



**“Análisis del uso de indicadores de desempeño  
por instituciones públicas: Propuesta  
metodológica para la realización de una  
investigación empírica”**

Alejandro A. Barbei

Documento de trabajo Nro. 002  
Octubre, 2008

ISSN 2545-7896

## **Índice**

**Resumen**

**I. Consideraciones Previas**

**II. Objetivos**

**III. Definiciones**

**IV. Desarrollo**

**V. Reflexión Final**

**Anexo 1**

**Bibliografía**

## RESUMEN\*

Para analizar los indicadores de desempeño emitidos por las instituciones públicas, en el presente trabajo se propone una investigación empírica o a posteriori cuyo objetivo es lograr conocer una parte de la realidad con el ánimo de generar instrumentos de medición que se apoyen en sistemas contables adecuados.

Para tal fin, 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)

La importancia que poseen los indicadores de desempeño en las instituciones públicas radica en permitir:

- 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

El conocimiento de los indicadores de desempeño utilizados en distintos países permitirá analizar alternativas para la elaboración de estados contables que informen sobre el cumplimiento de objetivos a través de indicadores de tipo financiero y no financiero.

Debido a que la obtención del conjunto del soporte documental para realizar esta investigación supone un esfuerzo considerable, en el presente trabajo se tratará un caso particular y se comenzarán a delinear las grillas para la recolección de datos.

Las hipótesis de trabajo que servirán de guía para la investigación son:

- Es escaso el desarrollo y publicación de indicadores de desempeño por parte de las instituciones públicas de los distintos países.
- Los indicadores de desempeño publicados no reúnen requisitos que los conviertan en comparables entre los distintos países.

A continuación, se presenta un marco teórico y se define la metodología de análisis de la información emitida por las instituciones públicas teniendo en cuenta la definición de indicadores de desempeño.

---

\* Trabajo presentado en las XXIX Jornadas Universitarias de Contabilidad. Bahía Blanca, Buenos Aires, Argentina.

Para ello, se utilizará la clasificación de indicadores realizada por la Governmental Accounting Standards Board (GASB) que otorga sistematización a la información brindada a través de indicadores de desempeño. Se supone que la sistematización agrega valor debido a la posibilidad de realizar comparaciones.

Esta clasificación surge de un proyecto de reforma del Concepts N°2 del GASB (Service Efforts and Accomplishments Reporting).

Por último, se diagraman las matrices de recolección de datos que luego serán analizadas para poder contrastar las hipótesis de trabajo, es decir, determinar el nivel de generalización de la publicación de indicadores de desempeño a nivel mundial por parte de las instituciones públicas y si los mismos brindan información íntegra y comparable según lo estandarizado por el GASB.

Siguiendo a R. Sierra Bravo (1995), a esta investigación puede clasificársela:

1. Según su finalidad es una investigación aplicada
2. Según su profundidad es descriptiva.
3. Según su alcance temporal es transversal o sincrónica.
4. Según las fuentes, es mixta, ya que se recurre a fuentes primarias (sobre la información de gestión publicada por países) y secundarias (sobre análisis de indicadores de gestión publicados por medios especializados)
5. Según el carácter es de tipo cuantitativa
6. Según la naturaleza es de tipo documental y doctrinaria
7. Según el marco es de campo

El presente trabajo se realiza en el marco del proyecto denominado "Red de indicadores para la gestión de las administraciones públicas y para la evaluación por el ciudadano - 11/E077", (2005-2008), acreditado ante la Secretaría de Ciencia y Técnica, Universidad Nacional de La Plata.

**PALABRAS CLAVE:** Contabilidad Gubernamental, Contabilidad Pública, Indicadores de desempeño, Investigación empírica

## I. Consideraciones Previas

En un trabajo anterior se han abordado algunos intentos tendientes a la construcción de indicadores de desempeño a aplicar en las Administraciones Públicas. 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

En este trabajo 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)

Como puede deducirse, la existencia de información acerca del cumplimiento de ciertos objetivos supone la explicitación de los objetivos a cumplir, es decir, un proceso de planeamiento que es el que permitirá establecer el desempeño de la institución correspondiente.

El gobierno chileno, a través de un trabajo elaborado por la División de Control de Gestión (2003), afirma que al momento de evaluar el desempeño de las administraciones públicas esencialmente debe responderse a dos preguntas:

- "¿a través de qué instrumentos es posible efectuar esta función?
- ¿cómo incorporamos los juicios evaluativos que surjan de tales evaluaciones en acciones concretas?"

De acuerdo a lo que se plantea en este trabajo, las respuestas no son sencillas. Esta dificultad tiene su origen en distintas razones entre las que pueden identificarse:

- Objetivos poco claros o muy amplios
- Las relaciones entre los productos y servicios (outputs) brindados por las administraciones públicas y los resultados (outcomes) no son siempre

direccionales ni tan sencillas de representar a través de un indicador a un costo razonable

- Un interesante abordaje propuesto por el trabajo chileno (2003) tiene que ver con la consideración de que la gratuidad o semigratuidad de los productos y servicios brindados por las Administraciones Públicas es otra fuente de dificultad para la medición. En palabras del documento “La ausencia de una relación transaccional con el beneficiario, debido a que muchos de los productos o servicios se proveen gratuitamente o con significativos subsidios que impiden una adecuada expresión de la valoración de los productos o servicios por parte de los usuarios. Esto también dificulta disponer de un indicador agregado de los resultados de gestión, contrariamente a lo que ocurre con el sector privado donde las ventas son un indicador claro de aceptación y el balance un indicador agregado de resultados.” (CHILE, 2003)

Estas particularidades hacen necesario plantearse las características esenciales que debería cumplir todo conjunto de indicadores que pretenda servir para evaluar el desempeño de las Administraciones Públicas, entendido este como el nivel de cumplimiento de los objetivos para los que fue creada.

Si se considera que la información que permitirá elaborar los indicadores se debe originar en el sistema contable, es necesario que las características de los indicadores de desempeño sean las de toda buena información, es decir, la pertinencia, confiabilidad, aproximación a la realidad, neutralidad, integridad, verificabilidad, sistematicidad, comparabilidad y claridad.

Para analizar los indicadores de desempeño brindados por los gobiernos, se propone una investigación empírica o a posteriori cuyo objetivo es lograr conocer una parte de la realidad con el ánimo de generar instrumentos de medición que se apoyen en sistemas contables adecuados.

Específicamente se analizarán aquellos indicadores de desempeño que surjan del proceso presupuestario.

A esta investigación puede clasificársela siguiendo a R. Sierra Bravo:

1. Según su finalidad es una investigación aplicada
2. Según su profundidad es descriptiva.
3. Según su alcance temporal es transversal o sincrónica.
4. Según las fuentes, es mixta, ya que se recurre a fuentes primarias (sobre la información de gestión publicada por países) y secundarias (sobre análisis de indicadores de gestión publicados por medios especializados)
5. Según el carácter es de tipo cuantitativa
6. Según la naturaleza es de tipo documental y doctrinaria
7. Según el marco es de campo

## **II. Objetivos**

El conocimiento de los indicadores de desempeño utilizados en distintos países permitE analizar alternativas para la elaboración de estados contables que informen sobre el cumplimiento de objetivos a través de indicadores de tipo financiero y no financiero.

Debido a que la obtención del conjunto del soporte documental para realizar esta investigación supone un esfuerzo considerable, en el presente trabajo se tratará un caso particular y se comenzarán a delinear las grillas para la recolección de datos.



### **III. Definiciones**

En toda investigación en la cual se aplique el método científico es importante establecer el camino mediante el cual se planea cumplir el objetivo. A continuación se incluyen reflexiones acerca de cada uno de los elementos necesarios para llevar adelante la investigación.

#### **III. 1. Hipótesis del trabajo**

En un trabajo anterior (BARBEI, 2007) se sostiene que “los beneficios de contar con indicadores de desempeño en el Sector Público son innegables ya que posibilitan el control ciudadano y la toma de conciencia de las Administraciones Públicas acerca de la importancia en el cumplimiento de los objetivos para los que fueron creadas”

Ahora bien, reconociendo la importancia de los mismos, se considera necesario establecer la generalización en su utilización, en esta primera etapa, en cuanto a si los distintos países generan información que permitan medir su desempeño. Adicionalmente se analizará si brindan información de acuerdo a la tipología desarrollada por el GASB en el Concepts N°2. Para una segunda etapa quedará el análisis acerca de su utilización para la toma de decisiones, cuestión que se ha abordado en el trabajo referenciado en el párrafo anterior a partir de una investigación empírica realizada por la GOVERNAMENTAL ACCOUNTING STANDARDS BOARD (GASB).

A lo largo de la presente investigación se realizará la contrastación de las siguientes hipótesis de trabajo:

- Es escaso el desarrollo y publicación de indicadores de desempeño por parte de las instituciones públicas de los distintos países.
- Los indicadores de desempeño publicados no reúnen requisitos que los conviertan en comparables entre los distintos países.

#### **III.2. Clasificación de indicadores de desempeño utilizada**

El GASB (Governmental Accounting Standards Board) tiene como función el desarrollo de Informes sobre tópicos de Contabilidad Gubernamental (Statement Governmental Accounting Concepts). 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 para analizar si los países presentan información que pueda asociarse a esta apertura. Esto es así ya que se supone que la existencia de una sistematización de la información brindada a través de indicadores de desempeño agrega valor debido a la posibilidad de realizar comparaciones intertemporales e interorganizaciones.

### III. 2. Marco Teórico Conceptual

Se consideran como contenidos figurativos de los conceptos utilizados los siguientes:

Producto Interior Bruto (PIB) o Producto Bruto Interno (PBI): es el valor monetario total de la producción corriente de bienes y servicios de un país durante un período (normalmente es un trimestre o un año). (Fuente: Wikipedia - Fecha de consulta: 14/08/2008)

Clasificación de los indicadores de desempeño incluidos en el Service Efforts and Accomplishments Reporting (SEA).(de acuerdo con la modificación al Concepts N°2 del GASB)

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).

Las presentes definiciones fueron obtenidas de la OECD (Organisation for Economic Co-operation and Development) en su Base de Datos para las prácticas y procedimientos Presupuestarios (2007). La elección de las mismas tiene que ver con la utilización por varios países de los modelos brindados por la OECD.

- *Evaluación (Evaluation)*: Análisis retrospectivo de un proyecto, programa o política para evaluar su éxito o fracaso y qué lecciones se pueden aprender para el futuro.

- *Presupuestación de Rendimiento (Performance Budgeting)*: Estrictamente hablando, es un presupuesto que permite ligar explícitamente cada aumento de recursos a un incremento de productos u otros resultados. Desde un punto de vista más amplio, un presupuesto de rendimiento es cualquier presupuesto que presenta toda la información sobre lo que las organizaciones gubernamentales han hecho o planean hacer con el dinero que se les ha sido atribuido. Este último se conoce también como un informe presupuestario de rendimiento.

- *Productos (Outputs)*: Los productos se definen como bienes y servicios suministrados por los organismos gubernamentales, como por ejemplo, los siguientes: impartición de horas de docencia, realización de inmunizaciones o pago de prestaciones sociales. Suele ser más sencillo calcular los productos que los resultados.

- *Resultados (Outcomes)*: Los resultados describen el impacto de un programa gubernamental en los indicadores económicos o sociales. Entre los ejemplos de resultados se encuentran el cambio en las notas obtenidas por los estudiantes en sus exámenes tras una ampliación del horario docente, las variaciones en la incidencia de una enfermedad tras un programa de inmunización o el cambio en la desigualdad de obtención de ingresos tras la introducción de un nuevo subsidio de

asistencia social. Los resultados son una medida de rendimiento más general que los productos y son más difíciles de calcular.

### **III.3 Variable Independiente**

Se considera al país analizado. El mismo será clasificado de acuerdo a indicadores económicos (PBI per cápita) y demográficos (población total). Esta información será extraída del portal Wikipedia (<http://es.wikipedia.org>) con el objetivo de mantener una homogeneidad de fuente. Los datos obtenidos son recopilados en la TABLA 1.

### **III.4 Unidad de análisis**

Los distintos países que publican información que puede caracterizarse como indicadores de gestión o desempeño, de acuerdo a lo planteado en el marco teórico.

### **III.5 Unidad de recolección de datos**

Se analizarán las páginas web de los organismos encargados del proceso presupuestario en cada uno de los países y que incorporan indicadores de desempeño. Debido a que es posible que distintos organismos emitan indicadores de desempeño en cada país se recurrirá inicialmente al organismo encargado de las funciones de presupuestación económica ya que ambas tareas usualmente se encuentran vinculadas. Es por ello que en primera instancia se analizará la información publicadas por los organismos asimilables al Ministerio de Economía y Producción.

Es probable que a lo largo de la investigación deba modificarse la unidad de recolección de datos si esto representa una mejora para el conocimiento de la realidad bajo examen.

Los datos que alimentan las grillas de recolección de datos surgen de la lectura y análisis de la información publicada así como de la manera en que la misma es agrupada siguiendo el marco teórico previamente establecido.

### III.6 Variable dependiente

Se considera variable dependiente la systematicidad e integridad de la información de desempeño brindada entendiéndose como tal brindar información para cada uno de los siguientes aspectos, siguiendo el borrador de modificación del Concepts N°2 del GASB::

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 cumplimiento del servicio	Medición de la producción	Cantidad de servicio provisto
			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	

### IV. Desarrollo

La aplicación de la propuesta de investigación anteriormente desarrollada se lleva a la práctica a partir de las páginas web oficiales de cada uno de los países que estén disponibles. En una primera etapa se trabaja con países americanos de habla hispana.

La búsqueda inicial se concentra en las páginas de los organismos a cargo de la elaboración del presupuesto económico, (asimilables al Ministerio de Economía y Producción de nuestro país).

Luego es analizada la información incluida en las páginas de internet correspondientes para determinar si publican información que cumpla con la definición de indicador de desempeño de acuerdo a lo previsto en el Marco Teórico.

Independientemente de que realicen publicaciones de indicadores de desempeño o no, las principales características de los distintos países (variable independiente) son incluidas en una grilla de recolección (TABLA 1) y se les asigna un número de orden para la carga de datos sobre utilización de indicadores. (TABLA 2)

Una vez establecida la existencia de publicación de indicadores de desempeño, se analizan los aspectos a los que se refiere la información brindada de acuerdo a la clasificación realizada por el GASB y se completa la matriz de recolección correspondiente (TABLA 2)

En estas matrices, la publicación por parte de la unidad de análisis de algún indicador de desempeño de las clases determinadas en el marco teórico, se la designa con el número 01 y su ausencia con 00. Esto posibilita realizar operaciones matemáticas con los datos y extraer conclusiones.

Posteriormente y en función a la hipótesis de trabajo planteada, se analizarán los datos referidos a la información recolectada, con la finalidad de determinar el nivel de generalización de la publicación de indicadores de desempeño a nivel mundial y si los mismos brindan información íntegra y comparable siguiendo lo estandarizado por el GASB.

## **V. Reflexión Final**

La realización de investigaciones en Contabilidad permite explorar la realidad bajo examen y plantear hipótesis de trabajo sujetas a contrastación. La formulación del problema de investigación así como la enunciación de las hipótesis orientan el proceso de investigación y posibilitan la realización de comprobaciones de estas últimas. El conjunto de hipótesis comprobadas a lo largo de la investigación de problemas pertinentes al área contable servirán para la construcción de verdaderas teorías contables. El camino elegido en este trabajo fue el planteo de una investigación de tipo empírica que permitirá analizar el nivel de emisión de indicadores de desempeño por las instituciones públicas en el convencimiento de que su utilización generalizada mejora la toma de decisiones de los usuarios de la información.

Este desafío se ha encarado en el convencimiento de la necesidad de explorar la realidad mediante el uso del método científico que es el único que permite arribar a conocimientos válidos mediante instrumentos confiables.





## **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, McKevitt, 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.

SIERRA BRAVO, R. (1995). Tecnicas de investigación social. Teoría y ejercicios. Madrid: Paraninfo.

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