

# Indicadores de gestión en el ámbito de las Administraciones Públicas

---

**Ramón Ortigosa López**

Jefe del Área de Contabilidad Analítica de Planificación y Dirección de la Contabilidad de la Intervención General de la Administración del Estado

**Salvador Rodríguez Plaza**

Jefe de Servicio de Contabilidad Analítica de Planificación y Dirección de la Contabilidad de la Intervención General de la Administración del Estado

## CONTENIDO DEL ARTÍCULO

Teniendo en cuenta el contexto económico actual, este trabajo trata de poner de manifiesto la necesidad de contar con herramientas de gestión que, en un ámbito en el que la mayoría de los recursos provienen de aportaciones obligatorias que se aplican, en la mayor parte de los casos, en forma de prestaciones gratuitas (en definitiva, en el ámbito de la gestión de los bienes públicos y semipúblicos, aunque sin olvidar las prestaciones con contraprestación) desbordan la información que puede presentar el tradicional seguimiento de ejecución presupuestaria o los estados habituales emitidos por la contabilidad financiera, resaltando la necesidad de contar, al menos, con herramientas capaces de medir la eficacia y, sobre todo, la eficiencia y la economía (sin renunciar a la introducción posterior de indicadores de calidad) que faciliten, en suma, información suficiente sobre el cumplimiento adecuado de los objetivos señalados a los gestores públicos.

El *leitmotiv* del artículo se basa en el documento de 2007 de la Intervención General de la Administración del Estado (en adelante, IGAE) *Indicadores de gestión en el ámbito del sector público* (en adelante, D-IGAE/2007) como vehículo que pretende, además de sentar un conjunto de principios, de lenguaje común, de conceptos asumibles por el con-

junto de los entes integrantes del sector, introducir una visión práctica del problema, posibilitando su implementación en las variadas organizaciones que lo componen, aspecto este que ha tenido su consiguiente correlato en la incorporación en el Plan General de Contabilidad Pública de informes concretos de indicadores de gestión en el punto 26 de la Memoria (desarrollado por la Resolución de la IGAE de 28 de julio de 2011). En el mismo sentido se ha definido en base al D-IGAE/2007 un conjunto de indicadores de gestión para el ámbito de las Universidades Públicas, constituyendo los dos elementos señalados el primer paso en la aplicación práctica de dicho documento.

## ABSTRACT

*Taking into consideration the current economic context, this paper highlights the requirement of having management tools that go beyond the information which traditional monitoring of budget implementation or financial statements presents, highlighting the requirement of having tools to measure the effectiveness and, above all, efficiency and economy (all without compromising the introduction of quality indicators) which provide enough information on the proper implementation of the objectives assigned to public managers.*

*The article is based on the 2007 document of Intervención General de la Administración del Estado (IGAE) Indicadores de gestión en el ámbito del sector público as an attempt to establish a set of principles and introduce a practical view of the problem, allowing its implementation in the different organizations that comprise it. As a practical application of this document, a set of specific reports of management indicators have been incorporated in title 26 of the Report of the Public Accounting General Plan (developed by the IGAE Resolution of July 28, 2011) and, on the other hand, a set of management indicators for the field of Public Universities have been defined.*

## 1. LOS INDICADORES EN EL MARCO DE LOS PROCESOS PRESUPUESTARIOS. LOS INDICADORES DE GESTIÓN

La normativa presupuestaria que se ha venido desarrollando en los últimos años en nuestro país, cuyo punto de partida es la publicación de la Ley General Presupuestaria en el año 2003, destaca la importancia de que la gestión pública se someta a una serie de principios básicos: estabilidad, eficiencia, eficacia..., enmarcados por el principio de transparencia en la actividad pública, llegándose a señalar<sup>1</sup> la consideración del logro de los objetivos previstos (es decir, de

<sup>1</sup> Artículo 31.2 de la Ley 47/2003, General Presupuestaria.

la *eficacia* en la gestión) como una de las circunstancias a la hora de proceder a la asignación de las partidas presupuestarias.

Llegados a este punto, se hace preciso definir, aspecto del que no se ocupa, como es lógico, la normativa presupuestaria, una serie de conceptos con el suficiente grado de precisión que permita no sólo evitar dudas en su consideración por parte de los distintos partícipes en la gestión de la actividad pública, sino también, cuestión fundamental, *evaluar* de manera objetiva dicha gestión.

Del D-IGAE/2007 se pueden extraer las siguientes definiciones:

**Eficacia.** Grado de cumplimiento de los objetivos de una organización por periodo de tiempo.

**Eficiencia.** Concepto que relaciona el coste de producción con la producción obtenida, entendiéndose, en líneas generales, que la minimización de dicho coste por unidad de producto representa un mayor grado de eficiencia en su producción.

**Economía.** Parámetro que relaciona el coste de los recursos adquiridos y/o empleados en determinada producción en relación con el coste que hubiera sido considerado *razonable* en dicha adquisición.

**Calidad.** Valoración cuantitativa o cualitativa que expresa, bien la satisfacción de los usuarios o consumidores de un bien o servicio (*calidad externa*), bien el cumplimiento de los estándares que determine una organización como parámetros que miden dicha calidad (*calidad interna*).

De acuerdo con estas definiciones, el objetivo será conseguir herramientas que permitan determinar fehacientemente y de una manera clara esos parámetros.

Tal vez sea necesario incorporar un atributo más a esa información, a esas herramientas: la necesidad de que la información que permita medir la gestión pública sea una información *comprensible* (aspecto este que ha sido olvidado más de una vez por los responsables de los distintos entes que componen el sector de las Administraciones Públicas) por un amplio conjunto de agentes sociales, de partícipes interesados<sup>2</sup>, no necesariamente expertos en materias contables o presupuestarias.

Esas herramientas, al menos una parte verdaderamente significativa de las mismas, a las que nos venimos refiriendo estarían constituidas por los denominados *indicadores*.

---

<sup>2</sup> De acuerdo con la concepción anglosajona del término *stakeholder*.

En su concepto más general, *indicador* sería **toda magnitud o valor elegidos como parámetros relevantes respecto a la variable a evaluar.**

Concretando un poco más la definición en relación con la materia que nos ocupa, indicador es **aquel instrumento de medición elegido como variable determinante que permite reflejar suficientemente la realidad, viniendo referido bien a un momento, bien a un intervalo temporal determinado.**

Dentro de esa definición podrían incluirse todos los elementos contables, presupuestarios, económicos, etc., que permitan su uso en el sentido expresado, debiéndose hacer en estos momentos una distinción entre lo que podría ser considerado el conjunto global de indicadores referido a una organización, a un programa presupuestario, etc., y lo que podría ser considerado el subconjunto de *indicadores de gestión* respecto de esos entes o actividades.

La cuestión conduce, inexorablemente, a la concreción de qué se entiende o, posiblemente mejor, qué se va a entender por gestión de una organización, programa, etc.

La cuestión no es sencilla de responder, ya que prácticamente todas las acciones que se llevan a cabo (producir, suministrar servicios, organizar, comunicar) en cualquiera de las organizaciones a las que nos estamos refiriendo es susceptible de ser considerada una actividad en que va implícita la gestión de la misma.

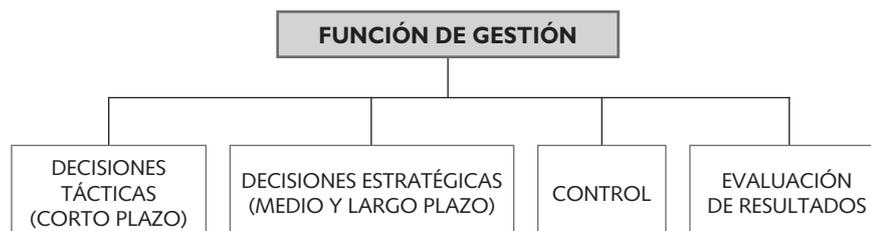
Acotar el término *gestión* se convierte, pues, en una cuestión fundamental para poder responder a preguntas como: ¿Ha sido eficaz la gestión de tal organización en el último ejercicio? ¿Cuál ha sido el grado de eficiencia en la gestión de las partidas presupuestarias de tal programa en un periodo determinado?

Evidentemente, el término *gestión* pertenece al acervo popular y, como tal, ha adquirido un contenido semántico múltiple, provocando esa polisemia del término, como ha ocurrido con los señalados anteriormente de *eficacia* o *eficiencia*, no pocas confusiones, dependiendo de los sujetos que lo utilicen.

Podrá convenirse que *gestionar* puede asimilarse a *dirigir* y, en ese sentido, podría considerarse que afectaría a los siguientes ámbitos:

- Decisiones sobre organización.
- Decisiones sobre aspectos tácticos o de producción (entendida en su aspecto más amplio).
- Decisiones sobre aspectos estratégicos o de planificación.

Aspectos que, a su vez, se ven afectados por decisiones sobre el control de esas acciones y sus resultados y por la perspectiva externa, muy importante en el caso de los entes en estudio, de sus efectos, tanto los «deseados» como los inducidos<sup>3</sup>.



Para cada uno de esos ámbitos que se ramifican en multitud de situaciones o procesos concretos cabría la necesidad de utilizar indicadores que, ahora sí, podrán llevar incorporado el concepto «de gestión»<sup>4</sup>.

Una vez llegados a este punto cabría hacerse la pregunta: ¿Es similar la gestión, y, en consecuencia, los indicadores que tratan de evaluarla, de las entidades incluidas en el ámbito de las Administraciones Públicas a la de los entes productivos que actúan de acuerdo a las reglas del mercado?

La cuestión no es baladí, ya que si la respuesta fuera afirmativa podrían encontrarse abundantes ejemplos de referencia en el ámbito de los entes productivos privados como para que una buena parte del camino estuviera recorrido; no obstante, existen, como todos sabemos, diferencias fundamentales entre unos y otros entes como para tratar de asimilar las reglas que conducen su gestión.

Entre esas diferencias tal vez la más importante puede ser la sujeción de los entes integrantes del sector de las Administraciones Públicas al proceso presupuestario y no a «un proceso presupuestario», como es habitual en las grandes firmas de las economías privadas, sino a un proceso sujeto a los mandatos de un órgano legislativo, las Cortes Generales, lo que, evidentemente, limita sustancialmente las posibilidades de maniobra de los gestores públicos.

<sup>3</sup> Nos estamos refiriendo al concepto de *externalidad* en el sentido de la existencia de costes sociales o beneficios sociales diferentes a los buscados por la actuación del sector público.

<sup>4</sup> El análisis, en cualquier caso, sigue un punto de vista microeconómico, considerando a los distintos entes como organizaciones productivas individuales, sin tener en cuenta que la actuación de muchos de los entes que componen las Administraciones Públicas pueden ser observados desde un punto de vista macroeconómico, aspecto este que no es objeto de análisis en el presente trabajo.

Esa condición de la gestión pública, determinante en todos sus aspectos, implica una reducción en la capacidad de acción de los gestores públicos y, además, marca un objetivo irrenunciable en su actuación.

Es decir, al gestor se le impone la obligación de alcanzar los objetivos marcados en los programas presupuestarios con un techo de gasto, comportándose esas dos variables, objetivos cuantificados y gastos para llevarlos a cabo, como dos variables semirrígidas al menos en una de las direcciones posibles de variación.

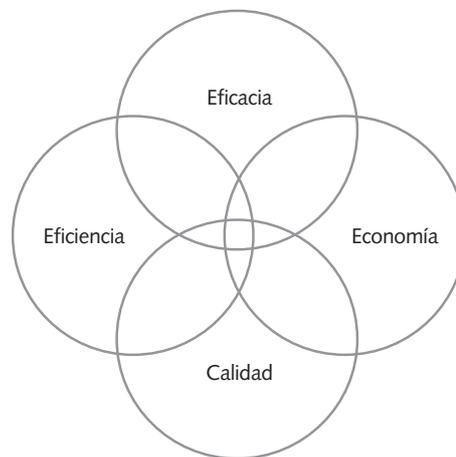
En efecto, el gestor habrá cumplido el mandato del Poder Legislativo si la organización que dirige alcanza los objetivos marcados o, en principio y salvo efectos externos negativos, si supera dichos objetivos y siempre que haya consumido los recursos que se ponen a su disposición y no más, lo que quiere decir que no podrá tomar decisiones (al menos en uno de los sentidos) sobre el nivel de producción en sentido restrictivo y no podrá, asimismo, conseguir una producción igual a la marcada incrementando los recursos, que son, desde un punto de vista ontológico y salvo posibles modificaciones aprobadas de acuerdo con la normativa presupuestaria, no superables, pero, además, y ésta es una circunstancia claramente diferenciadora en relación con los entes que producen para el mercado, no podrá ajustar la producción, disminuyéndola aún a pesar de conseguir una disminución en el empleo de los recursos; en definitiva, **no podrá ser más eficiente a costa de ser menos eficaz**; no es eso lo que se le pide al gestor público, lo que se le pide es que, en primer lugar y como condición necesaria (por supuesto, no suficiente), sea **eficaz** en el sentido que anteriormente se ha dado al término.

Esa condición necesaria respecto de la eficacia, complementada, naturalmente, por la de suficiencia «de primer grado» respecto de las de economía y eficiencia (pudiendo considerarse que la condición de economía va implícita en la de eficiencia), junto con la imposibilidad *a priori* de disposición de nuevas fuentes de financiación (con las salvedades legales previstas), hacen sustancialmente diferente la actuación del gestor público respecto del gestor privado.

Existe, además, otra *condición* a tener en cuenta en la gestión pública, de ahí que se haya utilizado el término «de primer grado» respecto de la eficiencia (y la economía) en el ámbito que nos ocupa y que en el ámbito de las economías productivas privadas supone otra posible variable a tener en cuenta en el proceso de gestión: **la calidad en la prestación de los bienes y servicios**, utilizándose el término **condición** respecto de la producción de las Administraciones Públicas en el sentido de factor fijo que no permite su variación respecto a los parámetros establecidos en los programas presupuestarios aprobados por el Poder Legislativo, aspecto este con el que puede «jugar»

el sector privado, que, por consiguiente, tendrá unas consecuencias respecto a los productos demandados por los consumidores, pero que, en todo caso, se convierte en un instrumento en manos de los gestores privados del que no disponen los públicos.

De esta manera, la función de gestión en el ámbito público tiene unos condicionantes de suma importancia que delimitan la actuación de los entes que componen las Administraciones Públicas<sup>5</sup> que determinan una clara diferenciación con la gestión de las organizaciones productivas privadas, debiendo girar esa gestión en torno a cuatro parámetros básicos:



Existe, además, otro aspecto de la cuestión que se convierte en trascendental en el ámbito de las organizaciones que integran el sector de las Administraciones Públicas: el factor relativo al control de la

---

<sup>5</sup> En todo el análisis que se ha efectuado hasta ahora se ha estado haciendo la simplificación de que todas las actividades realizadas por las Administraciones Públicas se dirigen a la producción de bienes públicos puros o, al menos, de bienes semipúblicos, lo que, evidentemente, no responde totalmente a la verdad, siendo habitual que muchos de los entes de los que se está hablando actúen de manera similar a como lo hacen las economías productivas privadas (si bien, en la mayoría de los casos, con carácter marginal). Independientemente de la posible discusión sobre la conveniencia o no de la existencia de esas actividades cuando están cubiertas por el mercado, aspecto que escapa con mucho a la finalidad de este trabajo, la actuación de los gestores públicos debe mantenerse dentro de los parámetros señalados en relación con los señalados anteriormente, exceptuándose aquellos casos en que el logro de un objetivo determinado no sea concebido como un parámetro fundamental en su actuación, en cuyo caso la condición de la actuación de condición necesaria respecto a la eficacia en la gestión decae a favor de la eficiencia y la economía, manteniéndose, a nuestro juicio, la necesidad de que los niveles de calidad en la producción permanezcan inalterables.

gestión, debiéndose tener en cuenta que ese control viene revestido de unos atributos «especiales» en relación con el control que se efectúa en relación con las economías productivas privadas, y esa característica fundamental viene derivada de un hecho que presenta dos facetas consecuencia del mismo: en el ámbito de la *producción pública*, utilizando esta denominación de acuerdo con las características señaladas con anterioridad, no existe lo que podría denominarse «el último factor de control», es decir, el mercado, que, finalmente, determinará si la gestión realizada ha sido o no la correcta, y la otra faceta de la que hablábamos, esa no existencia de mercado, y, en consecuencia, de precio explícito, implica que la gestión de una organización pública trascienda a la propia organización, existiendo diversos niveles de control en relación con la misma y originando, además, la necesidad de que la información sobre esa gestión sea, excepto en circunstancias especiales, conocida por agentes externos a la propia organización, pudiéndose afirmar que su contenido debería ser no sólo susceptible de ser conocido, sino que debería ser, incluso, divulgado.

En consecuencia, debe tenerse en cuenta que existen dos grandes líneas de control en el ámbito público; por una parte, el control habitual (interno a la propia organización) común a todas las economías productivas<sup>6</sup> y, por otra parte, el control externo a la propia organización que va a ejercer el Poder Legislativo desde diversos puntos de vista y a través de diferentes mecanismos y órganos, el control del resto de poderes, en su caso, el control ejercido por organismos internacionales y órganos supranacionales y el susceptible de ser realizado por los distintos grupos y organizaciones sociales y, en definitiva, por la sociedad en su conjunto.

Tal diversidad de usuarios y, lo que es más importante, su distinto nivel de exigencia respecto a la información a examinar determina la necesidad de contar con un conjunto de posibilidades en su elaboración como para satisfacer esas diferentes expectativas.

Un aspecto fundamental en relación con esta cuestión y que estuvo presente desde el primer momento en la redacción del D-IGAE/2007 citado anteriormente fue la consideración de que la información relativa a la gestión pública debería ser una información comprensible por todos los usuarios (naturalmente con el nivel de especialización que en cada caso se necesitara), huyendo de los formatos contables habituales e incorporando, casi podríamos decir «necesariamente»,

---

<sup>6</sup> Debe recordarse que aquí no se está hablando de controles propios de las organizaciones públicas derivadas de la peculiaridad del proceso presupuestario, sino del control de la gestión tal y como ha sido definido el término.

elementos descriptivos que acompañaran a los estados numéricos con el objetivo, precisamente, de aclararlos.

Hasta aquí hemos señalado cuáles son, a nuestro juicio, las características definidoras de la gestión pública y, por ende, de los aspectos de la misma que deben ser tenidos en cuenta a la hora de definir un *sistema de indicadores*<sup>7</sup> para su evaluación, pasando a continuación al estudio concreto de los diferentes aspectos señalados.

En el presente trabajo se ha venido insistiendo en la estrecha dependencia, lo que resulta obvio, de los entes públicos y el proceso presupuestario, pero ¿cuáles son las características, cómo se manifiesta el proceso presupuestario en relación con los procesos productivos (de la *gestión* de esos procesos) de las organizaciones públicas?

La Ley General Presupuestaria de 2003 orientó su marco de actuación, de acuerdo con el siempre deseado principio de eficiencia en la gestión de los recursos públicos, hacia lo que se ha dado en llamar «presupuestación por objetivos».

El logro de objetivos concretos siempre ha estado detrás de las asignaciones presupuestarias, aunque nunca como en la actualidad se siente la necesidad de definir el porqué de unos determinados objetivos (cuestión que escapa al tema de este trabajo) y el cálculo de la gestión de los recursos empleados en alcanzarlos: su grado de consecución, su coste y su calidad.

**¿Qué es, cómo podría definirse el concepto de objetivo presupuestario? ¿Qué relación tienen los objetivos presupuestarios con el sistema de indicadores de gestión?**

Como señala el D-IGAE/2007:

«... desde un punto de vista muy general, puede decirse que *objetivos de una organización son el conjunto de efectos deseados que se pretende alcanzar como consecuencia de la actividad directa o indirecta de dicha organización.*»

Ese conjunto, en cuanto que sea posible su cuantificación, constituirá un indicador *a priori* que consistirá la referencia, el término de comparación con lo que realmente se consiga<sup>8</sup>.

<sup>7</sup> Posteriormente tendremos ocasión de acotar el término *sistema*.

<sup>8</sup> Dependiendo de la participación de la organización en el proceso presupuestario se podría considerar o no dicho indicador *a priori* como un indicador de gestión. Desde nuestro punto de vista, teniendo en cuenta las condiciones en que se desenvuelven las organizaciones integrantes de las Administraciones Públicas españolas, no tiene gran trascendencia quién fija el objetivo (teniendo en cuenta el prisma desde el que se analiza la cuestión en este estudio): éste se convierte en una referencia que la organización asume.

Resulta evidente, como ya se ha comentado, que las organizaciones integradas en las Administraciones Públicas, tanto estatales como autonómicas o locales, tienen marcados sus objetivos por los correspondientes presupuestos.

Así, concretando la definición que de objetivo se daba anteriormente, los objetivos de una organización de las que venimos hablando se convertirán en objetivos presupuestarios, y como tales se entenderá toda concreción de resultados a alcanzar en el plazo en el que se ejecute dicho presupuesto.

Ahora bien, un objetivo puede plasmarse en una cifra determinada o, por el contrario, constituir una proposición más o menos genérica, así, utilizando un ejemplo del documento que sirve de referencia a este artículo, se podría definir un objetivo del tipo «*dotación de 5.000 puestos de Educación Preescolar en la provincia de Almería*», o de esta otra manera: «*mejora de las dotaciones en Educación Preescolar en la provincia de Almería*».

A través del primer ejemplo se contaría con una referencia suficientemente clara (otra cuestión sería concretar a qué se está haciendo referencia con el término *dotación*) sobre el objetivo a alcanzar (el referente) al que si añadiéramos los datos de asignación económica contemplaríamos un referente tanto desde el punto de vista físico como económico<sup>9</sup>.

Pero, aun en el caso de que no exista esa cuantificación concreta, el ejemplo citado en segundo lugar, ese objetivo no cuantificado<sup>10</sup>, ese objetivo abierto, se convierte o debe convertirse en un referente al que tiene que ajustarse la trayectoria estratégica de las organizaciones que participan en su consecución a través de las acciones tácticas que en cada momento se determinen.

Debe tenerse en cuenta, no obstante, que como consecuencia de lo dicho anteriormente, los programas presupuestarios adolecen de lo que podríamos denominar «heterogeneidad en su concreción»<sup>11</sup> y «falta de ponderabilidad» en sus manifestaciones concretas.

---

<sup>9</sup> Teniendo en cuenta, como se verá en su momento, que el proceso presupuestario no contempla todos los posibles costes en que se incurre en el desarrollo de las actividades de las organizaciones, piénsese, por ejemplo, en los costes de amortización del inmovilizado.

<sup>10</sup> Similares en su concepción a lo que JOHNSON y SCHOLLES denominan «declaraciones abiertas» respecto a la misión de la corporación en contraposición a los objetivos cerrados.

<sup>11</sup> Por supuesto, dicha heterogeneidad es mayor en los niveles más agregados de definición del programa.

¿A qué nos estamos refiriendo?

Volviendo al ejemplo que se ha estado manejando anteriormente, un objetivo presupuestario podría definirse como «*mejora de las dotaciones en Educación Preescolar en la provincia de Almería*» y concretarse en qué se considera «mejora», que podría definirse como un conjunto de atributos tales como mejora de infraestructuras, aumento de plazas, incremento en la calidad de servicios, etcétera, que, a su vez, podrían concretarse en objetivos de nivel inferior, y así sucesivamente. Partamos de que esa concreción, al nivel que se marque, es un conjunto de valores (suponiendo, lo que sería deseable, que todas las acciones, o al menos una parte de ellas, son susceptibles de cuantificación) y que en unos casos se consigue un acercamiento determinado en su logro y en otros casos ese acercamiento es menor. Parece lógico hacerse diversas preguntas: ¿Compensa el aumento del 20% del número de plazas de comedor en la Educación Preescolar, el 10% del aumento del número de plazas de personal dedicado a la enseñanza Preescolar? ¿Hasta qué punto ha mejorado dicha educación?

Como puede deducirse, la respuesta que se intenta obtener a través de los correspondientes indicadores no es posible si no se es capaz de ponderar los distintos subobjetivos u objetivos de grado *n*, pero ¿es siempre posible o lógica dicha ponderación?

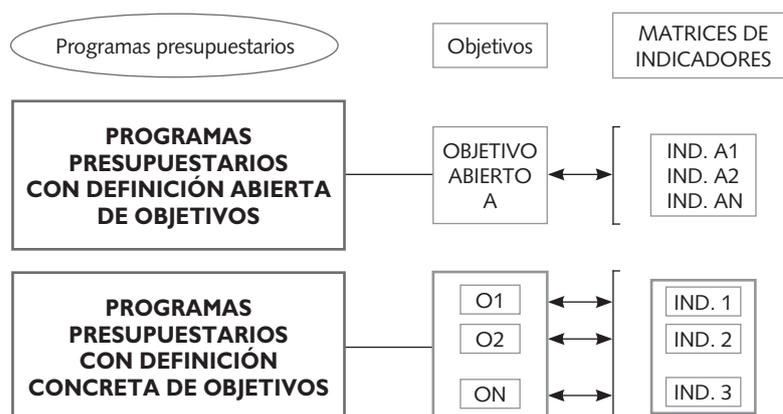
Creemos que la discusión sobre esta cuestión escapa con mucho a los objetivos que se propone este trabajo, que pretende explicar la forma de introducir indicadores en la medición de una variable exógena (al menos al nivel presupuestario del que se está hablando): los objetivos presupuestarios, por lo que dichos indicadores **medirán**, o deberían medir, lo que el proceso presupuestario determine como tal, suponiendo que esos indicadores, en muchos casos, formarán una matriz, un conjunto de datos, sobre los que los diferentes responsables extraerán las consecuencias oportunas<sup>12</sup>.

Parece lógico pensar, por otra parte, que existirán objetivos presupuestarios a diferentes niveles y que la consecución de los objetivos de niveles superiores será consistente en su relación con los inferiores, que se convierten, de esa manera, en objetivos intermedios o mediales, pudiéndose afirmar, en ese sentido, que si se con-

---

<sup>12</sup> Lo que, evidentemente, no quiere decir que no fuera deseable la consecución de la ponderación de la que se está hablando respecto de los diferentes objetivos marcados en cada programa.

siguieran todos los objetivos del nivel más desagregado se habrían conseguido los objetivos finales o principales.



Resumiendo, podría decirse que:

1. El presupuesto puede considerarse un punto de partida en cuanto a medición de indicadores, tanto desde el punto de vista físico como económico (que deberá completarse, en su caso, con los factores no tenidos en cuenta en dicho proceso presupuestario).
2. Los indicadores/objetivos de referencia se podrán expresar bien a través de una cuantificación concreta y explícita, inmediatamente comparable, o ser el resultado de una proposición que se manifestará en un conjunto de previsiones y de sus correspondientes resultados; en definitiva, en una matriz de indicadores que harán referencia a esa concepción genérica.
3. El sistema de indicadores que se defina en toda organización pública debe tener como objetivo necesario la medición del grado de cumplimiento de esos objetivos.

## 2. TIPOS DE INDICADORES DE GESTIÓN. CARACTERÍSTICAS

De acuerdo con el D-IGAE/2007, existirían diversas posibilidades a la hora de clasificar los indicadores de gestión, entre las que podrían citarse:

1. Indicadores simples e indicadores compuestos.
2. Indicadores físicos e indicadores de valor o monetarios.
3. Indicadores *a priori* e indicadores *a posteriori*.
4. Indicadores puntuales e indicadores de intervalo.

5. Indicadores según la finalidad de la medición.
  - 5.1. Indicadores de producción.
  - 5.2. Indicadores de efecto.
6. Indicadores a corto, medio y largo plazo.
7. Indicadores directos e indicadores indirectos.
8. Indicadores endógenos e indicadores exógenos.
9. Indicadores para medir externalidades.

Estando compuestas dichas categorías por atributos complementarios, de tal manera que un indicador determinado puede ser directo, de efecto, a largo plazo, etc.

Las características que se van a demandar de un indicador de gestión son, de acuerdo con el documento de la IGAE ya citado:

Atributo	Descripción
<b>Fiabilidad</b>	Se alcanza cuando el contenido informativo es susceptible de verificación o contraste con la realidad.
<b>Factibilidad económica</b>	Un indicador es factible desde el punto de vista económico en aquellos casos en que el coste de su cuantificación es inferior a las ventajas que reporta.
<b>Comparabilidad</b>	El valor de un indicador alcanzará esta propiedad cuando pueda contrastarse con otros valores de referencia y/o estándares.
<b>Sensibilidad</b>	Es la capacidad de detectar los cambios producidos en la realidad medida.
<b>Relevancia</b>	Que aporte información imprescindible para informar, controlar, evaluar y tomar decisiones. Esa relevancia debe serlo desde las perspectivas, tanto cualitativa como cuantitativa y temporal.
<b>Objetividad</b>	Que sea neutro en los resultados medidos y accesible a la comprensión no sólo de los que lo van a utilizar, sino también de quienes lo van a conocer o tomar como referencia.
<b>Accesibilidad</b>	Un indicador debe catalogarse de accesible si resulta posible asignarle, de forma más o menos rápida, un valor cuyo coste de obtención sea aceptable.
<b>Precisión</b>	Un indicador preciso es aquel que informa sobre una determinada realidad con un margen de error razonable.
<b>Pertinencia</b>	Es la capacidad del indicador para reflejar los datos solicitados en torno a una actividad y mantener su significado a lo largo del tiempo.
<b>Imputabilidad</b>	Los datos proporcionados por un indicador deben dar a conocer información relevante para descubrir las causas que han provocado la situación actual.

Atributo	Descripción
<b>Oportunidad</b>	La información debe suministrarse con antelación suficiente.
<b>Comprensibilidad</b>	Tiene lugar si el indicador recoge gran cantidad de información, gozando la misma de la claridad suficiente como para interpretar su significado.
<b>Significación</b>	Aparece cuando a los indicadores les resulta posible contener datos relacionados con todos y cada uno de los aspectos que deben auditarse.
<b>Univocidad</b>	Es un rasgo que se produce si las variaciones experimentadas por los valores de los indicadores son monótonas ante fluctuaciones del fenómeno a auditar.
<b>Fidelidad</b>	Los posibles sesgos del contenido informativo han de ser similares para diferentes momentos de tiempo.
<b>Operatividad</b>	Un indicador operativo es aquel que permite eliminar las barreras que emergen al tratar de medir la realidad objeto de control.
<b>Consistencia</b>	Es la capacidad de presentar el contenido informativo de manera uniforme a lo largo del tiempo.
<b>Equilibramiento</b>	Todos los indicadores a emplear en una organización deben elaborarse de forma compatible, contribuyendo a interpretaciones armónicas.
<b>Encadenamiento</b>	Facilidad para la agregación, pudiendo sintetizar la información suministrada por varios indicadores sin acudir a la fuente original.
<b>Credibilidad y aceptabilidad</b>	Son dos requisitos producto de todos los anteriores. Los indicadores deben contar con el crédito suficiente entre sus usuarios.

### 3. LOS INDICADORES DE GESTIÓN BÁSICOS: EFICACIA, EFICIENCIA, ECONOMÍA Y CALIDAD

Teniendo en cuenta las infinitas posibilidades que se pueden plantear en la definición del conjunto de indicadores de gestión de una organización parece lógico comenzar por los que se considerarían básicos y, a este respecto, no se pueden obviar las líneas maestras trazadas por la legislación presupuestaria en sus repetidas referencias a la eficacia y a la eficiencia.

Serán, pues, esas dos aristas del control de la gestión las que deba atender fundamentalmente el desarrollo de un sistema de indicadores de gestión para una organización pública determinada.

Como ya se ha comentado con anterioridad, los indicadores de economía forman un subconjunto complementario, tal vez podría denominarse «implícito», en el conjunto de los indicadores que mostrarán la eficiencia en la gestión.

En relación con la calidad y, en consecuencia, con los indicadores que la determinen, cabe decir que, además de un concepto explícito recogido en la Ley General Presupuestaria<sup>13</sup>, constituye un elemento nuclear en la producción pública y que su dificultad de medición, como se verá más adelante, no debe implicar una renuncia en cuanto a su medición.

Estos cuatro tipos de indicadores se encuadran en el D-IGAE/2007 dentro de los denominados indicadores de resultados de actividad<sup>14</sup>.

### 3.1. Los indicadores de eficacia

Como se decía anteriormente, mediante el término «eficacia» se pone de manifiesto el grado de cumplimiento de los objetivos previstos por una organización en un periodo determinado de tiempo. Así, **se dirá que una organización ha sido eficaz si ha alcanzado los objetivos de producción que se había propuesto.**

Evidentemente, el concepto no debe ser entendido en una forma tan general, sino que sería más lógico hablar de «**grados de eficacia**», entendiendo que una organización será tanto más eficaz cuanto más se aproxime a ese factor de referencia que como tal ha sido considerado.

Los indicadores de eficacia hacen referencia, pues, a **mediciones físicas** en las que se comparan resultados previstos, o, al menos, fijados como alcanzables para cada actividad de una organización, y los realmente conseguidos.

Implícita en la idea de *eficacia* se halla la de *planificación* en el sentido de poder contar con referencias determinadas *a priori* que permitan disponer de un factor de comparación en relación con los niveles de producción<sup>15</sup> conseguidos en la realidad.

En procesos de planificación como los desarrollados por las Administraciones Públicas debería darse necesariamente esa determinación previa de objetivos que, al menos teóricamente, se halla insita en el proceso presupuestario al que se someten dichas entidades.

---

<sup>13</sup> Artículos 29.6 y 69.4 de la Ley 47/2003, de 26 de noviembre, General Presupuestaria.

<sup>14</sup> Concepto que no debe ser confundido con el de «resultados de la organización», que manifiesta la diferencia, habitual desde el punto de vista del examen financiero de la organización, entre gastos e ingresos para un periodo determinado.

<sup>15</sup> Es posible que el término «producción» introduzca cierto grado de confusión para los no expertos en la materia, debiéndose entender, en todo caso, que por tal se está haciendo referencia a la obtención de bienes y a la prestación de servicios por parte de las organizaciones definidas como Administraciones Públicas.

El principal problema real con el que habrá que contar es el de la *inconcreción* de los programas presupuestarios, aspecto ya comentado con anterioridad y que va a ser una constante a tener en cuenta en la definición de todos los tipos de indicadores.

Esa generalidad se manifiesta, fundamentalmente, en dos aspectos: por una parte, en la heterogeneidad de los objetivos a alcanzar en cada caso y, por otra, en la multiplicidad de dichos objetivos sin establecer una ponderación adecuada de los mismos.

El análisis de eficacia a través de los correspondientes indicadores se podría establecer siempre que se pudiera integrar homogéneamente la información procedente de las actividades de cada uno de los entes con el objetivo de los programas presupuestarios.

La cuestión presenta dos graves dificultades:

1) El problema de trasponer en términos de actividad productiva concreta lo que, al menos en muchas ocasiones, es una variable macroeconómica.

2) El problema de dividir en periodos temporales relevantes lo que en una programación presupuestaria viene referido a un periodo anual o plurianual.

Respecto a la segunda de las cuestiones (la primera fue tratada con un relativo detenimiento en el apartado primero de este trabajo) aparece una de las piedras angulares (tal vez uno de los aspectos fundamentales) sobre el uso de indicadores de gestión (en este caso de análisis de eficacia, pero extensible al resto de los mismos): su potencial de análisis y, en consecuencia, la capacidad de reacción de la organización (y de control por parte del resto de «usuarios interesados») disminuye (por no decir que desaparece) extraordinariamente si la información no se produce con la relevancia temporal suficiente, no siendo, en principio, relevante una información que espera a la terminación del ejercicio presupuestario para proceder a ser confeccionada<sup>16</sup>.

La condición básica para poder operar con indicadores de eficacia pasa por disponer de un «mapa de actividades» de la organización con un grado de desarrollo suficiente como para considerar homogéneos los datos a estudiar.

---

<sup>16</sup> Lo cual no quiere decir que desde un punto de vista formal dicha información se remita a ciertos órganos en un periodo posterior, como plantea el Nuevo Plan General de Contabilidad Pública en el punto 26 de la descripción de la Memoria que debe acompañar a las Cuentas Anuales.

Se plantean así diversos problemas<sup>17</sup> que, sin ánimo de exhaustividad, podrían concretarse en:

- Necesidad de contar con un desarrollo de actividades suficiente como para poder considerar homogéneos los datos referidos a la medición de dichas actividades.
- Necesidad de efectuar previsiones sobre los resultados a conseguir en cada una de las actividades, debiendo referir dichos datos a periodos temporales «**relevantes**».
- Necesidad de poder integrar esos datos en relación con el proceso presupuestario.

En relación con ese análisis de actividades debe tenerse en cuenta que tal y como parece oportuno en el caso de las Administraciones Públicas, en las que el peso de las infraestructuras administrativa y de dirección es considerable, el desarrollo del estudio de eficacia no se debe limitar a la comparación de los datos de lo que podrían ser denominadas actividades finalistas (o de prestación) de las organizaciones, sino que deben referirse a todas y cada una de las acciones en que, desde el punto de vista funcional, se haya confeccionado el citado «mapa de actividades» de la organización.

Es evidente, en ese sentido, que existirán actividades de soporte directivo, administrativo, general o similares que no se habrán definido en cuanto a la consecución de sus objetivos en el proceso presupuestario, lo que no obvia la necesidad de contemplarlas y de analizarlas minuciosamente, debiéndose resaltar que en su análisis debe prestarse especial atención a las causas que determinan una variación entre las previsiones y las realizaciones, que en una gran cantidad de casos puede venir originada por factores exógenos a las unidades encargadas de llevarlas a cabo (así, por ejemplo, una mala formación de los trabajadores de un sistema de producción informatizado puede originar repetidas actuaciones de los servicios de mantenimiento informático, o una mala actuación de los responsables de un proceso productivo concreto puede provocar la realización de diversas reuniones de los órganos jerárquicamente superiores), con las consiguientes ineficacias (y, por supuesto, ineficiencias)<sup>18</sup>.

---

<sup>17</sup> En el apartado 4 veremos que será fundamental (ese carácter se incrementa cuando se habla de análisis de eficiencia) disponer de un sistema de contabilidad analítica como paso previo a la definición de indicadores de gestión.

<sup>18</sup> Como señala el Documento de 2007 de la IGAE: «... conduce a dos conclusiones en relación con estas actividades directivas y de administración:

1) Dificultad en la definición de un *output* concreto de referencia en la medición de los *outputs* de estas actividades (lo que no implica que alguna de las actividades,

Respecto a los problemas de generales de medición concreta, las mayores dificultades vendrán referidas a la necesidad de determinar *a priori* cuáles son los resultados esperados de la actividad.

Se plantean en ese sentido dos problemas:

– Previsión para periodos de tiempo significativos (inferiores al anual).

– Incorporación al sistema de las variaciones que en las previsiones se produzcan, bien por causas endógenas<sup>19</sup>, bien por causas exógenas.

Esa desagregación necesaria de las actividades de una organización puede conducir a un análisis comparativo del tipo:



como «mantenimiento informático», «confección de nóminas», etc., no puedan concretarse en uno o varios *outputs* determinados).

2) Dificultad consecuente en la aplicación de los indicadores de eficacia a esas actividades. En este sentido debe tratarse de establecer, en todo caso, mediciones de actividad, aunque no abarquen una medición del *input* realizado, sino de la actividad intrínsecamente considerada (respondiendo más a un análisis mixto proceso/resultado que a un análisis de resultado propiamente dicho); así, el número de horas dedicadas a una actividad principal efectuado por el *staff* directivo implica si no un análisis directo sobre la eficacia/ineficacia de ese *staff* sí un elemento importante a la hora de valorar los procesos de planificación de la organización.»

<sup>19</sup> Si se entienden por causas endógenas las que pueda realizar la organización, éstas no deberían referirse en ningún caso a las previsiones presupuestarias establecidas, pudiéndose decir que la planificación de esos datos presupuestarios sobre objetivos debería plantearse a los efectos que aquí interesan como un sumatorio de los datos más simples que vendrían representados en el denominado «mapa de actividades».

Evidentemente, se está hablando de sumatorio no en el sentido de suma aritmética simple de los datos de las actividades (que serán heterogéneos entre sí en la mayoría de los casos), sino en el de composición o integración de los mismos.

El problema consiste en «traducir» los indicadores de eficacia de las actividades consideradas individualmente a su consideración como un conjunto (que en la mayoría de los casos va a ser un conjunto heterogéneo).

El D-IGAE/2007 incorpora un posible diseño para la plasmación de los indicadores de eficacia que, por su interés como referencia, reproducimos, debiéndose considerar un mínimo ejemplo de las enormes posibilidades que el análisis de eficacia puede presentar:

INDICADORES DE EFICACIA	
ACTIVIDAD	TIPO DE ACTIVIDAD
UNIDAD DE MEDICIÓN	ÁRBOL DE DEPENDENCIA
PERÍODO	
PRODUCCIÓN PREVISTA	
VARIACIÓN EN PRODUCCIÓN PREVISTA	
PRODUCCIÓN REALIZADA (Con explicación de la Variación)	
INDICADOR DE EFICACIA (PRODUCCIÓN REALIZADA / PRODUCCIÓN PREVISTA) (expresado en tanto por ciento)	
Explicación diferencia producción prevista – producción realizada	

### 3.2. Indicadores de eficiencia

Por indicadores de eficiencia entenderemos aquellos que relacionan el coste de producción con la producción obtenida. En ese sentido se entenderá que una organización es plenamente eficiente cuando consigue ser eficaz minimizando el coste de los recursos empleados para conseguir tal eficacia.

Tal vez, una primera precisión debe hacer referencia a la consideración de la *eficiencia* como un término relativo, que, como señala el D-IGAE/2007, «... en cuanto se establece la condición de minimización de costes como una de las condiciones de dicha eficiencia, lo que en términos matemáticos podría llegar a expresarse como una referencia absoluta, pero que en términos de medición contable y de observación de datos implica su consideración como término comparativo. Así, una organización se consideraría más o menos eficiente siempre que, en términos comparativos, la medición de su eficiencia

sea mayor o menor que la determinada para otras organizaciones, para otros periodos, etc., lo que conduce a hablar de grados de eficiencia o de porcentajes de comparación, pero no de la consideración de un ente como eficiente.»

### Formulación del indicador

De una forma simple, en una primera aproximación podría decirse que:

<b>INDICADOR DE EFICIENCIA</b>	=	$\frac{\text{PRODUCCIÓN OBTENIDA}}{\text{COSTE REAL}}$	/	$\frac{\text{PRODUCCIÓN PREVISTA}}{\text{COSTE PREVISTO}}$
--	---	--	---	--

En esta forma de expresar el indicador el grado de eficiencia es tanto mayor cuanto más se acerca a la unidad.

Teniendo en cuenta que tanto el coste como la producción obtenida son factores que deben calcularse previamente (PRESUPUESTO/PRODUCCIÓN A OBTENER), cabe decir que la organización sería tanto más eficiente cuanto más consiga reducir sus costes manteniendo la producción que debe alcanzar.

Por otra parte, debe tenerse presente la necesidad de distinguir entre lo que podría denominarse *eficiencia global de la organización* y *eficiencias locales o particulares*.

La conclusión fundamental a la que se debe llegar en ese sentido es al análisis<sup>20</sup> de los distintos sectores productivos de la organización en orden a conseguir un efectivo control de la eficiencia.

Un aspecto fundamental en la definición de indicadores de eficiencia es, como señala el D-IGAE/2007, la siguiente consideración: «Se puede partir, al menos, de dos elementos referenciales básicos que, a su vez, se basan en dos hipótesis distintas: por una parte, se puede considerar que el proceso presupuestario (a los niveles que en cada caso se determinen en cada unidad productiva) refleja fielmente el conjunto de posibilidades de producción en cuanto a costes y resultados (en definitiva, que el proceso presupuestario es capaz de determinar los costes estándares y la producción estándar de referencia para esos costes), o que, por el contrario, el proceso presupuestario, tanto como consecuencia de las magnitudes agregadas con

<sup>20</sup> Análisis que se garantiza, como se explicará más adelante, con la implantación de un sistema de contabilidad analítica suficientemente desarrollado.

las que trabaja (con un cierto alejamiento de los niveles microeconómicos) como por la práctica «repetitiva» de dicho proceso, origina que los datos presupuestarios responden más a técnicas financieras que puramente de gestión, por lo que deben ser entendidos no como un referente, sino como un límite cuantitativo (al menos en lo tocante a los costes).»

Es decir, se está teniendo en cuenta que el dato de referencia presupuestario en cuanto a los costes no tiene que, necesariamente, ser el mejor dato posible a obtener en la minimización de los costes como consecuencia de las prácticas habituales seguidas en la determinación de las asignaciones presupuestarias.

Partiendo de esa idea, la mejor opción debería ser la de determinar con precisión los costes estándares para la producción definida (en las unidades que aproximan su sistema productivo al empresarial esa determinación de estándares de referencia debería ser imprescindible).

No obstante, la medición de datos estándares puede adolecer de falta de rigor en ciertos sectores, no representando una solución fiable la consideración, esgrimida por diversos autores, de utilizar los datos referidos a series cronológicas como un buen indicador de los estándares de eficiencia: la repetición a lo largo del tiempo de una serie de datos no implica, al menos necesariamente, la bondad de las actuaciones en su consideración como elemento de referencia.

Existen alternativas, como acudir a criterios de *benchmarking* mediante la comparación con otras unidades (en principio homogéneas) del sector público o, en su caso, del sector privado. En todo caso debe considerarse que las tentadoras conclusiones a las que puede verse abocado un usuario no informado de este tipo de comparaciones puede implicar la toma de decisiones poco acertadas (piénsese en la comparación entre los datos de carreras universitarias con la misma denominación en distintas universidades que pueden aparentar gran homogeneidad, mientras que en realidad pueden ser muy diversas), debiéndose tener en cuenta, por supuesto, la diferencia en la calidad de prestación de servicios o de obtención de productos<sup>21</sup>.

---

<sup>21</sup> La adopción de este tipo de técnicas, cuando menos como detonante de la realización de estudios comparativos en profundidad que permitan determinar las causas que originan las diferencias, y, en su caso, como motor para la constante mejora de la eficiencia deben ser, no obstante, estimuladas convenientemente.

En todo caso, el análisis de la «ineficiencia» (la diferencia negativa entre el coste de lo realizado y el coste de lo previsto) o de la «sobre-eficiencia» debe constituir el argumento fundamental en este tipo de análisis, como se señala en el ejemplo que se acompaña.

INDICADOR DE EFICIENCIA DE LA ORGANIZACIÓN – ANÁLISIS GLOBAL			
OUTPUT SELECCIONADO – CÓDIGO / NOMBRE / CARACTERÍSTICAS			
UNIDADES DE MEDICIÓN			
PREVISIÓN	REALIZACIÓN	DIFERENCIA	EXPLICACIÓN DE LA DIFERENCIA
UNIDADES FÍSICAS PREVISTAS	UNIDADES FÍSICAS REALES	UNIDADES FÍSICAS	
COSTE PREVISTO	COSTE REAL	DIFERENCIA EN COSTES	
A UNIDADES FÍSICAS PREVISTAS	B UNIDADES FÍSICAS REALES	RATIO $\frac{B}{A}$	PREVISIÓN
COSTE PREVISTO	COSTES REALES		

En general puede decirse que los análisis de eficiencia pueden presentar múltiples posibilidades de expresión, y desde la perspectiva de este trabajo, los planteamientos pasan por el estudio pormenorizado de la organización, lo que conlleva un análisis riguroso desde el punto de vista presupuestario y la comparación posterior con los datos reales.

### 3.3. Indicador de economía

Por indicador de economía se entenderá aquel que pretende expresar la adquisición racional de los factores de producción en una organización; por ejemplo, el precio medio de las materias primas utilizadas para la elaboración de un producto determinado en comparación con el coste medio de dichas materias primas ofertadas por el conjunto del mercado.

El objetivo básico de este tipo de indicadores es detectar si éstos se han adquirido al menor coste posible, si la cuantía de los mismos ha sido la precisa, si su calidad es la apropiada, si los plazos de adquisición han sido los convenientes y, en suma, obtener información relevante sobre el **grado de economía** con que se utilizan los factores productivos.

Como señala el D-IGAE/2007, «... atendiendo a los distintos tipos de recursos, así se establecerán también distintos indicadores de economía: humanos, de capital y materiales, siendo importante

establecer previamente un conjunto de estimaciones ajustadas sobre las necesidades de los recursos con el fin de evitar problemas de deseconomías.

Cuando se desciende al ámbito de las Administraciones Públicas, este tipo de indicadores adquiere mayor relevancia, pues no hay que olvidar que el ordenamiento jurídico español, ya desde la propia Constitución, marca el principio de economía, conjuntamente con los de eficiencia y eficacia, como norte hacia el que debe dirigirse la actuación pública en la gestión de sus recursos.»

La heterogeneidad del ámbito público dificulta la definición de indicadores de economía con valor universal, debiéndose descender para ello a detalles que tengan en cuenta las particularidades de cada organización, como son, por ejemplo, las estructuras orgánica y funcional de los entes, su ubicación geográfica, las dotaciones y el estado de las infraestructuras circundantes, etc.

Ejemplos de indicadores de economía pueden ser: comparación de los costes medios de remuneración de un cierto tipo de personal en un determinado ente con la media nacional o de una Comunidad Autónoma, etc. (se podría comparar la desviación existente entre las remuneraciones del profesorado universitario dedicado a la docencia pública y las de los docentes de universidades privadas, por ejemplo), comparación entre distintas Comunidades Autónomas del coste de contratación con empresas privadas para la ejecución de obras públicas, etc.

Un ejemplo del diseño de estos indicadores de economía podría ser:

<b>INDICADORES DE ECONOMÍA – PERSONAL</b> <b>(COMPARACIÓN CON PERSONAL DE LAS ADMINISTRACIONES PÚBLICAS)</b>				
RETRIBUCIONES DE PERSONAL DEL ENTE POR CATEGORÍAS	RETRIBUCIONES MEDIAS DE PERSONAL AA.PP.	RETRIBUCIONES MEDIAS DE PERSONAL ADMINISTRACIÓN DEL ESTADO	RETRIBUCIONES MEDIAS DE PERSONAL OTRAS ADMINISTRACIONES	OBSERVACIONES
PERSONAL FUNCIONARIO CATEGORÍAS				
PERSONAL LABORAL CATEGORÍAS				
OTRO PERSONAL CATEGORÍAS				

### 3.4. Los indicadores de calidad

En primer lugar cabe señalar que el concepto «**calidad**» es un concepto tan escurridizo como para que no exista una definición universalmente aceptada del mismo, aspecto este que podría ser predicado de otros muchos conceptos contables, presupuestarios, jurídicos, etc.; no obstante, en el caso de la calidad, esas variaciones en la percepción del término son tan grandes que indican una disparidad difícil de aprehender a la hora de intentar su acotación<sup>22</sup>, pudiendo considerarse que estamos hablando de un concepto en el que las apreciaciones subjetivas tienen una influencia determinante.

En todo caso, sí parece posible considerar dos perspectivas en la definición y, en consecuencia, en la medición de la calidad: el punto de vista interno (el de la propia organización) y el externo (el del individuo que recibe la prestación).

El problema fundamental, además de su inconcreción, proviene de la falta, al menos en muchas situaciones, de unidades objetivas de medición, lo que implicará que su estudio, así como su valoración, estén claramente sujetas a valoraciones sesgadas de los partícipes en las distintas actividades. La consecuencia debe ser el tratamiento especialmente cuidadoso de la información proporcionada por estos indicadores.

Como señala el D-IGAE/2007: «Podría, así, hablarse de «calidad percibida por los receptores de los *outputs*» y de «calidad técnica u objetiva».

En lo que respecta a la calidad técnica, se estaría haciendo referencia a características del producto que permiten su valoración de acuerdo a criterios fijados de antemano y ampliamente reconocidos.

En el caso de las Administraciones Públicas, al menos en un elevado número de casos, el estudio de criterios de calidad entrañaría, sobre todo en el caso de los bienes públicos puros, un estudio en profundidad en el que, posiblemente, se tendrían que tener en cuenta comparaciones con otros países, estudios pormenorizados concretos, etcétera, que escapan, tanto por su contenido como por su amplitud, a los objetivos de este trabajo.

---

<sup>22</sup> Como ejemplos señalemos las siguientes definiciones:

J. M. JURAN: «La calidad sería la adecuación a las especificaciones.»

P. DRUCKER: «Calidad es lo que el cliente está dispuesto a pagar en función de las características que aprecia en lo que recibe.»

W. E. DEMING: «Calidad es la satisfacción del cliente.»

Otros autores ponen un énfasis especial en la consideración de la calidad desde el punto de vista interno de la organización, influenciados por el concepto *de calidad total* desarrollado a partir de los años cincuenta y sesenta del siglo pasado.

Por otra parte, debe considerarse que en la mayoría de los casos falta en este ámbito la referencia de la percepción de los sujetos sobre la bondad de las prestaciones recibidas, a lo que debe añadirse que la esencialidad, en muchas ocasiones, de los bienes y servicios prestados implica una falta de objetividad en la valoración de esas prestaciones o una ausencia de ponderación en las mismas.

Por ejemplo, habría un elevado número de personas a las que no les importaría esperar un tiempo relativamente largo hasta ser atendidas en un servicio de urgencias hospitalarias, siempre que posteriormente obtuvieran buenos resultados en su proceso patológico, pero, sin embargo, es habitual considerar que la rapidez en la prestación de esos servicios sería un referente de calidad.

Posiblemente en los procesos de percepción de calidad se cumple, si bien con distintas intensidades, la propuesta de Gronroos diferenciado entre el *qué se recibe* y el *cómo se obtiene*.

Existen, por supuesto, diversos modelos para la medición de la calidad, entre otros ha adquirido especial relevancia el denominado SERVQUAL (desarrollado, al menos en su primera fase, por Parasuraman, Zeithamal y Berry)<sup>23</sup> o el SERVPERF<sup>24</sup>.

En el caso de las Administraciones Públicas se han efectuado diversos intentos<sup>25</sup>, incluso normativos<sup>26</sup> y organizacionales (crea-

---

<sup>23</sup> Como señalan E. CASTELLÓ y J. LIZCANO, el modelo SERVQUAL permite, o al menos intenta, medir las percepciones de los usuarios o receptores de servicios sobre la calidad de los mismos. El modelo SERVQUAL define la calidad del servicio como la diferencia entre las percepciones reales por parte de los clientes del servicio y las expectativas que sobre éste se habían formado previamente. De esta forma, un cliente valorará negativamente (positivamente) la calidad de un servicio en el que las percepciones que ha obtenido sean inferiores (superiores) a las expectativas que tenía. Por ello, los oferentes de servicios en los que uno de sus objetivos es la diferenciación mediante un servicio de calidad deben prestar especial interés al hecho de superar las expectativas de sus clientes. Si la calidad de servicio es función de la diferencia entre percepciones y expectativas, tan importante será la gestión de unas como de otras.

<sup>24</sup> El modelo SERVPERF surge como consecuencia de lo que algunos autores señalan como falta de base teórica y contrastación del modelo SERVQUAL, definiéndose dicho modelo por atender solamente a las percepciones de los usuarios.

<sup>25</sup> En algunos casos mediante el intento de adaptar modelos pensados para la empresa privada, tales como el BNQPC, el modelo europeo EFQM, modelos ISO, etc., o específicos para las Administraciones Públicas, como es el caso del modelo CAF.

<sup>26</sup> Real Decreto 1259/1999 por el que se regulaban las cartas de servicios y los premios de calidad en la Administración General del Estado (actualmente derogado) o el Real Decreto 951/2005 por el que se establece el marco general para la mejora de la calidad en la Administración General del Estado.

ción de agencias de evaluación de la calidad, tales como la Agencia Estatal de Evaluación de las Políticas Públicas y la Calidad de los Servicios o la Agencia Nacional de Evaluación de la Calidad y Acreditación).

Posiblemente, y en esta dirección se posiciona el D-IGAE/2007, parece recomendable restringir el concepto de calidad, desde el punto de vista de la gestión y, en consecuencia, de los indicadores que la miden, a los denominados «indicadores de calidad técnica» o internos, lo cual no es óbice para que se realicen los estudios correspondientes desde otros puntos de vista para la evaluación de la calidad entendida como grado de satisfacción de los usuarios y que, en ese sentido, dicha evaluación tenga sus consecuencias en el orden interno<sup>27</sup>.

#### 4. EL SISTEMA DE INDICADORES DE GESTIÓN. LOS REQUERIMIENTOS DEL SISTEMA

¿Por qué se está hablando de **sistema** de indicadores de gestión? Se utiliza el término «sistema» como contrapuesto a la realización de acciones puntuales, es decir, como conjunto estructurado de obtención de datos, procesamiento o tratamiento de los mismos y obtención de información en el tiempo y forma que se definan: el objetivo debe ser la creación de protocolos materializados en las correspondientes operativas (ése es uno de los objetivos básicos del D-IGAE/2007) que permitan satisfacer de manera periódica las necesidades de información de los distintos usuarios de la misma, no la realización de un estudio concreto en un momento determinado sobre una cuestión específica. Es decir, se trata de incorporar al conjunto de sistemas de información de la organización, desde nuestro punto de vista a los sistemas contables, un sistema más que facilite las acciones que procedan en orden a la correcta gestión de la organización.

Tal y como se ha señalado en el punto anterior, la consecución de la información para proceder a «medir» el grado en que se han alcanzado los objetivos presupuestarios<sup>28</sup> se configura como condición necesaria, mínima, del sistema de indicadores, pero,

---

<sup>27</sup> Lo que se pone de manifiesto es la dificultad en encontrar referentes el ámbito de las organizaciones encuadradas en las Administraciones Públicas desde el punto de vista de la obtención de datos objetivos para la gestión.

<sup>28</sup> Que, como ya se ha puesto de manifiesto, constituyen, a su vez, un primer indicador.

no sería, en absoluto, toda la información que se debe pedir a este sistema<sup>29</sup>.

Teniendo en cuenta que, como se ha señalado anteriormente, existe una gran variedad de posibilidades en cuanto a la agregación-desagregación, participación de uno o más entes, etc., de los programas presupuestarios, posiblemente la única acción válida (que, además, satisface las necesidades de información sobre otros factores que pueda presentar una organización) que puede emprender un ente en concreto es definir sus procesos de actividad con un grado de desagregación suficiente como para conseguir que mediante la realización de operaciones algebraicas simples se pueda llegar a la consecución del indicador, o, mejor, el haz de indicadores, que permita la comparación con el/los objetivos señalados en el proceso presupuestario.

Como señala el D-IGAE/2007: «Tanto el proceso presupuestario como el sistema de indicadores están actuando sobre la misma realidad, el ente y el conjunto de actividades que desarrolla. La inconsistencia, si como tal debe ser calificada la posible discrepancia que desde un punto de vista teórico se podría originar, vendría determinada por el diferente grado de agregación que se produciría en la definición de variables a medir en uno y otro proceso.

En efecto, las características del proceso presupuestario, a pesar de las evidentes y cada vez más rápidas mejoras, implican un grado de agregación que no puede, o al menos no está teniendo en cuenta con el máximo grado de detalle, los procesos de formación del valor en cada una de las unidades a las que viene referido, posiblemente porque actuar de otro modo implicaría una disminución de la operatividad del proceso en sí y, sobre todo, de su desarrollo de ejecución, mientras que a la organización, y a muchos de los grupos de usuarios, les pueda interesar determinar con un grado muy elevado de segmentación los datos sobre indicadores. En ese sentido, uno de los primeros aspectos a tener en cuenta es la condición *sine qua non* de que las organizaciones que quieran contar con un correcto proceso de presupuestación por objetivos deban implantar sistemas de costes que, por el momento, se puedan calificar como «suficientes desde el punto de vista de la contabilidad analítica»<sup>30</sup>.

---

<sup>29</sup> Piénsese en ese sentido en la necesidad de incorporar datos sobre los procesos de formación del valor, referencias a la calidad, datos sobre escenarios alternativos, etcétera, todos ellos incluíbles en un sistema completo de indicadores.

<sup>30</sup> Se utiliza el término «suficiente» en el sentido de considerar que pueden existir diversas aproximaciones al cálculo de costes o diversas orientaciones en ese cálculo,

**¿Por qué debe considerarse esencial la existencia de un sistema de contabilidad analítica para la correcta implantación de un sistema de presupuestación por objetivos?**

La respuesta tiene en cuenta los aspectos ya señalados en relación con la práctica presupuestaria y, en el fondo, responde a la misma necesidad que en la época de la Revolución Industrial sintieron los estamentos directivos de las empresas que desarrollaron estos sistemas: **la necesidad de analizar, de segregar información respecto a magnitudes agregadas para poder discernir hasta qué punto cada una de las variables que componen esa agregación actúa en sentido positivo o negativo respecto al conjunto.**



por ejemplo, aplicar técnicas de *full costing* o de *direct costing*, pudiendo ser dichos cálculos válidos o no en función de las características de la organización concreta en que se apliquen.

Puede considerarse como documento esencial en este ámbito el estudio «Principios generales sobre contabilidad analítica de las Administraciones Públicas», IGAE 2004.

El sistema de contabilidad analítica se configura así como una **condición lógica**<sup>31</sup>, **pero no suficiente**, para contar con un auténtico sistema de indicadores, que deberá complementarse, al menos, con sistemas de evaluación de calidad y, posiblemente, con evaluaciones de satisfacción de los usuarios, internos o externos, de los bienes y servicios producidos.

En este sentido, la IGAE ha desarrollado el denominado MODELO CANOA (Contabilidad Analítica Normalizada para Organizaciones Administrativas)<sup>32</sup>, que se encuentra implantado en estos momentos en diversas organizaciones integrantes de las Administraciones Públicas y que ha servido de base para la redacción de la Resolución de la IGAE de 28 de julio de 2011 por la que se regulan los criterios para la elaboración de la información sobre los costes de actividades e indicadores de gestión a incluir en la memoria de las cuentas anuales del Plan General de Contabilidad Pública.

En ese sentido cabe decir que el modelo citado posee las características de flexibilidad, adaptabilidad y potencia de segregación necesarias para garantizar niveles de análisis suficientes como para evitar cualquier situación de heterogeneidad predefinida por el proceso presupuestario, debiéndose tener en cuenta que si bien el modelo trabaja con «costes históricos o reales» tiene previsto incorporar a medio plazo la técnica de «costes estándares», con lo que se multiplicarán las posibilidades descritas.

Ahora bien, como ya se ha señalado, la existencia de un sistema de contabilidad analítica es sólo una necesidad, el sistema de indicadores de gestión tiene otros requisitos, se deberá nutrir de otras fuentes de información además de las proporcionadas por la contabilidad analítica (si bien éstas serán fundamentales) y, por supuesto, como se ha señalado al principio de este apartado, tendrá unas características propias y deberá estar implementado en la correspondiente aplicación informática que vehicule convenientemente el procesamiento de los abundantes flujos de datos que deberá manejar un sistema de indicadores de gestión.

En ese sentido, como se describe en el último punto de este trabajo, la IGAE está desarrollando en estos momentos una aplicación informática que sirva de soporte a un sistema de indicadores de gestión en íntima relación con el sistema CANOA.

---

<sup>31</sup> Se utiliza este término y no el de condición necesaria con el propósito de expresar la posibilidad de que una organización pueda abordar la definición de un sistema de indicadores sin contar expresamente con un sistema de contabilidad analítica, pero señalando la inconsecuencia de esa forma de proceder.

<sup>32</sup> Implementado en la correspondiente aplicación informática.

## 5. EL PROCESO DE IMPLANTACIÓN DEL SISTEMA DE INDICADORES DE GESTIÓN. LOS *OUTPUTS* DE INFORMACIÓN FUNDAMENTALES: LOS CUADROS DE MANDO

### 5.1. El proceso de implantación del sistema de indicadores

Las fases de implantación del sistema, de acuerdo con el D-IGAE/2007, podrían resumirse en:

1. Análisis de la organización y definición de usuarios de información procedente del sistema de gestión de indicadores.
  2. Determinación preliminar de los *outputs* de información del SIG.
    - Contenido de la información.
    - Soporte de la información.
    - Periodicidad en la obtención de información respecto a cada conjunto de *outputs* y usuarios.
    - Control de información producida por el sistema.
  3. Determinación de cuáles van a ser los *inputs* de información del sistema.
    - Procedencia de la información.
    - Contenido de la información.
    - Soporte de la información.
    - Periodicidad en la obtención de información respecto a cada conjunto de *inputs*.
    - Controles de la información entrante al SIG.
  4. Redefinición del apartado 2. *Outputs* de información del sistema.
  5. Definición de la infraestructura técnico-administrativa que gestione el SIG.
    - Determinación del órgano que se encargará de la gestión del sistema.
    - Definición de procesos a realizar con la información entrante al sistema para poder obtener *outputs* relevantes de información.
    - Determinación del soporte técnico necesario para procesar la información.
  6. Proceso de discusión conjunta de información en relación con los distintos niveles de usuarios. Variaciones a establecer en el sistema como consecuencia de los análisis realizados<sup>33</sup>.

---

<sup>33</sup> Obsérvese que no se hace referencia a variaciones en lo que concierne a la concreta gestión de la organización como consecuencia de los resultados obtenidos,

## 5.2. Los *outputs* de información fundamentales: los cuadros de mando

Hasta ahora se ha venido señalando, y se han incorporado algunos ejemplos sobre posibles indicadores, la necesidad de calcular una serie de indicadores que, por la limitación en su extensión de este trabajo, ha quedado reducida a algunos de los indicadores de gestión básicos, no habiéndose incorporado otros de suficiente importancia, tales como los que hacen referencia a los *medios de producción* o a los que pueden denominarse *indicadores estructurales*, planteándonos ahora la necesidad de configurar cuántos y cuáles de los posibles indicadores señalados serán más importantes a la hora de evaluar una gestión determinada, a qué nivel de desagregación deben ofrecerse y cuál debería ser su periodicidad.

En principio no existe una respuesta general: dependerá de la organización, dependerá de los usuarios, dependerá de la importancia relativa de cada actividad, pudiéndose afirmar, no obstante, que de acuerdo con la Resolución IGAE-julio 2011, citada repetidamente, ciertos indicadores deben ser confeccionados, al menos, anualmente.

Debe volver a repetirse, no obstante, que la proposición normativa lo es sólo atendiendo al aspecto de control que ejercen los agentes externos y resulta completamente insuficiente desde el punto de vista de la gestión, del día a día, de las organizaciones: los responsables de los entes públicos deben disponer de información con una periodicidad temporal mucho menor si de verdad se pretende utilizar dicha información para mejorar la gestión<sup>34</sup>.

Podemos volvernos a plantear la pregunta **¿Qué información?** Y la respuesta volverá a ser: la adecuada, lo que, en principio, nos podría llevar a considerar la existencia de un amplio conjunto de informes donde se observaran todas y cada una de las actividades, divisiones, etc., de cada organización, debiéndose tener en cuenta que lo que puede tener gran importancia para el responsable de una actividad determinada puede ser relativamente poco importante para el conjunto de la organización, lo que conduce a la necesidad, como no

---

porque ese aspecto queda fuera de lo que es el sistema de indicadores de gestión: es una consecuencia de la información producida por el sistema, pero pertenecerá, en cuanto a acción singular, al sistema de planificación y dirección de la organización.

<sup>34</sup> No olvidemos, cosa que ocurre con relativa frecuencia en el ámbito de las organizaciones públicas, que el objetivo no es solamente la rendición de cuentas, sino que debe ser la gestión adecuada de dichas organizaciones, independientemente de las obligaciones legales que, con distinto rango, se impongan.

podía ser de otra manera, de hablar de niveles de agregación en esa información, y en ese sentido está claro que a los niveles gerenciales les va a interesar aquel conjunto operativo de datos que refleje de manera sintética el devenir del ente; a ese concepto responde el término *cuadro de mando*<sup>35</sup>, que podría definirse como **conjunto sintético de información que, presentado en el momento oportuno, contiene datos sobre indicadores determinantes para la toma de decisiones por los distintos niveles de responsabilidad en una organización determinada.**

Se podría hablar de tres grandes grupos de cuadros de mando por niveles:

1. Nivel primario o básico de responsabilidad.
2. Nivel intermedio de gestión.
3. Nivel de dirección general de la organización.

Dichos cuadros deberían ser confeccionados para cualquier dirección general con una periodicidad mensual, debiéndose reducir dicha periodicidad para los niveles inferiores de la organización.

A continuación se expone un ejemplo sobre el posible formato y contenido de dichos cuadros:

<b>DIRECCIÓN GENERAL</b>		<b>PERÍODO.....</b>	
<b>ANÁLISIS POR VARIABLES</b>			
<b>VARIABLE X</b>		<b>VARIABLE X</b>	
ANÁLISIS DE EFICACIA	DESVIACIONES	ANÁLISIS DE EFICIENCIA	DESVIACIONES
<ul style="list-style-type: none"> <li>• Desv. período</li> <li>• Desv. período anterior</li> <li>• Variación media anual</li> <li>• Var. sobre otros períodos</li> </ul>	Variación	Variaciones significativas	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Desv. período</li> <li>• Desv. período anterior</li> <li>• Variación media anual</li> <li>• Var. sobre otros períodos</li> </ul>
<ul style="list-style-type: none"> <li>• Factor de referencia</li> <li>• Factor ref. per. anterior</li> <li>• Valor medio anual</li> <li>• Valores medios otros períodos</li> </ul>	Variación	Variaciones significativas	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Factor estructur.</li> <li>• Desv. per. anterior</li> <li>• Variación media anual</li> <li>• Variación sobre otros períodos</li> </ul>
ANÁLISIS DE ECONOMÍA	DESVIACIONES	ANÁLISIS DE ESTRUCTURA	DESVIACIONES

<sup>35</sup> No debe caerse en el error de pensar que el único *output* de información debe ser el cuadro de mando, sino que éste será la consecuencia de la información mucho más desagregada del conjunto de indicadores definido en la organización.

Cabe señalar que para una correcta gestión de la organización, entendiendo el término en sentido amplio, será necesario incorporar a los correspondientes cuadros de mando otros tipos de indicadores, tales como los financieros, los de ejecución presupuestaria, etc.

## **6. EL SOPORTE INFORMÁTICO DEL SISTEMA DE INDICADORES DE GESTIÓN**

Como se ha indicado anteriormente, la IGAE está desarrollando una aplicación informática que sirva de soporte a un sistema de indicadores de gestión en íntima relación con el sistema CANOA. En este sentido, el sistema de indicadores se considera una extensión del sistema de costes, puesto que una parte fundamental de la información a manejar por dicho sistema se deriva de la existente en el sistema CANOA y como consecuencia de la finalidad común que ambos sistemas persiguen.

La finalidad del sistema de indicadores es definir, calcular y recuperar periódicamente información sobre indicadores de gestión a partir de los datos normalizados de la contabilidad analítica generados y almacenados por CANOA y de otras informaciones numéricas adicionales, complementarias, procedentes del entorno del sistema de costes de la organización.

El sistema se está diseñando con una operativa flexible que permite, con la menor complejidad posible, definir los indicadores que van a necesitar o demandar los diferentes usuarios del sistema, especialmente aquellos indicadores relacionados directa o indirectamente con la contabilidad analítica de la organización (estadísticas periódicas de los costes), sus factores de coste (elementos de coste) o sus objetos de coste (centros de coste y actividades de la organización).

Las variables de un indicador serán magnitudes cuantitativas que en su definición podrán estar referidas a la totalidad de la organización (costes totales y otros totalizadores), a uno o varios elementos de coste de su modelo, a uno o varios objetos de coste de su modelo (centros o actividades) o a una combinación funcional más o menos compleja de ellos, definidos o no de forma recursiva, y los valores numéricos de estas variables podrán estar temporalmente indeterminados o asignarse por procesos automáticos o manuales, en cada período de cálculo de los indicadores, desde el interior o desde el exterior del sistema de costes.

El sistema cuenta con un conjunto de estructuras (tablas) para la definición de indicadores, de forma que cada organización usuaria

pueda personalizar, de acuerdo a sus necesidades, su modelo de indicadores de gestión. A estos efectos, los indicadores se identificarán unívocamente mediante un código alfanumérico; pertenecerán a un tipo dentro de una tipología preestablecida; tendrán un comportamiento operativo predefinido (división, suma, sustracción, producto, asignación, si se atribuye al indicador el valor de una variable libre o ligada al sistema...); se podrán agrupar en distintas agrupaciones de indicadores, y constarán de una o más variables numéricas que se procesarán periódicamente, conforme a su comportamiento operativo, para obtener su valor.

Las variables de los indicadores podrán ser:

- Ligadas (valor determinado internamente mediante procesos previos de cálculo o asignación de valor) o libres (valor asignado con posterioridad desde el entorno del sistema mediante procesos puntuales o masivos).
- Referenciadas (tienen relación con elementos u objetos del modelo de costes) o no referenciadas.

Además de lo anterior, y a fin de satisfacer las prestaciones que debe proporcionar el sistema de indicadores, éste se compone también de un conjunto de estructuras de datos para el cálculo de indicadores que posibilitarán la generación, actualización y recálculo de los indicadores definidos, y de otra serie de estructuras para las operaciones sobre indicadores que permitirán la obtención de cuadros de mando, series temporales y números índice sobre los indicadores calculados.

Los *outputs* de información que proporcionará el sistema harán referencia a la información sobre los indicadores y sus componentes, la información sobre los valores que toman éstos en los diferentes procesos de cálculo y sobre los resultados obtenidos a partir de las operaciones realizadas con ellos (cuadros de mando, series temporales y números índice). En este sentido, se han previsto tres grandes tipos de *outputs* de información:

- La relativa a indicadores como tal: definición, cálculo, etc.
- La confección de series temporales de indicadores y números índice.
- La confección de «cuadros de mando».

Sobre este punto cabe decir que la arquitectura de los cuadros está previamente construida por la aplicación, y será tarea del usuario diseñar el contenido de los mismos en base a la selección de aque-

llos indicadores que estime relevantes en cada momento, y que se elaborarán dos tipos de cuadros:

- Unos dirigidos a niveles intermedios de la organización (cuadro de mando sectorial).
- Otros más sintéticos destinados a niveles directivos o de mayor responsabilidad dentro del organismo (cuadro general parametrizado).

## **BIBLIOGRAFÍA**

- AECA (Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas) (2000): «Indicadores de Gestión para las Entidades Públicas». Documento nº 16 de Principios de Contabilidad de Gestión. AECA.
- CASTELLÓ, E., y LIZCANO, J. (1994): «Los Costes del Ciclo de Vida del Producto: Marco conceptual en la Nueva Contabilidad de Gestión». *Revista Española de Financiación y Contabilidad*, volumen XXXIII, nº 81.
- GRÖNROOS, C. (1994): *Márketing y gestión de servicios: la gestión de los momentos de la verdad y la competencia en los servicios*.
- IGAE (1994): *Contabilidad analítica de las Administraciones Públicas. El proyecto CANOA*.
- IGAE (2004): *Principios generales sobre contabilidad analítica de las Administraciones Públicas*.
- IGAE (2007): «Indicadores de gestión en el ámbito del sector público», IGAE.
- JOHNSON, G., y SCHOLES, K. (2001): *Dirección estratégica*.
- KAPLAN, ROBERT S. (1997): *El cuadro de mando integral*.
- LEY 47/2003, de 26 de noviembre, General Presupuestaria (y sus distintas modificaciones).
- MORA CORRAL, A., y VIVAS URIETA, C. (2001): *Nuevas herramientas de gestión pública: el cuadro de mando integral*.
- ORDEN EHA/3068/2011, de 8 de noviembre, por la que se modifican: la Orden del Ministerio de Economía y Hacienda de 1 de febrero de 1996 por la que se aprueban los documentos contables a utilizar por la Administración General del Estado; la instrucción de operatoria contable a seguir en la ejecución del gasto del Estado,

aprobada por Orden del Ministerio de Economía y Hacienda de 1 de febrero de 1996, y el Plan General de Contabilidad Pública, aprobado por Orden EHA/1037/2010, de 13 de abril.

PARASURAMAN, A; ZEITHAML, V. A., y BERRY, L. L. (1993): *Calidad total en la gestión de servicios. Cómo lograr el equilibrio entre las percepciones y las expectativas de los consumidores.*

PLAN GENERAL DE CONTABILIDAD PÚBLICA, Orden EHA/1037 de 2010.

REAL DECRETO 1259/1999 por el que se regulaban las cartas de servicios y los premios de calidad en la Administración General del Estado (actualmente derogado).

REAL DECRETO 951/2005 por el que se establece el marco general para la mejora de la calidad en la Administración General del Estado.

REAL DECRETO LEGISLATIVO 2/2007, de 28 de diciembre, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley General de Estabilidad Presupuestaria.

RESOLUCIÓN de 28 de julio de 2011, de la IGAE, por la que se regulan los criterios para la elaboración de la información sobre los costes de actividades e indicadores de gestión a incluir en la memoria de las cuentas anuales del Plan General de Contabilidad Pública.