralelo con el sistema de indicadores. Esta solución es la que habrá de abordar con el transcurso del tiempo toda organización pero no es una acción factible en el corto plazo, sino que supone el desarrollo de la consiguiente planificación de estrategia administrativa que se desarrollará en un intervalo de tiempo relativamente dilatado.

La necesidad de contar con un sistema de indicadores puede producir, eso sí, un interesante efecto catalizador que podría desencadenar en algunas organizaciones el abordar, definitivamente, la imprescindible modernización de los sistemas de gestión.

- b) Desarrollo de un sistema de indicadores de gestión teniendo en cuenta las carencias de la organización, lo que conduciría a la necesidad de una aplicación informática muy compleja, con el consiguiente encarecimiento y retraso.
- c) Considerar a estas organizaciones como un conjunto en evolución en el que el desarrollo de un sistema de indicadores en un primer momento no sea una opción lógica y, como consecuencia, su sustitución por análisis concretos, puntuales, de acuerdo con las posibilidades reales de esos entes.

La recomendación para las organizaciones citadas es, como se habrá adivinado, la referida en último lugar, y la forma concreta de abordar el problema pasa, como consecuencia de la escasez de medios que suele acompañar a las organizaciones señaladas, para conseguir obtener indicadores con el grado de fiabilidad deseable, por el análisis puntual, periódico, por parte de agentes externos a dichas organizaciones, por la creación, en definitiva, de grupos

operacionales que puedan actuar en esos casos colmando las deficiencias estructurales que esos entes presentan.

Esos grupos podrían estar integrados en organizaciones centralizadas, dependiendo de órganos como la Intervención General de la Administración del Estado o la Intervención General de las Comunidades Autónomas o bien de órganos formados mancomunadamente por varios entes.

Independientemente de lo dicho hasta ahora, es importante señalar que cualquiera que sea el modelo de desarrollo se deberá posibilitar al máximo la explotación gráfica del mismo, así como la realización de todo tipo de consultas puntuales, tanto de los datos de entrada como de los propios procesos y, por supuesto, de los outputs de información.

3.2.5.3. Determinación del soporte técnico necesario para procesar la información

Las cuestiones señaladas con anterioridad imponen la necesidad de contar con un soporte, aunque sea mínimo, tanto de hardware como en su caso de software para abordar convenientemente las necesidades que en cada caso se planteen.

Los problemas fundamentales, teniendo en cuenta las precisiones hechas más arriba, se plantearán, posiblemente, en aquellas organizaciones que presenten un elevado grado de descentralización (precisamente en aquellas organizaciones en las que el análisis de indicadores permitirá obtener conclusiones, al menos “ad intra”, con una potencialidad mayor, precisamente aquellas organizaciones en las que las posibilidades de comparación se multiplican, a lo que cabe añadir que suelen ser organizaciones, como consecuencia de esa descentralización, que presentan un mayor grado de inmediatez con el ciudadano), tales como, por ejemplo, las Comisarías de Policía, las Oficinas del Instituto Nacional de Empleo, las Administraciones de Hacienda, etc.

Los problemas, permítase la insistencia, si se parte de los parámetros señalados en el punto anterior no surgirán como consecuencia de lo costoso que resulte diseñar un pequeño programa informático o tener un equipo dedicado al mismo, sino que se producirán como consecuencia de la necesidad de comunicación por parte de las distintas unidades con lo que puede denominarse “Oficina de Análisis de Indicadores”.

Esos problemas en unidades que por su propia importancia gozan de una cierta autonomía de gestión seguirán produciéndose en tanto en cuanto deberán producir

flujos de información “en tiempo y forma” que, además del coste en sí de la comunicación, necesitarán de un soporte adecuado desde el punto de vista físico.

Posiblemente ese problema, y en relación con esas unidades muy descentralizadas, será un condicionante importante que deberá ser tenido suficientemente en cuenta a la hora de determinar los correspondientes protocolos que sirvan de base al flujo de información.

3.2.6. Proceso de discusión conjunta de los outputs de información con los distintos niveles de usuarios y variaciones a establecer en el sistema como consecuencia de los análisis realizados

Una vez que se ha llegado a este punto podría decirse que el modelo estará cerrado: Se dispone de los inputs de información considerados como suficientes, se realizan los correspondientes procesos con la tecnología adecuada sobre los mismos con el objetivo de conseguir los correspondientes outputs que, en principio, son consecuencia de una demanda explícita o latente en relación con los correspondientes usuarios.

Es evidente que en el diseño de todo modelo se busca un cierto grado de optimización y ese grado de optimización pasa por determinar cuál es la mejor solución a cada problema.

Cuando se está hablando de modelos de optimización en los que existe una demanda explícita la variable a tener en cuenta, la variable sobre la que se puede “manipular”, es la del diseño, en el sentido de conseguir la correspondiente eficiencia cumpliendo las hipótesis demandadas de partida.

En el caso objeto de este trabajo debe tenerse en cuenta que la distinta procedencia de los grupos de usuarios, además del carácter implícito de las necesidades de información presente en alguno de esos conjuntos, hace que no pueda hablarse de una demanda de información típica de una organización económica, posiblemente haya que hablar de una demanda múltiple, lo que no sería un problema específico si esa demanda fuera homogénea, **el problema con mayúsculas es consecuencia de la heterogeneidad de esa demanda y de su carácter implícito.**

En ese sentido debe tenerse en cuenta un riesgo cierto que consiste en la tendencia de los estamentos directivos (e incluso de otros estamentos ajenos a la organiza-

ción) a reducir, a simplificar las variables, en este caso los indicadores, de manera que un número muy limitado de datos, de información, permita un conocimiento de una realidad que, desgraciadamente para este objeto, es muy compleja.

Ese aspecto puede conllevar el intento de simplificar "perversamente" el reflejo de la realidad e implicar una tendencia al reduccionismo excesivo en el diseño del sistema y, sobre todo, del análisis de los resultados.⁽¹³⁾

Tal vez el mejor antídoto, imprescindible en un ámbito como el de los entes públicos, contra esa tentación sea, una vez que se ha llegado al diseño del modelo con las connotaciones que se han venido señalando, proceder a la **discusión del modelo con los distintos destinatarios de la información**.

Las consecuencias de ese análisis previo a lo que es la auténtica aplicación del sistema modelizado a una organización concreta deberán tenerse en cuenta si se quiere dar satisfacción a los diferentes grupos implicados.

Pero, además de esas discusiones previas al desarrollo e implantación como tal, en las que se estará discutiendo sobre un documento concreto, lo que, sin duda, ayudará a expresar explícitamente las diversas necesidades, debe instituirse, al menos en los casos en que la importancia de las actividades desarrolladas por la organización así lo aconsejen, la realización de reuniones periódicas de los distintos usuarios de información con el objetivo de proceder a la crítica de los resultados, no desde el punto de vista de la eficacia o de la eficiencia de la organización, aspecto que no está siendo tratado en este estudio, es decir, del análisis de los indicadores, sino del grado de satisfacción de las necesidades de demanda que los usuarios manifestarán y que, sin duda, irán cambiando a lo largo del tiempo, muchas veces como proceso de realimentación en función de la información que el propio sistema ofrecerá.

Se vuelve a insistir en la necesidad de considerar el sistema como un conjunto armónico, que debe producir información útil para los diversos usuarios y que, como

⁽¹³⁾ Podrían considerarse los sistemas de indicadores como sistemas DSS (en la terminología de Gorry y Scout-Morton: Decisión Support Systems) en el sentido de manejar un elevado volumen de información relevante para la toma de decisiones, pero precisamente ese volumen de información puede provocar un efecto rebote y orientar a ciertos estamentos hacia la simplificación, buscando sistemas simplificados tipo "cuadro de mandos" o accesos EIS. Posiblemente una combinación de los dos factores, que en terminología propia podría definirse como "profundidad de datos, selección de imágenes" será el más adecuado, pero, independientemente del uso en la realidad, el sistema debe ser lo más completo posible, al menos, en su planteamiento.

consecuencia de esa armonía, es capaz de adaptarse a las variaciones que sufra la organización tanto desde el punto de vista interno (que conllevará los cambios oportunos en el sistema de indicadores), como en la variación de las necesidades de demanda que se vayan produciendo por parte de los distintos usuarios de información (debe tenerse en cuenta que en un entorno como en el que se mueven los entes públicos incluso los mejores cambios políticos originan cambios en las expectativas sociales y esos cambios pueden, qué duda cabe, determinar cambios en las necesidades de información).

3.3. RESUMEN

En este capítulo se ha tratado de sintetizar el conjunto de pasos o fases lógicas que se debe desarrollar en una organización para implantar un sistema de indicadores.

Por supuesto, esa forma de actuar, como ha sido puesto de manifiesto repetidamente, implica un elevado grado de abstracción como consecuencia del intento de modelización, de generalización, que impide aportar soluciones concretas, soluciones que quedan más en recomendaciones que en respuestas, pero que, a juicio de los componentes del grupo de trabajo, no disminuyen su valor en cuanto a protocolo, a sistema de trabajo para abordar el problema que, en cada caso concreto, descenderá al nivel de lo real en el momento del cálculo efectivo, pero que siempre podrá constituir un componente básico como escenario referencial.

Los pasos o fases descritos han sido:

- 1. Análisis de la Organización y Definición de Usuarios de Información procedente del Sistema de Gestión de Indicadores*
- 2. Determinación de los outputs de información del SIG*
 - Contenido de la información*
 - Soporte de la información*
 - Periodicidad en la obtención de información respecto a cada conjunto de outputs y usuarios.*
 - Control de Información producida por el sistema*

3. ***Determinación de cuáles van a ser los inputs de información del sistema***
 - *Procedencia de los datos de entrada al sistema*
 - *Contenido de los datos de entrada al sistema*
 - *Soporte de los datos de entrada al sistema*
 - *Periodicidad en la obtención de los datos de entrada al sistema respecto a cada conjunto de inputs*
 - *Control de los datos de entrada al sistema*
4. ***Redefinición del apartado 2-Outputs de información del sistema.***
5. ***Definición de la infraestructura técnico-administrativa que gestione el SIG***
 - *Determinación del órgano que se encargará de la gestión del sistema.*
 - *Definición de procesos a realizar con la información entrante al sistema para poder obtener outputs relevantes de información*
 - *Determinación del soporte técnico necesario para procesar la información.*
6. ***Proceso de discusión conjunta de información en relación con los distintos niveles de usuarios. Variaciones a establecer en el sistema como consecuencia de los análisis realizados.***

Parece importante terminar este capítulo resaltando el peligro de intentar configurar un modelo demasiado simplificado como punto de partida, como “leit motiv” determinante.

Aun teniendo en cuenta que en cada caso se deberá realizar ese esfuerzo de simplificación es preciso recordar los peligros de las cifras desnudas y las interpretaciones simplistas. Incluso en el caso de que la realidad pudiera reconducirse a muy pocos parámetros significativos para ciertos estamentos, si se produce un descenso a través de la estructura jerárquica de la organización se descubrirá, ne-

cesariamente, el aumento de la complejidad en cuanto, al menos, sumatorio de situaciones individuales más o menos complejas, por lo que el modelo, si quiere dar respuesta a todos los estamentos de la organización, a todos esos demandantes de situaciones individuales de los que se está haciendo mención, habrá de contener un conjunto de datos que, al menos cuantitativamente, va a ser complejo.

Para finalizar, es importante señalar la relativa simplicidad que, al menos desde el punto de vista de los procesos internos de datos, presentará la aplicación informática que sirva de soporte al sistema de indicadores.

4. CONDICIONES PREVIAS: LA CONTABILIDAD ANALÍTICA COMO FUENTE DE INFORMACIÓN PARA EL CÁLCULO DE LOS INDICADORES DE GESTIÓN. RELACIONES CON EL PROCESO PRESUPUESTARIO. LA UTILIDAD DE LOS COSTES ESTÁNDARES Y SU IMPLANTACIÓN

4. CONDICIONES PREVIAS: LA CONTABILIDAD ANALÍTICA COMO FUENTE DE INFORMACIÓN PARA EL CÁLCULO DE LOS INDICADORES DE GESTIÓN. RELACIONES CON EL PROCESO PRESUPUESTARIO. LA UTILIDAD DE LOS COSTES ESTÁNDARES Y SU IMPLANTACIÓN

	<i>Página</i>
4.1. El Presupuesto y la definición de un Sistema de Indicadores	129
4.2. Contabilidad Analítica como fuente de información para el cálculo de los indicadores de gestión	134
4.3. La utilidad de los Costes Estándares en relación con los objetivos presupuestarios y su medición	140
4.3.1. Concepto de Coste Estándar	142
4.3.2. Clases de Costes Estándar	142
4.3.3. El Proceso Presupuestario y los Costes Estándares	143
4.3.4.1. Programas Presupuestarios (o unidades inferiores de referencia presupuestaria) definidos al máximo nivel posible de desagregación	143
4.3.4.2. Programas Presupuestarios (o unidades inferiores de referencia presupuestaria) definidos al mínimo nivel posible de desagregación	144
4.4. Los Sistemas de Costes Estándares como Indicadores de Gestión	145
4.5. Resumen	148
4.6. ANEXO II. SISTEMAS CLÁSICOS DE CÁLCULO Y ANÁLISIS DE DESVIACIONES EN COSTES ESTÁNDARES.	151

4.1. EL PRESUPUESTO Y LA DEFINICIÓN DE UN SISTEMA DE INDICADORES

En este apartado se hará referencia a una de las cuestiones fundamentales en relación con un sistema de indicadores: el grado de consecución de los objetivos presupuestarios.⁽¹⁾

Siendo muy importante esa finalidad del estudio debe señalarse que, por supuesto, no es la única, sino que se persigue obtener un conjunto de información que cubra un espectro de necesidades mucho más amplio que el planteado por el marco presupuestario.

Puede decirse que la obtención de esa referencia presupuestaria será una consecuencia de la definición de un correcto sistema de indicadores pero no el objetivo único: se obtendrá información relevante en relación con el proceso presupuestario como *desiderátum* natural del sistema.

La importancia innegable, no obstante, de la referencia presupuestaria implica que se tengan en cuenta algunas cuestiones que a continuación se explicitan.

La nueva Ley General Presupuestaria orienta su marco de actuación, de acuerdo con el siempre deseado **principio de eficiencia en la gestión de los recursos públicos**, hacia lo que se ha dado en llamar “presupuestación por objetivos”. La introducción, o, tal vez sea mejor decir, el mayor peso específico que ahora adquiere la determinación y, por consiguiente, el cumplimiento de objetivos, implica la necesidad, como ya se comentó con anterioridad, de contar con nuevas herramientas, con nuevos sistemas de información que permitan conocer cómo se ha desarrollado el proceso presupuestario, entendiendo tal proceso como el eje básico, el hálito vital, de la gestión económica de los entes públicos.

Sería erróneo desconocer que la consecución de objetivos concretos siempre ha sido el punto básico en la determinación de la asignación presupuestaria (otra cosa

⁽¹⁾ Evidentemente, esta intención debe ser matizada por cuestiones que no se refieran solamente a lo que desde una perspectiva intuitiva pudiera deducirse como mera comparación sobre lo previsto y lo logrado, sino teniendo en cuenta otra serie de aspectos (coste, calidad, efectos externos, etc.).

pudo ser su consideración real o no desde un punto de vista práctico), aunque nunca como ahora se ha incidido con la suficiente intensidad en la necesidad de calcular el logro de esos objetivos, y es en ese aumento de intensidad donde se produce el cambio cuantitativo que origina una esencia, una cualidad diferente en el proceso y, lo que es determinante a los efectos de este estudio, **la necesidad de determinar el logro de esos objetivos y, en estrecha relación con esa medición del nivel de consecución de objetivos, de su coste y calidad.**

No es preciso repetir aquí los comentarios que anteriormente se hicieron sobre la “heterogeneidad” de los programas presupuestarios, sus “vacíos” en ciertos componentes de sus costes, etc., pero sí parece importante señalar la inexistencia o, al menos, las “debilidades” que presentan los sistemas de información de una gran mayoría de entes públicos, lo que no desmerece los grandes avances que se han producido en los últimos años, y que pueden condicionar la “puesta en marcha” de un auténtico sistema de presupuestación por objetivos.

En ese sentido, uno de los primeros aspectos a tener en cuenta es la condición *sine qua non* de que las organizaciones que quieran contar con un correcto proceso de presupuestación por objetivos deban implantar sistemas de costes que, por el momento, se puedan calificar como “suficientes desde el punto de vista de la Contabilidad Analítica”.⁽²⁾

¿Por qué debe considerarse esencial la existencia de un Sistema de Contabilidad Analítica para la correcta implantación de un sistema de presupuestación por objetivos?

La respuesta tiene en cuenta los aspectos ya señalados en relación con la práctica presupuestaria y, en el fondo, responde a la misma necesidad que en la época de la Revolución Industrial sintieron los estamentos directivos de las empresas que desarrollaron estos sistemas: **la necesidad de analizar, de segregar información respecto a magnitudes agregadas para poder discernir hasta que punto cada una de las variables que componen esa agregación actúa en sentido positivo o negativo respecto al conjunto.**

⁽²⁾ Se utiliza el término “suficiente” en el sentido de considerar que pueden existir diversas aproximaciones al cálculo de costes o diversas orientaciones en ese cálculo, por ejemplo, aplicar técnicas de full costing o de direct costing, pudiendo ser dichos cálculos válidos o no en función de las características de la organización concreta en que se apliquen.

Puede considerarse como documento esencial en este ámbito el estudio “Principios Generales sobre Contabilidad Analítica de las Administraciones Públicas” IGAE 2004.

Merece la pena detenerse aunque sea brevemente en ese concepto de **heterogeneidad**, porque es el determinante en relación con los problemas de medición en todas sus facetas.

En efecto, ese carácter de heterogeneidad, habitual en las organizaciones que integran el Sector Público, pero no menos habitual en las grandes empresas del Sector Privado, que se deriva de la complejidad de los entes en estudio, provoca problemas estructurales en la concreción de los objetivos.

El problema se agrava si se tiene en cuenta que estas organizaciones están inmersas en procesos presupuestarios en que se pretende determinar de manera agregada variables muy diversas.

No obstante, esa realidad, con todas las connotaciones de complejidad y agregación referidas, es el sujeto de medición y, en relación con el objeto de estudio de este documento, los indicadores de gestión, esa realidad compleja es la que hay que tratar de modelizar.

Cuando en el primer capítulo se hablaba de los conceptos generales sobre indicadores se hacía referencia a las distintas posibilidades que desde el punto de vista temporal podía presentar su cálculo. Se hablaba de indicadores “a priori” para significar la posibilidad de efectuar, en función de una serie de parámetros de partida, la determinación concreta de los logros a alcanzar por una organización.

En el proceso presupuestario se produce, como se ha venido comentando, un proceso similar en el sentido de concretar las dos visiones del ámbito en que se desarrollará la actividad productiva de las diversas organizaciones, el de los objetivos a alcanzar y el de los recursos que se destinan a su logro.

**¿Qué es, cómo podría definirse el concepto de objetivo presupuestario?
¿Qué relación tienen los objetivos presupuestarios con el Sistema de Indicadores de Gestión?**

Aunque ya debería haber quedado suficientemente claro con anterioridad, parece conveniente insistir en la posible confusión entre los términos *indicador* y *objetivo*.

En relación con dicho concepto, y desde un punto de vista muy general, puede decirse que *objetivos de una organización son el conjunto de efectos deseados que*

se pretende alcanzar como consecuencia de la actividad directa o indirecta de dicha organización.

En tanto en cuanto los objetivos se conviertan en una proposición mensurable constituirán un indicador de referencia, un indicador que marcará “a priori” el término de comparación entre lo previsto y lo que luego se consiga.

En esa definición sería conveniente incidir en el término “deseados”, en el sentido de que la definición del conjunto de objetivos es consecuencia de un proceso racional que determina de manera consciente ese conjunto teniendo en cuenta, entre otras cuestiones, el factor limitativo de los recursos con que cuenta la organización (por ejemplo, piénsese en el caso de las posibles externalidades).

Por otra parte, sobre todo en relación con las organizaciones a las que se refiere este documento, deben distinguirse distintos niveles de determinación de objetivos, ya que éstas no constituyen, en un gran número de casos, unidades aisladas en las que, como ocurre en el sector privado, los intereses pueden segregarse de las del resto de organizaciones, sino que esos objetivos, que pueden denominarse “organizacionales”, se enmarcan a su vez en otros de nivel superior, pudiendo llegar a constituir objetivos que trascienden el mero ámbito particular convirtiéndose, confluyendo con otros, en grandes objetivos macroeconómicos.

Por otra parte, es innegable que las organizaciones que conforman el Sector de las Administraciones Públicas en sus distintas vertientes, Estatal, Autonómica y Local, forman parte de lo que se podría denominar “proceso presupuestario” y, en ese sentido, sus objetivos vienen marcados, al menos en sus líneas maestras, por ese proceso.

Lo que se acaba de decir implica una serie de consecuencias en relación con los objetivos de estos entes.

En primer lugar habría que hacer referencia a las distintas connotaciones, y aun plasmaciones, que del concepto “objetivo presupuestario” se utilizan. Con la finalidad de centrar mínimamente tal cuestión podría considerarse **como objetivo presupuestario toda definición de resultados a alcanzar en el marco delimitado por el plazo en que se ejecute dicho Presupuesto.**

La anterior definición entraña una serie de consecuencias, de aspectos, a tener en cuenta, siendo probablemente el más importante el de la consideración de la posibilidad de que un objetivo se concrete en un “quantum” determinado, por ejemplo:

“dotación de 5.000 puestos de educación preescolar en la provincia de Almería”, o que se manifiesten de una forma mucho más abstracta: “mejora de las dotaciones en educación preescolar en la provincia de Almería”.

En el primero de los casos se contaría con una concreción del objetivo a lograr, de tal manera que, sin entrar ahora en otras consideraciones sobre como se determina en la práctica esa dotación de cada plaza, se podría comparar en un momento dado lo realizado con lo planificado como previsión y determinar en qué medida se ha conseguido el objetivo propuesto.

Ese objetivo propuesto se convertiría de esa manera en un doble referente, gozando de la condición de punto de llegada (de objetivo presupuestario propiamente dicho) y suponiendo, al mismo tiempo, lo que se podría considerar un indicador “a priori” de actividad, al que si se añadieran los referentes económicos se convertiría en un “medidor a priori” de la posible eficiencia de la organización.

Pero, aun en el caso de que no exista esa concreción como tal, en el caso de definición de objetivo como elemento no cuantificado⁽³⁾, esos objetivos abiertos o genéricos se convierten en referentes a los que ajustar la trayectoria estratégica de las organizaciones que participan en su consecución a través de las acciones tácticas que en cada momento se consideren convenientes. En todo caso, a través de las correspondientes comparaciones entre distintos periodos, se dispondrá de información, ahora sí, medible.

En segundo lugar, como se desprende de lo hasta ahora dicho, parece evidente que existirán objetivos presupuestarios a distintos niveles y que la consecución de los del nivel superior debe, en principio, estar refrendada por la consecución de los objetivos de nivel inferior, que se convierten, de esa manera, en objetivos mediales, pudiéndose afirmar que, al menos desde la perspectiva teórica que enmarca la actividad presupuestaria en cuanto a principios generales, podría afirmarse que si se consiguieran todos los objetivos de nivel inferior se habrían conseguido, necesariamente, todos los objetivos de nivel más agregado.

Cuestiones distintas son, por supuesto, las posibles dificultades de medición en los procesos de concreción práctica de los objetivos en que incurran los diversos entes afectados, de tal manera que puedan existir inconsistencias, faltas de relación,

⁽³⁾ Similares en su concepción a lo que Johnson y Scholes denominan “declaraciones abiertas” respecto a la misión de la corporación en contraposición a los objetivos cerrados.

entre los objetivos generales y su correspondiente especificación en objetivos de nivel inferior.

No es la finalidad de este estudio efectuar una crítica a esas posibles “perversiones” del sistema, lo que no obvia la necesidad de que en cada caso concreto, para cada organización que pretende implantar un sistema de indicadores, se haga necesario revisar todas las referencias que en cuanto a objetivos presupuestarios se plantean.

Resumiendo, el proceso presupuestario en el que se ve inmerso toda organización económica compleja, aspecto que se agudiza en el marco de los entes a los que este estudio se refiere, constituye un punto de partida en cuanto a medición de indicadores tanto desde el punto de vista físico como económico.

El devenir de los procesos de ejecución presupuestaria determinará en su medición concreta en qué grado se ha alcanzado el objetivo (indicador) de referencia.

Ese indicador/objetivo de referencia se podrá configurar bien como una manifestación concreta y explícita, inmediatamente comparable, o ser el resultado de una idea que se manifestará en un conjunto, en una función de previsiones y de sus correspondientes resultados, en definitiva, en una matriz de indicadores que harán referencia a esa concepción genérica.

En todo caso, una cuestión fundamental será la de referenciar los indicadores que se determinen con los objetivos (indicadores a priori) marcados para esa organización: el sistema de indicadores deberá, como condición necesaria, dar satisfacción a esos procesos de medición, o comparación, del grado de consecución de objetivos.

4.2. LA CONTABILIDAD ANALÍTICA COMO FUENTE DE INFORMACIÓN PARA EL CÁLCULO DE LOS INDICADORES DE GESTIÓN

Tal y como se ha señalado en el punto anterior, debe constituir un axioma fundamental en la definición del sistema de indicadores el que dicho sistema sea capaz de “medir” el grado de consecución de los objetivos presupuestarios que, se insiste, constituyen a su vez una primera referencia, un primer indicador.

La consecución de la información para proceder a efectuar dicha medición se configura como condición necesaria, mínima, del sistema de indicadores pero, no sería, en absoluto, toda la información que se debe pedir a este sistema, como ha quedado explicado más arriba y como se seguirá exponiendo a lo largo de este documento.⁽⁴⁾

En este trabajo se considera el proceso presupuestario como una variable fijada de antemano sobre la que no cabe operar. La consecuencia lógica es que no se van a hacer recomendaciones sobre las posibles mejoras, si existiera esa posibilidad, a desarrollar en los procesos presupuestarios, sino que en relación con esos procesos el sistema de indicadores debe tener la suficiente flexibilidad como para poder, en la manera que en cada caso se establezca, emitir información suficiente para satisfacer la comparación.

Teniendo en cuenta las condiciones señaladas (los objetivos presupuestarios se consideran variables independientes sobre las que no puede, si se permite la expresión, influir en cuanto a su concepción el sistema de indicadores) el factor limitativo que presente el conjunto de objetivos presupuestarios deberá ser tenido en cuenta de manera esencial a la hora de definir los indicadores en cada organización.

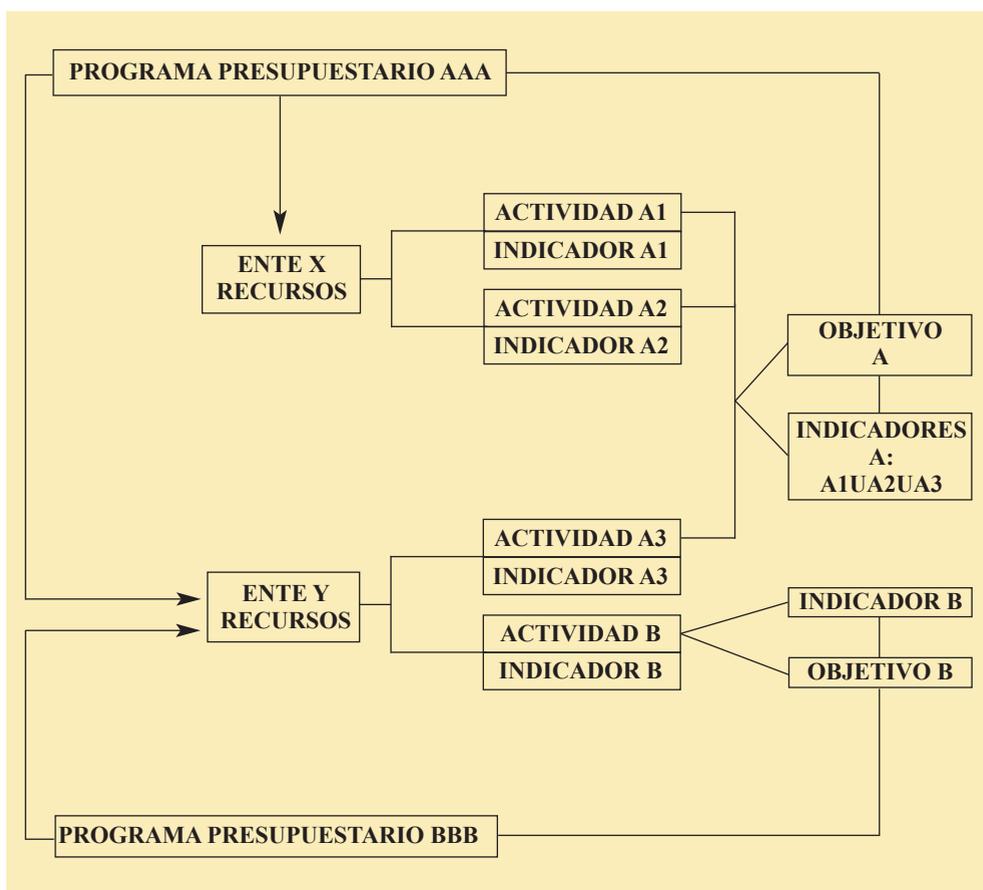
Teniendo en cuenta que, como se ha señalado anteriormente, existe una gran variedad de posibilidades en cuanto a la agregación-desagregación, participación de uno o más entes, etc., de los programas presupuestarios, posiblemente la única acción válida (que, además satisface las necesidades de información sobre otros factores que pueda presentar una organización) que puede emprender un ente en concreto es definir sus procesos de actividad con un grado de desagregación suficiente como para conseguir que mediante la realización de operaciones algebraicas simples se pueda llegar a la consecución del indicador, o, mejor, el haz de indicadores, que permita la comparación con el/los objetivos señalados en el proceso presupuestario.

Tanto el proceso presupuestario como el sistema de indicadores están actuando sobre la misma realidad, el ente y el conjunto de actividades que desarrolla. La inconsistencia, si como tal debe ser calificada la posible discrepancia que desde un punto de vista teórico se podría originar, vendría determinada por el diferente grado de agregación que se produciría en la definición de variables a medir en uno y otro proceso.

⁽⁴⁾ Piénsese en ese sentido en la necesidad de incorporar datos sobre los procesos de formación del valor, referencias a la calidad, datos sobre escenarios alternativos, etc., todos ellos incluibles en un sistema completo de indicadores.

En efecto, las características del proceso presupuestario, a pesar de las evidentes y cada vez más rápidas mejoras, implican un grado de agregación que no puede, o al menos no está teniendo en cuenta con el máximo grado de detalle, los procesos de formación del valor en cada una de las unidades a las que viene referido, posiblemente porque actuar de otro modo implicaría una disminución de la operatividad del proceso en sí y, sobre todo, de su desarrollo de ejecución, mientras que a la organización, y a muchos de los grupos de usuarios, les pueda interesar determinar con un grado muy elevado de segmentación los datos sobre indicadores.

De una manera gráfica el sistema de indicadores y presupuestario se podrá representar de acuerdo con el cuadro que se acompaña, que no pretende agotar posibilidades sino expresar algunas de ellas.



Para conseguir información que garantice la posibilidad de llegar, mediante el correspondiente sumatorio, a determinar el grado de consecución del objetivo y, por supuesto, de su correspondiente coste, parece imprescindible que la organización disponga de un sistema de contabilidad analítica.

Ahora bien, como se ha venido señalando, ese sistema de contabilidad analítica no sólo sería necesario para conseguir información lo suficientemente desagregada como para poder garantizar la comparabilidad con el proceso presupuestario independientemente de su grado de agregación, sino que ese sistema ofrecerá una información más completa tanto desde el punto de vista cuantitativo como desde el cualitativo y el temporal.

En efecto, piénsese que la información a aportar por el sistema de contabilidad analítica ofrecerá información más desagregada que el proceso presupuestario, hará referencia a las fases de formación del valor en los procesos productivos y de “comercialización” de los bienes y servicios, permitirá la determinación de posibles ineficiencias en esos procesos independientemente de la eficiencia del resultado final, emitirá información en periodos mucho más cortos que el ejercicio presupuestario y, posiblemente uno de sus valores añadidos más importantes, incorporará datos que el proceso presupuestario tal y como está concebido en estos momentos en nuestro país no incorpora (aspecto que podría contemplarse en modelos de presupuestos de gestión), tales como los relativos a la amortización de los costes del activo fijo empleados en los diferentes procesos productivos. Abordará, por supuesto, aspectos como el de *responsabilidad* con unas posibilidades inmediatas de respuesta que el proceso presupuestario (no es su objetivo) no aborda con la misma intensidad ni consecuencias.

El sistema de contabilidad analítica se configura así como una **condición lógica**⁽⁵⁾ **pero no suficiente** para contar con un auténtico sistema de indicadores, que deberá complementarse, al menos, con sistemas de evaluación de calidad y, posiblemente, con evaluaciones de satisfacción de los usuarios, internos o externos, de los bienes y servicios producidos.

En relación con ese sistema de contabilidad analítica no se van a describir sino brevemente algunas de sus características, remitiendo a los pacientes lectores de

⁽⁵⁾ Se utiliza este término y no el de condición necesaria con el propósito de expresar la posibilidad de que una organización pueda abordar la definición de un sistema de indicadores sin contar expresamente con un sistema de contabilidad analítica, pero señalando la inconsecuencia de esa forma de proceder.

este trabajo al documento “*Principios Generales sobre Contabilidad Analítica de las Administraciones Públicas*”, publicación de la Intervención General de la Administración del Estado en que se contienen las líneas maestras que conformarían dicho sistema.

Sí conviene detenerse en algunos aspectos concretos en relación con dicho documento y, sobre todo, con el denominado MODELO C.A.N.O.A. (Contabilidad Analítica Normalizada para Organizaciones Administrativas) en que se plantean desde una perspectiva práctica algunas cuestiones importantes en relación con los problemas de consistencia Proceso Presupuestario-Definición de Objetivos-Indicadores y Medición de Objetivos.

En ese sentido cabe decir que el modelo citado y, por supuesto, la aplicación informática en que se implementa, cumplen sobradamente los objetivos de información necesarios para conseguir esa comparabilidad de datos entre los sistemas de información presupuestaria y de indicadores de gestión.

En efecto, el sistema de contabilidad analítica C.A.N.O.A. posee las características de flexibilidad, adaptabilidad y potencia de segregación necesarias para garantizar niveles de análisis suficientes como para evitar cualquier situación de heterogeneidad predefinida por el proceso presupuestario.

Recuérdese que con ese calificativo de *heterogeneidad* se hace referencia a la posibilidad de que el proceso presupuestario, al menos en el nivel de Programa, incorpore objetivos y/o acciones que no sean fácilmente individualizables⁽⁶⁾.

En ese sentido, puede afirmarse sin temor a equivocación alguna, que una organización que tenga implantado el sistema de contabilidad analítica propuesto por el modelo C.A.N.O.A. podrá, mediante las operaciones algebraicas simples oportunas, reconducir fácilmente dicha información a datos utilizables por el sistema de gestión de indicadores en relación con la información comparativa procedente del sistema de gestión presupuestaria.

⁽⁶⁾ Se ha afirmado con anterioridad que el proceso presupuestario era asumido a los efectos de este estudio como una variable exógena, predeterminada, sobre la que no se podía influir, por lo que la variable que debe ajustarse es la correspondiente a la información procedente del sistema de indicadores. Si la información procedente de dicho sistema se ha efectuado al mayor nivel de desagregación posible, o, al menos, a un nivel suficiente desde el punto de vista de las variables presupuestarias, la consistencia estará garantizada.

Debe precisarse, no obstante, que la información procedente del sistema de contabilidad analítica, del previsto por el modelo C.A.N.O.A. y por cualquier otro modelo, es una información que no sólo recoge datos de tipo físico, sino que cuantifica los costes de la obtención de esas unidades físicas (bienes y servicios) de manera explícita.⁽⁷⁾

Una organización no necesitará un sistema de contabilidad analítica si quiere comparar volúmenes físicos previstos en relación con los realizados, pero ese análisis no conseguirá los niveles que un auténtico análisis de eficiencia puede producir, y, para ello, sí es imprescindible (o casi) un sistema de análisis de costes.⁽⁸⁾

Existe, no obstante, una debilidad en relación con el aspecto que se está tratando, ínsito en el modelo de costes propuesto, connatural al hecho de su consideración desde una perspectiva práctica, casi podría decirse “sociológica”, de la realidad de los entes en estudio: la ausencia de un mínimo desarrollo en relación con los análisis de costes en las unidades integrantes del Sector de las Administraciones Públicas conllevó a efectuar un planteamiento, posiblemente conservador pero no inoportuno, en que se planteaban esos modelos de costes basados en la técnica de los *costes históricos*.

Tal planteamiento se basaba en la necesidad de evitar posibles “perversiones” del sistema a la hora de considerar cuáles eran los estándares ideales, problema que se podría agudizar, al menos en algunos casos, en el momento en que se descendía mucho en los procesos de segmentación, y que podrían ofrecer resultados relativamente “perversos” en los procesos administrativos puros.⁽⁹⁾

Cuando se está redactando este trabajo la situación a analizar es diferente, y lo es por la introducción de dos nuevas variables que modifican ese planteamiento inicial, variación que, al menos en parte, ya se aventuraba⁽¹⁰⁾ en el documento anteriormente citado sobre principios de contabilidad analítica:

⁽⁷⁾ La anterior precisión se efectúa a fin de evitar ciertas confusiones que se producen en el sentido de considerar solamente las comparaciones simples previsto-realizado que a veces se efectúan a la hora de realizar un análisis de los “logros” de la acción presupuestaria: esa comparación en términos físicos es útil y oportuna pero en ningún modo completa y analizables desde una perspectiva económica.

⁽⁸⁾ No está de más insistir en que, además del análisis de eficiencia, será preciso incorporar paulatinamente análisis de calidad.

⁽⁹⁾ Piénsese en las dificultades de definición de un estándar en relación con actividades como “revisión de expedientes administrativos” en las que cada proceso entraña grados de heterogeneidad tan elevados que posiblemente ofrezca menos información su establecimiento que el no establecer dicho estándar de referencia.

⁽¹⁰⁾ Ver Capítulo 3, Página.35 “Principios Generales sobre Contabilidad Analítica de las Administraciones Públicas” Intervención General de la Administración del Estado. Ministerio de Economía y Hacienda. 2004.

1. En estos momentos ya existen entes en los que se obtienen datos consistentes sobre costes de manera periódica, entre ellos se puede citar el Instituto Nacional de Meteorología (Dirección General del Ministerio de Medio Ambiente), Instituto Nacional de Estadística (Organismo Autónomo del Ministerio de Economía y Hacienda), la Intervención General de la Administración del Estado, etc., es decir, ya existe experiencia en la implantación y análisis de sistemas de costes y, lo que es más importante, cada vez existen más entes que efectúan análisis parciales de segmentos de la organización.
2. Las variables presupuestarias en relación con los objetivos constituyen una constante referencial objetiva (no desde el punto de vista ontológico de dichas variables) en relación con los datos y los objetivos “ad intra” de la organización, es decir, se convierten en un estándar, en un referente necesario que va a medir los logros alcanzados, exigiendo el estudio, la explicación de las correspondientes desviaciones.⁽¹¹⁾

Lo dicho permite plantear la posibilidad, incluso la necesidad, de definir sistemas de costes estándares en las organizaciones del Sector Público con el objetivo de perfeccionar dichos sistemas de costes, con las indudables ventajas que el análisis de los sistemas de costes estándares incorporan y, en el caso de este estudio, en el sentido de permitir una integración adecuada con los sistemas de objetivos presupuestarios.

4.3. LA UTILIDAD DE LOS COSTES ESTÁNDARES EN RELACIÓN CON LOS OBJETIVOS PRESUPUESTARIOS Y SU MEDICIÓN

Antes de entrar en la consideración concreta de las posibilidades que la utilización de sistemas de costes estándares implicará en la medición de objetivos y en la gestión general de las organizaciones integrantes del Sector Público, conviene recordar, siquiera brevemente, algunos de los principios básicos de dichos sistemas.

En efecto, tradicionalmente los modelos de contabilidad de costes se dividen en dos grandes grupos según sus métodos de valoración:

⁽¹¹⁾ Para que se entienda puede hacerse una comparación con el dato de producción estándar que ofrece el fabricante de una máquina: como punto de partida no se discute la autenticidad de dicho dato, es el referente de partida, y otra cuestión será la explicación concreta de las desviaciones que se produzcan. Así es como deben ser considerados los objetivos presupuestarios.

- Modelo de costes históricos.
- Modelo de costes estándares.

Por otra parte cada uno de estos modelos permite el cálculo de costes mediante distintos métodos pero teniendo presente que el primer modelo se basa siempre en hechos económicos ya acontecidos, es decir, en costes “a posteriori”, mientras que el cálculo de los costes estándares se caracteriza por estar basado en términos de previsión o lo que es lo mismo en el cálculo de costes predeterminados, y que este segundo modelo necesita recurrir al primero para conocer el grado y las causas de desajuste entre la realidad y la previsión.

Como ya se ha comentado, en el momento actual el grado de implantación de sistemas de contabilidad analítica en el ámbito de las Administraciones Públicas es aún pequeño pero se ha avanzado sensiblemente con respecto a un pasado no lejano con el desarrollo primero y la gradual implantación después, del Modelo CANOA por parte de la IGAE. Junto a este modelo, sin duda alguna el de mayor relevancia, algunas entidades han implantado sistemas propios de contabilidad analítica o al menos cierto tipo de estadísticas que de algún modo actúan como una contabilidad de costes, con las carencias propias de sistemas que pretenden simplemente cubrir un mínimo de necesidades, actuando en cierta medida como sucedáneos de modelos de contabilidad analítica, sin que deba entenderse tal afirmación como algo peyorativo, antes bien, este tipo de acciones deberían entenderse como avances en el desarrollo de técnicas de gestión aunque necesiten mejoras. Junto al desarrollo del modelo y de la aplicación CANOA se han desarrollado determinados informes y documentos entre los que destacan los *Principios generales sobre contabilidad analítica de las Administraciones Públicas* de reciente elaboración y en el que han colaborado personas de otras entidades públicas.

Ahora bien, estos modelos de costes están basados en costes históricos, no existiendo experiencias prácticas ni teóricas en el desarrollo de sistemas de costes estándares aplicadas a las Administraciones Públicas, y este último aspecto, la escasez de “literatura pública” sobre costes estándares, debe ser subsanada en la medida de lo posible, pareciendo este documento un marco adecuado para iniciar la introducción de los pertinentes conceptos, siquiera en su grado más elemental, dedicando, sin grandes pretensiones, unas páginas a recordar, a quién ello necesite, qué son los costes estándares, qué tipos puede haber, cuales son las ventajas que su uso proporciona así como una breve referencia a la naturaleza e importancia de las desviaciones producidas. Todo ello es necesario porque, como ya se ha señalado, determinados

indicadores de gestión guardan una estrecha relación con este tipo de costes y porque, como se verá más adelante, el sistema de costes estándares permitirá conseguir la integración de datos con los procesos presupuestarios en aquellos casos en que dichos procesos, en su vertiente de objetivos, presenten un elevado grado de heterogeneidad o, simplemente, de agregación.

4.3.1. Concepto de Coste Estándar

El coste estándar puede definirse como el establecido a priori, antes de que los hechos económicos acontezcan, calculado según determinadas hipótesis de partida que tienen en cuenta comportamientos internos del ente y de su entorno tales como precios y cantidades de factores productivos consumidos en el proceso de producción (entendido éste en un sentido amplio).

Se trata, en suma, de una técnica mediante la cual se compara el coste de un producto, servicio o elemento que es considerado el normal, de acuerdo a unas determinadas condiciones, con su coste real, calculado éste a posteriori, una vez finalizado el ejercicio económico o el periodo concreto de estudio con el fin de poner de manifiesto posibles desviaciones, analizar sus causas y actuar en consecuencia.

El establecimiento de un sistema de costes estándares requiere efectuar tareas previas de planificación de la producción y de presupuestación del Ente. Es decir, deberán establecerse los canales y circuitos necesarios que generen información relativa a la actividad (cantidad, características), a los factores productivos que se van a utilizar (en qué cantidades y cuales serán sus precios estimados) y a los tiempos necesarios para el desarrollo del proceso productivo.

4.3.2. Clases de Costes Estándares

Se pueden establecer tres clases de costes estándares. La utilización de una u otra clase o, su combinación dependerá de los objetivos perseguidos por la organización, así como del grado de perfeccionamiento en el suministro de información interna. Estas clases a las que se hace referencia son las siguientes:

- *Coste estándar óptimo o teórico ideal*: se trataría del coste a perseguir, el considerado como el “mejor” a incurrir por el Ente si la utilización de los recursos productivos fuera óptima. Supone que la organización estaría traba-

jando con la plena capacidad y con la máxima eficiencia en el consumo de los factores. No considera la interrupción del proceso productivo.

- *Coste estándar histórico*: se calcula a partir de los datos obtenidos de los costes históricos de períodos anteriores. Cuánto más larga sea la serie de estos costes más se afinará a la hora de establecer este tipo de estándar.
- *Coste estándar normal*: es calculado en función de lo que se consideran las condiciones normales de producción y consumo de recursos previstos para el período.

4.3.3. El Proceso Presupuestario y los Costes Estándares

Ya se ha hecho referencia anteriormente a la posibilidad de existencia de distintos niveles de agregación de los programas presupuestarios, de tal manera que es habitual encontrar ciertos grados de heterogeneidad que pueden manifestarse bien de manera explícita en la propia definición de objetivos, bien de manera implícita como consecuencia de las distintas acciones que para su consecución (de esos objetivos) se deben emprender.

En base a esas circunstancias podrían establecerse dos casos extremos en los procesos de definición de objetivos desde el prisma presupuestario que se van a analizar a continuación.

4.3.3.1. Programas Presupuestarios (o unidades inferiores de referencia presupuestaria) definidos al **máximo** nivel posible de desagregación

En estos casos, que sin duda potencian extraordinariamente las posibilidades de análisis tanto desde el punto de vista presupuestario como de la gestión de las respectivas organizaciones, lo que ocurre realmente es que se habrán definido unidades de gestión similares a las que se habría llegado empleando las técnicas de costes estándares.

Esos objetivos presupuestarios, y sus correspondientes actividades serían los estándares de la organización.⁽¹²⁾

⁽¹²⁾ Lo que no quiere decir que mediante esos estándares “presupuestarios” se esté contemplado el modelo completo de esos costes, sino que el sistema de contabilidad analítica contemplará a la organización en sus distintas facetas, analizando los procesos de formación del valor, calculando las desviaciones no sólo en las actividades, sino también en los centros, ofreciendo información que planteará desviaciones de distinto signo en unos periodos en relación con otros, etc.

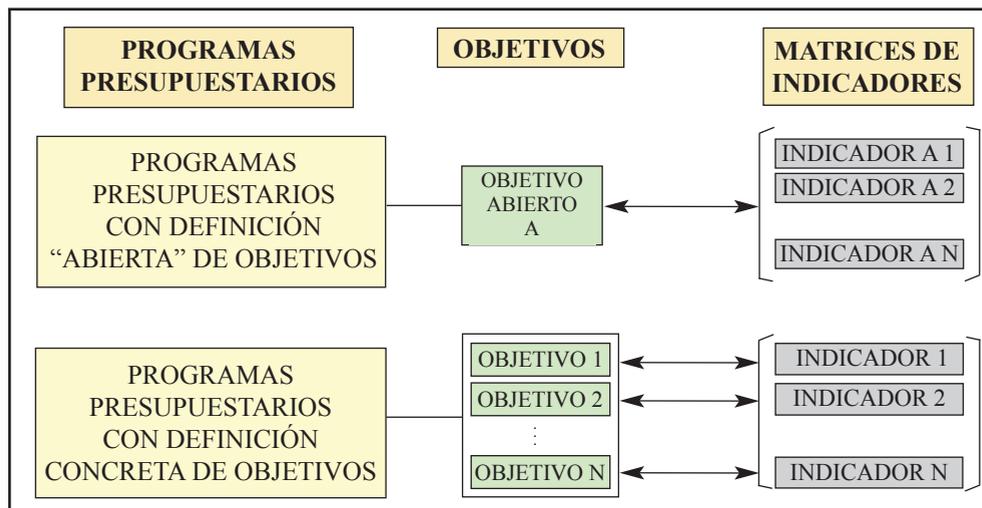
Esos estándares contemplarían una parte importante del conjunto de indicadores de resultados de una organización, pero sólo formarían una parte, trascendental sobre todo de cara a los grupos externos al ente, relativamente pequeña del conjunto de indicadores sobre los que debe trabajar la organización.

En todo caso, en esa situación de “profundización” del análisis presupuestario podría decirse que ya existe, con las limitaciones descritas, una evaluación de estándares para la organización.

4.3.3.2. Programas Presupuestarios (o unidades inferiores de referencia presupuestaria) definidos al **mínimo** nivel posible de desagregación

En este caso la situación es la inversa a la anterior, pudiéndose, a efectos de modelización, venir originada por dos tipos, al menos, de circunstancias: por una parte porque la propia definición de la unidad de referencia presupuestaria sea de por sí heterogénea o no reducible a un solo factor de medición y, por otra, porque en la definición de esa unidad se haya optado por una agregación superior a los niveles máximos de análisis.

En cualquiera de los dos casos, con lo que se va a encontrar la organización (sus responsables) es con la necesidad de referenciar acciones que podrían denominarse “elementales” con factores agregados de referencia:



Por supuesto, en el caso definido como Programa con Definición Abierta de Objetivos se deberá dar un paso más en el sentido de ponderar en qué medida cada uno de los indicadores contribuye a la consecución del objetivo presupuestario.

En estos casos se hace absolutamente imprescindible “traducir”, descomponer, ese conjunto de objetivos a unidades elementales de medición, a unidades mensurables a las que la organización pueda referir valor y, en ese sentido, la utilización de sistemas de contabilidad analítica, con la recomendable incorporación de análisis de costes estándares, se convierte en factor fundamental.

4.4. LOS SISTEMAS DE COSTES ESTÁNDARES COMO INDICADORES DE GESTIÓN

Hasta ahora se ha hecho especial hincapié en el desarrollo de sistemas de costes estándares como punto de conexión entre el presupuesto por objetivos y el proceso productivo de la organización, no obstante, es evidente que, en relación con el problema de determinación de indicadores, la implantación de sistemas de costes estándares abarca muchas más posibilidades que la estricta de producir las relaciones con el Presupuesto que se han descrito.

En efecto, la técnica de los costes estándares llevada a sus últimas consecuencias permite la realización de un seguimiento permanente (o casi permanente) de la evolución de los procesos productivos de la organización, aspecto éste que también se consigue con el análisis derivado de sistemas de costes históricos, pero con el valor añadido, con el importante elemento potenciador del análisis, de poder ir determinando en cada momento si la gestión de la organización responde a los parámetros de eficiencia, eficacia y economía fijados de antemano como referentes técnicos de dichos valores.

Debe tenerse en cuenta, además, que la confección de estándares va a venir relacionada con niveles de segmentación de la organización muy superiores a los que se puedan prever desde el punto de vista presupuestario, por lo que esa desagregación tanto desde el punto de vista orgánico como funcional permitirá determinar de manera concreta no que la organización es eficiente o no en su consideración global, cuestión que tendrá su importancia, sin duda, sino qué elementos, qué departamentos, qué actividades, qué conjuntos de procesos, qué objetos de coste, en definitiva, han sido los “causantes” de las ineficiencias, ineficacias, etc.

Ese análisis se conseguirá a través del estudio de las desviaciones.

En principio existirán tantas desviaciones como aspectos concretos se quieran analizar, correspondiendo a los diseñadores del sistema su definición.

Debe reseñarse que la técnica adquiere pleno sentido cuando se utiliza para el análisis coyuntural de los procesos de la organización, analizando aquellos intervalos temporales que se refieran a los periodos menores posibles considerados como significativos en relación con los procesos de producción del ente.

Como regla general de referencia podría señalarse como periodo significativo para realizar estos análisis un periodo mensual. Evidentemente esa generalización debe ser entendida con todas las salvedades necesarias, debiendo ser la propia dinámica y las características estructurales de la organización los factores determinantes del periodo relevante.

En cualquier caso, debe tenerse en cuenta que las enormes posibilidades de información que presenta el análisis producido por los sistemas de costes estándares son utilizables, básicamente, por los órganos de gestión de la propia organización. Esa es su finalidad fundamental: servir de instrumento para la gestión interna. Ahora bien, la conjunción, podría decirse “la adición”, de una serie de datos utilizados para la gestión interna va a poder ser utilizada, como ya se ha afirmado con anterioridad, para remitir información demandada por agentes externos a la organización, como va a ocurrir con la comparación con los objetivos presupuestarios, pero siempre como factor secundario en relación con esas demandas. Es decir, la implantación de sistemas de costes estándares se plantea no como una consecuencia de la medición de los objetivos señalados en los procesos presupuestarios, sino como una necesidad de conocimiento por parte de toda organización moderna, necesidad que, eso sí, puede inducir el efecto catalizador que implican las nuevas técnicas de presupuestación.

El sistema de costes estándares permitirá, mediante los análisis coyunturales señalados⁽¹³⁾ tomar las decisiones oportunas en aras de conseguir restablecer los parámetros de eficacia, eficiencia y economía requeridos.

El sistema de costes estándares permitirá, por otra parte, incidir en dos importantes aspectos de la gestión de toda organización, aspectos que son tradicionalmente

⁽¹³⁾ En este aspecto, como a lo largo de todo el trabajo está siempre presente la necesidad de contar con un conjunto de información de indicadores que se comporta como un sistema y que, por tanto, es capaz de ofrecer información relevante en tiempo y forma.

señalados como muy importantes⁽¹⁴⁾ pero que no han gozado de una auténtica instrumentación, de una suficiente técnica operativa:

- Exigencia de responsabilidades respecto a las desviaciones sobre las previsiones.
- Posibilidad, en íntima relación con la cuestión anterior, de reacción de la organización, posibilidad de efectuar las correcciones oportunas sin esperar al cierre del ejercicio contable, al resultado final de los procesos de ejecución presupuestaria, etc.

Por supuesto, esas respuestas de la organización se pueden conseguir con sistemas de costes históricos, pero la posibilidad de contar con un antecedente de referencia como supone la utilización de la técnica de costes estándares automatiza e incrementa las acciones correctoras.

Esos sistemas de costes estándares, entendiendo por tales tanto los referentes, su determinación, la forma de cálculo de costes históricos, la interpretación de las posibles desviaciones, etc. necesitan del correspondiente consenso por parte de los integrantes de la organización. En ese sentido, no es suficiente con la fijación de estándares por parte de los estamentos directivos, sino que esa determinación deberá contar con el suficiente respaldo objetivo (las bases de cálculo deberán ser realistas) y subjetivo (de los estamentos implicados) como para permitir la efectiva asunción de responsabilidades.

Un aspecto fundamental, que será tratado más extensamente en su momento, es el relacionado con la posibilidad, al menos en ciertos entes, de establecer lo que se podría denominar “indicadores centinela”, pudiendo definirlos como aquellos parámetros que por su especial importancia en el proceso productivo de la organización son señalados como especialmente relevantes, con lo que, si se combina esa técnica con la de los costes estándares, se podría empezar a hablar de “desviaciones significativas” a través de las cuales se establecerían “umbrales de reacción”, desviaciones que, superando los límites establecidos en la comparación estándar-real, implicarían la necesidad de que la organización, los estamentos implicados, proceda a determinar las causas de la situación y, lo que es más importante, que se produzca la reacción que la situación reclame.

⁽¹⁴⁾ Valga como ejemplo la referencia de la exposición de motivos de la nueva Ley General Presupuestaria al principio de responsabilidad de los centros gestores.

El aspecto concreto de los posibles protocolos de reacción deberá ser estudiado cuidadosamente en las fases que se establezcan tanto en el diseño como en la de control del sistema.

Naturalmente, esas actuaciones “de reacción” pierden su razón de ser si se está pensando en un sistema de indicadores que trabaja con un elevado desfase temporal entre los momentos en que se producen las situaciones y las valoraciones de esas situaciones: en este caso, como en tantos otros, las posibilidades de reacción por parte de la organización sólo pueden resultar efectivas si se producen con un mínimo desfase temporal.

4.5. RESUMEN

En este capítulo se ha estudiado la necesidad genérica de que exista una integración entre los sistemas de presupuestación y gestión de indicadores (y, en general, de todos los sistemas de gestión entre sí) de la organización.

Esa integración, lógica por naturaleza, encuentra uno de sus campos de acción más importante en el de control de objetivos presupuestarios. Ese, valga la redundancia, *objetivo* de medición de los objetivos presupuestarios debe ser una condición necesaria, un presupuesto de partida en la definición del sistema de indicadores.

En ese sentido, los distintos planteamientos de partida entre los dos sistemas, de “planificación presupuestaria” y de “indicadores de gestión” podrían, desde un plano teórico, provocar inconsistencias entre ambos, debidas, fundamentalmente, al aspecto más general, más “abstracto” en cuanto a sus componentes, que suele estar presente en el ámbito presupuestario.

La superación de esos distintos niveles de análisis y, en su caso, de la “heterogeneidad” de las propuestas presupuestarias de objetivos se conseguirá mediante el análisis detallado de las actividades de la organización y la correspondiente asignación a cada una de ellas de una relación con cada uno de los objetivos presupuestarios.

No obstante, esa medición de los objetivos presupuestarios, con ser determinante, no es la única que persigue un sistema de indicadores de gestión, por lo que sus planteamientos deben ser mucho más ambiciosos, sobre todo de cara a la gestión interna de la organización, no limitando, en modo alguno, el análisis de las comparaciones con los objetivos presupuestarios las demás posibilidades de análisis.

Tanto en uno como en otro caso ese estudio de las actividades, y no se olvide, de los centros o lugares donde se producen los procesos de transformación (en sentido amplio) de la organización, implica, casi inevitablemente, la necesidad de contar con *sistemas de contabilidad analítica*, cuestión que se ve agudizada si el sistema de indicadores se plantea no como un elemento de comparación puntual referido a periodos largos de tiempo, por ejemplo, el año presupuestario, sino como un elemento de análisis continuo, como uno de los factores esenciales para producir “efectos de reacción” por parte de los estamentos directivos y de responsabilidad de las organizaciones.

La utilización de *técnicas de costes estándares* se configura como un elemento potenciador de esas posibilidades de análisis, a la vez que introduce un cierto automatismo en los protocolos de reacción de las organizaciones, constituyendo, siempre que esos estándares estén ajustados a la realidad un factor determinante en la formación de los procesos decisorios de las organizaciones donde se apliquen. Por otra parte, no es desdeñable el paso cualitativo que hacia un *presupuesto de gestión* conllevaría la implantación de la técnica de los costes estándares.

Es importante señalar que, a pesar de la enorme potencia de análisis que presentaría un sistema como el descrito donde se utilizaría la técnica de los costes estándares, **ese sistema de costes estándares no es el sistema de indicadores.**

En efecto, en ese sistema de indicadores, aun en ese caso de aplicación de sistemas de contabilidad analítica suficientemente perfeccionados, se necesita introducir otros factores de medición que no son proporcionados, al menos de manera explícita por dichos sistemas de contabilidad analítica, pudiendo señalarse como el factor más importante, posiblemente, el de *la calidad*.

Ya se comentó en páginas anteriores la necesidad de contar en los análisis de indicadores con este factor, a pesar de las dificultades de su medición, dándose por reiterado aquí lo que antes se dijo.

Para terminar, insistir una vez más en que el sistema de indicadores incorpora protocolos de obtención de información, combinación con datos procedentes de otros sistemas, el referido factor de calidad, etc., que le diferencian expresamente del sistema de contabilidad analítica, que, no obstante, se erige en uno de los fundamentales suministradores de información de ese sistema de indicadores.

4.6. ANEXO. SISTEMAS CLÁSICOS DE CÁLCULO Y ANÁLISIS DE DESVIACIONES EN COSTES ESTÁNDARES

4.6. ANEXO. SISTEMAS CLÁSICOS DE CÁLCULO Y ANÁLISIS DE DESVIACIONES EN COSTES ESTÁNDARES

El aspecto fundamental en el estudio de los costes estándares lo constituye el análisis de las desviaciones que se originan al comparar por diferencia éstos, que se recuerda, han sido estimados, con los históricos, es decir, los realmente producidos en el período.

La aparición de desviaciones puede implicar fallos internos de la organización en su más amplio sentido debidos a una deficiente planificación o a hipótesis de partida desacertadas, pero también puede tener su causa en factores endógenos, en determinadas circunstancias imposibles de prever. Lógicamente, a averiguar sus causas, deberán dirigirse los primeros esfuerzos de la organización para inmediatamente tomar las decisiones oportunas y tratar de corregirlas.

El número de desviaciones que se puede calcular al comparar el coste estándar y el histórico dependerá tanto de las necesidades de información del ente como de las posibilidades reales de éste para obtener la información necesaria de forma rápida y fiable.

Las desviaciones pueden surgir en costes directos o en costes indirectos y van a tener una doble componente, técnica y económica que deben analizarse por separado.

La **desviación técnica o en consumo** surge por comparación entre el consumo preestablecido y el real de los factores productivos utilizados en la producción valorados al coste estándar, mientras que la **económica o en precio** refleja las diferencias que se manifiestan al comparar el coste estándar del factor productivo y el coste real del mismo.

Las formulas matemáticas que reflejan lo anterior se concretan en las siguientes expresiones:

$$\text{Desviación total} = Q_s P_s - Q_r P_r$$

Esta desviación se descompone en las desviaciones técnica y económica sumando y restando $Q_r P_s$ a la expresión anterior:

$$\text{Desviación total} = (Q_s P_s - Q_r P_s) + (Q_r P_s - Q_r P_r)$$

Quedando:

$$\text{Desviación técnica} = Q_s P_s - Q_r P_s = (Q_s - Q_r) P_s$$

$$\text{Desviación económica} = Q_r P_s - Q_r P_r = (P_s - P_r) Q_r$$

Siendo:

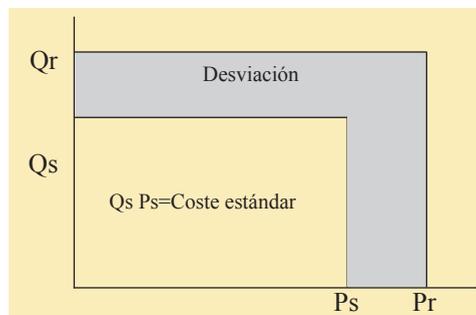
Q_s = Cantidad estándar de factor productivo ajustada a la producción real del ente.

Q_r = Cantidad real de factor productivo consumido por producción real total del ente.

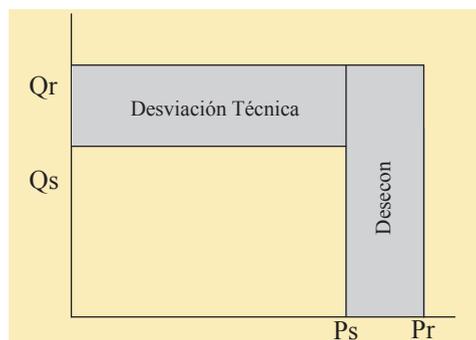
P_s = Precio estándar de factor productivo

P_r = Precio real de factor productivo

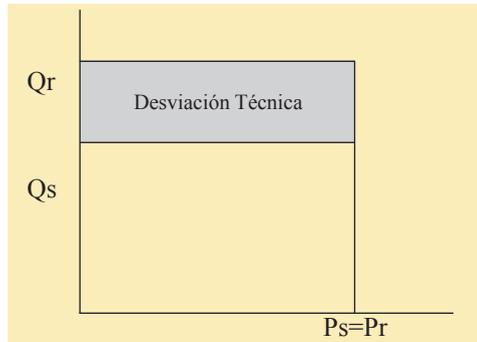
Gráficamente:



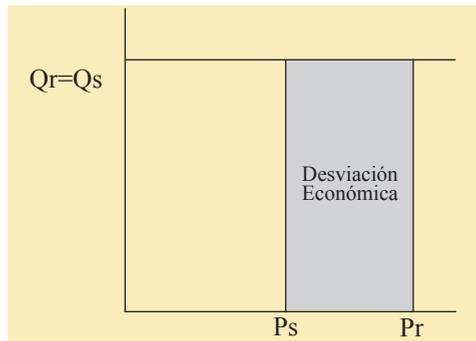
Desglose de la desviación.



Si $P_s = P_r$, la desviación económica es igual a cero y la técnica sería la siguiente:



Si $Q_r = Q_s$ la desviación técnica sería cero y la económica se representaría de la siguiente forma:



Puede observarse en los ejemplos señalados que la descomposición de las desviaciones podría hacerse cambiando los parámetros señalados:

$$\text{Desviación técnica} = Q_s P_r - Q_r P_r = (Q_s - Q_r) P_r$$

$$\text{Desviación económica} = Q_s P_s - Q_s P_r = (P_s - P_r) Q_s$$

Podría, en ese sentido, conseguirse un mayor grado de refinamiento aislando el “componente mixto” de la desviación $(Q_r - Q_s) (P_r - P_s)$

En el caso de los costes directos a las actividades el cálculo de las desviaciones se efectúa individualmente por cada factor de producción. En este sentido la literatura sobre contabilidad analítica se centra en las desviaciones en materias primas y en mano de obra directa, pero el sistema de cálculo es el mismo para cualquier factor de producción y es el indicado más arriba.

Sin embargo, cuando la cuestión se refiere a costes indirectos o indivisibles, debido principalmente al gran número de ellos que adquieren tal carácter, no es conveniente acudir al método indicado, sino que se recomienda establecer un sistema de cálculo que, desechando el cálculo factor a factor, acuda a los lugares donde tales costes se han localizado, esto es, a los centros de coste.

También las desviaciones en el caso de los costes indirectos presentan una doble naturaleza, técnica o en cantidad y económica o en precio, teniendo además presente que estas últimas se pueden dividir en desviaciones en presupuesto y desviaciones en capacidad.

Para calcular estas desviaciones es necesario, previamente, obtener los llamados *coeficientes de imputación* y los *precios unitarios*.

El coeficiente de imputación es el número de unidades de obra consumidas por unidad de producto. La unidad de obra escogida es la que mide la actividad del centro de coste. Se distinguen dos tipos de coeficientes de imputación:

- Estándar (C_s), cociente entre el número de unidades de obra previstas para el centro y la producción prevista.
- Real (C_r), cociente entre el número de unidades de obra reales del centro y la producción real.

En cuanto a los precios unitarios, éstos establecen las correspondientes relaciones entre los costes de los centros, previstos y reales, con el número de unidades de obra utilizados por esos mismos centros, también previstos por una parte y reales por otra. Es decir:

- Precio unitario estándar (P_s), cociente entre el presupuesto de cada centro y el número de unidades de obra previsto utilizar en ese centro.
- Precio unitario real (P_r), cociente entre los costes reales de cada centro y el número de unidades de obra utilizadas realmente en esos centros.

Una vez que la entidad haya elaborado el presupuesto para cada centro de coste y haya definido los coeficientes de imputación como consumo unitario y determinado los precios unitarios de los distintos consumos, se puede proceder al cálculo de las desviaciones en costes indirectos, que se dividen en tres componentes:

Desviación en cantidad o en eficiencia. Mide la diferencia entre la actividad estándar y real de cada centro de coste, para la producción realmente obtenida, valorada esta diferencia al coste estándar de la unidad de obra del centro. Este es un concepto análogo al de desviación técnica visto anteriormente, teniendo en cuenta que el consumo ha sido sustituido por la actividad del centro de coste.

Tal desviación (D_c) se expresaría matemáticamente de la siguiente forma:

$$D_c = (X_r \cdot C_s) - (X_r \cdot C_r) \cdot P_s$$

Es decir: *Actividad estándar para la producción real – actividad real para la producción real x precio estándar de la unidad de obra.*

Siendo:

X_r , la producción real.

C_s , el coeficiente de imputación estándar.

C_r , el coeficiente de imputación real.

P_s , el precio unitario estándar.

$(X_r \cdot C_s)$, mide la actividad que según el estándar hay que realizar para alcanzar la producción realmente obtenida.

El objeto de esta desviación es poner de manifiesto si para la actividad (producción) real de la entidad se han utilizado más o menos recursos (horas, por ejemplo) de los presupuestados en el centro. Si la desviación es negativa querrá decirse que los factores productivos se están utilizando ineficientemente. Por el contrario, cuando la desviación es positiva, se indica una efectividad superior a la prevista y medirá el ahorro de factores a precio estándar.

Desviación económica o en precio. Esta desviación mide la diferencia, para cada centro de coste, del precio estándar de la unidad de obra con el precio real de dicha unidad de obra, todo ello teniendo en cuenta la actividad real del centro para la producción o actividad real del ente.

Es decir *$D_{pr} = (\text{precio estándar de la unidad de obra} - \text{precio real de la unidad de obra}) \times n^\circ \text{ de unidades de obra reales del centro.}$*

Esta desviación se puede originar tanto en el precio de los factores, hablando entonces de desviación en presupuesto, como en la producción, con lo que se estaría ante desviación en capacidad o actividad:

1. Desviación en presupuesto. Su objeto es poner de manifiesto si se ha cumplido o no el presupuesto fijado para cada centro. Se trata pues de comparar el presupuesto de costes establecido en cada centro con el coste efectivo de los mismos y la forma de hacerlo es calcular la diferencia entre los consumos reales a precios reales con el presupuesto elaborado para el centro.

$D_p = \text{Costes presupuestados para el centro} - \text{costes reales del centro.}$

Es decir, en formulación matemática:

$$D_p = (X_s * C_s * P_s) - (X_r * C_r * P_r)$$

2. Desviación en capacidad o en actividad. Cuando la desviación económica tiene su origen en un efecto de la producción del centro, se habla de desviación en capacidad. El objeto de esta desviación es medir la sobreaplicación o subaplicación de los costes fijos debido a la diferencia manifestada entre la utilización real de factor productivo y la utilización prevista.

$D_a = (\text{n}^\circ \text{ de unidades de obra reales} - \text{n}^\circ \text{ de unidades de obra estándar}) \times \text{precio estándar para la producción.}$

Es decir:

$$D_a = (X_r * C_r * I_s) - (X_s * C_s * P_s)$$

Si la desviación es negativa significará que no se han cubierto todos los costes fijos que estaban presupuestados en el centro y la capacidad se ha infrautilizado. Por el contrario, si la desviación es positiva, significará que se han utilizado más recursos de los presupuestados forzando la capacidad del centro. Puede, por último, producirse una desviación igual a cero lo que implica que la capacidad del centro se ha utilizado conforme a lo previsto cubriéndose todos los costes fijos.

5. INDICADORES: ANÁLISIS Y DESARROLLO DE INDICADORES BÁSICOS

5. INDICADORES: ANÁLISIS Y DESARROLLO DE INDICADORES BÁSICOS

	<i>Página</i>
5.1. Introducción	163
5.2. El Conjunto de Indicadores de Referencia	164
5.3. La estructura de las Organizaciones como referente de los Indicadores de Gestión	167
5.4. Los Indicadores de Estructura	169
5.4.1. Indicadores de estructura de Personal	171
5.4.2. Indicadores de Estructura de Inmovilizado Técnico	178
5.4.3. Indicadores Relacionales de Estructura	197
5.4.4. Aspectos a destacar relativos a los Indicadores de Estructura	198
5.5. Indicadores de Proceso	200
5.5.1. Indicadores de Medios de Actividad (Producción)	201
5.5.1.1. Indicadores de Medios de Actividad (Producción) referidos a Factores Fijos	203
5.5.1.2. Indicadores de Medios de Actividad (Producción) referidos a Factores Variables	208
5.6. Indicadores de Resultados de Actividad	223
5.6.1. Indicadores de Eficacia	223
5.6.2. Indicadores de Eficiencia	230
5.6.3. Indicadores de Economía	240
5.6.4. Indicadores de Calidad	250
ANEXO I. DETERMINACIÓN DE FACTORES FIJOS Y VARIABLES	253
ANEXO II. RELACIÓN DE ELEMENTOS DE COSTE SEGÚN EL DOCUMENTO DE PRINCIPIOS GENERALES DE CONTABILIDAD ANALÍTICA DE LAS ADMINISTRACIONES PÚBLICAS	263

ANEXO III. GUÍA PRÁCTICA PARA LA IMPLANTACIÓN DE INDICADORES DE GESTIÓN EN ENTIDADES PÚBLICAS

271

5.1. INTRODUCCIÓN

Antes de empezar con este capítulo parece oportuno hacer una serie de advertencias previas sobre su contenido en relación con los aspectos, básicamente teóricos, que se han descrito en las páginas anteriores.

En ese sentido es importante insistir en dos ideas, “las dos ideas” que conforman el sustrato estructurador del documento:

1. El objetivo que se pretende no es tanto confeccionar una lista más o menos extensa de indicadores como ofrecer vías de acción, posibles caminos, abrir, en definitiva, posibilidades, plantear interrogantes más que responder preguntas concretas o dar soluciones definitivas.
2. No obstante, supondría, probablemente, un cierto grado de frustración que el documento se mantuviera en unos niveles de inconcreción que se refirieran solamente a planteamientos tan teóricos que no supusieran avances evidentes⁽¹⁾ en el desarrollo inmediato de las técnicas que se describen.

Como consecuencia, se pretende a partir de este capítulo avanzar, al menos unos pasos, en la aplicación práctica de lo que hasta ahora se ha dicho.

Se debe tener en cuenta, como parece evidente, que el “descenso” a la realidad del estudio no puede ir más allá de un esbozo de los problemas que, en cada caso, deberán ser abordados por los entes concretos, o los conjuntos homogéneos de ellos, de acuerdo con los protocolos que en cada caso se establezcan.

Sí parece, en contrapartida, oportuno incluir, tanto en éste como en los capítulos posteriores, un conjunto de indicadores básicos, lo que podría denominarse una **batería de indicadores homogéneos**, que luego darán lugar a un cuadro resumen dotado de la misma similitud, y al esbozo de técnicas generalizables de control de información.

⁽¹⁾ Aun en el caso de que sólo se ofreciera un contenido teórico se considera que es importante reunir en un documento “oficial” y de fácil acceso un importante conjunto de información teórica en un campo novedoso para los técnicos de las Administraciones Públicas.

Se perseguirá, de esa manera, conseguir un cuadro referencial básico de indicadores que se plantea como un mínimo de información entre las casi infinitas posibilidades que existen y que, independientemente de los desarrollos, ajustes o variaciones que se establezcan en cada caso concreto, podría constituir un elemento básico de análisis, de comparación en los casos en que sea posible, para el conjunto de las organizaciones públicas.

Es posible que, al menos en ciertos casos, las esperanzas de los estudiosos de este documento no se vean colmadas en su totalidad como consecuencia de la necesaria abstracción a la que éste se ve abocado en función de la amplitud del “campo de operaciones”, procurándose insistir, para evitar esa sensación, en la introducción de los ejemplos que se consideren oportunos.

En definitiva, sobre la base de la clasificación de indicadores detallada en el capítulo 1, este capítulo tiene por objeto estudiar diversos tipos de indicadores orientados específicamente hacia la toma de decisiones de gestión. No se trata aquí de incluir indicadores nuevos, ni por su denominación ni tampoco por su forma de cálculo, sino más bien de definir clases de indicadores cuya relevancia para la toma de decisiones de gestión será función de la representatividad y fiabilidad de la gama de indicadores descrita en dicho capítulo.

5.2. EL CONJUNTO DE INDICADORES DE REFERENCIA

Una primera cuestión a decidir es la elección sobre qué indicadores o qué tipos de indicadores son los más útiles dentro de las posibilidades que se explicitaron en los capítulos anteriores.

Dentro del amplio marco de opciones y, recuérdese, con un planteamiento de mínimos en cuanto a las posibilidades que en cada caso particular se establezcan, parece conveniente que en todo informe agregado relativo a indicadores de gestión se haga referencia al menos a dos tipos básicos:

1. Indicadores de Estructura

2. Indicadores de Proceso

Como se verá más adelante, en relación con los indicadores de proceso se planteará una doble visión de los mismos, el análisis previo basado en costes estándares (en algu-

nos casos sería mejor hablar de costes “a priori” como concepto más genérico, reservando el término “estándar” para aquellos casos en que realmente se puede hablar de un referente contrastado) y el análisis “a posteriori”, basado en la realidad de lo que ha ocurrido en el proceso con las consiguientes operaciones de comparación entre lo intentado y lo conseguido.

Ese nivel de referencia del que estamos hablando podría resumirse en:

INDICADORES DE ESTRUCTURA	
INDICADORES DE PROCESO	
CÁLCULOS PREVISTOS	CÁLCULOS PREVISTOS
ESTUDIO DE DESVIACIONES	

En el tipo de análisis que se comenta se está estudiando la organización, cada organización en su caso, con la óptica de su consideración como un compartimento estanco, que, no obstante, representaría, si se pudieran cumplir las posibilidades de análisis que van implícitas en ese planteamiento, un conjunto de información que permitiría un análisis mucho más completo y sistemático del que ahora disponen la mayoría de los entes a los que se dirige este documento.

Todo ello sin perjuicio de que los indicadores de efecto o impacto y aquellos otros referidos al entorno socioeconómico de la entidad podrían aportar información adecuada para ayudar a interpretar correctamente el significado de los indicadores cuantificados.

Pero es evidente, como también se señaló en su momento, que los entes que componen el Sector Público se encuentran inmersos en un mundo económico que podría, a los efectos que aquí interesan, dividirse en un mundo interno del propio Sector Público y en un mundo externo al mismo. En definitiva, dichas organizaciones participan en (y tal vez podría decirse “de”) un entorno y a ese entorno es imprescindible también referirse.⁽²⁾

⁽²⁾ No se está haciendo ahora referencia al entorno en el sentido de medición, de obtención de indicadores sobre los efectos. positivos o negativos, que puedan tener las actividades de los entes en relación con el mismo, sino en el sentido de su inclusión en un conjunto de variables económicas y relacionales que les afectan.

En efecto, los datos sobre indicadores de una organización concreta son muy importantes, sobre todo para los estamentos gerenciales o de responsabilidad política de la misma, pero se enriquecen extraordinariamente a través de un proceso de comparación.

Ese proceso de comparación, que comprenderá aspectos incluíbles en técnicas de benchmarking y de outsourcing (externalización de servicios), permitirá enmarcar los datos de un ente concreto en una realidad económico-social que podrá aumentar sus opciones de análisis.

En consecuencia con los valores referenciales “mínimos” de los que ahora se está hablando, no parece oportuno introducir necesariamente la posibilidad de comparar entes heterogéneos, tanto en su composición como en sus actividades, por lo que no se incluirá la referencia a esos entes tanto del mismo Sector Público como ajenos a él. Tampoco parece oportuno al nivel de desarrollo en la aplicación de estas técnicas y, sobre todo, del nivel básico del que se está hablando, efectuar comparaciones con entes ajenos al Sector Público que realicen actividades similares.

Valga como ejemplo de lo que se está diciendo la posible comparación entre Universidades Públicas entre sí (recomendable con todos los matices que haya que establecer en esas comparaciones, que se manifestarán más que en la misma comparación en la explicación de las diferencias) y la comparación Universidades Públicas-Universidades Privadas (las distintas “reglas de juego”, si se permite la expresión resuntiva de la diversidad, implican que el esfuerzo comparativo posiblemente no lo haga conveniente en esta primera etapa).

En efecto, la actividad pública reúne una serie de requisitos que no se dan en la actividad privada. Así, la gerencia de una Universidad Pública puede considerar muy importante efectuar un análisis concreto de sus datos comparándolos con datos similares de una Universidad Privada, o el Director del Parque Móvil del Estado puede considerar relevante comparar cuanto costaría prestar un servicio determinado actualmente realizado “públicamente” si se impartiera acudiendo al Sector Privado y obtenerse en ambos casos conclusiones determinantes, pero lo que se indica es que, al menos en la generalidad de los casos, dichas comparaciones pueden presentar sesgos tan importantes, la información procedente de entes del Sector Privado puede ser tan escasa⁽³⁾, que dicha comparación podría ocasionar más desventajas

⁽³⁾ Debe tenerse en cuenta que dicha información puede ser de carácter confidencial.

que beneficios. Por otra parte, a nadie se le escapa la dificultad de establecer comparaciones cuando se introducen factores de evaluación de calidad o la diferencia de partida que representan las restricciones legales, por ejemplo las presupuestarias, impuestas a los entes públicos.

5.3. LA ESTRUCTURA DE LAS ORGANIZACIONES COMO REFERENTE DE LOS INDICADORES DE GESTIÓN

En toda organización productiva existen unas situaciones de partida que delimitan las posibilidades de actuación de dicha organización. Las posibilidades de acción de las organizaciones en relación con dichas estructuras pueden considerarse limitadas en el corto plazo, lo que, evidentemente, no implica que en un plazo relativamente largo no exista una “reacción” ante situaciones que se produzcan como consecuencia de una “descompensación” entre las estructuras y las producciones, o mejor, entre las estructuras y los mercados.

En el caso de las organizaciones económicas que componen el Sector Público, sobre todo en las que pueden incluirse en el Subsector de las Administraciones Públicas, esas posibilidades de variación de las estructuras se encuentran limitadas por las características de los factores de producción que las componen.

Por otra parte, en el ámbito de las Administraciones Públicas se produce la circunstancia del sometimiento de dichos entes a un proceso presupuestario⁽⁴⁾ que puede calificarse de elemento referencial determinante y que se encuentra en íntima relación con la estructura de cada ente, por lo que las posibilidades de acción gerencial concreta sobre esas estructuras se encuentran, otra vez, limitadas.

A reflejar la situación concreta en relación con ese “entramado fijo”, entendiendo por tal el conjunto de factores invariables a corto plazo que compone la estructura de un determinado ente, con las connotaciones que se reflejarán oportunamente, van referidos los denominados en este estudio *indicadores de estructura*, que se estudian a continuación y pretenden, como ocurre con el resto de indicadores, ofrecer una visión sintética de la realidad de las organizaciones a que van referidos.

⁽⁴⁾ En toda organización económica de una cierta entidad se produce el sometimiento a procesos presupuestarios si bien en las organizaciones típicamente empresariales, tanto públicas como privadas, las posibilidades de adaptación del presupuesto, en definitiva, el grado de exigibilidad del mismo, no pueden compararse con las que se establecen en el caso de las Administraciones Públicas.

Como se indicaba en páginas anteriores, es necesario que el primer paso, posiblemente ineludible, para contar con un correcto sistema de indicadores de gestión consista en el análisis de la organización.

En efecto, sin proceder a dividir en segmentos productivos, orgánicos, etc., el ente, sin proceder a su “disección”, no será posible llevar a sus últimos extremos la potencialidad que el uso de un instrumento como el análisis de indicadores procura.

Sin insistir especialmente en este momento (por haberlo hecho con anterioridad en esta materia) en la segregación de la organización, conviene recordar que los datos para el análisis deben venir referidos tanto a sus componentes orgánicos como funcionales, dicho en otras palabras, deben identificarse los centros productivos y los procesos y, como consecuencia, las actividades y los productos realizados por la organización.

A esos elementos de las estructuras orgánica y funcional se van a referir los indicadores de estructura y de proceso.

Independientemente de otras connotaciones que se comentarán oportunamente, pueden considerarse unos niveles mínimos de desagregación desde el punto de vista del análisis orgánico, en los que, necesariamente, deben situarse los entes componentes de las Administraciones Públicas.

Ese nivel podría ser el de Subdirección General o asimilado como elemento operativo básico, al menos en el caso de la Administración del Estado.

Por supuesto, en cada ente existirán niveles operativos básicos, por ejemplo, en una Universidad podría ser un Departamento, haciéndose aquí referencia al conjunto de Ministerios y Organismos Autónomos.

Es fundamental que quede especialmente claro que ese nivel que aquí se propone como básico no impide, de ninguna manera, la conveniencia e incluso la necesidad de que se profundice en la correspondiente segregación en cada ente concreto, donde se tendrán en cuenta las circunstancias particulares de cada caso. Aquí lo que se está definiendo es un nivel básico normalizable al que, necesariamente, se tendrá que ofrecer información por parte de los responsables de los sistemas de indicadores.

Desde el punto de vista de la actividad la cuestión puede ser más discutible, debiéndose señalar, en todo caso, que el proceso de desagregación deberá venir referi-

do, ineludiblemente, al máximo nivel de desagregación al que se haya realizado la elaboración del presupuesto en cada ente concreto⁽⁵⁾.

5.4. LOS INDICADORES DE ESTRUCTURA

Los **indicadores de estructura** hacen referencia a aquellas variables significativas que manifiestan cuál es la organización de un ente determinado y de qué medios se dispone para la realización de las actividades que le sean encomendadas.

Por supuesto, los indicadores de estructura no ofrecen más que una imagen relativa de la organización, no expresan más que una “fotografía” de una situación concreta en un momento determinado (se incluirían así en los denominados en páginas anteriores *indicadores puntuales*), contraponiéndose esa imagen específica con las posibilidades que un análisis dinámico, una “película” por seguir con los términos visuales, conseguiría.

El análisis de estructuras viene a expresar los medios con los que cuenta la organización para desarrollar su actividad independientemente (esta afirmación debe ser entendida con las correspondientes matizaciones) de las variaciones coyunturales de la producción.

Ese análisis de estructuras alcanzará mayor importancia en el momento en que se pueda comparar con otras situaciones de la organización en un análisis de series temporales.

El significado pleno de los análisis de estructuras se manifestará en el momento de poner esas estructuras, mediante los correspondientes análisis de procesos, en relación con la actividad del ente en estudio, pudiendo conducir a lo que en su momento se denominará *análisis (indicadores) de subactividad* como una de las expresiones determinantes de la eficiencia planificativo-productiva de las organizaciones.

En el sector de las Administraciones Públicas, aunque pueda resultar llamativo para personas no relacionadas especialmente con ese ámbito, existe un desconocimiento, que puede considerarse muy extendido, en relación con esos componentes

⁽⁵⁾ Por supuesto, el nivel de desagregación de estos indicadores y de cualesquiera otros vendrá condicionado necesariamente por las necesidades informativas de los distintos usuarios como se ha establecido con anterioridad..

estructurales, no tanto en cuanto a un desconocimiento sobre, por ejemplo, las unidades que componen un ente concreto, sino sobre los medios que en ellas se integran y, lo que puede ser determinante, no se producen informes periódicos sobre las correspondientes situaciones a lo largo del tiempo: **no es habitual la obtención de información periódica (“protocolizada”, podría decirse) de los componentes estructurales de la organización.**

En ese sentido, a pesar de lo elemental que puede ser un análisis de datos puntuales, de indicadores de estructura en una organización, parece un paso ineludible su consecución, considerándose imprescindible que deba ser abordado por los diferentes entes de manera inmediata.

¿Cuáles deberían ser los componentes, cuáles deberían ser, en suma, los indicadores de estructura?

Pueden considerarse como datos básicos a este respecto los referidos a los siguientes factores:

1. Factor Humano

2. Inmovilizado Técnico

Cada uno de esos datos va a expresar la situación en un momento determinado en cada organización, pero, en ámbitos complejos como son los correspondientes a los entes a los que este documento se dirige, resulta lógico pensar que no pueden bastar los indicadores referidos solamente al conjunto de la organización.

En efecto, ya se indicaba más arriba la necesidad de que el primer paso, posiblemente ineludible, para contar con un correcto sistema de indicadores de gestión pase por el análisis de la organización entendiendo el concepto “análisis” en el sentido tanto de “explicación” de la misma como de su división en segmentos significativos.

Así pues, cada uno de los elementos señalados como determinantes, trabajo y capital por mantener una denominación “clásica”, debe referirse a los segmentos orgánicos y funcionales determinados en cada organización y de su estudio deben derivarse las consecuencias que en cada caso procedan.

Debe tenerse en cuenta, por otra parte, que el conjunto de las estructuras de las organizaciones y de los medios a ellas asignados varían a lo largo del tiempo pu-

diéndose establecer, además del análisis puntual referido a un momento determinado, un análisis que podría denominarse “dinámico”, poniendo en relación tanto los diversos indicadores entre sí a partir de su evolución a lo largo del tiempo, como las relaciones de los mismos con otras variables a través de los consiguientes indicadores complejos.

5.4.1. Indicadores de Estructura de Personal

Tanto en éste como en los apartados posteriores debe recordarse que el conjunto de indicadores que se explicita responde a dos tipos de hipótesis de trabajo: su característica de normalizable en la mayoría de los casos y su consideración de elementos referenciales mínimos, en el sentido de que correspondería al nivel más agregado de información que en relación con los mismos podría presentar una organización, siendo, por supuesto, deseable y en ocasiones imprescindible, proceder a un desarrollo superior en el estudio de cada caso concreto.

No obstante su carácter de “mínimo”, el análisis estructural de los datos relativos al factor humano representa un paso ineludible en el estudio de cada organización, como un componente determinante de la realidad, y de las opciones de las mismas.

INDICADORES GENERALES DE PERSONAL REFERIDOS A LAS ADMINISTRACIONES PÚBLICAS ESTATALES

El nivel mínimo a incluir en cada caso hará referencia a los tipos de personal genérico incluidos en los Presupuestos Generales, con la división correspondiente en Grupos o en cualquier otra nomenclatura que en cada caso así se haya determinado en dichos presupuestos, haciendo referencia como nivel básico de aproximación al número de personas que en cada caso se encuentren asignados, no desde el punto de vista de los citados presupuestos, sino de la realidad de cada ente concreto⁽⁶⁾.

En efecto, puede ocurrir que, por diversas circunstancias, existan asignaciones de personal determinadas que pueden no corresponder a la realidad, en esos posibles casos se confeccionarán los correspondientes indicadores en función del personal que efectivamente presta sus servicios en la unidad.

⁽⁶⁾ Se pondrán de manifiesto en el correspondiente análisis las discrepancias entre lo presupuestado como situación ideal “a priori” y la situación real.

Indicadores de Personal del Ente XXX

- **NÚMERO TOTAL DE PERSONAS**
- **NÚMERO DE ALTOS CARGOS**
- **NÚMERO DE FUNCIONARIOS (A....E)⁽⁷⁾**

NÚMERO DE FUNCIONARIOS GRUPO A

NÚMERO DE FUNCIONARIOS GRUPO B

NÚMERO DE FUNCIONARIOS GRUPO C

NÚMERO DE FUNCIONARIOS GRUPO D

NÚMERO DE FUNCIONARIOS GRUPO E

- **NÚMERO DE LABORALES**

NÚMERO DE LABORALES FIJOS

NÚMERO DE LABORALES EVENTUALES⁽⁸⁾

NÚMERO DE LABORALES EN EL EXTRANJERO (Sólo en ciertos órganos como, por ejemplo, el Ministerio de Economía y Hacienda o el Ministerio de Asuntos Exteriores).

- **NÚMERO DE PERSONAL EVENTUAL⁽⁹⁾**

Como primera aproximación al problema, ese sería el nivel mínimo de referencia en relación con el conjunto de una organización determinada.

⁽⁷⁾ En los presupuestos de Defensa además de la separación por grupos hay una categoría propia: “Sueldos del grupo C y D de Tropa y Marinería Profesional” tanto en las retribuciones básicas como en las complementarias.

En varios ministerios aparece la categoría de “funcionarios en prácticas” por ejemplo en los de Asuntos Exteriores y Cooperación, Economía y Hacienda, etc.

⁽⁸⁾ Dentro de esta categoría aparece otra en El Defensor del Pueblo, la de Personal Laboral Contratado.

⁽⁹⁾ En otros Ministerios u órganos aparece la clasificación “Otro Personal”, por ejemplo en el Ministerio de Justicia o en el Defensor del Pueblo.

Es evidente que un análisis de este tipo, basado en estos indicadores de estructura, adolece, ya desde su mismo planteamiento de ciertos problemas que pueden considerarse como “gruesos”, derivados de la falta de homogeneidad de sus componentes.⁽¹⁰⁾

En efecto, en ese conjunto de individuos pueden existir situaciones diversas que, en su mismo origen, determinen la falta de rigor en las posibles deducciones.

Se hace necesario, de esa manera, introducir el concepto de *persona equivalente*, cuyo desarrollo en profundidad puede encontrarse en el Documento de la Intervención General de la Administración del Estado titulado “**PRINCIPIOS SOBRE CONTABILIDAD ANALÍTICA DE LAS ADMINISTRACIONES PÚBLICAS**”, bastando decir ahora que con dicho concepto se hace referencia a la necesidad de homogeneizar datos en función de lo que se considera un trabajador medio respecto a su jornada laboral, resultando evidente que no es lo mismo estar hablando de un número elevado de personas prestando sus servicios en una organización determinada en régimen de media jornada que ese mismo número de personas en régimen de jornada completa.

Por supuesto, la clasificación anterior, tal como ocurrirá con la gran mayoría de los indicadores que se mencionen en este documento, deberá, además del nivel general o más agregado al que se ha hecho referencia: el ente o la organización en su conjunto, establecerse en relación con cada una de las agregaciones que desde el punto de vista funcional u orgánico se hayan establecido en cada sujeto.

Lo anterior quiere decir que esa misma estructura debe reproducirse, o tal vez sea mejor entender que el conjunto, el sumatorio de cada una de las estructuras individuales conduce al todo de la organización, en relación con cada uno de los segmentos significativos que en cada caso se hayan establecido; al igual que el sumatorio de un conjunto de entes similares, por ejemplo, el de cada una de las Administraciones de Hacienda dependientes de una misma Delegación o el de las Intervenciones Delegadas en Organismos Autónomos en relación con la Función Interventora y de Control, representa para agrupaciones superiores de los mismos o de las funciones por ellos desempeñadas.

Así, para cada centro de coste definido en una organización o para cada actividad (o conjunto de actividades) significativa se establecerán las clasificaciones y datos

⁽¹⁰⁾ No obstante, incluso estudiando los datos de los indicadores sin depurar, de los análisis secuenciales por categorías o de la comparación con otras organizaciones ya se podrían obtener consecuencias significativas.

señalados anteriormente. **Debe recordarse a este respecto que el nivel mínimo señalado para el correspondiente análisis es el de Subdirección General o similar.**

Parece evidente, por otra parte, que en el momento en que se hable de ámbitos diferentes a los de la Administración Central pueden aparecer categorías distintas de personal y su correspondiente diferenciación respecto a los conjuntos referenciales señalados.

En relación con un ámbito tan concreto e importante de entes como es el caso de las Universidades podrían establecerse las siguientes categorías:

Indicadores de Personal de la Universidad XXX

- **NÚMERO TOTAL DE PERSONAS**
- **NÚMERO DE ALTOS CARGOS**
- **NÚMERO DE FUNCIONARIOS**
- **NÚMERO DE FUNCIONARIOS DOCENTES (A)**
 - NÚMERO DE FUNCIONARIOS DOCENTES CON CARGO ACADÉMICO
 - NÚMERO DE FUNCIONARIOS DOCENTES
- **NÚMERO DE FUNCIONARIOS PERSONAL DE ADMINISTRACIÓN Y SERVICIOS**
 - NÚMERO DE FUNCIONARIOS GRUPO A
 - NÚMERO DE FUNCIONARIOS GRUPO B
 - NÚMERO DE FUNCIONARIOS GRUPO C
 - NÚMERO DE FUNCIONARIOS GRUPO D
 - NÚMERO DE FUNCIONARIOS GRUPO E
- **NÚMERO DE FUNCIONARIOS DEL CONSEJO SOCIAL**
- **NÚMERO DE LABORALES**
 - NÚMERO DE LABORALES FIJOS DOCENTES
 - NÚMERO DE LABORALES FIJOS CON CARGO ACADÉMICO

NÚMERO DE LABORALES FIJOS CONTRATADOS

NÚMERO DE LABORALES FIJOS PERSONAL DE ADMINISTRACIÓN
Y SERVICIOS

• **NÚMERO DE LABORALES EVENTUALES**

NÚMERO DE LABORALES EVENTUALES

NÚMERO DE LABORALES EVENTUALES DEL CONSEJO SOCIAL

• **NÚMERO DE OTRO PERSONAL⁽¹¹⁾**

NÚMERO DE CONTRATADOS PERSONAL DOCENTE CON CARGO
ACADÉMICO

NÚMERO DE CONTRATADOS PERSONAL DOCENTE

Los indicadores descritos hasta este momento pueden ser calificados como propios de un nivel muy incipiente de análisis, debiendo ser matizada dicha afirmación por la situación real en que se encuentran muchos de los entes componentes del Sector Público en los que indicadores aunque sean tan elementales como éstos suponen un avance importante.

Desde un punto de vista de gestión productiva sería conveniente profundizar en la anterior clasificación distinguiendo entre dos conceptos básicos en cuanto a la clasificación de las personas: los trabajadores directamente relacionados con la actividad productiva y los que se relacionan de manera indirecta con esa actividad.

Siempre que se introduce un nuevo concepto, una nueva división, en cualquier ámbito de estudio se corre el riesgo de crear “zonas fronterizas”, “áreas de intersección” en que puede resultar dificultosa la adscripción a unos u otros grupos.

Como ejemplo de esa dificultad, implícita en todo análisis, puede pensarse en el caso de que el ente en estudio sea una determinada Dirección General.

En efecto, un primer problema a resolver sería la consideración como elemento operativo o directamente relacionado con la producción del staff directivo a su más alto nivel: Director General, Secretaría y Gabinete Técnico.

⁽¹¹⁾ Contratados en régimen administrativo así como personal docente.

Podría aceptarse que el Director General formara parte del aspecto productivo propiamente dicho, pero las dificultades empezaría con la unidad denominada Gabinete Técnico y mucho más acentuadamente con el personal de Secretaría.

Si en vez de considerar el caso de la Dirección General en su conjunto se tiene en cuenta el de una de sus Subdirecciones, el problema se reproduce en relación con el Subdirector y su personal de secretaría.

Parece evidente que habría que optar por una solución que deba ser seguida por todos los entes que reproducen con los mismos o similares nombres las divisiones orgánicas de la Administración del Estado, proponiéndose desde este documento la conveniencia de que la clasificación de las personas desde el punto de vista de su inmediatez con las actividades productivas se efectúe del siguiente modo⁽¹²⁾:

- **Se procederá a una clasificación en dos grandes grupos de las personas que trabajan para cada centro:**
 - **Estructura Directiva y Administrativa General**
 - **Estructura Operativa**

En la Estructura Directiva y Administrativa se clasificarán las personas que trabajan para los centros de Dirección, Administración (Personal, Habilitación, etc.) y de Servicios Generales.

- **Dentro de la Estructura Operativa se distinguirá entre aquellos individuos que efectúen las labores directas de producción de aquellos otros que realicen labores de apoyo a las directas y, a su vez, se distinguirán los casos de las personas que conforman el entramado administrativo y directivo a esos niveles.**

Intentando ejemplificar lo hasta ahora dicho y refiriendo el caso al de una Dirección General de la Administración del Estado, el Director General y su staff técnico y administrativo pertenecerían a la denominada Estructura de Dirección y Administración Generales, mientras que la Subdirección General X pertenecería a la Estructura Operativa, y dentro de ella se incluirían el Subdirector General, la Subdirección

⁽¹²⁾ La recomendación que aquí se contempla no deja de ser una de entre las varias posibilidades existentes, siendo tal vez más importante que la adopción de una concreta por parte de un ente la necesidad de que todos los entes “normalicen” su información tanto en lo relativo a éstos como al resto de los indicadores.

Adjunta y las correspondientes secretarías en los ámbitos de la estructura administrativa y de dirección a ese nivel.

Para el caso de las Universidades que se han señalado como ejemplo de ámbitos productivos concretos pero con sujetos productivos diferenciados podría considerarse, por ejemplo, el Rectorado y los correspondientes Decanatos y staffs como parte de las estructuras directivas y administrativas generales mientras que pueden considerarse como parte de la estructura operativa los Departamentos, con los correspondientes Directores y staffs administrativos como parte de las correspondientes estructuras de dirección y administración a ese nivel.⁽¹³⁾

No se escapa a los autores de este trabajo la simplificación que la clasificación expuesta encierra, las dificultades para asignar en muchos casos a las personas a una u otra clasificación, pero parece igualmente importante realizar el correspondiente esfuerzo que al plasmarse en los consiguientes informes de indicadores estructurales pueden dar, simplemente con esta visión tan poco “sofisticada”, si se permite la expresión, con un grado de elaboración tan simple, una base sobre la que empezar a plantear diversas cuestiones sobre la realidad del ente.

En relación con el periodo de obtención de los datos referidos a estos indicadores pueden señalarse dos momentos puntuales en que serían de obligada obtención: al principio y al final de cada ejercicio económico y, en su caso, del ejercicio presupuestario si no coincide con el anterior.⁽¹⁴⁾

Por supuesto, tal y como se comprobará en el capítulo dedicado a la obtención de informes en su aspecto concreto, un dato relevante será la comparación de las situaciones al principio y al final de cada ejercicio y, sobre todo, la explicación de las diferencias más importantes.

Debe volver a insistirse en que lo que aquí se está estableciendo es un documento de mínimos normalizados hasta donde parece posible, lo que conlleva que esos mínimos no deben ser obstáculo para su mayor desarrollo tanto en su contenido como en una mayor frecuencia en su obtención.

⁽¹³⁾ En el caso de los Departamentos se manifiesta o puede manifestarse en toda su intensidad el fenómeno de la “persona equivalente” si el Director del Departamento compatibiliza sus acciones directivas con las de docencia directa o indirecta.

⁽¹⁴⁾ No parece necesario insistir ahora en las posibles divergencias entre ambos ejercicios, para lo que se remite al lector a lo dicho más arriba y al documento “Principios Generales sobre Contabilidad Analítica de las Administraciones Públicas”.

En ese sentido, la obtención de datos concretos referidos a grupos determinados de trabajadores, piénsese, por ejemplo, en el caso de conductores y mecánicos en un Parque Móvil o en personal de restauración en un Museo o bien en la indicación de medias de cualificación o de edad de cada colectivo, pueden y, seguramente, deben, ser aspectos que se considerarían capitales en cada caso concreto de aplicación, pero siempre re-conducibles como condición necesaria a los grupos definidos anteriormente.

5.4.2. Indicadores de Estructura de Inmovilizado Técnico

Dentro del conjunto de estos indicadores se incluirán aquéllos que componen el entramado material que permite el desarrollo de las actividades del ente en estudio.

La cuestión a tratar en este apartado no consiste en determinar la eficiencia, al menos de manera explícita, en el uso de los medios materiales del activo fijo en una organización sino en poner de manifiesto cuáles son esos medios.

Mientras que en el caso de los recursos humanos se ha optado por seguir como punto de referencia una clasificación similar a la de los Presupuestos Generales, en el caso de los indicadores de este tipo de estructuras es preferible adoptar una clasificación similar a la del Grupo 2 del Plan General de Contabilidad Pública (con las salvedades que en cada caso parezcan convenientes) ya que en este caso en dichos Presupuestos Generales se recoge una información relativa a las nuevas inversiones, no a las ya existentes en el correspondiente Capítulo 6.⁽¹⁵⁾

Tal vez por su importancia general el primer aspecto que interesa analizar es el relativo al lugar físico donde se desarrollan las actividades del ente.

— INMOVILIZADO MATERIAL

- **Terrenos y Construcciones.**— Muchas de las actividades de un ente se realizan en los edificios que tiene asignados. Pueden aparecer, siendo relativamente frecuentes, casos en que las actividades se desarrollan en lugares que no responderían exactamente al canon que habitualmente se entiende con el concepto de “edificio”, tales como terrenos deportivos (típicos de

⁽¹⁵⁾ En todo caso puede ser una cuestión importante la posible diferencia de criterio que se pondrá de manifiesto en su momento en relación con la posible inclusión en el capítulo 6 presupuestario de gastos/costes que pueden venir referidos a actividades que son la razón de ser de algunos entes, por ejemplo, el Ministerio de Fomento.

una Universidad), terrenos o espacios para la realización de pruebas técnicas (estanques de pruebas en el Organismo Autónomo Canal de Experiencias Hidrodinámicas de El Pardo dependiente del Ministerio de Defensa), aparcamientos al aire libre (Parque Móvil del Estado), Pistas de Aterrizaje/Despegue en Aeropuertos Nacionales, etc.

Desde el primer acercamiento a esta variedad de situaciones se puede empezar a ver dificultades en su acotamiento. En efecto, dentro de los ejemplos mencionados, que podrían ser muchos más, se aprecia inmediatamente que al lado de lugares que no presentan una profunda transformación para su uso, entre los que se podría citar el caso de un campo de fútbol propio de las correspondientes actividades de “extensión universitaria”, aparecen otros, como las pistas de un aeropuerto que además de su “asfaltado” disponen de un complejo sistema de balizas, mecanismos, sensores, etc., que las alejan notablemente del ejemplo citado como contrapunto.

Un primer problema consistiría, posiblemente, en diferenciar lo que en conceptos incluidos dentro del Plan General de Contabilidad Pública de 1994 se consideran Instalaciones Técnicas, que en definición de dicho Plan serían *“unidades complejas de uso especializado que comprenden edificaciones, maquinaria, material, piezas o elementos, incluidos los sistemas informáticos que, aun siendo separables por naturaleza, están ligados de forma definitiva para su funcionamiento y sometidos al mismo ritmo de amortización; se incluirán asimismo, los repuestos o recambios válidos exclusivamente para este tipo de instalaciones”*.

De acuerdo con el ánimo de normalización de este trabajo y considerando que en cada caso se habrá producido la correspondiente discriminación, se incluirán dentro del grupo denominado construcciones y terrenos todos aquéllos que no formen parte del subgrupo “Instalaciones Técnicas” del ente en cuestión.

Dentro de este apartado, y en general en todos los relativos a los indicadores de estructura, es evidente que no interesa tanto el valor⁽¹⁶⁾ de los bienes (o las remuneraciones de las personas) como las características físicas de los mismos.

En ese sentido lo que tratan de poner de manifiesto estos indicadores del Activo Fijo es, en primer lugar, cuáles son dichos activos y en segundo lugar, pero no con menos

⁽¹⁶⁾ Es evidente que el valor de los bienes representa una interesante información para el cálculo de otros indicadores, por ejemplo, el coste por amortización en el caso de los indicadores de eficiencia y, por supuesto, puede ser un componente importante en el análisis de los indicadores de estructura cuando no existan referentes físicos.

importancia, el grado de utilización de los mismos por los distintos “agentes” que forman parte del ente al que están asignados, entendiendo por tales agentes las divisiones orgánicas (centros) o funcionales (actividades) que en cada caso se hayan establecido.

Se propone, asumiendo los inevitables riesgos de generalización y consiguiente imperfección por no concreción de situaciones particulares, una información de estos indicadores (Terrenos y Construcciones) como la que sigue:

EDIFICIO.....

Datos identificativos del edificio, construcción o terreno concreto

Valor económico y valor contable del mismo

Datos sobre distribución física (plantas, sótanos, etc.)

Datos concretos referidos a cada Centro de Coste (o división orgánica en su caso) asignando los metros cuadrados ocupados por cada unidad.

Datos concretos referidos a cada Actividad (o división funcional) asignando los metros cuadrados para la realización de cada unidad de análisis.

En relación con estos datos concretos, mientras que se considera esencial la determinación de indicadores relativos a centros de coste puede ser que dicha asignación no sea posible o resulte relativamente complicada en relación con las actividades del ente, sobre todo si se piensa en órganos con un elevado número de dichas actividades.

Parece interesante, a pesar de lo elemental de la propuesta que sigue, aclarar dos conceptos: en primer lugar, los elementos comunes de cada edificio o construcción se asignarán en forma directamente proporcional (salvo que exista una circunstancia que no aconseje esta forma de actuar) a la imputación que se haya hecho en forma directa y, en segundo lugar, los espacios que no se hallen ocupados por ningún agente o para la realización de ninguna actividad concreta, se asignarán a un agente denominado “**espacios vacíos**” como información adicional.

Ejemplo

Supóngase que la Intervención General de una Comunidad Autónoma desarrolla sus funciones solamente en un edificio que es compartido con un organis-

mo autónomo correspondiente a la Administración General del Estado, respondiendo la distribución del edificio a los siguientes datos:

Superficie total.—1.400 m²

Distribución por Plantas.—El edificio consta de 6 plantas de altura y una planta bajo rasante.

Superficie de cada planta.—200 m²

El organismo autónomo ocupa las plantas 1 y 2 y tiene asignada la mitad de las plazas de aparcamiento en que está distribuida la totalidad del sótano.

La Intervención General de la Comunidad Autónoma tiene asignadas las plantas 3, 4 y 5 y la mitad de las plazas de aparcamiento.

La planta 0 es compartida por los dos órganos sirviendo como vestíbulo general del edificio.

Por su parte la Intervención General, objeto de este ejemplo, está dividida en cuatro centros de coste, la División de Auditorías, la División de Normalización Contable, la Secretaría General que se encarga de funciones de administración y la Oficina de Dirección de la Intervención General.

1. Distribución de las plantas ocupadas por los centros de la Intervención General

Planta Tercera: Ocupada en su totalidad por la División de Auditorías.

Planta Cuarta: Ocupada en su totalidad por la División de Normalización Contable.

Planta Quinta: Ocupada al 50% por la Oficina de Dirección y por la Secretaría General.

Existe un acuerdo con el organismo autónomo de la Administración General del Estado por el que se considera que el vestíbulo se asigna proporcionalmente al espacio ocupado sobre superficie por cada uno de los dos entes.

En relación con los Centros de la Intervención General se produciría la siguiente asignación:

División de Auditorías: 200 m² asignados directamente más la parte correspondiente a 1/3 de 3/5 de los 200 m² del vestíbulo más 1/3 de 1/2 de los 200 m² del sótano.—273.33 m².

División de Normalización Contable: 200 m² asignados directamente más la parte correspondiente a 1/3 de 3/5 de los 200 m² del vestíbulo más 1/3 de 1/2 de los 200 m² del sótano.—273.33 m².

Secretaría General: 1/2 de 200 m² de la Planta Quinta más la parte correspondiente a 1/6 de 3/5 de los 200 m² del vestíbulo más 1/6 de 1/2 de los 200 m² del sótano.—136.67 m².

Oficina de Dirección: 1/2 de 200 m² de la Planta Quinta más la parte correspondiente a 1/6 de 3/5 de los 200 m² del vestíbulo más 1/6 de 1/2 de los 200 m² del sótano.—136.67 m².

2. Distribución de espacios en relación con el Organismo Autónomo

Planta Primera.— Se encuentra ocupada al 50% por la Subdirección Operativa y por la Secretaría General del Organismo.

Planta Segunda.— El 50% de la planta se encuentra ocupado por la Dirección General del Organismo, mientras que otro 50% se encuentra vacío, sin destinarse a ninguna actividad.

En relación con los Centros de este Organismo se produciría la siguiente asignación:

Subdirección Operativa.— 1/2 de 200 m² de la Planta Primera más 1/4 de 2/5 de los 200 m² del vestíbulo más 1/4 de 1/2 de los 200 m² del sótano.— 145 m².

Secretaría General.— 1/2 de 200 m² de la Planta Primera más 1/4 de 2/5 de los 200 m² del vestíbulo más 1/4 de 1/2 de los 200 m² del sótano.— 145 m².

Dirección General.— 1/2 de 200 m² de la Planta Segunda más 1/4 de 2/5 de los 200 m² del vestíbulo más 1/4 de 1/2 de los 200 m² del sótano.— 145 m².

Espacios Vacíos.— 1/2 de 200 m² de la Planta Segunda más 1/4 de 2/5 de los 200 m² del vestíbulo más 1/4 de 1/2 de los 200 m² del sótano.— 145 m².

Se ha optado por desarrollar hasta sus niveles inferiores este ejemplo con el objetivo de manifestar, aunque de una manera elemental, el potencial de información que en muchos casos poseen datos, indicadores, como los que aquí se han comentado. Piénsese que en una organización mucho más compleja que los órganos descritos, con diversos edificios en los que desarrollar actividades, no es infrecuente que exista, por lo menos en ciertos niveles gerenciales (precisamente los que pueden tener mayor capacidad de decisión) bastante desconocimiento sobre las realidades expuestas.

No parece demasiado extraño, abundando en ese sentido, el caso de áreas sobredimensionadas que “conviven” al lado de unidades subdimensionadas.

Aunque parezca fútil el uso de indicadores tan elementales, el simple hecho de que se inserten en un informe escrito, además de ayudar a tomar las decisiones oportunas, puede contribuir a que responsables directos de ciertas unidades se replanteen sus argumentos antes de intentar “acaparar” espacios, lo que vale igualmente para personas o para los demás elementos que se comentarán posteriormente.

Instalaciones Técnicas.— Se considerarán como tales aquellas “*unidades complejas de uso especializado que comprenden edificaciones, maquinaria, material, piezas o elementos, incluidos los sistemas informáticos que, aun siendo separables por naturaleza, están ligados de forma definitiva para su funcionamiento y sometidos al mismo ritmo de amortización; se incluirán asimismo, los repuestos o recambios válidos exclusivamente para este tipo de instalaciones*” como ya se comentó con anterioridad.

En este caso, y en el sentido de determinación de los correspondientes indicadores de estructura, no ocurre como con los Edificios y Construcciones, en los que se puede determinar, al menos en la mayoría de los casos, una unidad de medida que permite comparar, con todas las desviaciones que puedan conllevar, o referenciar el uso de dichos elementos⁽¹⁷⁾, tales como el parámetro “metros cuadrados” que también podría expresarse como el trasunto del concepto “grado de utilización”, en definitiva se está hablando de elementos homogéneos o con grados relativamente altos de homogeneidad.

Por el contrario, en el caso de “Instalaciones Técnicas”, esa homogeneidad desaparece o es susceptible de desaparecer por completo.

⁽¹⁷⁾ Por supuesto no es lo mismo hablar de m² construidos que de m² de terrenos.

En efecto, de la misma definición se deduce que pueden coexistir en esa unidad que supone una instalación compleja un conjunto heterogéneo de elementos, tales como *maquinaria, edificios, etc.*, lo que implica la dificultad en la medición de la misma como componente estructural al servicio de una organización.

El problema se manifiesta desde un doble punto de vista. Por un lado, respecto de la organización en su visión interna no existe un problema demasiado importante en lo que se refiere a una única instalación determinada si se es capaz de discernir el grado de asignación a cada división de la organización del grado de utilización (en cuanto componente estructural) de dicha instalación. El problema sí existe si se empieza a intentar asignar distintas instalaciones y se pretendiera establecer una medición o comparación entre cada una con el objeto de establecer las asignaciones desde un punto de vista del conjunto.

El otro ángulo del problema se manifiesta cuando se intenta establecer un modelo de medición genérica para el conjunto de entes de las Administraciones Públicas, de las Empresas Públicas, etc., o para un subconjunto determinado de aquéllas.

Ejemplo

Supóngase un Ente Público que para desarrollar su actividad utiliza dos instalaciones complejas especializadas que, a estos efectos, se denominarán Instalación Técnica A e Instalación Técnica B.

El citado ente se encuentra dividido para la consecución de sus fines en dos grandes centros de actividad, el Centro 1 y el Centro 2.

El Centro 1 utiliza en exclusividad la Instalación Técnica A y se ha llegado a la conclusión de que dispone de un 30% de capacidad de la Instalación Técnica B, mientras que el Centro 2 utiliza el resto disponible de dicha Instalación Técnica B.

¿Cómo se determinarían, cómo serían entendibles los datos por parte de la Gerencia de la organización y cómo sería “trasladable” o comparable con el exterior dichos datos? (Cuando se dice “con el exterior” se está haciendo referencia en estos momentos a comparaciones con otras unidades del Sector Público).

Una manera de expresar los datos podría ser la siguiente:

Centro Operativo 1.— Asignado el 65% del total de Instalaciones Técnicas.

Centro Operativo 2.— Asignado el 35% del total de Instalaciones Técnicas.

A nadie se le escapa lo burdo de dicha descripción, ni el incremento de su inconsistencia si se comparan dichos datos con el resto de entes similares o no del conjunto de una Administración Pública determinada y así sucesivamente.

¿Qué soluciones podrían resultar operativas en el contexto en que se desarrolla el problema?

Una posibilidad pasaría por traducir a términos homogéneos el concepto Instalación Técnica 1 e Instalación Técnica 2 del ejemplo.

Si se fuera capaz de establecer un estándar general en relación con esos conceptos el problema habría desaparecido. Esa solución podría ser posible, al menos teóricamente para el caso de instalaciones técnicas suficientemente semejantes⁽¹⁸⁾, pero las dificultades se incrementarían notablemente en el caso de comparación de unidades con producción claramente diferenciadas o en el caso de que se establecieran comparaciones o se trataran de homogeneizar los datos con otras organizaciones en las que, por principio, las diferencias de los procesos productivos serán evidentes.

Una posibilidad alternativa, más cercana a la realidad, podría pasar por la descomposición de los componentes de cada una de las instalaciones técnicas en relación con la naturaleza de cada uno de ellos.

Así, en el ejemplo anterior, supóngase que las instalaciones técnicas tienen los siguientes componentes:

Instalación Técnica A.— Laboratorio de prueba de maquinaria compuesto por un edificio de 500 m² y una maquinaria de pruebas con una potencia de prueba de 100 máquinas al año.

Instalación Técnica B.— Laboratorio de prueba de maquinaria compuesto por un edificio de 1000 m² y una maquinaria de pruebas con una potencia de prueba de 300 máquinas al año.

⁽¹⁸⁾ A este respecto podría citarse como caso real el de los Túneles de Lavado disponibles en el Organismo Autónomo “Parque Móvil del Estado”, con similares características de producción pero con diferente capacidad.

A partir de esos datos podría empezar a discriminarse, a tener, en definitiva, una información útil para la gestión desde el punto de vista de los medios estructurales con que cuenta cada órgano y, en consecuencia, cada segmento productivo (tanto si cada uno de esos segmentos forma o no parte del mismo proceso).

De esta manera, la información de los datos estructurales en base a las asignaciones efectuadas en relación con los Centros 1 y 2 a proporcionar a los estamentos directivos sería la siguiente:

Datos sobre Indicadores de Estructura relativos a las Instalaciones Técnicas:

Centro Operativo 1

Edificios.— 800 m²

Maquinaria.— 190 Máquinas año como tope máximo.

Centro Operativo 2

Edificios.— 700 m²

Maquinaria.— 210 Máquinas año como tope máximo.

La anterior información serviría para explicar de una manera más acertada la situación a los individuos receptores de la misma, **indicaría** de una forma más atinada la realidad de la organización.

No obstante, la propuesta anterior adolecerá de falta de realismo en muchos casos, pudiendo convertirse en una propuesta aceptable desde el punto de vista teórico pero, probablemente, no podrá constituir una propuesta pragmática.

Puede aducirse, además, que incluso parámetros como los referidos o los potenciales de cada maquinaria, como se verá más adelante, ni siquiera tienen por qué constituir elementos necesariamente homogéneos, la hora máquina o las capacidades potenciales de esas máquinas sólo servirían para ser comparadas con otras máquinas idénticas o muy similares.

Se hace preciso, pues, utilizar otras técnicas, otros parámetros que posibiliten la comparación, necesitando acudir al único parámetro que posiblemente ofrezca una cierta información de carácter genérico de las instalaciones asignadas a cada organización, parámetro sustitutivo pero necesario: el *valor* de esas máquinas.

Ese valor al que se hace referencia puede calcularse desde distintas perspectivas, pudiéndose considerar el valor de reposición de dichas máquinas, el valor contable bruto, el valor contable neto, etc.

En este caso, con el objeto de no complicar extraordinariamente el cálculo de estos valores, se opta por considerar una sola de esas posibilidades, pareciendo oportuno establecer como tal el del *valor neto contable*, formado por el precio de adquisición menos la amortización acumulada.

Puede ocurrir, además, que la instalación compleja no permita, o no sea significativa, su división por componentes, debiéndose acudir en dichos casos a la misma solución que se ha manifestado en relación con el caso de las máquinas: la utilización como indicador del *valor neto contable*.

Resumiendo lo dicho hasta ahora, este indicador presentará una estructura como la que sigue:

INSTALACIÓN TÉCNICA X

Descripción.— (Explicando sus distintos componentes)

Valoración Global

Edificio.....

Datos identificativos del edificio, construcción o terreno concreto.

Valor económico y valor contable del mismo

Datos sobre distribución física (plantas, sótanos, etc.)

Maquinaria 1

Valor Neto Contable

Años en funcionamiento/Años de vida útil

Capacidad Productiva u otros parámetros de referencia

Maquinaria 2

Valor Neto Contable

Años en funcionamiento/Años de vida útil

Capacidad Productiva u otros parámetros de referencia

Maquinaria n

Valor Neto Contable

Años en funcionamiento/Años de vida útil

Capacidad Productiva u otros parámetros de referencia

Otros componentes de la Instalación Técnica

Descripción

Valor Neto Contable

Años en funcionamiento/Años de vida útil

Capacidad Productiva u otros parámetros de referencia

Maquinaria.— En este apartado valen las mismas consideraciones que se efectuaron en relación con los indicadores de estructura anteriores relativos a Instalaciones Técnicas. Parece importante volver a recordar que la información relativa a este indicador se deberá presentar tanto a nivel global como en relación con cada uno de los centros de coste en que se haya dividido la organización.

La estructura de este indicador presentará, al menos, la siguiente información:

- *Maquinaria X*
- *Valor Neto Contable*

- *Años en funcionamiento/Años de vida útil*
- *Capacidad Productiva u otros parámetros de referencia*

Utillaje.— El Plan General de Contabilidad Pública describe este elemento como “conjunto de utensilios o herramientas que se pueden utilizar autónomamente o conjuntamente con la maquinaria, incluidos los moldes y las plantillas”.

En relación con este componente cabe significar que, como consecuencia de su escaso valor en la mayoría de los casos, normalmente se efectuará una valoración global del mismo (siempre en relación, eso sí, con las distintas divisiones en que se haya segregado la organización) y no se efectuará ninguna referencia a la “capacidad física de producción” de dichas herramientas.⁽¹⁹⁾

La estructura del indicador sería:

- **Utillaje**
- **Valor Neto Contable**
- **Años en funcionamiento/Años de vida útil (calculado en función de medias siempre que se consideren representativas).**

Mobiliario.— El principal problema que se plantea en relación con este concepto es la posible inclusión en el mismo de elementos que también podrían tener la consideración de maquinaria o bien de equipos para proceso de información. Por supuesto, en este trabajo se considera que los criterios para realizar las consiguientes clasificaciones están perfectamente determinados en cada caso.

Sí parece oportuno hacer una cierta salvedad en el sentido de la consideración tradicional de uno de los componentes de este tipo de elementos, la relativa a las *fotocopiadoras*. En efecto, es bastante habitual el uso de estos elementos en las distintas organizaciones, y, además, los costes que originan suelen ser relativamente significativos en comparación con el resto del mobiliario, aspecto que se incrementa cuando se habla de fotocopiadoras modernas como los actuales modelos láser en color.

⁽¹⁹⁾ Como en cualquier otro caso las afirmaciones anteriores se efectúan sin perjuicio de la posibilidad de que existan situaciones especiales que hagan aconsejable una individualización de ciertos componentes.

Evidentemente, en este apartado no se está tratando de los costes en que se incurre como elemento determinante de un indicador de estructura, pero sí que su mera adscripción determina, puede “orientar” al gestor, que es de lo que se trata en este apartado, sobre los medios reales con que cuenta, con la consiguiente posible minoración de costes que se manifestará en los correspondientes análisis de indicadores de eficiencia.

Parece, pues, conveniente distinguir dentro de esta clase de indicadores de “mobiliario” entre los elementos *fotocopiadoras* y *otro mobiliario*.

En relación con este caso concreto, las fotocopiadoras, se pueden aplicar los conceptos de características físicas que antes se han señalado para el elemento “maquinaria”, mientras que en el resto de casos se debe acudir como criterio, como indicador referencial al valor neto contable.

La estructura del indicador podría ser:

- **Fotocopiadora X**

- *Características*

- *Valor Neto Contable*

- *Años en funcionamiento/Años de vida útil*

- *Capacidad Productiva u otros parámetros de referencia*

- **Otro Mobiliario**

- *Valor Neto Contable*

- *Años en funcionamiento/Años de vida útil (calculado en función de medias siempre que se consideren representativas)*

- *Capacidad Productiva u otros parámetros de referencia*

En el caso del “otro mobiliario” valen las consideraciones que se hicieron respecto al utillaje en cuanto a su valoración global y su asignación por divisiones en la organización.

Equipos para Procesos de Información.— En relación con este elemento cabe decir que suelen existir estándares que gozan de una general aceptación en cuanto a la medición de la capacidad estructural de estos componentes.

Evidentemente, el concepto es muy heterogéneo, pues al lado de lo que pueden considerarse como “ordenadores personales” coexisten grandes computadoras, que, incluso desde una perspectiva ontológica implican una diferencia cualitativa importante.⁽²⁰⁾

No obstante, desde una perspectiva general podrá aceptarse un conjunto de parámetros estándares respecto a esta clase de elementos con el objetivo de expresar las cualidades y las cantidades de los mismos.

Referido a cada división orgánica (y, en su caso, al igual que en los anteriores, a la correspondiente división funcional) los indicadores referidos a estos equipos podrían presentar la siguiente disposición:

- **Ordenador X**
- **Características**
- **Valor Neto Contable**
- **Años en funcionamiento/Años de vida útil**
- **Capacidad de Proceso***
- **Capacidad de Gestión de Programas***
- **Capacidad de Almacenamiento***

A pesar de que los conceptos marcados con asterisco pertenecen al acervo común parece oportuno un breve comentario sobre los mismos efectuado en lenguaje comprensible para todos.

Con el concepto *Capacidad de Proceso* se hace referencia a la velocidad con que el ordenador actúa sobre los datos, midiéndose habitualmente en megahercios.

⁽²⁰⁾ Piénsese en ese sentido en la necesidad, por ejemplo, de acondicionar un espacio concreto con unas características de temperatura, humedad, etc., en el caso de esos grandes ordenadores.

Con el concepto *Gestión de Programas* se hace referencia a las posibilidades de “poner en funcionamiento” los diferentes programas residentes en el ordenador (o en red) determinados por la memoria RAM del mismo, midiéndose dicha magnitud en Bytes, normalmente en Megabytes o, cada vez más, en Gigabytes.

Con el concepto *Capacidad de Almacenamiento* se hace referencia al número de datos agrupados en archivos o programas que es capaz de contener un ordenador en su unidad residente de disco duro, midiéndose dicha magnitud en Bytes, normalmente en Gigabytes o, cada vez más, en Terabytes.

Del estudio de esos tres conceptos se podría tener una información suficiente de lo que pueden ser denominadas CPU o unidades centrales de proceso.

No obstante, cabe advertir que desde un punto de vista relativamente “purista” la “calidad” de un ordenador se ve afectada por otros factores que, incluso en comparación con otros similares, puede afectar a esos parámetros. Se podría hablar así de un examen objetivo de indicadores para equipo concreto, en que serían examinados por medio de los correspondientes tests la calidad e integridad del sistema operativo, los parámetros concretos señalados anteriormente, etc.

No parece conveniente, al menos para los ordenadores personales que todos manejan habitualmente, llegar a ese grado de examen subjetivo de cada unidad, por lo que los tres parámetros señalados con anterioridad parecen más que suficientes.

También ha de tenerse en cuenta que sólo se ha estado haciendo referencia a las CPUs, sin haberse hecho referencia a las correspondientes unidades de entrada y salida, tales como pantallas, teclados, escáneres, impresoras y periféricos.

En relación con las pantallas no parece imprescindible hacer referencia a su calidad, similar en la mayoría de los casos, por lo que parece suficiente hacer referencia a su tamaño.

En relación con las impresoras, independientemente de su calidad, un factor de referencia suele ser el de “número de páginas por minuto” que son capaces de imprimir.

Respecto a otros componentes y periféricos, independientemente de que existan factores referenciales objetivos, no parece conveniente profundizar en su estudio al

nivel del que se está hablando ahora (independientemente de que sean elementos clave para las correspondientes unidades de mantenimiento o supervisión informática), por lo que se acudirá como elemento referencial a su agrupación en una sola clase “otros elementos informáticos” y a la obtención del correspondiente índice en función de su valor.

El conjunto de índices estructurales referidos a estos elementos podría quedar constituido de la siguiente manera (siempre en relación con la organización en su conjunto y, al menos, con su división en centros):

- **EQUIPOS PARA PROCESO DE INFORMACIÓN**
- **ORDENADORES (CPUs)**
 - **Número**
 - **Valor Neto Contable**
 - **Años en funcionamiento/Años de vida útil (calculado en función de medias siempre que se consideren representativas)**
 - **Capacidad de Proceso**
 - **Capacidad de Gestión de Programas**
 - **Capacidad de Almacenamiento**
- **PANTALLAS**
 - **Número de Terminales/Media en pulgadas**
 - **Valor Neto Contable**
 - **Años en funcionamiento/Años de vida útil (calculado en función de medias siempre que se consideren representativas)**
- **IMPRESORAS**
 - **Número de Terminales**

- **Valor Neto Contable**

- **Años en funcionamiento/Años de vida útil (calculado en función de medias siempre que se consideren representativas)**

- **Capacidad total de impresión (número de páginas por minuto) / Capacidad media de impresión (número de páginas por minuto).**

— **OTROS ELEMENTOS INFORMÁTICOS**

- **Valor Neto Contable**

- **Años en funcionamiento/Años de vida útil (calculado en función de medias siempre que se consideren representativas)**

Elementos de Transporte.— En este caso parece oportuno diferenciar los posibles tipos de vehículos de los que se dispone y establecer como factor referencial el valor neto contable de los mismos.

Existen unos entes en algunas administraciones destinados a gestionar, precisamente, los servicios de transporte de los demás, como es el caso del Parque Móvil del Estado. Sin entrar en la discusión de si en esos organismos concretos esos bienes deben ser o no considerados elementos de transporte, su análisis debería ser mucho más profundo que en el resto.

Una cuestión de bastante importancia es el caso de lo que podría llamarse “elementos de transporte militares”, en los que además de los habituales vehículos terrestres estarían incluidos los de transporte aéreo, marítimo, etc.,

No parece éste el mejor foro para hacer análisis en profundidad de una cuestión de tanta importancia y tan variada como la que supone el ámbito militar, con sus propios criterios en la consideración tanto de éstos como de otros elementos, simplemente se incide en que la casuística se ha considerado tan particular como para que existan tanto en Presupuestos como en el Plan General de Contabilidad Pública apartados especiales en relación con el Inmovilizado de este tipo (Inversiones Militares asociadas al funcionamiento de los servicios, Inversiones Militares en Infraestructura y otros bienes en el PGCP, Inversiones Militares en Infraestructura y otros bienes-Defensa con los conceptos 652-Fragatas F-100, Producción ef-2000, etc., en Presupuestos).

La estructura de este indicador podría efectuarse de la siguiente manera:

— **ELEMENTO DE TRANSPORTE**

- **Descripción**
- **Tipo**
- **Número**
- **Valor Neto Contable**
- **Años en funcionamiento/Años de vida útil (calculado en función de medias siempre que se consideren representativas).**

Otro Inmovilizado Material.— En este apartado caben todos aquellos elementos estructurales que no han tenido cabida en alguno de los anteriores (siempre que pertenezcan al Inmovilizado Material de la organización).

El concepto funciona como elemento de cierre pensado especialmente para situaciones particulares que, bien por la escasa importancia del inmovilizado a tratar, bien por la particularidad del caso, no merecen una atención especial como subgrupo diferenciado.

La heterogeneidad del elemento implica que no se pueda atender a otros parámetros que no sean los relacionados con el valor.

Lo anterior no implica que, en aquellos casos en que la importancia del bien asignado así lo indique, se realicen asignaciones y determinaciones individuales en relación con los indicadores correspondientes.

La estructura de este indicador podría efectuarse de la siguiente manera:

— **OTRO INMOVILIZADO MATERIAL**

- **Descripción**
- **Tipo**
- **Número**
- **Valor Neto Contable**

- **Años en funcionamiento/Años de vida útil (calculado en función de medias siempre que se consideren representativas).**

Inmovilizado Inmaterial.— En relación con el tema objeto de este trabajo parece que, independientemente de su importancia en otros ámbitos, el concepto que interesa tener en cuenta a la hora de hacer un estudio de los correspondientes indicadores de estructura como factor esencial en que se desenvuelven los procesos productivos, serían las denominadas *Aplicaciones Informáticas*.

En efecto, el resto de componentes del Inmovilizado Inmaterial, como por ejemplo la “propiedad industrial”, no suelen representar elementos comparables ni especialmente determinables.

En esos casos se establece una referencia a los mismos basada en el correspondiente valor en forma similar al descrito con anterioridad:

— **INMOVILIZADO INMATERIAL**

- **Descripción**
- **Tipo**
- **Número**
- **Valor Neto Contable**

Para el caso de las aplicaciones informáticas se propone una división entre aplicaciones desarrolladas “ad hoc” para la propia organización y aplicaciones estándar, incorporando en ambos casos como indicador de referencia el valor neto contable.

Aplicaciones Informáticas “ad hoc”

— **INMOVILIZADO INMATERIAL**

- **Descripción**
- **Tipo**
- **Número**

- **Valor Neto Contable**

Aplicaciones Informáticas Estándares

— INMOVILIZADO INMATERIAL

- **Descripción**
- **Tipo**
- **Número**
- **Valor Neto Contable**

5.4.3. Indicadores Relacionales⁽²¹⁾ de Estructura

A partir de los indicadores señalados con anterioridad sería posible establecer una gran variedad de ratios relacionando dos o más de los parámetros utilizados o bien uno de esos indicadores con otro tipo de datos.

Se obtendrían de esa manera ratios a los que se suele referir un gran número de usuarios cuando se habla de indicadores.

Debe hacerse la salvedad de que los datos obtenidos mediante los ratios que a continuación se destacan sobre la gran variedad que se podrían ofrecer gozan de todas las ventajas pero también de todos los inconvenientes que todo cálculo de medias plantea.

Así, decir que “existe una ocupación de 5 metros cuadrados por persona en un servicio determinado” no implica que cada persona tenga a su disposición esos cinco metros cuadrados.

El grupo fundamental de este tipo de indicadores “relacionales” estaría formado por los parámetros que comparan datos sobre estructura de personal con indicadores de estructura de activo fijo.

⁽²¹⁾ Entendiendo por tales indicadores compuestos por dos indicadores simples de estructura.

Indicador Número de Metros Cuadrados / Número de Personas

Este indicador puede ofrecer una primera aproximación, con las salvedades hechas anteriormente, sobre la ocupación de espacios en un determinado ámbito.

Debe calcularse tanto para el conjunto de la organización como para cada una de las unidades que lo componen.

Admite diversas variaciones tales como incluir o no en su cálculo los metros cuadrados de servicios generales.

La auténtica potencia de su utilidad radica en la comparación con unidades afines.

Indicador Número de Ordenadores / Número de Personas

En la actualidad son cada vez más las unidades administrativas que asignan un ordenador a cada persona, siendo tal vez más significativo en la actualidad el dato referente a cuantas personas disponen de más de un ordenador (fijo y portátil).

Debe tenerse en cuenta, además, que el dato sobre el número de ordenadores es, posiblemente, demasiado heterogéneo como para ser considerado un buen referente sobre la “modernidad” de los procesos.

En el sentido citado anteriormente el indicador debería complementarse con el de **Número de Unidades de Capacidad de Proceso / Número de Personas**.

Estos ejemplos que aquí se incluyen pueden servir como un referente de las diversas posibilidades que la combinación de los indicadores simples de estructura permiten.

5.4.4. Aspectos a destacar relativos a los Indicadores de Estructura

Parece importante reseñar una serie de circunstancias que, de manera implícita o explícita, se ha ido poniendo de manifiesto a lo largo de los apartados anteriores:

Primera.— Es evidente que no todos los indicadores señalados tienen la misma importancia ni las mismas posibilidades “de manejo” en sus distintas posibilidades,

sobre todo en su aspecto evolutivo y comparativo tanto “ad intra” como “ad extra” de la organización.

Así, los datos sobre personal o sobre edificios son claramente de un valor superior, al menos en la inmensa mayoría de los casos, al valor del indicador que hace referencia al mobiliario.

Se ha optado, no obstante, por “disciplinar” el manejo de todos los datos relativos al Activo Fijo que podría denominarse “operativo” con el objetivo de evitar posibles lagunas importantes, lo que no obsta a que en los análisis que en cada caso se establezcan, los datos, los indicadores, se evalúen en su justa medida en función de su importancia relativa.

Segunda.— Se ha insistido, posiblemente con excesivo énfasis, en la necesidad de que los indicadores se relacionen, al menos, con las divisiones orgánicas (entendiendo por tales los respectivos centros de coste) que en cada caso se hayan establecido. Sólo de esa manera adquiere pleno significado el análisis estructural que se propone.

Tercera.— No se han incluido datos muy relevantes desde el punto de vista de la posterior gestión de la organización y, sobre todo, en el aspecto de marco de desarrollo de la actividad en la consideración de los elementos estructurales, tales como los relativos a las fuentes de financiación y, en general, a las expectativas presupuestarias de la organización por creer que esos datos son de sobra conocidos por el correspondiente proceso presupuestario de cada ente, con lo que, al menos materialmente, la información podría ser redundante.

Quedan, así, fuera del ámbito de los indicadores de estructura los relativos a la estructura financiera de la organización.

Cuarta.— Existen casos concretos de entes que pueden presentar estructuras diferentes, mucho más desarrolladas que las aquí establecidas, valga como ejemplo el caso de los entes dependientes del Ministerio de Defensa.

Se ha preferido, en un trabajo como éste, no incidir especialmente en situaciones particulares que deberán, en su caso, ser objeto de un estudio convenientemente detallado.

Quinta.— No se incluyen en este apartado diseños particulares, formas de presentación de los datos, aspecto que se tendrá en cuenta en capítulos posteriores.

5.5. INDICADORES DE PROCESO

Como ya se ha comentado, los **indicadores de estructura** hacen referencia a aquellas variables significativas que manifiestan cuál es la organización de un ente determinado y de qué medios dispone para la realización de las actividades que le sean encomendadas.

También se hizo mención en páginas anteriores a los denominados **Indicadores de Proceso** que, como categoría contrapuesta o complementaria de la anterior, incluiría, según la terminología utilizada, aquellos indicadores “que se relacionan con una visión dinámica de la producción de la organización” (aunque no siempre va a resultar absolutamente claro cuándo se hace referencia a la estructura y cuándo al proceso) pudiéndose clasificar en:

- a) **Indicadores de Medios de Actividad**
- b) **Indicadores de Resultados de Actividad**

Con el objetivo de volver a centrar el problema relativo a ambos grupos de indicadores a continuación se reproduce lo que ya se dijo en el punto 1.3.5.:

En los indicadores de medios de actividad se incluirán aquéllos que expresen el grado de actividad de un ente determinado, tales como “Número de horas de trabajador dedicadas a la realización de un producto”, “Tiempo medio tardado en la resolución de un expediente”, etc., siendo, posiblemente, su característica fundamental que no presentan, al menos de una manera inmediata, una comparación de la producción, que, por supuesto puede ser conseguida como efecto inmediato en relación con indicadores estándar o de otros periodos, en términos relativos. Es decir, no dicen “a priori” si se ha producido o no “correctamente”, sino “cómo se ha producido”.

Dentro de los Indicadores de Resultados de Actividad, (que no deben ser confundidos con el indicador “resultados de una organización” que hace referencia a la diferencia entre gastos e ingresos) y siguiendo una terminología ya tradicional, podría distinguirse entre:

1. **Indicadores de Eficacia**
2. **Indicadores de Eficiencia**

3. *Indicadores de Economía*

4. *Indicadores de Calidad*

5.5.1. **Indicadores de Medios de Actividad (Producción)**

Dentro de esta clase de indicadores se incluyen aquéllos que hacen referencia a mediciones físicas tanto absolutas como relativas expresivas de los factores empleados en la realización de un proceso productivo, bien poniéndolos en relación con dicho proceso entendido como un todo, bien con las fases que lo componen, bien con los distintos órganos participantes en el mismo (como se verá posteriormente, la referencia a las mediciones físicas no implica la no utilización de datos económicos en aquellos casos en que no sea posible una homogeneización de esas unidades físicas).

De la definición anterior cabe singularizar algunos de sus conceptos.

En primer lugar, se hace referencia a “**mediciones físicas**” como cuestión fundamental, debiéndose entender dicha manifestación tanto en su propio concepto literal como en contraposición con el concepto de medición económica.⁽²²⁾

En segundo lugar, se habla de “**proceso productivo**” debiendo aclararse que, contrariamente a lo que sucedía con los indicadores de estructura vistos más arriba, ahora no se trata de describir cualitativa o cuantitativamente los factores de producción con que cuenta una organización, sino de evaluar, de medir, el grado de utilización de dichos factores.⁽²³⁾

Por último, se hace referencia a mediciones físicas de procesos productivos desde una doble perspectiva, tanto desde el punto de vista de los medios empleados en un proceso propiamente dicho, entendiendo tal proceso como variable determinante

⁽²²⁾ La cuestión no es baladí ya que la introducción de valoraciones económicas implicaría un grado de desarrollo superior de las estructuras de información de la organización.

⁽²³⁾ Evidentemente se pone de manifiesto que relacionar los indicadores de estructura con los que aquí se han denominado de medios de actividad (entendida como producción) empieza a dar una visión más completa de la organización, complementando el análisis de posibilidades que implica el estudio de indicadores de estructura con el análisis de realidades que ya empieza a implicar el análisis de medios efectivamente empleados.

en la medición, como desde la perspectiva de las unidades orgánicas que realizan dicho proceso (podría decirse “los puntos de la organización por los que discurre el proceso”), no desde la visión de dichas unidades como incorporadoras de valor sino como usuarias de factores.

Se trata, en definitiva, de determinar el consumo de factores en un proceso productivo determinado introduciendo, necesariamente, el concepto “tiempo” como elemento determinante de la medición, pudiéndose hablar así de variables dinámicas en lugar de datos “estáticos”.

El primer problema, que debería haber quedado resuelto en fases anteriores, será determinar correctamente el proceso productivo que se quiere medir (en principio, todos los procesos productivos de cada organización) y las unidades que contribuyen a la formación del mismo.

Se trata, naturalmente, de determinar el “mapa” de centros y actividades de la organización con las consiguientes relaciones que entre esas estructuras de centros y actividades se produzcan.

Por supuesto, también es posible y recomendable que la asignación de datos se produzca teniendo en cuenta las previsiones iniciales sobre el desarrollo de dichos procesos.

Se tendría de esa manera un referente sobre los medios de producción que está previsto utilizar en un conjunto de fases de esos procesos productivos, que, salvo cuestiones muy concretas que se describirán a continuación, coincidirían con lo establecido como indicadores de estructura.

¿Dónde estaría la diferencia entre unos y otros indicadores, es decir, entre los indicadores que se han venido denominando “de estructura” y los estándares o “a priori” de medios de producción?

Realmente, cuando se está haciendo referencia a los indicadores “a priori” de medios de producción se debe hacer hincapié en la conveniencia de poner en relación esos indicadores con volúmenes determinados de producción, ya que de no hacerse así se podrían producir previsiones ilógicas.

En efecto, es posible que se haya previsto utilizar un número determinado de horas de trabajo para resolver una fase concreta de un proceso. Implícita o explícita-

mente se tiene en cuenta en esa previsión que si el volumen de producción no es un factor endógeno las cantidades de inputs, horas de trabajo en este caso, variarán no como consecuencia de una peor o mejor utilización de los mismos (una variación en el rendimiento del factor) sino como consecuencia de la variabilidad, proporcional o no, que implica la utilización de un factor en una producción determinada.

La cuestión anterior, a pesar de su evidencia, es a veces olvidada, no debiéndose confundir, no obstante, con un análisis de la eficacia en la producción (al que en todo caso sirve de base) ya que en el cálculo de estos indicadores “a priori” o “a posteriori” no se están incluyendo valoraciones del rendimiento, sino la constatación de los medios empleados.

De lo dicho hasta ahora se desprende la necesidad de incorporar un elemento más al análisis de los medios de producción: la distinción entre los que pueden considerarse factores relacionados proporcionalmente con dicha producción en el sentido de que variarán, aunque esa variación no sea proporcional, con el volumen de producción obtenida, de aquellos otros medios que no variarán con dicha producción por constituir elementos de la infraestructura que permanecerán constantes con independencia de las variaciones en los volúmenes de producción.

Debe distinguirse, de esa manera, el concepto de “factor variable” del concepto de “factor fijo”, cuestión que si bien permite una “elegante” definición teórica no es tan fácil de resolver en la práctica.⁽²⁴⁾

5.5.1.1. Indicadores de Medios de Actividad (Producción) referidos a Factores Fijos

En principio los factores fijos tendrán su reflejo en relación con el proceso productivo en función de la efectiva utilización que de ellos se haga, relacionando la capacidad total o potencial de los mismos con la efectiva utilización que de dicha capacidad se haya producido.⁽²⁵⁾

Lo anterior obliga a la introducción del concepto de subactividad como elemento básico del análisis de “cómo se ha llevado a cabo la producción” en una organización determinada.

⁽²⁴⁾ Al final de este capítulo se ofrece un anexo con algunas de las propuestas para la división entre factores fijos y variables.

⁽²⁵⁾ Parece conveniente volver a insistir que en este tipo de indicadores se está haciendo referencia a instrumentos físicos de medición y no al coste de utilización, o mejor de “no utilización”, de factores.

Un ejemplo de lo que se está tratando de decir puede plasmarse en el siguiente caso:

Sea una organización que presta actividades en el ámbito de la docencia (una Universidad, el organismo autónomo I.N.A.P., el Instituto de Estudios Fiscales o cualquier otro) y piénsese en el conjunto de aulas que forman parte de dicho ente. Es evidente que en una gran cantidad de casos existen en diversos momentos aulas vacías o aulas no ocupadas en su totalidad.

Ese porcentaje de desocupación haría referencia a la situación que se está describiendo y ese porcentaje sería el *indicador de medios de actividad* más simple en su concepción, más inmediato en su utilización (lo que no implica simpleza o facilidad en su cálculo), con que podría y, posiblemente, querría contar el estamento gerencial y los demás usuarios de información sobre indicadores.

Se podrá hablar así de un elemento fundamental del análisis de indicadores: **el indicador de subactividad de los factores fijos**, que se configura como un elemento capital y, hasta ahora, prácticamente no utilizado en los análisis de gestión de las Administraciones Públicas.⁽²⁶⁾

¿Cuál es el problema fundamental con el que se encuentran las diferentes organizaciones para calcular este dato, este indicador?

El problema fundamental desde el punto de vista de este documento es la necesidad de introducir, al menos en muchos casos, hipótesis no validadas sobre posibilidades o capacidades potenciales.

¿Qué se quiere decir con esto?

Se está aludiendo a la dificultad de establecer un estándar de potencialidad incluso en relación con los factores fijos de una organización. En efecto, siguiendo con el caso que se ha venido refiriendo respecto a las “unidades de prestación de servicios de docencia” piénsese en el caso, por ejemplo, de una Biblioteca Universitaria: ¿debería considerarse dentro de esa capacidad plena o potencial la apertura de esa biblioteca en jornadas festivas o en periodos no lectivos?

⁽²⁶⁾ Parece importante seguir insistiendo en que no se está haciendo referencia a análisis de eficacia con estos conceptos, entendiendo la eficacia de una organización como el grado de cumplimiento de los objetivos fijados.

Posiblemente la respuesta no corresponda a este estudio sino a uno que se refiera particularmente al caso de la actividad docente, aunque el problema es generalizable a casi todos los ámbitos y a casi todos los factores.

Debe tenerse también en cuenta (para una ampliación de conceptos véase el documento “Principios Generales sobre Contabilidad Analítica de las Administraciones Públicas” MEH 2004) que puede existir una “subactividad” implícita en el ciclo productivo, una subactividad que incluya tanto factores fijos como variables, etc.

Subactividad

El concepto de subactividad se relaciona estrechamente con el de Actividad Normal de una organización. En efecto, se supone que en una organización, o más concretamente en una parte de la misma, se incurre en subactividad como consecuencia de que esa organización no está funcionando a pleno rendimiento, es decir, no está empleando al máximo potencial sus factores productivos. Posiblemente la cuestión se aclara mucho más con un ejemplo: supóngase que en un edificio en régimen de arrendamiento donde se venden libros existen dos plantas por las que la organización está pagando alquiler y que, sin embargo, no son utilizadas por los motivos que sean y que, en este momento, no son importantes.

Es evidente que esa no utilización está incidiendo en el proceso productivo de la organización que podría, en su caso, destinar esas dos plantas a un uso alternativo (o, simplemente, no alquilarlas).

El problema fundamental del concepto de subactividad radica posiblemente en dos facetas distintas pero íntimamente relacionadas, por una parte en lo referente a lo que se considera como Actividad Normal (en procesos no puramente industriales la cuestión se hace aún más dificultosa) y, en segundo lugar, hasta qué punto el posible exceso de potencial productivo respecto al nivel de actividad es o no necesario para poder mantener en condiciones normales esa actividad.

Como se ha comentado en el párrafo anterior, la dificultad de encontrar parámetros que relacionen los conceptos Actividad Normal y Actividad Real se incrementa en el caso de organizaciones, como ocurre con frecuencia respecto a los entes a los que se dirige este documento, en los que no se realiza una actividad fabril y en los que la actividad no se concreta en un bien, sino que se expresa mediante la prestación de servicios cuyo grado de homogeneidad es muy dispar.

En los casos señalados anteriormente se deberían introducir factores correctores que “igualaran”, que homogeneizaran la medición de la producción y, por tanto, hicieran posible la obtención del denominador de la comparación.

Por otra parte, ya se ha mencionado la dificultad de medir el otro parámetro, el parámetro de comparación, en definitiva, el numerador de la proporción.

Volviendo al ejemplo de las unidades docentes, desde un punto de vista extremo podría considerarse que en un aula se imparten clases durante las 24 horas del día durante todo el año. Parece evidente que desde un punto de vista realista tal situación es utópica si no quimérica: todo el mundo estaría de acuerdo en que el término de comparación posiblemente no aportara nada.

Pero, ¿qué se consideraría actividad normal en un aula?, se podría responder que ocho horas, o seis, o doce, pero, sin un acuerdo previo no se conseguiría determinar ese grado de actividad normal que sirviera de referente. (El argumento podría complicarse aún más si se empezaran a considerar otras situaciones como vacaciones, uso de bibliotecas que en algunos casos permanecen abiertas toda la noche, etc.).

No obstante, a pesar de las dificultades señaladas, se puede hablar en este tipo de organizaciones de estos conceptos en base a diversos aspectos, por ejemplo en comparaciones medias internas. Así, se podría decir que un aula que se ha usado durante seis horas de media al día ha tenido un grado de subactividad mayor que un aula que se ha usado ocho horas al día.

Existe, por otra parte, la posibilidad de que un factor se utilice por encima de lo que se podría considerar actividad normal del mismo, si bien es un caso mucho menos frecuente que el contrario y, a veces, responde a una inadecuada medición de lo que sería su actividad normal. Se introduce de esta manera el concepto de Sobreactividad. No obstante, en relación con este concepto, debe tenerse en cuenta que, al menos en algunos casos, la utilización de un factor por encima de su capacidad normal productiva puede provocar una disminución de su tiempo de uso (piénsese en una máquina que está siendo utilizada por encima de lo recomendable) o a una disminución en la calidad de la producción obtenida (caso del aprovechamiento de los pasillos de un hospital como lugar de permanencia de enfermos), por lo que el incurrir en una sobreactividad no debe, al menos en los casos citados, ser considerado como un logro de la organización, sino como un factor distorsionante del proceso productivo que necesita ser convenientemente explicado por los responsables de que la organización haya incurrido en esa circunstancia.

Resumiendo los conceptos⁽²⁷⁾ anteriores podría hablarse de:

SUBACTIVIDAD ESTRUCTURAL O ENDÓGENA.—*Desocupación en un período determinado no producida por la infrautilización de factores consecuencia de una sobredimensión, sino que se deriva de las características propias del proceso productivo en una organización determinada. (Volviendo a ejemplos anteriores, se puede pensar en una Universidad que mantiene, como consecuencia del calendario escolar, sus aulas vacías durante los períodos vacacionales, o la necesidad de contar en el caso del Parque Móvil del Estado con un conjunto de vehículos como “flota de emergencia” para poder suplir cualquier incidencia). Podría decirse que existe un exceso de capacidad necesario para alcanzar los objetivos de la organización, que implica la infrautilización de recursos y una subactividad necesaria.*

SUBACTIVIDAD EXÓGENA.—*Expresión del cálculo de la no ocupación de factores en un período determinado por la falta de utilización o por un uso inferior al “normal” de los factores productivos.*

Un ejemplo puede ser el de una imprenta de un Ministerio que dispone de un potencial de producción de 10.000 páginas diarias y sólo produce una media de 100 al día.

SOBREACTIVIDAD.—*Concepto que define la utilización de Inmovilizado Material por encima de lo que se considera potencial o técnicamente posible en un período determinado.*

Puede decirse, de esta manera, que el cálculo de los indicadores de Subactividad se expresaría de la siguiente forma:

CAPACIDAD DE FACTOR X EMPLEADO / CAPACIDAD POTENCIAL DE FACTOR X

Si se compara la expresión con los indicadores de estructura puede apreciarse que el denominador coincide con lo que en apartados anteriores se han denominado “indicadores de estructura”.

⁽²⁷⁾ Existen en la terminología científica conceptos igualmente válidos en el análisis de subactividad, tales como “subactividad controlable” y “subactividad no controlable”, que podrían ser perfectamente aplicables en dicho análisis.

Los mismos comentarios que en su caso se incluyeron respecto a la división por centros de coste, agregaciones, etc., valen ahora para el cálculo correspondiente, existiendo tantos indicadores como tipos de activo fijo se hayan definido como relevantes para el caso de los indicadores de estructura, pudiéndose considerar como referentes básicos los siguientes:

- INDICADOR DE SUBACTIVIDAD DE TERRENOS Y CONSTRUCCIONES
- INDICADOR DE SUBACTIVIDAD DE INSTALACIONES TÉCNICAS
- INDICADOR DE SUBACTIVIDAD DE MAQUINARIA
- INDICADOR DE SUBACTIVIDAD DE UTILLAJE
- INDICADOR DE SUBACTIVIDAD DE MOBILIARIO
- INDICADOR DE SUBACTIVIDAD DE EQUIPOS PARA PROCESOS DE INFORMACIÓN
- INDICADOR DE SUBACTIVIDAD DE ELEMENTOS DE TRANSPORTE
- INDICADOR DE SUBACTIVIDAD DE OTRO INMOVILIZADO MATERIAL

5.5.1.2. Indicadores de Medios de Actividad (Producción) referidos a Factores Variables

En relación con los factores variables ya se adelantó que en este caso sí que tiene sentido establecer el cálculo de estos indicadores “a priori” y siempre en relación con el volumen de producción que se desea obtener.

Las dificultades en este caso van a venir fundamentadas en los problemas de homogeneización de muchos de los procesos productivos que caracterizan a las Administraciones Públicas que implicarían, llevando el problema a sus últimas consecuencias, determinar tantas actividades y, como consecuencia, indicadores, como productos no exactamente homogéneos se realicen.

Piénsese en el caso de una unidad administrativa que realiza informes jurídicos y que los expedientes que se informan pueden ser de unas pocas o de cientos de pági-

nas. Reducir en ese caso el proceso productivo a la consideración de “número de expedientes revisados” como factor de referencia (y estudiar en el caso que se está explicando el número de unidades de medios de producción asociado al número de expedientes que se pretenden realizar para un periodo de tiempo) puede conducir a importantes errores desde el inicio del proceso.

La solución pasaría por dos caminos posibles, por un lado se podrían reducir los procesos a unidades homogéneas (en el caso que se ha puesto como ejemplo tal vez se podrían conseguir esa homogeneidad multiplicando cada expediente por el número de páginas que se va a examinar, o podría “valorarse” cada expediente en función de su grado de complejidad mediante un baremo establecido “a priori”) y, por otra parte, se podría renunciar a establecer un indicador estándar homogéneo para aquello que realmente no es homogéneo, estableciendo tantos indicadores como productos diferentes se realizan.

En cualquier caso, en relación con esas estimaciones de medios de producción, lo que suele ocurrir es que no se dispone de estándares de referencia lo suficientemente elaborados (excepto en casos muy claros de producción fabril) como para “indicar” con garantías cuáles son los medios a utilizar en relación con una actividad concreta.

La solución que se propone consiste en utilizar como indicador “a priori” un sucedáneo de lo que sería una verdadera previsión estándar basada en el análisis de los datos de periodos anteriores, lo que evidentemente conlleva el riesgo de empezar a considerar como dato de referencia lo que no lo es, por lo que se deberán establecer las correspondientes explicaciones que informen suficientemente a los usuarios de la información en ese sentido.

Por supuesto, en los primeros años en que se intenten aplicar los correspondientes indicadores posiblemente no existan elementos referenciales suficientes como para incluir esos datos “a priori”.

En el caso de los indicadores reales o “a posteriori” se determinarán aquéllos que las características del sistema productivo impliquen. Resulta muy dificultoso señalar indicadores aplicables para todas las organizaciones, debiéndose insistir en que las particularidades de cada ente son las que concretarán las correspondientes baterías de indicadores. No obstante, se pueden señalar algunos básicos que conllevarían un cierto grado de normalización para todas las unidades del sector en estudio.

Posiblemente el indicador básico de referencia podría ser ***“NÚMERO DE HORAS DE TRABAJADOR IMPLICADAS EN LA REALIZACIÓN DE LA FASE O ACTIVIDAD CONCRETA”***.

Por supuesto, al lado de estas cuantificaciones en términos absolutos se podrían establecer, y en muchos casos representarían más adecuadamente la realidad, comparaciones en términos relativos.

Naturalmente el cálculo de este indicador podría perfilarse en relación con sus distintos componentes. En ese sentido parece interesante desde el punto de vista del estudio de los resultados analizar los posibles componentes que pueden conformar ese indicador desde una perspectiva genérica.

En relación con los datos que aquí se manejan sería conveniente el cálculo de los datos referidos a tiempos efectivamente dedicados a la producción, segregando las horas que se han “perdido” en los correspondientes procesos como consecuencia bien de problemas intrínsecos al proceso productivo, bien derivados de circunstancias ajenas a la organización (por imperativo legal en relación con las horas de actividad sindical, por ejemplo), etc.

En resumen, sin excluir la existencia de otras circunstancias concretas, en el cálculo de esas horas no dedicadas a la producción se podría hacer las siguientes clasificaciones:

“NÚMERO DE HORAS DE TRABAJADOR NO IMPLICADAS EN LA REALIZACIÓN DE LA FASE O ACTIVIDAD CONCRETA COMO CONSECUENCIA DE CIRCUNSTANCIAS INTRÍNSECAS A LA PROPIA ACTIVIDAD”.

“NÚMERO DE HORAS DE TRABAJADOR NO IMPLICADAS EN LA REALIZACIÓN DE LA FASE O ACTIVIDAD CONCRETA COMO CONSECUENCIA DE CIRCUNSTANCIAS PERSONALES (AUSENCIAS REMUNERADAS)”.

“NÚMERO DE HORAS DE TRABAJADOR NO IMPLICADAS EN LA REALIZACIÓN DE LA FASE O ACTIVIDAD CONCRETA COMO CONSECUENCIA DE CIRCUNSTANCIAS PERSONALES (AUSENCIAS NO REMUNERADAS)”.

“NÚMERO DE HORAS DE TRABAJADOR NO IMPLICADAS EN LA REALIZACIÓN DE LA FASE O ACTIVIDAD CONCRETA COMO CONSECUENCIA DE CIRCUNSTANCIAS LEGALES (FUNDAMENTALMENTE LIBERADOS SINDICALES)”

“NÚMERO DE HORAS DE TRABAJADOR NO IMPLICADAS EN LA REALIZACIÓN DE LA FASE O ACTIVIDAD CONCRETA COMO CONSECUENCIA DE OTRAS CIRCUNSTANCIAS”

Tal vez la primera aproximación sugiera la descomposición del indicador en dos:

“Número de horas de trabajador implicadas DIRECTAMENTE en la realización de la fase o actividad concreta”.

“Número de horas de trabajador implicadas INDIRECTAMENTE en la realización de la fase o actividad concreta”.

El problema surgirá cuando se intente determinar qué se puede considerar relacionado directa o indirectamente con una fase o actividad concreta. Esa relación mediata o inmediata puede derivarse de la propia estructura del proceso productivo o de la organización del ente.

Parece conveniente ejemplificar lo que se ha venido diciendo:

Sea una Universidad en la que en el Departamento X trabajan 3 profesores impartiendo la docencia correspondiente a la Asignatura Y. También se encuentra prestando sus servicios una secretaria que se encarga de funciones auxiliares en dicho Departamento.

En primer lugar se podría distinguir del total de horas dedicadas a la docencia por cada profesor cuáles corresponderían a lo que podría denominarse “docencia directa” y cuáles a “docencia indirecta” (referidas a preparación de clases, corrección de exámenes, tutorías, etc.).

Un primer problema podría surgir al realizar este análisis en el hecho de que parte del estamento profesoral podría discutir el término de docencia directa e indirecta, lo que no implicaría el abandono del análisis ya que podría hablarse en este caso de, por ejemplo, “impartición de clases” y “preparación de clases”.

Existirían, seguramente, otros problemas a la hora de considerar casos concretos tanto en ésta como en otras actividades (piénsese, por ejemplo, en cómo debe considerarse en el caso señalado la realización de exámenes).

Además de estas consideraciones, las horas dedicadas por la secretaria a las actividades de apoyo a la docencia podrían ser también consideradas como horas de do-

encia indirecta de un grado cualitativo, eso sí, diferente a las de docencia indirecta “puras”.

En relación tanto con este tipo de unidades como con otras del sector de las Administraciones Públicas (y, en general, en cualquier ámbito de la producción) podrían establecerse, teniendo en cuenta las cuestiones suscitadas, los siguientes tipos de indicadores:

- ***“Número de horas de trabajador implicadas DIRECTAMENTE en la realización de la fase o actividad concreta”.***
- ***“Número de horas de trabajador implicadas INDIRECTAMENTE en la realización de la fase o actividad concreta”.***
- ***“Número de horas de trabajador de Dirección y Administración asignadas a la realización de la fase o actividad concreta”.***

Se parte de la idea de que, prácticamente en cualquier ámbito productivo, existe una separación entre lo que se considera inmediatamente relacionable con la actividad productiva principal del ente y lo que se considera soporte de dirección y administración de los procesos productivos, siendo interesante analizar tanto las respectivas actividades individualmente como estudiar su interrelación.

El estudio de este tipo de indicadores relativos al empleo de personal en relación con la actividad productiva puede complementarse con el análisis del tipo de personal que presta sus servicios, pudiéndose hablar de dicho personal en relación con la agrupación genérica de funcionarios, laborales, etc. La división posterior en Grupos A, B, C, D, E, la consideración de otras clasificaciones como las que componen las distintas clases de Personal Docente, la clasificación por cuerpos, análisis por grupos de edades, etc.

Como recomendación general, al igual que ocurre en una organización puramente empresarial, parece siempre conveniente la distinción entre los individuos dedicados a la realización del bien o la prestación del servicio que configura el objetivo, la razón de ser de la organización, y los individuos que se dedican a prestar el correspondiente soporte técnico, administrativo y, en su caso, comercial.

El simple análisis de dichos parámetros puede conducir a procesos de reasignación de efectivos (más difíciles cuanto más “funcionarial” sea la relación de di-

chos individuos con la organización), identificación de posibles desproporciones entre unos y otros grupos dentro de los parámetros que pueden considerarse lógicos, etc.

Además, evidentemente, de ese conjunto de indicadores básicos referidos a las Horas Hombre, tanto más importante en un sector como el de las Administraciones Públicas especialmente intensivas en la utilización del factor Trabajo, existirán otra serie de indicadores relacionados con la efectiva utilización de la estructura del activo fijo de la organización y con la adquisición de bienes y servicios.

El principal problema a destacar en ese sentido es, otra vez, la dificultad de encontrar unidades tanto en la aplicación de factores más o menos homogéneos como en la concreción en un número suficientemente reducido de dichos factores en relación con procesos o fases no homogéneas entre sí.

Esas cuestiones conducen a la utilización de técnicas de medición no relacionadas con valores físicos sino monetarios.

Existe, no obstante, la posibilidad de incluir en este análisis de medios de producción la valoración de esos factores, como podría igualmente realizarse en relación con la valoración del número de horas trabajadas, complementando de esa manera el análisis físico de las unidades empleadas con el análisis monetario o económico de las mismas, solapándose en alguna medida esos datos con los que se derivarían de los análisis de eficiencia.

En todo caso, el análisis de eficiencia pondrá de manifiesto las comparaciones entre lo eficiente y lo ineficiente en función de los baremos de referencia que en cada caso se establezcan, por lo que no existe inconveniente en considerar el análisis económico de los datos en este apartado como un complemento más de gran utilidad.

Puede, en cualquier caso, en relación con los factores de que se está hablando incorporarse el dato físico que se posea en cada caso, así, la incorporación del consumo valorado monetariamente de energía eléctrica no implicaría la no utilización del dato de Kw/H como un indicador más (recuérdese en este sentido que el cálculo de datos físicos no suele estar sometido a las mismas fluctuaciones, o al menos no tan a corto plazo, derivadas de efectos externos que se producen en los datos económicos, por lo que no necesitarán para su comparación interperiodos de las correspondientes correcciones monetarias).

Con la introducción de los datos económicos tanto en relación con los factores que se han denominado “homogéneos” como con los “heterogéneos” se está aduciendo la necesidad de contar con un sistema de costes que permita la realización práctica de las propuestas.

Ya se ha aludido con anterioridad a la necesidad de contar con un sistema de costes y a alguna de sus características fundamentales, significándose ahora la importancia de que a los datos económicos les acompañen los datos físicos.

INDICADORES MEDIOS DE ACTIVIDAD - FACTORES FIJOS

RESUMEN GENERAL DE LA ORGANIZACIÓN

TIPO DE FACTOR	CAPACIDAD POTENCIAL (Indicador de estructura)	INDICADOR DE EMPLEO REAL	INDICADOR DE SUBACTIVIDAD	INDICADOR DE SUBACTIVIDAD ESTRUCTURAL	INDICADOR DE SUBACTIVIDAD EXÓGENA
TERRENOS Y CONSTRUCCIONES					
INSTALACIONES TÉCNICAS :					
MAQUINARIA :					
UTILLAJE :					
MOBILIARIO :					
EQUIPOS PARA PROCESO DE INFORMACIÓN : : :					
ELEMENTOS DE TRANSPORTE : :					
OTRO INMOVILIZADO MATERIAL : :					

INDICADORES MEDIOS DE ACTIVIDAD - FACTORES FIJOS

CENTRO DE COSTE

TIPO DE FACTOR	CAPACIDAD POTENCIAL (Indicador de estructura)	INDICADOR DE EMPLEO REAL	INDICADOR DE SUBACTIVIDAD	INDICADOR DE SUBACTIVIDAD ESTRUCTURAL	INDICADOR DE SUBACTIVIDAD EXÓGENA
TERRENOS Y CONSTRUCCIONES					
INSTALACIONES TÉCNICAS :					
MAQUINARIA :					
UTILLAJE :					
MOBILIARIO :					
EQUIPOS PARA PROCESO DE INFORMACIÓN :					
ELEMENTOS DE TRANSPORTE :					
OTRO INMOVILIZADO MATERIAL :					

INDICADORES MEDIOS DE ACTIVIDAD - FACTORES FIJOS

ACTIVIDAD

TIPO DE FACTOR	CAPACIDAD POTENCIAL (Indicador de estructura)	INDICADOR DE EMPLEO REAL	INDICADOR DE SUBACTIVIDAD	INDICADOR DE SUBACTIVIDAD ESTRUCTURAL	INDICADOR DE SUBACTIVIDAD EXÓGENA
TERRENOS Y CONSTRUCCIONES					
INSTALACIONES TÉCNICAS :					
MAQUINARIA :					
UTILLAJE :					
MOBILIARIO :					
EQUIPOS PARA PROCESO DE INFORMACIÓN : : :					
ELEMENTOS DE TRANSPORTE : :					
OTRO INMOVILIZADO MATERIAL : :					

INDICADORES MEDIOS DE ACTIVIDAD - FACTORES VARIABLES - N° DE HORAS TRABAJADAS	
RESUMEN GENERAL DE LA ORGANIZACIÓN	
NÚMERO DE HORAS POTENCIALES DE TRABAJADOR	
NÚMERO DE HORAS REALMENTE DEDICADAS A LA PRODUCCIÓN	
DIFERENCIA NÚMERO DE HORAS NO DEDICADAS A LA EFECTIVA PRODUCCIÓN POR: <ul style="list-style-type: none"> • CIRCUNSTANCIAS INTRÍNSECAS A LA ACTIVIDAD • CIRCUNSTANCIAS PERSONALES • CIRCUNSTANCIAS LEGALES • OTRAS CIRCUNSTANCIAS 	
NÚMERO DE HORAS REALES DEDICADAS A LAS ACTIVIDADES PRINCIPALES	
NÚMERO DE HORAS REALES DEDICADAS INDIRECTAMENTE A LAS ACTIVIDADES PRINCIPALES	
NÚMERO DE HORAS REALES DEDICADAS A DIRECCIÓN Y ADMINISTRACIÓN	

INDICADORES MEDIOS DE ACTIVIDAD - FACTORES VARIABLES - Nº DE HORAS TRABAJADAS	
CENTRO DE COSTE	
NÚMERO DE HORAS POTENCIALES DE TRABAJADOR	
NÚMERO DE HORAS REALMENTE DEDICADAS A LA PRODUCCIÓN	
DIFERENCIA NÚMERO DE HORAS NO DEDICADAS A LA EFECTIVA PRODUCCIÓN POR: <ul style="list-style-type: none"> • CIRCUNSTANCIAS INTRÍNSECAS A LA ACTIVIDAD • CIRCUNSTANCIAS PERSONALES • CIRCUNSTANCIAS LEGALES • OTRAS CIRCUNSTANCIAS 	
NÚMERO DE HORAS REALES DEDICADAS A LAS ACTIVIDADES PRINCIPALES	
NÚMERO DE HORAS REALES DEDICADAS INDIRECTAMENTE A LAS ACTIVIDADES PRINCIPALES	
NÚMERO DE HORAS REALES DEDICADAS A DIRECCIÓN Y ADMINISTRACIÓN	

INDICADORES MEDIOS DE ACTIVIDAD - FACTORES VARIABLES / OTROS FACTORES		
RESUMEN GENERAL DE LA ORGANIZACIÓN		
FACTORES	UNIDADES FÍSICAS	UNIDADES ECONÓMICAS
RELACIONADOS DIRECTAMENTE CON LA PRODUCCIÓN		
RELACIONADOS INDIRECTAMENTE CON LA PRODUCCIÓN		
DE DIRECCIÓN Y ADMINISTRACIÓN		
TOTAL		

INDICADORES MEDIOS DE ACTIVIDAD - FACTORES VARIABLES / OTROS FACTORES		
ACTIVIDAD		
FACTORES	UNIDADES FÍSICAS	UNIDADES ECONÓMICAS
RELACIONADOS DIRECTAMENTE CON LA PRODUCCIÓN		
RELACIONADOS INDIRECTAMENTE CON LA PRODUCCIÓN		
DE DIRECCIÓN Y ADMINISTRACIÓN		
TOTAL		

INDICADORES MEDIOS DE ACTIVIDAD - FACTORES VARIABLES		
RESUMEN GENERAL DE LA ORGANIZACIÓN		
FACTORES VARIABLES	UNIDADES FÍSICAS	UNIDADES ECONÓMICAS
PERSONAL		
HORAS POTENCIALES HORAS REALES		
DIFERENCIA		
RELACIONADOS DIRECTAMENTE CON LA PRODUCCIÓN RELACIONADOS INDIRECTAMENTE CON LA PRODUCCIÓN DE DIRECCIÓN Y ADMINISTRACIÓN		
TOTAL		
FACTORES FIJOS		
CAPACIDAD POTENCIAL CAPACIDAD REAL		
INDICADOR DE SUBACTIVIDAD		

INDICADORES MEDIOS DE ACTIVIDAD - FACTORES VARIABLES		
CENTROS DE COSTE:		
FACTORES VARIABLES	UNIDADES FÍSICAS	UNIDADES ECONÓMICAS
PERSONAL		
HORAS POTENCIALES HORAS REALES		
DIFERENCIA		
RELACIONADOS DIRECTAMENTE CON LA PRODUCCIÓN RELACIONADOS INDIRECTAMENTE CON LA PRODUCCIÓN DE DIRECCIÓN Y ADMINISTRACIÓN		
TOTAL		
FACTORES FIJOS		
CAPACIDAD POTENCIAL CAPACIDAD REAL		
INDICADOR DE SUBACTIVIDAD		

INDICADORES MEDIOS DE ACTIVIDAD - FACTORES VARIABLES		
ACTIVIDAD:		
FACTORES VARIABLES	UNIDADES FÍSICAS	UNIDADES ECONÓMICAS
PERSONAL		
HORAS POTENCIALES HORAS REALES		
DIFERENCIA		
RELACIONADOS DIRECTAMENTE CON LA PRODUCCIÓN RELACIONADOS INDIRECTAMENTE CON LA PRODUCCIÓN DE DIRECCIÓN Y ADMINISTRACIÓN		
TOTAL		
FACTORES FIJOS		
CAPACIDAD POTENCIAL CAPACIDAD REAL		
INDICADOR DE SUBACTIVIDAD		

5.6. INDICADORES DE RESULTADOS DE ACTIVIDAD

Como ya se comentó en páginas anteriores, dentro de los Indicadores de Resultados de Actividad, (que no deben ser confundidos con el indicador “resultados de una organización” que hace referencia a la diferencia entre gastos e ingresos) y siguiendo una terminología ya tradicional, podría distinguirse entre:

1. **Indicadores de Eficacia**
2. **Indicadores de Eficiencia**
3. **Indicadores de Economía**
4. **Indicadores de Calidad**

5.6.1. Indicadores de Eficacia

Mediante el término “eficacia” se pone de manifiesto el grado de cumplimiento de los objetivos previstos por una organización en un periodo determinado de tiempo.

Así, se dirá que una organización ha sido eficaz si ha alcanzado los objetivos de producción que se había propuesto.

Evidentemente, el concepto no debe ser entendido en una forma tan general, sino que sería más lógico hablar de “grados de eficacia”, entendiéndose que una organización será tanto más eficaz cuanto más se aproxime a ese factor de referencia que como tal ha sido considerado.

Los indicadores de eficacia hacen referencia, pues, a mediciones físicas en las que se comparan resultados previstos o, al menos, fijados como alcanzables para cada actividad de una organización, y los realmente conseguidos.

Implícita en la idea de *eficacia* se halla la de *planificación* en el sentido de disposición de datos “a priori” en relación con los objetivos de la organización que permitan comparar los resultados reales con esas metas fijadas de antemano y comprobar en qué medida han sido alcanzadas.

En procesos de planificación como los desarrollados por las Administraciones Públicas debería darse necesariamente esa determinación previa de objetivos que, al menos teóricamente, se halla insita en el proceso presupuestario al que se someten dichas entidades.

Con un peso del proceso presupuestario indudablemente menor en cuanto a su control se desarrollan procedimientos similares en el sector público empresarial donde, si bien los aspectos legales quedan un tanto desdibujados, la propia organización de unidades muy complejas como son las que componen el sector obligan a una minuciosa planificación.

En el caso de las Administraciones Públicas el problema de la determinación de estos indicadores se plantea en una doble vertiente, por una parte en la consideración de esos datos “a priori” y por otra en la determinación de los datos reales.

Respecto al primer problema, la determinación de los datos en el propio proceso presupuestario, la cuestión no debería plantear graves problemas si se tiene en cuenta la implantación, al menos en el ámbito estatal y autonómico del sistema de presupuestación funcional por programas, en que los objetivos formarían parte del sistema de información presupuestario, jugando un importante papel, como en general cabe predicar de todos los indicadores, en su posterior análisis como efecto retroalimentador del sistema.

La realidad no es, por el contrario, tan huérfana de inconvenientes como cabría esperar. En efecto, el planteamiento teórico pasa por la consideración de la existencia de un presupuesto por programas íntimamente relacionado con la organización funcional de cada uno de los entes que componen el conjunto de las Administraciones Públicas.

Uno de los componentes de ese presupuesto por programas sería la fijación de los objetivos previstos, lo que permitiría, una vez analizados los alcanzados, determinar el grado de eficacia de la organización.

El principal problema real con que se tropieza, si bien no el único como se verá más adelante, es la “generalidad” de los programas presupuestarios, entendiendo dicho término como “falta de concreción”.

Esa generalidad se manifiesta, fundamentalmente, en dos aspectos: por una parte, en la heterogeneidad de los objetivos a alcanzar en cada caso y, por otra, en la

multiplicidad de dichos objetivos sin establecer una ponderación adecuada de los mismos.

Estos problemas serán determinantes a la hora de realizar un análisis de eficiencia pudiendo ser relativamente “soportables” en un análisis de eficacia.

En efecto, en el análisis de eficacia se podría establecer un conjunto de datos referidos a los programas y efectuar la correspondiente comparación entre lo previsto y lo alcanzado siempre que se pudiera integrar homogéneamente la información procedente de las actividades de cada uno de los entes con el objetivo de los programas presupuestarios.

La cuestión no es tan simple cuando el objetivo se plantea en términos no cuantificables o en los que se emplea una cuantificación difícil de traducir en términos de medición. Así, objetivos como “mejora en la calidad de los servicios prestados” pueden presentar evidentes dificultades a la hora de ser traducidos a datos reales.

En todo caso, desde el punto de vista de la gestión, aceptando dicho término en el sentido de proceso de obtención de información para poder actuar sobre la realidad, la información de referencia en relación con los objetivos presupuestarios presenta dos graves dificultades:

1. El problema de trasponer en términos de actividad productiva concreta lo que, al menos en muchas ocasiones, es una variable macro.
2. El problema de dividir en periodos temporales relevantes lo que en una programación presupuestaria viene referida a un periodo como mínimo anual.

Es decir, el uso de indicadores de gestión (en este caso de análisis de eficacia), posiblemente en todos los niveles de usuarios de la información, si bien con mayor relevancia en el caso de los gestores directos, pierde gran parte de su potencial si se espera un año (vigencia presupuestaria) para proceder al análisis de resultados.

Se ha venido insistiendo a lo largo de este trabajo, y ahora se vuelve a hacer una vez más, en la necesidad de disponer de información relevante desde el punto de vista temporal, lo que se traduce en que debe abandonarse la idea de que la información es un resultado y ser cambiada por la de que la información es un medio que puede y debe utilizarse para variar la realidad que la produce. En ese sentido, los indicadores de eficacia deben venir referidos, necesariamente, a periodos relacionados con el ci-

clo de producción y, aun en el caso de que el proceso productivo sea relativamente largo, podrían establecerse mecanismos de obtención de datos de avance que permitan variar el curso de dicho proceso productivo si fuera necesario.

La condición básica para poder operar con indicadores de eficacia pasa por disponer de un “mapa” de actividades de la organización con un grado de desarrollo suficiente como para considerar homogéneos los datos a estudiar.

Se plantean así diversos problemas que, sin ánimo de exhaustividad, podrían concretarse en:

- Necesidad de contar con un desarrollo de actividades suficiente como para poder considerar homogéneos los datos referidos a la medición de dichas actividades.
- Necesidad de efectuar previsiones sobre los resultados a conseguir en cada una de las actividades, debiendo referir dichos datos a periodos temporales **“relevantes”**.
- Necesidad de poder integrar esos datos en relación con el proceso presupuestario.

La primera cuestión, la referida al desarrollo del conjunto de actividades de la organización debería estar conseguida si se dispone de un sistema de contabilidad analítica que responda a las características señaladas en el documento “Principios Generales sobre Contabilidad Analítica de las Administraciones Públicas” repetidamente citado.

En relación con ese análisis de actividades debe tenerse en cuenta que tal y como parece oportuno en el caso de las Administraciones Públicas, en las que el peso de las infraestructuras administrativa y de dirección es considerable, el desarrollo del estudio de eficacia no se limita a la comparación de los datos de las llamadas (siguiendo la terminología del documento citado) “actividades finalistas” o “principales”, sino que va referido al conjunto de las actividades de la organización.

Respecto a la cuestión del estudio de la homogeneidad ese factor es, precisamente, el determinante a la hora de definir el conjunto de actividades, lo que no evitará la existencia de grupos de actividades o tareas en los que la definición de un output concreto resulte muy difícil.

El problema se incrementará en el caso de las actividades de soporte administrativo y de dirección, donde la determinación y posterior cuantificación de un output tanto en la fase de previsiones como en la de realizaciones puede resultar prácticamente imposible. No obstante, parece necesario realizar un esfuerzo en cada organización por intentar conseguir mediciones de los outputs a realizar en estas tareas debiéndose resaltar que en su análisis debe prestarse especial atención a las causas que determinan una variación entre las previsiones y las realizaciones, que en una gran cantidad de casos puede venir originada por factores exógenos a las unidades encargadas de llevarlas a cabo (así, por ejemplo, una mala formación de los trabajadores de un sistema de producción informatizado puede originar repetidas actuaciones de los servicios de mantenimiento informático o, una mala actuación de los responsables de un proceso productivo concreto puede provocar el mantenimiento de diversas reuniones de los órganos jerárquicamente superiores).

Lo dicho hasta ahora conduce a dos conclusiones en relación con estas actividades directivas y de administración:

1. Dificultad en la definición de un output concreto de referencia en la medición de los outputs de estas actividades (lo que no implica que alguna de las actividades como “mantenimiento informático”, “confección de nóminas”, etc., no puedan concretarse en uno o varios outputs determinados).
2. Dificultad consecuente en la aplicación de los indicadores de eficacia a esas actividades. En este sentido debe tratarse de establecer, en todo caso, mediciones de actividad aunque no abarquen una medición del input realizado sino de la actividad intrínsecamente considerada (respondiendo más a un análisis mixto proceso/resultado que a un análisis de resultado propiamente dicho); así, el número de horas dedicadas a una actividad principal efectuado por el staff directivo implica si no un análisis directo sobre la eficacia/ineficacia de ese staff sí un elemento importante a la hora de valorar los procesos de planificación de la organización.

Respecto a las actividades auxiliares y, sobre todo a las actividades finalistas o principales, las dificultades de concreción de outputs deben ser de mucho menor calado, pudiéndose concretar los posibles problemas en aspectos de insuficiente desagregación de dichas actividades.

Respecto a los problemas de medición concreta las mayores dificultades, en general, vendrán referidas a la necesidad de concretar “a priori” cuáles son los resultados esperados de la actividad.

Se plantean en ese sentido dos problemas, por un lado la previsión para periodos de tiempo significativos (hasta ahora, en la inmensa mayoría de casos, se hacen como mucho previsiones anuales) y, por otro, la incorporación al sistema de las variaciones que en las previsiones se produzcan, bien por causas endógenas, bien por causas exógenas.

El primero es un problema de índole práctica que requerirá los pertinentes cambios en la definición de previsiones. El segundo de los problemas plantea la necesidad de ir efectuando cambios a lo largo del periodo de tiempo al que se refiere la variación incorporando siempre dos datos básicos: el dato inicial antes de producirse la variación en la previsión y una explicación completa de cuáles han sido las causas que hayan originado la variación en la previsión, prestando especial atención a si esas causas tienen un origen endógeno o exógeno a la propia organización.

En relación con la última de las necesidades o cuestiones planteadas con anterioridad, la integración con los datos de los programas presupuestarios, cabe decir que la planificación de esos datos presupuestarios sobre objetivos debería plantearse a los efectos que aquí interesan como un sumatorio de los datos más simples que vendrían representados por el mapa de actividades.

Evidentemente se está hablando de sumatorio no en el sentido de suma aritmética simple de los datos de las actividades (que serán heterogéneos entre sí en la mayoría de los casos) sino en el de composición o integración de los mismos.

Puede ocurrir (de hecho es lo más probable en la mayoría de los casos) que los datos provenientes de los análisis de eficacia de las actividades consideradas individualmente no “provoquen” de manera directa el análisis de eficacia de un programa presupuestario determinado o, al menos, no conduzcan necesariamente a la misma valoración de resultados (con la misma ponderación) que el análisis de las actividades.

En conclusión, puede decirse que las relaciones entre las actividades de un ente concreto y el programa presupuestario en que se encuadran presentarían una estructura semejante a la siguiente:

ACTIVIDADES	PROGRAMA X
INDICADOR DE EFICACIA A1	
INDICADOR DE EFICACIA A2	
INDICADOR DE EFICACIA A3	
INDICADOR DE EFICACIA A4	INDICADOR DE EFICACIA PROGRAMA X
.....	
INDICADOR DE EFICACIA An	

El problema consiste en “traducir” los indicadores de eficacia de las actividades consideradas individualmente a su consideración como un conjunto (que en la mayoría de los casos va a ser un conjunto heterogéneo).

Se forma así una matriz de indicadores de eficacia de actividades que podría, en el caso de heterogeneidad, ponderarse para intentar medir la eficacia desde el punto de vista de la agregación referida a un programa presupuestario⁽²⁸⁾.

INDICADORES DE EFICACIA	
ACTIVIDAD	TIPO DE ACTIVIDAD
UNIDAD DE MEDICIÓN	ÁRBOL DE DEPENDENCIA
PERIODO	
PRODUCCIÓN PREVISTA	
VARIACIÓN EN PRODUCCIÓN PREVISTA (Con explicación de la Variación)	
PRODUCCIÓN REALIZADA	
INDICADOR DE EFICACIA PRODUCCIÓN REALIZADA/PRODUCCIÓN PREVISTA (expresado en tanto por cierto)	
Explicación de la Diferencia Producción Prevista-Producción Realizada	

⁽²⁸⁾ Debe tenerse en cuenta la importancia que la medición de los objetivos presupuestarios alcanza en la nueva Ley General Presupuestaria así como en la Ley 57/2003 de 16 de diciembre (artículo 1.4) de medidas para la modernización del gobierno local.

5.6.2. Indicadores de Eficiencia

Indicadores de eficiencia son aquéllos que relacionan el coste de producción con la producción obtenida. En ese sentido se entenderá que una organización es plenamente eficiente cuando consigue ser eficaz minimizando el coste de los recursos empleados para conseguir tal eficacia.

Tal y como se ha establecido en esta definición, partiendo de la consideración de los entes a los que va dirigido este estudio, la eficacia se configura como condición necesaria de la eficiencia.⁽²⁹⁾

Mientras que, como se ha señalado con anterioridad, la existencia de un sistema de determinación de costes no es imprescindible a la hora de medir la eficacia de una organización, en el caso de la obtención de indicadores de eficiencia ese sistema de costes se considera imprescindible.

Una primera precisión que, posiblemente, conviene dejar sentada, es la consideración de la *eficiencia* como un término relativo. Relativo en cuanto se establece la condición de minimización de costes como una de las condiciones de dicha eficiencia, lo que en términos matemáticos podría llegar a expresarse como una referencia absoluta pero que en términos de medición contable y de observación de datos implica su consideración como término comparativo. Así, una organización se consideraría más o menos eficiente siempre que, en términos comparativos, la medición de su eficiencia sea mayor o menor que la determinada para otras organizaciones, para otros periodos, etc., lo que conduce a hablar de grados de eficiencia o de porcentajes de comparación, pero no de la consideración de un ente como eficiente.

Una cuestión asimismo importante se refiere a la consideración de uno de los factores que entran en la medición del indicador, el numerador en este caso, que se refiere al producto obtenido y que enlaza con la consideración de la eficacia como condición previa de la eficiencia. En el caso de las organizaciones que componen el abanico del Sector Público, y muy particularmente en lo referente a las enmarcables en las Administraciones Públicas, la maximización de la producción (el numerador de la expresión) no tiene que ser, al menos necesariamente, un objetivo deseable.

⁽²⁹⁾ La consideración de la eficiencia en entes productivos privados no tiene que pasar necesariamente por la misma consideración de la eficacia, pudiendo definirse la eficiencia como obtención del mayor valor posible de los objetivos en relación con unos costes predeterminados.

En efecto, estas organizaciones responden a un patrón de decisión respecto a los volúmenes de producción que, al menos desde un punto de vista teórico, vienen determinados por circunstancias exógenas: por el proceso presupuestario.

En ese sentido, sería probablemente discutible considerar que una organización ha sido más eficiente porque ha incrementado su producción respecto a la inicialmente señalada por esos criterios de presupuesto externos a la propia organización.

En definitiva, lo que se hace es llamar la atención sobre la interpretación del indicador en base a la consideración del tipo de entes a los que va dirigido.

FORMULACIÓN DEL INDICADOR:

De una forma simple, en una primera aproximación podría decirse que:

$$\text{INDICADOR DE EFICIENCIA} = \frac{\text{PRODUCCIÓN OBTENIDA}}{\text{COSTE REAL}} / \frac{\text{PRODUCCIÓN PREVISTA}}{\text{COSTE PREVISTO}}$$

En esta forma de expresar el indicador el grado de eficiencia es tanto mayor cuanto más se acerca a la unidad.

Teniendo en cuenta que tanto el coste como la producción obtenida son factores que deben calcularse previamente (PRESUPUESTO/PRODUCCIÓN A OBTENER), cabe decir que la organización sería tanto más eficiente cuanto más consiga reducir sus costes manteniendo la producción que debe alcanzar.

Abundando en lo hasta ahora dicho, siempre de acuerdo con las hipótesis de partida referidas al sector al que se dirige el trabajo, se puede establecer las siguientes causas de eficiencia/ineficiencia respecto a una situación ideal:

1. Aumenta el Coste y se mantiene la Producción.— La organización incurre en ineficiencia.
2. Aumenta el Coste y aumenta la Producción.— De acuerdo con lo dicho anteriormente no se debería concluir necesariamente que la organización se comporta de manera eficiente.
3. Aumenta el Coste y disminuye la Producción.— La organización incurre en ineficiencia.

4. Disminuye el Coste y se mantiene la Producción.— La organización se comporta de manera eficiente.
5. Disminuye el Coste y aumenta la Producción.— La organización se comporta de manera eficiente.
6. Disminuye el Coste y disminuye la Producción.— La organización se comporta de manera ineficiente.

De la expresión que se ha expuesto se puede deducir fácilmente que es necesario, imprescindible más bien, disponer no sólo de un sistema de determinación de costes, sino que ese sistema debe incorporar la técnica de los costes estándares, aspecto éste al que se ha hecho referencia en capítulos anteriores.

Profundizando en la expresión de referencia cabe hacer las siguientes precisiones:

Una primera cuestión a tratar, que habitualmente no se tiene en cuenta en la medición de la eficiencia, se refiere a la necesidad de distinguir entre lo que podría denominarse *eficiencia global de la organización y eficiencias locales o particulares*.

El concepto diferenciador entre una y otras se incardina en la consideración de la organización productiva como un todo interrelacionado en la que las acciones que se emprenden en un ámbito concreto tienen influencia en el resto de la organización, pudiendo aumentar o disminuir el efecto global que produce el conjunto.

La conclusión fundamental a la que se debe llegar en ese sentido es al análisis de los distintos sectores productivos de la organización en orden a conseguir un efectivo control de la eficiencia.

Por supuesto, dicha cuestión plantea la necesidad de disponer de información suficiente sobre costes y producciones previstas y realizadas para cada uno de los sectores del proceso productivo de una organización, dándose por reproducidos aquí los comentarios sobre producción homogénea, dificultades de medición, necesidad de plantear el conjunto de informaciones como un sistema, etc., que se han venido reiterando a lo largo de este estudio.

Una segunda cuestión a tratar sería, al igual que en el caso de los indicadores de eficacia, la relativa a la posibilidad de que las informaciones procedentes del siste-

ma de costes/indicadores no sean homogéneas, al menos entendiendo tal homogeneidad como posibilidad de integración directa, en relación con los procedentes del sistema presupuestario. En ese sentido pueden considerarse reiteradas las recomendaciones que en su momento se hicieron.

La tercera gran cuestión que se plantea a la hora de trabajar con indicadores de eficiencia es la relativa al factor de comparación. Se puede partir, al menos, de dos elementos referenciales básicos que, a su vez, se basan en dos hipótesis distintas: por una parte se puede considerar que el proceso presupuestario (a los niveles que en cada caso se determinen en cada unidad productiva) refleja fielmente el conjunto de posibilidades de producción en cuanto a costes y resultados (en definitiva, que el proceso presupuestario es capaz de determinar los costes estándares y la producción estándar de referencia para esos costes) o que, por el contrario, el proceso presupuestario tanto como consecuencia de las magnitudes agregadas con las que trabaja (con un cierto alejamiento de los niveles microeconómicos) como por la práctica “repetitiva” de dicho proceso origina que los datos presupuestarios responden más a técnicas financieras que puramente de gestión, por lo que deben ser entendidos no como un referente sino como un límite cuantitativo (al menos en lo tocante a los costes).

Posiblemente no sea este el foro adecuado para responder con suficientes elementos de juicio a la disyuntiva que se plantea, ni tampoco sea conveniente hacerlo, pero, en todo caso, será necesario examinar (y, sobre todo, replantearse) los elementos referenciales de partida para poder asegurar que el grado de eficiencia que se está ofreciendo es suficientemente correcto.

Ya se han explicado con anterioridad las dificultades que se presentan en la medición de los datos “estándares” o de referencia en organizaciones como las administrativas donde existe una multiproducción muy difícil de homogeneizar. Para superar la dificultad en la determinación del factor de referencia se han recomendado en la hermenéutica contable distintas opciones a las que a continuación se hará referencia.⁽³⁰⁾

Evidentemente, la mejor opción debe ser la de determinar con precisión los costes estándares para la producción definida, lo que, vuelve a insistirse una vez más, puede ser bastante complicado en las unidades pertenecientes a las Administraciones Públicas (obviamente, no implica que no se deba hacer un esfuerzo en ese sentido).

⁽³⁰⁾ Debe mencionarse en este sentido el Documento nº 16 de Principios de Contabilidad de Gestión de A.E.C.A. “Indicadores de Gestión para las Entidades Públicas”.

Por supuesto, en las unidades que aproximan su sistema productivo al empresarial fabril esa determinación de estándares de referencia debería ser imprescindible.

Una posible solución esgrimida por diversos autores es la consideración de los datos referidos a series cronológicas como un buen indicador de los estándares de eficiencia. A nadie se le escapa, no obstante, que la repetición a lo largo del tiempo de una serie de datos no implica, al menos necesariamente, la bondad de las actuaciones en su consideración como elemento de referencia, sino que muy bien pudiera ocurrir que, simplemente, se están repitiendo errores.

Además del problema intrínseco que se ha señalado, las series cronológicas implican la puesta a disposición del analista de un conjunto de datos referidos a distintos periodos temporales de los que, en este momento, no se puede predicar su existencia generalizada en el ámbito de las Administraciones Públicas. El problema se agudiza si lo que se pretende es estudiar series cronológicas referidas a periodos inferiores al anual determinado por la duración del ejercicio presupuestario.

El problema debe, en cualquier caso, ser abordado inmediatamente, para que al cabo de un periodo de cinco-diez años se disponga de datos de referencia.

Las técnicas de medición de datos para poder comparar estas series temporales (que, por supuesto, deberán deflactarse convenientemente además de aislar las variaciones estructurales que se produzcan) y conseguir un factor de referencia válido pueden referirse a:

- Cálculo de medias
- Cálculo de medias despreciando valores extremos.
- Ajustes de curvas de regresión despreciando valores poco representativos.
- Consideración del valor más positivo de la serie como valor referencial básico, etc.

Otra posibilidad es efectuar el análisis de eficiencia utilizando criterios de *benchmarking* mediante la comparación con otras unidades (en principio homogéneas) del Sector Público o, en su caso, del Sector Privado.

Ya se ha hecho referencia en otros capítulos a las posibilidades (y los riesgos) inherentes a estas comparaciones, siendo el principal factor a tener en cuenta a la hora de realizar comparaciones y obtener indicadores el grado de homogeneidad que presentan las unidades comparadas.

En efecto, las tentadoras conclusiones a las que puede verse abocado un usuario no informado de este tipo de comparaciones puede implicar la toma de decisiones poco acertadas (piénsese en la comparación entre los datos de carreras universitarias con la misma denominación en distintas Universidades que pueden aparentar gran homogeneidad mientras que en realidad pueden ser muy diversas) debiéndose tener en cuenta, por supuesto, la diferencia en la calidad de prestación de servicios o de obtención de productos.

No obstante, como ya se señaló anteriormente, debe estimularse la adopción de este tipo de técnicas cuando menos como detonante de la realización de estudios comparativos en profundidad que permitan determinar las causas que originan las diferencias y, en su caso, como motor para la constante mejora de la eficiencia.

Las técnicas de medición pueden ser similares a las señaladas para las series cronológicas.

Enlazando con la utilización de técnicas de *benchmarking* por las posibilidades que ofrece en organizaciones lucrativas, se viene desarrollando desde finales de los años setenta del siglo pasado⁽³¹⁾ una técnica de programación lineal conocida como D.E.A. (Data Envelopment Analysis) que en castellano se traduce como Análisis Envolvente de Datos, aplicable, entre otras posibilidades, a la medición de la eficiencia (básicamente los estudios realizados se refieren al concepto de Eficiencia Técnica en la terminología de Farrell)⁽³²⁾ en las citadas organizaciones.

El Análisis Envolvente de Datos podría definirse como aquél modelo de programación lineal que evalúa distintas unidades productivas (consideradas en la terminología tradicional como unidades de decisión o DMU⁽³³⁾ en la terminología anglosajona) en relación con los tipos de inputs y outputs que componen sus procesos productivos.

⁽³¹⁾ Son fundamentales en este sentido los trabajos de Charnes, Rhodes y Cooper.

⁽³²⁾ Concepto asimilable al considerado en este trabajo en el ámbito de las Administraciones Públicas en cuanto establece la minimización de la cantidad de recursos en relación con la producción predeterminada.

⁽³³⁾ Siglas de Decision Making Units.

El procedimiento, obviando los correspondientes desarrollos matemáticos partía de considerar a las unidades productivas con eficiencia máxima como unidades UNO, midiendo la eficiencia de las demás en relación con ese grado de eficiencia máxima.⁽³⁴⁾

En definitiva, se está utilizando, como en general ocurre con las técnicas comparativas o de benchmarking, un procedimiento de medición de la eficiencia relativa de las organizaciones en relación con un parámetro de referencia.

Las propuestas de las técnicas DEA se basan en la comparación de inputs homogéneos (y, por supuesto de outputs) o de una ponderación basada en el grado de “participación” de los inputs en el proceso productivo de cada organización, constituyendo esa homogeneidad una de las mayores limitaciones de la técnica.⁽³⁵⁾

Además de esta técnica se puede hablar de otras similares, tales como la denominada F.D.H. (Free Disposal Hull) que puede considerarse un caso particular del análisis D.E.A., pertenecientes ambos a los denominados análisis no estocásticos.

En general puede decirse que los análisis de eficiencia pueden presentar múltiples posibilidades de expresión y, desde la perspectiva de este trabajo, los planteamientos pasan por el estudio pormenorizado de la organización, lo que conlleva un análisis riguroso desde el punto de vista presupuestario y la comparación posterior con los datos reales.

⁽³⁴⁾ Existen desarrollos posteriores en los que se introducen conceptos como supereficiencia o sobreeficiencia, con valores superiores a uno, teorías de la eficiencia X, etc. Puede consultarse a este respecto a autores como Andersen y Petersen.

⁽³⁵⁾ En estas páginas se ha pretendido solamente hacer referencia a una técnica que encuentra su principal protagonismo en unidades muy homogéneas, tales como bibliotecas, centros asistenciales, etc.

INDICADOR DE EFICIENCIA DE LA ORGANIZACIÓN - ANÁLISIS GLOBAL			
OUTPUT SELECCIONADO - CÓDIGO / NOMBRE / CARACTERÍSTICAS			
UNIDADES DE MEDICIÓN			
PREVISIÓN	REALIZACIÓN	DIFERENCIA	EXPLICACIÓN DE LA DIFERENCIA
UNIDADES FÍSICAS PREVISTAS	UNIDADES FÍSICAS REALES	UNIDADES FÍSICAS	
COSTE PREVISTO	COSTE REAL	DIFERENCIA EN COSTES	
A $\frac{\text{UNID. FÍSICAS PREVISTAS}}{\text{COSTE PREVISTO}}$	B $\frac{\text{UNID. FÍSICAS REALES}}{\text{COSTE REAL}}$	RATIO: $\frac{B}{A}$	

INDICADOR DE EFICIENCIA - COSTES DE PERSONAL			
OUTPUT SELECCIONADO - CÓDIGO / NOMBRE / CARACTERÍSTICAS			
UNIDADES DE MEDICIÓN			
PREVISIÓN	REALIZACIÓN	DIFERENCIA	EXPLICACIÓN DE LA DIFERENCIA
UNIDADES FÍSICAS PREVISTAS	UNIDADES FÍSICAS REALES	UNIDADES FÍSICAS	
COSTE PERSONAL PREVISTO	COSTE PERSONAL REAL	DIFERENCIA EN COSTES	
A $\frac{\text{UNID. FÍSICAS PREVISTAS}}{\text{COSTE PREVISTO}}$	B $\frac{\text{UNID. FÍSICAS REALES}}{\text{COSTE REAL}}$	RATIO: $\frac{B}{A}$	

INDICADOR DE EFICIENCIA - OTROS COSTES			
OUTPUT SELECCIONADO - CÓDIGO / NOMBRE / CARACTERÍSTICAS			
UNIDADES DE MEDICIÓN			
PREVISIÓN	REALIZACIÓN	DIFERENCIA	EXPLICACIÓN DE LA DIFERENCIA
UNIDADES FÍSICAS PREVISTAS	UNIDADES FÍSICAS REALES	UNIDADES FÍSICAS	
OTROS COSTES PREVISTOS	OTROS COSTES REALES	DIFERENCIA EN COSTES	
A $\frac{\text{UNID. FÍSICAS PREVISTAS}}{\text{COSTE PREVISTO}}$	B $\frac{\text{UNID. FÍSICAS REALES}}{\text{COSTE REAL}}$	RATIO: $\frac{B}{A}$	

ANÁLISIS DE EFICIENCIA COMPARADA DE LA ORGANIZACIÓN		
PRODUCTO	GRADO DE EFICIENCIA ALCANZADO	EXPLICACIÓN DE LA INEFICIENCIA
PRODUCTO 1		
PRODUCTO 2		
.		
.		
PRODUCTO N		

COMPARACIÓN DEL GRADO DE EFICIENCIA DE LA ORGANIZACIÓN CON OTRAS ORGANIZACIONES HOMOGÉNEAS

ORGANIZACIÓN	GRADO DE EFICIENCIA	DESVIACIÓN RESPECTO A LA MEDIA	EXPLICACIÓN
OTRAS ORGANIZACIONES	GRADO DE EFICIENCIA	DESVIACIONES	
ORGANIZACIÓN 1	GEO 1		
ORGANIZACIÓN 2	GEO 2		
.	.		
..	.		
ORGANIZACIÓN N	GEO N		

SERIES CRONOLÓGICAS DE GRADOS DE EFICIENCIA DE LA ORGANIZACIÓN

PERIODOS	PRODUCTO 1 GRADO DE EFICIENCIA	PRODUCTO 2 GRADO DE EFICIENCIA	PRODUCTO N GRADO DE EFICIENCIA	OBSERVACIONES
PERIODO 1					
PERIODO 2					
.					
PERIODO N					
MEDIA PERIODOS					
DESVIACIÓN RESPECTO A LA MEDIA					
DESVIACIÓN RESPECTO AL MEJOR PERIODO					

5.6.3. Indicadores de Economía

Tal y como se señaló en el capítulo primero de este documento se entenderá por *indicador de economía* aquel que pretende expresar la adquisición racional de los factores de producción en una organización, señalándose además en este capítulo algunos ejemplos de este tipo de indicador, verbigracia, el precio medio de las materias primas utilizadas para la elaboración de un producto determinado en comparación con el coste medio de dichas materias primas ofertadas por el conjunto del mercado.

El objetivo básico de este tipo de indicadores es detectar en qué medida se han cumplido una serie de acciones y decisiones de la organización que están directamente relacionadas con la utilización de los recursos productivos: si éstos se han adquirido al menor coste posible, si la cuantía de los mismos ha sido la precisa, si su calidad es la apropiada, si los plazos de adquisición han sido los previstos y en suma, obtener aquella información valiosa sobre el grado de economía con que se utilizan los factores productivos.

Atendiendo a los distintos tipos de recursos, así se establecerán también distintos indicadores de economía: humanos, de capital y materiales, siendo importante establecer previamente un conjunto de estimaciones ajustadas sobre las necesidades de los recursos con el fin de evitar problemas de deseconomías.

Cuando se desciende al ámbito de las Administraciones Públicas, este tipo de indicadores adquiere mayor relevancia pues no hay que olvidar que el ordenamiento jurídico español, ya desde la propia Constitución, marca el principio de economía, conjuntamente con los de eficiencia y eficacia, como norte hacia el que debe dirigirse la actuación pública en la gestión de sus recursos.

Las Administraciones Públicas en el avance hacia el logro de una mayor economía deben, en primer lugar, diagnosticar el estado de los factores de producción que intervienen en el desarrollo de su actividad, detectando y separando los que tienen un comportamiento antieconómico de aquellos otros que se comportan de una manera más racional en este aspecto. Como consecuencia los responsables de la Organización deberán adoptar las medidas oportunas que tiendan a corregir tales disfunciones. Se comprenderá la importancia que adquieren los indicadores de economía como instrumentos básicos de detección de posibles comportamientos antieconómicos de los factores productivos en sus diversos aspectos (precios de adquisición, calidades, tiempos, aprovechamientos, etc.)

La peculiaridad del ámbito público en el que coexisten organizaciones de muy variada actividad (desde una producción típicamente industrial, como puede ser la editorial del B.O.E, a labores puramente administrativas), moviéndose en condiciones de mercado distintas (desde actuaciones en las que concurren muchos otros entes tanto públicos como privados -docencia- a otras en que tal concurrencia es escasa -comunicaciones postales- o nula -inspección de tributos-) dificulta la definición de indicadores de economía con valor universal, debiéndose descender para ello a detalles que tengan en cuenta aspectos más singulares de cada Organización como son por ejemplo las estructuras orgánica y funcional de los entes, su ubicación geográfica, las dotaciones y el estado de las infraestructuras circundantes, etc. Pero especialmente parece importante definir indicadores singularizados para los diversos factores de producción que deberían desagregarse hasta alcanzar niveles óptimos que muestren adecuadamente los comportamientos señalados anteriormente referentes tanto a las condiciones de adquisición (precios, tiempos, cantidades, etc.) como a las de aprovechamiento de tales inputs.

En este sentido, parece un buen referente acudir a los elementos de coste que figuran en el documento “Principios Generales sobre Contabilidad Analítica de las Administraciones Públicas” y a partir de ellos establecer los indicadores de economía más convenientes.

Como recordatorio se detalla en el Anexo II la relación básica de los elementos de coste tal y como se definieron en el documento señalado.

Posibles indicadores de economía podrían ser, entre otros, aquellos que tuviesen en cuenta la adquisición y empleo de recursos humanos, por ejemplo la comparación de los costes medios de remuneración de un cierto tipo de personal en un determinado ente con la media nacional o de una comunidad autónoma etc. Así se podría comparar la desviación existente entre las remuneraciones del profesorado universitario dedicado a la docencia pública y las de los docentes de universidades privadas. También, siguiendo con el mundo universitario, sería posible definir indicadores que, teniendo en cuenta el coste de personal de una serie de departamentos universitarios cualesquiera, al compararlos con un conjunto similar, indicase si una titulación universitaria concreta apunta comportamientos antieconómicos, se instala en segmentos acordes con la media estudiada o se halla por debajo de los costes medios comportándose económicamente.

También la comparación del coste de indemnizaciones por razón del servicio entre entes dedicados a efectuar actividades semejantes puede ser un buen indicador

de economía pues pondrá de manifiesto diversos aspectos tales como un posible descontrol de gastos de viaje, una probable antieconómica ubicación de una entidad, etc.

Del posterior análisis de estos y otros indicadores que tengan en cuenta los recursos humanos saldrán a la luz aspectos tales como exceso de mano de obra, alto absentismo, duplicación de tareas, falta de personal cualificado, etc.

Otros ejemplos de indicadores de economía pueden ser la comparación entre distintas comunidades autónomas del coste de contratación con empresas privadas para la ejecución de obras públicas.

INDICADORES DE ECONOMÍA - PERSONAL**(COMPARACIÓN CON PERSONAL DE LAS ADMINISTRACIONES PÚBLICAS)**

RETRIBUCIONES DE PERSONAL DEL ENTE POR CATEGORÍAS	RETRIBUCIONES MEDIAS DE PERSONAL AA.PP.	RETRIBUCIONES MEDIAS DE PERSONAL ADMINISTRACIÓN DEL ESTADO	RETRIBUCIONES MEDIAS DE PERSONAL OTRAS ADMINISTRACIONES	OBSERVACIONES
PERSONAL FUNCIONARIO CATEGORÍAS				
PERSONAL LABORAL CATEGORÍAS				
OTRO PERSONAL CATEGORÍAS				

INDICADORES DE ECONOMÍA - PERSONAL**(COMPARACIÓN CON ENTES DE ACTIVIDADES PRODUCTIVAS SIMILARES - ADMINISTRACIONES PÚBLICAS)**

RETRIBUCIONES DE PERSONAL DEL ENTE POR CATEGORÍAS	RETRIBUCIONES MEDIAS DE PERSONAL AA.PP.	RETRIBUCIONES MEDIAS DE PERSONAL ADMINISTRACIÓN DEL ESTADO	RETRIBUCIONES MEDIAS DE PERSONAL OTRAS ADMINISTRACIONES	OBSERVACIONES
PERSONAL FUNCIONARIO CATEGORÍAS				
PERSONAL LABORAL CATEGORÍAS				
OTRO PERSONAL CATEGORÍAS				

INDICADORES DE ECONOMÍA - PERSONAL
(COMPARACIÓN CON ENTES PRIVADOS DE ACTIVIDADES PRODUCTIVAS SIMILARES)

RETRIBUCIONES DE PERSONAL DEL ENTE POR CATEGORÍAS	RETRIBUCIONES DE PERSONAL DE ENTES PRODUCTIVOS PRIVADOS	OBSERVACIONES
PERSONAL FUNCIONARIO	PERSONAL	
CATEGORÍAS		
PERSONAL LABORAL	CATEGORÍAS	
CATEGORÍAS		
OTRO PERSONAL		
CATEGORÍAS		

INDICADORES DE ECONOMÍA - ADQUISICIÓN DE SERVICIOS EXTERIORES**(COMPARACIÓN CON ENTES DE ACTIVIDADES PRODUCTIVAS SIMILARES - ADMINISTRACIONES PÚBLICAS)**

PRECIO DE ADQUISICIÓN SERVICIOS EXTERIORES	PRECIO MEDIO DE ADQUISICIÓN DE SERVICIOS EXTERIORES EN LAS AA.PP	PRECIO MEDIO DE ADQUISICIÓN DE BIENES Y SERVICIOS EN LA ADMON.DEL ESTADO	PRECIO MEDIO DE ADQUISICIÓN BIENES Y SERVICIOS EN OTRAS ADMINISTRACIONES DEL ESTADO	OBSERVACIONES
ARRENDAMIENTOS <ul style="list-style-type: none">• DE TERRENOS• DE CONSTRUCCIONES.....				
REPARACIÓN Y CONSERVACIÓN <ul style="list-style-type: none">• DE TERRENOS• DE CONSTRUCCIONES.....				
SERVICIOS PROFESIONALES INDEPENDIENTES				
COMUNICACIONES <ul style="list-style-type: none">• TELEFÓNICAS• POSTALES.....				
SUMINISTROS <ul style="list-style-type: none">• ENERGÍA ELÉCTRICA• GAS• AGUA.....				

INDICADORES DE ECONOMÍA - ADQUISICIÓN DE SERVICIOS EXTERIORES

(COMPARACIÓN CON ENTES PRIVADOS DE ACTIVIDADES PRODUCTIVAS SIMILARES)

PRECIO DE ADQUISICIÓN SERVICIOS EXTERIORES DEL ENTE	PRECIOS MEDIOS DE ADQUISICIÓN BIENES Y SERVICIOS DE ENTES PRODUCTIVOS PRIVADOS	OBSERVACIONES
ARRENDAMIENTOS <ul style="list-style-type: none">• DE TERRENOS• DE CONSTRUCCIONES.....		
REPARACIÓN Y CON- SERVACIÓN <ul style="list-style-type: none">• DE TERRENOS• DE CONSTRUCCIONES.....		
SERVICIOS PROFESIONALES INDEPENDIENTES		
COMUNICACIONES <ul style="list-style-type: none">• TELEFÓNICAS• POSTALES.....		
SUMINISTROS <ul style="list-style-type: none">• ENERGÍA ELÉCTRICA• GAS• AGUA.....		

INDICADORES DE ECONOMÍA - MATERIAS PRIMAS
(COMPARACIÓN CON ENTES DE ACTIVIDADES PRODUCTIVAS SIMILARES - ADMINISTRACIONES PÚBLICAS)

PRECIO DE ADQUISICIÓN DE MATERIAS PRIMAS DEL ENTE	PRECIO MEDIO DE ADQUISICIÓN DE MATERIAS PRIMAS DE AA.PP DEL ESTADO DE SIMILAR ACTIVIDAD	PRECIO DE ADQUISICIÓN DE MATERIAS PRIMAS DE OTRAS AA.PP DE SIMILAR ACTIVIDAD	OBSERVACIONES
PRECIOS MEDIOS	PRECIOS MEDIOS	PRECIOS MEDIOS	
MATERIAS PRIMAS MP1 MP2 . M̄PN OTROS APROVISIONAMIENTOS	MATERIAS PRIMAS MP1 MP2 . M̄PN OTROS APROVISIONAMIENTOS	MATERIAS PRIMAS MP1 MP2 . M̄PN OTROS APROVISIONAMIENTOS	
PRECIOS MÍNIMOS	PRECIOS MÍNIMOS	PRECIOS MÍNIMOS	
MATERIAS PRIMAS MP1 MP2 . M̄PN OTROS APROVISIONAMIENTOS	MATERIAS PRIMAS MP1 MP2 . M̄PN OTROS APROVISIONAMIENTOS	MATERIAS PRIMAS MP1 MP2 . M̄PN OTROS APROVISIONAMIENTOS	
PRECIOS MÁXIMOS	PRECIOS MÁXIMOS	PRECIOS MÁXIMOS	
MATERIAS PRIMAS MP1 MP2 . M̄PN OTROS APROVISIONAMIENTOS	MATERIAS PRIMAS MP1 MP2 . M̄PN OTROS APROVISIONAMIENTOS	MATERIAS PRIMAS MP1 MP2 . M̄PN OTROS APROVISIONAMIENTOS	

INDICADORES DE ECONOMÍA - MATERIAS PRIMAS
(COMPARACIÓN CON ENTES PRIVADOS CON ACTIVIDADES SIMILARES)

PRECIOS DE ADQUISICIÓN	ENTE EN ESTUDIO	ENTES CON ACTIVIDADES SIMILARES	PRECIOS DE MERCADO
PRECIOS MEDIOS			
MATERIAS PRIMAS MP1 MP2 · MPN OTROS APROVISIONAMIENTOS			
PRECIOS MÍNIMOS			
MATERIAS PRIMAS MP1 MP2 · MPN OTROS APROVISIONAMIENTOS			
PRECIOS MÁXIMOS			
MATERIAS PRIMAS MP1 MP2 · MPN OTROS APROVISIONAMIENTOS			

5.6.4. Indicadores de Calidad

Como ya se dijo con anterioridad, “...los indicadores de calidad pueden ser concebidos, y esas dos facetas deberán ser tenidas suficientemente en cuenta, tanto desde el punto de vista de los estamentos gerenciales de las organizaciones, como desde el punto de vista de los usuarios del servicio o consumidores de los productos, que, a su vez, pueden ser usuarios internos, bien de la propia organización, bien de otras organizaciones del Sector Público, bien usuarios ajenos a dicho Sector Público.

Además, los indicadores de calidad se ven afectados, al menos en muchos casos, por la falta de unidades homogéneas de medición, lo que implicará que su estudio, así como su valoración, estén intensivamente sujetas a valoraciones subjetivas y, por consiguiente, sesgadas, de los partícipes en las distintas actividades. La consecuencia debe ser el tratamiento especialmente cuidadoso de la información proporcionada por estos indicadores”.

Podría, así, hablarse de “calidad percibida por los receptores de los outputs” y de “calidad técnica u objetiva”.

En lo que respecta a la calidad técnica se estaría haciendo referencia a características del producto que permiten su valoración de acuerdo a criterios fijados de antemano y ampliamente reconocidos.

En el caso de las Administraciones Públicas, al menos en un elevado número de casos, el estudio de criterios de calidad entrañaría, sobre todo en el caso de los Bienes Públicos Puros un estudio en profundidad en el que, posiblemente, se tendrían que tener en cuenta comparaciones con otros países, estudios pormenorizados concretos, etc., que escapan tanto por su contenido como por su amplitud a los objetivos de este primer documento sobre indicadores de gestión.

Por otra parte, debe considerarse que en la mayoría de los casos falta en este ámbito la referencia de la percepción de los sujetos sobre la bondad de las prestaciones recibidas, a lo que debe añadirse que la esencialidad, en muchas ocasiones, de los bienes y servicios prestados implica una falta de objetividad en la valoración de esas prestaciones o una ausencia de ponderación en las mismas.

Por ejemplo, habría un elevado número de personas a los que no les importaría esperar un tiempo relativamente largo hasta ser atendidos en un servicio de urgencias hospitalarias siempre que posteriormente obtuvieran buenos resultados en su

proceso patológico, pero, sin embargo, es habitual considerar que la rapidez en la prestación de esos servicios sería un referente de calidad.

Posiblemente en los procesos de percepción de calidad se cumple, si bien con distintas intensidades, la propuesta de Gronroos diferenciado entre el *qué se recibe y el cómo se obtiene*.

Existen, por supuesto, diversos modelos para la medición de la calidad, entre otros ha adquirido especial relevancia el denominado SERVQUAL (desarrollado, al menos en su primera fase por Parasuraman, Zeithamal y Berry)⁽³⁶⁾ o el SERVPERF⁽³⁷⁾.

En el caso de las Administraciones Públicas, teniendo en cuenta la situación de partida en la que se enmarca este documento, parece recomendable restringir los conceptos de calidad (sobre todo en cuanto elementos determinantes de una evaluación microeconómica en el seno de una organización determinada) a los que anteriormente han sido denominados “indicadores de calidad técnica” y, aun en este caso, sólo para aquellos entes-actividades que permitan una evaluación indubitada de la calidad.

⁽³⁶⁾ Como señalan E. Castelló y J. Lizcano, el modelo SERVQUAL permite, o al menos intenta, medir las percepciones de los usuarios o receptores de servicios sobre la calidad de los mismos. El modelo SERVQUAL define la calidad del servicio como la diferencia entre las percepciones reales por parte de los clientes del servicio y las expectativas que sobre éste se habían formado previamente. De esta forma, un cliente valorará negativamente (positivamente) la calidad de un servicio en el que las percepciones que ha obtenido sean inferiores (superiores) a las expectativas que tenía. Por ello, los oferentes de servicios en los que uno de sus objetivos es la diferenciación mediante un servicio de calidad, deben prestar especial interés al hecho de superar las expectativas de sus clientes.

Si la calidad de servicio es función de la diferencia entre percepciones y expectativas, tan importante será la gestión de unas como de otras.

⁽³⁷⁾ El modelo SERVPERF surge como consecuencia de lo que algunos autores señalan como falta de base teórica y contrastación del modelo SERVQUAL, definiéndose dicho modelo por atender solamente a las percepciones de los usuarios.

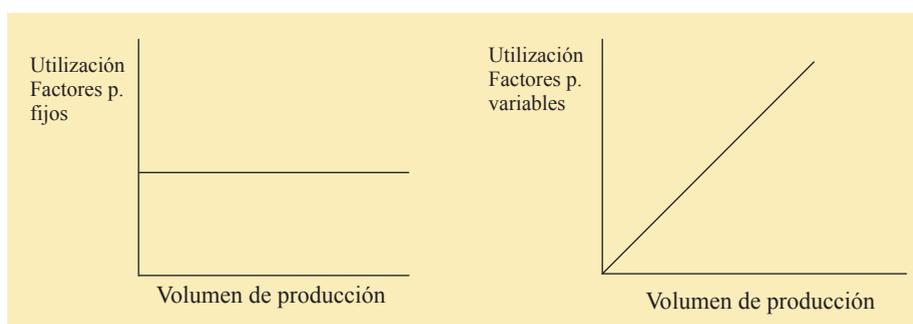
ANEXO I. DETERMINACIÓN DE FACTORES FIJOS Y VARIABLES

ANEXO I. DETERMINACIÓN DE FACTORES FIJOS Y VARIABLES

La relación existente entre los factores productivos que actúan como inputs en un proceso de producción y la producción total o parcial obtenida, es decir los diversos outputs, puede ser, atendiendo a diversas consideraciones clasificada de muy distintas formas. Ahora bien, atendiendo exclusivamente a la variable “volumen de producción” puede establecerse la clásica distinción entre factores de producción fijos y variables de forma tal que los primeros se pueden definir como aquellos cuya intensidad no necesita incrementarse ante variaciones en el volumen de producción; sensu contrario, serán factores de producción variables aquellos que varían directamente su grado de aplicación al variar el volumen de la producción. En el primero de los casos es típico recurrir a factores de producción relacionados con el capital y en el segundo con la mano de obra si bien no es estrictamente así.

Hay que matizar que se debe entender “volumen de producción” en un sentido económico, es decir mucho más amplio que el de “volumen de fabricación” que incluiría sólo el número de unidades fabricadas o actividades finalistas ejecutadas. En efecto, por volumen de producción se entenderá el esfuerzo realizado por todas y cada una de las unidades que intervienen en el proceso productivo desde las unidades típicas de administración general (recursos humanos, compras, contabilidad) hasta las unidades cuya labor es la de transformación de bienes.

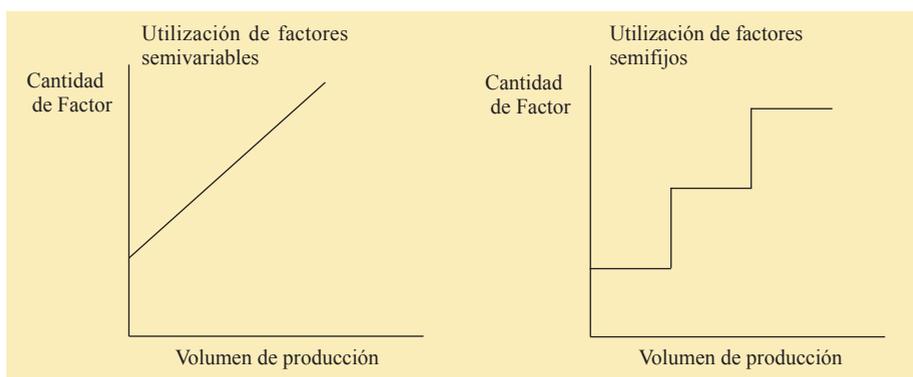
Atendiendo pues a la clasificación de los factores de producción en fijos y variables puede efectuarse una primera representación gráfica que refleje cómo varía el grado de utilización de recursos ante variaciones en la producción.



Los modelos de comportamiento no son siempre de naturaleza tan simple como la expresada sino que, frecuentemente, una parte de los factores productivos utilizados posee un componente que se mantiene fijo ante las variaciones de la producción y a la vez mantiene un componente que actúa de una manera variable ante tales variaciones.

Se puede hablar entonces (lo mismo que se hace para las cargas o costes) de factores de producción de utilización semivariable y de utilización semifija. Los primeros, cuya representación gráfica es la que se muestra a continuación, se caracterizan porque en la utilización de los mismos una parte permanece constante respecto a los cambios en el nivel de producción y otra parte incrementa o disminuye su grado de utilización según varía aquélla. Los factores de utilización semifija son, por otra parte, aquéllos que, aunque su grado de utilización permanece fijo aun variando el nivel de producción o actividad, cuando ésta alcanza un determinado nivel provoca una necesidad de incrementar el grado de utilización, permaneciendo fijos otra vez hasta alcanzar un nuevo nivel de producción.

Gráficamente se representan de la siguiente forma:



Ejemplo de cargas o factores semifijos es la ejecución de auditorías por parte de algún órgano público: para un determinado número de ellas la cantidad de personal necesario es fija pudiendo éste absorber nuevos informes de auditoría hasta un determinado nivel a partir del cual será preciso incrementar también el número de auditores.

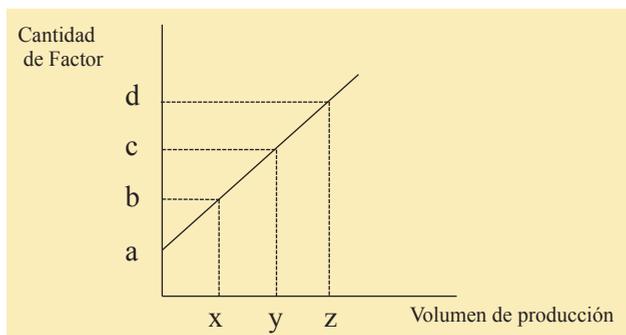
Hay que tener en cuenta que los distintos factores de producción no son siempre por su naturaleza intrínseca fijos o variables, sino que esta cualidad dependerá de cada ente concreto y de la producción del mismo.

Así sucede que un mismo factor de producción, por ejemplo la mano de obra, en determinadas situaciones tiene naturaleza de factor fijo si bien lo usual es que sea variable. Piénsese por ejemplo en personal que ejerce labores de vigilancia de instalaciones, o en conserjes, independientemente de que la entidad decida incrementar su actividad o producción (realización de más auditorías por ejemplo) el número de vigilantes permanecerá fijo. En otras ocasiones, sin embargo, el au-

mento de la producción acarrea aumento del factor trabajo (más auditorías en un mismo periodo supone más auditores). Esta circunstancia se puede trasladar al resto de factores de producción de ahí que, como ya se ha dicho, no pueden establecerse taxonomías fijas de comportamientos de factores productivos y habrá que recurrir a distintos métodos que permitan separar los factores de producción fijos y los variables.

El más elemental de todos es el que se puede denominar método gráfico si bien es también el que más adolece de falta de rigor. Se trataría, en líneas generales, de representar gráficamente una serie temporal de datos referidos tanto al volumen de producción como a la cantidad de factor utilizado.

En el eje de ordenadas se indicaría la cantidad de factor utilizado y en el de abscisas el volumen de producción, de forma tal que ambas variables se asocian en el gráfico dando por resultado un conjunto de puntos en el plano que se unirán mediante el trazado de una línea recta:



La cantidad de factor fijo sería la que corresponde al punto en que la recta dibujada corta al eje de ordenadas (el punto a del gráfico). La cantidad utilizada de factor variable se calcularía tomando una cantidad cualquiera de volumen de producción y observando su correspondencia en la línea dibujada.

Método de los mínimos cuadrados

La recta obtenida por el sistema anterior puede obtenerse más científicamente recurriendo a métodos matemáticos de entre los que destaca el denominado de los mínimos cuadrados.

Como es sabido la expresión matemática de una recta como la obtenida anteriormente, es decir que consta de un componente fijo y otro variable, es la siguiente:

$$Y = a + bx$$

siendo “a” el componente fijo, “bx” la cantidad variable de factor que, como ya se ha explicado depende del volumen de producción “x”. Mientras que “a” señala el nivel mínimo en el eje de ordenadas, “b” marcará la pendiente de la recta.

Pues bien el método de los mínimos cuadrados pretende estimar las partes fijas y variables de la ecuación anterior.

Según este método la cantidad media de factor variable (b) sería:

$$b = \frac{\sum(F_i - F)(X_i - X)}{\sum(X_i - X)^2}$$

Siendo:

F_i = Los distintos valores de las cantidades consumidas de factor de producción tanto fijos como variables.

F = La media aritmética de las cantidades de factor consumidos (fijos y variables).

X_i = Los distintos volúmenes de producción.

X = La media aritmética de los volúmenes de producción.

Haciendo operaciones se obtendría la siguiente expresión:

$$b = \frac{N\sum X_i F_i - (\sum X_i)(\sum F_i)}{N\sum X_i^2 - (\sum X_i)^2}$$

Siendo N el número de casos observados.

La cantidad de factor fija consumida (a) es:

$$a = \frac{\sum F_i}{N} - b \frac{\sum X_i}{N}$$

La cantidad fija de factor variable consumido sería la diferencia entre el total de factor productivo consumido y el fijo obtenido según se ha explicado.

Un ejemplo ayudará a comprender mejor este método.

Un determinado ente proporciona la siguiente información relativa al volumen de producción mensual en número de unidades y los consumos de factor asociados a dicha producción.

MES	VOLUMEN DE PRODUCCIÓN (Xi)	CANTIDAD DE FACTOR CONSUMIDO (Fi)	(Xi) ²	(Xi Fi)
ENERO	100	90.000	10.000	9.000.000
FEBRERO	125	131.500	15.625	16.437.500
MARZO	80	75.000	6.400	6.000.000
ABRIL	75	68.000	5.625	5.100.000
	$\Sigma Xi = 380$	$\Sigma Fi = 364.500$	$\Sigma Xi^2 = 37.650$	$\Sigma (XiFi) = 36.537.500$

$$N = 4$$

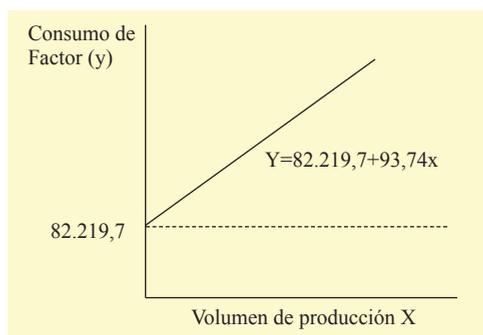
$$b = \frac{4 \times 36.537.500 - (380 \times 364.500)}{(6 \times 37.650) - 380^2} = \frac{146.150.000 - 138.510.000}{225.900 - 144.400} = \frac{764.000}{81.500} = 93,74$$

$$a = \frac{364.500}{4} - 93,74 \frac{380}{4} = 91.125 - 8.905,30 = 82.219,7$$

Por lo tanto la ecuación de la recta de consumo de factores sería:

$$Y = 82.219,7 + 93,74 x$$

Que gráficamente se representaría así:



Método de valores extremos

Este método sólo tiene en cuenta el consumo de factor para las situaciones extremas de volumen de producción bajo el supuesto de que la relación funcional que fija ambas variables es lineal.

Un ejemplo ayudará a su comprensión. Una determinada entidad dispone de información tanto sobre el número mensual de unidades producidas como sobre el consumo de factores productivos. De esta información se desprende que en el mes de marzo se obtuvieron 5.000 unidades de producto y en el de septiembre 10.000 unidades, siendo estos meses los de menor y mayor producción anual respectivamente.

Además se sabe que el carácter de algunos factores de producción es tal que incluye un componente fijo y otro variable que hay que tratar de aislar. Si la cantidad de este factor consumida en marzo ha sido 200.000 unidades monetarias y en septiembre ha ascendido a 350.000 unidades monetarias.

La cantidad variable del factor productivo se obtendrá según este método de la siguiente forma:

— Cantidad total de factor consumido para 10.000 unidades = 350.000 u.f.

— Cantidad total de factor consumido para 5.000 unidades = 200.000 u.f.

Incremento de cantidad de factor consumido al pasar de 5.000 uds. a 10.000 uds = 150.000 uf.

$$\text{Consumo de cantidad de factor unitario} = \frac{150.000}{5.000} = 30$$

Es decir que el consumo de factor variable unitario sería:

$$\frac{\text{consumo de factor para el volumen mayor} - \text{consumo de factor para el volumen menor}}{\text{volumen mayor} - \text{volumen menor}}$$

La componente fija se obtiene restando al consumo total de factor la parte variable. En el ejemplo sería:

$$\text{Consumo de factor variable para 5.000 uds} = 30 \times 5.000 = 150.000.$$

Consumo total para 5.000 uds. = 200.000

Componente fija del consumo de factor: $200.000 - 150.000 = 50.000$

Componente variable de consumo de factor para 10.000 uds = $30 \times 10.000 = 300.000$.

Consumo total de factor para 10.000 uds = 350.000.

Componente fija de consumo de factor para 10.000 uds = $350.000 - 300.000 = 50.000$ uds.

**ANEXO II. RELACIÓN DE ELEMENTOS DE
COSTE SEGÚN EL DOCUMENTO DE PRINCIPIOS
GENERALES DE CONTABILIDAD ANALÍTICA
DE LAS ADMINISTRACIONES PÚBLICAS**

ANEXO II. RELACIÓN DE ELEMENTOS DE COSTE SEGÚN EL DOCUMENTO DE PRINCIPIOS GENERALES DE CONTABILIDAD ANALÍTICA DE LAS ADMINISTRACIONES PÚBLICAS

COSTES DE PERSONAL

Sueldos y Salarios

Remuneraciones fijas

Remuneraciones variables

Indemnizaciones

Cotizaciones sociales a cargo del empleador

Otros costes sociales

Formación y perfeccionamiento

Acción social

Seguros del personal

Otros

Indemnizaciones por razón del servicio

Transporte de personal

ADQUISICIÓN DE BIENES Y SERVICIOS

Coste de materiales de reprografía e imprenta

Coste de otros materiales

Adquisición de bienes de inversión

Trabajos realizados por otras empresas

SERVICIOS EXTERIORES

Costes de investigación y desarrollo del ejercicio

Arrendamientos y cánones

Terrenos y bienes naturales

Construcciones

Instalaciones técnicas

Maquinaria

Utillaje

Mobiliario

Equipos para proceso de información

Elementos de transporte

Otro inmovilizado material

Aplicaciones informáticas

Cánones

Reparaciones y conservación

Terrenos y bienes naturales

Construcciones

Instalaciones técnicas

Maquinaria

Utillaje

Inversiones destinadas al uso general

Mobiliario

Fotocopiadoras

Equipos para proceso de información

Elementos de transporte

Otro Inmovilizado Material

Aplicaciones informáticas

Servicios de profesionales independientes

Transportes

Primas de seguro

Servicios bancarios y similares

Publicidad, propaganda y relaciones públicas

Suministros:

Energía eléctrica

Agua

Gas

Combustibles

Otros suministros

Comunicaciones:

Comunicaciones telefónicas

Comunicaciones informáticas

Comunicaciones postales

Otras comunicaciones

Costes diversos:

Material de oficina ordinario no inventariable

Prensa, revistas, libros y otras publicaciones

Limpieza y aseo

Seguridad

Otros costes diversos

TRIBUTOS**Tributos de carácter local****Tributos de carácter autonómico****Tributos de carácter estatal****COSTES CALCULADOS****Amortizaciones**

Inmovilizado Material:

Construcciones

Instalaciones técnicas

Maquinaria

Utillaje

Mobiliario

Fotocopiadoras

Equipos para proceso de información

Elementos de transporte

Otro Inmovilizado Material

Inmovilizado Inmaterial:

Aplicaciones Informáticas

Otro Inmovilizado Inmaterial

Previsión Social de Funcionarios

COSTES FINANCIEROS

COSTES DE TRANSFERENCIAS

OTROS COSTES

Diferencias de inventario

**ANEXO III. GUÍA PRÁCTICA PARA LA
IMPLANTACIÓN DE INDICADORES DE
GESTIÓN EN ENTIDADES PÚBLICAS**

ANEXO III. GUÍA PRÁCTICA PARA LA IMPLANTACIÓN DE INDICADORES DE GESTIÓN EN ENTIDADES PÚBLICAS

1. INTRODUCCIÓN

Considerando los objetivos generales del documento así como la pluralidad de potenciales usuarios del mismo, resulta conveniente incluir la descripción de un procedimiento que, dirigido al diseño de indicadores de eficacia y de eficiencia, responde a un protocolo de actuación integrado por un conjunto de las fases o etapas que es aconsejable seguir para la definición de estos instrumentos y para la fijación de su forma de cálculo.

Esta “Guía” no pretende sino proporcionar una metodología general que puede tomarse, al menos como punto de referencia, en el momento de aplicar indicadores de gestión en entidades públicas, bien entendido que las peculiaridades de la forma de gestión de cada organismo, la naturaleza de sus prestaciones, y las particularidades de su estructura organizativa representan factores que, entre otros, pueden conllevar la necesidad de modificar el procedimiento estándar para adaptarlo a los requerimientos propios de la entidad en la que se pretendan diseñar indicadores de gestión.

Se trata, en definitiva, de una propuesta metodológica que pretende resultar útil, sobre todo, a los responsables de elaborar baterías de indicadores de gestión en las entidades públicas, más que a los distintos destinatarios de los mismos, sin perjuicio de que las demandas informativas de algunos de ellos puedan ser cubiertas con los datos proporcionados por los indicadores de gestión, como es el caso de órganos de control externo, partidos políticos o ciudadanos en general, tanto en su faceta de electores como en su rol de beneficiarios de los servicios públicos.

2. BASES FUNDAMENTALES DE LA METODOLOGÍA

La viabilidad de un sistema de Indicadores de Gestión en cualquier organismo público, puede verse favorecida en la medida en que estos instrumentos de evaluación cumplan dos condiciones fundamentales: 1) *Institucionalización*, identificada con el máximo grado de aceptación, arraigo y consenso generalizado por parte de los implicados en el proceso de evaluación, acerca de la idoneidad de indicadores previamente seleccionados; y 2) *Estandarización*, concebida como la permanencia en el tiempo de un mismo listado de indicadores.

Respecto a la *Institucionalización*, poca o nula utilidad podría reportar un conjunto de indicadores si los mismos son rechazados por los titulares de la gestión a evaluar. Es probable que aparezcan resistencias a la puesta en marcha de los indicadores por parte de los responsables de la organización.

Una metodología apropiada habrá de considerar la participación directa de los gestores públicos en el proceso de diseño de los indicadores, teniendo en cuenta que deben de ser los interesados los que valoren la mejora que supone el uso de los indicadores en sus funciones. Por otra parte, tampoco pueden olvidarse las posibles limitaciones de los entes públicos en materia de capacidad de suministrar los datos necesarios.

Desde un punto de vista eminentemente práctico, estas posibles adversidades en el proceso de diseño de indicadores de gestión hacen que sea recomendable exigir a los indicadores el cumplimiento de, al menos, dos propiedades, como son la representatividad y la factibilidad de cálculo.

En este contexto, la representatividad obedece a la capacidad de un indicador para medir la realidad de las prestaciones que se pretenden evaluar. Paralelamente, la factibilidad de cálculo sería la posibilidad de hallar un valor numérico para un determinado indicador a partir de los datos, sistemas de información y medios disponibles en condiciones normales por parte de la entidad a evaluar.

Por su parte, la *Estandarización* se identifica con el hecho de que la explotación del contenido informativo de los indicadores proporciona una información más relevante siempre que los datos vertidos por los indicadores sean sometidos a análisis comparativos, para lo que pueden confrontarse valores de los indicadores en una misma entidad en diferentes períodos de tiempo -análisis interperíodos- y valores de los indicadores de distintas entidades para idéntico horizonte temporal -análisis interentidades-, lo que no representa sino una modalidad de aplicación de la técnica del *Benchmarking*.

3. UNA METODOLOGÍA PARA EL DISEÑO E IMPLANTACIÓN DE INDICADORES DE GESTIÓN

Siempre sobre la base del marco teórico definido por el documento, el diseño de indicadores de gestión en organismos públicos podría realizarse a través de una serie de etapas, las cuales, perfectamente diferenciadas, cuentan cada una de ellas con un objetivo propio y distinto al del resto.

Al objeto de que la aplicación de indicadores de gestión pueda resultar viable y sistemática en el tiempo, seguidamente formulamos, sobre la base del proyecto SINIGAL, desarrollado por un grupo de profesores de la Universidad de Granada con la colaboración de la Cámara de Cuentas de Andalucía, un protocolo de actuación para el diseño de indicadores, que consta de un conjunto de pasos, los cuales han de transcurrir, sucesivamente, en el orden que indicamos, puesto que el éxito en la ejecución de una fase cualquiera queda condicionado por la información –cuantitativa y cualitativa– generada por el resultado de la fase anterior.

Las mencionadas fases metodológicas presentan el siguiente detalle:

Fase I. Identificación de las actividades de desarrollo de los servicios

Fase II. Valoración del peso específico de las distintas actividades.

Fase III. Diseño de una primera batería de indicadores por actividades.

Fase IV: Discusión y validación de indicadores.

Fase V. Selección de la batería definitiva de indicadores.

3.1. FASE I. IDENTIFICACIÓN DE LAS ACTIVIDADES DE DESARROLLO DE LOS SERVICIOS

Con independencia del significado que los textos legales vinculen al término actividad, el primer paso de la metodología a emplear, que representa el sustento fundamental para el correcto desarrollo de las fases posteriores, consiste en seleccionar, inequívocamente, aquéllo que se desea medir, puesto que el desconocimiento de la realidad objeto de medición convierte en inviable cualquier tarea de captación de datos.

Extremadamente difícil, por no decir imposible, resultaría el diseño de cualquier instrumento de evaluación de la gestión de las entidades públicas sin tener nítidamente definida la parcela de la realidad que de las mismas se pretende controlar. Así, cuanto más detallada sea la descripción de los servicios y prestaciones que las entidades realizan, más precisión podrá lograrse en la construcción de herramientas para medir los resultados de la gestión.

Por lo general, el funcionamiento real de una entidad pública se basa en la ejecución de actividades que, llevadas a cabo en virtud de sus competencias y funciones, desembocan en la obtención de outputs y prestaciones finalistas que intentaremos medir y evaluar.

Esta primera conclusión, lejos de poner fin a la problemática que nos ocupa, representa una premisa fundamental de nuestro trabajo, puesto que nos obliga a pronunciarnos sobre el significado que, en la órbita de las entidades públicas, asignaremos al término actividad.

Bien entendido que nuestra postura en este tema únicamente pretende servir a los fines del presente documento, concebiremos las actividades de las entidades públicas como todas aquellas actuaciones de las mismas que consisten en acciones o intervenciones orientadas hacia la mejora en la calidad de vida de sus ciudadanos y/o hacia la cobertura de sus necesidades y demandas, que pueden materializarse tanto en prestaciones de servicios como en entregas de bienes materiales e inventariables.

A efectos prácticos, la identificación de las actividades podría basarse en el estudio de fuentes como las siguientes: a) normas legales reguladoras de las prestaciones de los servicios públicos de que se trate; b) manuales de funcionamiento de los servicios; c) relación de puestos de trabajo del organismo; d) memorias técnicas elaboradas por los responsables de los servicios; e) folletos de publicidad divulgados por la entidad para expresar la oferta de servicios a los ciudadanos; y f) entrevistas con el personal técnico encargado de la ejecución material de las prestaciones.

3.2. FASE II. VALORACIÓN DEL PESO ESPECÍFICO DE LAS DISTINTAS ACTIVIDADES

En cualquier entidad pública o privada, la fijación de un listado de actividades con un número determinado, no implica, ni mucho menos, que todas ellas ostenten la misma trascendencia en el marco de la gestión global de la misma. Así, por ejemplo, en la cuenta de pérdidas y ganancias de una empresa mercantil no todos los productos que vende tienen por qué suponer la misma repercusión en los ingresos, en los costes y, por ende, en el resultado.

Por tanto, los mecanismos de control que implante dicha empresa no prestarán idéntica atención a todos los productos, sino que pondrán especial énfasis en aquellos cuya incidencia en el resultado empresarial sea mayor, sencillamente porque los perjuicios derivados de la falta de control de un producto serán más notables para la empresa en la medida en que a dicho producto pueda imputarse un mayor porcentaje de los resultados alcanzados.

Trasladándonos al ámbito de las entidades públicas, si lo que pretendemos es diseñar un sistema de indicadores para evaluar su gestión, tendremos que prestar una mayor atención a aquellas actividades que sean consideradas más trascendentales en el conjunto de la gestión global de la entidad.

De ese modo, las actividades que presenten una mayor importancia necesitan más indicadores y, seguramente, más sofisticados, que aquellas otras cuyo peso específico sea menor o, en términos relativos, más pequeño que otro grupo de actividades consideradas principales.

Pero, al igual que en la fase anterior, esta idea no hace sino conducirnos a la necesidad de solventar otra cuestión, como es la forma de medir la “importancia” o trascendencia de una actividad en el marco de la gestión global de una entidad pública.

A este respecto, no existe un criterio único, sino que pueden emplearse varios. Para el caso de los organismos públicos, proponemos valorar el peso específico de las actividades en función de algunos criterios, entre los que destacan los siguientes:

- a) Número de usuarios que se benefician regularmente de los resultados de cada tipo de actividad, esto es, de las prestaciones de servicios y/o entregas de bienes en las que la misma se articula, puesto que a más beneficiarios más trascendente resultará la prestación de la actividad para la entidad.
- b) Cuantía de los costes incurridos como consecuencia de la ejecución de cada una de las clases de actividades, según un enfoque del coste completo o full cost, aplicando procedimientos de cálculo generalmente aceptados. Lógicamente, cuando los costes son más elevados, la relevancia de la actividad es también mayor.
- c) Número de personas que, trabajando al servicio de la entidad, emplean su tiempo en cada tipo de actividad que la misma realiza. La razón de ser de este criterio se encuentra en la incidencia del factor mano de obra en la determinación de los costes totales, por lo que existe una clara relación entre esta variable y la anterior.
- d) Número de horas-hombre dedicadas a cada clase de actividad de la entidad pública, por los mismos motivos que los indicados en el criterio anterior.

- e) Cuando resulte posible exigir tasa o precio público, importe de los ingresos recibidos de los ciudadanos a consecuencia de cada una de las actividades que se ejecutan en la misma.

3.3. FASE III. DISEÑO DE UNA PRIMERA BATERÍA DE INDICADORES POR ACTIVIDADES

Llegados a este extremo, disponemos de una tabla de actividades donde, además de estar identificadas cada una de ellas, también conoceríamos la importancia que, en función de la opinión de los encuestados, tiene cada una en el conjunto de la gestión de las Entidades públicas.

Así las cosas, hemos de proceder a confeccionar, actividad por actividad, aquellos indicadores de gestión que nos permitan evaluar la gestión individual de las actividades, bien entendido que debe tenerse siempre presente que el número de indicadores a diseñar para cada actividad dependerá, fundamentalmente, del peso específico que, producto de las puntuaciones asignadas, tengan las diferentes actividades.

De ese modo, las actividades en las que han de diseñarse indicadores más precisos son aquéllas con mayor importancia, mientras que para aquellas otras con baja trascendencia puede resultar válido un número más reducido de indicadores o bien indicadores más simples.

En cualquier caso, todos y cada uno de los indicadores que se diseñen deben cumplir una serie de requisitos que, definiendo su perfil más idóneo, garantizarían razonablemente la bondad de su contenido informativo y, por ende, la continuidad de su aplicación en las Entidades Públicas.

En relación con las propiedades exigibles a los indicadores, como ya adelantábamos, debe ponerse especial atención en diseñar indicadores que resulten operativos y aplicables, para lo que, en algunos casos, puede ser aconsejable sacrificar algunas características consideradas óptimas, en beneficio de la utilidad real de estos instrumentos de evaluación de la gestión.

En otras palabras, debe evitarse la definición de indicadores técnicamente próximos a la perfección, pero cuya aplicación resulta inviable dadas las limitaciones de medios humanos y materiales de las Entidades Públicas.

A propósito de esta decisión, conviene resaltar que, de entre las características definidas como óptimas para los indicadores de gestión, hemos dado preponderancia a dos de ellas, por entender que su repercusión en la aplicabilidad práctica de los indicadores es determinante. Dichas propiedades son las siguientes:

1. Representatividad, definida como la capacidad del indicador para representar lo más exactamente posible la realidad objeto de medición. Esta condición no coincide con ninguna de las propiedades enumeradas en el epígrafe tercero, puesto que no es una característica propiamente dicha. Sin embargo, su cumplimiento implicaría reunir los requisitos de fiabilidad, relevancia, objetividad, imputabilidad, oportunidad, y operatividad.
2. Factibilidad de cálculo, que es la posibilidad para la entidad pública de asignar valores al indicador con los sistemas de información económica actualmente disponibles.

Con todos estos fundamentos, en el seno de la entidad pública debe confeccionarse una batería inicial de indicadores. Esta lista de indicadores, que en ningún caso debe interpretarse como cerrada, representará el documento de trabajo fundamental para las posteriores fases.

Siempre pretendiendo potenciar la aplicabilidad real de los indicadores, es imprescindible que los mismos cuenten con el mayor grado de aceptación posible entre los implicados en el proceso de evaluación de la gestión de las entidades públicas, que van desde los encargados de su cuantificación hasta los responsables técnicos, directivos y demás usuarios.

3.4. FASE IV: DISCUSIÓN Y VALIDACIÓN DE INDICADORES

Una vez convocado el grupo de expertos para la discusión de los indicadores, debe seleccionarse la técnica a seguir para validar los indicadores.

A tal fin, uno de los procedimientos más recomendables obedece a la denominada Técnica de Grupo Nominal. Esta técnica se basa en plasmar desde el principio, por escrito, qué es lo que se pide a los participantes, y en que éstos, también por escrito, reflejen sus ideas de manera independiente y sin comunicación alguna entre ellos, procediendo posteriormente a la discusión de las mismas.

Proponemos que cada uno de los intervinientes valore, de cero (valor mínimo) a diez (valor máximo) la representatividad, mientras que la factibilidad de cálculo sea presentada como una variable dicotómica, es decir, que los participantes pueden responder que sí o, alternativamente, que no pueden cuantificar los indicadores.

Dadas las peculiaridades de las Entidades Públicas, admitimos, no obstante, que todos los participantes puedan realizar modificaciones a la lista de indicadores previamente elaborada por el grupo de investigación, pudiendo surgir, entonces, cambios importantes, como la inclusión de nuevos indicadores, la reformulación de algunos o, incluso, la eliminación de otros previamente considerados.

Obtenida la valoración por todos y cada uno de los intervinientes en el proceso, abordamos la discusión de aquellos indicadores en los que la puntuación asignada, para la representatividad y para la factibilidad de cálculo, sea más divergente, es decir, en los que exista mayor grado de heterogeneidad en las valoraciones.

Finalmente, como producto de este intercambio de ideas, permitimos a los participantes en la reunión que modifiquen las valoraciones inicialmente asignadas, que añadan nuevos indicadores o que eliminen algunos de los ya existentes, terminando así la mencionada técnica del grupo nominal con una batería de indicadores razonablemente consensuada entre los miembros del grupo de trabajo.

3.5. FASE V. SELECCIÓN DE LA BATERÍA DEFINITIVA DE INDICADORES

Una vez discutidos y validados los indicadores tanto en las sesiones de trabajo, y siempre en referencia a su representatividad y factibilidad de cálculo, podrían diferenciarse dos grupos, a tener en cuenta:

1. Indicadores que gozan de un grado de consenso muy alto entre los participantes, tanto respecto a su representatividad como respecto a su factibilidad de cálculo.
2. Indicadores que no cuentan con un grado alto de respaldo de los participantes en el proceso, bien respecto de una de las dos cualidades, bien respecto de las dos.

Es indiscutible que los indicadores pertenecientes al primer grupo deben seleccionarse, sin más, para la batería definitiva, toda vez que son apropiados para medir la realidad y, al mismo tiempo, pueden calcularse de manera razonablemente exacta con los medios disponibles, todo ello según la opinión de los expertos convocados.

Pero, con independencia de lo anterior, hemos de adoptar una decisión para aquellos indicadores que no cuentan con ese grado de aceptación entre los intervinientes en el proceso, puesto que se plantean dos alternativas, como son la inclusión en la batería definitiva de indicadores o la exclusión definitiva de la misma.

A su vez, para tratar este problema podemos adoptar dos enfoques. El primero consistiría en aplicar la metodología de forma estricta, es decir, prescindir de incluir los indicadores del segundo grupo, por entender que si no reúnen el 100% de aceptación no resultan adecuados para evaluar la gestión de las entidades públicas.

Una segunda opción, que juzgamos más apropiada, permitiría la inclusión de algunos indicadores del segundo grupo, aplicando así la metodología de una forma flexible.

Tras adoptar esta segunda modalidad, debe fijarse el Umbral de Significación, es decir, aquel porcentaje de aceptación que debe tener un indicador, aún sin contar con el apoyo del 100% de los participantes, para ser incluido en la batería definitiva.

Bajo tal enfoque, pueden incorporarse todos aquellos indicadores que cumplan, simultáneamente, las dos condiciones siguientes:

1. Recibir el respaldo del 100% de los participantes en una de las dos cualidades, la representatividad o la factibilidad de cálculo.
2. Reunir la opinión favorable de un porcentaje mínimo -generalmente 2/3- respecto de la otra cualidad.

De este modo, podrían lograrse una batería de indicadores posiblemente más amplia y, al mismo tiempo, que mantiene la filosofía de trabajo empleada en la metodología que describe este documento. Respecto a la fijación del porcentaje mínimo, es función del grado de heterogeneidad de las opiniones recibidas de los participantes en la técnica del grupo nominal, de forma que, según la diversidad obtenida, podría haberse situado por encima o por debajo de los 2/3.

6. VERIFICACIÓN Y GESTIÓN DE LA INFORMACIÓN DE INDICADORES

6. VERIFICACIÓN Y GESTIÓN DE LA INFORMACIÓN DE INDICADORES

	<i>Página</i>
6.1. Introducción	287
6.2. La Oportunidad en la Disponibilidad de la Información	288
6.3. La Revisión de la Información sobre Indicadores	291
6.4. La Gestión de la Información proporcionada por los Indicadores	300
6.5. La gestión de la información de indicadores aplicada a los controles de Eficacia, Economía, Eficiencia y Calidad	304
6.5.1. La determinación del Plan de Relevancia respecto a los Indicadores de Economía, Eficacia y Eficiencia y Calidad	305
6.5.2. Análisis de Eficacia	306
6.5.3. Análisis de Eficiencia	308
6.5.4. Análisis de Economía	311
6.5.5. Análisis de Calidad	316

6.1. INTRODUCCIÓN

Una cuestión previa a dilucidar antes de comenzar con este capítulo debe referirse a qué se quiere decir cuando se utiliza el término “**control**”.

Entre los primeros conceptos para su definición se encuentran los de *comprobación, fiscalización, inspección, regulación, etc.*, presentando todos ellos aspectos significativos de lo que habitualmente se quiere expresar cuando se utiliza este sustantivo.

Posiblemente podría resumirse el conjunto anterior en un vocablo como *revisión*, entendida como estudio de una información. Llegados a este punto surge el interrogante de para qué hacer esa revisión, y de la respuesta que se le ha venido dando cabe mencionar dos grandes grupos de opinión: aquéllos que entienden el control desde un punto de vista que puede llamarse **estricto** y los que hablan de control desde una posición más abierta o global que puede ser denominada como visión **amplia** del concepto.

Desde la perspectiva “estricta” el control haría referencia a la **verificación de datos (o de información en sentido genérico)**, entendiendo dicha verificación como el conjunto de técnicas que permiten dotar de fiabilidad a dicha información.

Desde el punto de vista “amplio” el concepto haría referencia no sólo a ese aspecto de verificación de los datos sino que implicaría lo que podrían denominarse “acciones de respuesta” ante la información que se está controlando.

La distinción entre un enfoque y otro no es una cuestión desdeñable sino que implica una “morfología” de la actuación en el seno de cada organización (entendido el término “morfología” como conjunto de acciones que lleva implícito un protocolo determinado), un posicionamiento determinante tanto desde un punto de vista práctico como teórico.

En este trabajo, atendiendo a su vocación de referente, de marco para desarrollos posteriores, se utilizará el término en su doble aspecto, tanto en lo relativo a su concepto como elemento de evaluación de la fiabilidad de la información como en su

vertiente de reacción ante el estudio de la misma. Asimismo, debe tenerse en cuenta el factor tiempo en cuanto determinante efectivo de las posibilidades de respuesta ante la información que se ofrece a los diversos gestores.⁽¹⁾

En su primer aspecto el estudio hace referencia a la revisión de la información en cuanto a su control se refiere mediante la utilización de las correspondientes técnicas que sólo brevemente se mencionarán en este trabajo.

Desde el segundo punto de vista, es decir, la gestión de la información sobre indicadores, será fundamental la consideración de la determinación de responsabilidades.

6.2. LA OPORTUNIDAD EN LA DISPONIBILIDAD DE LA INFORMACIÓN

La variable temporal siempre es determinante para efectuar un uso adecuado de la información, para que la misma sea útil, pero en el caso de la relativa a indicadores esa importancia se agudiza⁽²⁾.

Como en tantos otros aspectos, no existe una pauta axiomática aplicable a todas las situaciones, a todas las organizaciones y a todos los procesos productivos, que determine “a priori” cuáles son los momentos de presentación de la información ni los intervalos que debe abarcar.

No obstante, sí parece posible determinar unas recomendaciones⁽³⁾ en relación con esa obtención de información que garanticen una proximidad temporal suficiente como para poder actuar en un plazo razonable⁽⁴⁾.

⁽¹⁾ Suele ser relativamente habitual la presentación de datos sobre indicadores, costes, etc. en fechas muy posteriores a la de referencia de esos datos, con lo que se elimina la posibilidad real de actuar para la inmediata corrección de las desviaciones que sobre las acciones óptimas se han ido produciendo.

⁽²⁾ Debe tenerse en cuenta que se está diseñando un sistema de indicadores no como se utiliza a veces, sobre todo en sectores políticos, en el sentido de análisis “a posteriori” (a veces con desfases temporales de varios años) de unos resultados que serán objeto de alabanza o crítica, sino que se intenta conformar una herramienta de gestión, de ahí el título del documento, y esa gestión podría decirse que es diaria. Así, se intenta configurar una herramienta de reacción ante una situación que se está produciendo y que si no se corrige no mejorará, luego el conocimiento de esa situación debe ser lo más inmediato posible.

⁽³⁾ Estas recomendaciones se dirigen, en este caso, a usuarios internos de la organización.

⁽⁴⁾ Vuelve a insistirse en el carácter de mínimos en relación a las propuestas que aquí se efectúan, lo que implica que nada se opone a que esos plazos se acorten, sino que indican que, “al menos” deben cumplirse dichos plazos.

La primera recomendación consiste en la obtención de información basada en datos históricos para periodos anuales, estimándose como plazo razonable el de treinta días siguientes a la terminación del periodo a analizar.

Así, la información referida al “año académico” en una Universidad, y suponiendo que el mismo está comprendido entre el 1 de octubre del año x y el 30 de septiembre del año $x + 1$, debería presentarse antes del 31 de octubre del año $x + 1$. La información referida a un ente que analiza sus resultados de acuerdo con el año natural debería obtenerse antes del 31 de enero posterior al año analizado.

A nadie se le escapa que, no obstante la cierta proximidad en la obtención de información (30 días después de terminar el periodo que se analiza), las posibilidades de reacción en entes sometidos a un proceso presupuestario cerrado con anterioridad implicaría una limitación que puede calificarse de “fuerte” en relación con las respuestas a plantear por el estamento gerencial del ente o por las autoridades legislativas o ejecutivas encargadas de conformar dichos Presupuestos.

La segunda recomendación consiste en la obtención de información de indicadores con tiempo suficiente como para poder utilizar esa información en el proceso de discusión presupuestaria previa al proyecto que se presente ante los órganos competentes para su aprobación. Con carácter general, esa información deberá obtenerse antes del 31 de julio de cada año natural y deberá ser confirmada o corregida antes de la presentación de los correspondientes proyectos de Leyes de Presupuestos así como después de producirse dicha presentación si se observaran diferencias suficientemente significativas respecto a los datos inicialmente considerados.

Será necesario⁽⁵⁾ disponer de información con un cierto grado de anticipación respecto (al menos) a la discusión del anteproyecto de ley de presupuestos de cada año, más concretamente, respecto al momento de discusión de los contenidos presupuestarios entre la Dirección General de Presupuestos y los distintos órganos administrativos o, en su caso, entre los órganos similares de la Administración Local y Autonómica.

Con el fin de lograr una mayor potencia de análisis de la información obtenida del sistema, el contenido de esa información utilizable en el proceso de discusión presupuestario deberá conformarse de acuerdo con la que se haya generado hasta ese mo-

⁽⁵⁾ Esta cuestión será estudiada con más detalle en el apartado correspondiente a los Cuadros de Mando.

mento y su proyección respecto al resto del periodo considerado, teniendo en cuenta las variables estacionales, de corrección monetaria, de variaciones estructurales, etc. que se puedan producir en el resto del periodo del que se pretende obtener información.

La tercera recomendación consistirá en la utilización (en los casos en que sea posible) de información referida a datos estándares o “a priori” con el tiempo de antelación suficiente como para poder efectuar una adecuada planificación de la actividad económica a desarrollar.

Esta propuesta pretende utilizar información con datos “a priori” como técnica habitual en el desarrollo de gestión de las entidades productivas que componen el Sector Público, remitiendo esta cuestión, sobre todo en lo referente a sus dificultades de implantación, a lo dicho anteriormente.

La información de este tipo debería estar disponible para los gestores de la organización a lo largo del segundo trimestre de cada ejercicio en relación con los datos previstos para el ejercicio siguiente: si se trata de obtener indicadores para el ejercicio $x + 1$ se deberá disponer de esa información a priori el segundo trimestre del ejercicio x .

A 31 de diciembre del año x se producirán los ajustes oportunos en la previsión inicial.

Cada vez que se produzca una variación significativa se procederá a efectuar las correcciones oportunas en las previsiones.

Parece evidente que la introducción de estas formas de actuar, sobre todo en lo referente al factor tiempo, implicará, necesariamente, cambios profundos en la gestión de información en comparación con lo que hasta ahora ha venido ocurriendo en el ámbito al que se hace referencia y que, como consecuencia, el camino a recorrer puede presentar dificultades; no obstante, aun considerando esas dificultades, parece necesario cambiar la actual forma de gestión que impide, como consecuencia en muchas ocasiones de los “gaps” temporales entre la producción del hecho y la obtención de esa información, una reacción oportuna por parte de los gestores y de los demás usuarios de la información.⁽⁶⁾

⁽⁶⁾ Los distintos estamentos usuarios de información parecen suficientemente complacidos con observar “lo que ha pasado” aunque eso que “ha pasado” se produjo uno o dos años antes. Es preciso cambiar esa forma de enfocar los logros de la información considerando la obtención de la misma como un fin en sí mismo y manifestar rotundamente que esa información pierde casi toda su validez si se examina con tanto retraso.

Podrían seguir dándose recomendaciones más o menos estrictas sobre presentación de la información en relación con el tiempo pero posiblemente las aquí señaladas enmarquen suficientemente, sobre todo hagan reflexionar sobre la importancia fundamental de la obtención de información que sea relevante desde el punto de vista temporal, el problema, debiéndose, en todo caso, atender a las particularidades que en cada caso aparezcan.

La comprobación de que la información que se maneja en cada ente ha sido obtenida dentro de los intervalos temporales ya señalados, la consiguiente explicación de los retrasos, etc., constituyen el primer paso en el proceso de control entendido como revisión estricta de dicha información.

6.3. LA REVISIÓN DE LA INFORMACIÓN SOBRE INDICADORES

Como ya se ha dejado entrever con anterioridad no es objetivo de estas páginas desarrollar un sistema de auditoría para el caso concreto de la información sobre indicadores, aspecto éste suficientemente estudiado tanto en el ámbito del Sector Privado como en el del Sector Público, sino introducir brevemente algunos aspectos que, a la vez que recordatorio de otros fundamentales de esas técnicas, determinen suficientemente las cuestiones esenciales que hacen particular el estudio de indicadores en comparación con el análisis de otros outputs del sistema de información de una organización.

Para centrar el problema, sobre todo teniendo en cuenta a los neófitos en esta materia y remitiendo a la bibliografía que se incluye para un estudio más “técnico” de estos aspectos, podría decirse que en la revisión de los estados de información sobre indicadores desde el punto de vista de una auditoría de los mismos referida no a los aspectos que ponen de manifiesto esos indicadores sino a la fiabilidad de los datos que contienen, se tendrían que contemplar, al menos, las siguientes variables: relevancia de la información tanto desde el punto de vista del contenido como desde la perspectiva temporal (en definitiva, que la información se presente en tiempo y forma) y que los datos en que se concreta se encuentren suficientemente respaldados por los antecedentes que manejan otros sistemas de información o los soportes básicos en que se materialicen y que pueden aludir tanto a unidades de referencia internas como externas a la propia organización.⁽⁷⁾

⁽⁷⁾ Para la correcta determinación de un sistema de indicadores deberían tenerse en cuenta todas las características señaladas en el capítulo 3, estudiándose aquí en concreto aquéllas que se consideran decisivas desde el punto de vista de las técnicas de auditoría de la información.

En cuanto a la relevancia formal de la información se determinará en cada caso teniendo en cuenta las especificaciones que cada organización requiera, remitiendo para aspectos más concretos a lo que se dirá en el capítulo siguiente referido a los “Cuadros de Mando” y, en general, al conjunto de información básica a manejar por cada ente.

Una vez señalados brevemente los aspectos relacionados con la relevancia formal y temporal se va a hacer mención a continuación a cuestiones concretas referentes a la auditoría propiamente dicha de la información manejada en cuanto a la fiabilidad de la misma.

Una cuestión previa desde el punto de vista práctico es la necesidad de tener en cuenta que se trata de auditar un nuevo sistema de información, lo que conlleva implícitamente el planteamiento de la pregunta de si esa circunstancia determina el desarrollo de técnicas particulares o son aplicables los protocolos habituales desarrollados para el examen de los estados financieros tradicionales.⁽⁸⁾

En principio, salvo casos excepcionales, cabe decir que las técnicas a desarrollar serán las habituales para el examen de los demás sistemas de información de cada ente, si bien las fuentes de información puede que no sean las tradicionales en esos exámenes en todos los casos.⁽⁹⁾

No obstante, esas circunstancias no parecen suficientes como para considerar que deben aplicarse técnicas diferentes en el estudio sino que bastará con una adecuada adaptación de las tradicionales.

Cabría también plantearse si las unidades que realizan las labores de auditoría en cada organización, tanto desde un punto de vista interno como externo, deben ser las mismas que realizan la auditoría de la información financiera.

Podrían plantearse diferentes respuestas dependiendo de la posición de partida que se adopte y, posiblemente, todas las respuestas podrían ser igualmente válidas dependiendo de los recursos que se apliquen para su consecución; no obstante, en este trabajo se ha optado por la adaptación de las técnicas habituales normalizadas y

⁽⁸⁾ Debe recordarse que en estos momentos se está haciendo mención a técnicas de auditoría financiera en cuanto al estudio de fiabilidad de datos y no a técnicas de auditoría operativa o de gestión.

⁽⁹⁾ Existirán sistemas fuente de información relativos, por ejemplo, a unidades físicas de distribución o de producción que posiblemente no hayan sido considerados en los habituales estudios de auditoría.

ahora se recomienda la adaptación de las unidades, de las personas en suma, que van a realizar esas labores auditoras.

Se deberán confeccionar planes específicos de formación para que las personas encargadas del examen de la información sobre indicadores posean conocimientos suficientes para realizar estudios de calidad, incluyendo dichos planes un doble planteamiento:

1. Conocimiento general del nuevo sistema de indicadores en cuanto a su planteamiento global, que se realizará mediante el estudio y discusión de este documento y de otros que versen sobre dicha materia.
2. Conocimiento concreto del sistema de indicadores de cada organización por parte de las unidades de auditoría de cada ente.

Así, en lo referente a las auditorías externas de ámbito estatal, la Intervención General de la Administración del Estado deberá atender a la formación de carácter general tanto de su personal como del personal de cada organización y colaborará en la formación particular de cada sistema concreto.

Una cuestión fundamental en este sentido consiste en determinar adecuadamente cuáles son los sistemas fuente de los que se obtiene información por parte del sistema de indicadores.

El primer problema en relación con este aspecto se deriva de la heterogeneidad de los sistemas fuente. En efecto, esa heterogeneidad condiciona el análisis de auditoría en un doble sentido:

- a) Por una parte, la fiabilidad de los datos fuente incluirá sistemas que habitualmente no son conocidos por los auditores (piénsese en la valoración de datos provenientes de sistemas de producción en relación con unidades físicas, rendimientos, etc.).
- b) Por otra parte, la fiabilidad de los datos que proporciona el sistema fuente puede no haber sido contrastada por los sistemas de auditoría tradicionales de la organización.

Una de las consecuencias que se deduce de lo dicho hasta ahora es la necesidad de ser especialmente cuidadosos con la utilización de datos agregados provenientes

de sistemas de información que no suelen ser especialmente conocidos sino por los gestores de dichos sistemas, lo que condiciona, y alerta, sobre la verificabilidad de las informaciones que de los mismos provienen.

Se hace necesario, por tanto, especializar el análisis de auditoría, particularizar su contenido, en relación con los medios tradicionales de examen de información recogida en estados contables, lo que provoca la conveniencia de establecer dos niveles de prácticas de auditoría de la información manejada por el sistema de indicadores.

Por un lado se deberá constatar si los procesos de obtención de información por parte del sistema fuente son adecuados y, por otro, se deberá proceder al estudio de la fiabilidad de los datos que obtiene el sistema de indicadores.

Las fases del proceso pueden resumirse en:

- 1. Identificación de todos los sistemas de gestión⁽¹⁰⁾ que proporcionan información al sistema de indicadores de gestión.**
- 2. Estudio de los sistemas de gestión fuente para determinar el grado de fiabilidad de la información que manejan.**
- 3. En el caso de que esos sistemas de gestión vengán siendo auditados se deberá incorporar para su análisis de verificabilidad el nuevo conjunto de información que esos sistemas generarán para el sistema de indicadores.**
- 4. En el caso de que esos sistemas de gestión no sean auditados o no se considere suficiente el grado de fiabilidad que manifiestan para la información a manejar por el sistema de indicadores se deberá proceder al estudio individualizado de dichos sistemas, en definitiva, al estudio de los mismos en cuanto a:**

⁽¹⁰⁾ Cuando aquí se habla de estudiar los sistemas de gestión de la organización no se está haciendo referencia a la verificabilidad de si esos sistemas son los que deben remitir información o si la información que se les demanda es más o menos lógica, aspectos que se habrán determinado en la fase de análisis de la organización y que serán contrastados en el estudio concreto del control de la gestión, sino que se está haciendo referencia a la necesidad de tener perfectamente identificados esos sistemas a los que ahora se les pide que suministren información al sistema de indicadores.

4.1. Datos de entrada

4.2. Proceso de esos datos

4.3. Outputs de información obtenidos

- 5. Estudio del sistema de indicadores de gestión en sí en cuanto al proceso de la información de entrada al sistema.**
- 6. Estudio del sistema de indicadores en cuanto a la obtención de outputs de información.**

Debería, probablemente, tenerse en cuenta que además de los sistemas de información a los que se ha venido haciendo referencia hasta ahora y que cabe denominar “sistemas de información internos a la organización”, podrían, de hecho así ocurrirá en muchos casos, existir datos manejados por el sistema de indicadores que provienen de fuentes externas a la misma.⁽¹¹⁾

En estos casos las posibilidades de verificación pueden ser mucho menores, constituyendo el punto fuerte del análisis la fiabilidad de la organización fuente.

En ese sentido tampoco pueden establecerse pautas generales. Valga como ejemplo la diferente fiabilidad que podría ofrecer la información procedente de un órgano oficial en comparación con la obtenida a partir de la información de una agrupación empresarial o la derivada de una empresa concreta suficientemente auditada: en principio no podría establecerse una valoración de cuál de esas informaciones posee un mayor grado de verosimilitud, pudiendo ocurrir que los datos de la empresa particular llegaran a ser más fiables que los de la agrupación o los del mismo órgano oficial.

La conclusión conduce a que cada caso particular debe ser convenientemente estudiado si no se quiere caer en interpretaciones erróneas en aspectos tan sensibles como los de comparaciones con agentes externos.

Existirá un “sector frontera” en el estudio de los sistemas fuentes entre los que se podrían considerar internos y externos a la propia organización: los que correspon-

⁽¹¹⁾ Se está haciendo referencia al caso de indicadores que se obtienen, por ejemplo, como consecuencias de aplicación de técnicas de “benchmarking”.

derían a valoraciones, por ejemplo de calidad o de impacto, obtenidas mediante estudios estadísticos de usuarios de los productos de la organización.

En principio, estas informaciones serán consideradas como provenientes de sistemas internos siempre que su obtención se haya basado en estudios realizados o encargados por la propia organización, en que se pueden revisar específicamente las técnicas de muestreo aleatorio determinantes del estudio. En caso contrario, cuando el dato estadístico provenga de agentes ajenos a la organización, se considerará que pertenecen al grupo de sistemas externos.

Una cuestión fundamental que no es habitualmente recogida en la praxis de auditoría del Sector Público viene referida a la necesidad de verificación de los procesos informáticos que, de modo general, puede concretarse en los dos aspectos más sensibles de los mismos: la fase de proceso y agregación de datos y la de comunicación de los mismos entre dos sistemas intercomunicados.

Simplemente se pretende aquí llamar la atención sobre esta cuestión sin entrar en detalles que escapan claramente de los objetivos de este trabajo, señalándose, precisamente, la importancia de la “corrección” de las magnitudes agregadas manejadas en el sistema de indicadores, que es especialmente vulnerable en ese sentido.

A modo de resumen de lo hasta ahora dicho puede concluirse que la realización de un estudio profundo de los sistemas fuente tanto respecto a la información proporcionada como a los procesos que conducen a que dicha información se obtenga con la suficiente fiabilidad por parte del sistema de indicadores constituye un factor esencial en la correcta interpretación que se efectúe sobre los datos proporcionados por el sistema de indicadores y que su consecución debe pasar necesariamente por la realización de los correspondientes protocolos de trabajo que deberán ser especialmente intensivos en las primeras etapas de desarrollo del sistema de indicadores.

La anterior conclusión implica la conveniencia, o tal vez mejor la necesidad, de determinar si los plazos de realización de los análisis de auditoría deben conllevar o no diferencias en relación con los demás procesos de auditoría habituales en toda organización.

Como aproximación al problema y siguiendo, una vez más, la habitual tónica de señalar mínimos necesarios de cumplimiento, puede decirse que los procesos de análisis de auditoría del sistema de indicadores en relación con la fiabilidad de la in-

formación que posibilitan, deben presentar los siguientes hitos o incidencias temporales:

1. **En el momento de puesta en marcha del sistema se procederá a una revisión exhaustiva de la información producida por los sistemas fuente llegando, en los casos en que así se requiera, a una revisión específica de la información de entrada al sistema fuente así como a los procesos de agregación que en relación con el sistema de indicadores en ese sistema fuente se produzcan.**
2. **Una vez que se ha producido la “puesta en marcha” del sistema de indicadores las revisiones, tanto de los sistemas fuente como del propio sistema de indicadores, los plazos de realización de auditorías deberían recortarse sensiblemente en relación con los habituales (en muchos casos referidos al año natural) de las demás prácticas de auditoría, recomendándose, como regla general, la realización de auditorías periódicas sobre el conjunto de la información incidiendo en aquellas facetas que, bien por su importancia cualitativa o cuantitativa, bien por su “sensibilidad al error”, requieren una mayor intensidad en su control.**
3. **En un plazo de tiempo relativamente corto como, por ejemplo, seis meses se procederá a una revisión completa de todo el sistema.⁽¹²⁾**

Por supuesto, los plazos aquí mencionados deben ser entendidos en el marco de un estudio global como éste, en el que se pretende abarcar un conjunto prácticamente ilimitado o, al menos, muy heterogéneo de entes y situaciones, lo que conduce necesariamente a propuestas generales o de mínimos que a pesar de esa condición, pueden incluso rebajarse en función de las prácticas concretas de cada organización.

La conclusión del análisis de auditoría realizado con los condicionamientos que hasta ahora se han ido señalando debe ser, como en cualquier otro proceso similar, su plasmación en un *informe de auditoría* que especifique si el equipo que la reali-

⁽¹²⁾ Por supuesto, a nadie se le escapa que cuando se hacen referencias en el ámbito de las técnicas de auditoría a cuestiones como “revisión total”, “globalidad”, etc., siempre se está relacionando con estudios estadísticos que no comprenden exactamente revisiones de todas y cada una de las transacciones realizadas.

za ha obtenido una evidencia suficiente como para emitir una opinión acerca de la fiabilidad de los datos manejados por el sistema y el grado de esa fiabilidad descrito según los protocolos que en cada caso se establezcan.

Esta aproximación genérica al problema, intentando encuadrar las auditorías del sistema de indicadores en el marco global de los procesos de auditoría generales de la organización no debe ocultar, sin embargo, las inevitables diferencias que dicho proceso manifiesta en relación con procesos semejantes.

En ese sentido, y referido concretamente al informe en sí, parece necesario señalar que el mismo deberá ser similar al de los otros procesos en sus aspectos formales cuando se hace referencia a la realización de los estudios que se han señalado anteriormente como de todo el sistema.

En relación con lo que se ha denominado más arriba “auditorías periódicas”, concepto que posiblemente se entendería mejor si se concretara como “auditorías permanentes rotativas”, cabe señalar que expresarán en los informes en que se manifiesten aspectos muy concretos referidos al sistema o ámbitos del sistema analizado.

Esos análisis incluirán un informe similar al que de modo totalmente orientativo se acompaña a continuación, expresando con suficiente detalle cuáles son las circunstancias que determinan que ese análisis ha producido los resultados que se explicitan, señalando, en su caso, los problemas detectados en la revisión del sistema fuente concreto y desarrollando los cambios que se hacen necesarios para conseguir que la información producida por dicho sistema sea coherente con la que se desea obtener por parte del sistema de indicadores.

Una vez elaborado el Informe se dará traslado al menos, a los siguientes estamentos de la organización:

1. Responsable del sistema de indicadores
2. Responsable del sistema de gestión fuente sobre los aspectos del informe que afectan a su propio sistema
3. Staff de Dirección General.

Se acompañan cuadros de carácter indicativo.

**INFORME DE AUDITORÍA DE LA INFORMACIÓN
DEL SISTEMA DE INDICADORES DE GESTIÓN**

SISTEMA DE GESTIÓN ANALIZADO

**ACCIONES CORRECTORAS A REALIZAR EN BASE A LAS DEFICIENCIAS
OBSERVADAS**

- Sobre la entrada de datos al Sistema de Gestión Fuente
- Sobre el proceso de datos por el Sistema de Gestión Fuente
- Sobre los procesos de agregación en el envío de datos del Sistema de Gestión

**UNIDADES IMPLICADAS EN LA CORRECCIÓN.
CALENDARIO DE REALIZACIÓN**

**INFORME DE AUDITORÍA DE LA INFORMACIÓN
DEL SISTEMA DE INDICADORES DE GESTIÓN**

REFERENCIA:

FECHA DE PRESENTACIÓN:

RESPONSABLE:

FECHA INICIO AUDITORÍA:

FECHA FIN AUDITORÍA:

RESPONSABLE:

SISTEMA DE GESTIÓN FUENTE ANALIZADO

RESULTADOS DEL ANÁLISIS

- Datos de la Muestra Analizada
- Valoración
- Deficiencias

6.4. LA GESTIÓN DE LA INFORMACIÓN PROPORCIONADA POR LOS INDICADORES

En el apartado anterior se ha estado haciendo referencia al control habitual de la información en cuanto a su fiabilidad, configurándose dicho control como condición básica para poder “trabajar” con esa información, para garantizar que los datos que se manejan disponen de la suficiente consistencia como para poder operar con ellos.

Ahora se va a hacer referencia a otro aspecto que entra de lleno en el ámbito del análisis de la información, en definitiva, en la *gestión de los outputs obtenidos por el Sistema de Indicadores*.

Para que se comprenda mejor lo que se quiere expresar puede hacerse la comparación con los datos producidos por el sistema de Contabilidad Financiera en el que, como outputs del mismo, se obtiene, por ejemplo, un Balance de Situación o un movimiento de la cuenta de Proveedores. Una cosa es la revisión de esos datos verificándolos y otra es el estudio que en base a dicha información puede obtener el analista financiero sobre la situación patrimonial de la organización o su política comercial de aprovisionamiento. A ese tipo de control citado en segundo lugar, al estudio de la información, a la comparación en muchos casos con aplicación de técnicas de *benchmarking*, **a la obtención de conclusiones útiles para la gestión** es a lo que se va a hacer referencia en este apartado.

En los capítulos anteriores de este estudio se ha descrito una gran variedad de indicadores, habiéndose señalado, dentro de una opción posibilista, que, al menos en una primera fase, se debería optar por trabajar con indicadores de Eficacia, Eficiencia, Economía y, hasta donde sea posible, de Calidad.

A ellos van a ir referidas las páginas que siguen, sin menoscabo de la indicación sobre la necesidad de incorporar en fases sucesivas dentro de un proceso estratégico convenientemente planificado un espectro mucho más amplio de indicadores y, en consecuencia, de los pertinentes análisis sobre los mismos.

¿Cuál es el objetivo básico que se pretende con este tipo de análisis?

Como primera respuesta cabría señalar que consistiría en la obtención de lo que podría denominarse “claves de gestión”. **Dichas claves de gestión pueden enten-**

derse como unidades elementales de información que permiten, o que deberían permitir, en un examen inmediato efectuado por los estamentos a los que van dirigidas determinar una serie de conclusiones que motivaran una reacción de la organización, bien del conjunto, bien de órganos concretos, que condujera a una mejora en dicha gestión.

Tal y como se ha explicado, no existen grandes diferencias entre el objetivo básico del análisis de los indicadores de gestión y los objetivos de los demás sistemas de gestión de la organización, tal vez porque todo sistema de información pretende la utilización de sus outputs con un espíritu de mejora.

Sí pueden señalarse como diferencias en la definición de ese objetivo dos aspectos particulares aunque, posiblemente, no privativos del sistema de gestión de indicadores: por una parte, la consideración de la organización como un subconjunto en el que se reflejan los aspectos de la gestión de la organización, (que se irán aclarando según se avance en este capítulo) y, por otra parte, la expresión concreta de elementos puntuales de información en periodos operativos que provocarán, o deberían provocar, mediante el desarrollo de los correspondientes protocolos, la reacción inmediata de la organización.

Como puede comprobarse, hasta ahora se ha hecho referencia al análisis de la información por parte, exclusivamente, de los gestores internos del ente. Por supuesto, el análisis de la información proporcionada por el sistema de indicadores de gestión será realmente el output demandado⁽¹³⁾ por los “otros usuarios” de la información a los que se ha hecho referencia en los primeros capítulos de este trabajo⁽¹⁴⁾.

¿Cuál es la unidad encargada de realizar el Análisis de la Información producida por el sistema de Indicadores de Gestión?

En una primera aproximación al problema la respuesta debe ser: la Unidad encargada de la gestión de dicho sistema de indicadores.

Pero la respuesta no debe quedar ahí. Es fundamental, como se ha venido repitiendo a lo largo de este trabajo, tener en cuenta en el uso de esta información dos factores que se complementan: el factor tiempo y la correcta definición de protocolos de actuación ante la información que se recibe.

⁽¹³⁾ No la mera información obtenida de manera inmediata por el sistema.

⁽¹⁴⁾ Sociedad, Estamentos Políticos, etc.

Como puede deducirse fácilmente los dos factores contribuyen a que se haga un uso adecuado de la información obtenida que debe conducir a una **reacción inmediata por parte del staff directivo de la organización**.

En efecto, si la información no se produce en el tiempo requerido y/o no es conocida inmediatamente por la Dirección General de la organización, el estamento con capacidad para la toma de decisiones, la importancia de esa información habrá disminuido considerablemente.

Ya se ha hecho referencia con anterioridad al factor tiempo, lo que, evidentemente, es trasladable a este apartado del análisis como acción inmediata posterior a la obtención de información, pero se hace necesario determinar expresamente quién o quiénes, cómo y cuándo deben recibir el análisis de la información para, sobre todo, actuar en consecuencia.⁽¹⁵⁾

Debe constituirse, en ese sentido, un grupo al nivel más alto (deberá estar presente necesariamente el Director General, Presidente o cargo similar del ente) en el que estén representados todos los órganos de la organización a través de los responsables de las diferentes áreas, así como, naturalmente, el responsable del sistema de gestión de indicadores.⁽¹⁶⁾

La periodicidad de dichas reuniones se establecerá de acuerdo con los criterios señalados para la obtención de información por parte del sistema de indicadores, pero, en todo caso, no deberían tener lugar en plazo superior a tres meses desde la anterior.

En todo caso, en la reunión del Comité de Gestión de Indicadores⁽¹⁷⁾ se presentará por parte del responsable del Sistema de Gestión el correspondiente informe que ver-

⁽¹⁵⁾ Se insiste repetidamente en este aspecto de la acción-reacción en periodos lo más breve posibles porque es una práctica relativamente habitual, tanto en el Sector Privado como en el Público, considerar que la obtención de información es un fin en sí mismo, lo que puede conducir al manejo de información muy poco relevante desde el punto de vista temporal. La práctica de obtener información en periodos no relevantes debe ser completamente erradicada, en caso contrario no se estará realizando gestión alguna, se estará examinando la "historia" de la organización.

⁽¹⁶⁾ La estructura de la que aquí se habla es de carácter mínimo, pudiendo incorporarse al grupo además todas las personas que se estime conveniente.

⁽¹⁷⁾ Este Comité de Gestión de Indicadores no debe ser confundido con los comités para la gestión de auditorías que se citan en diversos informes, por ejemplo los denominados Cadbury o Hampel, incluso en algunos trabajos referidos a las Administraciones Públicas y cuya principal misión es la coordinación y verificación de la información procedente de las diversas auditorías. En el caso aquí tratado se está haciendo mención de un órgano "ad hoc" que utiliza información muy concreta sobre la marcha de la organización con una capacidad de respuesta inmediata.

sará, al menos, sobre Análisis de Eficacia, Análisis de Eficiencia, Análisis de Economía y Análisis de Calidad, pudiendo, en el último caso, consistir el análisis en una valoración global de la situación.

En caso de que la periodicidad en la obtención de información sea mayor de los tres meses señalados, la reunión del Comité de Gestión de Indicadores estudiará los datos de que pueda disponerse en esos momentos.

Hasta ahora se ha hecho referencia a las reuniones “ordinarias” que se celebrarán con la periodicidad señalada pero, naturalmente, el Director o máxima autoridad del ente podrá convocar las reuniones de este comité siempre que lo considere oportuno.

Necesariamente se procederá al envío de la información que se va a discutir en cada una de las reuniones, tanto ordinarias como extraordinarias, a los diferentes asistentes con una antelación temporal razonable no inferior, por ejemplo, a cinco días sobre la fecha de la citada reunión.⁽¹⁸⁾

En las reuniones del citado comité se discutirá monográficamente o, al menos, en primer lugar, sobre los “resultados” presentados en el análisis de la información proveniente del sistema de indicadores que, recuérdese, debe incluir la propuesta de medidas para la corrección de los resultados producidos.

La reunión finalizará, en lo que a este punto se refiere, con la aprobación de las medidas propuestas u otras diferentes en orden a la consecución de los objetivos perseguidos.

Esa concreción de medidas debe llegar a un nivel suficiente de detalle como para que las mismas puedan ser adoptadas de inmediato, debiéndose establecer, en todo caso, el calendario conveniente a las mismas.

Por supuesto, en la siguiente reunión ordinaria o en la extraordinaria que se convoque a tal fin, se deberá estudiar en primer lugar la consecución o no de los objetivos previstos en relación con las medidas adoptadas, poniendo de manifiesto, en su caso, las causas que han motivado que no se lleven a cabo y su efecto sobre la situación de la organización en relación con los nuevos datos del sistema de indicadores.

⁽¹⁸⁾ Parece importante señalar la “obligatoriedad” de estas reuniones con las características señaladas, incluso cuando no se dispone de datos totalmente elaborados, para conseguir una “interiorización” de su importancia por parte de los distintos responsables.

El componente básico del informe sobre el Análisis de Indicadores será el cuadro o los cuadros de mando sobre los que versará el siguiente capítulo, acompañados de las suficientes explicaciones sobre los datos que contienen.⁽¹⁹⁾

De esta manera, se establecen dos grandes cuerpos de información en relación con los datos sobre indicadores, uno el conformado por la información obtenida directamente por el sistema de indicadores, naturalmente, acompañado de las necesarias explicaciones y otro, del que ahora se está hablando, compuesto por el análisis concreto de esos datos y las recomendaciones oportunas de mejora.⁽²⁰⁾

6.5. LA GESTIÓN DE LA INFORMACIÓN DE INDICADORES APLICADA A LOS CONTROLES DE EFICACIA, ECONOMÍA, EFICIENCIA Y CALIDAD

Tradicionalmente cuando se habla de control en el ámbito de la Economía, la Eficacia y la Eficiencia se viene entendiendo con el significado de “auditoría” y, como tal, abarcaría la realización de acciones encaminadas a determinar el control existente en la organización, el análisis de los procesos de producción, así como el grado en que se han alcanzado los objetivos, el coste al que se han alcanzado, etc., con el objetivo de emitir, finalmente, una opinión sobre dicha organización y, en su caso, la proposición de medidas para la corrección de situaciones “desfavorables”.

Cuando se habla de esa manera, evidentemente, se está haciendo referencia a lo que puede denominarse “Auditoría de Gestión” entendida, normalmente, como acciones puntuales que se repiten con una cierta periodicidad (uno o, en la mayoría de los casos, más años) y que es realizada, en muchas ocasiones, por entes externos.

Cuando en este trabajo se habla de control de indicadores se está haciendo referencia a una acción continua en el tiempo que trata de poner a disposición de los gestores la suficiente información como para tomar decisiones en el corto plazo y elementos para la planificación en el medio y largo plazo.

⁽¹⁹⁾ Se insiste, una vez más, en la importancia fundamental de las explicaciones cualitativas en relación con los datos numéricos presentados, pudiendo afirmarse que si las explicaciones cualitativas son importantes a la hora de examinar los datos sobre indicadores, lo son aún más en el análisis de esos datos referidos a evolución temporal, comparación con otras organizaciones, etc.

⁽²⁰⁾ Por supuesto, existen otros documentos informativos como el documento de Auditoría del Sistema de Gestión de Indicadores pero que tienen la característica de ser instrumentales en relación con los dos señalados.

Utilizando, pues, el término *control de eficacia, economía y eficiencia* en la forma que se ha señalado, puede decirse que el mismo cálculo de los datos sobre indicadores de esas variables supone el previo y fundamental control de las mismas; no obstante, en las páginas que siguen se intenta dar un paso más, dirigido, sobre todo, a protocolarizar las acciones de la organización para intentar “automatizar” en la medida de lo posible la obtención de información para posibilitar respuestas inmediatas a situaciones no deseadas en los aspectos señalados.

6.5.1. La determinación del Plan de Relevancia respecto a los Indicadores de Economía, Eficacia y Eficiencia y Calidad

Se denominará Plan de Relevancia al conjunto de información que permite determinar variaciones significativas en los indicadores de eficacia, economía y eficiencia y al conjunto de acciones a emprender para corregir esas variaciones.

Si se recuerda lo que se ha venido diciendo en páginas anteriores, existen múltiples posibilidades a la hora de determinar tipos de indicadores de cada una de las clases a que se está haciendo referencia, posibilidades que se multiplican a la hora de comparar esos datos con otros similares ofrecidos por agentes externos a la propia organización. Una primera cuestión será, por consiguiente, determinar dos factores fundamentales:

- **Qué indicadores concretos se consideran determinantes a la hora de “expresar” la marcha de la organización.**
- **Qué variaciones en los indicadores reales respecto de las previsiones iniciales se consideran determinantes como para implicar una acción correctora por parte de la organización⁽²¹⁾.**

Siempre con ánimo de generalización (y con la consecuente inevitable pérdida de concreción) se deberá proceder en cada ente a realizar las siguientes acciones diferenciando los ámbitos correspondientes.

⁽²¹⁾ Naturalmente, ciertos aspectos de los señalados en este apartado tienen profunda relación con el capítulo siguiente (Cuadros de Mando), no obstante se reservará dicho capítulo para determinar expresamente la presentación del conjunto de informaciones relevantes refiriéndonos ahora a aspectos concretos sobre la determinación de componentes de algunos de esos datos.

6.5.2. Análisis de Eficacia

Para un correcto análisis de Eficacia se recomienda el seguimiento de las siguientes fases de actuación:

1. Se determinará al comienzo de cada ejercicio cuáles son los indicadores relevantes referidos a este grupo⁽²²⁾.
2. A continuación se valorarán las variaciones que se consideren significativas para cada periodo.
3. Se establecerán los protocolos necesarios para proceder cada vez que se produzca una variación significativa.

Ejemplo.- El ente X encargado de la realización de resolución de reclamaciones en las AA.PP. realiza el programa presupuestario Y que se concreta en la resolución de los tres tipos siguientes de reclamaciones: Y1, Y2 e Y3.

A principios del Ejercicio N se determina que se deberá alcanzar la siguiente “producción”:

Resolución de reclamaciones tipo Y1: 60

Resolución de reclamaciones tipo Y2: 20

Resolución de reclamaciones tipo Y3: 32

Se especifica que la elaboración de esas resoluciones será uniforme a lo largo del ejercicio, debiéndose haber realizado en unidades equivalentes el 25% cada tres meses.

Por otra parte, debe tenerse en cuenta que la organización dispone de tres Subdirecciones diferenciadas, realizando cada una de ellas distinto tipo de resoluciones.

⁽²²⁾ Pueden existir, como se señaló con anterioridad, problemas de heterogeneidad cuando se hace referencia a ámbitos relativamente generales, como el de los programas presupuestarios. (Ver apartado 5.6.1.)

Se considerarán variaciones significativas aquéllas que supongan un +/- 10% de variación respecto a las previsiones iniciales en las de tipo Y1 y un +/- 5% en las de tipo Y2 e Y3 por ser las que más recursos de la organización absorben.

Se especifica en el correspondiente plan de actuación que cada responsable de las diferentes áreas de responsabilidad deberá presentar un informe detallado de las causas de los retrasos (o adelantos) en cada una de las resoluciones a su cargo como acción inmediata si se producen las variaciones significativas y que deberá presentar un plan para volver a la senda correcta en el plazo más inmediato posible en los casos señalados.

El ejemplo aquí expuesto es, evidentemente, ideal en el sentido de que todo está perfectamente claro y adecuadamente dividido, no obstante, en la práctica la situación será mucho más compleja, pudiendo las acciones correctoras implicar, entre otros, aspectos como el de cambio de una maquinaria determinada que se avería un número de veces por encima de lo normal, variaciones en el número o cualificación de personal, etc.⁽²³⁾

Otros posibles ejemplos, referidos al ámbito de la Administración Local, podrían consistir en relacionar Toneladas de Basura recogidas en un periodo determinado / Toneladas de Basura previstas para ese periodo o Km. de calle limpiados al día / Km. de calle a limpiar diariamente, etc.

Lo anteriormente descrito quedará suficientemente elaborado en documentos oportunos para cada organización.

Es importante señalar que, por supuesto, los datos sobre eficacia, no son más que uno de los factores a tener en cuenta en cada organización, una más de las pruebas diagnósticas que conforman el conjunto de datos que determinará, en unión de los demás análisis, la “salud” de la organización.

Como es habitual en los sistemas contables⁽²⁴⁾, no parece conveniente tampoco en el sistema de indicadores cambiar sin motivo que lo justifique los parámetros deter-

⁽²³⁾ Es evidente que algunas de estas acciones no se podrán efectuar en el corto plazo pero es importante, no obstante, que se conozcan y valoren suficientemente. Si la situación no varía al final del ejercicio, no se deberá permitir que se vuelvan a hacer estimaciones imposibles de cumplir en los ejercicios siguientes.

⁽²⁴⁾ Aunque el Sistema de Indicadores no sea un integrante de los sistemas de contabilidad si está profundamente emparentado con ellos en cuanto a sus fuentes de información, las características en la obtención de sus outputs y en la finalidad de sus análisis.

minantes del análisis de eficacia, lo que resulta igualmente válido para el análisis de eficiencia, economía y, en su caso, calidad, por lo que cualquier variación en los indicadores que se considere relevante para este análisis, así como en los valores que se consideran significativos para estudiar medidas correctivas⁽²⁵⁾, debe ir acompañada del correspondiente informe justificando dicha variación.

6.5.3. Análisis de Eficiencia

Parece interesante señalar en relación con este tipo de análisis que en el ámbito del Sector Público, sobre todo en el de las organizaciones encuadradas en las Administraciones Públicas, los aspectos referidos a las cuestiones económicas tienen un grado de componente fijo muy acusado y las posibilidades de producir una variación en los mismos por parte de los responsables de cada organización están muy limitados (se hace referencia, por ejemplo, a los costes de personal que, salvo cuestiones relativas a aspectos como el complemento de productividad y aun en este caso con matices, o las horas extraordinarias que puede realizar el Personal Laboral, es prácticamente invariable a lo largo del periodo presupuestario), lo que condicionará, necesariamente, la utilidad del análisis de eficiencia e incrementará notablemente la utilidad de los análisis de eficacia.

En algunos casos tal y como se han concebido en este trabajo los conceptos de eficacia y eficiencia, suponiendo la invariabilidad de una parte importante de los costes de cada organización, al menos para algunos de los entes que componen el Sector de las Administraciones Públicas, podrían originar que el análisis de eficiencia viniera determinado casi en su totalidad por el “factor físico”⁽²⁶⁾ o “factor eficacia” condicionando, de esa manera, las posibilidades de respuesta, es decir: esas reacciones ante lo que se ha venido denominando “situaciones desfavorables” podrían limitarse a incrementos de productividad ante la dificultad para reducir costes

Se procederá en forma similar a la señalada para el análisis de eficacia.

Ejemplo.- Siguiendo con el ejemplo del apartado anterior, el ente X encargado de la resolución de recursos en las AA.PP. ejecuta el programa presupuestario Y que se concreta en la resolución de los tres tipos siguientes de recursos: Y1, Y2 e Y3.

⁽²⁵⁾ A este respecto puede ser considerada la utilización de los indicadores de entorno que se consideren precisos.

⁽²⁶⁾ Es decir, el factor variable.

A principios del Ejercicio N se determina que se deberá alcanzar la siguiente producción:

Resolución de recursos tipo Y1: 60

Resolución de recursos tipo Y2: 20

Resolución de recursos tipo Y3: 32

Se especifica que la realización de esas actividades será uniforme a lo largo del ejercicio, debiéndose haber realizado en unidades equivalentes el 25% cada tres meses.

Por otra parte, debe tenerse en cuenta que la organización dispone de tres Áreas diferenciadas, realizando cada una de ellas distintos tipos de resolución de recursos.

Cada Área dispone de un equipo de trabajo formado por 20 funcionarios del Grupo B, 5 administrativos y un Jefe de Área, grupo A. Las retribuciones totales a lo largo del ejercicio se cifran en un millón de Euros. El resto de gastos presupuestarios asignado a cada Área es de 100.000 Euros y el importe de las amortizaciones se cifra en 25.000 Euros.

Se consideran variaciones significativas en el análisis de eficiencia aquéllas que supongan un incremento (o disminución) del coste por unidad superior al 5% en los tres casos.

Como se desprende de los datos utilizados, las variaciones en la eficiencia de la organización podrían provenir tanto de las “desviaciones” técnicas como de las económicas. Ahora bien, si se tiene en cuenta que los sueldos del personal tienen un carácter fijo en la mayoría de sus componentes y que las amortizaciones presentan asimismo ese carácter, las posibilidades de “reacción” ante las desviaciones en el plan previsto sólo pueden concretarse (excepto en pequeños sectores del coste como Complemento de Productividad, Dietas, etc) en intentos de incrementar la productividad, en definitiva, en alcanzar una mayor eficacia.

En el ámbito de la Administración Local se podría tener en cuenta, por ejemplo, un indicador como M3 de agua depurados / Costes Totales.

Se pueden tener en cuenta, por supuesto, otras posibilidades de actuación por parte de los responsables de la organización, la mayoría resumibles en la opción de la redimensión de los equipos de trabajo.

El problema en ese caso de “redimensión” aparece cuando las ineficiencias se producen bajo unas condiciones que podrían denominarse “estructurales” en el sentido de que afectan a todas o a la mayor parte de las líneas de producción.

En el caso señalado la opción de una empresa que actúe en el Sector Privado pasaría, probablemente, por intentar ampliar o, al menos, variar su ámbito de actuación, producir un incremento (si pudiera) del precio de sus servicios o de sus factores de producción o reducir su plantilla.

En el caso del Sector Público, al menos en el ámbito de las Administraciones Públicas, las dos primeras opciones son irrealizables, en un caso porque no existen precios que variar y en otro porque las organizaciones no suelen ser libres a la hora de afrontar sus opciones de producción.

Aunque desde un punto de vista teórico, “legal” podría decirse, existe la posibilidad de reducir la plantilla, en la práctica es una opción difícilmente realizable.

Sí que existe la opción de cambiar de asignación a personas, de reorganizar, en definitiva, el trabajo dentro del ente, disponiendo que personas de una Subdirección trabajen para otra, por ejemplo.

La opción señalada se convierte, a menudo, en prácticamente la única viable para redimensionar los equipos, si bien, como se ha señalado, esa posibilidad pierde interés cuando las ineficiencias se producen en todas las actividades de la organización.

En todo caso, deberán establecerse protocolos de eficiencia en las organizaciones que impliquen, ante situaciones repetidas de ineficiencias significativas, la necesidad de variar los parámetros de planificación de la organización.

En efecto, si una situación se prolonga indefinidamente en el tiempo es evidente que esa “cronicidad”, una vez descartados problemas coyunturales repetitivos, implica que los objetivos marcados por la organización (o por las instancias que corresponda) no son reales en cuanto a sus posibilidades de consecución.

Dando por supuesto que los indicadores de eficiencia se han confeccionado de acuerdo con las pautas marcadas en este trabajo, en que, al menos en ciertos sectores productivos, se habrán tenido en cuenta comparaciones con otras organizaciones, estándares de coste/producción, etc., la indicación fundamental para ese

proceso “crónico” de ineficiencia debe consistir en una revisión en profundidad del mapa de actividades (en sus niveles de mayor desarrollo⁽²⁷⁾) y en un estudio segregado de los costes de cada una de esas actividades con el objetivo de determinar aquellos segmentos en los que se pueda producir un aumento de la eficiencia.

Anteriormente se ha hablado del desarrollo de protocolos para la consideración de que una situación se esté volviendo crónica en una organización debiendo señalarse que, al igual que en ocasiones anteriores, resulta muy complicado dar pautas seguras sobre los parámetros para considerar una situación como estructural; no obstante, y también al igual que se ha procedido anteriormente, parece conveniente señalar unos mínimos que puedan indicar o que sirvan de referencia a los diseñadores del sistema de indicadores de gestión en este sentido.

Podría considerarse por ejemplo que una situación de ineficiencia superior al 10% respecto a los estándares de referencia producida continuamente durante dos periodos productivos anuales o durante dos años naturales es un síntoma, por seguir con los términos médicos, de ineficiencia estructural de una organización o de una actividad concreta de la misma.

A partir de esa situación se deberían adoptar medidas con el suficiente calado como para proceder a su corrección en un proceso en el que deberían participar instancias superiores a la propia organización.

6.5.4. Análisis de Economía

Tal y como se definía un indicador de economía en los primeros capítulos de esta obra, el concepto fundamental expresado era el de “adquisición racional”, queriéndose significar con dicho término la importancia de una combinación óptima de precio y calidad en los factores adquiridos por la organización para el normal desarrollo de su proceso productivo.

En definitiva, los problemas del análisis de economía se pueden concretar en esa evaluación del precio y la calidad con una expresión del tipo “consecución de los mejores inputs al mejor precio posible”.

(27) Lo que en terminología del sistema ABC/ABM se denominarían “tarefas”.

El problema puede no ser tan sencillo si lo que se busca es una *combinación óptima* de esas dos magnitudes, es decir: ¿hasta qué punto podría ser conveniente disminuir la calidad de los factores de producción si se consigue paralelamente una disminución de sus precios? ¿Merece la pena incrementar la calidad de los inputs aunque aumente su precio y, si es así, hasta qué punto?

Pero, además de esas preguntas de no tan fácil respuesta, podría también considerarse la oportunidad temporal de dicha adquisición y si las cantidades adquiridas son las precisas teniendo en cuenta las características de la producción.

Una primera precisión que conviene realizar es que la evaluación de la economía no sólo se refiere a la adquisición de recursos físicos, como a veces parece creerse por parte de algunos gestores, sino que en el análisis habrán de incluirse factores como los financieros o los humanos.

Al igual que en los casos anteriores, en el análisis de economía se procederá de forma similar a la señalada para los análisis de eficacia y eficiencia.

Como se ha puesto de manifiesto anteriormente y sin pretender entrar en detalle en el análisis de este tipo de indicadores, en el caso de las organizaciones componentes del Sector Público, igual que ocurre con las unidades productivas privadas, es obligado dividir el correspondiente análisis según el tipo de recursos que se analiza (independientemente, como se verá con más detenimiento en el capítulo dedicado a los cuadros de mando) y, por supuesto, en cada uno de sus grupos se descenderá hasta los niveles que se consideren apropiados⁽²⁸⁾.

A efectos de este trabajo, las grandes áreas en que pueden agruparse los recursos de una organización serían:

- **Recursos Humanos**

- **Recursos Financieros**

- **Recursos Materiales**

⁽²⁸⁾ En el caso de organizaciones que hayan desarrollado sistemas de contabilidad analítica el nivel adecuado de evaluación de recursos debería basarse en el que dichos sistemas determinen.

En el caso de los recursos materiales se dividirá el análisis entre recursos clasificados como inversiones, adquisición de materias primas y auxiliares⁽²⁹⁾ y adquisición y consumo de servicios del exterior.

Una vez más, será cada organización la que tendrá que establecer los análisis concretos en cada una de esas áreas si bien a título de ejemplo pueden señalarse, continuando con el caso que se viene utilizando, las siguientes posibilidades:

Recursos Humanos

Las posibilidades con que cuentan los entes que se integran en las Administraciones Públicas para actuar en “su mercado laboral” (al menos en lo relativo a una parte fundamental del mismo, la que agrupa al personal funcionario en sentido estricto) en cuanto a precios (salarios) y cantidad de factor (nº de funcionarios) se refiere son bastante limitadas. En efecto, las normas de Derecho Administrativo por las que se regula al personal público provocan rigideces y bloquean las posibilidades de corregir posibles diseconomías, que se limitan a aspectos de movilidad, a su vez también bastante reducida.

Ejemplo.- Siguiendo con el ejemplo del apartado anterior, sea el ente X encargado de la resolución de recursos en las AA.PP. que realiza el programa presupuestario Y que se concreta en la realización de resolución de los tres tipos siguientes de recursos: Y1, Y2 e Y3.

Los estándares medios para la resolución de recursos indican que cada una de ellas debe ser realizada por un equipo compuesto por un Jefe de Área y cuatro Jefes de Servicio y Sección.

En el caso de las resoluciones efectuadas por el ente en estudio no se respetan los estándares anteriores, estando los equipos formados por un Jefe de Área y cinco Jefes de Servicio.

De los datos señalados se deduciría fácilmente la diferencia tanto desde el punto de vista físico de recursos humanos empleados como desde el punto de vista del coste de

⁽²⁹⁾ Por supuesto, en el análisis de las materias primas y auxiliares se tendrán en cuenta aspectos como el de stocks de seguridad, control de almacenes, etc. que no tienen sentido en los otros casos.

dichos recursos, ya que pudiendo estar los equipos formados por un Jefe de Área y Jefes de Sección o una combinación de Jefes de Sección y Jefes de Servicio, están formados por un Jefe de Área y Jefes de Servicio (con mayor coste) exclusivamente.

Por supuesto el análisis sobre indicadores de economía en Recursos Humanos puede presentar facetas mucho más complejas y, sobre todo, mucho más variadas que el ejemplo tan simple que aquí se ha expuesto⁽³⁰⁾, derivando en muchos casos el análisis a una combinación de factores cualitativos y cuantitativos difícilmente homogeneizables, al menos “a priori”.

Pueden darse, por otra parte, situaciones en las que haya personas realizando trabajos que no respondan a una finalidad precisa o con tareas poco definidas, tasas elevadas de absentismo, etc., aspectos todos ellos que deberán ser tenidos en cuenta a la hora de conformar los correspondientes indicadores y, sobre todo, a la hora de efectuar el correspondiente análisis.

Recursos Financieros

El análisis de Economía referida a esta clase de recursos tendrá como punto de referencia básico el precio de la financiación obtenida comparado con el precio de mercado más favorable (por supuesto, también habrá que tener en cuenta aspectos similares a la calidad tales como las condiciones de esa financiación) que hubiera podido obtenerse.

Aspecto importante a tener en cuenta será la posibilidad de obtener mayores ingresos por las cuentas o depósitos en general efectuados en instituciones de crédito y la posibilidad (si existiera) de conseguir un mayor rendimiento de los mismos.

En el sentido anterior el mero hecho de mantener recursos demasiado elevados en cuentas a la vista en instituciones financieras podría ser considerado un indicador de mala gestión general de la organización.

El aspecto en que posiblemente se pueda incidir con más generalidad e intensidad en el ámbito de las organizaciones que componen el Sector Público sería el rela-

⁽³⁰⁾ Aspectos como la formación de las personas o la experiencia de las mismas, que afectarán a la calidad en la prestación, deberán ser expresamente tenidas en cuenta.

tivo a las condiciones de financiación de las adquisiciones de materiales y equipo así como de los suministros y servicios exteriores.

La comparación con índices de referencia o estándares habituales en el mercado para las mismas situaciones, teniendo en cuenta el peso específico de las organizaciones que componen en muchos casos el Sector Público, determinarán las “economías” o “deseconomías” que se estarán produciendo. En este caso se está haciendo referencia a cuestiones relativas a aspectos financieros de las adquisiciones como posibles intereses a cobrar por los proveedores derivados del aplazamiento de aquéllas, plazos de pago, etc.

Recursos Materiales

En el caso de los recursos materiales se vuelve a incidir sobre aspectos relativos al precio y calidad básicamente, sin olvidar (caso de las materias primas y auxiliares) aspectos relativos a la gestión de stocks.

Al igual que en el caso de los recursos humanos posiblemente el mayor problema radique en la expresión en la práctica de cuál es la mejor combinación de precio y calidad de las adquisiciones, aspecto que si desde un punto de vista teórico no presenta dificultad alguna, en el mundo real puede presentar dificultades de concreción.

En el caso de los bienes de inversión deberán ser tenidos en cuenta aspectos relativos a la necesidad real de la adquisición de algunos de esos bienes en relación con las tareas en que se van a emplear, cobrando en este sentido especial importancia aspectos como los relativos a la subactividad del activo fijo.

La ubicación de ciertos servicios en determinadas áreas puede conllevar, por ejemplo, un coste excesivo que determine la antieconomía de tal decisión, así, el desplazamiento de las unidades productivas a áreas alejadas de los centros urbanos podría ser una alternativa que pondría de manifiesto un análisis continuo de este tipo.

Un ámbito productivo especialmente sensible a este tipo de análisis suele ser el que podría denominarse “sector informático” que, debido a sus peculiaridades (alto coste, intensa obsolescencia) provoca, o puede provocar, la adquisición antieconómica de muchos de sus componentes, lo que, una vez más, puede ponerse de manifiesto con el correspondiente análisis.

Como ha podido comprobarse en el estudio tanto de los indicadores de economía como en los de eficiencia y eficacia, muchas de las conclusiones conducirán al replanteamiento de los procesos productivos que sigue una organización para conseguir su mejora, aspecto fundamental sobre el que a veces, particularmente en el ámbito de las Administraciones Públicas, se produce un cierto olvido: es fundamental la obtención de información sobre la gestión, pero ésta no es un fin en sí misma, sino un medio para responder a los problemas que la información pone de manifiesto.

6.5.5. Análisis de Calidad

Como se ha señalado en páginas anteriores, la medición de la calidad, tanto en el Sector Público como en el Sector Privado, pero con un grado de inconcreción posiblemente mayor en el primero, presenta una serie de problemas difíciles de resolver de una manera tajante⁽³¹⁾.

La cuestión puede concebirse desde dos vertientes intrínsecas a un mismo problema: por una parte la misma definición de calidad, y por otra e íntimamente ligada a la primera, sus posibilidades de medición.

Es habitual encontrar en los estudios sobre esta cuestión referencias a distintos parámetros que pretenden, con mejor o peor fortuna, establecer cánones o reglas para conseguir esa medición-definición. Parece que existe un cierto consenso en considerar que para la producción de bienes se pueden determinar mejores pautas de medición de calidad que para el caso de los servicios, basándose la anterior deducción en las mismas características de dichos servicios: intangibilidad, heterogeneidad, etc.⁽³²⁾

Es evidente que muchas de las actuaciones del Sector Público se refieren a la prestación de servicios, por lo que esas dificultades señaladas estarán, evidentemente, presentes.

Una primera conclusión a la que parece conducir el análisis de la calidad de los servicios es que dicha calidad sólo puede medirse de forma satisfactoria en relación con las apreciaciones de los usuarios de los mismos.⁽³³⁾

⁽³¹⁾ Véase lo señalado en el epígrafe 5.6.4.

⁽³²⁾ Como señalan, por ejemplo, Zeithmal, Parasuraman y Berry en su obra “Delivering Quality service”.

⁽³³⁾ A este respecto cabe señalar definiciones como las de Feigenbaum “...calidad es lo que los clientes dicen que es...” o Ishikawa “...calidad es dar prioridad al cliente sobre cualquier otra consideración...”.

En efecto, mientras que en relación con un bien se pueden efectuar mediciones, comparaciones, con otros bienes semejantes, establecer distintas gamas en función de las prestaciones, etc., en relación con los servicios esas mediciones, fundamentalmente por las características señaladas con anterioridad respecto a la intangibilidad y heterogeneidad, son bastante más dificultosas cuando no irrealizables en muchos casos.

Cabe añadir, además, que las posibles mediciones de calidad derivadas de las percepciones de los usuarios estarán, posiblemente, sesgadas en función de la propia heterogeneidad de dichos usuarios, heterogeneidad que se deriva no solamente de cuestiones psicológicas⁽³⁴⁾ sino también de lo que podrían denominarse aspectos sociológicos, tales como medio en el que se mueven dichos individuos, grado de cultura, nivel de necesidades económicas, etc.

Todo lo anterior lleva a la conclusión del especial cuidado que debe tenerse cuando se mencionan aspectos relativos a la calidad en ámbitos especialmente intensivos en la prestación de servicios como es el caso de las Administraciones Públicas.

Es posible que la solución más acertada a estos problemas pase por determinar en un ámbito concreto un paradigma de calidad aceptado por todos los partícipes en dicho ámbito.

Esa determinación de “calidad” pasa necesariamente por un proceso de discusión por parte de dichos partícipes y la concreción en un parámetro determinado o en un conjunto de parámetros que permitan definir los perfiles de calidad en un sector determinado.

Cuando se concreta un solo parámetro⁽³⁵⁾ las comparaciones serán inmediatas. En el caso de un conjunto de parámetros se añade el problema de la ponderación de esos parámetros en relación con los demás al objeto de comparar la mayor o menor calidad de unas u otras acciones.

Lo anterior conduce a la conclusión de que sólo en casos muy específicos se podrán establecer índices o indicadores de calidad realmente fiables o asumi-

⁽³⁴⁾ Cuestiones en las que influirán aspectos como expectativas manifestadas o implícitas de los interesados dan idea de las dificultades de medición.

⁽³⁵⁾ Posiblemente sean mucho más numerosos los casos en que la concreción de la calidad pase por la determinación de una matriz de parámetros.

bles⁽³⁶⁾ por todas o al menos por la mayoría de organizaciones de un determinado sector y que, aun en esos casos más favorables, las comparaciones sólo se podrán realizar en aspectos particulares del concepto calidad, en aspectos fácilmente medibles del mismo que pueden, al menos en algunos casos, tergiversar la auténtica medición de dicha calidad.

Intentando hacer más comprensible lo que se ha venido diciendo, piénsese en el caso de una Universidad y trátase de medir la calidad de la misma. (Con el evidente objetivo de demostrar si una Universidad es mejor o peor que otra, naturalmente).

La primera cuestión que asalta al estudioso de la calidad es que, posiblemente, la misma no será uniforme en todas las titulaciones que imparte una Universidad, sino que variará en unas en relación con otras; así, un Licenciado en Ciencias Económicas por la Universidad X podrá tener un alto nivel para desempeñar su profesión (con lo que se podría suponer que la enseñanza en esa Universidad es de cierta calidad) mientras que con un Licenciado en Derecho podría ocurrir el caso contrario.

Si se profundizara aún más podría suceder que el Licenciado en Ciencias Económicas tuviera amplios conocimientos en la Asignatura de Contabilidad de Sociedades pero un conocimiento inferior en la asignatura de Econometría, y así sucesivamente.

Posiblemente podría intentar argüirse que el análisis debería hacerse por asignaturas, pero, naturalmente, habría que ponderar dichas asignaturas entre sí para valorar la calidad de la licenciatura.

Se podría intentar encontrar un indicador extrínseco de calidad en función, por ejemplo, de la capacidad para encontrar trabajo y/o mantenerse en el mismo por parte de los licenciados de una Universidad en determinada Carrera, pero también podría ocurrir que efectos absolutamente exógenos a la “calidad” de la licenciatura influyeran en esa situación.

Lo que se pretende argumentar es la dificultad de encontrar parámetros **auténticos** de medición de calidad en muchos casos, lo que no quiere decir que no existan, sino que suelen abordar aspectos concretos de problemas muy complejos que, en

⁽³⁶⁾ Debe tenerse en cuenta la “tentación” de los propios diseñadores de indicadores de crear éstos artificialmente sin ningún o con un escaso soporte fáctico.

muchos casos, escapan al ámbito de las mediciones puramente estadísticas y se introducen de lleno en aspectos sociológicos, aspecto éste que se multiplica en el caso de los destinatarios de los bienes y servicios públicos en los que ni siquiera existe en muchos casos una manifestación explícita de su demanda.

Debe tenerse en cuenta, por ejemplo, la diferente valoración que puede hacerse de una cuestión, entre otras muchas, como el fracaso escolar en la enseñanza media; de esa manera, el que muchos alumnos abandonen sus estudios sin concluirlos puede ser observado como un índice de la mala calidad de la enseñanza o, por el contrario, como un indicador de que los alumnos que sí acaban su formación han recibido una enseñanza con la suficiente calidad, o, por otra parte, considerar que el abandono de los estudios puede venir influido por una serie de causas, algunas de ellas estructurales, que difícilmente permiten hablar de parámetros como la calidad relacionada con el denominado fracaso escolar.

Por supuesto, las comparaciones entre la “calidad” de unos periodos en relación con la de otros dentro de una misma organización pueden arrojar una cierta luz sobre el problema.

7. CUADROS DE MANDO POR NIVELES DE RESPONSABILIDAD

7. CUADROS DE MANDO POR NIVELES DE RESPONSABILIDAD

	<i>Página</i>
7.1. Introducción	325
7.2. La concreción de los Cuadros de Mando y sus distintos tipos	327
7.3. Los Cuadros de Mando por niveles de responsabilidad	330
7.3.1. Los Cuadros de Mando del nivel primario o básico de responsabilidad	330
7.3.2. Los Cuadros de Mando del nivel intermedio	361
7.3.3. Los Cuadros de Mando de la Dirección General de la Organización	366

7.1. INTRODUCCIÓN

De acuerdo con el concepto que sirve de hilo conductor a este trabajo, persiguiendo una finalidad eminentemente práctica si bien su carácter genérico impide una mayor concreción en muchos aspectos, corresponde ahora sintetizar los conceptos que se han venido desarrollando para conseguir un conjunto de información “utilizable” por los distintos usuarios de la misma.

Se entrecomilla el término *utilizable* con la intención de identificar ese conjunto de información con una perspectiva de uso inmediato de la misma.

Debe tenerse en cuenta, como se ha venido repitiendo a lo largo de este trabajo, que la finalidad de un sistema de indicadores no es tanto ofrecer información como obtenerla con un objetivo determinado que, desde la visión general que aquí se plantea, puede definirse con el término *gestión*: las unidades que componen el Sector Público deben dar el paso ineludible para acomodar sus actuaciones a procesos de gestión que superen la tradicional administración de recursos, entendiendo esa diferencia gestión/administración como la capacidad inmediata de respuesta ante una situación “no querida” en el desarrollo del proceso productivo.

No se va a insistir en aspectos suficientemente tratados anteriormente como la importancia del factor tiempo en la presentación de datos, si bien a lo largo de este capítulo se especificarán, aun a riesgo de parecer repetitivos, aspectos puntuales relacionados con el momento de presentación de los mismos; sí parece oportuno resaltar en el sentido de lo dicho más arriba la idea básica de que la información que proporciona el sistema de indicadores de gestión no es una información que se agote en esa misma finalidad de “informar”, sino que **informa para actuar**, no se produce con el objetivo de “saber lo que ha pasado”, sino que se produce para saber lo que está pasando y, en consecuencia, obrar con la suficiente diligencia como para que la situación no se enquistase definitivamente.

En relación con lo dicho en el párrafo anterior el elemento “tiempo” se convierte en una variable fundamental a tener en cuenta en la presentación de datos.

Una vez expuestas las consideraciones anteriores parece oportuno introducir una definición sobre qué se va a considerar en este trabajo bajo la denominación de *cuadro de mando o de mandos*.

El cuadro de mando o de mandos podría definirse como aquel conjunto sintético de información que, presentado en el momento oportuno, contiene datos sobre indicadores determinantes para la toma de decisiones por los distintos niveles de responsabilidad en una organización determinada.

En la definición se han resaltado en cursiva cuatro expresiones:

Sintético, calificando el término “conjunto”, en el sentido de destacar que la información que contiene el cuadro de mando debe representarse en una serie limitada de variables, lo más limitada posible cabría decir, que proporcione información útil.

Momento oportuno, que de acuerdo con las diversas referencias al factor tiempo no merecen más comentarios.

Determinantes para la toma de decisiones, haciendo mención de la finalidad de la información: no se trata de hacer un estudio sobre una evolución o sobre un momento determinado con intención documental, se trata de tomar decisiones en base a una información, *ergo* esa información debe cumplir ese fin.

Por los distintos niveles de responsabilidad, debiéndose tener en cuenta que el cuadro de mando presentará distintas características dependiendo de los grados jerárquicos de los usuarios en una organización determinada, pero teniendo en cuenta que en una organización jerarquizada, como lo son, al menos en ciertos niveles, las componentes del Sector Público, la información que maneja el nivel superior de responsabilidad debe contener información determinante del conjunto de la información manejada por los niveles de responsabilidad de él dependientes.

Una cuestión adicional, que de alguna manera ha sido determinada en la definición anterior, hace referencia al marco temporal en que se proyectarían las decisiones basadas en la información que contiene el cuadro de mando.

Así, es relativamente corriente hablar de cuadro de mando para la toma de decisiones a corto, medio o largo plazo, inclinándose algunos autores por la consideración del cuadro de mando como una herramienta fundamental en la gestión a corto y medio pla-

zo y más discutible, al menos hasta épocas recientes, en cuanto a su utilidad en las decisiones estratégicas de la organización.

Sin entrar en la polémica, que además presentaría caracteres propios en el ámbito de las Administraciones Públicas, puede decirse que el cuadro de mando que aquí se plantea persigue un enfoque conjunto de la organización, pretendiendo que sea útil tanto en la toma de decisiones tácticas como estratégicas de la misma, si bien aspectos como el crecimiento de las organizaciones, que pertenecería al ámbito de las decisiones a largo plazo vendrán limitados, lógicamente, por decisiones exógenas, entendiendo por tales las que toman los poderes públicos, como por ejemplo gobiernos y órganos legislativos tanto del Estado como Autonómicos o Locales.

Por otra parte, es evidente que en el planteamiento que se desprende de lo hasta ahora dicho no se pretende informar de uno o varios aspectos determinados de la organización, sino contemplar ésta en todas sus facetas, en una perspectiva que pretende ir de la parte al todo.

En este documento se ha omitido el estudio de indicadores financieros⁽¹⁾ o presupuestarios, que, por supuesto, tendrán una gran importancia en la toma de decisiones de un ente y que, consecuentemente, deben formar parte de ese conjunto de información que se denomina cuadro de mando. Siguiendo con la política de este trabajo sólo en aspectos marginales se hará referencia a dichos factores.

7.2. LA CONCRECIÓN DE LOS CUADROS DE MANDO Y SUS DISTINTOS TIPOS

En principio, puede decirse que, al igual que en los procesos descritos anteriormente, cada organización deberá especificar su (o mejor “sus” como se verá a continuación) cuadro de mando. Serán, en efecto, las características propias de cada organización las que determinen la información concreta que debe conformar el citado documento.

Una primera cuestión a tener en cuenta es la posibilidad, consecuencia de los diferentes estratos jerárquicos presentes en toda organización, de obtener distin-

⁽¹⁾ Los Cuadros de Mando surgen como conjuntos de información referida a indicadores financieros, pasando en el último cuarto del siglo veinte a incluir otros tipos de referencias en la práctica contable norteamericana.

tos niveles de agregación de ese cuadro de mando, lo que conlleva la consideración de la existencia de una serie de cuadros de mando en función de los niveles de responsabilidad definidos en la estructura organizativa de cada ente, teniendo en cuenta que, de acuerdo con la definición incluida más arriba relativa al cuadro de mando, **“conjunto *sintético* de información”, el cuadro de mando del nivel máximo de responsabilidad (Dirección General, Presidencia, etc.), no es el conjunto de cuadros de mando de los niveles inferiores, sino un documento con características propias que trata de sintetizar, discriminar la información que contienen los demás documentos e incorporar, en su caso, información diferenciada.**

En segundo lugar, se tendrá en cuenta en la confección de cuadros de mando la variable temporal en el sentido de considerar si la información que contienen deberá ser útil para tomar decisiones “a corto plazo” o “a medio y largo plazo”.

Por último, parece importante considerar el objetivo fundamental que marca el nacimiento del concepto de “cuadro de mando integral”⁽²⁾, que puede concretarse en un espíritu de mejora general de la organización. En ese sentido cabe hablar de “cuadro de mando” en el que están marcados los objetivos a alcanzar y “cuadro de mando” en el que se consignan los objetivos previstos comparándolos con los realmente conseguidos. La no inclusión de variables financieras en este estudio implica que no se hable expresamente del concepto “cuadro de mando integral”.

Las consideraciones anteriores ofrecen la siguiente tipología general de cuadros de mando:

- **Cuadros por niveles jerárquicos o de responsabilidad.**
- **Cuadros de gestión táctica (útiles para el corto plazo) y de gestión estratégica (básicamente enfocados a la planificación a medio y largo plazo).**

⁽²⁾ El concepto de Cuadro de Mando Integral – CMI (Balanced Scorecard – BSC) fue presentado en el número de Enero/Febrero de 1992 de la Harvard Business Review, en base a un trabajo realizado para una empresa de semiconductores). Sus autores, Robert S. Kaplan y David P. Norton, plantean que el CMI es un sistema de dirección que va más allá de la perspectiva financiera con la que los gerentes acostumbraban a evaluar la marcha de una empresa. Proporciona a los administradores una mirada globalizadora de las prestaciones del negocio, convirtiéndose en una herramienta de gestión que muestra continuamente cuando una compañía y sus empleados alcanzan los resultados perseguidos por la dirección estratégica y táctica. También es una herramienta que ayuda a la compañía a expresar los objetivos e iniciativas necesarias para cumplir con la política global de la organización.

— Cuadros de mando de previsiones o “a priori” y cuadros de mando de objetivos alcanzados o de situaciones “a posteriori”.

En este caso, como viene siendo la tónica habitual a lo largo de este trabajo, parece llegado el momento de ofrecer una serie de recomendaciones generales que deben considerarse como mínimos a tener en cuenta en la confección de los cuadros de mando para cada organización, siendo las características de cada ente las determinantes concretas de la información a plasmar en esos documentos.

A continuación se van a describir de forma genérica los cuadros de mando desde la perspectiva jerárquica y entendiéndolos como un conjunto de horizontes y realizaciones, en su doble versión de objetivos previsiones y logros, pudiendo ocurrir que alguna o varias de las informaciones que se incorporen hayan sido descritas con mayor detalle en capítulos anteriores de esta obra, habiéndose preferido pecar por repetición a obligar al usuario de este trabajo a fatigosas búsquedas por las páginas precedentes con la consiguiente pérdida de tiempo y, posiblemente, paciencia.

En relación con la visión estratégica que se incorpora en la técnica de uso del cuadro de mando⁽³⁾ se parte de la necesidad de comprender el cuadro, o los cuadros, desde un punto de vista dinámico que “alimenta” el planteamiento estratégico de la organización, cuestión que desemboca en la confección de “mapas estratégicos”⁽⁴⁾ que deben plasmarse en la determinación de objetivos claramente mensurables.

No parece éste el momento de profundizar en estas cuestiones que requieren, por otra parte, una experiencia suficiente en la utilización de indicadores, el desarrollo de técnicas estadísticas que utilicen análisis de correlaciones⁽⁵⁾, etc., por lo que su desarrollo se aplaza para trabajos posteriores en esta materia.

⁽³⁾ Al menos en la visión del Balanced Scorecard tal como fue desarrollado a comienzos de los noventa por Kaplan y Norton.

⁽⁴⁾ Siguiendo la terminología de Kaplan y Norton desarrollada en su obra **“Mapas estratégicos: Convirtiendo los activos intangibles en resultados tangibles”**.

⁽⁵⁾ Entre otras cuestiones el desarrollo del Balanced Scorecard y los “mapas estratégicos” plantean la posibilidad de que existan relaciones causa-efecto entre los distintos indicadores que faciliten, al menos en algunos casos, la toma de decisiones, mientras que ese mismo análisis permitiría descartar aquellas decisiones que no guardan relación con la política de la organización. Por ejemplo, la contratación de personal especializado en un ente determinado puede conllevar la disminución en la producción de piezas defectuosas pero, a su vez, esa disminución puede haber sido provocada por la utilización de maquinaria más moderna, lo que implicará discriminar suficientemente cuál o cuáles y en qué medida son los agentes (causa) que producen los efectos.

7.3. LOS CUADROS DE MANDO POR NIVELES DE RESPONSABILIDAD

Tal vez la primera cuestión importante a tratar en este apartado sea la que hace referencia a la doble denominación “jerárquicos” y “por niveles de responsabilidad”: ¿por qué utilizar esa doble denominación?

En la mayoría de los casos puede considerarse que los términos en relación con las cuestiones que aquí se tratan serían similares. Con el término “niveles de responsabilidad” se intenta hacer referencia a posibles casos en que a la estructura jerárquica recogida en los correspondientes organigramas se superponga una estructura real en la que existan responsables concretos que no sean fácilmente identificables con los niveles jerárquicos recogidos en dicho organigrama, haciendo referencia también a aquellas organizaciones que no presentan una estructura piramidal claramente definida sino que en ellas existen tantos centros de responsabilidad situados en el mismo plano que no sería apropiado hablar de estructura puramente jerárquica tal y como es habitualmente entendida.

De acuerdo con lo dicho más arriba, desde una perspectiva tan general como la aquí propuesta no resulta fácil identificar cuáles serían los niveles de responsabilidad para los que habría que determinar los correspondientes cuadros de mando, siendo la propia organización la que tendría que determinarlos atendiendo a las circunstancias concretas de cada caso. No obstante, y siguiendo también la línea ya marcada, se pueden concretar tres niveles “típicos” que parece necesario tener en cuenta a la hora de utilizar esta herramienta:

1. Nivel Primario o básico de responsabilidad
2. Nivel Intermedio de Gestión
3. Nivel de Dirección General de la Organización

7.3.1. Los Cuadros de Mando del nivel primario o básico de responsabilidad

Con la expresión “nivel primario de responsabilidad” se está haciendo referencia a aquellos estamentos de una organización que gestionan directamente recursos concretos haciéndose responsables de un área concreta del ente. Este nivel primario

será, por supuesto, variable en relación con la estructura⁽⁶⁾ del ente en cuestión, pudiéndose citar como posibles ejemplos del mismo la Jefatura de un Taller en el Parque Móvil del Estado, la de un Departamento en una Universidad, el Comisariado de una exposición en un Museo, la División de Atención al Usuario de las Telecomunicaciones dependiente de la Secretaría de Estado de Telecomunicaciones y para la Sociedad de la Información en el Ministerio de Industria, Turismo y Comercio, etc.

La información que debe presentar un cuadro de mando para este tipo de usuarios debe contar, dentro de las características de conjunto sintético que debe presidir su confección, con un grado de detalle suficiente, mucho mayor, sin duda, que el de los restantes niveles de la organización.

La consideración de “patrones de comportamiento” por parte de los distintos responsables debe constituir un aspecto importante del análisis tanto en éste como en los demás niveles de decisión. Mediante esos patrones de comportamiento se pretende establecer automatismos en cuanto a las respuestas que cada situación, de acuerdo con la entidad de la misma, debe provocar en los distintos estamentos de la organización, lo que, sin duda, constituye uno de los mecanismos inmediatos de reacción que se consiguen con este tipo de herramientas.

En ese sentido, incluso en la misma presentación de los datos, se resaltarán suficientemente la desviación o variación concreta, de tal manera que cualquier usuario de la información pueda apreciarla lo más rápidamente posible.

⁽⁶⁾ Podría aceptarse como nivel de referencia básico o primario el que se haya establecido en el Sistema de Contabilidad Analítica como determinante en la definición de Centros de Coste.

CENTRO DE RESPONSABILIDAD

RESPONSABLE

PERIODO

ANÁLISIS DE EFICIENCIA

DATOS POR VARIABLE A ANALIZAR

VARIABLES	UNIDAD DE MEDICIÓN	PREVISTO	REALIZADO	DESVIACIÓN	OBSERVACIONES
VARIABLE 1					
VARIABLE 2					
⋮					
VARIABLE N					

En el Cuadro nº 1 se incorporan datos de las variables que se consideran significativas como indicadores de gestión que, en principio deben ser todas las manejadas en los procesos de producción de la organización, pudiéndose agrupar las que tengan una importancia relativa menor siempre que presenten características suficientes de homogeneidad.

Por supuesto, puede ocurrir que esas variables no se correspondan con productos finales de la organización al pertenecer a procesos intermedios de producción o consistir en la producción típica de los servicios administrativos y generales.

Es importante reseñar que en el sistema de control de la gestión que se propone en este trabajo no se intenta efectuar un análisis “a posteriori” de la organización en el que previamente se ha diseñado una estrategia que contempla ese análisis sólo sobre ciertas variables (actividades, centros, etc.) de la misma, sino que se pretende efectuar un control completo de la gestión⁽⁷⁾ en todas y cada una de las áreas⁽⁸⁾ de dicha organización, por lo que, desde ese punto de vista, tan importante es el análisis de un sector de producción concreto como del soporte administrativo del ente.

Al analizar la columna de las *desviaciones* debe tenerse en cuenta que previamente se habrán establecido en el correspondiente proceso de discusión las que se consideren objeto de una acción inmediata por parte del correspondiente responsable, es decir, cuándo el resultado de esa desviación, al superar el rango predeterminado, provocará la consiguiente respuesta.

En cuanto al periodo recomendable para la obtención de este tipo de información éste debe ser lo más breve posible dentro de la lógica del proceso productivo, pudiendo determinarse que dicho periodo no debe ser superior al mes natural.

⁽⁷⁾ Naturalmente siempre teniendo presente el principio de importancia relativa

⁽⁸⁾ Debe tenerse en cuenta que la propuesta que se efectúa ve incrementada su necesidad por la relativa importancia que los costes de dirección y administración (y, en general, los soportes indirectos de la producción) pueden llegar a suponer en organizaciones como las propias del Sector de las Administraciones Públicas.

CENTRO DE RESPONSABILIDAD

RESPONSABLE

PERIODO

ANÁLISIS DE EFICIENCIA

DATOS INTERPERIODOS DE VARIABLES

VARIABLES	UNIDAD DE MEDICIÓN	REALIZADO PERIODO	REALIZADO PERIODO X-1	VARIACIÓN PERIODO ANTERIOR	MEDIA PERIODOS ANTERIORES	VARIACIÓN RESPECTO A LA MEDIA	OBSERVACIONES
VARIABLE 1							
VARIABLE 2							
⋮							
VARIABLE N							

En el cuadro n° 2 se pretende analizar cómo ha resultado la producción en el periodo en comparación con los periodos anteriores del mismo ejercicio económico.

El análisis de variaciones deberá tener en cuenta, en lo que anteriormente se denominaba “automatismo de las reacciones”, las posibles situaciones estacionales que se produzcan.

En cuanto al periodo recomendable para la obtención de este tipo de información debe reseñarse que debe ser el mismo que se haya determinado para el cuadro n° 1.

CENTRO DE RESPONSABILIDAD

RESPONSABLE

PERIODO

ANÁLISIS DE EFICIENCIA

DATOS INTERPERIODOS DE VARIABLES (INTERANUAL)

VARIABLES	UNIDAD DE MEDICIÓN	REALIZADO PERIODO X	REALIZADO PERIODO X-1	VARIACIÓN	REALIZADO PERIODO X-2	VARIACIÓN	OBSERVACIONES
VARIABLE 1							
VARIABLE 2							
⋮							
VARIABLE N							

En el cuadro nº 3 se pretende poner de manifiesto la varabilidad en las producciones del periodo en estudio respecto de los mismos periodos de ejercicios anteriores (de los dos ejercicios anteriores), pretendiendo establecer las posibles estacionalidades en la producción.

Las reacciones automáticas ante las variaciones posiblemente deban ser de menor calado que las que se producen en relación con variaciones significativas producidas en los dos cuadros anteriores, ya que pueden existir explicaciones relativas a la política estratégica de la organización que aclaren suficientemente las variaciones. No obstante, esas variaciones estratégicas, caso de existir, habrán debido de ser convenientemente tenidas en cuenta por parte de los diseñadores del documento.

CENTRO DE RESPONSABILIDAD

RESPONSABLE

PERIODO

ANÁLISIS DE EFICIENCIA

DATOS INTERPERIODOS DE DESVIACIONES Y VARIACIONES (ANUAL)

VARIABLES	UNIDAD DE MEDICIÓN	DESVIACIÓN PERIODO	DESVIACIÓN PERIODO ANTERIOR	VARIACIÓN DESVIACIÓN	DESVIACIÓN MEDIA ANUAL	VARIACIÓN RESPECTO A LA MEDIA	OBSERVACIONES
VARIABLE 1							
VARIABLE 2							
⋮							
VARIABLE N							

CENTRO DE RESPONSABILIDAD

RESPONSABLE

PERIODO

ANÁLISIS DE EFICIENCIA

DATOS INTERPERIODOS DE DESVIACIONES Y VARIACIONES (INTERANUAL)

VARIABLES	UNIDAD DE MEDICIÓN	DESVIACIÓN PERIODO X	DESVIACIÓN PERIODO X-1	VARIACIÓN	DESVIACIÓN PERIODO X-2	VARIACIÓN	OBSERVACIONES
VARIABLE 1							
VARIABLE 2							
⋮							
VARIABLE N							

En los cuadros n^{os} 4 y 5 se pretende disponer de un análisis de las desviaciones y variaciones producidas en el periodo en comparación con periodos anteriores del mismo ejercicio económico y de los dos ejercicios anteriores.

Por supuesto, tanto en este tipo de cuadros como en los sucesivos debe tenerse en cuenta que se diseñan de la manera más sencilla posible, pudiendo, y debiendo en muchos casos, ir acompañados de los diseños gráficos que se consideren oportunos en cada caso.

CENTRO DE RESPONSABILIDAD

RESPONSABLE

PERIODO

ANÁLISIS DE EFICIENCIA

DATOS POR VARIABLE A ANALIZAR

VARIABLES	COSTE INCURRIDO	COSTE PREVISTO	DESVIACIÓN	OBSERVACIONES
VARIABLE 1				
VARIABLE 2				
⋮				
VARIABLE N				

CENTRO DE RESPONSABILIDAD

RESPONSABLE

PERIODO

ANÁLISIS DE EFICIENCIA

DATOS INTERPERIODOS DE DESVIACIONES

VARIABLES	COSTE INCURRIDO PERIODO X POR UNIDAD	COSTE INCURRIDO PERIODO ANTERIOR POR UNIDAD	VARIACIÓN PERIODO ANTERIOR	MEDIA PERIODOS ANTERIORES	VARIACIÓN RESPECTO A LA MEDIA	OBSERVACIONES
VARIABLE 1 VARIABLE 2 VARIABLE N						

CENTRO DE RESPONSABILIDAD

RESPONSABLE

PERIODO

ANÁLISIS DE EFICIENCIA

DATOS INTERPERIODOS DE VARIABLES (INTERANUAL)

VARIABLES	COSTE INCURRIDO PERIODO POR UNIDAD	COSTE INCURRIDO PERIODO X-1 POR UNIDAD	VARIACIÓN	COSTE INCURRIDO PERIODO X-2 POR UNIDAD	VARIACIÓN	OBSERVACIONES
VARIABLE 1						
VARIABLE 2						
⋮						
VARIABLE N						

CENTRO DE RESPONSABILIDAD

RESPONSABLE

PERIODO

ANÁLISIS DE EFICIENCIA

DATOS INTERPERIODOS DE DESVIACIONES Y VARIACIONES (ANUAL)

VARIABLES	PERIODO	DESVIACIÓN PERIODO ANTERIOR	VARIACIÓN DESVIACIONES	DESVIACIÓN MEDIA ANUAL	VARIACIÓN RESPECTO A LA MEDIA	OBSERVACIONES
VARIABLE 1						
VARIABLE 2						
⋮						
VARIABLE N						

CENTRO DE RESPONSABILIDAD

RESPONSABLE

PERIODO

ANÁLISIS DE EFICIENCIA

DATOS INTERPERIODOS DE DESVIACIONES Y VARIACIONES (INTERANUAL)

VARIABLES	DESVIACIÓN PERIODO X	DESVIACIÓN PERIODO X-1	VARIACIÓN	DESVIACIÓN PERIODO X-2	VARIACIÓN	OBSERVACIONES
VARIABLE 1						
VARIABLE 2						
⋮						
VARIABLE N						

En relación con los denominados “indicadores de economía” al nivel del que se está hablando en estos momentos (nivel básico de responsabilidad), no parece oportuna su inclusión, ya que, en la mayoría de los casos, las decisiones sobre adquisición de factores no son consecuencia de acciones particulares de los responsables, aunque, por supuesto, pueden influir de múltiples maneras, sino que son las instancias superiores de la organización las que deciden sobre las adquisiciones generales de esos factores.

Naturalmente, pueden existir casos en que lo anterior no se cumpla, debiéndose, en consecuencia, efectuar los correspondientes análisis.

Respecto a los indicadores de calidad cabe hacer una serie de precisiones en relación con todo lo que se ha venido diciendo al respecto en páginas anteriores. En primer lugar, las cuestiones relativas a la calidad son difícilmente expresables en la visión sintética que pretende presentar un cuadro de mando, aspecto que se agudiza según se vaya “ascendiendo” en la estructura jerárquica de la organización, lo que conduce, necesariamente, a la expresión genérica de esos factores de calidad.

Por otra parte, pueden existir casos en que esos factores de calidad, que lo que hacen es presentar distintas facetas de la idea de calidad, puedan reducirse, homogeneizarse y, como consecuencia, encontrar un parámetro o un conjunto muy reducido de parámetros, que permitan hablar de la calidad real de un producto o, posiblemente mejor, de una producción.

Existen en las técnicas de producción industriales cánones que pueden permitir hablar de la calidad de los productos intermedios pero, la mayoría de las veces, a lo que hacen referencia dichos cánones es a factores cuantitativos más que a factores cualitativos, expresando la bondad de una actividad productiva en función, por ejemplo, del número de piezas fabricadas utilizables, pero no realmente de la calidad de esas piezas.

Se suele asociar, por otra parte, el factor calidad con la valoración que los usuarios del producto, bien o servicio, manifiestan.

La dificultad de medición en ese caso y la necesidad de acudir a técnicas estadísticas para las que los servicios habituales de una organización, como a las que este documento va referido, no suelen estar preparados, implican problemas difíciles de superar en estos momentos.

Habitualmente se trata de acudir a técnicas indirectas de medición para conseguir una aproximación a esa medida de la calidad como se ha comentado en páginas anteriores.

Al nivel de responsabilidad del que se está hablando prácticamente lo único que se puede aportar con el grado de generalidad presente desde el principio en esta obra es la posibilidad de encontrar una matriz de factores de calidad y proceder a la comparación con periodos anteriores para esos mismos factores que habrán gozado del correspondiente consenso en la organización o en el sector de que se trate.

En cuestiones de calidad se impone la necesidad de realizar estudios concretos para cada sector, y aun para cada ente, objetivo alejado de los generales que persigue este trabajo.

En los cuadros n^{os} 6 a 10 se pretende disponer de información relativa a los costes unitarios en que ha incurrido la unidad en análisis respecto a las variables en estudio.

Por supuesto, el coste unitario o coste medio no es más que una referencia dentro del posible conjunto relacionado con los costes y, como consecuencia, con la eficiencia.

CENTRO DE RESPONSABILIDAD

RESPONSABLE

PERIODO

ANÁLISIS DE CALIDAD

DATOS POR VARIABLE A ANALIZAR

VARIABLES	FACTOR DE CALIDAD 1 (REALIZADO)	FACTOR DE CALIDAD 1 (PREVISTO)	(...)	FACTOR DE CALIDAD N (REALIZADO)	FACTOR DE CALIDAD N (PREVISTO)
VARIABLE 1					
VARIABLE 2					
⋮					
VARIABLE N					

El cuadro nº 11 debe ser entendido, tal y como se ha expuesto con anterioridad, como un conjunto de factores cuantitativos/cualitativos que conforman una matriz de datos sobre las realizaciones y sobre las previsiones.

Así, la forma correcta de entenderlo sería:

VARIABLE 1, CALIDAD compuesta por FACTOR 1, FACTOR 2 FACTOR 3, FACTOR N en relación con las previsiones.

VARIABLE 1, CALIDAD compuesta por FACTOR 1, FACTOR 2 FACTOR 3, FACTOR N en relación con las realizaciones.

Y para cada uno de esos factores se podría conseguir una matriz de variaciones-realizaciones-previsiones en el sentido siguiente:

VARIABLE 1

FACTOR 1 REALIZADO VS. FACTOR 1 PREVISTO

FACTOR 2 REALIZADO VS. FACTOR 2 PREVISTO

.....

FACTOR N REALIZADO VS. FACTOR N PREVISTO

Por supuesto, también en relación con los factores de calidad se deberán arbitrar los “umbrales de reacción” en función de las desviaciones que se produzcan.

CENTRO DE RESPONSABILIDAD

RESPONSABLE

PERIODO

ANÁLISIS DE CALIDAD

DATOS INTERPERIODOS DE DESVIACIONES

VARIABLES	FACTOR 1 PERIODO	FACTOR 1 PERIODO ANTERIOR	VARIACIÓN	MEDIA PERIODOS ANTERIORES	VARIACIÓN RESPECTO A LA MEDIA	OBSERVACIONES
VARIABLE 1						
VARIABLE 2						
⋮						
VARIABLE N						

CENTRO DE RESPONSABILIDAD

RESPONSABLE

PERIODO

ANÁLISIS DECALIDAD

DATOS INTERPERIODOS DE VARIABLES (INTERANUAL)

VARIABLES	FACTOR 1 PERIODO	FACTOR 1 PERIODO X-1	VARIACIÓN	FACTOR 1 PERIODO X-2	VARIACIÓN	OBSERVACIONES
VARIABLE 1						
VARIABLE 2						
⋮						
VARIABLE N						

CENTRO DE RESPONSABILIDAD

RESPONSABLE

PERIODO

ANÁLISIS DE CALIDAD

DATOS INTERPERIODOS DE DESVIACIONES Y DE VARIACIONES (ANUAL)

VARIABLES	DESVIACIÓN PERIODO	DESVIACIÓN PERIODO ANTERIOR	VARIACIÓN	DESVIACIÓN MEDIA ANUAL	VARIACIÓN RESPECTO A LA MEDIA	OBSERVACIONES
VARIABLE 1						
VARIABLE 2						
⋮						
VARIABLE N						

CENTRO DE RESPONSABILIDAD

RESPONSABLE

PERIODO

ANÁLISIS DE CALIDAD

DATOS INTERPERIODOS DE DESVIACIONES Y VARIACIONES (INTERANUAL)

VARIABLES	DESVIACIÓN PERIODO X	DESVIACIÓN PERIODO X_{i-1}	VARIACIÓN	DESVIACIÓN PERIODO X - 2	VARIACIÓN	OBSERVACIONES
VARIABLE 1						
VARIABLE 2						
⋮						
VARIABLE N						

En los cuadros nº 12, 13, 14 y 15 se pretende poner de manifiesto variaciones y comparaciones entre diversos periodos, tanto del año en curso como de los dos ejercicios anteriores que se consideran significativas.

Siempre que se habla de desviaciones, variaciones y comparaciones en general debe tenerse presente que pueden existir factores cualitativos en las “mediciones” que no se expresen en magnitudes numéricas, valgan como ejemplo valoraciones como Malo, Regular, Bueno y Muy Bueno habituales en cálculos estadísticos, por lo que la matriz de variaciones no podrá expresarse como un guarismo sino como una expresión del tipo Bueno-Muy Bueno.

CENTRO DE RESPONSABILIDAD

RESPONSABLE

PERIODO

ANÁLISIS DE ESTRUCTURA

DATOS POR VARIABLES A ANALIZAR

VARIABLES	Nº MEDIO PERSONAS	HORAS DE PRODUCCIÓN DIRECTA	HORAS DE PRODUCCIÓN INDIRECTA	TOTAL HORAS	VALOR MEDIO MAQUINARIA EMPLEADO	VALOR MEDIO OTRO INMOV. EMPLEADO	OCUPACIÓN
VARIABLE 1							
VARIABLE 2							
⋮							
VARIABLE N							

CENTRO DE RESPONSABILIDAD

RESPONSABLE

PERIODO

ANÁLISIS DE ESTRUCTURA

DATOS INTERPERIODOS DE VARIABLES

VARIABLES	Nº DE HORAS PERIODO	Nº MEDIO DE HORAS PERIODO ANTERIOR	VARIACIÓN	OBSERVACIONES
VARIABLE 1				
VARIABLE 2				
⋮				
VARIABLE N				

CENTRO DE RESPONSABILIDAD

RESPONSABLE

PERIODO

ANÁLISIS DE ESTRUCTURA

DATOS INTERPERIODOS DE VARIACIONES (INTERANUAL)

VARIABLES	HORAS PRODUCCIÓN PERIODO X	HORAS PRODUCCIÓN PERIODO X-1	VARIACIÓN	HORAS PRODUCCIÓN PERIODO X-2	VARIACIÓN	OBSERVACIONES
VARIABLE 1						
VARIABLE 2						
⋮						
VARIABLE N						

En relación con los cuadros sobre estructuras cabe decir que las posibilidades son muchas más que las que aquí se recogen. Se ha optado por considerar como variable más representativa la relacionada con el factor trabajo (que, por otra parte, es susceptible de multitud de análisis en profundidad, por ejemplo, por tipo de personal, mucho más ambiciosos que los que aquí se proponen) por la consideración de su importancia ya señalada en relación con los costes de las organizaciones a las que va dirigido este trabajo⁽⁹⁾.

Dentro de esa variable se ha optado por el número de horas dedicado a la producción de cada variable como elemento más representativo y con un mayor grado de homogeneidad entre los posibles.

En el cuadro nº 16 se acompañan algunos otros elementos de análisis para los que, por supuesto, se podría utilizar el mismo tipo de análisis que para el número de horas se ha desarrollado en los cuadros nº 17 y 18.

Por otra parte, pueden existir organizaciones en las que la variable esencial a estudiar no sea el número de horas dedicadas a la producción sino cualquier otro factor, lo que deberá ser oportunamente tenido en cuenta.

Cuando en este tipo de análisis se habla de “horas dedicadas a la producción” se está introduciendo un factor dinámico que escapa a la propia consideración de la situación estructural, al no considerar las horas potenciales sino las reales dedicadas a la producción, no obstante, en el cuadro nº 16 se han tenido en cuenta los dos factores; en todo caso, ha parecido conveniente no complicar más el desarrollo del análisis en este nivel básico de cuadro de mando con inclusión de datos potenciales y reales en el resto de los cuadros.

Hasta este momento se han venido recogiendo los que podrían denominarse “cuadros simples” dentro del conjunto de cuadros de mando; cuadros simples no por referirse al nivel mínimo de responsabilidad elegido como determinante, sino por su carácter de análisis parcial de cada uno de los cuatro componentes básicos del análisis de gestión que, al menos para este nivel, han sido considerados: estructura, eficacia, eficiencia y calidad⁽¹⁰⁾.

⁽⁹⁾ Como se ha venido repitiendo a lo largo de este trabajo, en muchas de las organizaciones encuadrables en el ámbito de las Administraciones Públicas los costes de personal representan en torno al 80% de sus costes totales.

⁽¹⁰⁾ Vuelve a insistirse en que en algunos casos podría haberse incorporado el análisis de economía dependiendo de las facultades del responsable de cada centro.

La aspiración lógica sería reunir en un solo documento esa información parcial recogida para cada tipo de análisis, lo cual, podría no pasar por adicionar los contenidos de un cuadro con los de los demás, sino que se podría, probablemente se debería, al menos en ciertos casos, ponderar los aspectos positivos y negativos que se hayan producido en cada uno de los análisis simples para conseguir una valoración global.

El análisis de estructura, en todo caso, debe considerarse un factor complementario del análisis del resto de las variables, que adquiere un cierto relieve cuando se estudia su evolución a lo largo del tiempo y, sobre todo, si se determina un indicador compuesto representativo de la relación de esa estructura, o mejor de las variaciones en esa estructura, en relación con los “logros” productivos.

Para el resto de los análisis simples las posibilidades de comparación entre sí⁽¹¹⁾ podrían ser además de complejas de muy difícil interpretación.

Lo que sí expresan los denominados “cuadros de mando complejos” son los rangos en que se han movido los indicadores incluidos en los cuadros de mando simples y obrar en consecuencia cuando un número determinado de valoraciones se salen del rango considerado normal⁽¹²⁾.

En el cuadro siguiente se intenta compendiar la información referente a lo señalado.

⁽¹¹⁾ Análisis del tipo: un 50% menos de calidad queda compensado con un 35% más de eficacia.

⁽¹²⁾ Se está hablando de análisis del tipo: cinco de las diez variables se han salido en dos de los tres análisis del rango considerado como normal, con lo cual diez de las treinta variaciones posibles indican una gestión deficiente o no del centro en cuestión.

CENTRO DE RESPONSABILIDAD RESPONSABLE PERIODO

ANÁLISIS POR VARIABLES

VARIABLE X

ANÁLISIS DE EFICACIA	DESVIACIONES		ANÁLISIS DE EFICIENCIA	DESVIACIONES	
	VARIACIÓN	VARIACIÓN SIGNIFICATIVA		VARIACIÓN	VARIACIÓN SIGNIFICATIVA
DESVIACIÓN PERIODO VARIACIÓN PERIODO ANTERIOR VARIACIÓN MEDIA ANUAL VARIACIÓN SERIES PERIODO OTROS EJERCICIOS			DESVIACIÓN PERIODO VARIACIÓN PERIODO ANTERIOR VARIACIÓN MEDIA ANUAL VARIACIÓN SERIES PERIODO OTROS EJERCICIOS		

ANÁLISIS DE CALIDAD	DESVIACIONES		ANÁLISIS DE ESTRUCTURA	DESVIACIONES	
	VARIACIÓN	VARIACIONES SIGNIFICATIVAS		VARIACIÓN	VARIACIONES SIGNIFICATIVAS
FACTOR N DESVIACIÓN PERIODO FACTOR N VARIACIÓN PERIODO ANTERIOR FACTOR N VARIACIÓN MEDIA ANUAL FACTOR N VARIACIÓN SERIES PERIODO OTROS EJERCICIOS			HORAS PERIODO VARIACIÓN PERIODO ANTERIOR VARIACIÓN SERIES PERIODO OTROS EJERCICIOS		

7.3.2. Los Cuadros de Mando del nivel intermedio

En el caso de los Niveles Intermedios de gestión se sube un peldaño en la escala jerárquica de la organización que, en el caso de los Organismos Autónomos Estatales podrían asimilarse a un nivel semejante al de los Subdirectores Generales o, en el caso de los Departamentos Ministeriales, a los Directores Generales.

Para estos usuarios la información debe contar con un grado de agregación mayor que en lo que se ha denominado “nivel básico de responsabilidad” lo que implica, necesariamente, la necesidad de “extraer” de la información manejada por éstos la información útil para esos niveles intermedios.

Además de la información obtenida de esa manera se deberá incorporar aquella otra que no se ha considerado en el análisis de los niveles básicos como la que se deriva del análisis de economía, con el objetivo de obtener una información de conjunto de las diferentes áreas de responsabilidad que se sitúan bajo la dirección de estos niveles intermedios.

El primer problema para diseñar la información que, no puede olvidarse, debe tener un cierto grado de “conjunto sintético”, se deriva de la necesidad de elegir entre las variables que con cierto detalle son manejadas por los niveles inferiores para determinar cuáles son las realmente relevantes a la hora de efectuar análisis de conjunto.

En ese proceso selectivo, evidentemente, se perderá información, por lo que se deberá ser especialmente cuidadoso a la hora de optar entre las distintas alternativas.

En relación con este tipo de información cobra mayor relevancia el aspecto de la importancia relativa, de tal manera que la información referente a producciones marginales no deberá ser tratada individualmente, pudiendo ser simplemente no contemplada o contemplada en su conjunto.

SUBDIRECCIÓN / DIRECCIÓN GENERAL

RESPONSABLE

PERIODO

ANÁLISIS POR VARIABLES SIGNIFICATIVAS 1

VARIABLE V_i	UNIDAD MEDICIÓN	PREVISTO	REALIZADO	DESVIACIÓN	COSTE MEDIO PREVISTRO	COSTE MEDIO REALIZADO	DESVIACIÓN	OBSERVA- CIONES
-------------------	--------------------	----------	-----------	------------	-----------------------------	-----------------------------	------------	--------------------

CENTRO 1								
----------	--	--	--	--	--	--	--	--

CENTRO 2								
----------	--	--	--	--	--	--	--	--

⋮

CENTRO N								
----------	--	--	--	--	--	--	--	--

VARIABLE V_n	UNIDAD MEDICIÓN	PREVISTO	REALIZADO	DESVIACIÓN	COSTE MEDIO PREVISTRO	COSTE MEDIO REALIZADO	DESVIACIÓN	OBSERVA- CIONES
-------------------	--------------------	----------	-----------	------------	-----------------------------	-----------------------------	------------	--------------------

CENTRO 1								
----------	--	--	--	--	--	--	--	--

CENTRO 2								
----------	--	--	--	--	--	--	--	--

⋮

CENTRO N								
----------	--	--	--	--	--	--	--	--

SUBDIRECCIÓN / DIRECCIÓN GENERAL

RESPONSABLE

PERIODO

ANÁLISIS POR VARIABLES SIGNIFICATIVAS 2

VARIABLE V_1	FACTOR DE CALIDAD 1	FACTOR DE CALIDAD 2	FACTOR DE CALIDAD N	FACTOR CALIDAD GLOBAL	OBSERVACIONES
--------------------------------------	----------------------------	----------------------------	----------------------------	------------------------------	----------------------

VARIABLE V_2	FACTOR DE CALIDAD 1	FACTOR DE CALIDAD 2	FACTOR DE CALIDAD N	FACTOR CALIDAD GLOBAL	OBSERVACIONES
--------------------------------------	----------------------------	----------------------------	----------------------------	------------------------------	----------------------

⋮

VARIABLE V_n	FACTOR DE CALIDAD 1	FACTOR DE CALIDAD 2	FACTOR DE CALIDAD N	FACTOR CALIDAD GLOBAL	OBSERVACIONES
--------------------------------------	----------------------------	----------------------------	----------------------------	------------------------------	----------------------

SUBDIRECCIÓN / DIRECCIÓN GENERAL

RESPONSABLE

PERIODO

ANÁLISIS POR VARIABLES SIGNIFICATIVAS 3

VARIABLE V_i	Nº DE PERSONAS	HORAS PRODUCCIÓN DIRECTA	HORAS PRODUCCIÓN INDIRECTA	TOTAL HORAS	HORAS POTENCIALES	DESVIACIÓN	OBSERVACIONES
-------------------	----------------	--------------------------	----------------------------	-------------	-------------------	------------	---------------

CENTRO 1							
----------	--	--	--	--	--	--	--

CENTRO 2							
----------	--	--	--	--	--	--	--

⋮

CENTRO N							
----------	--	--	--	--	--	--	--

VARIABLE V_N	Nº DE PERSONAS	HORAS PRODUCCIÓN DIRECTA	HORAS PRODUCCIÓN INDIRECTA	TOTAL HORAS	HORAS POTENCIALES	DESVIACIÓN	OBSERVACIONES
-------------------	----------------	--------------------------	----------------------------	-------------	-------------------	------------	---------------

CENTRO 1							
----------	--	--	--	--	--	--	--

CENTRO 2							
----------	--	--	--	--	--	--	--

⋮

CENTRO N							
----------	--	--	--	--	--	--	--

SUBDIRECCIÓN / DIRECCIÓN GENERAL

RESPONSABLE

PERIODO

ANÁLISIS DE ECONOMÍA

ADQUISICIONES	PRECIO MEDIO PONDERADO ADQUISICIÓN	PRECIO ADQUISICIÓN PREVISTO	DESVIACIÓN PRECIOS	UNIDADES FÍSICAS ADQUIRIDAS	UNIDADES FÍSICAS PREVISTAS	DESVIACIONES
PERSONAL						
MATERIALES						
ADQUISICIÓN BIENES Y SERVICIOS						
OTROS						

7.3.3. Los Cuadros de Mando de la Dirección General de la Organización

Al igual que se expuso más arriba en relación con los niveles intermedios de la organización, en el caso de la Dirección General se deberá concretar sintéticamente la información manejada por los niveles inferiores.

En el nivel de Dirección General de una Organización empieza a ser fundamental⁽¹³⁾ la posibilidad de comparación con otras organizaciones.

Ya se ha comentado con anterioridad la necesidad de que las comparaciones sean homogéneas para poder obtener consecuencias inmediatas de las mismas, pero, por supuesto, las comparaciones entre organizaciones heterogéneas⁽¹⁴⁾ son posibles siempre que en el análisis se tengan en cuenta las posibles “heterogeneidades”.

Al igual que en el caso de los Cuadros de Mando relativos a los niveles intermedios de la organización los que aquí se ofrecen no son sino una pequeña muestra de las posibilidades que se pueden desarrollar en cada caso concreto, evitándose las comparaciones, fundamentales por otra parte, entre los diversos periodos y las referencias a series anuales⁽¹⁵⁾ con ánimo de no hacer excesivamente ardua la tarea del paciente usuario de esta obra y que ya se desarrollaron, si bien mínimamente, para el caso de los niveles básicos de la organización.

Por supuesto, las decisiones relativas a la gestión serán más críticas cuanto más importante es el volumen de negocio, la absorción de costes, etc., de una línea productiva dentro de una organización y, en consecuencia, la información de esa actividad o conjunto de actividades será tanto más “demandada”; no obstante, parece necesario que la organización conozca datos de todas las variables o actividades que se desarrollan en cada ente, siempre con el grado de desarrollo que a cada caso convenga pero, en todo caso, debe quedar claro que el modelo de gestión de indicadores aquí propuesto, y que con los cuadros de mando culmina, no es un modelo que pre-

⁽¹³⁾ Este aspecto se podría haber incorporado perfectamente en niveles inferiores aunque, posiblemente, es en los niveles de dirección donde el análisis permite un estudio global posibilitando una mejor comprensión de cada situación.

⁽¹⁴⁾ Debe tenerse en cuenta que, en cualquier caso, todas las organizaciones presentan un cierto grado de heterogeneidad.

⁽¹⁵⁾ Además de las relativas a análisis más sofisticados, pero no por ello menos ilustrativos, tales como ajustes de funciones de regresión, funciones de proyección, etc.

tenda analizar aspectos concretos de una organización sino un sistema que pretende ofrecer información integral⁽¹⁶⁾ de la misma.

Se obvian, por otra parte, cuadros con información provenientes de otros sistemas de la organización (fundamentales en este sentido los de Contabilidad Financiera, Contabilidad analítica y Ejecución Presupuestaria) que conformarán, naturalmente, unidades propias de información independientemente de las que se obtienen tanto de esos sistemas como de otros para confeccionar los cuadros de mando relativos a indicadores de gestión.

No se incluye tampoco la información a suministrar a autoridades políticas ajenas a la propia organización ni a agrupaciones de consumidores, organizaciones sociales, etc., que, en principio, debería tener un contenido muy sintético pero con una clara vocación no ya suficientemente explicativa sino incluso didáctica que la hace más cercana a los informes concretos y puntuales que a un conjunto de datos técnicos como los que aquí se están presentando.

⁽¹⁶⁾ Respecto a informaciones pertenecientes al ámbito financiero se remite al lector a lo dicho en el primer capítulo de esta obra.

DIRECCIÓN GENERAL DE LA ORGANIZACIÓN

PERIODO

ANÁLISIS POR VARIABLES SIGNIFICATIVAS

VARIABLES SIN ALTERACIONES SIGNIFICATIVAS

VARIABLE V_i	UNIDAD MEDICIÓN	PREVISTO	REALIZADO	DESVIACIÓN	COSTE MEDIO PREVISTO	COSTE MEDIO REALIZADO	DESVIA- CIONES
-------------------	--------------------	----------	-----------	------------	-------------------------	--------------------------	-------------------

VARIABLES CON ALTERACIONES SIGNIFICATIVAS

VARIABLE V_y	UNIDAD MEDICIÓN	PREVISTO	REALIZADO	DESVIACIÓN	COSTE MEDIO PREVISTO	COSTE MEDIO REALIZADO	DESVIA- CIONES
-------------------	--------------------	----------	-----------	------------	-------------------------	--------------------------	-------------------

⋮

VARIABLE V_{y+n}	UNIDAD MEDICIÓN	PREVISTO	REALIZADO	DESVIACIÓN	COSTE MEDIO PREVISTO	COSTE MEDIO REALIZADO	DESVIA- CIONES
-----------------------	--------------------	----------	-----------	------------	-------------------------	--------------------------	-------------------

DIRECCIÓN GENERAL DE LA ORGANIZACIÓN

PERIODO

ANÁLISIS DE CALIDAD BASADO EN ENCUESTAS A USUARIOS

VARIABLES	PUNTUACIÓN FACTOR 1	PUNTUACIÓN FACTOR 2	PUNTUACIÓN FACTOR N	PUNTUACIÓN GLOBAL	DATOS DE LA MUESTRA
VARIABLE 1					
VARIABLE 2					
.					
.					
.					
.					
.					
VARIABLE N					

DIRECCIÓN GENERAL DE LA ORGANIZACIÓN

PERIODO

ANÁLISIS COMPARATIVO CON OTRAS ORGANIZACIONES DE VARIABLES SIGNIFICATIVAS

VARIABLES V_i	UNIDAD SECTOR PÚBLICO	VARIAC.	MEDIA SECTOR PÚBLICO	VARIAC.	UNIDAD SECTOR PRIVADO	VARIAC.	MEDIA SECTOR PRIVADO	VARIAC.	OBSERVA- CIONES
VARIABLE 1									
VARIABLE 2									
.									
.									
.									
.									
.									
.									
.									
VARIABLE N									

En este capítulo se ha intentado describir de la manera más sucinta posible un conjunto de cuadros de indicadores con el objetivo de ilustrar las posibilidades que el análisis de dichos indicadores ofrece para la gestión de una organización.

Se ha procurado evitar, en la medida de lo posible, la alusión a conceptos técnicos que, desde el punto de vista de los autores, habrían podido dificultar la comprensión del texto.

En resumen, puede decirse que la tipología de cuadros de mando que aquí se contempla no es sino un mínimo exponente de la inmensa gama que el mundo real ofrece y que en cada caso, como se ha venido repitiendo a lo largo de esta obra, será objeto de la correspondiente personalización.

8. GLOSARIO

8. GLOSARIO

ACCESIBILIDAD

Atributo de un indicador que se considerará cumplido si resulta posible asignarle, de forma más o menos rápida, un valor cuyo coste de obtención sea aceptable.

BADARAL – NEDAES

Sistema de Gestión de Personal y confección de Nóminas gestionado por el Ministerio de Administraciones Públicas.

BENCHMARKING

Término del idioma inglés que podría traducirse como “comparando” o “comparación” y que en el lenguaje relacionado con la gestión empresarial permite valorar los resultados de los procesos productivos de una organización por comparación con otras organizaciones del mismo o de diferente sector productivo, así como con parámetros del conjunto de las mismas (tales como valores medios, valores máximos, etc.).

C.A.N.O.A.

Contabilidad Analítica Normalizada para las Organizaciones Administrativas. Sistema de Contabilidad Analítica diseñado por la Intervención General de la Administración del Estado.

CLAVES DE GESTIÓN

Unidades elementales de información que permiten, o que deberían permitir, en un examen inmediato efectuado por los estamentos a los que van dirigidas, determinar una serie de conclusiones que motivaran una reacción de la organización, bien del conjunto, bien de órganos concretos, que condujera a una mejora en dicha gestión.

COMPARABILIDAD

Atributo de un indicador que se alcanza cuando pueda contrastarse con otros valores de referencia y/o estándares.

COMPRESIBILIDAD

Atributo de un indicador que tiene lugar si el indicador recoge gran cantidad de información, gozando la misma de la claridad suficiente como para interpretar su significado.

CONSISTENCIA

Es la capacidad de un indicador para el contenido informativo de manera uniforme a lo largo del tiempo.

CONTROL DE INDICADORES

Acción continua en el tiempo que trata de poner a disposición de los gestores la suficiente información como para tomar decisiones en el corto plazo y elementos para la planificación en el medio y largo plazo.

COSTE ESTÁNDAR HISTÓRICO

Coste que se calcula a partir de los datos obtenidos de los costes históricos de períodos anteriores en una organización determinada. Cuánto más larga sea la serie de estos costes más se afinará a la hora de establecer este tipo de estándar.

COSTE ESTÁNDAR NORMAL

Es el calculado en función de lo que se consideran las condiciones normales de producción y consumo de recursos previstos para el período en una organización determinada.

COSTE ESTÁNDAR ÓPTIMO O TEÓRICO IDEAL

Coste a conseguir, el considerado como el “mejor” a incurrir por el Ente si la utilización de los recursos productivos fuera óptima. Supone que la organización estaría trabajando con la plena capacidad y con la máxima eficiencia en el consumo de los factores. No considera la interrupción del proceso productivo.

COSTE ESTÁNDAR

Coste establecido a priori, antes de que los hechos económicos acontezcan, calculado según determinadas hipótesis de partida que tienen en cuenta comportamientos internos del ente y de su entorno tales como precios y cantidades de factores productivos consumidos en el proceso de producción (entendido éste en un sentido amplio).

CREDIBILIDAD Y ACEPTABILIDAD

Requisitos que debe presentar el conjunto de indicadores de una organización producto del resto de atributos. Ese conjunto de indicadores debe contar con el crédito suficiente entre sus usuarios.

CUADRO DE INDICADORES

Ver “Mapa de Indicadores”.

CUADRO DE MANDOS

Conjunto sintético de información que, presentado en el momento oportuno, contiene datos sobre indicadores determinantes para la toma de decisiones por los distintos niveles de responsabilidad en una organización determinada.

D.E.A. (DATA ENVELOPMENT ANALYSIS)

En castellano se traduce como Análisis Envolvente de Datos.- Puede definirse como aquél modelo de programación lineal que evalúa distintas unidades productivas (consideradas en la terminología tradicional como unidades de decisión o DMU en la terminología anglosajona) en relación con los tipos de inputs y outputs que componen sus procesos productivos.

DESVIACIÓN ECONÓMICA O EN PRECIO

Desviación que refleja las diferencias que se manifiestan al comparar el coste estándar del factor productivo y el coste real del mismo.

DESVIACIÓN TÉCNICA O EN CONSUMO

Desviación que surge por comparación entre el consumo preestablecido y el real de los factores productivos utilizados en la producción valorados al coste estándar.

ECONOMÍA

Parámetro que relaciona el coste de los recursos adquiridos, y empleados o no en el proceso productivo, en comparación con los inicialmente previstos.

EFECTO ECONÓMICO EXTERNO

Ver “Externalidad”.

EFICACIA

Concepto que determina el grado de cumplimiento de los objetivos previstos por una organización en un periodo determinado de tiempo.

EFICIENCIA

Como tal cabe considerar el factor que relaciona el coste de producción con la producción obtenida. En ese sentido se entenderá que una organización es plenamente eficiente cuando consigue ser eficaz minimizando el coste de los recursos empleados para conseguir tal eficacia.

ENCADENAMIENTO

Cualidad del conjunto de indicadores de una organización que debe permitir su agregación, pudiendo sintetizar la información suministrada por varios indicadores sin acudir a la fuente original.

EQUILIBRAMIENTO

Cualidad del conjunto de indicadores que implica que todos los que se vayan a emplear en una organización deben elaborarse de forma compatible, contribuyendo a interpretaciones armónicas.

EXTERNALIDAD

Ganancia o pérdida económica o social en sentido amplio, experimentada por uno o más agentes sociales, como consecuencia de las acciones ejecutadas por las distintas unidades del Sector Público.

F.D.H. (FREE DISPOSAL HULL)

Caso particular de la técnica de programación lineal para la medición de la eficiencia conocida como D.E.A.

FACTIBILIDAD ECONÓMICA

Atributo de un indicador que se considera cumplido cuando el coste de su cuantificación es inferior a las ventajas que reporta.

FACTOR DE PRODUCCIÓN FIJO

Aquél cuya intensidad no necesita incrementarse ante variaciones en el volumen de producción.

FACTOR DE PRODUCCIÓN SEMIFIJA

Aquél que, aunque su grado de utilización permanece fijo aun variando el nivel de producción o actividad, cuando ésta alcanza un determinado nivel provoca una necesidad de incrementar el grado de utilización, permaneciendo fijo otra vez hasta alcanzar un nuevo nivel de producción.

FACTOR DE PRODUCCIÓN SEMIVARIABLE

Aquél que se caracteriza porque en la utilización del mismo una parte permanece constante respecto a los cambios en el nivel de producción y otra parte incrementa o disminuye su grado de utilización según varía aquélla.

FACTOR DE PRODUCCIÓN VARIABLE

Aquél que varía directamente su grado de aplicación al variar el volumen de la producción.

FIABILIDAD

Atributo de un indicador que se alcanza cuando su contenido informativo es susceptible de verificación o contraste con la realidad.

FIDELIDAD

Atributo de un indicador que determina que los posibles sesgos del contenido informativo han de ser similares para diferentes momentos de tiempo.

HOMINIS

Sistema de Gestión de Personal y Nóminas desarrollado por la Oficina de Cooperación Universitaria).

IMPUTABILIDAD

Atributo que deben poseer los datos proporcionados por un indicador para dar a conocer información relevante para descubrir las causas que han provocado la situación actual.

INDICADOR

Instrumento de medición elegido como variable relevante.

INDICADOR “A POSTERIORI”

Instrumento de medición elegido como variable relevante que utiliza para su determinación valores efectivamente producidos en el proceso productivo.

INDICADOR “A PRIORI”

Instrumento de medición elegido como variable relevante que utiliza para su determinación valores previstos o esperados.

INDICADOR A CORTO PLAZO

Magnitud que permite cuantificar o calificar el objeto de las actividades de la organización con la finalidad de obtener una respuesta inmediata ante las situaciones no deseadas que puedan producirse, viniendo referida, por tanto, al ejercicio económico de la organización.

INDICADOR A LARGO PLAZO

Parámetro que permite, mediante el análisis correspondiente, facilitar a la organización la toma de decisiones estratégicas que afectarían a lapsos de tiempo superiores al ejercicio económico.

INDICADOR COMPUESTO

Aquél que se obtiene mediante una relación o mediante un porcentaje como resultado de dos magnitudes referidas a una o a distintas variables que, a su vez, pueden o no constituir indicadores simples.

INDICADOR DE CALIDAD

Valoración cuantitativa o cualitativa que expresa, bien la satisfacción de los usuarios o consumidores de un servicio o bien producido por una organización, bien el cumplimiento de los estándares que como tales parámetros de calidad son fijados por la organización o por la rama o sector productivo.

INDICADOR DE ECONOMÍA

Magnitud que expresa el grado en que se han cumplido los objetivos de coste de adquisición de recursos en relación con los previstos.

INDICADOR DE EFICACIA

Estos indicadores hacen referencia a mediciones físicas en las que se comparan resultados previstos o, al menos, fijados como alcanzables para cada actividad de una organización, y los realmente conseguidos.

INDICADOR DE EFICIENCIA

Magnitud que expresa la relación entre los costes en que ha incurrido una organización y la producción obtenida.

INDICADOR DE ESTRUCTURA

Aquél que hace referencia a las variables significativas que manifiestan cuál es la organización de un ente determinado y de qué medios se dispone para la realización de las actividades que le sean encomendadas. Se clasifica dentro de los denominados “Indicadores de Producción”.

INDICADOR DE EXTERNALIDADES

Magnitud que permite determinar la ganancia o pérdida económica o social en sentido amplio, experimentada por uno o más agentes sociales, como consecuencia de las acciones ejecutadas por las distintas unidades del Sector Público.

INDICADOR DE GESTIÓN

Instrumento de medición elegido como variable relevante que permite reflejar suficientemente una realidad compleja, referido a un momento o a un intervalo temporal determinado y que pretende informar sobre aspectos referidos a la organización, producción, planificación y efectos de una o varias organizaciones en sus diversas manifestaciones concretas.

INDICADOR DE PROCESO

En esta categoría se incluyen aquellos indicadores que se relacionan con una visión dinámica de la producción de la organización pudiéndose clasificar en: a) Indicadores de Medios de Actividad y b) Indicadores de Resultados de Actividad.

INDICADOR DE PRODUCCIÓN

Aquél que pretende ofrecer una evaluación sobre la forma, los métodos, las características de las distintas fases que conforman la organización productiva de un ente determinado.

INDICADOR DE RESULTADOS DE ACTIVIDAD

Aquél indicador que hace referencia a la evaluación del proceso productivo de un ente en relación con el output obtenido. Entre ellos se incluyen los Indicadores de Eficacia, los Indicadores de Eficiencia, los Indicadores de Economía y los Indicadores de Calidad. Pertenecen a la categoría de los denominados “Indicadores de Proceso”.

INDICADOR DE VALOR O MONETARIO

Instrumento de medición elegido como variable relevante que utiliza para su determinación magnitudes monetarias.

INDICADOR DESCRIPTIVO

Instrumento de medición elegido como variable relevante formado por vocablos o expresiones no cuantitativas.

INDICADOR DIRECTO

Mediante la denominación de indicador directo se hace mención de aquellos factores que permiten expresar, cuantitativa o cualitativamente, la actividad productiva de una organización mediante una medición o evaluación directa de la misma.

INDICADOR ENDÓGENO

Magnitud que permite efectuar una medición o evaluación de la actividad de una organización basada en los datos propios del ámbito interno de dicha organización.

INDICADOR EXÓGENO

Magnitud que permite efectuar una medición o evaluación de la actividad de una organización basada en los datos propios del ámbito interno de dicha organización mediante su comparación con los provenientes de otras organizaciones, bien del mismo, bien de distintos sectores de actividad.

INDICADOR FÍSICO

Instrumento de medición elegido como variable relevante que utiliza para su determinación magnitudes no monetarias.

INDICADOR INDIRECTO

Es aquél que permite expresar o cuantificar la actividad productiva mediante una medición o evaluación mediata de la misma a través de un factor que de acuerdo con las reglas de la lógica permite establecer un nexo causal entre la actividad a medir y dicho factor, de manera que, con el suficiente grado de certeza, puedan sacarse conclusiones válidas sobre la medición de una actividad en función de la evaluación de dicho factor interpuesto.

INDICADOR NUMÉRICO

Instrumento de medición elegido como variable relevante formado por guarismos.

INDICADOR PUNTUAL

Aquél que ofrece información para una determinada situación referida a un momento concreto.

INDICADOR RELACIONAL

Ver “Indicador Compuesto”.

INDICADOR RELATIVO

Ver “Indicador Compuesto”.

INDICADOR SECUNDARIO

Ver “Indicador Compuesto”.

INDICADOR SIMPLE

Aquél que se determina de manera inmediata respecto de la variable a la que representa.

INDICADORES DE EFECTO

Son aquéllos que determinan el resultado de la actuación de las organizaciones en el conjunto de los destinatarios.

INDICADORES DE INTERVALO

Aquellos que ofrecen información para un periodo de tiempo determinado, contemplando, de esa manera, la organización desde una perspectiva dinámica.

INDICADORES DE MEDIOS DE ACTIVIDAD

Se incluirán aquellos indicadores que expresen el grado de actividad de un ente determinado, tales como “Número de horas de trabajador dedicadas a la realización de un producto”. Pertenecen a la categoría de los denominados “Indicadores de Proceso”.

INFORMACIÓN RELEVANTE

Información que desde un punto de vista cualitativo, cuantitativo o temporal resulta importante para los fines a los que se dirige.

MAPA DE INDICADORES

Conjunto de indicadores relativos a una organización o a un sector de la misma tanto desde un punto de vista orgánico como funcional.

OBJETIVIDAD

Atributo de un indicador que le permita ser considerado neutro en los resultados medidos y accesible a la comprensión, no sólo de los que lo van a utilizar sino también de quienes lo van a conocer o tomar como referencia

OPERATIVIDAD

Atributo de un indicador que posee aquél que permite eliminar las barreras que emergen al tratar de medir la realidad objeto de control.

OPORTUNIDAD

Característica que hace referencia a la necesidad de que la información proporcionada por un indicador debe suministrarse con antelación suficiente.

OUTSOURCING

Anglicismo que define en el lenguaje propio de la gestión económica la elección por parte de una organización sobre la externalización de alguna o algunas de sus fases o de sus procesos productivos.

PERTINENCIA

Atributo de un indicador que le permite reflejar los datos solicitados en torno a una actividad y mantener su significado a lo largo del tiempo.

PLAN DE RELEVANCIA

Conjunto de información que permite determinar variaciones significativas en los indicadores de eficacia, economía y eficiencia y el conjunto de acciones a emprender para corregir esas variaciones.

PRECISIÓN

Capacidad de un indicador para informar sobre una determinada realidad con un margen de error razonable.

PROTOCOLO DE REACCIÓN

Conjunto de acciones a adoptar ante la información producida por el Sistema de Indicadores de Gestión por parte de la Dirección de un ente determinado.

RELEVANCIA

Atributo con que debe contar un indicador que le permite aportar información imprescindible para controlar, evaluar, informar y tomar decisiones. Esa relevancia debe serlo desde las perspectivas cualitativa, cuantitativa y temporal.

SENSIBILIDAD

Capacidad de un indicador para detectar los cambios producidos en la realidad medida.

SERVPERF

Modelo para la evaluación de la calidad desarrollado, entre otros, por Brady y Cronin, que diverge de los modelos SERVQUAL en el sentido de considerar superiores los planteamientos que incorporan solamente las valoraciones basadas en las percepciones de los consumidores. Esta perspectiva considera que incluir las expectativas puede ser ineficiente e innecesario, debido a que los individuos tienden a indicar consistentemente altos niveles de expectativas, siendo sus niveles de percepción raramente superiores a esas expectativas (Babakus y Boller, 1992).

SERVQUAL

Modelo de evaluación de calidad desarrollado (al menos en su primera fase) por Parasuraman, Zeithamal y Berry. El modelo define la calidad del servicio como la diferencia entre las percepciones reales por parte de los clientes del servicio y las expectativas que sobre éste se habían formado previamente.

SIGNIFICACIÓN

Característica de un indicador que aparece cuando al mismo le resulta posible contener datos relacionados con todos y cada uno de los aspectos que deben auditarse.

SIP

Sistema de Gestión de Personal y Nóminas de la Seguridad Social.

SISTEMA DE GESTIÓN

Conjunto de medios y acciones ordenadas que, mediante su interrelación, son capaces de producir información en el tiempo y forma requeridos por los demandantes de la misma.

SOBREACTIVIDAD

Concepto que define la utilización de Inmovilizado Material por encima de lo que se considera potencial o técnicamente posible en un período determinado.-

SUBACTIVIDAD (COSTE DE)

Coste en que se incurre en un periodo determinado como consecuencia de la infrautilización de los factores productivos.

SUBACTIVIDAD ESTRUCTURAL O ENDÓGENA

Desocupación en un período determinado no producida por la infrautilización de factores consecuencia de una sobredimensión, sino que se deriva de las características propias del proceso productivo en una organización determinada. Podría decirse que existe un exceso de capacidad necesario para alcanzar los objetivos de la organización, que implica la infrautilización de recursos y una subactividad necesaria.

SUBACTIVIDAD EXÓGENA

Expresión del cálculo de la no ocupación de factores en un período determinado por la falta de utilización o por un uso inferior al “normal” de dichos factores productivos.

UNIVOCIDAD

Rasgo de un indicador que se produce si las variaciones experimentadas por sus valores son monótonas ante fluctuaciones del fenómeno a auditar.

VOLUMEN DE PRODUCCIÓN

Por “volumen de producción” en sentido económico se entenderá el esfuerzo realizado por todas y cada una de las unidades que intervienen en el proceso productivo desde las unidades típicas de administración general (recursos humanos, compras, contabilidad) hasta las unidades cuya labor es la de transformación de bienes.

ANEXOS

ANEXO IV

**MIEMBROS DE LA COMISIÓN
PARA LA ELABORACIÓN DE ESTUDIOS
DE CONTABILIDAD PÚBLICA**

ANEXO V

GRUPO DE TRABAJO

ANEXO IV. MIEMBROS DE LA COMISIÓN PARA LA ELABORACIÓN DE ESTUDIOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA

PRESIDENTE DE LA COMISIÓN

- **Sr. D. José Alberto Pérez Pérez**
Interventor General de la Administración del Estado

COMISIÓN

- **Sr. D. José Juan Blasco Lang**
Director de la Oficina Nacional de Auditoría
Intervención General de la Administración del Estado
- **Sra. D^a Fátima Blasco Cantera**
Interventora Delegada en el Ministerio de las Administraciones Públicas
- **Sr. D. Roberto Carballo Parejo**
Interventor Regional de Extremadura
Delegación Especial del Ministerio de Economía y Hacienda
- **Sra. D^a Susana Casado Robledo**
Subdirectora de Análisis y Evaluación de Política de Gastos
Dirección General de Presupuestos
- **Sr. D. Gregorio Cuñado Ausín**
Director Técnico de la Presidencia de la Sección de Fiscalización
Tribunal de Cuentas
- **Sr. D. Francisco Díaz Argüelles**
Interventor del Ayuntamiento de Antequera
- **Sr. D. Agustín González Pérez**
Interventor General de la Junta de Extremadura
- **Sr. D. Jesús María González Pueyo**
Interventor General del Ayuntamiento de Madrid

- **Sra. D^a. Berta Guarner González**
Interventora Adjunta del Ayuntamiento de Vigo
- **Sr. D. José Lóbez Pérez**
Interventor Regional Adjunto
Delegación Especial de Economía y Hacienda de Cataluña
- **Sra. D^a Rosario Martínez Manzanedo**
Subdirectora General de Análisis y Cuentas Económicas del Sector Público
Intervención General de la Administración del Estado
- **Sr. D. Miguel Miaja Fol**
Interventor Delegado en el Ministerio de Justicia
- **Sr. D. Vicente Montesinos Julve**
Catedrático de Universidad. Departamento de Contabilidad. Facultad de Economía
Universidad de Valencia
- **Sr. D. Víctor Nicolás Bravo**
Subdirector General de Planificación y Dirección de la Contabilidad
Intervención General de la Administración del Estado
- **Sr. D. Cristóbal Pérez Monjardin**
Interventor General
Gobierno de Cantabria
- **Sr. D. Vicente Pina Martínez**
Catedrático de Universidad. Departamento de Contabilidad y Finanzas
Universidad de Zaragoza
- **Sr. D. José María Portabella i d'Alos**
Interventor General del Departamento de Economía, Finanzas y Planificación
Generalidad de Cataluña
- **Sra. D^a. Gabina Prieto Rebolleda**
Subdirectora General de Dirección, Planificación y Gestión de Contabilidad del Sistema
Intervención General de la Seguridad Social
- **Excmo. Sr. General D. Vicente Rodríguez Rubio**
Subdirector General de Contabilidad
Dirección General de Asuntos Económicos
Ministerio de Defensa

- **Sra. D^a. Florentina Ros Amorós**
*Subdirectora General de Normalización y Técnica Contable
Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas*
- **Sr. D. Zacarías Salas Grajera**
*Subdirector General de Gestión Contable
Intervención General de la Administración del Estado*
- **Sra. D^a. Pilar Elvira Seisdedos Espinosa**
*Subdirectora General de Coordinación
Intervención General de la Administración del Estado*
- **Sr. D. José Manuel Vela BARGUES**
Catedrático de Contabilidad de la Universidad de Castellón
- **Sr. D. Javier Zornoza Boy**
*Decano de la Facultad de Ciencias Económicas y Empresariales. Departamento
de Economía, Financiera y Contabilidad II
Universidad Complutense de Madrid*

SECRETARIA DE LA COMISIÓN

- **Sra. D^a. M^a del Mar Fernández Rodríguez**
*Subdirectora Adjunta de Planificación y Dirección de la Contabilidad
Intervención General de la Administración del Estado*

ANEXO V. GRUPO DE TRABAJO

COORDINADOR DE LA PONENCIA

- **D. Víctor Nicolás Bravo**
Subdirector General de Planificación y Dirección de la Contabilidad. IGAE

SUBDIRECCIÓN GENERAL DE PLANIFICACIÓN Y DIRECCIÓN DE LA CONTABILIDAD DE LA I.G.A.E.

- **D^a. María del Mar Fernández Rodríguez**
Subdirectora General Adjunta de Planificación y Dirección de la Contabilidad. IGAE
- **D. Ramón Ortigosa López**
Jefe de Área de la S.G. de Planificación y Dirección de la Contabilidad. IGAE
- **D. Salvador Rodríguez Plaza**
Jefe de Servicio de la S.G. de Planificación y Dirección de la Contabilidad. IGAE
- **D. Luis Felipe Ortiz Langa**
Jefe de Servicio de la S.G. de Planificación y Dirección de la Contabilidad. IGAE

SUBDIRECCIÓN GENERAL DE GESTIÓN CONTABLE DE LA I.G.A.E.

- **D^a. María del Carmen Montes Pinto**
Jefe de Área de la S.G. de Gestión Contable. IGAE

DIVISIÓN DE AUDITORÍA OPERATIVA Y CONTROL FINANCIERO DE SUBVENCIONES NACIONALES DE LA I.G.A.E.

- **D^a. Rosario Martín Ortiz**
División de Auditoría Operativa y Control Financiero de Subvenciones Nacionales. IGAE

DIRECCIÓN GENERAL DE PRESUPUESTOS

- **D^a. María Inmaculada Repilado Grillo**
*Subdirectora General Adjunta de Análisis y Evaluación de las Políticas de Gasto
D.G. de Presupuestos. Ministerio de Economía y Hacienda*

OTROS CENTROS DE LA A.G.E.

- **D. Ángel Checa Benito**
*Coordinador de Área Técnica
D.G. de Ferrocarriles. Ministerio de Fomento*
- **D^a. María Ángeles Cendrero Cendrero**
*Centro de Investigaciones Energéticas, Medioambientales y Tecnológicas. CIE-
MAT*

INTERVENCIÓN GENERAL DE LA SEGURIDAD SOCIAL

- **D. Felipe Turiel Sandín**
*Subdirector General de Dirección, Planificación y Gestión de la Contabilidad
del Sistema de la Seguridad Social
Intervención General de la Seguridad Social*
- **D^a. Gabina Prieto Rebolleda**
*Subdirectora Adjunta de Dirección, Planificación y Gestión de la Contabilidad
del Sistema de la Seguridad social
Intervención General de la Seguridad Social*

UNIVERSIDADES

- **D. Jesús Lizcano Álvarez**
*Catedrático de Economía Financiera y Contabilidad
Universidad Autónoma de Madrid*
- **D. Andrés Navarro Galera**
*Profesor Titular de Universidad
Universidad de Granada*
- **D^a. Clara Isabel Muñoz Colomina**
*Vicedecana de Relaciones con Empresas, Investigación y Asuntos Económicos
Facultad de Ciencias Económicas y Empresariales
Universidad Complutense de Madrid*

- **D. Vicente Montesinos Julve**
*Catedrático de Universidad. Departamento de Contabilidad. Facultad de Economía
Universidad de Valencia*

COMUNIDADES AUTÓNOMAS

- **D. Cristóbal Pérez Monjardín**
Interventor General de Cantabria

ADMINISTRACIÓN LOCAL

- **D. Juan Raya Gómez**
Interventor del Ayuntamiento de Puerto de Santa María
- **D. Helio Robleda Cabezas**
Federación Española de Municipios y Provincias. FEMP

