



XIV CONGRESO INTERNACIONAL DE COSTOS

II Congreso Colombiano de Costos y Gestión

Los costos y la gestión en la ruta de la innovación y el conocimiento!

INFORMACIÓN PARA EL ANÁLISIS DE LA GESTIÓN PÚBLICA: EXAMEN CRÍTICO EN LOS MUNICIPIOS ESPAÑOLES

Autores:

José Luis Pablos
Departamento de Contabilidad -
Universidad de Oviedo
Jovellanos Faculty of Commerce, Tourism
and Social Sciences
Laboral, Ciudad de la Cultura, Luis Moya,
261 - 33203, Gijón, Asturias, España
Tel.: 0034 985182194
jlpablos@uniovi.es

Ana Cárcaba
Departamento de Contabilidad -
Universidad de Oviedo
Facultad de Economía y Empresa, Av. del
Cristo, s/n - 33.071 Oviedo (Asturias)
Tlfo.: 0034 985104982
acarcaba@uniovi.es

Área temática:

Costos y gestión en el sector público

Metodología aplicada:

M1- Analítica

Medellín, Colombia, Septiembre 9, 10, 11 de 2015

Convocan:



FACULTAD DE
CIENCIAS ECONÓMICAS
DEPARTAMENTO DE
CIENCIAS CONTABLES



PALABRAS CLAVES:

Gestión pública, municipios, información de gestión, transparencia, buen gobierno, e-government

1. ANTECEDENTES

En un entorno económico-financiero de crisis, en el que resulta imprescindible replantear y justificar la eficiencia y la eficacia de la gestión de los recursos públicos ante la ciudadanía, cobra especial relevancia el debate centrado en la información asociada a dicha gestión. Del mismo modo, resulta fundamental impulsar la divulgación de esta información, garantizando así la transparencia inherente a la rendición de cuentas de los gobiernos en una sociedad democrática. En este sentido, adquiere un papel destacable el uso de los portales web gubernamentales a la hora de lograr un acceso rápido y eficaz a la información por parte de los ciudadanos.

Partimos del convencimiento de que la rendición de cuentas que en la actualidad ofrecen políticos y gestores es manifiestamente mejorable, y que no basta con ofrecer información de tipo presupuestario y financiero. Que es urgente mejorar la información de gestión, la información que debe permitir conocer ex ante y evaluar ex post los objetivos perseguidos por las políticas públicas así como los recursos previstos y consumidos y las acciones desarrolladas.

Este trabajo tiene un doble objetivo. Por un lado, se pretende analizar el estado de la cuestión en el caso de los municipios españoles, partiendo de un examen en profundidad del proceso de gestión pública; por otro, se trata de poner de manifiesto el escaso nivel de transparencia y precisión en la divulgación de la información de gestión por parte de los municipios españoles.

Se aborda el estudio de las entidades locales españolas, que están a punto de hacer frente a los cambios provocados por una nueva Ley que las regula. Esta investigación supone la continuación de otros trabajos de los autores, que ya profundizaron en el estudio de herramientas para la divulgación de información financiera en los gobiernos locales españoles (López y Pablos, 2000; Pablos, Cárcaba y López, 2002) y abordaron el análisis de los determinantes de la divulgación de la información contable de este sector de la Administración Pública (Cárcaba y García, 2008, 2010). Al mismo tiempo, es el resultado del conocimiento y la experiencia adquirida por uno de los autores, después de servir durante

ocho años como director de planificación y evaluación, y posteriormente como economista jefe del Ayuntamiento de Gijón en España.

Al mismo tiempo, es fruto del conocimiento y experiencia adquirida por uno de los autores, después de ejercer como durante 8 años como director de planificación y evaluación primero, y luego como director económico del Ayuntamiento de Gijón, en España.

La experiencia de estos años nos permite afirmar que la información de gestión en los Ayuntamientos españoles es escasa, no se elabora siguiendo ninguna norma o recomendación lo que hace difícil la comparación entre entidades, y no goza de la suficiente fiabilidad. Y es este convencimiento el que hemos querido contrastar a través del estudio empírico. Para ello, hemos tomado como muestra los 16 ayuntamientos de más de 250.000 habitantes, y hemos buscado en sus páginas web toda información que pudiera servir de soporte y análisis al proceso de planificación, gestión y evaluación de las políticas y servicios públicos¹.

Pero antes de abordar los resultados y conclusiones del estudio empírico, debemos reflexionar brevemente sobre el alcance del concepto de responsabilidad aplicado a políticos y gestores. A continuación dedicaremos un apartado a analizar el marco conceptual y legal en el que se desarrolla el proceso de gestión (planificación y control) de los servicios públicos locales, interrogándonos acerca de cuál sería la información de gestión necesaria para soportar dicho proceso y permitir evaluar los resultados del mismo, lo que supone también plantearse los medios para comunicarla de la forma más transparente, oportuna y útil para los distintos usuarios de la misma.

Finalmente la parte empírica demostrará cuán lejos estamos todavía hoy de lograr una cierta normalización en lo que respecta a rendir una información de gestión que, en tiempo y forma, resulte útil a los distintos usuarios de la misma.

2. LA RESPONSABILIDAD COMO ELEMENTO VINCULANTE ENTRE CIUDADANOS, GOBERNANTES Y GESTORES PÚBLICOS.

En épocas de crisis, en las que el déficit y la deuda pública adquieren dimensiones importantes, resurge la preocupación por el control del gasto. Y en esos momentos vemos cómo se alzan voces exigiendo fortalecer los mecanismos de planificación y control en las Administraciones Públicas. Estas demandas son más imperiosas cuando al mismo tiempo afloran a la opinión pública nuevos casos de corrupción política o administrativa, origen de fundados recelos acerca del correcto funcionamiento de los sistemas de control.

¹ La muestra será ampliada a los 110 municipios españoles de mayor tamaño en futuras revisiones de este trabajo.

En la actualidad, llenan las páginas de los periódicos las noticias acerca de la 'mala gestión' y, por ende, la precaria situación financiera de nuestras entidades públicas. Y al mismo tiempo se produce un permanente debate mediático acerca de la extensión y contenido de la responsabilidad pública. Se busca diferenciar la responsabilidad política de la responsabilidad legal, y de alguna manera se intenta, con poco éxito, delimitar los ámbitos de cada una de ellas.

Para nosotros la cuestión a plantear es en qué medida la información que disponen los ciudadanos es suficiente para juzgar la gestión pública y poder así evaluar la responsabilidad contraída por gobernantes y/o gestores.

Es en el ámbito de la 'gestión' donde se juega en gran medida la sostenibilidad económica y social de los servicios públicos, y en particular de los prestados por los gobiernos locales. Por ello, además de fortalecer el control presupuestario y financiero, es fundamental implementar sistemas que permitan evaluar el coste-beneficio de todo lo que hacemos, y medir la eficiencia y eficacia de la gestión. Pero, tan importante como mejorar la aplicación de las técnicas e instrumentos de gestión, resulta el comunicar o rendir cuentas de las distintas etapas del proceso.

Como ya abordamos en anteriores trabajos (Pablos et al, 2002), la 'rendición de cuentas' identifica uno de los objetivos básicos de la información contable y está ligada ineludiblemente al concepto de 'responsabilidad'. El *Concepts Statement n° 1*, titulado 'Objectives of Financial Reporting', el *Governmental Accounting Standards Board* (GASB, 1987; pfo. 56) establece como fin último de la información financiera de los gobiernos el objetivo de 'responsabilidad' y señala que ésta exige a los gobiernos justificar ante los ciudadanos el uso de los recursos públicos. Dicha responsabilidad tiene su origen en la delegación de poder –y, por tanto, la transferencia de derechos de decisión– realizada a favor de los gobiernos por parte de la ciudadanía. De este modo, los ciudadanos se convierten en titulares de una autoridad superior, ante quienes gobernantes y gestores deben rendir cuentas².

La responsabilidad pública está basada en la creencia de que los ciudadanos tienen 'derecho a saber', esto es, derecho a recibir datos contrastados que conduzcan al debate público entre los ciudadanos y sus representantes electos. Así, la información financiera y de gestión juega un papel fundamental en el cumplimiento del deber de los gobiernos de ser públicamente responsables en una sociedad democrática (GASB, 1987). El objetivo genérico

² El GASB no ha sido el único organismo que ha recurrido al concepto de responsabilidad a la hora de definir los objetivos a alcanzar por la información financiera en el ámbito público. Los pronunciamientos del *Australian Accounting Research Foundation* (AARF, 1990), el *Canadian Institute of Chartered Accountants* (CICA, 1990) o la *International Federation of Accountants* (IFAC, 1991) pueden servir igualmente para ejemplificar la trascendencia atribuida a este concepto por las distintas instituciones normalizadoras.

atribuido a esta información consiste en demostrar la responsabilidad de los actos de los gobiernos ante los ciudadanos, si bien tal objetivo puede ser desglosado en otros varios, puesto que se tiende a admitir la existencia de diversos niveles de responsabilidad (Stewart, 1984).

La *responsabilidad política* vincularía a los gobernantes con los ciudadanos (electores) y la sociedad en general, guardando relación con las decisiones relativas a la elaboración, implantación y control de políticas públicas. Los gobernantes deben responder de las decisiones relativas a la provisión de los servicios necesarios para satisfacer las necesidades sociales, así como de las decisiones relativas a la forma de financiarlos y gestionarlos. Mucho más fácil de concretar, el concepto de *responsabilidad financiera* vincula a gobernantes y gestores con los ciudadanos en general y con los distintos grupos de interesados (stakeholders) en particular, y se deriva de las decisiones y actos relativos a la gestión de los recursos públicos. El concepto así interpretado comprendería no solamente la exigencia de honestidad y cumplimiento de la legalidad (responsabilidad legal), sino también la exigencia de una gestión eficiente y eficaz, capaz de atender adecuadamente los compromisos asumidos por la entidad (responsabilidad gerencial).

En términos parecidos se manifiesta el IPSASB-IFAC (2011), cuando señala que las entidades del sector público tienen la responsabilidad: 1) de rendir públicamente cuenta a los usuarios (receptores de los servicios o sus representantes y proveedores de los recursos o sus representantes) y 2) proveer información que sea útil para el proceso de toma de decisiones de dichos usuarios. La comunicación de la información de gestión del servicio permitirá a las entidades del sector público cumplir con su responsabilidad y ayudará a los usuarios a valorar el grado de eficiencia y efectividad alcanzada en la gestión de los recursos para proveer servicios y alcanzar sus objetivos previstos. Dicha información es una parte importante de los informes financieros de carácter general (general purpose financial reports). La posibilidad de que los actuales sistemas de información permitan juzgar las distintas facetas de la responsabilidad pública exige que los diferentes documentos e informes incluyan una completa información financiera acerca de aspectos tales como el nivel de ejecución presupuestaria, la liquidez y solvencia, el nivel de endeudamiento, la situación patrimonial, pero también se deberá proporcionar información sobre el coste de los servicios o los objetivos alcanzados.

Pero, en concreto, ¿de qué documentos estamos hablando? ¿Qué tipo de información es preciso elaborar a lo largo del proceso de gestión en el ámbito público? Comencemos

definiendo el proceso de gestión y las actividades o etapas que lo componen, dado que cada etapa se apoyará en distintos documentos y estados a divulgar.

3. EL PROCESO DE GESTIÓN PÚBLICA Y EL SISTEMA DE INFORMACIÓN

Se puede considerar el proceso de gestión como una metodología para desarrollar una serie de actividades dirigidas a definir la estrategia, los objetivos, planes y presupuestos. Asimismo, incluye las actuaciones de control de gestión que permiten el seguimiento y evaluación del grado de cumplimiento de tales planes, garantizando la consecución de los objetivos establecidos. De este modo, las etapas fundamentales de este proceso, que deben articularse buscando la coherencia y eficacia del mismo, son: elaboración de la estrategia, planificación y programación, presupuestación, ejecución, control y evaluación.

En el proceso de *formulación de las estrategias* deben identificarse las oportunidades y riesgos del entorno, y las alternativas existentes. También se deben valorar los puntos fuertes y débiles de la organización, así como, estimar de la forma más objetiva posible su capacidad actual o potencial de satisfacer las necesidades sociales. El horizonte de las estrategias es el largo plazo y están vigentes hasta que se cambien.

La *planificación* está estrechamente relacionada con la formulación de la estrategia pero se diferencia, principalmente, en que los estudios de elaboración de la estrategia se abordan siempre que surge la necesidad, mientras que la planificación se emprende (o se revisa) cada año en las mismas fechas, para coordinar la estrategia de las diferentes unidades. Los objetivos de la planificación son: a) la definición de las nuevas líneas directrices y prioridades de actuación tras el análisis de la evolución del entorno y de la organización; b) la elaboración de una propuesta de objetivos globales para el ejercicio a partir de la revisión de la estrategia. La *programación* tiene como principal objetivo que los recursos económicos se dirijan hacia los distintos programas en función de las prioridades de actuación y de los objetivos generales establecidos para el ejercicio. Es, por tanto, el momento en el que se asignan fondos a las diferentes unidades en función de sus objetivos y programas para alcanzarlos. En caso contrario, el presupuesto podría centrarse en el corto plazo, perdiendo la perspectiva estratégica de la organización.

Finalmente, la *presupuestación* es una etapa clave del proceso de gestión, y muy especialmente en el caso de las organizaciones públicas. En esta etapa, las unidades gestoras definen en detalle los planes de acción necesarios para la consecución de los objetivos específicos y cuantifican su impacto en el presupuesto. Los *planes de acción* deben incluir: a)

los objetivos específicos de cada programa que resultan de los objetivos globales establecidos para la unidad; b) las actividades a desarrollar para conseguirlos; c) los recursos necesarios para desarrollar dichas actividades; d) el cronograma de las mismas; e) los responsables para su implantación; f) las medidas de control específicas a utilizar en el seguimiento del plan.

A partir de la cuantificación del impacto de los planes de acción definidos se elabora el *presupuesto*. El presupuesto es el instrumento utilizado para tomar decisiones definitivas sobre la distribución de los recursos y permitir su evaluación y control posterior. Constituye, por tanto, un proceso clave en el desarrollo del proceso de planificación y control, por medio de la cual se establecen los ingresos, costes e inversiones asociados a la ejecución de los planes y programas establecidos. En consecuencia, las cifras presupuestarias deben ser cifras objetivo y no meras estimaciones, previsiones o pronósticos.

Elaboradas las estrategias de la organización, así como los planes, programas, y presupuestos correspondientes a cada unidad, se trata ahora de ejecutar las actividades y tareas previstas en los mismos, y, al mismo tiempo, evaluar en qué medida se logran los objetivos previstos. Para ello, el control de gestión deberá recoger la información relevante para el seguimiento de los factores críticos de éxito, que apoyan la consecución de los objetivos estratégicos de la organización. Esto exige el diseño e implantación de un conjunto coherente de indicadores, o cuadros de mando.

La *evaluación* constituye la etapa final y consiste en analizar la actuación realizada comparándola con los objetivos prefijados. Se trata de estudiar las desviaciones más significativas para identificar sus causas y responsables. Y también, de identificar y seleccionar las posibles alternativas que pudieran corregir dichas desviaciones, evaluando las acciones asociadas a cada una.

Estas etapas del proceso de gestión deben sustentarse en un conjunto de documentos en los que se plasmen los planes de actuación de la entidad, sus objetivos, presupuestos, resultados de su ejecución, efectos de las decisiones de gestión sobre su situación financiera, costes de los servicios prestados. Aunque parte de estos documentos se elaboran en su caso de forma voluntaria por los gestores públicos, algunos de ellos resultan de obligada elaboración conforme a la normativa vigente.

Desde la propia Constitución hasta distintas leyes que la desarrollan, y especialmente en el campo de la planificación y gestión financiera, se recogen preceptos que obligan a llevar a cabo una planificación plurianual, una presupuestación por objetivos, y un sistema de seguimiento y control que permita evaluar la eficiencia y eficacia de la gestión realizada. Dichas exigencias se han fortalecido todavía más a partir de la aprobación de Ley Orgánica

2/2012, de 27 de abril, de Estabilidad Presupuestaria y Sostenibilidad financiera aprobada como consecuencia de las decisiones tomadas la Unión Europea, y en la que se recogen como principios básicos de la gestión presupuestaria, la transparencia, la plurianualidad y la eficiencia.

En lo que respecta a las Entidades locales, el Texto Refundido de la Ley de Reforma de las Haciendas Locales, TRLRHL, enumera en su art. 211 las Memorias que deben acompañar a la Cuenta General los municipios de más de 50.000 habitantes, en particular: a) Una memoria justificativa del coste y rendimiento de los servicios públicos; b) Una memoria demostrativa del grado en que se hayan cumplido los objetivos programados con indicación de los previstos y alcanzados, con su coste.

Por su parte, los modelos normal y simplificado de las Instrucciones de Contabilidad del año 2004 establecen por primera vez la obligación de las entidades locales de incluir en sus cuentas anuales indicadores financieros, patrimoniales, presupuestarios y de gestión. Esta obligación es ampliada al resto del sector público a través del Plan contable para la Administración Pública aprobado en el año 2010, que además obliga a presentar información de costes por actividades. En su prólogo, esta norma contable reconoce cómo las exigencias crecientes para mejorar la información en el sector público y los principios de eficacia y eficiencia en la utilización de los recursos públicos, han traído consigo la necesidad de incluir en las cuentas anuales una información complementaria a la información financiera y presupuestaria que permita apoyar la adopción racional de decisiones, ampliando los elementos de información para la mejora de la gestión pública.

Igualmente, y aunque carezcan de valor normativo, es preciso citar la labor la Comisión de Contabilidad Pública de la IGAE que, desde el año 2003 ha elaborado diferentes Documentos de Contabilidad Pública, dedicados en algunos casos a precisar la relevancia del cálculo de costes y la información de gestión como un medio para el ejercicio de responsabilidad por parte de los gobernantes³.

Llegados a este punto, cabría resumir diciendo que el conjunto de actividades en que se concreta el proceso de gestión y de toma de decisiones relacionadas con los servicios públicos exigen un conjunto de documentos y/o informes que les sirvan de soporte, y que en gran

³Cabe destacar los documentos: «Principios generales sobre contabilidad analítica de las administraciones públicas» (IGAE, 2004) que recoge un marco conceptual y metodológico para la implantación de un sistema de contabilidad analítica en las entidades del sector público y el documento «Los indicadores de gestión en el ámbito del sector público» (IGAE, 2007) que recoge los conceptos teóricos, clases de indicadores y el procedimiento a seguir en el diseño e implantación de los indicadores de gestión, así como la utilidad de la información que proporcionan estos indicadores en el marco de la gestión pública.

medida el marco normativo de la actividad pública también lo requiere. Sin embargo, no existe ninguna norma ni documento emitido por los organismos profesionales que establezcan el contenido y las características formales que deberían contener dichos documentos. Nuestra experiencia, tanto desde el campo de la investigación como del ejercicio académico y profesional, nos dice que son pocos los ayuntamientos que elaboran dichos documentos y menos los que los dan a conocer a través de los distintos soportes (boletines, web, radio local, etc.). Por otra parte, en los casos que se elaboran y publican los documentos, éstos varían de una entidad a otra, tanto en el contenido como en la estructura formal.

A efectos de la presente investigación, se ha procedido a ordenar los documentos y estados resultantes del proceso de gestión en base a las etapas a las que van asociados, tal como muestra la Tabla 1, sin establecer distinciones entre aquellos que elaboran de forma obligatoria y aquellos que preparan voluntariamente:

ETAPA DE GESTIÓN:		INFORMACIÓN DE GESTIÓN
Formulación de estrategia Planificación	Planes a largo plazo:	<ul style="list-style-type: none"> ■ Planes estratégicos ■ Seguimiento de planes estratégicos ■ Observatorios locales
Planificación	Planes a medio y corto plazo:	<ul style="list-style-type: none"> ■ Planes de actuación a medio plazo ■ Seguimiento de planes de actuación ■ Memoria de gestión ■ Memoria de coste y de rendimiento de servicios
Presupuestación Evaluación Control de gestión	Planes financieros:	<ul style="list-style-type: none"> ■ Planes financieros ■ Información presupuestaria ■ Rendición de cuenta general ■ Auditoría financiera
Evaluación Control de gestión	Otros:	<ul style="list-style-type: none"> ■ Auditorías o evaluaciones de calidad de la gestión

Tabla 1. Información de gestión en las entidades locales

4. COMUNICACIÓN DE LA INFORMACIÓN DE GESTIÓN EN EL SECTOR PÚBLICO LOCAL ESPAÑOL

Una vez identificados los documentos que permiten evaluar la gestión realizada por los gobiernos locales, éstos han de ocuparse de ponerlos a disposición de los ciudadanos. Ciertamente es que, desde una perspectiva estricta de responsabilidad, los beneficios del sistema contable son de una importancia esencial incluso si ninguna de las dos partes que intervienen en el proceso consulta los documentos que dicho sistema genera (Ijiri, 1983; 78). Sin embargo,

nadie duda de que estos beneficios se incrementan cuando la información que contienen tales documentos llega realmente a transmitirse entre ambas partes. De hecho, existe en la actualidad un marcado interés en la 'comunicación financiera', que cabe situar en el marco del creciente protagonismo que desde los años ochenta ha adquirido la 'comunicación' interna y externa de las organizaciones⁴.

Durante las últimas décadas se han aprobado en numerosos países Leyes de Transparencia y normas de buen gobierno que, garantizando el acceso a la información elaborada por las Administraciones Públicas, pretenden ayudar a los ciudadanos a juzgar mejor y con más criterio la capacidad de sus gobernantes, permitiendo una mejor fiscalización de la actividad pública y promoviendo la eficiencia y eficacia en la Administración Pública. Estas normas hacen hincapié en el carácter fundamental del derecho a la información de los ciudadanos y garantizan el acceso a todo tipo de documentos administrativos, informes, estudios, estadísticas, cuentas rendidas, opiniones, previsiones y decisiones.

Aunque el alcance de las Leyes de Transparencia aprobadas hasta el momento varía en función del país al que se aplica⁵, su contenido refleja en todas ellas un deseo incuestionable de asegurar el principio de transparencia de la función pública, definido como la publicidad de los actos, resoluciones, procedimientos y documentos de la Administración, así como la de sus fundamentos, y el libre acceso de cualquier persona a esa información, a través de los medios y procedimientos que garanticen su divulgación.

En España se ha aprobado una Ley de Transparencia hace tan sólo unos meses, en diciembre de 2013. Hasta ahora, la disponibilidad de la información elaborada por el sector público se encuentra regulada de forma genérica a través de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, en la cual se reconoce el derecho de los ciudadanos a acceder a los registros y archivos de la Administración. La ausencia de referencias explícitas en esta norma a la información financiera y de gestión conlleva la necesidad de consultar la normativa específica en materia contable y presupuestaria aplicable a partir de la cual es posible extraer las siguientes indicaciones en relación con el ámbito local⁶:

1. PERIODO DE EXPOSICIÓN AL PÚBLICO. El presupuesto general inicialmente aprobado se expone al público durante los 15 días anteriores a su aprobación definitiva. Posteriormente,

⁴Tal como señalaba el denominado 'Libro Verde sobre la Información del Sector Público en la Sociedad de la Información', elaborado por la Comisión Europea en el año 1998, "*de lo que se trata no es de que los Estados miembros produzcan más información, sino de que la información que ya está disponible sea más clara y accesible a sus usuarios potenciales*" (Comisión Europea, 1998; pfo. 2).

⁵Para una revisión más detallada las Leyes de Transparencia a nivel internacional, puede consultarse el sitio web de *Global Right to Information Rating*, elaborado por The Centre for Law and Democracy: <http://www.rti-rating.org>

⁶Real Decreto 500/1990; Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales (TRLRHL, Real Decreto Legislativo 2/2004); Instrucciones de Contabilidad para la Administración Local (ICAL, Ordenes EHA/4040/2004, EHA/4041/2004 y EHA/4042/2004).

el presupuesto definitivamente aprobado es insertado en el Boletín Oficial de la Corporación y en el de la provincia o Comunidad Autónoma. De igual modo, la Cuenta General, junto con el informe de la Comisión Especial de Cuentas, ha de ser expuesta al público por un plazo de 15 días.

2. REMISIÓN AL TRIBUNAL DE CUENTAS. Las entidades locales deben rendir al Tribunal de Cuentas la Cuenta General debidamente aprobada correspondiente al ejercicio anterior. Asimismo, habrán de enviarse a este organismo un conjunto de justificantes de los estados y cuentas anuales y de sus anexos.
3. INFORMACIÓN PARA EL PLENO. La Intervención de la entidad local ha de remitir al Pleno de la Corporación información de la ejecución de los presupuestos, de sus modificaciones y del movimiento de la tesorería por operaciones presupuestarias independientes y auxiliares del Presupuesto y de su situación, en los plazos y con la periodicidad que el Pleno establezca. Por otro lado, el presupuesto general, formado por el Presidente de la entidad, debe remitirse al Pleno para su aprobación, enmienda o devolución. Al presupuesto ha de unirse el avance de la liquidación del presupuesto corriente.

La lectura de los anteriores preceptos permite comprobar cómo los ciudadanos han de consultar la mayor parte de los documentos en la propia entidad y en fechas concretas. Fuera de estos plazos, disponer de los datos financieros requiere la formulación de una solicitud expresa, dirigida a los responsables del gobierno local. Esta situación hace que sean en muchos casos los mismos gobiernos quienes consideren necesario ampliar la comunicación de información financiera y de gestión, sin que ello dañe el derecho a proteger su privacidad. El análisis de los principales aspectos y tendencias que caracterizan la comunicación de la información de gestión en el ámbito público local, permiten corroborar tal afirmación.

Resulta alentador observar cómo son muchos los gobiernos locales que empiezan a ser conscientes de la verdadera finalidad de sus documentos financieros y de gestión, revelando una actitud abiertamente comunicadora. Para ello, han optado por la divulgación a través de Internet, tratando de aprovechar sin duda las importantes ventajas de canal de comunicación, el cual *“ofrece información a bajo coste con mecanismos de acceso a datos corporativos, siendo instantánea para los usuarios la obtención de la información demandada. Es también un medio importante para facilitar información sin las restricciones del papel impreso y la importación de los datos a otros sistemas para ser tratados para su análisis”*(Lymer, 1999; 291). Tal como han señalado diversos organismos normalizadores, la utilización de nuevas tecnologías tiene una enorme incidencia sobre la disponibilidad y difusión de la información, presentando cualidades tan relevantes como la rapidez y la reducción de esfuerzos y costes en

la comunicación, la flexibilidad en la presentación de los datos o la facilidad de interacción con cualquier usuario, con independencia de su localización (IFAC, 1998; IASB, 1999; FASB, 2000; AECA, 2002).

Los trabajos de revisión llevados a cabo en los últimos años por diversos autores (Lasward *et al.*, 2005; Cheng *et al.*, 2006; Torres *et al.*, 2006; IDABC, 2006; Cárcaba y García, 2010; Martani y Lestiani, 2012) ponen de relieve la cantidad cada vez mayor de entes locales que recurren a la divulgación de información contable y de gestión a través de la Red. El presente trabajo pretende conocer en qué medida se elabora y divulga a través de la Red información de gestión en las entidades locales españolas. Tras realizar una adecuada sistematización de la documentación asociada al proceso de gestión pública, se ha llevado a cabo una revisión exhaustiva de los sitios web municipales, cuyos resultados son comentados en el siguiente epígrafe.

5. DESARROLLO EMPÍRICO

Objetivos y Metodología

A través de esta investigación se ha procedido a revisar la información de gestión rendida por las entidades locales a través de la Red. El objetivo es poner de manifiesto el grado de divulgación de los documentos financieros y de gestión en el momento actual, identificando los documentos e informes a los que se les da una mayor difusión.

Se ha tomado como muestra el conjunto de municipios españoles de más de 250.000 habitantes. Esta muestra será incrementada hasta los 110 municipios de mayor tamaño (aquellos que considera la Organización Transparencia Internacional España para la elaboración de los rankings municipales sobre transparencia), si bien no ha sido posible finalizar su revisión antes de la presentación de la ponencia. La elección de estos municipios responde al interés de presentar el análisis de las entidades locales que gestionan un elevado número de servicios y que en consecuencia cuentan con equipos de gestión más amplios y con personas más especializadas en su labor. Debe tenerse presente que los 16 municipios de mayor tamaño aglutinan a un total de 10.991.002 ciudadanos, esto es, el 23,25% del total de población española⁷.

⁷ Cifras de población resultantes de la Revisión del Padrón municipal a 1 de enero de 2012, publicadas por el Instituto Nacional de Estadística (www.ine.es).

NOMBRE ENTIDAD	PROVINCIA	POBLACIÓN 2012	VARONES	MUJERES
Madrid	Madrid	3.233.527	1.509.851	1.723.676
Barcelona	Barcelona	1.620.943	769.819	851.124
Valencia	Valencia/València	797.028	381.722	415.306
Sevilla	Sevilla	702.355	333.981	368.374
Zaragoza	Zaragoza	679.624	328.828	350.796
Málaga	Málaga	567.433	272.927	294.506
Murcia	Murcia	441.354	217.338	224.016
Palma	Balears, Illes	407.648	199.491	208.157
Palmas de Gran Canaria	Palmas, Las	382.296	186.030	196.266
Bilbao	Bizkaia	351.629	166.246	185.383
Alicante/Alacant	Alicante/Alacant	334.678	162.536	172.142
Córdoba	Córdoba	328.841	158.109	170.732
Valladolid	Valladolid	311.501	147.458	164.043
Vigo	Pontevedra	297.355	141.806	155.549
Gijón	Asturias	277.733	131.373	146.360
Hospitalet de Llobregat	Barcelona	257.057	125.365	131.692
TOTAL		10.991.002		

Tabla 2. Listado de municipios españoles de mayor tamaño.

La búsqueda se ha realizado a través de las respectivas sedes electrónicas de cada administración local entre las fechas 28 de enero y 8 de febrero de 2013, con los siguientes criterios:

1. En primer lugar, se ha procedido a una localización a través del buscador de dicha sede,
2. En caso de no encontrar la información requerida, se procede a la búsqueda a través de una inspección del árbol organizativo, y
3. Finalmente, si no se ha tenido éxito en ninguno de los dos casos anteriores, se realiza la búsqueda dentro del mapa web del portal.

Los criterios de búsqueda se basaron en los siguientes tesauros:

Informe Anual /Informe de Secretaría /Memoria de Actividad /Memoria de Gestión /Memoria de Costes /Memoria de Servicios /Cuenta General/Plan Estratégico /Eje Estratégico /Marco Estratégico /Mapa Estratégico /Plan Sectorial /Plan de Gobierno /Plan de Actuación /Plan Corporativo /Programa Operativo /Presupuestos /Anuario Estadístico /Observatorio Local /Propuesta de inversiones /Portal de Transparencia / Pressupostos municipals /Calidad

Análisis de los resultados

De los datos observados llama la atención en primer lugar la ausencia de una metodología ordenada y lógica a la hora de publicar información de gestión en la página web, así como la falta de una cierta unidad de criterio en la denominación empleada para referirse a la documentación de rendición de cuentas en las entidades locales. La Tabla 3 resume las diferentes denominaciones utilizadas para aludir a cada tipo de documento examinado:

	Información de Gestión	Denominaciones observadas
PLANES A LARGO PLAZO	Planes estratégicos	Mapa estratégico, Marco Estratégico, Plan estratégico, Ejes estratégicos del Plan de gobierno
	Seguimiento de Planes estratégicos	Evolución de indicadores estratégicos, Logros del plan estratégico, Revisión del plan estratégico, Balance plurianual
	Observatorios Locales	Observatorio municipal, Observatorio socioeconómico, Anuario económico-financiero, Anuario estadístico, Informe estadístico, Memoria estadística
PLANES A MEDIO Y CORTO PLAZO	Planes de Actuación a medio y largo plazo	Plan de gobierno, Programa de actuación municipal, Plan actuación municipal
	Seguimiento del Plan de Actuación	Balance del Programa de Actuación Municipal, Revisión del Plan
	Memoria de Gestión	Memoria de Gestión, Programa Operativo de Gobierno, Anuario Estadístico/Administración, Memoria de actividad, Memoria municipal
	Memoria de Coste y de Rendimiento de Servicios	Memoria de cumplimiento de objetivos, Memorias del presupuesto,
PLANES FINANCIEROS	Planes financieros	Plan de ajuste, Plan de ajuste económico – financiero, Propuesta de Inversiones, Memoria de Contingencia, Publicaciones de Presupuestos
	Información presupuestaria	Presupuesto municipal
	Rendición de Cuenta General y Auditorías Financieras	Cuenta anual, Informe de Intervención de la Cuenta General, Memoria de la cuenta general, Liquidación y Cuenta General
OTROS	Incluye auditorías o evaluaciones de calidad de la gestión	Informe Técnico de Calidad

Tabla 3. Denominaciones utilizadas en las entidades analizadas para referirse a los diferentes documentos de gestión.

Por tipo de documentación, sólo la mitad de los municipios tienen elaborado un plan estratégico para sus ciudades (8 de 16). Únicamente el 50% de los anteriores (4 de 8) contiene una evaluación del plan estratégico anterior, bien sea por no contar con una estrategia o por no

haber realizado una valoración final de los resultados del mismo. Existen tres municipios que elaboran planes estratégicos sectoriales, lo que significa que al menos aplican la metodología aunque sólo sea parcialmente.

En relación a la publicación de resultados estadísticos del estado de entidades locales por medio de anuarios estadísticos u observatorios locales de cualquier índole, la publicación de datos de este tipo asciende hasta el 75% de los municipios (12 de 16), con un nivel de detalle variable en su creación.

		Número de entidades en las que se publica	
PLANES A LARGO PLAZO	Planes estratégicos	8	50%
	Seguimiento de Planes estratégicos	4	25%
	Observatorios Locales	12	75%

En cuanto a los planes de actuación a medio y corto plazo, también denominados planes de gobierno, tan sólo el 18,75% de los municipios (3 de 16) contienen una planificación de este tipo, de los cuales sólo el 66% (2 de 3) han elaborado un seguimiento de su plan de actuación anterior; en este caso, no se ha encontrado evidencia de que la ciudad que no ha realizado esta evaluación (Hospitalet de Llobregat), hubiera elaborado un plan anterior.

En relación al documento que denominamos genéricamente “memoria de gestión”, únicamente un 31,25% (5 de 16) ha publicado este tipo de documentación de control de la gestión realizada por el municipio.

En cuanto a las memorias de cumplimiento de servicios (de memorias de coste no se han encontrado evidencias), sólo dos municipios (el 12,5% del total) han realizado documentos de este tipo y los han publicado en su sitio web.

		Número de entidades en las que se publica	
PLANES A MEDIO Y CORTO PLAZO	Planes de Actuación a medio y largo plazo	3	18,75%
	Seguimiento del Plan de Actuación	2	12,5%
	Memoria de Gestión	5	31,25%
	Memoria de Coste y de Rendimiento de Servicios	2	12,5%

Es en el apartado relativo a los aspectos financieros de la organización donde se observa una mayor rendición de cuentas dentro de estas entidades locales; aunque con una gran dispersión en cuanto a la calidad de la documentación, se puede comprobar que la gran mayoría informa acerca de su situación financiera, bien sea por medio de planes presupuestarios (31,25%), presupuestos generales (100%) o la publicación de su cuenta general (37,5%). Resulta destacable en cualquier caso el hecho de que no se ha podido comprobar la publicación de ningún documento de auditoría financiera por parte de los municipios analizados.

Aun así sorprenden en el plano económico los casos de Valencia y Hospitalet de Llobregat, donde no aparecen ni siquiera los presupuestos de estos dos municipios a simple vista, ni tampoco por medio del buscador y, aunque pueda deberse a un problema de denominación o de idioma, también es cierto que es el único caso en que ha tenido que acudir al mapa web. Como se ha señalado anteriormente, resulta fundamental de cara a la transparencia y el ejercicio de responsabilidad con el ciudadano no sólo la existencia de los datos, sino la accesibilidad de los mismos.

No se registra en el estudio empírico la existencia de ninguna publicación de auditoría de calidad de la gestión de pública en ninguno de los municipios estudiados.

		Número de entidades en las que se publica	
PLANES FINANCIEROS	Planes financieros	5	31,25%
	Información presupuestaria	16	100%
	Rendición de Cuenta General y Auditorías Financieras	6	37,5%
OTROS	Incluye auditorías o evaluaciones de calidad de la gestión	0	---

La revisión de los sitios web de estos municipios ha sido completada con el examen de la relación que existe entre la divulgación de información de gestión y la posición que ocupan estos municipios en el Índice de Transparencia de los Ayuntamientos (ITA), elaborado por Transparency International España⁸. En este caso, resulta destacable el hecho de que la media de la posición obtenida en España en el Informe de Transparencia de Municipios 2012 para los ayuntamientos de más de 250.000 habitantes, correspondería a una posición 47 dentro de

⁸ Pueden consultarse los Índices de Transparencia en la web de la asociación: <http://www.transparencia.org.es>

dicho listado. Este hecho por sí mismo resulta chocante si tenemos en cuenta que estos 16 municipios abarcan cerca de 11 millones de personas, casi una cuarta parte de la población. Aún así, la posición sería aún más baja si no se encontrasen en esta lista las ciudades de Bilbao y Gijón, ambas ocupando una 1ª posición. Existe una notable dispersión en la media de este índice, la cual sin estos dos municipios alcanzaría la posición 54.

Al observar los datos concretos por ciudades, resulta destacable la información divulgada por los municipios de Bilbao y Madrid, los cuales contienen 9 de los 12 documentos analizados en este estudio. Les sigue Barcelona con 7 documentos de carácter no sectorial, Gijón con 5, Palmas de Gran Canaria y Málaga con 4 documentos, Córdoba, Hospitalet de Llobregat, Murcia, Palma de Mallorca, Valencia, Vigo y Zaragoza con sólo 3, Alicante y Valladolid con 2 y Sevilla con un único documento. Si se comparan estos resultados con las posiciones atribuidas en el ITA, resulta bastante aproximado, con la excepción de la ciudad de Barcelona que se encuentra situada en un nivel mucho más bajo dentro del Informe ITA.

Junto a las apreciaciones anteriores, deseamos señalar algunos aspectos genéricos reseñables. Así, se observa una significativa decadencia en la publicación de algunos documentos de rendición de cuentas durante los últimos años, donde buenas prácticas como la publicación de memorias de gestión anuales pierden vigencia, dejando de publicarse en muchos casos a partir de 2007 ó 2008, y esto en el caso de los pocos que venían publicando datos de este estilo, tendencia que se repite también para los planes estratégicos o para los observatorios locales por poner varios ejemplos.

También cabe destacar la gran dispersión en la calidad de los documentos exhibidos, como por ejemplo el caso de la información financiera; mientras algunos ayuntamientos como Madrid, Bilbao y Gijón muestran sus documentos presupuestarios completos, en el resto sólo se publican bien algunas partes de dicho documento, bien resúmenes o meros informes.

6. CONCLUSIONES

El preámbulo de la Carta Europea de la Autonomía Local aprobada en Octubre de 1985 manifiesta que los miembros del Consejo de Europa están “convencidos que la existencia de los gobiernos locales con responsabilidades reales pueden proveer una administración que sea más efectiva y próxima a los ciudadanos”. Desde la fecha de su aprobación el Consejo de Europa ha aprobado numerosos documentos y estudios en los que se insiste en la necesidad de mejorar el diseño de las políticas públicas, las prácticas y formas de gestión, en especial de la gestión presupuestaria, y donde se hacen recomendaciones orientadas a fomentar la

transparencia y la participación ciudadana. Todo ello con el fin de potenciar la calidad de las instituciones europeas, y de cada uno de los países miembros.

Sin embargo, en los días en que se escribe esta ponencia, lo que predomina en la mayor parte de los países es la desconfianza hacia esas instituciones, a los partidos y representantes políticos que las gobiernan. Y no se puede achacar este estado de cosas simplemente a la profunda crisis que afecta al Estado de bienestar que caracteriza el modelo político y social de la Unión Europea. La corrupción, la falta de transparencia y la percepción de que ‘una cosa es lo que se dice y otra lo que se hace’, explican más que la crisis el desafecto ciudadano hacia sus instituciones.

Los resultados del trabajo empírico llevado a cabo en los más importantes ayuntamientos españoles nos muestran la falta de voluntad política para establecer procedimientos de planificación, seguimiento y evaluación, con sus correspondiente sistema de información y comunicación, que permitiera a los distintos interesados en la gestión pública, y a los ciudadanos en general, conocer, participar y opinar sobre las políticas, los programas, y los servicios públicos.

Cuando hoy la tecnología nos permite disponer de información en tiempo real, resulta que pocos son los municipios españoles que elaboran los documentos que las propias disposiciones legales mencionan, y los que lo elaboran lo hacen aplicando los criterios y estructuras formales que estiman conveniente. No existe una mínima normalización del contenido y forma de dichos documentos. Con esta situación, es prácticamente imposible realizar un adecuado *benchmarking* que permita hacer una comparación en el tiempo y en el espacio que permita seleccionar las mejoras prácticas.

Al mismo tiempo, y como consecuencia de la crisis se están potenciando las decisiones orientadas a cambiar las formas de gestión de los servicios públicos, y en muchos casos se recurre a la privatización o se adoptan distintos modelos de cooperación público-privada. El argumento que se esgrime para llevar a cabo dichas medidas es que con ello se gana en eficiencia y eficacia. Sin embargo, casi nunca se presentan documentos que permitan avalar dichas afirmaciones y cuando se presentan carecen del rigor necesario. Ello justifica la opinión de que dichas decisiones se toman por razones ideológicas e incluso por intereses particulares.

Es preciso revisar y adaptar las normativas financieras y contables, y al mismo tiempo dotarse de leyes de transparencia que garanticen el acceso a todo tipo de documentos administrativos, informes, estudios, estadísticas, cuentas rendidas, opiniones, previsiones y decisiones. Y en este sentido, se hace imprescindible obligar a las Administraciones, y en

particular a las locales, a elaborar y comunicar la toda la información necesaria para conocer y evaluar el diseño, los modelos de gestión y los resultados de las políticas públicas, es decir la información que sirve de soporte al proceso de planificación y control de la gestión.

Y para que dicha información sea fiable y útil, es imprescindible proceder a su normalización, tanto en el contenido como en la forma de presentarla, sin que ello limite la libertad para ampliar o complementar dicho información conforme a la voluntad de cada gobierno local. Es por ello que consideramos muy útil y oportuno dar una respuesta a las cuestiones planteadas en el documento ‘Consultation Paper on Reporting Service Performance Information’ emitido por el IPSASB-IFAC (2011), en particular:

- ¿Cuáles deben ser los objetivos de la información relativa a la gestión de los servicios públicos?
- ¿Puede desarrollarse una terminología estandarizada aplicable internacionalmente?
- ¿Quiénes son los usuarios de la información, qué necesidades tienen y qué información de gestión se requiere para satisfacer dichas necesidades?
- La información de gestión ¿debe ser incluida como una parte de la información financiera de carácter general (general purpose financial report)?
- ¿Qué otras alternativas pueden darse para comunicar la información de gestión?

Los autores de esta ponencia consideran que dichas cuestiones son las mismas que debemos plantearnos en el caso de las Administraciones locales españolas. Y estamos convencidos de que avanzando en la respuesta a las mismas, tanto desde el ámbito doctrinal como legal, se contribuirá a un mejor conocimiento de los procesos de toma de decisiones políticas, lo que contribuirá a analizar mejor la eficiencia y efectividad de la gestión pública, y en definitiva facilitará a los ciudadanos la evaluación de la responsabilidad pública.

REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS

Australian Accounting Research Foundation, AARF, 1993. *Australian Accounting Standard 27, Financial Reporting for Local Government*. Caulfield: AARF.

Canadian Institute of Chartered Accountants, CICA, 1990. *Local Government Financial Statements Objectives and General Principles*. Toronto: CICA.

Cárcaba, A. and García, J., 2008. Determinantes de la divulgación de información contable a través de Internet por parte de los gobiernos locales. *Spanish Journal of Finance and Accounting*, 37 (137), 63-84.

Cárcaba, A. and García, J., 2010. Determinants of Online Reporting of Accounting Information by Spanish Local Government Authorities. *Local Government Studies*, 36 (5), 679-695.

European Commission, EC, 1998. *Green Paper in Public Sector Information in the Information Society*. COM (98) 585, Luxemburgo: EC.

Council of Europe, 1985. *European Charter of Local Self-Government*. European Treaty Series - No. 122. Strasbourg: Council of Europe.

Governmental Accounting Standards Board, GASB, 1987. *Objectives of Financial Reporting*. Concepts Statement nº 1. Norwalk: GASB.

Ijiri, Y., 1983. On the accountability-based conceptual framework of accounting. *Journal of Accounting and Public Policy*, 2(2), 75-81.

International Accounting Standards Board, IASB, 1999. *Business Reporting on the Internet*. London: IASB. Available from: www.iasb.org.

International Federation of Accountants, IFAC, 1998. *Guideline for Governmental Financial Reporting*, Exposure Draft. New York: IFAC.

International Federation of Accountants, IFAC, 2011. *Reporting Service Performance Information Consultation Paper*. New York: IPSASB-IFAC. Available from <http://www.ifac.org>

Interoperable Delivery of European eGovernment Services to Public Administrations, Businesses and Citizens, IDABC, 2006. *Overview of the eGovernment Situation and Progress in EU Member States* [online]. Brussels: European Commission. Available from: <http://ec.europa.eu/idabc/en/chapter/203> [Accessed 7 January 2013].

Intervención General de la Administración del Estado, IGAE, 2004. *Principios Generales sobre Contabilidad Analítica de las Administraciones Públicas*. Madrid: Ministerio de Economía y Hacienda.

Intervención General de la Administración del Estado, IGAE, 2007. *Los Indicadores de Gestión en el Ámbito del Sector Público*. Madrid: Ministerio de Economía y Hacienda.

Laswad, F., Fisher, R., and Oyerele, P., 2005. Determinants of voluntary Internet financial reporting by local government authorities. *Journal of Accounting and Public Policy*, 24 (2), 101-121.

Lopez, A. and Pablos, J.L., 2000. Responsabilidad y rendición de cuentas en el modelo contable público. *Spanish Journal of Finance and Accounting*, 106, 931-965.

Lymer, A., 1999. The Internet and the future of corporate reporting in Europe. *European Accounting Review*, 8 (2), 289-302.

- Martani, D. and Lestiani, A., 2012. Disclosure in Local Government Financial Statements: the Case of Indonesia'. *Global Review of Accounting and Finance*, 3 (1), 67 -84.
- Pablos Rodríguez, J.L., 2011. La gestión de los servicios públicos locales y el sistema de información contable. *Partida Doble*, 230, 94-102.
- Pablos, J.L. Cárcaba, A., and López, A., 2002. The Disclosure of Financial Information in Local Governments: State of the Art and Future Directions. *In: V. Montesinos, and J.M. Vela, eds. Innovations in Governmental Accounting*. Boston: Kluwer Academic Publishers, 231-246.
- Transparency International, 2012. *Money, Politics, Power: Corruption risks in Europe* [online]. Available from: <http://www.transparency.org> [Accessed 1 July 2013].
- Torres, L., Pina, V., and Acerete, B., 2006. E-Governance Developments in European Union Cities: Reshaping Government's Relationship with Citizens. *Governance*, 19 (2), 277-302.
- Stewart, J. D., 1984. The Role of Information in Public Accountability. *In: A. Hopwood & C. Tomkins, eds. Issues in Public Sector Accounting*. London: Philip Allan Publishers Limited, 13-34.