



**“Indicadores de desempeño en el sector público:
el camino recorrido por la regulación contable
estadounidense”**

Alejandro A. Barbei

Documento de trabajo Nro. 005
Diciembre, 2008

ISSN 2545-7896

RESUMEN*

En el presente trabajo se aborda el recorrido realizado por la profesión contable estadounidense, específicamente los reguladores, en lo concerniente a la emisión de informes de desempeño por parte del sector público que permitan evaluar la prestación de sus servicios.

Se analiza la actividad del regulador contable estadounidense hasta la fecha, haciendo referencia a un conjunto de investigaciones empíricas que han posibilitado arribar a un borrador de reforma Concepts Statement N°2 (Service Efforts and Accomplishments Reporting) publicado durante este año.

Este documento ha sido trascendente debido al tratamiento otorgado a la medición de la actividad de un ente a través de indicadores de desempeño, entendidos estos como aquellas herramientas que entregan información cuantitativa respecto al logro o resultado en la entrega de los productos (bienes o servicios) generados por la institución, pudiendo cubrir aspectos cuantitativos o cualitativos de este logro. Son expresiones que establecen una relación entre dos o más variables y comparadas con períodos anteriores, productos similares o una meta o compromiso, permiten evaluar desempeño.

Por último, se incorpora una clasificación de los indicadores de desempeño que permitiría sistematizar la emisión de la información sobre la actividad de las entidades gubernamentales incrementando la utilidad para la toma de decisiones por sus usuarios.

Se considera muy importante que la profesión contable argentina se sume a este camino apoyándose en los valiosos desarrollos doctrinarios existentes y bregar por la elaboración y emisión de información que permitan al ciudadano el control de la acción de las entidades gubernamentales.

* Trabajo presentado en el 4° Simposio Regional de Investigación Contable. La Plata, Buenos Aires, Argentina.

DESARROLLO

Importancia de los indicadores de desempeño

Para poder evaluar la importancia de la utilización de indicadores de desempeño es necesario consensuar una definición de los mismos. Con este objetivo se ha recurrido a un documento presentado por el gobierno chileno en el cual se considera indicador de desempeño a aquella "...herramienta que entrega información cuantitativa respecto al logro o resultado en la entrega de los productos (bienes o servicios) generados por la institución, pudiendo cubrir aspectos cuantitativos o cualitativos de este logro. Es una expresión que establece una relación entre dos o más variables, la que comparada con períodos anteriores, productos similares o una meta o compromiso, permite evaluar desempeño." (CHILE, 2003)

En un trabajo anterior se han abordado algunos intentos tendientes a la construcción de indicadores de desempeño a aplicar en las dependencias gubernamentales. Estos indicadores generalmente exceden la perspectiva financiera, por ello es necesario adoptar un enfoque amplio de la Contabilidad suponiendo que la misma puede tratar tanto con fenómenos de tipo social como económicos.

Se ha planteado que los indicadores para medir el desempeño de las Administraciones Públicas deben servir para:

- La evaluación de la eficiencia y eficacia logradas con las distintas actividades
- La comparación interorganizacional e intertemporal en cuanto a la prestación de servicios
- La rendición de cuentas
- El establecimiento de políticas de incentivos vinculados al cumplimiento de ciertos objetivos.
- La elaboración de esquemas de rentabilidad objetivo para el caso de los servicios públicos tercerizados y para el control de los mismos de acuerdo a las condiciones contractuales
- La construcción de las variables claves al momento de presupuestar

La emisión de indicadores de desempeño en el sector público y la profesión contable estadounidense: El camino recorrido

La noción de que la contabilidad y la emisión de información financiera incluyen medidas no monetarias es anterior a la creación del FASB (Financial Accounting Standards Board - Junta de Normas de Contabilidad Financiera) y del GASB (Governmental Accounting Standards Board - Junta de Normas de Contabilidad Gubernamental).

Ya antes de 1973 estaba vigente la idea de que la información no financiera (especialmente información sobre desempeño) era de importancia para los usuarios.

Cuando el FASB y el GASB comenzaron a desarrollar sus marcos conceptuales, la importancia de la presentación de informes no financieros sobre el rendimiento, (emisión de información sobre esfuerzos en la prestación de servicios y logros - service efforts and accomplishments - SEA) ya se había arraigado en la literatura contable. En otras palabras, la importancia de emitir información financiera y no financiera no es una creación de la FASB o la GASB.

A continuación se relatan ciertos hitos que marcan la preocupación de distintos organismos de la profesión contable sobre la temática de la emisión de información no financiera de desempeño o gestión para la prestación de servicios por parte del gobierno.

En 1936, el Comité Nacional de Contabilidad Municipal (National Committee on Municipal Accounting - NCMA), uno de los predecesores de la GASB, publicó "Informes de Contabilidad Municipal (Municipal Accounting Statements)", que establecían que los informes financieros gubernamentales constarían de dos partes (Estados Financieros y Cuadros Estadísticos). Esta última parte incluye un cuadro de "datos estadísticos de interés general para los ciudadanos", como información básica acerca de un gobierno e información sobre los esfuerzos en la prestación del servicio (número de empleados, los niveles de servicio prestado y las cantidades de bienes de capital).

El Comité Nacional de Contabilidad Gubernamental (National Committee on Governmental Accounting - NCGA), sucesor del NCMA, publicó en 1951 "Contabilidad Municipal y Auditoría considerado un antecedente del "Blue Book" (Governmental Accounting, Auditing, and Financial Reporting - Contabilidad Gubernamental, Auditoría e

Información Financiera). El "Blue Book", considerado un pilar en contabilidad gubernamental, en su edición de 1968 continúa la senda de considerar los cuadros estadísticos como integrantes de la información a emitir por los gobiernos en sus informes financieros.

En 1971, la Asociación Americana de Contabilidad (American Accounting Association) también realizó un aporte sobre la temática a través de su Comité sobre conceptos de Contabilidad aplicables al sector público. En esa oportunidad publicó un informe que divide las áreas de responsabilidad de una entidad (accountability) en cuatro: (a) recursos financieros; (b) el fiel cumplimiento o la observancia de los requisitos legales y las políticas administrativas; (c) eficiencia y economía en las operaciones, y (d) los resultados de los programas de gobierno y actividades, tal como se refleja en los logros, beneficios y eficacia.

El Instituto Americano de Contadores Públicos Certificados (American Institute of Certified Public Accountants - AICPA) creó un grupo de estudio en 1972 para identificar los objetivos de la presentación de informes financieros. Este grupo produjo el conocido informe Trueblood que se convirtió en la piedra fundamental de los Concepts Statements desarrollados por el FASB y GASB. En el mismo se afirmaba que los indicadores de ingresos tienen un valor limitado para evaluar el desempeño de las organizaciones gubernamentales y sin fines de lucro. Este informe explica que los indicadores más útiles para este tipo de organizaciones son aquellos que brindan información sobre el logro de sus principales objetivos que permiten evaluar la efectividad de la gestión de los recursos.

En 1978, la FASB publicó el Informe de Investigación, "Contabilidad Financiera en Organizaciones sin fines de lucro: un estudio exploratorio de cuestiones conceptuales", en el cual se determinó la necesidad de información acerca de los resultados de la gestión, incluyendo referencias a cómo fueron utilizados los recursos financieros. Ese mismo año fue emitido por el FASB el Concepts N°1 "Objetivos de la información financiera de las empresas", que afirma que la presentación de información financiera no se limita a la incluida en los estados contables. Esta afirmación denota que el enfoque de emisión de información financiera para el FASB fue muy amplio. Asimismo se afirma que la presentación de informes financieros incluye, no sólo los estados financieros, sino también otros medios de comunicación de la información que se relacione directa o indirectamente, con la información proporcionada por el sistema de contabilidad.

En 1980, la FASB publicó el Informe de Investigación "Presentación de información sobre los esfuerzos y logros en la prestación de servicios" dirigido a aquellas entidades sin fin de lucro. En el mismo se afirma que el objetivo general de la presentación de informes financieros es proveer información acerca del desempeño organizacional, los esfuerzos y logros en la prestación de servicios como parte de esa información financiera. Esta línea de pensamiento se repite en el Concepts Statement N°4 "Objetivos de la información financiera de las organizaciones sin fines de lucro" al afirmar que este tipo de organizaciones "...no suelen disponer de un indicador único de rendimiento comparable a una empresa con fines de lucro. Por lo tanto, otros indicadores de rendimiento son generalmente necesarios". Asimismo se establece que "la presentación de informes financieros debe proporcionar información sobre el rendimiento de una organización durante un período", y "la información sobre los esfuerzos para la prestación de servicios y los logros de una organización" son una parte importante de "la información más útil en la evaluación de su desempeño"

En 1981, el predecesor del GASB, el Consejo Nacional de Contabilidad Gubernamental (NCGA) publicó "Objetivos de Contabilidad y de Información Financiera para dependencias gubernamentales: un estudio de investigación". El estudio de 1981 indicó que el objetivo general de la contabilidad y la presentación de informes financieros era brindar "información financiera útil para la toma de decisiones económica, política y social, y demostraciones sobre la rendición de cuentas y la administración, e información para la evaluación de la gestión y el desempeño de la organización " (p.9). En la investigación se plantea que la información útil para la evaluación de la gestión y el desempeño organizacional no se limita a la información financiera.

En 1982, la NCGA emitió su Declaración de Conceptos 1 (Concepts Statement N°1), "Objetivos de Contabilidad y de Información Financiera para dependencias gubernamentales". Este pronunciamiento estuvo basado en el estudio de 1981 e identifica objetivos generales que se persiguen al proporcionar información útil para la evaluación de la gestión y el desempeño de la organización:

- Determinar el costo de los programas, funciones y actividades en una forma que facilita el análisis y comparaciones válidas con los criterios establecidos, entre los períodos de tiempo, y con otras dependencias o unidades gubernamentales
- Evaluar la eficiencia y la economía de las operaciones de las unidades de organización, programas, actividades y funciones
- Evaluar resultados de los programas, actividades y funciones y su eficacia en el logro de sus objetivos y metas

- Evaluar la equidad con la que la carga de brindar recursos para las operaciones gubernamentales se impone.

Un año después de su creación en 1984, la GASB aprobó una resolución que exhorta a los gobiernos estatales y locales para experimentar con la presentación de informes SEA. Posteriormente, en 1987 el GASB publica su Declaración de Conceptos (Concepts Statement N°1) "Objetivos de la presentación de Información Financiera". En el mismo se afirma que debe ayudar a la rendición de cuentas del gobierno y debe permitir a los usuarios la evaluación de la misma. Se incluyen objetivos particulares en cuanto a que los informes financieros deben brindar información a los usuarios en la evaluación de los esfuerzos de servicio, los costos y los logros de la entidad gubernamental.

En 1989, la GASB comenzó a publicar una serie de informes de investigación titulados "Presentación de información sobre los esfuerzos para la prestación de servicios y los logros (SEA): Su momento ha llegado". Los investigadores recomendaron que los indicadores SEA pasen a formar parte de la presentación de información financiera externa para propósitos generales (General Purpose External Financial Reporting (GPEFR), pero señaló que, en ese momento, esos indicadores no poseían las características necesarias para su inclusión en GPEFR. En consecuencia, recomendó que la GASB siga alentando a la experimentación con la presentación de informes SEA. El GASB posteriormente aprobó una segunda resolución para fomentar el desarrollo de indicadores de desempeños SEA y la experimentación con la presentación de informes SEA.

En 1994 la GASB publica la Declaración de Conceptos N°2 "Presentación de información sobre los esfuerzos en la prestación de servicios y los logros" que establece la importancia de la información SEA para apoyar la toma de decisiones de los usuarios.

En 1996, el GASB llevó a cabo una investigación en 5000 estados y gobiernos locales para evaluar la utilización y presentación de mediciones de performance SEA. Más de la mitad de los 900 encuestados dijeron que habían desarrollado algunos tipos de medidas de performance y casi la mitad dijeron que utilizaban medidas de performance SEA para la toma de decisiones. Sin embargo, solo un tercio de los encuestados utilizan medidas de producción o resultado.

En 1999, los investigadores del GASB visitaron 26 gobiernos estatales y locales para llevar a cabo estudios de caso sobre (a) la profundidad y amplitud de la utilización real de medidas de performance SEA para la presupuestación, gestión y presentación de informes;

(b) el efecto de su utilización; y (c) la medida en que los gobiernos garantizan la pertinencia y la fiabilidad de las medidas de la ejecución SEA. Durante los siguientes dos años, el personal del GASB condujo 19 grupos de discusión integrado por ciudadanos acerca de la presentación de información SEA por los gobiernos. Los informes de esta investigación han sido publicados.

En el año 2002 la GASB publicó un informe de seguimiento a la encuesta de 1996, la conclusión fue que la utilización de medidas de performance SEA por los gobiernos estatales y locales había crecido y los encuestados preveían incrementar el uso en el futuro. Sin embargo, todavía existía una tendencia a la utilización de medidas de entradas (input), actividad y producción (output) que medidas de resultado (outcomes)

En el año 2003, la GASB publicó un Informe Especial, "la presentación de informes de desempeño: criterios propuestos para una comunicación eficaz". En el mismo se describen un conjunto de 16 criterios sugeridos a los gobiernos locales y estatales para la preparación de informes externos sobre desempeño bajo SEA. El informe establece una guía para que los gobiernos puedan producir de manera efectiva informes SEA. Se incluyen recomendaciones en cuanto a fijar claramente las principales metas y objetivos de la organización, la presentación de la información en diferentes niveles de detalle, centrándose en las medidas relevantes relacionadas con las metas y objetivos de la organización, presentación de la información sobre las percepciones del ciudadano y hacerlo de manera regular y oportuna.

El GASB publicó en el año 2005 una guía para ayudar a los interesados a fin de que se conviertan en consumidores de informes SEA preparados siguiendo los criterios sugeridos por la GASB. La característica principal de la guía era un tour para un usuario de un informe SEA que sigue a los criterios propuestos por GASB para ayudar a los lectores a comprender lo que sería probable encontrar en un informe y cómo utilizar la información sobre desempeño SEA para evaluar un gobierno.

Desde el 2003 hasta el 2006, el personal del GASB monitoreo la utilización de los criterios propuestos y llevó a cabo la investigación sobre su valor y la importancia de la participación del GASB en la presentación de informes SEA. La investigación de campo incluyó entrevistas con los preparadores, altos directivos, funcionarios electos y los ciudadanos. Las conclusiones de la entrevista de investigación indicaron que los criterios propuestos se están utilizando y se perciben como positivos para la preparación de informes SEA.

En abril de 2007 se incorpora a la agenda del GASB un proyecto de posibles enmiendas al Concepts Statement N°2.

Abordaje actual a través de la regulación contable. Cambios sugeridos al Concepts Statement N°2 (GASB)

La GASB (Governmental Accounting Standards Board) tiene como función el desarrollo de Declaraciones sobre conceptos en Contabilidad Gubernamental (Statement Governmental Accounting Concepts - SGAC). Dentro del proceso de modificación del Concepts Statement N°2 (Service Efforts and Accomplishments Reporting) se ha elaborado un borrador de exposición (Exposure Draft). El Concepts N°2 fue desarrollado en 1994 lo que supone que muchas cosas se han modificado y sirven como disparador de esta reforma. Los cambios propuestos han surgido de una investigación realizada por el GASB y otros organismos y como resultado del monitoreo de distintos niveles de gobierno que se encuentran brindando información sobre desempeño acerca de la prestación de servicios (SEA - Service Efforts and Accomplishments)

Ha sido relevante la modificación sugerida a los elementos que deberían integrar el SEA. De acuerdo al borrador, los elementos integrantes del SEA, deberían enfocar tres clases de indicadores de desempeño:

- a) Indicadores para la medición del esfuerzo en la prestación de servicios (costos)
- b) Indicadores para la medición del cumplimiento del servicio
- c) Indicadores que relacionan el sacrificio para la prestación del servicio y el logro del mismo

Se considera muy útil esta clasificación de indicadores ya que se supone que la existencia de una sistematización de la información brindada a través de indicadores de desempeño agrega valor por la posibilidad de realizar comparaciones intertemporales e interorganizaciones.

Clasificación de los indicadores de desempeño incluidos en el Service Efforts and Accomplishments Reporting (SEA)

La siguiente clasificación de los indicadores incluidos en los informes SEA se realiza teniendo en cuenta las modificaciones propuestas al Concepto N°2 del GASB a través del Exposure Draft de Abril/2008.

a) Medición del esfuerzo en la prestación de servicios: El esfuerzo incluye el monto total de recursos financieros y no financieros aplicados al servicio. Las mediciones también incluyen ratios que comparan recursos financieros y no financieros con otra información como población general, población activa, kilómetros de rutas, etc.

a.1.) *Medidas financieras*: Incluye el costo de proveer el servicio

a.2.) *Medidas no financieras*: Incluye otros recursos utilizados en la provisión de servicios pero no financieros, tales como el personal y los activos fijos:

a.2.1) Número de personal u horas afectadas a la prestación del servicio

a.2.2) Activos de capital y otras medidas: Incluye montos de equipos u otros activos e capital utilizados en la provisión del servicio

b) Medición del cumplimiento del servicio: Las medidas de cumplimiento brindan información acerca de lo brindado y logrado con el recurso utilizado. Hay dos tipos de medidas de cumplimiento, producción (outputs) y resultados (outcomes). La "producción" mide la cantidad de servicio provisto mientras que el "resultado" mide el efecto asociado a la provisión del servicio

b.1.) *Medición de la producción*:

- Cantidad de servicio provisto: Se relaciona con cantidades físicas de servicio provisto. Por ejemplo: kilómetros de caminos reparados
- Cantidad de servicio provisto alcanzando un nivel de calidad determinado: Se relaciona con cantidades físicas de servicio provisto que cumple con un test de calidad. Por ejemplo, la medida puede incluir el porcentaje de los kilómetros de caminos reparados que cumplen con ciertas condiciones mínimas.

b.2) *Medición de resultados*: Estas medidas evalúan el cumplimiento o resultado ocurrido por la provisión del servicio. El cumplimiento puede incluir la medición de las percepciones públicas sobre el resultado. Por ejemplo: una medición de resultado puede incluir la condición de las rutas en una comunidad.

Las medidas de resultado pueden ser clasificadas en:

- Medición del resultado tan pronto el servicio es provisto
- Medición del resultado que indica el grado de progreso hacia el resultado deseado
- Medición del cumplimiento de los resultados deseados

c) Mediciones que relacionan el sacrificio para la prestación del servicio y el logro del mismo

c.1) *Medidas de eficiencia que relacionan el sacrificio para la prestación de servicio con la "producción"*: Miden los recursos utilizados por unidad de producción o el costo por unidad de producción. Este tipo de mediciones brindan información sobre la "producción" en un nivel de recursos dado y demuestra la eficiencia relativa de la entidad cuando la compara con resultados previos, los objetivos establecidos o los resultados para jurisdicciones similares. Por ejemplo, la medición de la eficiencia incluiría el costo por kilómetro de ruta mantenido.

c.2) *Medidas del costo de los "resultados" que relacionan el sacrificio para prestar el servicio con los resultados de los mismos*: Informan sobre los recursos utilizados por unidad de producción o resultado, o el costo por unidad de producción o resultado. Relacionan el costo y los resultados con el objetivo de que la administración pueda valorar los servicios provistos por la entidad. Por ejemplo, la medición del costo de lograr un kilómetro de ruta en buenas condiciones (resultado).

A partir de la clasificación, es posible construir el siguiente cuadro que la resume y sistematiza:

A	Medición del esfuerzo en la prestación de servicios	Medidas financieras	
		Medidas no financieras	Número de personal u horas afectadas a la prestación del servicio
			Activos de capital y otras medidas
B	Medición del	Medición de la producción	Cantidad de servicio provisto

	cumplimiento del servicio		
			Cantidad de servicio provisto alcanzando un nivel de calidad determinado
		Medición de resultados	Medición del resultado tan pronto el servicio es provisto
			Medición del resultado que indica el grado de progreso hacia el resultado deseado
Medición del cumplimiento de los resultados deseados			

C	Mediciones que relaciona el sacrificio para la prestación del servicio y el logro del mismo	Medidas de eficiencia que relacionan el sacrificio para la prestación de servicio con la "producción"
		Medidas del costo de los "resultados" que relacionan el sacrificio para prestar el servicio con los resultados de los mismos

REFLEXIÓN FINAL

En este trabajo se ha caracterizado el camino recorrido por el regulador estadounidense en la temática de la utilización de indicadores de desempeño.

Es posible afirmar que la utilización de indicadores para la medición del cumplimiento de los objetivos de las distintas entidades gubernamentales permiten un adecuado control del ciudadano.

En cuanto a la existencia de una clasificación de los indicadores de desempeño esbozada por el borrador de discusión del Concepts Statement N°2 (GASB) permite organizar la información brindada con propósitos de comparabilidad intertemporal e intergubernamental.

Se considera muy importante que la profesión contable argentina se sume al camino descrito apoyándose en los innumerables desarrollos doctrinarios existentes y bregar por la

elaboración y emisión de información que permitan al ciudadano el control de la acción de las entidades gubernamentales.

Los contadores, al asumir esta función, estarían colaborando en la construcción de un futuro promisorio.

BIBLIOGRAFÍA

ASOCIACIÓN ESPAÑOLA DE CONTABILIDAD Y ADMINISTRACIÓN DE EMPRESAS (1997): "Indicadores de gestión para las entidades públicas", Documento Número 16 de Principios de Contabilidad de Gestión.

BARBEI, A. (2007): "Los indicadores de desempeño en las Administraciones Públicas: Problemas subyacentes en su desarrollo y utilización". Anales del 13er. Encuentro Nacional de Investigadores Universitarios del Área Contable y 3er. Simposio Regional de Investigación Contable. Facultad de Ciencias Económicas, Universidad Nacional de La Plata.

CARTER, N. (1994): "Performance Indicators: "backseat driving" or "hands off" control", Public Sector Management. Theory, critique & practice, McKeivitt, D.y Lawton, A. (eds.), Sage Publications, Londres, 208-219.

CHILE, Ministerio de Hacienda, Dirección de Presupuesto, (2003) "Sistema de Control de Gestión y Presupuesto por Resultados. La Experiencia Chilena", Santiago.

GOVERNAMENTAL ACCOUNTING STANDARDS BOARD (GASB) (1997): Report on survey of state and local government use and reporting of performance measure. First Questionnaire Results, Norwalk, CT: GASB

ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT (OECD) (1997). Promoting the Use of Programme Evaluation. Accountability in Public Organisations. Meeting of the Performance Management Network. Paris. Noviembre.

TORGA, P. y VERSINO, E. (2007): "La medición de la producción pública", Ponencia presentada en las XXVIII Jornadas Universitarias de Contabilidad, Facultad de Ciencias Económicas y Sociales, Universidad Nacional de Mar del Plata.

Páginas de internet visitadas:

- http://www.dipres.cl/fr_control.html
- <http://www.oecd.org/>
- <http://www.gasb.org/>