

# LA MEDIDA CONTABLE DE LA CALIDAD EN LA ADMINISTRACIÓN PÚBLICA ESPAÑOLA: UNA APROXIMACIÓN A UN MODELO DE COSTES DE CALIDAD EN EL ENTORNO PÚBLICO

*Leonor Mora Agudo*

*Luis Gil Herrera*

*Universidad Rey Juan Carlos*

## RESUMEN

En la actualidad el concepto “calidad” parece extenderse como objeto de gestión en el entorno de la administración pública. Son muchas las administraciones que han adoptado modelos para la gestión de la calidad tales como las certificaciones ISO, las Cartas de Servicios y el modelo CAF. El presente trabajo estudia la calidad en la administración pública española desde la perspectiva contable, tratando de aportar criterios para el diseño de un modelo de costes de calidad que haga posible medir en términos cuantitativos, de una parte, el coste de la implantación de los programas de calidad elegidos y, de otra parte, el ahorro en costes derivado de la adopción de una política de calidad. Se repasa el marco contable existente en la actualidad, en términos presupuestarios y de costes, tratando de valorar el encaje y viabilidad del propuesto sub-programa de costes de calidad.

**PALABRAS CLAVE:** Calidad; Contabilidad de costes; Indicadores de gestión; Administración pública; Eficiencia.

## ABSTRACT

At the present time the concept "quality" seems to extend like object of management in the surroundings of the public administration. Many administrations have adopted models for the management and the quality such as certifications ISO, the “Letters of Services” and model “CAF” (Common Assessment Framework). The present work studies the quality in the Spanish public administration from accounting perspective trying to contribute criteria for the design of a model of quality costs that do possible to measure in quantitative terms. In the first place we want to measure the cost of the implantation of a quality programs and, of another part, the saving in costs derived from the adoption of a quality policy. We also make a reviewed of the present Spanish accounting frame at budgetary and cost terms in order to contrast the viability to develop a subprogram of quality costs.

**KEY WORDS:** Quality; Costs accounting; Management indicators; Public administration; Efficiency.

## 1. INTRODUCCIÓN

En la actualidad asistimos a un creciente uso del término “calidad” en el ámbito de la administración pública. Las experiencias aplicadas con cierto éxito en la empresa privada se suelen defender como ejemplos a adoptar, realizadas las adaptaciones necesarias, al entorno de lo público. El relativo retraso respecto del ámbito empresarial no ha restado fuerza al interés por la calidad en la administración pública. No en vano, en los últimos años, hemos asistido al nacimiento y consolidación de corrientes de pensamiento que, como la “Nueva Gestión Pública”, propugnan cambios organizativos y de gestión en las actuales formas de entender la administración pública. Conceptos como “modernización”, “e-gobierno” o “calidad” parecen estar presentes en los nuevos planteamientos sobre cómo debería ser el sector público.

En este contexto, el objetivo de la presente investigación es abordar el concepto de calidad desde una perspectiva contable. Nuestra investigación se centrará en la búsqueda y análisis de una metodología que permita concretar la medida de la calidad en la administración pública. El diseño, desarrollo e implantación de un modelo de costes de calidad en la administración pública no constituye un mero ejercicio teórico o un fin en si mismo, sino que puede ser un útil instrumento que permita justificar, fundamentar y orientar la política de calidad de la administración en su conjunto.

## **2. LA CALIDAD EN LA ADMINISTRACIÓN PÚBLICA**

### **2.1. El concepto de calidad en la administración pública**

La definición del concepto “calidad” entraña una cierta dificultad derivada, principalmente, de la inconstancia temporal del término. El concepto “Calidad” ha experimentado una notable evolución desde que comenzó a emplearse allá por el siglo XIX, en un entorno eminentemente industrial, hasta el concepto más actual cercano a la excelencia. Por otra parte, además de la evolución temporal del término, su aplicabilidad a organizaciones heterogéneas: privadas y públicas, empresariales o entidades sin ánimo de lucro... tiene también su importancia a la hora de precisar los contornos exactos del concepto, puesto que, resulta evidente que la calidad puede definirse de muchas maneras, dependiendo de quién la defina y en relación con qué producto o servicio lo haga.

Un punto de partida en la delimitación conceptual del término pueden ser las definiciones de la calidad aportadas por los principales estudiosos que más han influido en la introducción de la gestión de la calidad en la industria y en los servicios. Para W.E. Deming (1989) la calidad es el grado predecible de uniformidad y fiabilidad a bajo costo y adecuado a las necesidades del mercado. Según J.M. Juran (1990) la calidad sería la aptitud o adecuación de uso, conformidad a las especificaciones. Por su parte, P.B. Crosby (1990) entiende que la calidad se obtiene con el cumplimiento de unas especificaciones, cero defectos. Finalmente, P. Drucker (1989) propone una definición donde la calidad es lo que el cliente está dispuesto a pagar, en función de lo que obtiene y valora.

Si prescindimos de las definiciones del término fuertemente vinculadas al entorno, optando por definiciones de naturaleza menos contextual y más técnica, podemos definir la calidad como “como conjunto de las características de un producto o servicio en que se basa su capacidad para satisfacer determinadas necesidades”. (Sociedad Americana de Control de Calidad ASQC, 2005). Por su parte, la ISO 9000:2000 (UNE-EN ISO 9000:2000, apartado 3.1.1.) define la calidad como “el grado en el que un conjunto de características inherentes cumple con los requisitos”. Los requisitos a los que se refiere la norma son: “las necesidades o expectativas establecidas” y “las implícitas u obligatorias”. Se trata de una definición que combina una serie de elementos objetivos (las características implícitas u obligatorias) con otros elementos de naturaleza subjetiva (las características que el cliente exige según sus necesidades o expectativas).

A partir de las distintas definiciones y enfoques dados sobre el concepto de calidad es posible apuntar una definición apropiada para el sector público que, aunque tiene muchos puntos en común con el sector privado, en algunos aspectos muestra claramente su especificidad. En nuestra opinión, el elemento más relevante lo constituye el hecho de que el output del proceso sea un servicio. La intangibilidad del servicio, así como la imposibilidad de lograr la estandarización absoluta del mismo otorgan cierta dificultad al proceso, situando como elemento clave el momento en el que el ciudadano entra en contacto con la administración.

Asimismo, el entorno público ha visto evolucionar el concepto “calidad” en cierto modo en paralelo a como lo ha hecho en el ámbito de la empresa privada. Inicialmente la calidad era entendida como “respeto a las normas establecidas”, así la existencia de procedimientos preestablecidos aseguraba que el ciudadano sería atendido de forma estándar y por igual sin privilegio o desventaja

alguna respecto de sus conciudadanos. Pronto se superaría esta visión para imponerse un concepto donde la calidad pasa a ser entendida como el “logro de la eficacia y la eficiencia”. Finalmente, y en el contexto actual, la calidad se entiende como calidad total (al modo de cómo es defendida en la empresa privada) persiguiendo como fin último la “satisfacción de los usuarios/ciudadanos”.

Un estudio reciente efectuado sobre la práctica de distintas administraciones públicas que han aplicado la “Calidad total” en sus organizaciones revela que existen ocho grandes cuestiones comunes. (En López y Gadea, 2001, p. 122 y ss.). Estos elementos, ordenados según la importancia otorgada por las propias administraciones son:

- ✓ Voluntad de satisfacer a los ciudadanos (identificados como usuarios, clientes, personas interesadas, “stakeholders”...).
- ✓ Compromiso por un nuevo liderazgo directivo orientado a prestar servicios de calidad.
- ✓ Mayor preocupación por el “empowerment”<sup>1</sup> de los empleados públicos y por su participación en la toma de decisiones.
- ✓ Mayor atención a cómo se prestan los servicios y cómo se mide su calidad
- ✓ Simplificación de los procedimientos de trabajo (disminución de la cadena de mando, supresión de aquellos trabajos que no aportan valor añadido, menos papeleo,...)
- ✓ Adopción de una visión estratégica, especialmente orientada a mejorar la calidad de los servicios
- ✓ Creación de climas laborales y organización del trabajo más motivadora para los empleados públicos
- ✓ Adopción de sistemas de trabajo más flexibles (en la gestión de personal, sistema de compras...)

## **2.2. Los modelos de calidad adoptados por la administración pública**

A modo de lo sucedido en el ámbito de la empresa privada, la creación de los premios de calidad ha supuesto un importante referente para que las administraciones públicas tomen en consideración modelos, pautas y, referentes organizativos para la adopción de programas de gestión de la calidad. Los primeros premios surgieron en el entorno de la empresa privada (Premio Deming japonés 1951, el norteamericano Premio Malcolm Baldrige Nacional Quality Award en 1981, Premio Europeo de Calidad en 1991), si bien la administración pública se ha sumado con premios tales como el Premio Iberoamericano de la Calidad (2000) o, en el caso español el Premio Ciudadanía (2000) entregado en su primera edición en la localidad mallorquina de Calvià al Proyecto Diana del Ayuntamiento de Espulgues de Llobregat.

Los anteriores premios y conceptos, así como el creciente desarrollo de los modelos normativos, han dado origen a los que se conocen como Modelos de Calidad, entre los que se pueden destacar el Baldrige Nacional Quality Program Criteria (modelo EE.UU.), el modelo europeo EFQM de excelencia, el Modelo Iberoamericano de Excelencia en la Gestión, el Modelo AXIS<sup>2</sup>, el Modelo Deming, el Modelo Ciudadanía y las Normas ISO. Todos ellos son modelos perfectamente aplicables a cualquier tipo de empresa u organización, tanto del sector privado como público, hospitales, ayuntamientos, centros educativos, entidades sin ánimo de lucro, empresas industriales, comerciales o de servicios y mantienen un perfil muy coincidente en la mayoría de los conceptos fundamentales de la Excelencia o Principios de Gestión de Calidad: gestión por procesos, implicación de las personas, mejora continua, desarrollo de alianzas y responsabilidad social.

---

<sup>1</sup> Con el término “empowerment” los autores anglosajones se refieren a la relación existente entre la motivación de las personas y el nivel de participación que se les otorga. A mayor participación se corresponde una mayor motivación y un mayor compromiso. Este término engloba conceptos como delegar, dar autonomía para estar más preparados, tener mayor responsabilidad y mayor capacidad de intervención en la toma de decisiones.

<sup>2</sup> Un análisis comparativo entre cinco de estos modelos puede verse en “Modelos de excelencia en la gestión”, VVAA (2004).

En el caso de las administraciones públicas españolas, éstas se han orientado hacia el marco de criterios que proporciona el modelo EFQM de Excelencia (autoevaluación y premios de calidad), o bien hacia el sistema de compromisos para con el ciudadano que ofrecen las denominadas “Cartas de Servicios”. Finalmente existen algunas experiencias, menos extendidas, donde se opta por la implantación de los modelos normalizados ISO 9000 y 14001.

En el aspecto normativo, el Real Decreto 1259/1999, de 16 de julio, constituye un elemento de suma importancia para el establecimiento de prácticas de calidad en la Administración General del Estado, particularmente de las Cartas de Servicios y de los Premios de Calidad. Desde su emisión se han consolidado las citadas prácticas, y no sólo en la Administración General del Estado, sino también en las administraciones territoriales, Comunidades Autónomas y Corporaciones Locales. Éstas ya se habían ido sumando a este tipo de iniciativas, en ocasiones, incluso con un desarrollo cronológico anterior al citado Real Decreto.

A continuación realizaremos un breve repaso de los modelos de calidad más extendidos en la administración pública española: las Cartas de Servicios y el Modelo EFQM, en el convencimiento de que el conocimiento de los modelos de calidad adoptados por nuestras administraciones constituye un evidente punto de partida previo a la consideración de la herramienta contable específica para medir la efectividad de dichos programas en relación con el gasto o esfuerzo económico realizado en materia de calidad.

### *2.2.1. Las Cartas de Servicios*

Las cartas de calidad o servicios, también denominadas cartas del ciudadano o cartas de compromisos, son “documentos escritos que constituyen el instrumento a través del cual los órganos de la Administración General del Estado, sus Organismos Autónomos y las Entidades Gestoras y Servicios Comunes de la Seguridad Social informan a los ciudadanos sobre los servicios que tienen encomendados y acerca de los compromisos de calidad en su prestación, así como de los derechos de los ciudadanos y usuarios en relación con estos servicios”. (Artículo 3. Real Decreto 1259/ 1999, de 16 de julio).

La introducción de las primeras cartas de servicios públicos se sitúa en Gran Bretaña en el año 1992. Surgieron en un entorno de iniciativas gubernamentales para la modernización de la administración pública. Su objetivo, tal y como queda reflejado en el libro blanco elaborado para la modernización local -*Citizen's Charter*- es “elevar los niveles de calidad, desarrollar la capacidad de elección de los ciudadanos entre los diversos servicios públicos y garantizar una mayor rentabilidad y ampliación de las responsabilidades de la Administración”.

Más allá del referente británico, la expansión del modelo de Cartas de servicios entre los países europeos se consolida a finales de los noventa: las “*Carta dei Servizi Pubblici*” italianas, las “*Charte des Services Publics*” francesas, las “*Charte de l'Utilisateur des Services Publics*” belgas, o las experiencias portuguesas así lo demuestran. Su rápida expansión podría justificarse desde la defensa de su utilidad como modelo de calidad, o al menos en lo referido a la calidad percibida desde la perspectiva del ciudadano. A juicio de Galofré (2004) el modelo de gestión de calidad basado en Cartas de Servicios constituye la aportación más importante de la administración pública europea a las prácticas de calidad.

En nuestra opinión, las Cartas de Servicios permiten dar respuesta a un doble objetivo, de una parte dar cumplimiento al principio de información al ciudadano (transparencia), y de otra ser un útil instrumento de control. Respecto al primero de los objetivos, la transparencia como principio rector de la actividad pública, queda recogido en nuestro ordenamiento jurídico de forma particular en

Constitución española, y en la Ley 4/1999, de 13 de enero<sup>3</sup>. Se consigue la transparencia informando al ciudadano por anticipado sobre el tipo de servicio que puede esperar y demandar. En segundo lugar, las Cartas de Servicios deben enmarcarse dentro del enfoque de la calidad total, y es que no son tan sólo un catálogo de derechos y deberes, sino que incorporan una lista de control de calidad para los ciudadanos en tanto que usuarios de los servicios públicos.

### *2.2.2. El Modelo EFQM*

El análisis de las buenas prácticas de gestión utilizadas por las organizaciones ha permitido elaborar diferentes modelos que pueden ser utilizados como referencia para impulsar la mejora. Estos modelos se han desarrollado en función de diversas realidades sociales y culturales, entornos políticos-económicos,... en los que las organizaciones desarrollan su actividad. Los primeros modelos se corresponden con el ámbito de la empresa privada, siendo los más destacados, como hemos señalado anteriormente, el modelo Deming en Japón, el Malcolm Baldrige en USA y, el EFQM (European Foundation for Quality) en Europa.

En el sector público, y con la cooperación de la administración pública de 15 países de la Unión Europea, se ha desarrollado el modelo CAF, cuyas siglas se corresponden con la versión anglosajona “Common Assessment Framework”, que traducimos como Marco Común de Evaluación. Dicho modelo se ha desarrollado a partir del modelo europeo de excelencia EFQM y el Premio alemán “Speyer” a la calidad, ambos ideados originariamente en el ámbito de la empresa privada.

El modelo CAF ha sido diseñado para promover un lenguaje común y un conocimiento de la gestión de calidad así como para compartir buenas prácticas y poder realizar “benchmarking<sup>4</sup>” entre organizaciones europeas del sector público. La utilización del CAF como herramienta de calidad tiene una doble vertiente, la interna y la externa. Su uso interno se refiere a la posibilidad de que sea la propia administración interesada la que utilice los criterios del modelo para autoevaluarse detectando sus puntos fuertes y sus debilidades a superar. Por su parte, su uso externo supone la instauración de los denominados premios a la calidad, cada vez más frecuentes, en los que el jurado valora el funcionamiento de la administración a la luz de la metodología y criterios contenido en el modelo (Cf. Löffler, 2001, pág. 27)

En España, la primera versión del CAF data de mayo de 2000, cuando se presentó una versión piloto en la primera Conferencia Europea de Calidad para las Administraciones Públicas. Su implantación y uso permitió la elaboración de una versión mejorada en 2003, actualmente difundida desde el MAP y, aplicada por un creciente número de departamentos de las diferentes administraciones públicas españolas.

---

<sup>3</sup> Ley que modifica a la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común.

<sup>4</sup> Término que podemos traducir como comparación con la mejor práctica aplicada. Según el glosario del CAF Benchmarking sería cuando dos o más participantes realizan comparaciones sistemáticas de los procesos y/o de los resultados en sus respectivas organizaciones, con el fin de aprender de las mejores prácticas e implantarlas de la forma más adecuada en sus organizaciones. A su vez, se distingue un benchmarking estratégico y un benchmarking de procesos y de resultados, según el nivel en el que procedamos a realizar la comparación.

Tabla 1.  
DESARROLLO CRONOLÓGICO DEL CAF EN EUROPA

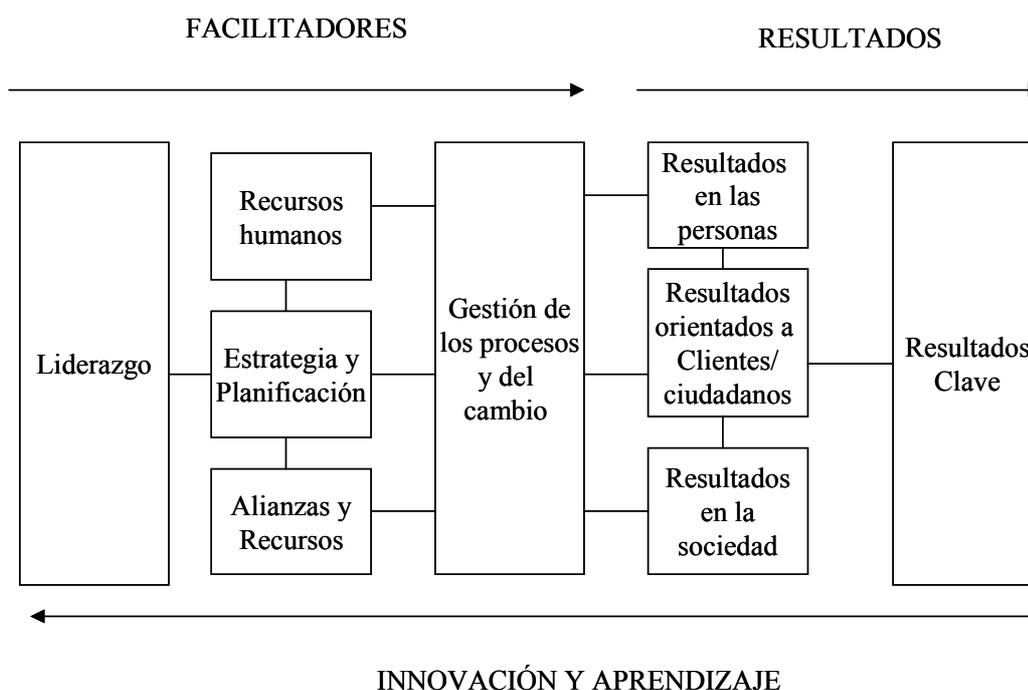
<i>Evento</i>	<i>Fecha</i>
Formación de un comité europeo el IPSP (“Innovative Public Services Group”) con el encargo de estudiar el tema de la calidad en la administración pública europea.	1997
Declaración de ministros europeos “principios generales para la implantación de la calidad en los servicios a los ciudadanos”	1998
Redacción del CAF	2000
Tras la depuración y simplificación el modelo es aplicado	2002

Fuente: elaboración propia

A modo del modelo EFQM, el CAF establece un conjunto de criterios -nueve- para analizar y evaluar actividades y resultados de la organización. Se trata de criterios que a su vez se subdividen en subcriterios que explican el significado del criterio principal. Igual que sucede con el modelo EFQM de Excelencia los criterios generales se agrupan en criterios “Facilitadores” y en criterios “Resultados”. Los primeros se refieren a lo que hace la organización para conseguir sus resultados y cubren áreas de la organización relativas al Liderazgo, Estrategia y Planificación, Gestión de Recursos Humanos, Alianzas y Recursos y Procesos y Gestión del Cambio. Por su parte, los criterios de Resultados aluden a los resultados que logra realmente la organización respecto a sus clientes/ciudadanos, a las personas de la organización, a la sociedad en general y a sus resultados clave de rendimiento.

Finalmente, se incluye un panel de evaluación tanto para los Agentes facilitadores como para los Resultados. La puntuación, en ambos casos, se establece en una escala del 0 al 5, donde 0 es la menor puntuación posible y 5 la máxima.

Gráfico 1.  
EL MODELO CAF



### 3. LOS ASPECTOS FINANCIERO-CONTABLES DE LA CALIDAD EN LA ADMINISTRACIÓN PÚBLICA ESPAÑOLA

La medición de los resultados derivados de la actividad desarrollada por la administración pública cuenta con una larga tradición. Así, idealmente, el ejercicio de la rendición de cuentas -deber de obligado cumplimiento para las administraciones públicas-, debería identificarse con la posibilidad de ofrecer la medida del resultado de la actividad desarrollada por dicha administración. Se rinden las cuentas desde una perspectiva política (presentación y debate de la liquidación de los Presupuestos Generales de Estado en las Cortes), y técnica (auditoria interna y externa realizada por la IGAE y el Tribunal de Cuentas, respectivamente). No obstante, la introducción de la perspectiva de la calidad incluye una nueva dimensión en la rendición de cuentas, la del ciudadano, y en términos no estrictamente económico-presupuestarios, sino también en términos de resultados y de logro de la deseada eficiencia.

El concepto de “calidad total” suele asociarse con una metodología de gestión orientada a producir un bien o servicio al mínimo coste posible, al tiempo que se logra satisfacer las necesidades del cliente (usuario-ciudadano del servicio público en el entorno de la administración pública), obteniendo la máxima satisfacción y motivación por parte de los empleados, y en general, de todos aquellos que hayan participado en el proceso de producción del mismo. Esta definición de calidad contiene un evidente enfoque contable, de tal forma que el cálculo de los costes relacionados con la calidad permitirá evaluar la eficacia de los programas de mejora de la calidad, sea cual sea el modelo o tipología elegida.

Los costes de calidad tradicionalmente se dividen en dos grupos: los costes de la no calidad y los costes de calidad propiamente dichos. Así, mientras que los primeros se definen como la diferencia entre lo que cuesta producir un producto o servicio y lo que costaría si no hubiera fallos,<sup>5</sup> los segundos se refieren a los costes derivados de mantener un programa de gestión de la calidad efectivo.

Tabla 2.  
CLASIFICACIÓN TRADICIONAL DE LOS COSTES DE CALIDAD

Costes de Calidad	- Costes de prevención - Costes de valoración o evaluación
Costes de no Calidad	- Coste de fallo interno - Coste de fallo externo

Disponer de información sobre los costes de calidad y de no calidad supone sin duda alguna un elemento imprescindible para el control en términos monetarios de los programas de gestión de la calidad implantados. En la empresa privada la necesidad de esta información suele argumentarse en relación con el beneficio económico a corto plazo (mejorar el proceso productivo optimizando los procesos y reduciendo costes), así como con el beneficio económico a largo plazo (lograr la satisfacción del cliente fidelizándolo, lo que garantizaría las ventas y con ello el ingreso futuro). Si bien, en el ámbito público, la mejora del beneficio económico o la fidelización del cliente (ciudadano-usuario), aún teniendo cierto sentido, pueden resultar argumentos insuficientes. Bien es cierto que existe una restricción presupuestaria que hace tender al gestor público hacia el ahorro de sus recursos a fin de disponer de más medios para afrontar nuevos gastos. También la satisfacción del ciudadano-usuario está entre los principios de la buena gestión pública, aunque a diferencia del entorno privado,

<sup>5</sup> También podríamos definirlos como la suma de los costes que resultan de la falta de calidad de los productos o servicio por los fallos cometidos.

en la provisión de servicios públicos no entra en juego el principio de competencia por lo que no cabe la posibilidad de que el ciudadano busque un proveedor diferente<sup>6</sup>.

Son otros los argumentos que desde la perspectiva de la administración pública nos llevan a buscar la medida de la calidad. Los costes de la calidad pueden resultar útiles para lograr la atención de la dirección con respecto a una cuestión específica de la calidad (*costes de calidad para la toma de decisiones*). También contribuyen al establecimiento de prioridades en las posibles acciones de mejora (*costes de calidad para la gestión*). Para Marsh (2000, p. 129) “cuando se utilizan en forma de análisis coste/beneficio, se pueden usar para justificar la actividad de mejora en la calidad”. La determinación de los costes de calidad, ocultos en los supuestos en que la administración no disponga de un sistema específico para su cálculo, puede poner de manifiesto posibles ahorros potencialmente elevados, si bien, más allá de esta evidente ventaja también aporta la visión de oportunidades de crecimiento de rendimientos, esto es lograr servicios públicos más eficientes a menor coste liberando recursos para otras líneas de actuación o gasto.

Justificada la necesidad de emplear instrumentos de medida de los costes relacionados con la calidad el siguiente paso será determinar qué metodología puede resultar la más adecuada. Llegados a este punto queremos destacar la existencia de dos herramientas:

- La implantación de un sistema de costes totales de calidad y,
- En segundo lugar el diseño de indicadores, monetarios y no monetarios sobre los costes de calidad y no calidad.

El objetivo de ambas herramientas será aportar una valiosa información, complementaria a la información contable tradicional, que debe ser empleada a efectos del control del programa de gestión de la calidad adoptado. Asimismo queremos hacer notar que ambas herramientas de medida no son excluyentes en modo alguno. La construcción y uso de un sistema de costes de calidad, como subsistema del sistema general de información de costes de la administración, bien puede verse complementada con indicadores de gestión que permitan evaluar y valorar la eficiencia del programa de gestión de la calidad (indicadores no monetarios) al tiempo que informan sobre el esfuerzo económico realizado en calidad (indicadores monetarios).

La existencia de estas herramientas de medida del coste de la calidad permitirá presentar información contable sobre la misma, lo que se soportará en informes de elaboración periódica que aporten los datos sobre los distintos tipos de costes de calidad. Al tratarse de información no obligatoria conforme a la normativa contable-presupuestaria de las administraciones públicas no podemos hablar de características específicas de estos informes, cuya estructura, contenido y periodicidad quedarían a la decisión de los responsables económico-financieros. El documento AECA sobre costes de calidad, elaborado en el entorno de la empresa privada, contiene algunas sugerencias al respecto: “Para analizar la evolución de los costes de calidad es conveniente preparar periódicamente informes sobre los mismos. Esta periodicidad suele ser mensual. Los informes han de facilitar datos sobre los distintos tipos de costes de calidad...” (2003, p.50) “Para analizar su evolución, se pueden calcular no sólo en base histórica, sino que también se pueden presupuestar para examinar las desviaciones entre la previsión y la realidad de cada tipo de coste...” (2003, p.53).

---

<sup>6</sup> Nos referimos a servicios públicos en sentido estricto, excluyendo aquellas actividades desarrolladas por la administración en competencia con el sector privado, esto es, aquellos casos en los que los usuarios pagan precios públicos por servicios que pueden encontrar en el entorno privado.

### 3.1. La implantación de un sistema de costes totales de calidad en el ámbito de la administración pública española

La implantación de un sistema de gestión de calidad requiere una alteración tanto de la cultura como de la estructura de la organización (Gordon, 1996). La gestión contable es un área funcional de la estructura que deberá desempeñar nuevos papeles más allá de los que tradicionalmente ha venido desempeñando, ampliando sus competencias a un rango más amplio de gestión de la información y de planificación de la gestión de la calidad (Grant, 1995, pág. 41). En este sentido, Fowler (1999, pág. 43) señala que la implantación de un sistema de medida de la calidad modificará la gestión contable en tres áreas: la determinación del coste, la medida de su gestión y la implantación de los principios de la gestión de la calidad en la función contable. En la actualidad son pocas las empresas privadas que disponen de un modelo de costes de calidad desarrollado, operativo y vinculado con el sistema de información contable general de la organización. En el entorno de la administración pública la implantación de un modelo de este tipo se complica. En ocasiones, la ausencia de un modelo de costes general, dificulta más si cabe la tarea de abordar un módulo específico para la cuantificación económica y el control de los costes vinculados con la calidad.

La contabilidad de costes de calidad se integraría dentro de la contabilidad de gestión, si bien aquellas partes relacionadas con la cuantificación de sus aspectos monetarios se integrarían a su vez dentro de la contabilidad de costes de la administración<sup>7</sup>. Así pues, el punto de partida para el diseño de un sistema de costes de calidad necesariamente debe ser el modelo de información contable existente en la organización. Siempre resultará más sencillo adaptar el módulo de información de costes de calidad a lo ya existente que pretender modificar la totalidad del sistema de información contable en función de las necesidades de los costes de calidad. En este sentido el punto de partida en la administración pública deberá ser el SIC (Sistema de Información Contable) y en su caso, el modelo de costes vigente<sup>8</sup>.

El modelo contable contenido en el SICOP se ajusta a tres grandes principios:

1. *Integración* de los tres niveles de información contable:
  - a) *Información económico-financiera*: aportada por la contabilidad financiera, su objetivo será reflejar la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera y de los resultados.
  - b) *Información presupuestaria*: aportada por la contabilidad presupuestaria, su cometido será el seguimiento de la ejecución del presupuesto.
  - c) *Información analítica*: aportada por la contabilidad de costes, trata de determinar los costes y el rendimiento de las actividades.
2. *Descentralización* de las funciones de gestión contable que se establecen lo más cerca posible de cada centro responsable de la gestión económica
3. Modelo soportado *informáticamente*. Permite la simplificación de los procedimientos contable-administrativos.

En nuestra opinión, las tres características citadas resultan especialmente adecuadas para el desarrollo de un sistema de costes de calidad. Conforme al modelo descrito el sistema específico para calcular los costes de calidad quedaría encuadrado dentro del subsistema de información analítica. Asimismo la gestión contable descentralizada por centro responsable facilitaría la recogida de información sobre los elementos del coste de calidad, tarea ésta que, en nuestra opinión, resulta especialmente laboriosa, si bien constituye un claro elemento determinante del éxito del sistema. Nadie

---

<sup>7</sup> Siguiendo lo defendido en el documento AECA nº11 "Costes de Calidad", entendemos que la contabilidad de costes constituye un subsistema de información integrado dentro del más amplio sistema de la contabilidad de gestión.

<sup>8</sup> En la actualidad no podemos hablar de la existencia de un modelo de costes homogéneo y de obligado seguimiento en el sector público, más allá de la experiencia del proyecto CANOA nacido en el ámbito de la Administración General del Estado y de sus Organismos Autónomos.

mejor que el propio centro gestor responsable de la gestión económica para desmenuzar los diferentes elementos de coste en relación con la calidad, y para aportar el criterio de reparto más adecuado. Si en el ámbito de los costes de calidad optamos por criterios de reparto basados en la actividad o modelo ABC<sup>9</sup>, sin duda alguna el modelo descentralizado de la información contable facilitará el proceso de asignación y reparto del coste.

Finalmente, la existencia de un sistema informatizado facilita el tratamiento del modelo de costes de calidad. Bien es cierto que el subsistema “información analítica” en el que debería incluirse es el menos desarrollado, y además suele presentarse con desarrollos adaptados a las características de la administración específica en la que se aplica. En nuestra opinión, esta circunstancia lejos de dificultar nuestra tarea dota de cierta versatilidad al sistema permitiéndole la incorporación de un submódulo específico para el tratamiento de los costes de calidad.

Por su parte, y en relación al modelo de costes vigente en la administración pública y su compatibilidad con el desarrollo de un subsistema de costes de calidad, hemos optado por tomar como referencia el modelo CANOA. Se trata de un modelo coordinado con el sistema general o SICAI, dualista radical, trabaja con costes reales o históricos impidiendo el cálculo de desviaciones.

En cuanto al método de asignación de costes el CANOA se decanta por aplicar la técnica de los costes completos, orientados a la obtención del coste de las actividades, sin necesidad de utilizar los centros de coste como instrumento de imputación. En este sentido contiene una clasificación flexible de los centros de costes en “centros principales”, “centros auxiliares”, “centros de dirección”, “centros de administración y generales”, “centros mixtos” y “anexos”. Define las actividades como acciones destinadas tanto a la obtención de un bien o servicio corriente como de inversión. Las clasifica diferenciando entre: actividades directas, administrativas y generales; actividades auxiliares; trabajos realizados por el organismo para su propio inmovilizado; subactividad; organización; actividades anexas y, actividades finalistas. No obstante, el modelo CANOA mantiene una postura intermedia, ya que si bien permite, e incluso recomienda en algunos de sus apartados el cálculo del coste de los centros, en otros recomienda y exige, para poder utilizar toda la capacidad de análisis, una asignación directa de los costes a las actividades sin tener en cuenta el lugar físico donde se producen estos costes. Así pues, parece deducirse que la función de los centros de coste no consiste en repartir los costes a las actividades.

En síntesis, el proyecto CANOA tiene por objetivo básico el cálculo del coste de los bienes y servicios (actividades) producidos por la organización. Este objetivo resulta especialmente compatible con el de un modelo de costes de calidad. En este sentido, conviene destacar nuestra opción por el método del coste completo o “full costing”, lo que obliga a profundizar en la asignación y reparto de todos los costes -incluidos los indirectos-, metodología especialmente apropiada para detectar posibilidades de mejora continua, así como puntos fuertes y debilidades en calidad.

### *3.1.1. Características contables de un modelo de costes de calidad aplicado en una administración pública*

En nuestra opinión, el sistema de costes de calidad a adoptar por una administración pública debe ser aquel que permita calcular los costes totales de la calidad a partir del análisis pormenorizado de todos los elementos de coste que se generan en la organización, en relación con cada uno de los servicios prestados.

A partir del estudio de los sistemas habitualmente más empleados por la contabilidad analítica, hemos tratado de identificar aquellas características que en mayor medida puedan dar respuesta al

---

<sup>9</sup> Las ventajas de este modelo de costes para la gestión de la calidad han sido señaladas por autores como: Carlson y Young (1993), Drury (1990), Beheiry (1991), Lowe et al. (1992).

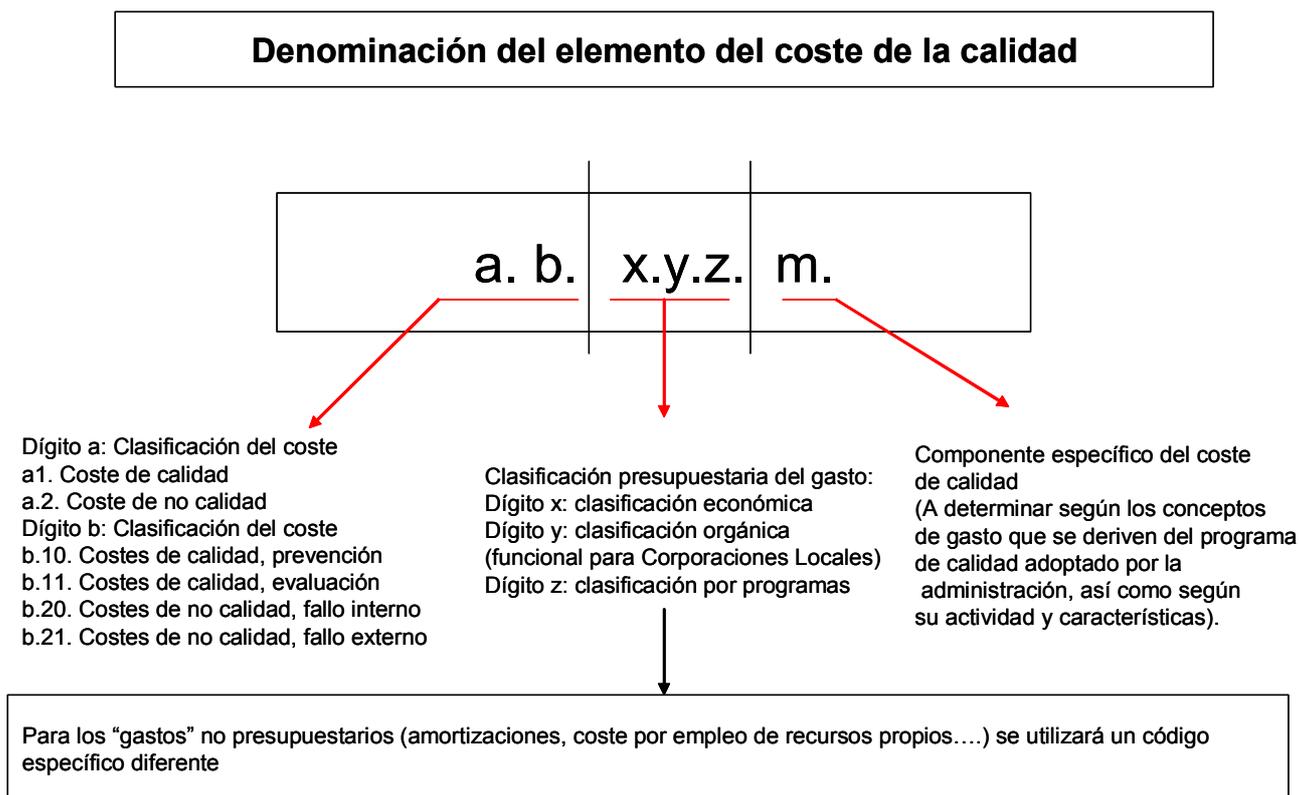
objetivo anteriormente enunciado. Las características contables propuestas para un modelo de costes de calidad serían las siguientes:

1. La contabilidad analítica debe extenderse a la totalidad de la organización de tal forma que no quede ni un solo departamento, ni una sola actividad sin estar incluida en el centro de coste que le corresponda.
2. El cálculo del coste por servicio debe incluir la totalidad de los costes en que se incurre incluidos, por lo tanto, los costes indirectos o generales. Esto es, la utilización del sistema del coste completo o “full costing”
3. El criterio de reparto de los costes indirectos y generales que nos parece más adecuado será el denominado criterio ABC o método del coste basado en las actividades. Este método permite asignar el coste de los gastos indirectos y generales a actividades concretas en relación al uso que haga dicha actividad de un recurso determinado. Así pues, parece el criterio más adecuado, pues permite determinar los costes de cara a su evaluación en términos de calidad, aunque no se corresponda con el criterio convencional basado, habitualmente, en la proporción de costes directos empleados.
4. El modelo contable debe contener una descripción pormenorizada de los diferentes elementos del coste de la calidad. En este sentido proponemos la combinación de dos clasificaciones:
  - a) La clasificación tradicional de los costes de calidad y no calidad en costes de prevención y evaluación y, en fallo interno y fallo externo, respectivamente
  - b) La clasificación propia del gasto presupuestario conforme a lo dispuesto en la Ley General Presupuestaria: económica, orgánica y por programas.

La combinación de las clasificaciones expuestas nos llevaría a elementos de coste de seis dígitos cada uno. Los dos primeros dígitos se referirían a la clasificación primaria del coste de calidad conforme al criterio tradicional (costes de calidad: prevención y evaluación, y costes de no calidad: fallo interno y fallo externo), por su parte, los dígitos tercero, cuarto y quinto desarrollarían la clasificación por naturaleza económica, orgánica y por programas. El sexto dígito quedaría así reservado para el detalle correspondiente al componente específico del coste de calidad a medir (por ejemplo: costes de reclamaciones, costes por marketing ciudadano/cliente, coste por evaluación de actividades, coste por fallos de operaciones, costes por responsabilidad...).

Bien es cierto que la aplicación de la clasificación presupuestaria dejaría fuera algunos gastos que no tienen reflejo en partida presupuestaria alguna tales como la utilización de inmuebles propios, las amortizaciones contables, etcétera. Se trata de gastos que no implican salida alguna de caja (no necesitan ser financiados por ingreso alguno) por lo que no son gastos presupuestarios. No constituyen gasto en el sentido estricto de la palabra, sino pérdidas o disminuciones patrimoniales como consecuencia de un consumo involuntario de Activo. No obstante, consideramos que se trata de elementos cuya consideración a efectos del cálculo de los costes en general, y de los costes de calidad en particular, resulta imprescindible. Estaríamos pues ante un pequeño grupo de gastos para los que habría que habilitar un código sustitutivo al presupuestario, “gastos no presupuestarios”, que emplearíamos conjuntamente a los códigos específicos de la clasificación de los costes relativos a la calidad.

Gráfico 2



Fuente: elaboración propia

### 3.2. Los indicadores monetarios y no monetarios de los costes relacionados con la calidad

El método más comúnmente aceptado para medir los resultados de la gestión -también aplicable para medir resultados en términos de calidad-, son los indicadores. No obstante, se trata de una alternativa no exenta de problemas. La construcción de los indicadores resulta una tarea de cierta complejidad máxime cuando tratamos de aplicarla sobre un concepto en constante revisión como lo es el de “calidad”.

La IGAE (1997, p. 113) define un indicador como un estadístico que proporciona información relevante sobre algún aspecto de un objetivo, básicamente la eficacia, la eficiencia, la economía y la *calidad*, sin perjuicio de que se consideren otros aspectos de interés en función del ámbito de gestión considerado, tales como medidas de ejecución financiera o de la efectividad.

Los indicadores deben estar directamente relacionados con el aspecto del objetivo a medir, cubriéndolo en su totalidad y cumpliendo, entre otras, las características de estar determinada su importancia relativa, disponer de una formulación clara y de criterios de medida adecuadamente documentados. En nuestra opinión, la aplicabilidad de los indicadores a la medida de la calidad requiere un esfuerzo adicional relacionado, no ya con la elección de los elementos de medida, sino con la definición del propio objeto de medida.

Conviene distinguir dos tipos de indicadores. De una parte, aquellos referidos a la percepción de la calidad por parte del cliente-ciudadano, y de otro, los indicadores relevantes en términos contables que nos permiten medir los costes de la calidad y de la no calidad en relación al esfuerzo económico realizado en el propio programa de gestión de la calidad. Se trataría de dos perspectivas diferentes, así mientras los primeros tratarían de evaluar la calidad en sí misma lograda por la

administración en el ejercicio de sus competencias, los segundos aportarían información contable relevante para la toma de decisiones por parte de los responsables de calidad.

En relación al primer grupo de indicadores, los no monetarios que persiguen valorar la calidad lograda, existe una amplia bibliografía más allá de la propia disciplina contable. Muchos de los indicadores aportados se refieren a factores determinantes de la calidad percibida, mientras que en otros casos se aportan herramientas específicas de medida que tratan de concretar dichos factores en unidades físicas.

López Casanovas (2003, p. 49 y ss.) trata de aislar los componentes de la calidad susceptibles de medida, destacando los siguientes:

- Elementos tangibles del servicio (limpieza, grado de conservación de las instalaciones...)
- Grado de competencia del personal que atiende el servicio (preparación, conocimientos,...)
- Fiabilidad o grado de resolución que se dé al problema por parte del prestador del servicio (medido por ejemplo a través del número de veces que es necesario el desplazamiento del ciudadano a las instalaciones públicas hasta ver resuelta su gestión)
- El modo en que el usuario detecta que el servidor público asume la necesidad expresada por el demandante y se esfuerza en su resolución.
- La disposición al servicio: facilidad de acceso (localización adecuada, horario de atención apropiado,...), adecuación a las necesidades del usuario (lenguaje, funcionalización de la relación, etc...)
- Credibilidad, reputación (preservar la confidencialidad, honestidad, etc...)
- Cortesía, educación, buen trato.

Los citados factores no necesariamente estarán presentes en todos los servicios públicos, pudiendo darse algunos de ellos y otros no. Así pues, la descripción de lo que pueda constituir calidad en servicios públicos concretos puede acabar adquiriendo dimensiones diversas.

Por su parte, la IGAE (1997, p. 134) aporta un conjunto de características que conforman la satisfacción, o insatisfacción en su caso, del cliente-ciudadano:

- Accesibilidad
- Rapidez
- Trato amistoso
- Actuación conveniente
- Oportunidad
- Suministro o prestación continua
- Fiabilidad
- Responsabilización por el producto o servicio
- Adecuación de la relación servicio-precio.

El conjunto de características descritas conforma la opinión del cliente-usuario, quien si bien puede ser incapaz de identificar niveles absolutos de calidad, sí podrá detectar fácilmente las variaciones, tanto positivas o como negativas, en la calidad del producto o servicio que le es suministrado.

Los estudios de Zeithalm, Parasuraman y Berry, así como los de Shand y Arnberg (en López y Gadea 2001 p. 133) permiten identificar varios atributos que resultan decisivos en la calidad percibida por el usuario:

Tabla 3.  
 ATRIBUTOS DE LA CALIDAD DESDE LA PERSPECTIVA DEL CIUDADANO

<b>Atributo de calidad</b>	<b>Explicación</b>
Fiabilidad	El servicio se hace bien y a la primera
Capacidad de respuesta	El servicio se presta con puntualidad o el tiempo de espera para recibir el servicio es poco
Comprensión	La administración sabe situarse en el sitio del ciudadano
Competencia	Grado de conocimiento y/o destreza de los empleados públicos para prestar los servicios
Volumen	Frecuencia de uso de un servicio
Accesibilidad	Distancia existente entre el ciudadano y los servicios o grado de dificultad de uso de los servicios
Comodidad	Horarios del servicio, confortabilidad del entorno de prestación del servicio
Disponibilidad	Grado de continuidad en la prestación del servicio
Precisión	Grado de obtención de las respuestas adecuadas o el hecho de disponer de recursos suficientes
Seguridad	Grado de riesgo de un servicio o de respeto a la confidencialidad
Adecuación	Capacidad de que el servicio responda a las necesidades del ciudadano
Simplicidad	Facilidad de uso del servicio
Cortesía	Grado de amabilidad y atención con el que son tratados los ciudadanos
Credibilidad	Nivel de honestidad, igualdad, neutralidad que se tiene en la prestación de los servicios públicos
Apariencia física	Aspecto de las instalaciones físicas, equipos, personal y materiales de comunicación
Comunicación	Sistemas utilizados para mantener a los ciudadanos y grupos de interés informados, utilizando un lenguaje fácil y la capacidad de escucharlos

Fuente: elaboración propia a partir de López y Gaeda 2001, p. 133

Por su parte, el documento AECA sobre costes de calidad (2003, pág. 60 y 61) propone indicadores no monetarios más concretos expresados en unidades físicas, tales como:

- Número de sugerencias por empleado
- Número de reuniones de los círculos de calidad
- Número de quejas por factura
- Número de accidentes por empleado
- Días de baja a causa de accidentes por empleado
- Absentismo (Días de baja totales/ días laborales del período)

Los indicadores del documento AECA están concebidos desde la perspectiva de la empresa privada por lo que su aplicación a la administración pública requeriría de la depuración de conceptos tales como la facturación carente de sentido en el entorno público.

Finalmente, hemos creído conveniente traer aquí dos indicadores desarrollados hace ya unos años y recogidos por la IGAE en 1997. Se trata de dos intentos más conceptuales que prácticos de medida de la eficiencia que tienen en común el responder a concepciones clásicas de la medida de la calidad conforme a la literatura clásica de los “gurús” de la calidad.

### ***Método de medida de la calidad por variables***

Desarrollado en el antiguo INI (Instituto Nacional de Industria) pretendía llegar a un valor numérico de síntesis a partir de la apreciación cualitativa de un aspecto interno de la calidad. Se basa pues en la detección de defectos o errores (“no calidad”) que pueden ser cuantificados, así como en su valoración conforme a su importancia y probabilidad de aparición.

En una primera fase, se dividen los defectos en cuatro clases en función de su importancia:

- C: críticos
- M: mayores
- m: menores
- i: incidentales

A continuación se agrupan según su probabilidad de aparición:

- 1: más del 25%
- 2: entre el 5 y el 25%
- 3: entre el 1 y el 5%
- 4: hasta el 1%

Las dos clasificaciones anteriores se unifican, encontrándose todos los defectos posibles comprendidos entre C1: defectos críticos y de alta probabilidad e i4: defectos incidentales y de baja probabilidad. Esta doble clasificación se reordena en cuatro grados, asignando a cada uno de ellos una ponderación en función de su importancia relativa:

I	C1	100
II	C2, M2	25
III	C3, M2, m1	5
IV	C4, M3, m2, i1	1

El resto de defectos tiene un peso nulo.

A partir de la clasificación expuesta se define el siguiente indicador:

$$I_c = 10^1 \left[ \frac{PD}{PC} \right]$$

Donde llamamos PD a la suma del número de defectos encontrados multiplicados cada uno de ellos por su tipo correspondiente y, PC a los puntos de control o suma del número de defectos posibles multiplicados por su peso correspondiente.

Este indicador, útil en los supuestos en los que sea posible contar los defectos, se basa en el denominado análisis de Pareto, o principio por el cual establecemos las prioridades que nos ayudan a centrar nuestros esfuerzos en las cuestiones realmente críticas. Marsh (2000, p. 77) se refiere a este tipo de análisis con la terminología de “los factores críticos para el éxito”, los cuales representan las acciones críticas de la organización. Son los errores realmente críticos y de alta probabilidad los que realmente merece la pena controlar.

### ***Indicadores en función de la variabilidad***

En determinadas circunstancias la calidad del servicio prestado o bien producido se encontrará ligada a la uniformidad del mismo. Esto nos permitirá adoptar como medida de la calidad una función que varíe de forma inversa a la variabilidad de los resultados conseguidos.

El fundamento de este indicador comparte la filosofía de la calidad de Taguchi, quien afirma que el proceso productivo alcanza su máxima calidad cuando se logra la variación mínima en torno a ciertos “valores deseados” o “valores objetivo”. Este autor desarrolló la denominada función de pérdida de la calidad en la que propone como objetivo la reducción de la variación en las características de la calidad de un producto<sup>10</sup>.

A partir del concepto anterior, la IGAE propone un indicador donde la medida de variación será la desviación típica  $\sigma$  (o raíz cuadrada de la varianza). No obstante, si se desea un valor sin dimensiones es posible emplear el coeficiente de variación CV definido como:

$$CV = \frac{\sigma}{X}$$

Donde X representa la media.

En función de cómo sean los valores que aparecen en cada caso concreto, la construcción del indicador será más o menos fácil. Si el rango de variación de los datos lo permite, un buen indicador será la inversa del coeficiente de variación, es decir:

$$1 = \frac{1}{CV} = \frac{X}{\sigma}$$

Finalmente, y a pesar de los esfuerzos realizados por diseñar indicadores -algunos de los cuales han quedado expuestos-, no podemos terminar sin apuntar una cierta prevención en relación al uso de los mismos. Cada vez son más los autores que destacan la necesidad de un empleo cauteloso de estos instrumentos resaltando algunas de sus debilidades, habitualmente compartidas por cualquier sistema de indicadores.

## **4. CONCLUSIONES Y CONSIDERACIONES FINALES**

En la actualidad las administraciones públicas se encuentran inmersas en un proceso de modernización donde la aplicación de modelos de calidad resulta imprescindible. Los modelos más utilizados por las administraciones españolas se orientan hacia el EFQM (en su versión específicamente pública o CAF) concretándose en la proliferación de prácticas anuales de autoevaluación y la emisión de las denominadas “Cartas de Servicios”.

No obstante, el mantenimiento de un programa de calidad por si sólo resulta, en nuestra opinión, insuficiente si no se encuentra soportado por un instrumento de medida que permita identificar y valorar cuantitativamente, de una parte, los esfuerzos realizados para la obtención de la calidad perseguida y, de otra parte, la mejora lograda en la prestación de los servicios públicos mediante la implementación del citado programa de calidad.

---

<sup>10</sup> Se trata de una función cuadrática donde la pérdida aumenta en función del cuadrado de la distancia al valor diana u objetivo.

Desde nuestra perspectiva la contabilidad de costes puede aportar la herramienta necesaria para medir la eficiencia del programa de calidad. Bien mediante el desarrollo de un sistema de información sobre costes de calidad, específico y vinculado al módulo general de costes de la organización, o bien, mediante el diseño de un sistema de indicadores, monetarios y no monetarios que, calculados periódicamente y presentados en informes complementarios a la actual información contable, permitan conocer, valorar o incluso predecir todo lo relacionado con la calidad. En nuestra opinión, la combinación de ambas herramientas supondría el sistema más adecuado para medir los esfuerzos en materia de calidad, tarea ésta que lejos de constituir un ejercicio meramente teórico o conceptual, permite concretar, objetivizar y poner cifras a conceptos que, aunque imprescindibles en la gestión pública actual, en ocasiones son manejados en el plano de las ideas y pensamientos políticos, lejos de concreciones que permitan justificar la utilidad de los mismos.

## Bibliografía

- AECA (2003): *Documento nº 11. Costes de Calidad*
- AENOR (2000): UNE-EN ISO 9000:2000
- ASQC -American Society for Quality- (2005) [www.asq.org](http://www.asq.org)
- BEHEIRY, M.F. (1991). *New thoughts on an old concept: The cost of quality*. CMA Magazine 65(5), pág. 24-25.
- BUENO, A. C. (2002), *Un modelo de gestión para las administraciones públicas*, VII Congreso Internacional del CLAD sobre la Reforma del Estado y de la Administración Pública, Lisboa, Portugal, 8-11 Oct. 2002.
- CARLSON, D.A. y YOUNG (1993): “*Activity-based total quality management at American Express*”. Journal of Cost Management 7(1), pág. 38-58.
- CROSBY P.B. (1990): *Hablemos de calidad*. Editorial McGraw Hill/ interamericana. México
- DEMING W.E. (1989): *Calidad, Productividad y Competitividad. La salida de la crisis*. Editorial Díaz de Santos S.A. Madrid
- DRUCKER P.F. (1989): *The New Realities*. Harper and Row. New York
- DRURY, C. (1990). “*Cost control and performance measurement in an AMT environment*”. Management Accounting (UK). 68(10), pág. 40-46.
- FORESTRY COMMISSION (1992) *Citizen's charter*
- FOWLER, C.J. (1999). “*The management accountant's role in quality management: a queensland perspective*”. International journal of applied quality management, volume 2, number 1, pages 41-57.
- GALOFRÉ ISART A. (2004): “*La calidad, la modernización y la mejora continua en las administraciones públicas: la orientación al ciudadano*” Ponencia presentada a las 2ª Jornadas de calidad y mejora de las administraciones públicas. Pamplona, 3 y 4 de noviembre.
- GORDON, J.R. (1996). *Organizational Behavior: A Diagnostic Approach*. New Jersey: Prentice-Hall.
- GRANT, V. (1995). “*Total quality challenges the management accountant*”. Management Accounting (UK) 73(6): 40-41.
- IGAE (1997): *El establecimiento de objetivos y la medición de resultados en el ámbito público. Guía, Fundamentos Técnicos y Aplicación Cprox*. Madrid.
- JURAN J.M.: (1990): *Juran y el liderazgo para la calidad*. Editorial Díaz de Santos S.A. Madrid
- LÖFFLER, ELKE (2001): “*Quality awards as a public sector benchmarking concept in OECD member countries: some guidelines for quality award organizers*”, Public Administration and Development, nº 21, pág. 27-40.
- LÓPEZ CAMPS J. Y GADEA CARRERA A. (2001): *Una nueva administración pública: estrategias y métodos para mejorar la calidad y la eficiencia del e-Gobierno IVAP*. (Instituto Vasco de Administración Pública), Bilbao.
- LÓPEZ CASANOVAS, PUIG-JUNOY, GANUZA y PLANAS MIRET (2003): *Los nuevos instrumentos de la gestión pública* Colección Estudios Económicos nº 31. La Caixa, Barcelona.
- LOWE, A., WILD, A. y SHEWAN, C. (1992). “*Total quality management and the management accountant*”. Accountants' Journal 71 (6), pág. 25-29.

MARSH J. (2000): *Herramientas para la mejora continua*. AENOR. Madrid  
MINISTERIO DE LAS ADMINISTRACIONES PÚBLICAS (2003): *CAF. El Marco Común de evaluación* versión española disponible en [www.igsap.map.es](http://www.igsap.map.es)  
Real Decreto 1259/ 1999, de 16 de julio por el que se regulan las Cartas de Servicios y los Premios a la Calidad en la Administración General del Estado (BOE de 10 de agosto de 1999).  
VVAA (2004): *Modelos de excelencia en la gestión*, CARI.



### **Leonor Mora Agudo**

Doctora en CC. Jurídicas y Sociales por la Universidad Rey Juan Carlos, siendo desde 1999 profesora de esta universidad. Anteriormente trabajó en consultoría. Profesora colaboradora de varios Master de postgrado y cursos de experto organizados por instituciones de reconocido prestigio, ha impartido docencia en el área de la contabilidad pública. Autora de diversas publicaciones en revistas especializadas y prensa de información económica. En la actualidad sus líneas de investigación se refieren a dos ámbitos de la contabilidad pública: la contabilidad de costes en el campo de los costes de calidad y, el estudio de la contabilización de las operaciones de endeudamiento público.



### **Luis Gil Herrera**

Doctor en Ciencias Económicas por la Universidad Rey Juan Carlos. Profesor Titular de Escuela Universitaria del Área de Economía Financiera y Contabilidad de esta universidad desde el año 1995. Master en Dirección económico-financiera y en Asesoría fiscal. Ha formado parte como investigador en distintos proyectos y como consultor de Banco Mundial dentro del Programa de capacitación en auditoría forense de la Contraloría de Bolivia. Tiene escritos diversos artículos en materia de contabilidad y publicado el libro “La utilidad de la información contable pública”. Asimismo ha participado como ponente en congresos de ámbito nacional.