

Modelos de indicadores para la gestión pública: el cuadro de mando integra



1. Introducción

En las dos últimas décadas se ha constatado un notable consenso en considerar que el funcionamiento del sector público presenta una serie de deficiencias que llevan a que pueda hablarse de una actuación ineficaz e ineficiente del mismo en la que, por un lado, no se alcanzan los objetivos propuestos y, por otro, se sobrepasa el nivel de gasto fijado (Barea Tejeiro y Dizy Menéndez, 1995; Onrubia Fernández, 1995; Sánchez Motos, 1997; Montesinos Julve y Gimeno Ruiz, 1998).

Estas circunstancias, unidas al incremento de tamaño y actividad experimentado por el sector público y el notable crecimiento experimentado por el gasto público en una economía caracterizada por una fuerte y prolongada recesión, han dado lugar a un aumento en las demandas de responsabilidad pública por parte de los ciudadanos, quienes, además, exigen a las entidades públicas un mejor rendimiento y una mayor eficiencia en su actuación.

En este contexto, se ha puesto de manifiesto, tanto por parte de los académicos como por organismos internacionales como el Fondo Monetario Internacional (FMI) y la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE), la necesidad de llevar a cabo una reforma profunda de la gestión pública en la que se redefinan los valores y las características que deben presidir dicho modelo a fin de adaptarlo a los condicionantes del contexto general en el que actúan las organizaciones públicas. En esta línea, desde principios de los ochenta se han introducido en el sector público de la mayoría de los países desarrollados una serie de cambios o reformas cuyo objetivo básico ha sido el logro de un mayor *value for money*, la reducción de costes y la mejora de los niveles de responsabilidad, servicio, racionalidad, flexibilidad, calidad, transparencia de la actuación de los gestores públicos.

Dicho proceso de "modernización" de la gestión pública se ha caracterizado por una revisión profunda de los sistemas de información y control de las entidades públicas a través de la introducción de instrumentos y técnicas de gestión de probada eficacia en el ámbito privado, adaptándolos a los condicionantes específicos de dichas entidades.

Nuestra intención con el presente trabajo es analizar el papel a desempeñar en este contexto por un instrumento de gestión específico: los indicadores de gestión y su articulación en algún tipo de sistema o modelo que permita su análisis conjunto. En concreto, nos proponemos elaborar una revisión de los principales modelos de indicadores de gestión propuestos en la literatura.

2. Importancia de los indicadores como herramientas para la gestión pública

Entre los instrumentos y técnicas de gestión que han sido objeto de atención prioritaria por parte de la literatura sobre el tema, al considerar que su implantación en el sector público podría favorecer la modernización de la gestión pública y el logro de los objetivos perseguidos con su reforma, destacan los indicadores de gestión o medidas de rendimiento de diversa índole que, estructuradas sobre la base de su adscripción a determinadas áreas estratégicas desde el punto de vista de los objetivos perseguidos por cada entidad, proporcionarán un marco de referencia respecto al cual evaluar los resultados de la gestión y obtener una visión global de la situación de la entidad en cada momento (AECA, 1997; Barea Tejeiro y Dizey Menéndez, 1995; Blanco Dopico, 1998; Brusca Alijarde, 1995; Buschor, 1994; Carter, 1994; Day y Klein, 1994; López Díaz, 1998; Montesinos Julve y Gimeno Ruiz, 1998; Mora Corral y Vivas Urieta, 2001; Murby, 1995; Navarro Galera y López Hernández, 1997; Norverto Laborda et al, 1999; Torres Pradas, 1991).

En el caso de las entidades públicas, la importancia de dichos indicadores de gestión reside en el hecho de que a través de los mismos es posible evaluar las distintas actividades y políticas llevadas a cabo por una entidad a lo largo del tiempo y comparar los resultados obtenidos con los objetivos previamente establecidos, lo cual, a su vez, permite la detección y análisis de las desviaciones entre realizaciones y objetivos y la determinación de las acciones correctivas oportunas y, al mismo tiempo, hace posible la valoración de las actuaciones de los distintos individuos y grupos que

integran la entidad de tal forma que se favorezca su motivación hacia el logro de los objetivos y metas establecidos a través de su vinculación a un sistema de incentivos, positivos y negativos, que fomenten comportamientos consistentes con los mismos.

Dado que las organizaciones, tanto públicas como privadas, persiguen simultáneamente varios objetivos y, en consecuencia, llevan a cabo distintas actividades para alcanzarlos, es imposible definir un único indicador que permita realizar un seguimiento de las actuaciones desarrolladas y evaluar el grado de logro de dicha multiplicidad de objetivos y actividades. En consecuencia, es necesario utilizar simultáneamente varios indicadores de distinta naturaleza (cualitativa o cuantitativa, financiera o no financiera, interna o externa) que permitan enfocar la atención de los gestores identificando aquellos aspectos de la entidad o de su entorno que requieren su atención prioritaria y señalando la evolución experimentada por los factores críticos de éxito a lo largo del tiempo.

En este sentido, Hailstones (1994) destaca los efectos sinérgicos que se derivan del análisis simultáneo de un conjunto de medidas de rendimiento, concebidas a tal efecto (es decir, para ser usadas "en grupo"), por cuanto la visión colectiva que los mismos proporcionan añade credibilidad y validez al mensaje, mientras que Muñoz Colomina y Campos Fernández (2000) se refieren a la necesidad de que los gestores públicos cuenten con un conjunto de indicadores de rendimiento que les permita evaluar la actuación de la entidad desde una perspectiva global.

3. La necesidad de modelos o sistemas de indicadores de gestión

Pese a sus incuestionables ventajas, los indicadores de gestión pueden presentar algunas limitaciones que dificulten su uso y comprensibilidad por parte de los gestores de la entidad. Así, por ejemplo, Hailstones (1994) señala que la utilización de un número elevado de indicadores de gestión da lugar a un incremento del trabajo directivo, en vez de a la reducción del mismo, puesto que existe el peligro de que los datos claves se pierdan de vista dentro del conjunto total de información.

A este respecto, el hecho de contar con múltiples indicadores hace necesario estructurarlos y presentarlos utilizando algún modelo que permita realizar un análisis conjunto de los mismos sin que, por ello, decaiga su relevancia, es decir, evitando los problemas y comportamientos disfuncionales asociados a

Modelos de indicadores para la gestión pública: el cuadro de mando integral

una sobrecarga de información derivada del uso de múltiples indicadores. En este sentido, Muñoz Colomina y Campos Fernández (2000, p. 32) consideran que, al igual que ha ocurrido en el sector privado, “en el ámbito del sector público también es posible hacer un planteamiento de información contable integral que suministre a los gestores una batería de indicadores útil, tipificada en función del destinatario y adaptada a la casuística de los entes públicos”; mientras que Blanco Dopico (1996) destaca la necesidad de ordenar y presentar la información proporcionada por los indicadores de tal forma que se maximice su utilidad.

En consecuencia, se han desarrollado e implantado en las entidades públicas distintos modelos de indicadores de gestión, proyectados para recoger múltiples medidas de forma tal que proporcionen a los gestores la información concreta que necesiten conocer para realizar su trabajo, ofreciendo, a la vez, una imagen global de la situación y el rendimiento de la entidad.

El objetivo que rige la elaboración de dichos modelos es centrar la atención de los usuarios en los aspectos relevantes de la entidad o de su entorno a través de la definición de unos indicadores principales cuyo poder explicativo se verá aumentado al acompañarlos de otras medidas de carácter secundario o complementario. En términos similares se manifiesta Hailstones (1994, p. 194) al señalar que, a fin de suministrar a los gestores únicamente la información sobre los elementos claves asociados a su puesto de trabajo, los indicadores de gestión deberían disponerse en forma de una “cascada de medidas de rendimiento” a lo largo de la estructura de la entidad de forma tal que el grado de detalle que los mismos proporcionan vaya aumentando a medida que se desciende por la jerarquía organizativa.

En esta línea, Murby (1995) recomienda que los indicadores de rendimiento se estructuren de tal manera que ofrezcan a la dirección superior una perspectiva general de la organización permitiéndole, no obstante, profundizar hasta obtener el grado de detalle deseado; mientras que, por su parte, Montesinos Julve y Gimeno Ruiz (1998) destacan la importancia de vertebrar las medidas de rendimiento de forma tal

que permita ofrecer, en todo momento y para cada área de actuación, los indicadores adecuados.

4. Principales modelos propuestos por la literatura

En este punto, recogemos a continuación algunos de los modelos desarrollados en la literatura sobre el tema. Así, se hace referencia a la utilización de la *pirámide de rendimiento* elaborada por Cross y Lynch (1992), cuya importancia es destacada por Brusca Alijarde (1995) quien considera que dicho modelo permite vincular los distintos indicadores a los diferentes niveles de responsabilidad de la entidad. Otros modelos, que ofrecen una visión holística de la situación y el desempeño de una organización, son la *tabla funcional de indicadores* diseñada por Armitage et al (1994) o el *árbol de rendimiento* de Lebas (1994).

Por otro lado, Brusca Alijarde y Condor López (1999) señalan las propuestas de Anthony y Young (1984), quienes plantean la conveniencia de desarrollar vectores de indicadores de output, y Mayston (1985), quien propone el establecimiento de una *matriz de indicadores* que recogería las distintas actividades realizadas por un área concreta de la entidad y los logros obtenidos en cada uno de ellas. Para AECA (1997) la elaboración de este último modelo supone colocar en el eje de ordenadas los servicios suministrados por la entidad pública y en las abscisas los distintos indicadores que describen los atributos y características de dichos servicios desde la perspectiva de las ocho “Es”¹, como se representa en la figura 1.

Otras propuestas más novedosas hacen referencia al desarrollo de *cuadros de mando* para las entidades públicas. Dichos modelos de cuadros de mando tienen su origen en el *tableau de bord* francés, desarrollado por Lauzel y Cibert en 1973, el cual consistía en un informe centrado en los parámetros de control clave que integraba distintos tipos de indicadores en función de las necesidades de los diferentes grupos de usuarios² permitiendo el análisis de desviaciones entre objetivos y resultados, pudiendo reflejar tanto la jerarquía organizativa (es decir, los distintos niveles de decisión y responsabilidad) como las diversas facetas y actividades de la cadena de valor de la entidad.

¹ Economía, eficacia, eficiencia, efectividad, equidad, excelencia, entorno y evolución sostenible.

² De forma tal que puede haber tantos modelos de *tableau de bord* como gestores.

FIGURA 1. Matriz según servicios públicos y naturaleza de los indicadores

	Economía	Eficacia	Eficiencia	Efectividad	Equidad	Excelencia	Entorno	Evol. sost.
Seguridad pública	●	●	●	●	●	●	●	●
Serv. utilidad pública	●	●	●	●	●	●	●	●
Servicios apoyo	●	●	●	●	●	●	●	●
Parques, ocio	●	●	●	●	●	●	●	●
Trab. Público transporte	●	●	●	●	●	●	●	●
Salud, Serv. humanos	●	●	●	●	●	●	●	●
Planificación dirección, crecimiento	●	●	●	●	●	●	●	●
Admit. justicia	●	●	●	●	●	●	●	●
Educación investigación	●	●	●	●	●	●	●	●
Serv. com., Ind., fin.	●	●	●	●	●	●	●	●

Fuente: AECA (1997, p. 48)

Mora Corral y Vivas Urieta (2001, p. 57) proporcionan una definición de cuadro de mando al concebirlo como “un instrumento de información periódica para la dirección, capaz de facilitar una toma de decisiones oportuna, a través del conocimiento del nivel de cumplimiento de los objetivos definidos previamente a través de los indicadores de gestión”, destacando, además, que su elaboración va más allá de la mera definición de un conjunto más o menos amplio de indicadores de gestión al buscar la interrelación de los mismos con los objetivos de la entidad.

Respecto a la utilización de cuadros de mando por las entidades públicas, Torres Pradas (1991, p. 543) habla de la posibilidad de “sintetizar la información y elaborar un Cuadro de Mando útil para la gestión [...] en las entidades públicas no lucrativas, proporcionando las variables e indicadores de las áreas críticas y los

datos más significativos sobre la gestión de la entidad”. Es necesario notar que en la definición de las áreas críticas de actuación deben tenerse en cuenta las características específicas que presenta la gestión pública así como las singularidades propias de cada entidad a fin de diseñar los indicadores que reflejen mejor la realidad de cada organización y permitan el seguimiento de los elementos claves para su correcto desempeño.

Un último modelo de indicadores de gestión aplicable a las entidades públicas lo constituye el *cuadro de mando integral* (balanced scorecard) desarrollado por Kaplan y Norton (1992, 1993, 1996, 1997, 2000) y concebido como un instrumento capaz de medir el rendimiento de una organización y el grado de avance alcanzado de cara al logro de sus objetivos a través de cuatro perspectivas: financiera, de clientes, de procesos internos y de innovación y aprendizaje³. En opi-

³ No obstante, los propios autores dejan abierta la posibilidad de incluir perspectivas adicionales si con ello se obtiene una imagen más completa y fiel de la realidad de la organización.

Modelos de indicadores para la gestión pública: el cuadro de mando integral

nión de Simons (1999) dicho modelo traduce la misión y la estrategia global de una organización en un conjunto de indicadores de diversa índole (“equilibrando” indicadores financieros y no financieros, cuantitativos y cualitativos, internos y externos e históricos y previsionales), los cuales, estructurados en diferentes perspectivas, reflejan el grado de avance conseguido en relación con los objetivos y metas establecidos.

Es esta vinculación a la misión y a la estrategia organizativa lo que, en opinión de Kaplan y Norton (1997), diferencia a su modelo de cuadro de mando integral del *tableau de bord* francés y constituye el principal atractivo del mismo, hasta el punto de que, desde su concepción, su aplicación se ha generalizado, tanto en entidades públicas como en empresas privadas, hasta convertirse en un referente común a prácticamente toda la literatura sobre medición y gestión del rendimiento. En este sentido, autores como AECA (1997), Blanco Dopico et al (2001), Kaplan y Norton (1992, 1997), López Díaz (1998), Muñoz Colomina et al (1999), Norverto Laborda et al (1999) y Smith (2000), entre otros, plantean la utilidad de un cuadro de mando integral para los organismos públicos, definido por Muñoz Colomina y Campos Fernández (2000) como un instrumento que “[...] integra los indicadores que demuestren el impacto social, la eficiencia, la eficacia, la economía y la calidad que ha alcanzado la gestión del organismo. A la par que se consolida como una herramienta de gestión global y por tanto estratégica, permite a los gestores públicos obtener información para la toma de decisiones concretas, de las áreas de una entidad, mediante la elaboración de un conjunto de indicadores, que puede ser susceptible de publicación, como informe de indicadores para el conocimiento del usuario y la comparación entre organismos de las mismas características”.

En este sentido, para Mora Corral y Vivas Urieta (2001, p. 75) la importancia del cuadro de mando integral en las organizaciones del sector público radica en que proporciona visibilidad acerca de las relaciones causales existentes entre los indicadores pertenecientes a las distintas perspectivas, permitiendo no sólo conocer qué sucede sino, sobre todo, las causas de

por qué sucede. En esta línea, Norverto Laborda et al (1999) señalan que la utilización de dicho modelo permite que pueda llevarse a cabo el análisis de una entidad pública desde tres niveles: (1) según los distintos objetivos perseguidos, (2) según las diferentes áreas, procesos y servicios y (3) según la naturaleza de los distintos tipos de indicadores (a fin de medir las ocho “Es”), adoptando así una perspectiva global que permite equilibrar la consecución de los objetivos a corto plazo con el logro de los objetivos generales a largo plazo.

Finalmente, en la línea del modelo de cuadro de mando integral, Blanco Dopico (1998) y Montesinos Julve y Gimeno Ruiz (1998) hablan del desarrollo de un *cuadro de mando estratégico*, cuyo diseño implica la definición de objetivos y áreas claves de actuación y la selección de un conjunto de indicadores, estructurados sobre la base de su adscripción a determinadas áreas estratégicas desde el punto de vista de la entidad pública, que proporcione un marco de referencia completo para evaluar los resultados de la gestión y obtener una visión global de la entidad.

5. El cuadro de mando integral en las entidades públicas

Además del hecho ya señalado de que la implantación del cuadro de mando integral en las entidades públicas favorece la introducción de una perspectiva estratégica en la concepción de la actuación de las mismas frente a las connotaciones de medio y corto plazo vinculadas a la duración preestablecida de los mandatos políticos, en nuestra opinión la importancia de la utilización de dicho modelo de indicadores de gestión en el caso de las organizaciones pertenecientes al sector público se fundamenta en dos razones. En primer lugar, el hecho, señalado por Blanco Dopico (2001), de que dicho modelo recoge, integra y vincula tanto indicadores relacionados con las estrategias sustentadas en bienes tangibles como, especialmente, medidas basadas en elementos y capacidades intangibles⁴. En este sentido, si bien las características del entorno actual implican que la capacidad para gestionar sus bienes intangibles sea crítica para cualquier

⁴ Debido a la complejidad inherente a los mismos, dichos bienes intangibles tradicionalmente han sido ignorados o considerados de forma incompleta e independientemente del resto de variables estratégicas, dificultando la obtención de la imagen global de la organización.

organización (Blanco Dopico et al, 2001; Cañibano Calvo et al, 2000; Simons, 1999), en el caso de las entidades públicas, por sus particularidades, dicha importancia debería ser aún mayor debido, por un lado, al carácter intangible de muchos de los elementos que condicionan e intervienen en su actuación (interés público, value for money,...) y, por otro, a las condiciones que rigen la provisión de determinados bienes y servicios públicos y a las características específicas de los mismos.

En segundo lugar, entendemos que la utilización del cuadro de mando integral se encuentra estrechamente vinculada a las funciones desarrolladas por los gestores de una organización, a las que hemos hecho referencia anteriormente. Así, por un lado, contribuye a la “planificación” puesto que su elaboración exige la definición de la estrategia y los objetivos perseguidos y permite analizar la congruencia existente entre los diferentes niveles de objetivos. Además, “comunica” a los distintos miembros de la entidad los objetivos y la estrategia global de la misma así como las acciones desarrolladas para la consecución de dichos objetivos, lo que permitiría analizar el proceso de creación de valor y adoptar las decisiones pertinentes para su mejora, es decir, “dirigir”. Asimismo, al reflejar la actuación de la organización y las características

del entorno en el que ésta desarrolla su actividad, permite comparar el desempeño real con los objetivos y metas establecidos, señalando las áreas o actividades donde es preciso tomar medidas correctivas (“control”) y, finalmente, favorece la “motivación” al clarificar qué tipo de comportamientos deben ser reforzados y cuáles evitados, fomentando la adaptación de las actitudes y comportamientos de los miembros de la entidad a los objetivos perseguidos por la misma a través de su vinculación a un sistema de incentivos. En esta línea, Mackintosh (1997) opina que el tipo de control fomentado por el nuevo modelo gestión pública puede lograrse utilizando las medidas de rendimiento con incentivos para excluir comportamientos disfuncionales.

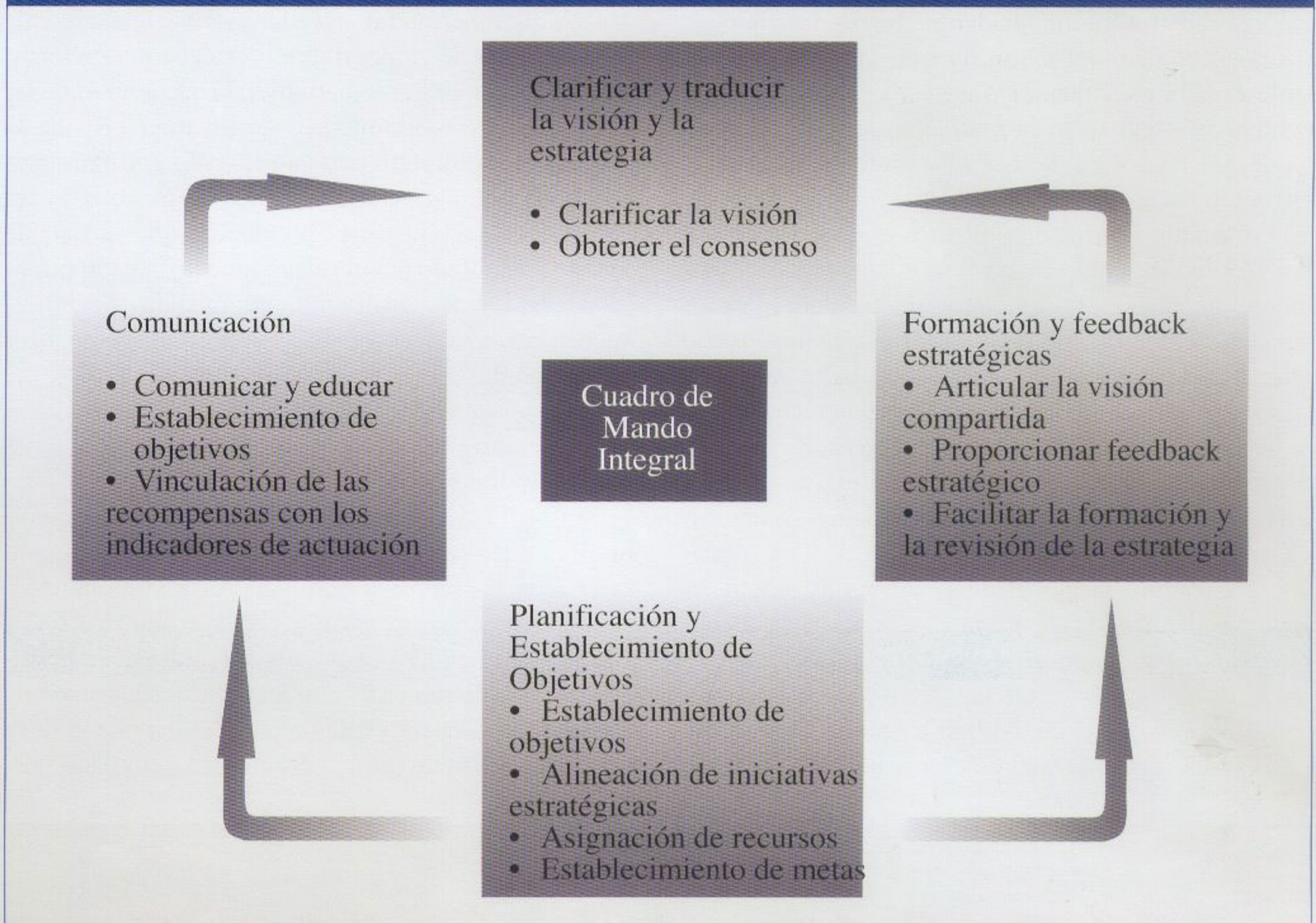
En este sentido, la figura 2 refleja la interrelación existente entre el cuadro de mando integral y dichas funciones directivas.

Por otro lado, desde la perspectiva del cambio cultural y organizativo necesario para la implantación exitosa de las reformas conducentes a la modernización del modelo de gestión pública, Smith (2000) afirma que el cuadro de mando integral puede considerarse un instrumento conductor y fortalecedor de dichos cambios y un vehículo para la adaptación de la entidad al contexto global en el que opera dado que,



Modelos de indicadores para la gestión pública: el cuadro de mando integral

FIGURA 2. El cuadro de mando integral como una estructura o marco estratégico para la acción



Fuente: Kaplan y Norton (1997, p. 24)

como señalan Kaplan y Norton (1997), permite movilizar a la organización y encauzar sus actuaciones en línea con las nuevas filosofías y estrategias. En este sentido, Blanco Dopico (2000), opina que el cuadro de mando integral permite el aprendizaje estratégico, tanto en el nivel organizativo como individual, al fomentar no sólo una mejor realización de las políticas y estrategias vigentes sino, además, la posibilidad de que las mismas sean cuestionadas favoreciendo la innovación y el cambio.

En este contexto, consideramos particularmente expresivas dos afirmaciones realizadas por Kaplan y Norton (1997) respecto a la utilización del cuadro de mando integral en el sector público. Así, dichos autores señalan que “aunque inicialmente el enfoque y la aplicación del cuadro de mando integral se ha producido en el sector de empresas lucrativas, la oportunidad de que el cuadro de mando mejore la gestión de las

entidades públicas y sin ánimo de lucro es, si cabe, aún mayor” (p. 193-194), a lo que añaden lo siguiente: “en estas organizaciones, el cuadro de mando proporciona la razón principal de su existencia (servir a los clientes y votantes y no únicamente mantener en gasto dentro de los límites presupuestados) y comunicar a los votantes o partidarios externos y a los empleados internos los resultados y los inductores de la actuación por medio de los cuales la organización conseguirá alcanzar su misión y objetivos estratégicos” (p. 203).

No obstante, convenimos con Mora Corral y Vivas Urieta (2001, p. 78) en considerar que, cuando se aplica a las organizaciones públicas, las relaciones causales entre los distintos indicadores de gestión así como el peso relativo de las diferentes perspectivas varían respecto a su utilización por parte de las empresas. Así, en el caso de las entidades públicas se reduce considerablemente el peso de la perspectiva financie-

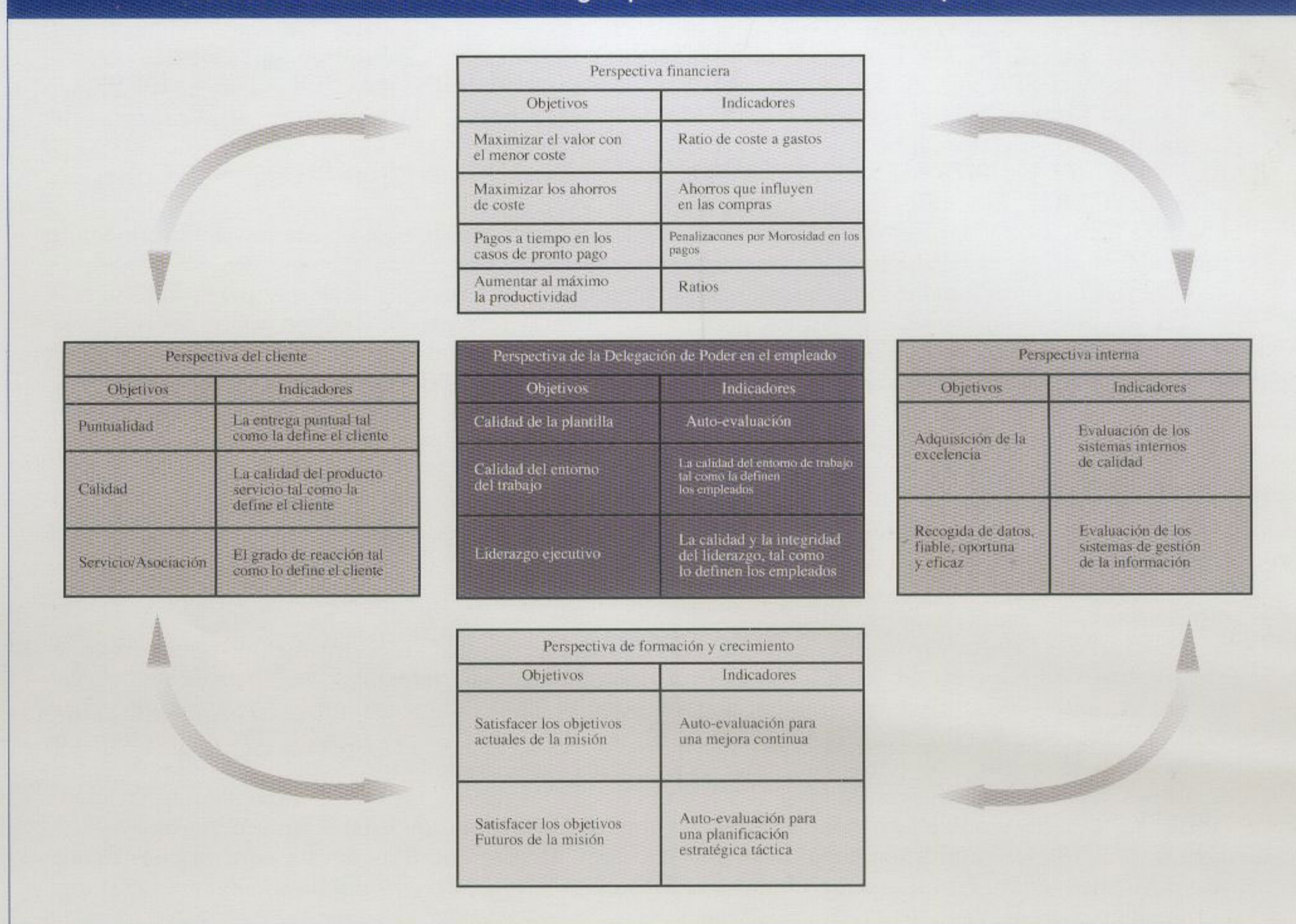
ra del cuadro de mando integral y adquiere especial relevancia la perspectiva de clientes, por entender que el logro de un mayor value for money pasa por la adopción de una clara orientación a la satisfacción de las necesidades del ciudadano considerado como cliente. A modo de ejemplo la figura 3 representa el modelo de cuadro de mando integral desarrollado por el sistema federal de aprovisionamiento de los Estados Unidos.

6. Recapitulación

A lo largo de las páginas precedentes hemos argumentado acerca de la necesidad de que tenga lugar dentro del sector público un proceso de reforma marcado por la introducción de nuevos valores y la modificación de las fórmulas e instrumentos de gestión y control utilizados tradicionalmente en las entidades públicas de forma que reflejen y apoyen la nueva realidad en la que dichas entidades operan.

Dado que la globalidad de la actividad de una organización no puede ser evaluada únicamente a través del presupuesto, ya que muchas de las actuaciones, objetivos y variables de la misma no pueden medirse ni traducirse a cifras financieras y, además, hay ciertos aspectos sociales y del entorno que son importantes y que no suelen reflejarse en el presupuesto, es necesario contar con otros instrumentos complementarios que permitan evaluar las distintas actividades y políticas llevadas a cabo lo largo del tiempo por una determinada entidad y comparar los resultados obtenidos con los objetivos previamente establecidos, haciendo posible la detección y análisis de las desviaciones entre ambos y la determinación de las acciones correctivas oportunas y, al mismo tiempo, posibilitando la valoración de las actuaciones de los distintos individuos y grupos que integran dicha entidad de tal forma que se favorezca su motivación hacia los objetivos y metas establecidos. Dichos instrumentos son los indicadores de gestión, siendo necesario contar con

FIGURA 3. El cuadro de mando integral para el sistema federal de aprovisionamiento



Fuente: Kaplan y Norton (1997, p. 196)

Modelos de indicadores para la gestión pública: el cuadro de mando integral

un conjunto de indicadores de diversa índole capaces de reflejar las distintas facetas de la actuación de una entidad así como los diferentes factores críticos que afectan a su rendimiento.

Sin embargo, para evitar los problemas y comportamientos disfuncionales asociados a una sobrecarga de información derivada del uso de múltiples indicadores, es necesario estructurar y presentar los distintos indicadores de gestión utilizando algún modelo que permita realizar un análisis conjunto de los mismos sin que, por ello, decaiga su relevancia. Entre los distintos modelos que se han propuesto para integrar de una forma coherente los diversos indicadores de gestión destaca el desarrollo de cuadros de mando para las

entidades públicas, cuyo diseño implica la definición de objetivos y áreas claves de actuación y la selección de un conjunto de indicadores, estructurados en función de su adscripción a determinadas áreas estratégicas desde el punto de vista de la entidad pública, que proporcione un marco de referencia completo que sirva de base para evaluar los resultados de la gestión y obtener una visión global de la entidad. No obstante, se considera que es necesario adaptar las características de dicho modelo de cuadro de mando integral a las peculiaridades de la gestión pública y de la misión específica de cada entidad pública a fin de que el mismo constituya un instrumento de gestión válido en el contexto del sector público.

BIBLIOGRAFÍA

- ANTHONY, R. y YOUNG, A. M. (1984): *Management Control in Nonprofit Organizations*, Irwin Homewood, USA.
- ARMITAGE, H. M., ATKINSON, A., KENNEDY, D., McKILLOP, G., RUSSELL, W. y WATERHOUSE, J. H. (1994): "Management Accounting in the Year 2004", en *A View of Tomorrow: Management Accounting in the Year 2004*, Financial and Management Accounting Committee, pp. 25-34.
- ASOCIACIÓN ESPAÑOLA DE CONTABILIDAD Y ADMINISTRACIÓN DE EMPRESAS (A.E.C.A.) (1997): *Indicadores de gestión para las entidades públicas*, Documento nº 16, Principios de Contabilidad de Gestión, julio.
- BAREA TEJEIRO, J. y DIZY MENÉNDEZ, M^a D. (1995): *¿Está el Estado Español en Quiebra?*, Colección OIKOS-NOMOS, Ediciones Encuentro, Madrid.
- BLANCO DOPICO, M^a I. (1996): "Algunas consideraciones sobre el diseño de sistemas de información para la gestión", *Actualidad Financiera*, marzo, pp. 7-18.
- (1998): "Los otros estados contables del taxista. Una visión integral desde la perspectiva de la contabilidad de costes y de gestión", ponencia presentada en la II Jornada de Trabajo sobre Teoría de la Contabilidad, ASEPUC, Universidad de Alcalá, enero, pp. 155-182.
- BLANCO DOPICO, M. I.; BARROS FORNOS, F.; CANTORNA AGRA, S. y AIBAR GUZMÁN, B. (2001): "Diseño de un esquema de información para la gestión estratégica de entidades camerales en el contexto de la globalización y el conocimiento", comunicación presentada en el XI Congreso de AECA, Empresa, Euro y Nueva Economía, Madrid, septiembre.
- BRUSCA ALIJARDE, I. (1995): "Una nueva perspectiva de los informes financieros en contabilidad pública: los indicadores de gestión", comunicación presentada en la III Jornada de trabajo sobre Contabilidad Pública, ASEPUC, Santiago de Compostela, abril, pp. 29-50.
- BRUSCA ALIJARDE, I. y CONDOR LÓPEZ, V. (1999): "Hacia la evaluación de la gestión en las administraciones públicas", *Auditoría Pública*, nº 18, septiembre, pp. 67-76.
- BUSCHOR, E. (1994): "Introduction: From Advanced Public Accounting via performance Measurement to New Public Management", en *Perspectives on Performance Measurement and Public Sector Accounting*, Buschor, E. y Schedler, K. (eds.), Paul Haupt Publisher Berne, Suiza, pp. vii-xviii.
- CANIBANO, L.; SANCHEZ, P.; CHAMINADE, M.O. y ESCOBAR, C.G. (2000): "Proyecto Meritum medición de los intangibles para comprender y mejorar la gestión de la innovación. Estudios de casos españoles", comunicación presentada al IX Encuentro de Profesores Universitarios de Contabilidad, ASEPUC, Universidad de Las Palmas de Gran Canaria, Las Palmas de Gran Canaria, mayo.
- CARTER, N. (1994): "Performance Indicators: "backseat driving" or "hands off" control", en *Public Sector Management. Theory, critique & practice*, McKevitt, D. y Lawton, A. (eds.), Sage publications, Londres, pp. 208-219.

- CROSS, K. F. y LYNCH, R. L. (1992): "For good measure", *CMA Magazine*, abril, pp. 20-25.
- DAY, P. y KLEIN, R. (1994): "Interpretations and Implications", en *Public Sector Management. Theory, critique & practice*, McKeivitt, D. y Lawton, A. (eds.), Sage publication, Londres, pp. 193-207.
- HAILSTONES, F. (1994): "Performance Measures- A Practitioner's Perspective", en *Perspectives on Performance Measurement and Public Sector Accounting*, Buschor, E. y Schedler, K. (eds.), Paul Haupt Publisher Berne, Suiza, pp. 189-196.
- KAPLAN, R. S. y NORTON, D. P. (1992): "The Balanced Scorecard-Measures that drive performance". *Harvard Business Review*, enero-febrero.
- (1993): "Putting the Balanced Scorecard to work", *Harvard Business Review*, septiembre-octubre.
 - (1996): "Using the balanced scorecard as a strategic management system", *Harvard Business Review*, enero-febrero, pp. 75-85.
 - (1997): *El Cuadro de Mando Integral (The Balanced Scorecard)*, Ediciones Gestión 2000, Barcelona.
 - (2000): "Having trouble with you strategy? Then map it", *Harvard Business Review*, septiembre-octubre.
- LAUZEL, P. y CIBERT, A. (1973): *Des ratios an tableau de bord*, Entreprise Moderne D'edition, 5ª edición, Paris.
- LEBAS, M. (1994): "Management Accountants: The Challenges of the Next Decade", en *A View of Tomorrow: Management Accounting in the Year 2004*, Financial and Management Accounting Committee, pp. 35-54.
- LÓPEZ DÍAZ, A. (1998): "La contabilidad como instrumento de mejora y seguimiento de la gestión en el sector público", en *Ética Pública e Control Externo Público*, Constela Acauso, F. (coord.), Consello de Contas de Galicia, Santiago de Compostela, pp. 165-188.
- MACKINTOSH, M. (1997): "Public management for social inclusion" en *Beyond the new public management: changing ideas and practices in governance*, Minogue, M.; Polidano, C. y Hulme, D. (eds), Edward Eglar Publishing, Londres, pp. 76-93.
- MAYSTON, D. J. (1985): "Non-profit performance in the public sector", *Financial Accountability & Management*, 1 (19), summer, pp. 51-74.
- MONTESINOS JULVE, V. y GIMENO RUIZ, A. (1998): "Contabilidad y Control en el marco de La Nueva Gestión Pública". Ponencia presentada en la IV Jornada de Trabajo sobre Contabilidad de Costes y Gestión, ASEPUC, noviembre, pp. 145-172.
- MORA CORRAL, A.J. y VIVAS URIETA, C. (2001): *Nuevas Herramientas de Gestión Pública: el cuadro de mando integral*. Monografías AECA, Madrid.
- MUÑOZ COLOMINA, C. I. y CAMPOS FERNÁNDEZ, M. (2000): "La gestión de la calidad total en los organismos públicos", comunicación presentada al IX Encuentro de Profesores Universitarios de Contabilidad, Las Palmas de Gran Canaria, mayo, pp. 373-388.
- MUÑOZ COLOMINA, C. I., NORVERTO LABORDA, Mª C., ZORNOSA BOY, J., y CAMPOS FERNÁNDEZ, M. (1999): "El cuadro de mando integral en un Organismo Público". Ponencia presentada en el VI Congreso Internacional de Costes. Costes y Estrategia Empresarial, Braga-Portugal, septiembre.
- MURBY, L. (1995): "The challenge for public sector managers", *Management Accounting*, julio/agosto, pp. 62-63.
- NAVARRO GALERA, A. y LÓPEZ HERNÁNDEZ, A. M (1997): "Panorama internacional de los indicadores de gestión pública: hacia una mejora en la asignación de recursos", *Boletín AECA* nº 44, pp. 2-6.
- NORVERTO LABORDA, M. C.; CAMPOS FERNÁNDEZ, M.; MUÑOZ COLOMINA, C. I. y ZORNOSA BOY, J. (1999): *Los indicadores para la gestión pública*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid.
- ONRUBIA FERNÁNDEZ, J. (1995): "El modelo organizativo-institucional del sector público: la necesaria compatibilidad de los aspectos micro y macroeconómicos". Ponencia presentada en el V Congreso Nacional de Economía. Economía de los Servicios. Economía y Gestión de las Administraciones Públicas, Las Palmas de Gran Canaria, pp. 15-58.
- SÁNCHEZ MOTOS, E. (1997): "Administración Pública, ¿Reforma o Revolución?". *Auditoría Pública*, nº 10, junio, pp. 42-45.
- SIMONS, R. (1999): *Performance Measurement & control systems for implementing strategy, Text & Cases*, Prentice Hall, New Jersey.
- SMITH, M. (2000): "Strategic management accounting. The public sector challenge", *Management Accounting*, enero, pp. 40-42.
- TORRES PRADAS, L. (1991): "Indicadores de gestión para las entidades públicas". *Revista Española de Financiación y Contabilidad*, vol. XX, nº 67, abril-junio, pp. 535-558.