

O proceso de reforma contable das administracións públicas segundo criterios xerenciais

Catedrático de
Facenda Pública.
Universidade da Coruña

Juan J. F. Caínzos

Profesor titular de
Facenda Pública.
Universidade da Coruña

Javier Prado Domínguez

1. Introducción

As entidades superiores de fiscalización do sector público realizaron o seu labor, tradicionalmente, mediante a práctica de varios modelos de auditorías de legalidade e financeiras, dirixidas á verificación do cumprimento da normativa vixente e a razoabilidade dos estados financeiros. Isto significa que, dende unha perspectiva de control, a vertente financeira do gasto público se considerou tradicionalmente dun modo formal, é dicir, incluída dentro dun dereito presupostario, máis interesado polos criterios de estricteza legalidade e limitación do gasto que pola equidade e a eficiencia na súa execución. As dificultades para aceptar un dereito dos gastos públicos propio son un exemplo notorio desa realidade histórica que persiste ata datas moi recentes. Neste

sentido, pode dicirse que, durante esa etapa, o control da actividade do sector público sempre se realizara a partir da institución presupostaria, que establece un conxunto de limitacións dispostas nunha triple vertente.

A primeira é *cuantitativa* e fai referencia a que as consignacións presupostarias nas distintas partidas de gasto determinan os importes máximos que poden efectuarse. A segunda é *cualitativa* e sinala que os gastos autorizados deben axustarse con precisión ós conceptos delimitados polas consignacións. A última é *temporal* e pon de relevo que os créditos para gastos contidos nos presupostos teñen unha vixencia anual, limitada ó exercicio presupostario corrente. En resumo, o principio de especificación cualitativa, cuantitativa e temporal establece que a autorización do gasto se concede para unha determinada partida, pola cantidade indicada no presuposto e polo tempo ó que o presuposto se refire. Estas disposicións son de carácter contable e traducen o principio político de especialidade.

Sen embargo, eses mecanismos de acotamento da *discrecionalidade política* –preocupación básica do dereito presupostario clásico– reveláronse insuficientes, nos nosos días, para realizar o control da actividade económico-financeira do sector público. Un elemento principal na explicación deste feito é que o desempeño burocrático tradicional, rexido basicamente polas disposicións legais e a orde xerárquica, se viu na necesidade de cambiar cara a outro modelo distinto, no que se puidesen encaixar tanto unhas maiores doses de *discrecionalidade funcional* como unha asunción extra de *responsabilidades xerenciais* delimitadas segundo os resultados económicos.

Xa no ano 1906, na cidade de Nova York, se creou o **Bureau of Municipal Research**, co fin de realiza-la aplicación dunha nova técnica, *government research*, ou aplicación sistemática ó sector público da investigación por unha axencia privada. Trátbase de promover a *eficiencia* no sector público, introducindo neste ámbito os métodos da xestión científica desenvolvidos na industria. A mediados da década dos setenta, cando Suecia decide afrontar os problemas suscitados polo crecemento incontrolado do gasto público, debido principalmente á forte expansión do seu Estado do benestar, faino dende esa óptica xerencial, sen reformularse o máis substantivo do seu sistema burocrático tradicional. A partir de entón, en numerosos países occidentais¹ emprendeuse o camiño de introducir no sector público os novos métodos xerenciais propios de moitas grandes empresas de comezos dos 80. Isto afectou de maneira importante á reforma contable das administracións públicas.

¹ Quizais sexa Nova Celandia o expoñente máis representativo da posta en práctica de novos sistemas xerenciais na Administración pública. Unha análise exhaustiva desta experiencia, pode consultarse en Scott, G.C., *Government Reform in New Zealand*, International Monetary Fund, Washintong D. C., 1996.

No contexto actual de globalización económica goza dun gran predicamento tanto técnico como popular o feito de esixir que a Administración pública minimize e racionalice a súa intervención na actividade económica. Mentres que as diferentes opcións políticas, a partir dos seus programas, discrepan sobre cál é a provisión de bens públicos que constitúe a solución a ese problema de minimización, sen embargo, non manteñen discrepancia ningunha á hora de considera-la **xestión pública eficiente** como un instrumento orientado á consecución dos obxectivos últimos de política.

Esa esixencia social dunha maior transparencia e eficacia na xestión pública fixo necesario un esforzo de superación por parte das entidades fiscalizadoras co propósito de obter a capacidade necesaria para analizar e axuizala dita xestión segundo os principios de eficacia, eficiencia e economía, que precisamente son os que lle abren a porta ó *control operativo da función xerencial*.

Por conseguinte, a maior flexibilidade da execución presupostaria así como as novas modalidades obrigatorias de transparencia e responsabilidade na *presentación de contas –accountability–* son as razóns que se atopan detrás dun control da xestión pública paralelo pero diferente á fiscalización tradicional, que, en definitiva, acaba descansando no concepto de auditoría integral² –*comprehensive auditing*–.

Esas razóns serviron para impulsar un proceso de reforma contable, ó que se asiste en España e nos demais países da Unión Europea, que potencia unha serie de cambios, tanto no que se refire á cantidade e calidade da información externa que deben facilitar as entidades públicas como ós propios sistemas de control e aclaración de contas³. Estes últimos tenden a supera-lo control tradicional de legalidade para orientarse non só á verificación da información financeira subministrada, senón tamén á avaliación da xestión dos fondos públicos segundo os referidos criterios de economía, eficiencia e eficacia.

Dende o punto de vista da contabilidade financeira, as tendencias observadas nos países citados con anterioridade sinalan unha clara aproximación dos principios e normas de contabilidade pública ós vixentes no *sector de mercado*. Este feito produce unha ampliación do concepto de aclaración de contas co obxecto de abarcar, ademais do estricto control de legalidade, o exame dos usos e destinos dos fondos públicos dende unha perspectiva autenticamente financeira.

En España, tanto no Goberno central como no autonómico, elixiuse un sistema de contabilidade pública converxente co uti-

² A expresión *comprehensive auditing* foi utilizada, por vez primeira, no ano 1978 por James J. MacDonell, que daquela era auditor xeral do Canadá. Ese instrumento componse dos tres mecanismos de control parcial seguintes: a) a auditoría de cumprimento ou legal; b) a auditoría financeira ou de estados financeiros e, c) a auditoría de economía, eficiencia e eficacia –*value for money auditing*–.

³ Unha análise do proceso evolutivo pode consultarse en OCDE, *Le contrôle de gestion dans les Administrations Publiques modernes: Études comparatives des pratiques*, París, 1996.

lizado no sector de mercado, e xa se previra unha presentación de contas anuais cun formato similar, aínda que cun contido informativo claramente diferente, que condiciona a análise da información financeira facilitada polas administracións públicas. En concreto, a análise dese contido, respecto da lectura e da interpretación das contas anuais, pode vertebrarse ó redor dos catro elementos básicos que a IXAE –*Intervención Xeral da Administración do Estado*–, promotora e impulsora do modelo contable actual, estableceu como os máis representativos da información contable externa: *patrimonio, situación financeira, resultado económico-patrimonial e execución do presuposto*. Precisamente, esa orientación pretende destaca-la utilidade que para o usuario externo presentan as contas anuais, para os efectos do control financeiro da actividade das administracións públicas no proceso de toma de decisións.

Xunto á reforma sinalada no ámbito da contabilidade financeira do sector público, os organismos reguladores están recoñecendo a necesidade de completa-la información contable e presupostaria con outra distinta, de contido non financeiro, que permita formar unha opinión global, máis cinxida á realidade, sobre a actividade e os logros das administracións públicas, xa que os obxectivos últimos destas entidades teñen unha orientación social ou de interese xeral, que non pode amosarse, unicamente, coa axuda dos indicadores financeiros tradicionais. Neste sentido, cabe destacar que, para representar adecuadamente a imaxe fiel dunha entidade pública, é imprescindible engadirllas ás contas anuais un conxunto de información relevante de cuestións non financeiras.

A concepción actual dos sistemas xerenciais nas administracións públicas nace co cambio de paradigma producido internacionalmente nos últimos vinte anos. Nos países desenvolvidos, produciuse a transformación dos sistemas de xestión, orientados tradicionalmente ó cumprimento dos requisitos que o control de legalidade establecía, co obxecto de que poidan facilitar información sobre a asignación e utilización eficiente dos recursos públicos.

Ese cambio de paradigma, que está transformando un sistema de administración e xestión burocráticas noutro distinto de *xestión racional dos servizos públicos*⁴, obriga a acometer reformas nas estruturas, nos procedementos e nos instrumentos de presupostación e xestión. Neste contexto, espertouse un grande interese, tanto nos *votantes-contribuíntes* como na propia Administración, pola información relevante á hora de valorar e influír nas actividades e nos servizos prestados polas entidades públicas.

⁴ Véxase Pollitt. C., *El gerencialismo y los servicios públicos. La experiencia anglo-norteamericana*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1993.

É importante sinalar que a ese repentino interese non lle son alleas as dificultades financeiras dalgúñas entidades públicas, que incrementaron a presión da opinión pública sobre políticos e xestores en demanda dunha mellor Administración e puxera de relevo a insuficiencia das estruturas tradicionais de xestión e toma de decisións.

Esa dimensión política da normalización contable no ámbito do sector público tradúcese na aparición de conflitos de intereses relevantes á hora de emitir normas contables. Estes intereses afectan, especialmente, ás relacións que sexan susceptibles de establecerse entre as persoas que preparan os informes sobre estados financeiros e os destinatarios e usuarios dos ditos informes. Respecto das implicacións políticas, que aparecen cando interveñen organismos políticos, gobernos, axencias gobernamentais ou partidos políticos co obxecto de conseguí-los seus obxectivos, a experiencia encárgase de demostrar que a posibilidade de ceder ás presións políticas é o inconveniente máis serio na emisión de normas contables por parte dos institutos desta natureza⁵.

Esta exposición sucinta do que está a acontecer na práctica, permite comprender por qué a xestión pública, seguindo un camiño paralelo ó percorrido pola función auditora no sector de mercado⁶, rematou creando un mecanismo complexo de presentación de contas, xustificativo das súas actividades, que se compón dos controis legal e contable, os de xestión económica e financeira e, finalmente, os de eficacia e eficiencia das intervencións da Administración pública.

2. As condicións para unha reforma profunda do sistema de contabilidade pública

Nos últimos vinte anos, espertouse un interese especial polos temas relacionados coa contabilidade pública en tódolos países desenvolvidos, sendo unha boa proba diso a creación de comités dependentes de organismos gobernamentais ou de corporacións profesionais, que se especializaron no desenvolvemento de sistemas de información orientados a mellora-lo proceso de toma de decisións, a xestión pública e o control das actividades públicas.

Sen embargo, o proceso e o ritmo de evolución das reformas presentan particularidades segundo os distintos países, como consecuencia dos diversos factores que impulsaron a reforma da contabilidade pública. Este feito tratárono varios autores im-

⁵ Véxanse con respecto disto, Burggraaff, J. A., "The Political Dimensions of Standard Setting in Europe" e Sprouse, R. T., "Standard Setting: The American Experience", incluídos en Bromwich e Hopwood, *Accounting Standards Setting. An International Perspective*, Pitman Books Limited, Londres, 1983.

⁶ En España, dende hai xa algún tempo, o Instituto de Contabilidade e Auditoría de Contas trata de amplia-la auditoría privada de carácter financeiro ou de regularidade legal e contable cara a un novo modelo de auditoría no que se contemple a economía e a eficiencia operativas.

plicados na análise da *elección pública*, que estudia-ron a medida en que os sistemas contables se vén influídos polas estruturas políticas e administrativas nacionais. Estes traballos han de ser imbricados no proceso de desenvolvemento de teorías máis amplas, que se ocupan do papel e da lexitimación do Estado para intervir na actividade económica do país⁷.

Mediante a análise dos comportamentos individuais de decisores e xestores pode apreciarse que estes trataron de elaborar teorías que contribúen a explica-lo proceso de xestación dun determinado sistema contable público, predici-la súa evolución potencial e identifica-las condicións para a estabilidade e a xeral aceptación do dito sistema⁸. Neste terreo, tamén cabe cita-los intentos relacionados con ese campo contable que non son exclusivos do sector público. Dende o sector de mercado, foron numerosos os autores e as teorías que trataron as causas e as dificultades de normalización contable nas empresas. A *teoría positiva da contabilidade*, a *teoría da axencia* e a *economía da información* son, quizais, as achegas máis significativas no dito terreo.

Esas teorías céntranse no estudio das razóns que explican o xurdimento e a aceptación dos principios de contabilidade xeralmente aceptados, como unha forma idónea de elaboración e provisión de información económica e financeira sobre os entes contables, que no marco de mercados eficientes contribúan ó logro dun maior benestar colectivo.

Segundo as teorías da axencia e da elección pública, na economía de cada sociedade prodúcese unha distribución desigual da información, que permite, en principio, que os axentes con acceso a esta, se beneficien, polo que tal acción vai en prexuízo dos demais usuarios potenciais da información. Nembargantes, nos sectores público e de mercado os recursos que manexan os xestores non son da súa propiedade, senón doutros axentes económicos e sociais perante os que, periodicamente, han de render contas. A interacción de intereses entre os administradores e os propietarios dos fondos foi forxando sistemas de información que lles permiten a estes últimos asegurarse de que os recursos se administran segundo os seus intereses e obxectivos. A implantación dun sistema de información contable, xeralmente aceptado, minimizaría os custos de supervisión e cumprimento das condicións que lle serviron de base á delegación do principal no axente ou xestor.

Cun enfoque máis amplo có empregado polas dúas perspectivas anteriores, a teoría da *rede contractual* sinala que os sistemas contables son o resultado de contratos entre os diversos axentes económicos, que toman como un punto de partida a in-

⁷ Unha exhaustiva exposición, respecto diso, pode atoparse en Caínzos, J. J. F., *El Estado y los contribuyentes: la resistencia fiscal*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1986.

⁸ Un desenvolvemento coherente coa exposición, pode atoparse en Buschor, E., "From Advanced Public Accounting via Performance Measurement to New Public Management", en *Perspectives on Performance Measurement and Public Sector Accounting*, Paul Haupt Publ., Viena, páxs. I-XIV, 1994.

formación co obxecto de valora-la actividade das organizacións. Neste sentido, o fin último da contabilidade sería a provisión de información relevante á hora de reduci-lo risco e a incertidume das operacións económicas, o que contribúe á diminución dos custos de transacción para favorece-lo funcionamento eficiente do mercado.

En sintonía con esa teoría, a introducción dos principios de contabilidade xeralmente aceptados xustificárase por dúas razóns diferentes. Primeira, a obriga legal de render contas sobre os fondos públicos administrados e a necesidade de dispoñer de información relevante para mellora-la eficiencia e, segunda, a eficacia con que han de ser xestionados os ditos fondos. De acordo coas teorías da axencia e da elección pública, os axentes obrigados á presentación de contas serían os políticos e xestores de nivel superior, mentres que o principal estaría formado polo conxunto dos votantes-contribuíntes, que utilizarían a contabilidade pública para controla-lo desempeño dos primeiros, co obxecto de evitar que operen no seu propio beneficio.

Coa teoría da rede contractual incorpóranse á análise contable os axentes que actúan como contrapartida das intervencións económicas públicas e, por esta razón, están interesados nunha delimitación precisa do seu nivel de risco operacional cos entes públicos. Na rede contractual das administracións públicas han de incluírse, ademais, os votantes-contribuíntes pertencentes ás escalas superiores de renda e riqueza, que son contribuidores netos ó sistema de financiamento público, na medida en que é maior o valor dos impostos que pagan cás prestacións que reciben. De acordo coa teoría, eses axentes serían moi sensibles ós temas relacionados coa avaliación do custo efectivo das actividades públicas, ó demandaren a información relevante que xustifique a necesidade dos impostos que satisfan o Fisco. O **fogar público democrático** require necesariamente ese grao de transparencia.

En calquera caso, tanto os xestores públicos como os privados carecen de incentivos para facilita-la información que potencialmente demandará a sociedade para avalia-la súa xestión, debido a que o resultado de tal exame podería repercutir negativamente nas súas retribucións. Por esta razón, pode afirmarse que as normativas contables unicamente son implantables mediante a utilización dalgún mecanismo coercitivo e só chegan a ser cribles cando son escudriñadas mediante auditorías.

A adopción dun sistema de contabilidade pública baseado en principios de contabilidade xeralmente aceptados, é un medio para aumenta-lo coñecemento sobre o sector público, na

medida en que constitúe un compromiso para elaborar información relevante sobre unha base fidedigna e calculable, que reduce a incertideza e o custo de modifica-lo sistema contable cada vez que un cambio político ou unha modificación substancial na rede contractual alteran a correlación de intercambios entre os distintos axentes sociais.

As teorías sinaladas anteriormente facilitan as claves para entender tanto a evolución da literatura contable actual como as bases dos sistemas contables públicos, que están sendo implantados ou readaptados nos principais países desenvolvidos, e as liñas de evolución propostas por institucións de tanto prestixio como o IASC –*International Accounting Standard Committee*, a IFAC –*International Federation of Accountants*– e a FECE –*Federación de Expertos Contables Europeos*–.

Sobre a base desas teorías, a contabilidade pública desenvolveu un conxunto de premisas que permiten xustifica-lo paso, nun país desenvolvido e constitucionalmente democrático, dunha contabilidade inspirada no principio de caixa a outra baseada nos principios de contabilidade, xeralmente aceptados nos sistemas contables do sector de mercado, o cal pretende facilitar tanto a información económica relevante para a xestión pública como a análise da posición financeira das entidades públicas e a toma de decisións por parte dos axentes potencialmente usuarios da mesma.

Á hora de explicar ese paso, pode utilizarse con proveito un modelo⁹ que ten en conta os estímulo favorables, as variables estruturais e as barreiras que obstaculizan a implantación dun modelo de contabilidade pública.

Os estímulo recollerían os sucesos que incentivan, nos usuarios da información relativa á presentación de contas, un interese especial na mellora da información facilitada e na creación dunha corrente de diálogo cos produtores desta, co obxecto de que estes últimos atendan, coa única particularidade das excepcións legais, tódalas peticións de información relevante. Neste punto é importante preguntarse cáles son os principais estímulo que o modelo identifica como elementos especialmente favorables á implantación dun modelo de contabilidade pública en España.

En primeiro lugar, o rápido e intenso crecemento da presión fiscal directa sobre os votantes-contribuíntes co obxecto de financiar unha maior provisión de servizos públicos. Esta dinámica foi despertando o interese dos cidadáns polos temas relacionados co gasto público, na medida en que unha inadecuada xestión dese instrumento de política económica se perciba como

⁹ O modelo, baseado na análise de contingencias, débese a Lüder, K., "A Contingency Model of Governmental Accounting Innovations in the Political-Administrative Environment", en Chan, J.L. e Patton, J. M. (eds.), *Research in Governmental and Non Profit Accounting*, vol. 7, páxs. 99-127, JAI Press, Londres, 1992 e "Governmental Accounting in Germany: State and Need for Reform", *Financial Accountability and Management*, vol. 9, núm. 4, novembro, páxs. 225-234, 1993.

un determinante dunha maior presión fiscal. Ademais, o intenso proceso de descentralización, autonómico e local, do gasto público propiciou que as facendas correspondentes a estes niveis de goberno sexan as que recaden os seus respectivos impostos, feito que implica que o cidadán perciba un aumento significativo da presión fiscal.

Segundo, os escándalos financeiros, que é un termo establecido para facer referencia ós casos de uso irregular ou incorrecto, negligente ou deliberado, de recursos públicos e/ou de elaboración de información errónea sobre unha situación financeira concreta, que poden ocasionar consecuencias negativas para os votantes-contribuíntes¹⁰. Estes feitos, frecuentemente conectados con situacións de crise fiscal, crearon unha demanda significativa de información externa máis transparente, exhaustiva, veraz e fiscalizable sobre a posición financeira dos entes públicos e as súas contas, o que pon, asemade, de manifesto as deficiencias do modelo tradicional de contabilidade pública.

Terceiro, os requisitos esixidos polas axencias de cualificación financeira –*rating agencies*– en canto ó establecemento da clasificación de solvencia, segundo o risco potencial de incumprimento dos requisitos adquiridos polos entes públicos financiados nos mercados de capitais.

Cuarto, os compromisos internacionais das AAPP españolas esixen esforzos de homoxeneización e de mellora da calidade e da puntualidade na información que poden subministrar os axentes que as compoñen. A obriga de subministrarlles información a entidades supranacionais adquire cada día unha maior importancia, e pódese citar, con respecto a isto, a remisión de información ás institucións da Unión Europea, para os efectos previstos no Tratado de Maastricht, e a organismos internacionais tales coma o FMI ou a OCDE.

Quinto, a necesidade de aproxima-la métrica da contabilidade pública á contabilidade nacional, co obxecto de adecuados datos que subministra cada Administración pública ós criterios do Sistema Europeo de Contas Integradas (SEC). Este paso facilitaría a agregación e a consolidación da información derivada da contabilidade pública, ó proporcionar un sistema máis eficiente para valorar e medi-lo peso das intervencións públicas, así como facilita-lo proceso de toma de decisións no ámbito interno de cada Administración e no contexto xeral da política económica.

Por último, a actividade dos organismos reguladores externos orientada á valoración da calidade, cantidade e fiabilidade da información contable pública –principalmente, a IXAE e a

¹⁰ Algún dos casos que se produciron na realidade son recollidos en Lüder, K., "Contabilizando el cambio: Fuerzas de mercado y gerencialismo en el sector público", *Presupuesto y Gasto Público*, núm. 13, páxs. 213-221, 1994.

Comisión de Órganos de Control Externo no concerne, respectivamente, á contabilidade pública e á auditoría externa-, así como o interese profesional dos institutos de auditores na apertura de novas liñas de traballo e investigación en contabilidade e auditoría públicas.

As variables estruturais definirían as características dos contornos político, administrativo e social que inflúen nas actitudes relevantes dos usuarios e produtores da información contable. En España, poderían identificarse algunhas variables estruturais, claramente pertencentes ós contornos social e político-administrativo.

Con respecto ó primeiro, de carácter social, poden citarse por un lado, as modificacións no estatus socioeconómico como unha consecuencia do veloz crecemento da presión fiscal, especialmente no nivel de goberno local, que incrementou, significativamente, a demanda de información sobre estados financeiros dos entes públicos co obxecto de avaliar as prestacións netas recibidas. Por outro, estaría tanto a evolución da cultura política que, a partir da aprobación da Constitución de 1978, permitiu abri-las institucións políticas á participación pública, como o proceso de descentralización do Estado, que aproximou a Administración ós cidadáns.

En relación co segundo contorno, de carácter político-administrativo, é posible cita-las políticas de formación e contratación do persoal, a cultura administrativa e a competencia política. A primeira ten en conta que, tradicionalmente, a xestión financeira das AAPP españolas a levaron a cabo funcionarios cunha formación eminentemente xurídica e só nunha época relativamente recente comezou o acceso de persoal cunha sólida formación económica e contable.

Como un reflexo dese feito, pode afirmarse que existe unha cultura administrativa variada, xa que, por un lado, estarían os xestores cunha actitude positiva perante os procesos de reforma da contabilidade pública e, por outro, os que ofrecen resistencia a eses cambios, ben sexa pola súa formación xurídica ou ben porque se especializaron no modelo tradicional de contabilidade pública.

Finalmente, as grandes doses de descentralización política e administrativa das AAPP españolas xeraron unha clara aproximación da competencia política á esfera do interese individual do cidadán, o cal se traduciu nunha maior preocupación polas contas públicas.

As barreiras terían en conta as condicións administrativas que obstaculizan a aplicación práctica e dificultan o desenvol-

vemento dun novo modelo de contabilidade pública orientado plenamente a subministra-la información demandada polos usuarios e que, incluso, nun caso extremo poden impedi-la implantación daquel.

En España, poderían citarse diversas barreiras en contra do establecemento de novos sistemas, relacionadas con varias evidencias importantes. Primeira, as características da organización, que poñen de manifesto unha elevada concentración de competencias mantidas pola IXAE en materia de regulación contable, do que se percibía unha independencia clara, e con respecto a isto, soamente no Goberno das comunidades autónomas, que, sen embargo, na práctica, están adoptando sistemas contables similares ós empregados na Administración do Estado.

Segunda, o propio sistema xurídico expresa a dificultade para flexibilizar con elementos procedentes da tradición contable anglosaxona, como son os principios de contabilidade xeralmente aceptados, un ordenamento de inspiración continental, que é o que, tradicionalmente influíu no desenvolvemento da contabilidade pública.

Terceira, o tamaño dos entes territoriais e a rixidez administrativa, xeográfica e funcional, do funcionariado dificultan a posta en marcha do proceso de innovación dos sistemas contables públicos, multiplican os problemas xerados polos cambios técnicos e incrementan os gastos de reconversión e adaptación.

En calquera caso, a pesar desas barreiras, que actúan de freo á implantación dos novos métodos contables públicos, en España, os estímulos inclinaron o fiel da balanza a favor dun proceso de cambio, que comeza a dar uns resultados importantes, tal e como se porá de manifesto a continuación.

3. O imperativo legal da normalización contable

Pode afirmarse sen erro que a base do actual sistema de contabilidade pública se atopa no proceso de modernización e reforma da Administración pública iniciado coa promulgación da Lei 11/1977 xeral presupostaria (LXP). Esta norma introduce importantes modificacións na concepción tradicional da contabilidade pública, na medida en que facilita a base xurídica necesaria para levar a cabo a dita reforma ó contemplar, xunto ós fins do control clásico, novos obxectivos de control e información, que abriron o camiño para proceder a unha normalización contable do sector público. En sintonía con esta argumentación, podería sinalarse que a situación actual do modelo

español está sendo o resultado dun intenso proceso de reformas nos diferentes niveis das administracións públicas que a penas durou vinte anos.

A entrada en vigor da LXP implica o cambio da concepción clásica da contabilidade pública, baseada exclusivamente nos criterios de legalidade e control presupostario, por unha perspectiva máis ampla que lle engade un papel informativo relevante no proceso de toma de decisións dos seus usuarios, que inflúe no deseño de sistemas orientados a proporcionar unha información concisa, oportuna, significativa e comprensible.

A LXP dispón, no seu artigo 125, que a IXAE sexa o centro directivo e xestor da contabilidade pública ó atribuírle a competencia¹¹ de *someter á decisión do ministro de Facenda o Plan Xeral de Contabilidade Pública ó que se adaptarán as corporacións, organismos e demais entidades incluídas no sector público, segundo as súas características e peculiaridades*. A aplicación definitiva do PXCP tivo lugar no ano 1986 coa implantación na Administración do Estado do Sistema de Información Contable da Administración do Estado (SICOP), que supuxo un paso trascendental na modernización do sistema contable público¹².

A partir do ano 1991, comezou un proxecto de reforma global do SICOP, no que se pretendía incorporar as experiencias adquiridas nos anos de funcionamento deste. Con este novo Sistema de Información Contable asumíanse, por vez primeira, os fins de xestión, control, análise e divulgación informativa, establecidos pola IXAE no Documento I sobre principios contables. No ano 1996, procedeuse a unha unificación das disposicións contables nunha soa instrución de contabilidade, aplicable a toda a Administración xeral do Estado, co obxecto de que a información puidese ser subministrada nun ámbito centralizado.

Na Administración institucional, a instrución de contabilidade dos organismos autónomos do Estado¹³ dispoñía a súa aplicación obrigatoria, a partir do exercicio de 1987, para os organismos autónomos do Estado. A adaptación desa instrución ó PXCP levouse a cabo mediante a Orde do 1 de febreiro de 1996 do Ministerio de Economía e Facenda pola que se aproba a Instrución de contabilidade para a Administración institucional do Estado, que pon unha énfase especial na utilidade da información contable para o proceso de toma de decisións.

O primeiro PXCP da Seguridade Social, publicado no ano 1976, foi profundamente revisado pola Orde Ministerial do 11 de febreiro de 1985 co obxecto de adaptalo ó Plan xeral de 1983, e procedeuse no ano 1992 a unha nova adaptación del. Malia que a Seguridade Social aínda non rematou de homoxe-

¹¹ As competencias da IXAE en materia de contabilidade xeral, presupostaria e analítica foron desenvolvidas polos reais decretos 215/1977 e 2145/1985. A normalización contable do sector público iniciouse coa aprobación do primeiro PXCP, en principio, cun carácter provisional, mediante a Orde do Ministerio de Facenda do 14 de outubro de 1981, e, posteriormente, dunha forma definitiva pola Resolución do 11 de novembro de 1983 da IXAE.

¹² O SICOP entrou en vigor mediante o RD 3247/1986, do 10 de febreiro. Como desenvolvemento do mesmo dictáronse as correspondentes instrucións de contabilidade relativas ós distintos tipos de oficinas contables: no mesmo 1986, para os centros xestores do presuposto de gasto, as delegacións de Facenda e a Dirección Xeral do Tesouro e Política Financeira e, no ano 1988, a Central Contable.

¹³ Aprobada pola Orde do Ministerio de Economía e Facenda do 31 de marzo de 1986.

neiza-la súa información contable coas liñas de desenvolvemento contidas no PXCP do 1994, cabe sinalar que a implantación do plan se está realizando por medio do SICOSS (Sistema de Información Contable para a Seguridade Social).

A reforma contable na Administración local ten un feito destacable na entrada en vigor das disposicións recollidas na Lei 39/1988, do 28 de decembro, reguladora das facendas locais. Este texto permitiulle á IXAE desenvolver-la instrucción de contabilidade para a Administración local, aprobada por Orde ministerial do 17 de xullo de 1990, a entrada en vigor da cal, exceptuadas as disposicións relativas á presentación de contas, se pospuxo ata o ano 1994. Desafortunadamente, a publicación do PXCP nese mesmo ano deixou parcialmente desfásada a dita instrucción, o que esixía, polo tanto, a súa adaptación ó plan. Esta situación inflúe tamén nos organismos autónomos da Administración local, que han de uni-las súas contas ás da entidade local respectiva, mentres non se realice esa modificación.

Convén sinalar aquí, que un trazo esencial das disposicións citadas ata o momento, no presente epígrafe, é que tratan de conseguir-la harmonización da información económico-financeira de tódalas administracións públicas. O PXCP configúrase como un plan marco que é aplicable nas administracións central, local e da Seguridade Social e que lles serve de referencia ás administracións autonómicas. Non obstante, é evidente que, dada a complexidade organizativa das propias AAPP, o esquema contable que o PXCP contempla non podería funcionar sen a posta en práctica dos sistemas de información contable citados.

A característica máis importante para describi-la situación na que se atopa a contabilidade pública nas comunidades autónomas é a ausencia dunha norma común, debido a que estes entes non están incluídos no ámbito de competencias da IXAE en materia de regulación.

Pola razón sinalada, cada comunidade autónoma desenvolveu a súa propia norma de xestión económica-financeira, se ben se prevé, nun prazo razoable, a aplicación do PXCP nas comunidades que aínda non o implantaron. Con este propósito, constituíuse un grupo de traballo no Consello de Política Fiscal e Económica e acordouse a realización de convenios de colaboración do Ministerio de Economía e Facenda coas CCAA para que estas harmonicen e desenvolvan as súas instrucións contables respectivas.

En xeral, pode afirmarse que as CCAA están decidíndose por modelos contables cunhas características similares ós desenvolvementos SICOP-SICAI, mentres que os seus organismos au-

tónomos van adaptándose á nova situación na medida que o fan os gobernos autonómicos dos que dependen.

O novo marco normativo da contabilidade pública pode incrementar, decisivamente, non só a *transparencia e a comprensión das nosas contas públicas*, senón tamén a *claridade do Plan Contable e as bases e mecanismos que fan posible a súa interpretación*. Está claro que uns principios contables públicos, elaborados segundo o consenso de numerosos expertos, xunto cun novo plan contable, racionalmente construído, son unhas ferramentas suficientes para que desapareza a *opacidade* –claramente inxustificada– que parecía acompañar, poucos anos atrás, calquera elaboración de información relacionada coas contas públicas do noso país.

Dunha maneira abreviada, pode dicirse que o proceso de desenvolvemento do modelo de normalización contable español constitúe un exemplo claro de confluencia entre dúas tendencias que, tradicionalmente, tenderon a separarse no ámbito da contabilidade empresarial. Por unha parte, a flexibilidade normalizadora que caracteriza os países anglosaxóns e, por outra, o formalismo regulador propio dos países da Europa continental.

A interrelación desas dúas posicións nun único sistema de información, como o definido polo plan no marco dos principios contables públicos, xunto á relevancia outorgada á información de contido financeiro, patrimonial e económico, elaborada segundo as esixencias do principio de imaxe fiel, constituirían as novidades principais do PXCP.

A énfase desta reforma contable ponse na contabilidade financeira e na información externa. As melloras do sistema estanse alcanzando coa posta en práctica dos instrumentos seguintes: a substitución do principio de caixa polo principio contable de devengo nun sentido integral; a consolidación de tódalas operacións do sector público; a publicación de informes comprensibles e a realización de auditorías que certifiquen a consecución dunha imaxe fiel e veraz nos estados financeiros.

A importancia crecente dos principios xerenciais nas accións de Goberno pon de manifesto a necesidade dun novo conxunto de ferramentas contables, que aseguren tanto a efectividade dos controis, polo menos cun grao de rigorosidade similar á esixida no sector de mercado, como a verificación de responsabilidades administrativas internas. A remodelación da normalización contable do sector público, segundo as liñas mestras do xerencialismo, está encamiñada, claramente, a mellora-la economía, a eficiencia e a eficacia do sector público.

En España, a partir da aprobación da Constitución vixente, comezan a utilizarse os termos de economía, eficiencia e eficacia na xestión pública. Por un lado, o artigo 31.2 da Constitución española, nunha clara referencia ó gasto público di que *a súa programación e execución responderán ós criterios de eficiencia e economía*.

Por outro lado, o artigo 103.1 do Texto constitucional sinala que a *Administración pública serve con obxectividade os intereses xerais e actúa de acordo cos principios de eficacia, xerarquía, descentralización, desconcentración e coordinación, con sometemento pleno á lei e ó dereito*.

O contido dos dous artigos sinalados anteriormente pon de relevo dous tipos de obrigas. Por un lado, a dos xestores que han de executar os gastos públicos segundo os criterios de eficacia, eficiencia e economía e, por outro lado, a dos órganos de control interno e externo que han de opinar sobre a actuación daqueles seguindo os ditos criterios.

A Lei xeral presupostaria, no seu artigo 17.2, establece que *o preceptivo control de eficacia exercerase mediante análises do custo de funcionamento e do rendemento ou utilidade dos respectivos servizos ou investimentos, así como do cumprimento dos obxectivos dos correspondentes programas*.

O artigo 202 da Lei 39/1988, do 28 de decembro, reguladora das facendas locais, sinala que *o control de eficacia terá por obxecto a comprobación periódica do grao de cumprimento dos obxectivos, así como a análise do custo de funcionamento e do rendemento dos respectivos servizos ou investimentos*.

As diversas leis de creación dos órganos de control externo, central e autonómicos, recollen dunha maneira expresa a obrigación dos ditos órganos de manifestarse sobre a actuación da Administración de conformidade cos principios de economía, eficiencia e eficacia na xestión pública. A título de exemplo¹⁴ sinalarémolos dous preceptos legais seguintes.

O primeiro é o artigo 9.1 da Lei orgánica 2/1982, do 12 de maio, do Tribunal de Contas, no que se sinala que *a función fiscalizadora do Tribunal de Contas se referirá ó sometemento da actividade económico-financieira do sector público ós principios de legalidade, eficiencia e economía*.

O segundo é o artigo 4 da Lei 6/1985, do 24 de xuño, do Consello de Contas de Galicia, no que se indica, na súa alínea a), a tarefa de *fiscaliza-las funcións económico-financieiras do sector público de Galicia, velando para que se axuste ó ordenamento xurídico e ó principio de racionalidade e, no apartado h), fiscaliza-lo grao de cumprimento dos obxectivos previstos...*

¹⁴ Outra lexislación salientable, no sentido en que vén desenvolvéndose no texto, sobre órganos autonómicos de control externo é a seguinte: 1.) O artigo 2 da Lei 6/1984 da Xeneralidade de Cataluña nos seus apartados g) e h); 2.) O artigo 9 da Lei foral, do 20 de decembro de 1984, da Cámara de Contos de Navarra nos seus apartados 3 e 4; 3.) O artigo 8 da Lei 6/1985 da Xeneralidade Valenciana, do 11 de maio, de Sindicatura de Contas; 4.) O artigo 7 da Lei 1/1987, da Sindicatura de Contas das Illas Baleares no seu apartado b); 5.) O artigo 9 da Lei 1/1988, do 5 de febreiro, do Tribunal Basco de Contas Públicas e 6.) O artigo 14 da Lei 1/1988, do 17 de marzo, da Cámara de Contas de Andalucía no seu apartado b).

Neste punto, é importante subliñar que é altamente significativa, a especificación, no proceso de normalización contable, de obxectivos encamiñados á determinación do resultado analítico e económico patrimonial e ó exercicio do control de eficacia, eficiencia e economía (EEE).

O mercado disciplina os entes do sector privado, na medida en que exerce como de mecanismo formador dos seus prezos de compra e venda, que son unha parte fundamental na determinación do beneficio de cada exercicio económico. Polo tanto, no sector de mercado, o propio beneficio pode considerarse como un indicador indirecto de economía e de eficiencia. Isto é así, debido a que o concepto de mercado eficiente implica, por definición, que as empresas que desexen manterse no mesmo, a longo prazo, tamén o sexan. Incluso, ese indicador podería selo de eficacia, exceptuando os casos nos que a maximización do beneficio non sexa o único obxectivo da empresa privada.

Sen embargo, con moita frecuencia, nas entidades públicas é moi difícil establecer medidas de cantidade e calidade óptimas, que han de estar presentes na provisión dos servizos públicos. Isto indicaría que operan na marxe da disciplina de mercado, sen contar co apoio de mecanismos incentivadores da redución de custos, o que se traduce nunha acentuación da propensión á ineficiencia.

A falta do mercado na realización desas provisións obriga a avalia-lo desempeño de cada entidade a partir de indicadores que han de suplir ou de aproxima-lo contido de *síntese informativa* que posúe, intrinsecamente, o beneficio económico. Polo tanto, dende esta óptica, a presentación de contas necesitaría informes financeiros distintos ós precisados polo sector do mercado.

Nese terreo, un feito destacable é que, tradicionalmente, a capacidade de xestión dos recursos das entidades públicas, polos seus propios xerentes, estivo suxeita a importantes limitacións. Neste sentido, cabe afirmar que o xerente aínda non ten a capacidade suficiente para levar a cabo unha xestión de recursos eficiente, ó verse obrigado a respecta-las limitacións das cantidades asignadas a cada unha das partidas presupostarias, de maneira que, aínda, son máis uns administradores que uns xestores dos fondos públicos.

O anterior pon de relevo a importancia de elabora-los presupostos cuns criterios de EEE previamente establecidos, debido a que a capacidade real de xestión se atoparía, de feito, nos niveis de decisión política, que non son especialmente idóneos para potencia-la implantación e o desenvolvemento dos ditos criterios.

Nestas circunstancias, os principios de contabilidade xeralmente aceptados resultan insuficientes para realizar unha avaliación baseada nun conxunto de parámetros aproximativos da EEE logradas por unha entidade pública. A contabilidade pública ha de prever que esa avaliación se realice como unha parte integrante da presentación de contas nun sentido amplo, co obxecto de que se poida controlar non só a honorabilidade dos xestores, senón tamén os niveis de EEE con que se xestionan os recursos públicos.

Polo tanto, produce unha certa extrañeza que as medicións relacionadas coa EEE unicamente se trataron como obxectivos nas políticas de mellora dos sistemas de control, sen que reciban unha consideración adecuada polas que se ocupan da xestión pública, xa que o sistema contable debe facilitarlle ó xerente a información relevante para que xestione segundo os principios de EEE. En concreto, isto implicaría que as actividades xerenciais –*performance review*– e as auditorías operativas –*value for money audits*– xerasen consideracións, indicadores e observacións, susceptibles de integrar unha síntese informativa que puidese ser utilizada con proveito polos xestores e os auditores das entidades públicas. Evidentemente, con esta afirmación recoñécese a importancia de coordinar dous grupos distintos de profesionais: os xestores, que han de procura-lo logro da EEE, e os auditores, que han de axudar nesa tarefa os anteriores e garantirles que realmente cumpren os obxectivos de EEE.

Tanto a determinación dos custos e o rendemento dos servizos públicos coma o establecemento dos controis de EEE necesitan da implantación dunha contabilidade de custos e unha conta de resultados segmentada por servizos. A determinación do éxito ou do fracaso dunha entidade pública respecto do cumprimento dos obxectivos establecidos nun programa concreto, establecido segundo unha perspectiva netamente financeira, podería conseguirse a través da propia execución do presuposto. Desafortunadamente, esa conta de resultados funcional, que permitiría coñecer os custos dos servizos cun criterio de devengo, queda sen ningunha posibilidade de desenvolvemento ó clasificar os gastos pola súa natureza.

Por conseguinte, a partir da análise efectuada anteriormente, pode afirmarse que a xestión pública debe realizarse seguindo os principios de eficacia, eficiencia e economía, aínda que, hoxe por hoxe, este propósito está resultando difícil levalo á práctica en tódolos ámbitos das administracións públicas. Esta posibilidade de avaliación só se atopa aberta ós órganos de control internos e externos que deben emitir opinión sobre o cumpri-

mento dos ditos principios e, en consecuencia, efectua-las recomendacións positivas ou negativas que sexan pertinentes.

4. A implantación dos sistemas de control xerencial no ámbito público

Na introducción deste capítulo indicárase que a Administración pública podía interpretarse como un ente cun poder discrecional de decisión que tiña que cinxirse a uns controis específicos co obxecto de limitalo. Eses controis, ademais de desempeñar unha función de fiscalización, xeran unha valiosa información á hora de avaliar e deseñar propostas de mellora das actividades económicas da Administración pública.

Tradicionalmente, o instrumento de fiscalización baseouse, principalmente, en dous modelos de control público. Por un lado, o baseado nos principios de *legalidade* e de *regularidade contable*, que unicamente pretenden demostra-la adecuación do gasto público ós mandatos lexislativos. Por outro, o *financeiro* que recae sobre os fluxos de gasto, que representan os custos da actividade pública. Este control é máis amplo cós dous anteriores e esténdese a tódolos aspectos da actuación económico-financieira do ente que sexa obxecto de control.

Como unha consecuencia do aumento do volume e a complexidade do sector público e da perda progresiva de rigorosidade presupostaria e contable, o control financeiro lexislativo dexenerou nun exercicio simplemente formal. As discusións parlamentarias redúcense, cada vez máis frecuentemente, a simples debates entre uns poucos expertos sobre cuestións irrelevantes, consideradas dende unha perspectiva global. Así pois, non é desatinado afirmar que, dende hai bastante tempo, o control financeiro o exerceron, realmente, as unidades centrais do Poder executivo.

Paralelamente, o Poder executivo potenciou as estratexias destinadas a evita-los controis financeiros rigorosos. Esas estratexias inclúen o traslado dunha parte importante das operacións a ámbitos cun control menos rigoroso, mediante técnicas de *fuga presupostaria*, *ocultación* de cargas financeiras futuras ou de *contabilidade creativa*.

Esas insuficiencias operativas do sistema tradicional de control financeiro e a incorporación do xerencialismo ás tarefas de goberno puxeron de manifesto a necesidade dun novo conxunto de ferramentas contables, que aseguren o control xerencial e a responsabilidade administrativa e melloren a información externa.

No deseño dese novo conxunto, hai que ter en conta que a auditoría financeira é un instrumento insuficiente para realizarlo control de xestión nas empresas do *mercado* ou nos entes do *non mercado*, posto que é necesario completalo coa realización de auditorías operativas ou de xestión –*EEE's performance audits*–, a finalidade das cales se encontra máis na avaliación da eficacia e da eficiencia da organización á hora de xestionar os medios dispoñibles que na emisión de opinión sobre os estados contables e presupostarios dunha entidade concreta.

Esas auditorías defínense como unha avaliación independente e sistemática da EEE a través de todos ou parte dos programas, operacións ou actividades dunha entidade pública. A estes instrumentos sonlles de aplicación ás actuacións levadas a cabo co obxecto de examinar e de informar sobre a idoneidade dos sistemas de xestión, controis e prácticas, incluídos os dirixidos ó control e á salvagarda dos activos, así como aquelas que tratan de avaliar a racionalidade na xestión dos recursos e a eficacia dos programas e das actividades dunha entidade pública concreta.

Os obxectivos básicos das auditorías de EEE son en primeiro lugar, proporcionarlle ó Parlamento información sobre a economía, eficiencia e eficacia dos entes que reciben fondos públicos e, en segundo, identificar alternativas e estimular os entes auditados na adopción de medidas tendentes a mellorar os sistemas xerenciais e o control destes. O proceso utilizado pola auditoría operativa nos entes públicos garda un certo paralelismo co desenvolvemento da auditoría financeira, na medida en que o exame do control interno permite determinar o alcance e a extensión das probas substantivas, mentres que na auditoría operativa, o resultado da análise do control de xestión establece a exhaustividade que o exame lles dará ás áreas problemáticas.

En España, a medida que se vai afianzando a contabilidade financeira e de custos nos diversos entes públicos e se vai desenvolvendo o modelo de xestión por obxectivos estase preparando o terreo para a extensión das auditorías operativas, que, como se indicou anteriormente, están previstas na Lei orgánica do Tribunal de Contas, na Lei reguladora das facendas locais e nos respectivos estatutos de autonomía das comunidades autónomas como instrumentos significativos de control do gasto público.

Non obstante, o impulso xerencial require do compromiso de toda a Administración pública e debe realizarse dende diversos órganos de dirección, principalmente, no caso español, dende

os ministerios de Economía e Facenda e de Administracións Públicas, poñendo de manifesto a necesidade de promocionar, dende as máis altas instancias, este tipo de políticas.

Nese contexto, o control externo realiza o Tribunal de Contas¹⁵ que, constitucionalmente, desempeña o papel de *supremo órgano fiscalizador das contas e da xestión económica do Estado, así como do sector público*, nunha dependencia directa das Cortes Xerais, co obxecto de examinar e comproba-la Conta Xeral do Estado e realizar un control de legalidade, eficiencia e economía, por delegación das mesmas, unha vez finalizado o exercicio presupostario.

A diversidade de entes e votantes-contribuíntes interesados na rendición dese control dá lugar a que a fiscalización externa do sector público se rinda ó poder lexislativo, mediante un órgano do Estado técnico e independente. Na actualidade, esa fiscalización, ademais dos compoñentes de legalidade e contable, está comezando a incorpora-la avaliación selectiva da EEE.

No tocante a esa última misión, é salientable a necesidade de lograr unha separación clara dos aspectos técnicos e avaliativos respecto dos criterios políticos. A avaliación económica da xestión pública debe corresponderlle, nun nivel de control externo, ó Tribunal de Contas, mentres que a valoración política das actuacións públicas ha de ser competencia do Parlamento.

Finalmente, a modo de recapitulación, é importante preguntarse, ¿en que medida o cambio cara a unha contabilidade xerencialista podería implicar un debilitamento do control financeiro e, polo tanto, erosiona-la posibilidade de control que, nun Estado constitucionalmente democrático, poden exercer os contribuíntes?

A resposta a esa pregunta ha de ter en conta que o xerencialismo pretende separa-las decisións políticas –con propósitos estratéxicos– das decisións xerenciais –con propósitos operativos– e acrecenta-la autonomía do executivo nas materias de xestión por conta do poder lexislativo.

Se se acepta, por un lado, que a contabilidade empresarial pode revela-los diferentes efectos das decisións estratéxicas e operativas e cuantificalos dun modo adecuado e, por outro lado, que os lexisladores son capaces de enfrontarse con ese cambio fundamental na cultura do control, os criterios da xestión empresarial ofrécenlles ós parlamentos a oportunidade de concentrarse nos problemas que realmente teñen transcendencia política e deixarlle os detalles operativos da súa posta en práctica ó Executivo.

¹⁵ É importante sinalar que tanto o Defensor do Pobo como as sindicaturas de contas das comunidades autónomas desempeñan funcións de control externo.

Sen embargo, o logro dos obxectivos citados é unha cuestión empírica que aínda está lonxe de resolverse, debido a dúas razóns fundamentais. Primeira, a contabilización dos efectos das decisións estratéxicas segundo os seus propios resultados encóntrase só nunha fase de proba e, segunda, a análise do comportamento dos lexisladores no ámbito xerencial dispón, polo momento, dunha evidencia non concluínte¹⁶.

Nese sentido, nos entes públicos, a medición do concepto xerencial de beneficio social preséntase complicada e subxectiva, o que dificulta a obtención de indicadores de *outputs* que gocen dunha aceptación xeneralizada. Para os efectos do control xerencial, parece moi complexo o propósito de compatibiliza-los conceptos de rendición de contas cos de avaliación da EEE.

Para iso, sería necesario adecua-los sistemas de control de legalidade e financeiro co fin de que incentiven unha xestión eficiente, compatible coa función tradicional de Administración dos fondos públicos. Nestes momentos, os mecanismos de esixencia de responsabilidade social e de control das actuacións públicas aínda continúan limitándose, practicamente, á simple presentación de contas con fins, principalmente, de responsabilidade legal, que examina a execución dos programas públicos, sen sanciona-lo incumprimento dos obxectivos previstos ou o desempeño ineficiente na utilización dos recursos públicos.

Parece evidente que, dados os problemas sinalados anteriormente, as liñas de reforma continuarán por un lado, co reforzo e a mellora dos controis de legalidade e financeiro e, por outro lado, coa potenciación do control de resultados. Este último é un instrumento esencial da xestión pública, posto que a organización administrativa ha de executa-las directrices políticas con criterios efectivos de custo real.

En definitiva, as administracións públicas han de obter a máxima produtividade dos recursos empregados nas súas actividades, para ó permiti-lo control dos mesmos responsabiliza-los xerentes dos resultados obtidos no seu desempeño xerencial e establecer mecanismos de recompensa e de penalización.

Un punto de partida atópase na utilización de sistemas de presupostación por obxectivos, que permiten aplica-los conceptos e as técnicas xerenciais e avalia-los niveis alcanzados de EEE, co obxecto de mellorar tanto a formulación de políticas concretas como a aplicación masiva das técnicas xerenciais para conseguir un sector público máis productivo.

A viabilidade do sistema de control xerencial mediante obxectivos require un cambio cultural significativo, orientado cara

¹⁶ Véxase evidencia en Pina, V. e Torres, L., "An International Comparison of Governmental Annual Reports", *Research in Governmental and Nonprofit Accounting*, vol. 6, páxs. 123-146, 1996.

á mellora da calidade dos servizos públicos, que condiciona a súa implantación dende o inicio, incluso no proceso de determinación de obxectivos claros e medibles para cada programa, así como o deseño dos indicadores máis adecuados. En calquera caso, o desenvolvemento do modelo xerencial, que descansa na introducción de sistemas adecuados de incentivos e penalización e na definición dunhas liñas claras de responsabilidade xerencial, depende da vontade política, sen o concurso da cal o dito modelo podería converterse nun conxunto de simples declaracións de intención. 