

UNA APROXIMACIÓN A LA UTILIZACIÓN DEL CUADRO DE MANDO INTEGRAL EN EL SECTOR PÚBLICO

An approach to the use of the Balanced Scorecard in the Public Sector

Marina Roxana Salcedo

Facultad de Ciencias Económicas, Universidad Nacional de Entre Ríos
Paraná, Argentina
marina.salcedo@uner.edu.ar

Resumen

El objetivo del trabajo es describir el conocimiento sobre la incorporación del Cuadro de Mando Integral (C.M.I.) en organizaciones públicas en un contexto donde la Contabilidad Gubernamental se orienta a la gestión y al control de rendimientos. Se realiza una revisión bibliográfica exploratoria partiendo de autores seminales para luego proseguir con aportes de autores contenidos en dos líneas de investigación contemporáneas en la temática. De este abordaje preliminar se desprende que la Contabilidad, en su concepción amplia, proporciona información en el marco de un modelo de control financiero y de legalidad tradicional, pero también permite encauzar las nuevas demandas de rendición de cuentas ante diferentes grupos de interés, con las necesarias adaptaciones del instrumental relevado.

Palabras claves: rendición de cuentas - indicadores de gestión - contabilidad - administración estatal

Abstract

The aim of this paper is to describe the knowledge about the incorporation of the Balanced Scorecard (BSC) in public organizations in a context where Government Accounting is oriented to the management and control of performance. An exploratory bibliographic review is carried out starting from seminal authors and then continuing with contributions from authors contained in two contemporary lines of research on the subject. From this preliminary approach it can be deduced that Accounting, in its broad conception, provides information within the framework of a financial control and traditional legality model, but also allows channeling the new demands for accountability to different stakeholders, with the necessary adaptations of the tooling surveyed.

Keywords: accountability - management indicators - accounting, state administration

Introducción

La actividad financiera del Estado está integrada por tres partes diferenciadas, a saber: la previsión de gastos e ingresos futuros materializada generalmente en el presupuesto financiero; la obtención de los ingresos públicos necesarios para hacer frente a las erogaciones presupuestariamente calculadas; la aplicación de esos ingresos a los destinos prefijados, o sea, los gastos públicos.

La disciplina contable, a través del Segmento de la Contabilidad Gubernamental, "no sólo se entiende como necesaria para suministrar información financiera histórica o servir de soporte de los mecanismos de control desde el punto de vista de la legalidad, sino como un sistema de información multipropósitos". Es decir que modernamente debe proveer información útil y oportuna para la toma de decisiones y que incluya además de la información económica-financiera, la evaluación de metas y objetivos, en términos de beneficios y costos incurridos (Las Heras, 2018, p 580)

En ese contexto diversas entidades públicas han considerado la introducción de instrumentos de gestión desarrollados y utilizados previamente en el ámbito privado como es el Cuadro de Mando (Bastidas y Feliu, 2003 p.1-2).

La investigación inicial posee como marco los aportes de autores seminales en contabilidad, contabilidad gubernamental y CMI. Prosiguiendo la estructura del trabajo con los desarrollos de autores contenidos en líneas de investigación contemporáneas efectuadas por Bastidas y Feliu (2003) y Guzmán, (2004); las cuales permiten relevar inicialmente las condiciones y adaptaciones del CMI para su incorporación en el ámbito público.

Planteamiento del Tema

El direccionamiento de la política conocido como *"Consenso post-Washington"* incorpora *la idea de institucionalidad y de gobernabilidad, en el sentido de proveer "mejores instituciones" y "good practices" para lograr un mejor funcionamiento de los mercados* (Abramovich y Pautassi. 2006, p 4) y rendición de cuenta de los agentes públicos.

En ese contexto se vislumbra un cambio de filosofía de la Contabilidad Gubernamental, el cual se exterioriza *"en su orientación a la toma de decisiones para evaluar la gestión con indicadores de actuación para el control de rendimientos y el cálculo de costos tendiendo al logro de eficacia, eficiencia y economía"* (Rodríguez de Ramirez, 2002, p.80).

Cabe mencionar que ello ha sido incorporado positivamente a nuestro ordenamiento mediante la Ley 24156 de Administración Financiera y Sistemas de Control de la Nación, siendo los objetivos de la ley:

a) Garantizar la aplicación de los principios de regularidad financiera, legalidad, economicidad, eficiencia y eficacia en la obtención y aplicación de los recursos

públicos;

b) Sistematizar las operaciones de programación, gestión y evaluación de los recursos del sector público nacional;

c) Desarrollar sistemas que proporcionen información oportuna y confiable sobre el comportamiento financiero del sector público nacional útil para la dirección de las jurisdicciones y entidades y para evaluar la gestión de los responsables de cada una de las áreas administrativas;

d) Establecer como responsabilidad propia de la administración superior de cada jurisdicción o entidad del sector público nacional, la implantación y mantenimiento de:

i) Un sistema contable adecuado a las necesidades del registro e información y acorde con su naturaleza jurídica y características operativas;

ii) Un eficiente y eficaz sistema de control interno normativo, financiero, económico y de gestión sobre sus propias operaciones, comprendiendo la práctica del control previo y posterior y de la auditoría interna;

iii) Procedimientos adecuados que aseguren la conducción económica y eficiente de las actividades institucionales y la evaluación de los resultados de los programas, proyectos y operaciones de los que es responsable la jurisdicción o entidad.

Esta responsabilidad se extiende al cumplimiento del requisito de contar con un personal calificado y suficiente para desempeñar con eficiencia las tareas que se les asignen en el marco de esta ley.

e) Estructurar el sistema de control externo del sector público nacional. (Artículo 4°– Ley 24156)

Como expresa Las Heras, desde la sanción de esta norma *el “sistema contable es una parte, aunque integrada, del macro sistema de información financiera bajo el doble requisito legal y de gestión”* (2018, p.579).

Por lo tanto, es dable considerar la tendencia por la cual se adoptan *“prácticas de gestión utilizadas por el sector privado, con el objeto de mejorar la gestión en las entidades públicas, para de esta forma lograr un servicio más eficiente y efectivo”* (Bastidas y Feliu, 2003, p.23).

Objetivo

Relevar en forma preliminar la bibliografía que vincula la utilización del CMI en el sector público.

Metodología

A fin de avanzar en el conocimiento sobre la introducción del CMI en el sector público se realiza una revisión bibliográfica exploratoria. Para ello se recurre a autores seminales: Cassella de la disciplina contable; Las Heras y Ale de la Contabilidad Gubernamental; y Kaplan y Norton para el CMI.

La revisión preliminar de la bibliografía se realiza partir de los autores considerados

en las líneas de las investigaciones de Bastidas y Feliu (2003) y Guzmán (2004) a fin de explorar las condiciones, requisitos y adaptaciones de los indicadores de gestión y el CMI.

Marco Teórico

Casella analiza la naturaleza propia de la Contabilidad considerándola **"como una ciencia factual cultural aplicada, con supuestos generales propios y un determinado dominio o universo del discurso contable"** (2001, p.1).

Para el problema del dominio plantea la existencia de un enfoque **restringido** y un enfoque **amplio**, **"en función del alcance que, como objeto de estudio se plantea, de los fenómenos y elementos objetivos y subjetivos a considerar"** (2001, p.67).

Cabe recordar al respecto que según el Dr. William Leslie Chapman en su descripción de las etapas de desarrollo de la contabilidad advierte la **intervinculación – o quizás una integración-** de las áreas contables, exponiendo que:

...el campo contable abarca cuatro esferas intervenculadas:

- 1) la contabilidad de empresas privadas;
- 2) la contabilidad gubernamental...
- 3) la contabilidad económica (denominada también macro-contabilidad); y
- 4) la contabilidad social...

La integración a que se ha hecho referencia implica que muchos conceptos de la contabilidad de empresas privadas son de aplicación en la contabilidad gubernamental, especialmente en el caso de entes paraestatales (citado en Herrscher, 2002, p. 4-5)

Las hipótesis tentativas respecto del dominio contable que, a los efectos de la vinculación propuesta, se destacan las siguientes:

-2-...desde el punto de vista de la recolección, elaboración y comunicación de la información, a considerar los procesos de fijación de políticas dentro de las organizaciones y a analizar las relaciones interpersonales dentro de las mismas para procurar que en el diseño de los sistemas contables concretos se recepten las necesidades de los distintos individuos involucrados.

-3- Los fenómenos que la disciplina ha de analizar, no son de naturaleza exclusivamente económica... Ello conduce, necesariamente a la consideración de distintos modelos de comportamiento individual y organizacional.

-4- El que los objetivos de carácter social impregnen la actividad contable, estaría indicando que no resulta posible circunscribir el ámbito de la Contabilidad a cuestiones meramente económicas con la consiguiente dependencia disciplinaria de la Economía.

-5-La información acerca del "impacto social" del accionar de las organizaciones se convierte en un elemento interesante para la comunidad en su conjunto que permitiría evaluar el desempeño de los distintos tipos de entes en una sociedad particular.

-10-Puesto que el proceso de toma de decisiones implica, generalmente, una

orientación hacia el futuro, aun cuando el pasado sea considerado como elemento de análisis, el desarrollo de modelos contables que incorporen información no-financiera tradicional, de carácter cuantitativo no monetario y aún cualitativo, forma parte fundamental del dominio de la disciplina. (Casella, 2001)

Uno de los segmentos del citado dominio es la Contabilidad Gubernamental. Ale (2001) describe la naturaleza, concepto y contenido de la misma, aborda la discusión doctrinaria existente y advierte el aspecto multifacético de la disciplina.

En su trabajo cita a tratadistas italianos que caracterizan la Contabilidad Gubernamental como un cuerpo con tres "almas": una jurídica, otra economicista y otra técnica-empresarial (o técnico-contable) (2001, p.5). Y en relación a este último planteo doctrinario, la define como "la parte de la contabilidad que se ocupa de dar el ordenamiento que permita medir el alcance, cumplimiento y resultado de la gestión y demás hechos previstos y acaecidos en la hacienda pública" (Matocq citado en Ale, 2001, p 32).

Ahora bien, con la introducción de criterios de mercado y la aplicación en las entidades públicas de los principios de gestión privada, el CMI se erige como una de las herramientas a considerar (Quesado, 2012, p.2).

En la década del '90, estudios realizados por David Norton y Robert Kaplan se encaminan a desarrollar un modelo de medición "de los resultados en las empresas, en la creencia de que los enfoques existentes de medición de la actuación basados en la contabilidad financiera, se estaban volviendo obsoletos" (Kaplan y Norton, 2002, p. 7). Luego de examinar diversos casos sobre sistemas de medición de la actuación proponen un cuadro de mando al que denominan CMI:

...organizado en torno a cuatro perspectivas: la financiera, la del cliente, la interna y la de innovación y formación. El nombre reflejaba el equilibrio entre objetivos a corto y largo plazo, entre medidas financieras y no financieras, entre indicadores previsionales e históricos, y entre perspectivas de actuación externas e internas. (Kaplan y Norton 2002, p. 8)

En una siguiente fase de su perfeccionamiento resaltan la importancia de vincular los indicadores del CMI con la estrategia de una organización. Es así que emergen experiencias donde el CMI no sólo se comienza a utilizar para clarificar y comunicar la estrategia, sino también para gestionarla.

El CMI evoluciona entonces de un sistema de indicadores mejorado para convertirse en un sistema de gestión estratégica (Kaplan y Norton, 2002, p. 9) que permite llevar a cabo procesos de gestión decisivos:

Aclarar y traducir o transformar la visión y la estrategia

1. Comunicar y vincular los objetivos e indicadores estratégicos

2. Planificar, establecer objetivos y alinear las iniciativas estratégicas
3. Aumentar el feedback y formación estratégica. (Kaplan y Norton 2002, p. 23)

Este sistema considera además que en cada perspectiva subyacen los intereses de diversos grupos de interés (stakeholders), tales como accionistas, clientes, proveedores, financieros, inversores, empleados (incluyendo los directivos), grupos políticos, sociedad y gobierno. Cabe ampliar al respecto que la Teoría de los Stakeholders:

..es utilizada para explicar el comportamiento de las organizaciones modernas, cuya realidad no puede ser comprendida sino bajo la luz del reconocimiento de la conflictividad de intereses que juegan los distintos actores que intervienen en el ambiente interno y externo de la empresa. Los constantes cambios que ocurren en su entorno, transforman la realidad en un fenómeno complejo, que provoca continuas interacciones entre la organización y sus partes interesadas, afectando su capacidad para lograr el éxito esperado (Bastidas et al.2003, p. 32)

Desarrollo

La actividad financiera del Estado, es aquella que:

...se distingue de todas las otras que ejecuta el Estado en que no constituye un fin en sí misma, o sea que no atiende directamente a la satisfacción de una necesidad de la colectividad, sino que cumple una función instrumental porque su normal desenvolvimiento es condición indispensable para el desarrollo de las otras actividades. Esto es así, porque ninguna actuación del Estado sería posible, si no hubiese obtenido previamente los fondos necesarios para solventar su actividad en procura de satisfacer necesidades públicas.

...está integrada por tres actividades parciales diferenciadas, a saber: a) la previsión de gastos e ingresos futuros materializada generalmente en el presupuesto financiero; b) la obtención de los ingresos públicos necesarios para hacer frente a las erogaciones presupuestariamente calculadas; y c) la aplicación de esos ingresos a los destinos prefijados, o sea, los gastos públicos. (Villegas, 2001, p. 72)

En ese marco, para Gorostiaga, la Contabilidad Gubernamental es la disciplina que es parte de la contabilidad, de la que extrae sus principios y preceptos – a veces adaptándolos – y enmarcándose en una estructura legal predefinida, prescribe una serie de técnicas destinadas a captar, clasificar, registrar, resumir, comunicar e interpretar la actividad económica, financiera, patrimonial y presupuestaria del Estado ... (Las Heras, 2018, p.580).

No obstante ello, Paramés Montenegro (citado en Guzman, s.f.) en términos de gestión afirma que:

...el excesivo énfasis del proceso de presupuestación en el sector público en los aspectos formales y de legalidad y la utilización del presupuesto como instrumento regulatorio dificulta la realización de una buena gestión ya que en la elaboración del presupuesto sólo se atiende "a los aspectos formales del gasto sin tener en cuenta las necesidades objetivas, la eficacia de la decisión, la oportunidad temporal del gasto, los intereses sustantivos de particulares y funcionarios, etc."

En suma, no es posible desprenderse del contexto en donde se desarrolla la Contabilidad, adscribiendo a las nuevas corrientes que interpretan su evolución histórica como un intercambio de la misma con su entorno el cual la modifica, pero al cual también transforma (Carmona, Ezzamel, y Gutiérrez, 2006).

Por ello, modernamente la Contabilidad se entiende como necesaria para suministrar información financiera histórica o servir de soporte de los mecanismos de control desde el punto de vista de la legalidad, y también como un sistema de información multipropósitos... que provea de información útil y oportuna para la toma de decisiones y que incluya además de la información económica-financiera, la evaluación de metas y objetivos, en término de beneficios y costos incurridos (Las Heras 2018, p 580).

Como resultado de las XX Jornadas Universales de Contabilidad realizadas en la ciudad de Rosario en 1999, se expresan las siguientes conclusiones:

...se ha producido un cambio de filosofía que se exterioriza en su orientación a la toma de decisiones para evaluar la gestión con indicadores de actuación para el control de rendimientos y el cálculo de costos tendiendo al logro de eficacia, eficiencia y economía.

... en nuestro país se ha pasado de sistemas no integrados y sin cruzamientos entre sí (Movimientos patrimoniales, Rendición de Cuentas, Movimientos de Fondos y Ejecución Presupuestaria) a un sistema integrado. El sistema antes vigente de previsión presupuestaria y su ejecución, servía para el control presupuestario pero no resultaba válido para la gestión. (Rodríguez de Ramirez 2002, p. 80)

Posteriormente, realiza algunas puntualizaciones incluidas en el Pronunciamiento de Conceptos N° 1 de la Junta de Normas Contables Gubernamentales (Governmental Accounting Standards Board [GASB],1987):

La Junta asume una visión amplia de la responsabilidad pública y de la rendición

de cuenta y anticipa que no todos los objetivos de información financieras de las entidades estatales y locales gubernamentales pueden ser cubiertos a través de los estados financieros de propósito general (GASBSC 1, P.8)

Se realiza una categorización de los usuarios principales de informes financieros externos gubernamentales estatales y locales que difiere fundamentalmente de la correspondiente a los informes de las empresas lucrativas:

1. la ciudadanía (aquellos a quienes el gobierno debe rendir cuentas, aquellos hacia quienes resulta responsable;
2. los cuerpos legislativos y de control: quienes representan directamente a los ciudadanos;
3. los inversores y acreedores: quienes prestan o participan en el proceso de financiación (GASBSC 1, P.30)

Pone el acento en la responsabilidad-rendición de cuentas (accountability) gubernamental con fundamentación en el "derecho a saber" de la ciudadanía y en el papel que juega para ello la información financiera en las sociedades democráticas (GASBSC 1, P.56) (Rodriguez de Ramirez, 2002, p. 83)

Del mismo modo, la Oficina del Alto Comisionado para los Derechos Humanos de Naciones Unidas (2017), sostiene que

...no es suficiente que un gobierno diseñe y ejecute el presupuesto con la intención de hacer realidad los derechos humanos y publique todos los informes financieros y estadísticas relevantes... el impacto del presupuesto debe materializarse en un mayor cumplimiento de los derechos humanos de las personas; es decir, el presupuesto debe ser efectivo para hacer realidad los derechos. Un presupuesto bien diseñado e implementado no es el objetivo final. Sin embargo, es un medio para este objetivo final.

Una posible respuesta es ampliar la visión incorporando instrumentos de gestión propios del ámbito privado. Para ello, la investigación realizada por Guzman (2004), proporciona claridad en cuanto al proceso de adaptación de estas herramientas a los condicionantes de entidades públicas.

En primera instancia define con carácter general a los indicadores de gestión como:

... instrumentos a través de los cuales puede expresarse la información relativa a los objetivos de una entidad, las actuaciones que la misma lleva a cabo para lograr dichos objetivos y los recursos obtenidos y consumidos por la organización en el desarrollo de su actividad, permitiendo realizar una evaluación global y un seguimiento periódico de la situación y el desempeño de la misma. (Guzman, 2004, p. 994)

También proporciona un recorrido detectando "dificultades, principios que deben seguirse para su desarrollo y requisitos que deben cumplir los indicadores de gestión a fin de promover la utilización adecuada de los mismos por parte de los gestores públicos". Se describen a continuación algunos de estas contribuciones.

Entre las dificultades menciona:

- en el diseño del Sistema de Evaluación del Rendimiento: la definición del conjunto de objetivos adecuados, concretos y medibles, se torna difícil de lograr en estas organizaciones debido a la subjetividad inherente al término "interés público".
- en el establecimiento del grado que cada objetivo debería alcanzar: existen condicionamientos políticos y económicos pero también históricos, sociales y culturales vinculados a la actuación pública y al papel del sector público;
- la existencia de una multiplicidad de usuarios de los servicios públicos: complejiza la adopción de criterios concretos y objetivos respecto a cuales evaluar los valores que deben proporcionar los mismos,
- la vinculación de la gestión de las entidades públicas a los procesos electorales y a las decisiones de carácter político, puede llevar a que la valoración de los outputs esté influida por las posturas ideológicas del partido.

En atención a ello, propone la asunción de principios que guíen el diseño e implantación:

- Satisfacer las necesidades de los distintos usuarios y agentes interesados en la actuación de la organización, para lo cual es necesario identificar previamente cuáles son los aspectos de interés para cada grupo de stakeholders.
- Reflejar la realidad, proporcionando una visión global e insesgada del contexto organizativo y recogiendo todos los factores, controlables o no por la organización, que afectan directa o indirectamente al rendimiento.
- Guardar correspondencia con los objetivos perseguidos por la organización y las estrategias desarrolladas por ésta para alcanzar dichos objetivos.
- Resaltar los aspectos más relevantes de la actuación y del rendimiento.
- Incitar a la acción proporcionando buena información para la toma de decisiones y el control de la actuación.
- Ser imparciales, objetivos, oportunos, precisos, sencillos y fáciles de entender por los usuarios, a fin de incrementar su aceptación y uso por parte de éstos. (Guzman, 2004, p.1003-1004)

En cuanto a los requisitos para un sistema efectivo de indicadores de rendimiento en las entidades públicas refiere diversas contribuciones. Sin pretender agotar la lista de cualidades, se enuncian: ***importancia central (medición de un efecto clave)***,

validez (interna y externa), simplicidad, precisión (medición en una escala fiable), oportunidad, economicidad, confidencialidad (protección de determinados datos) y ser completos (medición de todas las dimensiones importantes) (Guzman, 2004, p.1004).

Asimismo, la autora realiza una vinculación con la Teoría de la Agencia. Entiende que en el ámbito público el proceso de planificación - decisión - control es muy complejo por cuanto intervienen distintos stakeholders cuyos objetivos individuales pueden diferir notablemente de los relacionados con el concepto de interés público, y ello podría acarrear pérdida de eficiencia y equidad del sistema.

Se podrían establecer relaciones entre los siguientes actores:

1. Los cargos políticos electos y los ciudadanos que los eligen y ante los cuales tienen una responsabilidad política en relación al cumplimiento de su programa electoral y al manejo de los recursos públicos. En este caso, los ciudadanos... tienen el derecho a pedir cuentas a los políticos tanto del cumplimiento de sus programas como con respecto a las decisiones adoptadas...
2. Los cargos políticos electos y los gestores públicos, que deben demostrar que los planes y actuaciones llevadas a cabo, así como los medios empleados para ello están en consonancia con las decisiones políticas (responsabilidad directiva)...
3. Los gestores públicos (principales) y aquellas organizaciones en las que se delegan la realización de las funciones relativas a la prestación de determinados servicios públicos (agentes) (Guzman, 2004, p.1006-1007).

Por lo tanto, la teoría de la agencia permite analizar cuál es la forma apropiada en la que el principal puede incentivar al agente a comportarse de un modo congruente con sus objetivos, realizándose la importancia que adquiere el adecuado diseño de los indicadores de gestión para atender ambos extremos de la relación.

Ahora bien, la suma de indicadores financieros y no financieros organizados en perspectivas, en la medida que reflejen la estrategia de la organización, se traducen en un CMI (Kaplan y Norton 2016 p.117).

Los autores consideran, con fundamento en la experiencia reunida, que "las entidades no lucrativas y las administraciones públicas normalmente tienen bastante dificultad para definir claramente su estrategia". Así como también con la utilización de la estructura original del CMI. (Kaplan y Norton, 2016 p.146-147).

El diseño del CMI previsto para el sector privado sitúa en primer lugar a la perspectiva financiera del rendimiento, sin embargo en el ámbito público lo sustancial es la satisfacción de las demandas de los ciudadanos (Guzman 2004, p. 1012) debiendo reconocerse la multiplicidad de partes interesadas en dicha perspectiva.

Según Bastidas y Feliu, "las entidades gubernamentales demandan un modelo de gestión multidimensional, que les permita manejar la potencialidad de conflictos de intereses de sus stakeholders y la capacidad de crear valor para satisfacer esas aspiraciones". (2003, p37). Inclusive realiza sugerencias que pueden ser atendibles para el fin buscado:

4. Para la principal jerarquía podrían establecerse tres perspectivas paralelas: la Perspectiva del Usuario, la Perspectiva de la Comunidad y la Perspectiva Medioambiental

5. Integrar la planificación estratégica como un proceso indispensable para la identificación de los stakeholders, sus intereses, potencialidad de conflictos e influencia de poder.

6. La Perspectiva de Aprendizaje y Crecimiento sustituirla por la Perspectiva Humana e incluir los objetivos concernientes a la propuesta de valor para los recursos humanos de la organización.

7. La Perspectiva Financiera ser un medio para alcanzar los fines de las perspectivas anteriores y se mida en términos de economía, eficiencia, eficacia y efectividad.

8. En la Perspectiva Interna, la entrega de valor a sus proveedores se considera una variable clave; y la comparación con sus rivales más inmediatos, podrá servir de método para impulsar la mejora y la innovación en los procesos.

Asimismo, explicita que:

El papel de la comunidad se tiene como punto de referencia en la formulación de las prioridades estratégicas de la institución al participar como fiscalizador y comprobar que la organización está correspondiendo a sus expectativas...

La incorporación de la dimensión medioambiental es vista como la responsabilidad social compartida entre la comunidad, para velar por la protección ambiental; el cuerpo de financiadores, en vigilancia del cumplimiento de las leyes respectivas; y la propia organización, para evitar el impacto negativo que produce la explotación de sus actividades.

Con relación al aprendizaje y crecimiento organizacional, estará soportado sobre las perspectivas Humana y los Procesos Internos. Por un lado, fomentan la motivación, el rendimiento y la participación de sus miembros, y por otro, promueven los cambios que se esperan de las estructuras administrativas y procesos organizacionales, para convertirlos en sistemas flexibles que estimulen la iniciativa y la innovación. (Bastidas, et al., 2003, p.37-38)

Por último considerando que el CMI está orientado a "aumentar el feedback y

formación estratégica" (Kaplan y Norton, 1996, p. 23), es menester la comunicación a todos los participantes interesados de las mediciones realizadas. El punto de partida para la elaboración de los informes de rendimiento debería ser la consideración de las necesidades de los usuarios a los que dichos informes van dirigidos, distinguiendo los informes destinados a los usuarios externos y aquellos dirigidos a los gestores de la entidad (Guzman, 2004, p 1011)

Para cubrir los objetivos de los primeros debería recurrirse a informes especialmente desarrollados o como complemento de los informes financieros. La publicación en junio de 1999 del GASB 34 (Basic Financial Statement and Management's Discussion and Analysis for State and Local Governments) supone un cambio importante en el campo de la presentación de estados financieros por las entidades públicas al establecer nuevos requerimientos informativos, cuya satisfacción supone la elaboración y presentación de nueva información.

El cambio más significativo es que establece la elaboración de "ocho estados financieros basados en fondos y dos estados financieros globales de la entidad", así como la presentación de una "serie de información adicional que permite la elaboración del documento denominado Management's Discussion and Analysis" (Guzman, 2004. p.1014).

En cuanto a los informes dirigidos a los usuarios internos, dado que su objetivo es permitir una mejor gestión de las entidades públicas suministrando información para la toma de decisiones, debería ser más fácil adaptar el contenido y formato de los mismos a las necesidades informativas de los distintos usuarios (agrupados por niveles jerárquicos de responsabilidad y áreas funcionales).

También podrían aprovecharse las ventajas y facilidades para la presentación de información mediante la utilización de las tecnologías de la información y comunicación. Instrumentar el CMI mediante la intranet de la organización a través de un conjunto de páginas web diseñadas en función de las características concretas de la entidad y de las necesidades informativas de los distintos grupos de usuarios (Guzman 2004 p.1015).

Reflexiones Finales

Mediante el presente trabajo se ha podido describir con carácter preliminar el contexto de los años '90, donde mayores exigencias de la comunidad internacional y local han influido en la adopción de indicadores de actuación para el control de rendimientos y el cálculo de costos tendiendo al logro de eficacia, eficiencia y economía en la gestión pública y la rendición de cuentas ante la ciudadanía.

Como expone Carmona, Ezzamel y Gutiérrez (2004), no es posible desprenderse del contexto en donde se desenvuelve la Contabilidad, por el contrario su evolución histórica se interpreta como un intercambio con su entorno, el cual modifica a la Contabilidad, pero al cual también transforma. Es allí, donde se aprecia la flexibilidad de los segmentos componentes de su dominio al adoptar herramientas provenientes del ámbito privado en organizaciones estatales.

Con un alcance exploratorio se ha procedido a relevar la bibliografía inicialmente seleccionada. El desarrollo doctrinario en torno a los indicadores de medición de gestión expone las dificultades, factores a considerar en el diseño y principios que facilitan su adopción en ámbitos públicos. Asimismo, el CMI al integrar los mencionados indicadores en un documento único en base a la estrategia organizacional predefinida, mejora el entendimiento, el compromiso de todos los grupos de interés y que se proyecta como una herramienta válida para la rendición de cuentas del accionar estatal. Claro está, con las necesarias adaptaciones que exhaustivamente comparten en su investigación Bastidas & Feliu (2003) y Guzmán (2004).

En base al abordaje preliminar realizado, queda camino por recorrer en cuanto al seguimiento doctrinario de esta temática en periodos más recientes temporalmente hablando, la aplicación práctica de estas herramientas en nuestro país y la medición del impacto en la comunidad a la que se intenta satisfacer con la información que aquí nos ocupa, todas las cuales serán lineamientos de trabajo para próximos estudios.

Referencias Bibliográficas

- Abramovich, V., & Pautassi, L. (2006). Dilemas actuales en la resolución de la pobreza. El aporte del enfoque de derechos. ***Ponencia presentada en el Seminario "Los Derechos Humanos y las políticas públicas para enfrentar la pobreza y la desigualdad", Buenos Aires, UNESCO, Secretaría de Derechos Humanos y Universidad Nacional Tres de Febrero, 12.***
- Ale, M. A. (2001). ***Manual de contabilidad gubernamental.*** Macchi.
- Bastidas, E. L., Caldera, J., & Aparicio, Y. V. (2001). Factores a considerar en el diseño de indicadores de gestión para empresas públicas. In ***Cruzando fronteras: tendencias de contabilidad directiva para el siglo XXI: actas VII Congreso Internacional de Costos y II Congreso de la Asociación Española de Contabilidad Directiva.*** (p. 304). Servicio de Publicaciones.
- Bastidas, E. L., & Feliu, V. M. R. (2003). Una Aproximación a las implicaciones del Cuadro de Mando Integral en las Organizaciones del Sector Público. ***Compendium: revista de investigación científica,*** (11), 23-41.
- Carmona, S., Ezzamel, M., & Gutiérrez, F. (2006). Accounting history research: traditional and new accounting history perspectives. ***De Computis-Revista Española de Historia de la Contabilidad,*** 1(1), 24-53.
- Casella, C. L. G. (2001). ***Elementos para una teoría general de la contabilidad.*** La ley.
- Casella, C. L. G. (2012). Naturaleza de la Contabilidad. ***Contabilidad y Auditoría,*** (5), 26-Págs.
- Guzmán, C. A. (2004). Diseño y comunicación de instrumentos de medición del rendimiento en el marco de la nueva gestión pública. ***Spanish Journal of Finance***

- and Accounting/Revista Española de Financiación y Contabilidad*, 33(123), 991-1023.
- Guzmán, C. A. ALGUNAS REFLEXIONES ACERCA DE La reforma del presupuesto y del proceso de presupuestación ante la Nueva Gestión Pública.
- Herrscher, E. G. (2002). *Contabilidad y gestión: Un enfoque sistémico de la información para la acción*. Macchi.
- Las Heras, J. M. (1995). *Administración financiera gubernamental*. Eudecor.
- Las Heras, J.M. (2018). Estado Eficiente; Administración Financiera Gubernamental. *Un Enfoque Sistémico. 4ta Edición. Buenos Aires, Osmar D. Buyatti Librería Editorial*.
- Oficina del Alto Comisionado para los Derechos Humanos. (2017) *Haciendo realidad los derechos humanos a través de los presupuestos gubernamentales. Recuperado de* https://www.ohchr.org/Documents/Publications/RealizingHRThroughGovernmentBudgets_SP.pdf
- Kaplan, R.S. & Norton, D.P (2002). Cuadro de mando integral. Barcelona, Ediciones Gestión2000.
- Kaplan, R.S. & Norton, D.P (2016). Cómo utilizar el cuadro de mando integral para implantar y gestionar la estrategia. Barcelona, Ediciones Gestión2000.
- Quesado, P. R., Guzmán, B. A., & Rodrigues, L. L. (2012). El cuadro de mando integral en organizaciones públicas portuguesas: un análisis descriptivo. *Revista iberoamericana de contabilidad de gestión*, 10(19), 1-20.
- Rodríguez de Ramírez, M. D. C. (2002). La Contabilidad en crisis, planteos para su superación, el desarrollo de nuevos modelos. *Buenos Aires: Universidad de Buenos Aires, Facultad de Ciencias Económicas*.
- Villegas, H. B. (2001). *Curso de finanzas, derecho financiero y tributario*. Buenos Aires: Depalma.