
UN SISTEMA NORMALIZADO DE INDICADORES DE GESTIÓN APLICABLE A LOS AYUNTAMIENTOS ANDALUCES

a, citation and similar papers at core.ac.uk

brought to

provided by Repositorio de Objetos de Docencia e Investigación de la U

Antonio M. López Hernández, Andrés Navarro Galera y David Ortiz Rodríguez

1. Introducción

Los graves problemas de déficit de las economías occidentales han supuesto la búsqueda de nuevos métodos de gestión que bajo el título de *New Public Management* -Nueva Gestión Pública o Gerencialismo- (Hood, 1991, 1995; Dunleavy y Hood, 1994) han significado la introducción y adaptación al contexto público de procedimientos ya utilizados en el ámbito privado, particularmente mediante un creciente interés por los resultados y por los costes, y el cambio de orientación y de cultura, dirigidas ahora hacia el ciudadano como cliente.

En el ámbito de la Unión Europea esta tendencia se ha dejado notar en el Pacto de Estabilidad y Crecimiento firmado en Ámsterdam en julio de 1997, donde se hace especial hincapié en la estabilidad presupuestaria, la transparencia, la eficiencia en la asignación y utilización de los recursos públicos, si bien hasta ahora la principal preocupación ha sido el control del gasto presupuestario (Fuentes, 1998; Montesinos, 2002).

Con carácter general, la Administración española no dispone de sistemas capaces de informar acerca del grado de cumplimiento de objetivos, del nivel de cobertura de necesidades sociales, del rendimiento alcanzado en la producción y prestación de servicios y, en suma, de aquellos aspectos de la gestión sin los que la evaluación de la eficacia, de la eficiencia y de la economía no puede realizarse con éxito.

Como es bien sabido, los indicadores de gestión representan instrumentos de gran utilidad para lograr la mejora de la calidad en los servicios prestados por las administraciones públicas y en sus actuaciones,

contribuyendo así a la modernización del sector público tradicional, que viene presidida, fundamentalmente, por la introducción de la competencia y el mercado y por la gestión orientada hacia el ciudadano.

En este contexto, la finalidad del Proyecto SINIGAL (I y II) consiste en diseñar una batería de indicadores de gestión para los servicios públicos prestados por los municipios de la Comunidad Autónoma de Andalucía. Se pretende contribuir a la generación de información oportuna, relevante y económica, que facilite la toma de decisiones por parte de diferentes agentes interesados en la evaluación periódica de la calidad y gestión de las actividades de las entidades locales, puesto que, como señalan Guthrie et al. (1999, pp. 224-5), "si queremos que los sistemas de contabilidad del sector público fortalezcan los procesos de gobierno democrático, entonces es vital que contengan información que políticos, receptores de servicios, proveedores y otros actores puedan y quieran comentar y estén disponibles para usarlos".

2. Antecedentes

El proyecto SINIGAL (Sistema Normalizado de Indicadores de Gestión para la Administración Local) es fruto de la colaboración de la Universidad de Granada con la Cámara de Cuentas de Andalucía y la Federación Andaluza de Municipios y Provincias. Así, gracias a un convenio de colaboración suscrito entre estas tres instituciones, un grupo de profesores del Departamento de Economía Financiera y Contabilidad de dicha Universidad ha podido trabajar en un proyecto que pretende la aplicación real de indicadores de gestión en entidades locales andaluzas, constando la investigación de dos grandes etapas, denominadas SINIGAL I y SINIGAL II.

Inicialmente, ante la diversidad de servicios prestados por las administraciones locales, y la amplitud del universo local andaluz, las entidades implicadas determinaron el alcance del trabajo tanto en su plano subjetivo como en el objetivo. El ámbito subjetivo del estudio está formado por nueve municipios, identifica-

dos con las ocho capitales de provincia y, además, todos aquellos con población superior a 150.000 habitantes, a saber: Almería, Cádiz, Córdoba, Granada, Jaén, Jerez de la Frontera, Huelva, Málaga y Sevilla. En el marco del Proyecto SINIGAL I, el Servicio de Seguridad en Lugares Públicos y el Servicio de Extinción de Incendios formaron el ámbito objetivo.

Los resultados de aquella primera experiencia se concretaron, por un lado, en baterías de indicadores debidamente normalizadas, consensuadas con los gestores, y cuantificadas para los ejercicios 1997 y 1998, las cuales ya han sido utilizadas por la Cámara de Cuentas en su tarea fiscalizadora (véase Cámara de Cuentas, 2003). En segundo lugar, esta primera experiencia permitió estudiar, *in situ*, los procesos de gestión de los servicios municipales así como analizar la capacidad real de los sistemas contables de los ayuntamientos y las principales dificultades y resistencias para la implantación de baterías de indicadores en los mismos.

En definitiva, la ejecución del primer estudio sirvió para experimentar una determinada metodología, e hizo posible identificar, por medio de su aplicación efectiva, los puntos fuertes y débiles, lo que proporcionó los principales elementos de juicio para su reformulación y mejora. Este procedimiento redefinido, que no pretende sino salvar los obstáculos aparecidos en la utilización del originario, ha sido el empleado en la ejecución de la segunda etapa de la investigación que, como continuación del primero y bajo la denominación de SINIGAL II, presenta el mismo ámbito subjetivo de investigación, es decir las capitales de provincias andaluzas y el municipio de Jerez de la Frontera, y los servicios de Cultura, Deportes, y Parques y Jardines como ámbito objetivo.

3. Objetivos del proyecto Signal II

El principal cometido del Proyecto SINIGAL II consiste en definir y estructurar un conjunto de indicadores de gestión que, referidos a los servicios de Cultura, Deportes, y Parques y Jardines, alcancen un grado

de consenso e institucionalización entre los gestores municipales como para que la continuidad en su aplicación quede razonablemente garantizada para los ayuntamientos objeto de estudio.

Para ello, el objetivo genérico del Proyecto SINIGAL II puede desglosarse en los siguientes subobjetivos, a tener en cuenta:

- Identificación de las actividades y tareas de desarrollo de cada servicio según la normativa vigente.

- Análisis de las actividades y tareas específicas que tienen lugar en cada uno de los nueve ayuntamientos.

- Elaboración de un listado de actividades y tareas consensuadas y adecuadamente ponderadas en función de su peso específico.

- Definición de baterías de indicadores para cada tipo de actividad y tarea.

- Diseño de un cuadro de indicadores normalizados y ponderados para cada uno de los servicios.

Una metodología apropiada habrá de considerar la participación directa de los gestores públicos.

4. Metodología empleada

4.1. La institucionalización y la estandarización como premisas de trabajo

Desde nuestro punto de vista, es necesario que los indicadores de gestión, al margen de reunir ciertos requisitos (Audit Commission, 1994, 2000; GASB, 1994; AECA, 1997, 2002) cumplan dos condiciones fundamentales: 1) Institucionalización: máximo grado de aceptación y consenso generalizado por parte de los implicados en el proceso de evaluación, acerca de la idoneidad de indicadores previamente seleccionados; y 2) Estandarización: permanencia en el tiempo de un mismo listado de indicadores, así como uso por parte de diferentes entes, que serán sometidos a análisis comparativos.

En referencia a la institucionalización, poca o nula utilidad podría reportar un conjunto de indicadores

si los mismos son rechazados por los titulares de la gestión a evaluar. Por tanto, una metodología apropiada habrá de considerar la participación directa de los gestores públicos para poder salvar dos circunstancias: 1) si pretendemos que los indicadores terminen siendo implantados, sus usuarios han de ver en ellos una herramienta útil; 2) la realidad de los entes locales presenta limitaciones importantes en medios e información disponible. Si no tenemos en cuenta dichas limitaciones corremos el riesgo de diseñar una serie de indicadores no calculables por la dificultad o el coste de obtener los datos necesarios. Es por ello que los indicadores, entre las múltiples propiedades que se les pueden exigir, habrán de cumplir dos características principales: representatividad y factibilidad de cálculo.

Por lo que se refiere a la estandarización, la comparación entre indicadores permite alcanzar una mejor explotación de los datos. Así se consigue una visión global del grado de bondad de la gestión realizada. Para ello se pueden confrontar valores de los indicadores en una misma entidad en diferentes períodos de tiempo y valores de los indicadores de distintas entidades para idéntico horizonte temporal.

4.2. Fases de la investigación

La puesta en marcha de indicadores de gestión, desde una concepción amplia, ha de realizarse a través de un proceso que permita el conocimiento de la organización en la que éstos se van a aplicar, las actividades que se realizan, los objetivos que se plantean, etc. Como puede inducirse de las principales experiencias internacionales en la aplicación de indicadores, ésta tarea será más útil si se tienen en cuenta las necesidades de los usuarios de la información y los grupos de interés y se hace de forma participativa. Conscientes de ello, la metodología utilizada para el diseño y estandarización de indicadores de gestión constaría de las cuatro etapas que esquematizamos en el Cuadro 1.

FASES	OBJETIVOS
I. Aproximación	<ul style="list-style-type: none"> - Conocimiento del proyecto por parte de los entes. - Observación de la realidad de los entes para su mejor conocimiento.
II. Propuesta abierta de indicadores	<ul style="list-style-type: none"> - Propuesta de actividades a evaluar en el servicio. - Borrador de un conjunto de indicadores para las distintas actividades. - Recepción de comentarios y sugerencias sobre el proceso y método utilizado.
III. Selección de las propuestas con mayor grado de aceptación	<ul style="list-style-type: none"> - Determinación consensuada y priorizada de las actividades principales del servicio. - Valoración de la factibilidad de cálculo y la representatividad de los indicadores propuestos. - A la luz de las propuestas recibidas, elección de los indicadores para cada servicio.
IV. Diseño de cuadro de indicadores normalizado	<ul style="list-style-type: none"> - Consecución de los datos necesarios para la cuantificación. - Análisis y explicación de los datos obtenidos. - Comunicación a todos los interesados de los resultados.

Cuadro 1. Fases de la metodología aplicada.
Fuente: Elaboración propia.

4.3. Tipología de indicadores de gestión

De cara a la comparación de datos, con la intención de buscar la mayor uniformidad posible en el diseño de indicadores de gestión en los municipios objeto de análisis, otro de los elementos básicos de la metodología a emplear ha de ser el establecimiento de una estructura de indicadores común para todos ellos.

Sobre esta base, y bien entendido que la clasificación que proponemos a continuación sólo pretende servir a los fines de nuestra investigación empírica, diferenciaremos tres tipos de indicadores de gestión, a saber: indicadores de eficacia, indicadores de eficiencia e indicadores de economicidad o economía.

Nos centramos en la eficacia, la eficiencia y la economía bajo el convencimiento de que, además de ser los conceptos más utilizados por la generalidad de

los estudios -teóricos y empíricos-, recogen los principales aspectos clave de la gestión pública, aunque podrían considerarse atributos como la equidad, la excelencia, la ecología y la sostenibilidad -IGAE (1997), Montesinos y Gimeno (1998), AECA (2000)-, y otros a los que, en cierta medida, tendrían cabida al definir la eficacia, eficiencia y economía.

Así, entendemos por "eficacia" el grado de cumplimiento de los objetivos previamente marcados. La "eficiencia" es concebida como medida de la relación entre los logros alcanzados y el correspondiente empleo de todo tipo de recursos que haya sido necesario realizar. Por último, la "economía" es un término expresivo del grado de acierto -en cuanto a precios de adquisición, cantidades físicas, calidades técnicas y momentos de tiempo- en la realización de las adquisiciones.

No obstante, y aunque creemos que el primer paso para la racionalización de los medios disponibles es conseguir que los servicios puedan medir sus prestaciones de forma objetiva, hemos de tener en cuenta experiencias de otros países más avanzados, como por ejemplo Nueva Zelanda, donde "desde mediados de los 90 fueron aumentando las críticas sobre la focalización en los *outputs*. Algunos argumentaban que esto podría causar que los directivos perdieran de vista los *outcomes* y sintieran que fueron reducidos a mecánicos proveedores de servicios" (Pallot, 1999, p. 422). Por ello, dentro de las dos primeras categorías (eficacia y eficiencia) distinguimos también entre indicadores de "primer nivel" e indicadores de "segundo nivel". Los primeros se centran en la evaluación de los servicios a partir de los *outputs*, mientras que los segundos lo hacen a partir de los *outcomes*.

En el caso de los indicadores de eficiencia distinguimos además entre parciales y globales. Los Indicadores de eficiencia global consideran todos los costes necesarios para la prestación de un servicio, mientras que los indicadores de eficiencia parcial sólo tienen en cuenta el consumo de alguno de los recursos utilizados, o combinación de los mismos.

Por último, dentro de los indicadores de economía distinguimos cuatro clases diferentes en función de los

cuatro aspectos más relevantes en toda adquisición: precio, cantidad, calidad y momento del tiempo en que se adquirió.

CONTROL	TIPOLOGIA DE INDICADORES
Eficacia	Eficacia de Primer Nivel Eficacia de Segundo Nivel
Eficiencia	Eficiencia Global de Primer Nivel Eficiencia Parcial de Primer Nivel Eficiencia Global de Segundo Nivel Eficiencia Parcial de Segundo Nivel
Economía	Economicidad de Precio de Adquisición Economicidad de Cantidad Física Economicidad de Calidad Técnica Economicidad de Temporalidad

Cuadro 2. Tipología de Indicadores de Gestión.
Fuente: Elaboración propia.

5. Desarrollo del proyecto en el servicio de cultura

5.1. Identificación de actividades

Dado que las competencias de los municipios vienen determinadas legalmente, partimos de lo que la normativa establece para el servicio de Cultura. Con posterioridad, cotejamos el listado de las actividades resultante del análisis legal con la opinión de algunos miembros cualificados de este servicio, con el fin de que el listado presentado a los gestores estuviese lo más cerca posible a la realidad diaria a que tienen que hacer frente.

A continuación, remitimos a los distintos responsables de los nueve municipios participantes en el estudio el listado de actividades que sirvió como base de discusión, solicitándoles la realización de cuantas consideraciones estimasen oportunas, añadiendo, modificando o eliminando actividades según su experiencia. Al mismo tiempo les pedimos su valoración de

la importancia de cada una de las actividades determinadas, asignándoles un peso específico sobre el total del servicio.

Según nuestro entender, dado que la mayor utilidad de la fijación de las actividades la encontramos en la posibilidad que brinda para la realización de evaluaciones comparativas de las actuaciones y para el control de las mismas, la valoración de los gestores, basada en su experiencia, ha de considerar cuatro criterios: 1) tiempo empleado en la preparación y desarrollo de la actividad; 2) cantidad de usuarios actuales del resultado de la actividad; 3) usuarios y/o beneficiarios potenciales de la actividad; 4) coste de los recursos humanos y materiales dedicados a la actividad.

Una vez recibidas y sistematizadas las respuestas de los gestores dispusimos de una idea bastante próxima a la realidad de los servicios, si bien, puesto que cada gestor respondió en función de la realidad particular de su servicio, era de esperar la existencia de divergencias en las actividades e importancia asignada a cada una de ellas. Por ello fue conveniente proceder a aunar posiciones y centrar la evaluación en aquellas cuestiones de mayor interés.

Con este objetivo convocamos una reunión en la que aplicamos, aunque con ciertas modificaciones, la técnica de grupo nominal. Esta técnica pretende aprovechar las bondades de las decisiones de grupo con el objetivo de priorizar entre diversas alternativas. Con este fin combina el trabajo individual con el trabajo en grupo, pudiendo dividirse en las siguientes cuatro fases: 1) generación individual de ideas; 2) retroalimentación entre los miembros del grupo; 3) discusión de cada una de las ideas; 4) votación individual sobre la prioridad de las ideas. Con esta forma de actuación, intentamos soslayar los problemas más conocidos de las decisiones a través de grupos, persiguiéndose los siguientes objetivos: 1) asegurar los diferentes procesos para cada una de las fases de creatividad; 2) equilibrar la participación entre los miembros; 3) incorporar técnicas de votación en la recopilación del juicio del grupo.

El resultado final de esta fase obedece a las actividades y ponderaciones que para el servicio de cultura hemos recogido en el cuadro 3.

ACTIVIDADES	Media	Mínimo	Máximo
1. Programación, organización y realización de eventos y actividades teatrales	13,57	0	20
2. Programación, organización y realización de eventos y actividades musicales y de danza	13,04	1	20
3. Programación, organización y realización de eventos y actividades audiovisuales	9,33	3	21
4. Organización, impartición y colaboración en cursos, seminarios, conferencias y otros	10,14	3	17
5. Programación y gestión de salas expositivas de artes plásticas	13,94	7	37
6. Bibliotecas, servicio de publicaciones, promoción de la lectura y actividades literarias	10,79	4	15
7. Patrimonio: museos, archivos y hemerotecas	8,94	3	15
8. Organización de Fiestas populares	20,24	10	30

Cuadro 3. Actividades establecidas para el Servicio de Cultura.

5.2. Diseño de baterías de indicadores

En todos los casos, la validación y, en su caso, la elaboración de los indicadores fue realizada por parte de los gestores. No obstante lo anterior, los miembros del grupo de investigación elaboraron una propuesta base que fue sometida al juicio de los gestores con anterioridad, y que se utilizó como borrador para la selección de la batería de indicadores definitiva. Para este listado previo se tuvieron en cuenta las propuestas realizadas por distintos organismos e investigadores, en concreto:

1. El conjunto de indicadores utilizados por los municipios del Reino Unido dentro de los *Best Value Performance Indicators* y los listados por la *Audit Commission*.

2. Los propuestos por AECA en su Documento de Contabilidad de Gestión nº 26 dedicado a Indicadores de Gestión para los Ayuntamientos.

3. Los propuestos por Navarro (1998).

A pesar de estar estudiando municipios de parecidas características (área geográfica similar, importante tamaño poblacional, ocho de los nueve municipios son capitales de provincia, etc.), se observa cierta variabilidad en las opiniones tanto por lo que se refiere a las actividades como en lo relativo a los indicadores. Es pues, necesario, para aunar posiciones y centrar la evaluación en aquellas cuestiones de mayor interés, alcanzar un consenso. Con este objetivo, al igual que en el caso de las actividades, aplicamos la técnica de grupo nominal, determinando finalmente las baterías y la importancia relativa que el conjunto de los gestores daban a cada uno de los indicadores.

En resumen, las baterías finales de indicadores, agrupadas según las actividades establecidas, y con la valoración media obtenida en la característica relevancia son las que presentamos en el cuadro 4.

1.Programación, organización y realización de eventos y actividades teatrales	
2.Programación, organización y realización de eventos y actividades musicales y de danza	
3.Programación, organización y realización de eventos y actividades audiovisuales	
M2 de superficie de locales destinados a representaciones artísticas	3,67
Aforo de locales destinados a representaciones artísticas	3,78
Nº de representaciones artísticas	4,00
Nº de espectadores de representaciones artísticas	4,00
4.Organización, impartición y colaboración en cursos, seminarios, conferencias y otros	
Nº de jornadas, cursos, seminarios y conferencias	2,78
Nº de horas de jornadas, cursos, seminarios y conferencias	2,56
Nº de asistentes a jornadas, cursos, seminarios y conferencias	3,00
5.Programación y gestión de salas expositivas de artes plásticas	
M2 dedicados a salas de exposiciones	3,11
Nº de exposiciones no permanentes organizadas	3,44
6.Bibliotecas, servicio de publicaciones, promoción de la lectura y actividades literarias	
M2 dedicados a bibliotecas	4,00
Nº de referencias a disposición de los lectores	3,11
Nº anual de visitantes a bibliotecas	3,89
Nº anual de préstamos domiciliarios realizados	3,00
Nº de publicaciones	3,13
Nº de actividades literarias	3,29
7.Patrimonio: Museos, archivos y hemerotecas	
M2 dedicados a museos, hemerotecas y archivos	3,67
Nº de visitantes a museos	3,33
8.Organización de Fiestas populares	
Días de duración de fiesta	2,86
Nº de permisos de casetas y atracciones de feria	3,00
Nº de actuaciones promovidas en ferias y fiestas	3,50
Generales del servicio	
Nº de subvenciones concedidas	3,00
Reclamaciones y sugerencias presentadas formalmente	3,25

Cuadro 4. Batería normalizada de indicadores para Cultura.

5.3. Cuantificación de las baterías de indicadores

Aunque no se encuentra propiamente entre los objetivos del proyecto, haremos una mención final a la cuantificación de los indicadores establecidos. En este sentido, tras recabar la información necesaria, han sido cuantificados los indicadores de eficacia y eficiencia para los ejercicios de 2000 y 2001.

Para los indicadores de eficacia hemos partido de los datos homogeneizados respecto de la población (en miles de habitantes) y, posteriormente normalizados respecto de la mejor respuesta. Estos datos constituyen, ya sea en su interpretación *per capita*, ya en su interpretación porcentual, indicadores de gestión para cada uno de los apartados con lo que pueden compararse las prestaciones de los distintos servicios en las ciudades analizadas.

Por lo que respecta a los indicadores de eficiencia hemos calculado indicadores de eficiencia relacionando las prestaciones de los servicios con los *inputs* utilizados. De igual modo, adoptando los ítems relativos a la aceptación de las prestaciones sobre el público como indicadores de impacto, hemos calculado indicadores de segundo nivel. Como *inputs*, puesto que no están disponibles datos sobre costes, hemos usado las liquidaciones presupuestarias de los servicios, en concreto de los capítulos I, II, IV y VII, siendo consciente de las diferencias en criterios de imputación y la no consideración del consumo de capital fijo. Era nuestra intención completar los datos presupuestarios con el consumo proporcional de activos, pero ha sido imposible debido a la falta de datos de inventario, por lo que finalmente sólo tenemos en cuenta los gastos corrientes del ejercicio como aproximación al coste ordinario de prestación.

Dada la falta de información sobre aspectos de coste se consideró que no era oportuno, por lo menos por ahora, intentar determinar y cuantificar indicadores de economía.

En este momento pretende contrastar los resul-

tados con los distintos gestores de cara a la implantación y uso definitivo de la herramienta por parte de los servicios participantes.

6. Bibliografía

ASOCIACIÓN ESPAÑOLA DE CONTABILIDAD Y ADMINISTRACIÓN DE EMPRESAS - AECA (1997): *Indicadores de Gestión para las Entidades Públicas*. Documento nº 16 de Contabilidad de Gestión. AECA. Madrid. (2002): *Un sistema de Indicadores de Gestión para los Ayuntamientos*. Documento nº 26 de Contabilidad de Gestión. AECA. Madrid.

AUDIT COMMISSION (1994), *Watching their figures. A guide to the Citizen's Charter Indicators*. (HMSO, London). (2000): *On target. The practice of performance indicators*. AC, London.

CÁMARA DE CUENTAS DE ANDALUCÍA (2003): "Informe de fiscalización operativa de las dotaciones y costes de la Policía Local en los ayuntamientos de capital de provincia", en Internet: www.ccuentas.es

DUNLEAVY, P. Y HOOD, C. (1994): "From old public administration to new public management", *Public Money and Management*, jul-sept., pp 9-16 - Traducido al castellano, "De la Administración Pública tradicional a la nueva gestión pública. Ensayo sobre la experiencia modernizadora de diversos países desarrollados". *Gestión y Análisis de Políticas Públicas*, nº 3, mayo-agosto, pp. 105-114. (traducido por Q. Brugué).

GOVERNMENTAL ACCOUNTING STANDARDS BOARD (1994): *Concepts Statement nº 2. Service Efforts*.

FUERTES FUERTES, I. (1998): "Las reformas contables en el proceso general de reestructuración de la Administración local: Una perspectiva europea", comunicación presentada a la *IV Jornada de Trabajo sobre Contabilidad de costes y gestión* de ASEPUC, Castellón.

GUTHRIE, J., OLSON, O. AND HUMPHREY, C. (1999), "Debating developments in New Public Financial Management: The limits of Global Theorising and some new ways forward", *Financial Accountability & Management*, Vol. 15, No. 3 & 4, pp. 209-228.

HOOD, C. (1991): "A Public Management for All Season?", *Public Administration*, vol. 69, pp. 3-19. (1995): "The new public management in the 1980s: Variation on a Theme", *Accounting Organizations and Society*, vol. 20, nº2-3, pp. 93-109.

INTERVENCIÓN GENERAL DE LA ADMINISTRACIÓN DEL ESTADO - IGAE (1997): *El establecimiento de objetivos y la medición de resultados en el ámbito público. Guía, Fundamentos Técnicos y Aplicación Cprox*. IGAE, Madrid.

MONTESINOS JULVE, V. (2002): "La reforma de la Ley General Presupuestaria en el marco de la estabilidad financiera: Una reflexión desde la perspectiva de la Contabilidad Pública", *Presupuesto y Gasto Público*, nº 30, pp. 53-60.

MONTESINOS JULVE, V. Y GIMENO RUIZ, A. (1998): "La Nueva Gestión Pública. Contabilidad y Control en el Marco de la Nueva Gestión Pública". Ponencia presentada a la *IV Jornada de Trabajo sobre Contabilidad de Costes y Gestión*. ASEPUC, Castellón, noviembre, pp. 145-192.

NAVARRO GALERA, A. (1998): *El control económico de la gestión municipal. Un modelo basado en indicadores*. Sindicatura de Comptes de la Generalitat Valenciana. Valencia.

PALLOT, J. (1999): "Beyond NPM: Developing strategic capacity", *Financial Accountability & Management*, Vol. 15, nº 3 & 4, agosto-noviembre, pp. 419-426.

Antonio M. López Hernández
Andrés Navarro Galera
David Ortiz Rodríguez

Departamento Economía Financiera y Contabilidad
Universidad de Granada