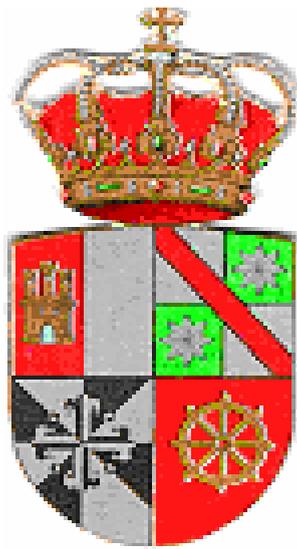


**UNIVERSIDAD DE CASTILLA LA MANCHA
FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS Y EMPRESARIALES
ÁREA DE ECONOMÍA FINANCIERA Y CONTABILIDAD**



**"LA CONTABILIDAD DE GESTIÓN EN LA ADMINISTRACIÓN
LOCAL: LOS SISTEMAS DE PRESTACIÓN DE LOS SERVICIOS
PÚBLICOS Y SU INFLUENCIA EN LA DETERMINACIÓN DE SUS
COSTES Y EVALUACIÓN DE RESULTADOS".**

Tesis doctoral de:

Rosario Pérez Morote

para optar al grado de Doctora

Dirigida por el catedrático Dr. D.

Francisco Javier QUESADA SÁNCHEZ

Albacete, 1999.

ABSTRAC

The effective and efficient use of resources has always been one of the main objectives that the Administration System established by any Public Entity must fulfill in order to satisfy the citizens' needs in an appropriate way.

In a sense, one of the reasons that has impelled us to begin this research is that in our opinion the current Public Administration Systems are not useful enough for decision making. The reason for this is that they essentially concentrate in the execution of the law and in the presentation of information with clear economic, financial and budgetary features.

Therefore, apart from a follow-up of the implementation of their budgets and the elaboration of the information included in their financial reports, the Public Entities should elaborate internal information. Such information would allow them to check the degree of execution of their objectives on a periodical basis and to analyze the cost of operation of the services they offer, as well as their yield or utility.

Consequently, the need to provide, in a Integrated Administration Model, the information that is required to carry out the planning, decision-making and control systems, granting a bigger autonomy to the public services' manager with regard to the political power, has been detected in a large part of the developed countries.

In a sense, the private sector will be, with certain shadings and adaptations, the main source from which its homonym, the public sector, will obtain the guiding principles that should impel the public administration to attain some representative entities of the Total Quality.

Since the public sector is heterogeneous, either if the number or kind of entities that constitute it are considered, this study will deal with the Local Administrations. More specifically, it will concentrate in the municipalities, because they represent the public entities which are closest to the citizens and because it is to them that the latter go to request, to receive, to consume and to present complaints regarding a great variety of public services.

ÍNDICE ANALÍTICO

	Pág.
Índice Analítico.....	I
Índice Sintético.....	XIII

PRESENTACIÓN	1
---------------------------	----------

PRIMERA PARTE: TRASLACIÓN DE LAS TÉCNICAS DE GESTIÓN A LA ACTIVIDAD PÚBLICA MUNICIPAL.

CAPÍTULO I: LA INFORMACIÓN CONTABLE PÚBLICA EN EL SUBSECTOR MUNICIPAL ESPAÑOL.

	Pág.
1. IMPORTANCIA ECONÓMICA Y ELEMENTOS INTEGRANTES DE LA ADMINISTRACIÓN LOCAL	25
1.1. Magnitud económica y social del Sector Público Local.....	26
1.2. Entes componentes de la Administración Local.....	29
1.3. Situación actual del Sector Público Local español.....	38
2. LA CONTABILIDAD PÚBLICA LOCAL.....	42
2.1. La Contabilidad Pública Local Tradicional.....	42
2.2. La Ley 39/88 reguladora de las Haciendas Locales y el nuevo modelo contable local.....	47
2.3. La Instrucción de contabilidad para la Administración Local y el Plan General Público adaptado a la Administración Local.....	49
2.4. La reforma del sistema contable local.....	52
3. LA CONTABILIDAD DE GESTIÓN PÚBLICA Y SU RELACIÓN CON LA CONTABILIDAD DE GESTIÓN PRIVADA	54
3.1. Rasgos de similitud y de divergencia entre administraciones locales y organizaciones empresariales.....	55
3.2. Necesidad de un Sistema de Contabilidad de Gestión. Razones que justifican su implantación.....	65

	Pág.
4. LA CONTABILIDAD DE GESTIÓN PÚBLICA EN ESPAÑA.....	73
4.1. Concepto y significado.....	73
4.2. Objetivos	80
4.3. Usuarios.....	87
4.4. Características cualitativas.....	88
5. EL GERENCIALISMO O NUEVA TENDENCIA DE LA GESTIÓN PÚBLICA LOCAL.....	91

CAPÍTULO II: LAS TÉCNICAS DE GESTIÓN EN LA CONSECUCCIÓN DE UNA ENTIDAD MUNICIPAL DE CALIDAD TOTAL.

1. ANÁLISIS DE LA PRÁCTICA CONTABLE INTERNA EN LA ADMINISTRACIÓN PÚBLICA EN ESPAÑA.....	92
1.1. Manual de Contabilidad de Costes para las Corporaciones Locales.....	94
1.2. Modelo de Contabilidad Analítica según el Grupo 9 del Plan General de Contabilidad Pública de 1983	106
1.3. Aplicaciones prácticas del Modelo del Grupo 9.....	120
1.3.1. Experiencias desarrolladas correspondientes al período 1984-1986	121
1.3.2. Experiencias desarrolladas correspondientes al período 1987-1992	124
1.3.2.1. Aplicaciones prácticas desarrolladas en algunos servicios del Ministerio de Economía y Hacienda. Servicios centrales y periféricos.....	125

1.3.2.2. Aplicaciones prácticas en algunos OO.AA. Especial referencia al Instituto Tecnológico Geominero de España	127
1.4. Proyecto CANOA (Contabilidad Analítica Normalizada para Organismos Autónomos)	133
	Pág.
2. OTRAS TÉCNICAS DE GESTIÓN EN EL MARCO DE LA ADMINISTRACIÓN LOCAL	146
2.1. Reingeniería de procesos	146
2.2. El coste objetivo (Target-costing).....	148
2.3. Sistemas de gestión ABC-ABM	150
2.4. Otras técnicas de gestión	158
3. HACIA LA MEJORA CONTINUA. LA CALIDAD TOTAL EN LA ADMINISTRACIÓN LOCAL	160
3.1. La Calidad Total integrada en la gestión	160
3.2. Objetivos perseguidos en el ámbito público local mediante la integración de la Calidad Total.....	165
3.2.1. Servicio al cliente.....	165
3.2.2. Reducción de costes.....	167
3.2.3. Lograr el compromiso de toda la organización.....	172
3.2.4. Otros objetivos	174
4. DISEÑO Y GESTIÓN DE LA CALIDAD TOTAL EN LA	

ADMINISTRACIÓN LOCAL.....	179
4.1. Necesidad de establecer un equilibrio entre las demandas ciudadanas y los recursos existentes.....	180
4.2. Valoración de la Calidad de los servicios públicos locales.....	194
4.3. Fallos e irregularidades que pueden presentarse en un proceso de Gestión de la Calidad en la Administración Local.....	194

SEGUNDA PARTE: EL SISTEMA DE GESTIÓN MUNICIPAL EN LOS SERVICIOS PÚBLICOS ADAPTADO A LA FORMA DE PRESTACIÓN Y A LA GENERACIÓN DE INGRESOS LOCALES.

CAPÍTULO III: EL SISTEMA DE GESTIÓN EN LAS ADMINISTRACIONES MUNICIPALES.

	Pág.
1. ELEMENTOS INTEGRANTES DEL SISTEMA DE GESTIÓN EN LAS ADMINISTRACIONES LOCALES	204

2.	ELEMENTOS NO FORMALES DE LA GESTIÓN LOCAL.....	207
2.1.	El entorno y su influencia en las actuaciones municipales.....	207
2.2.	La cultura organizativa y su influencia en la gestión.....	213
2.2.1.	Evolución.....	214
2.2.2.	Orientación al cliente-ciudadano	220
2.3.	El factor humano en la Administración Local.....	228
2.3.1.	Evolución seguida por algunos países de la OCDE en la política de personal.....	241
2.3.2.	Desarrollo de la gestión de personal en la Administración Local Española	257 257
3.	ELEMENTOS FORMALES DE LA GESTIÓN LOCAL.....	
3.1.	Plan Estratégico Municipal.....	268
3.2.	Estructura organizativa: Los centros de responsabilidad en las entidades locales.....	272 274
3.2.1.	Presupuestos por centros de responsabilidad	275
3.2.2.	Gestión en los centros de responsabilidad	
3.2.3.	Control y Auditoría en los centros de responsabilidad.....	275
3.2.3.1.	Control Interno de los centros de responsabilidad....	
3.2.3.2.	El Control Externo en las Corporaciones Locales	284

**CAPÍTULO IV: FORMAS DE PRESTACIÓN Y FINANCIACIÓN DE LOS
SERVICIOS PÚBLICOS LOCALES: INFLUENCIA SOBRE LA
GESTIÓN Y EL CONTROL MUNICIPAL.**

Pág.

1.	ESFERA DE ACTUACIÓN DE LA GESTIÓN Y EL CONTROL MUNICIPAL: LOS SERVICIOS PÚBLICOS LOCALES.....	288
2.	EL CARÁCTER EMPRESARIAL DE LA FUNCIÓN LOCAL: FORMAS DE PRESTACIÓN DE LOS SERVICIOS LOCALES	302
2.1.	La gestión directa	303
2.2.	La gestión indirecta.....	312
3.	INGRESOS PÚBLICOS LOCALES.....	323
4.	REGULACIÓN Y TRATAMIENTO JURÍDICO DE LAS TASAS Y PRECIOS PÚBLICOS EN ESPAÑA.....	331
4.1.	Aspectos jurídicos	332
		334
4.2.	Aspectos económicos.....	342
5.	CARACTERÍSTICAS GENERALES DEL MODELO DE GESTIÓN Y CONTROL DE LOS SERVICIOS PÚBLICOS LOCALES	
5.1.	Desarrollo de la etapa de Gestión. Descripción general y metodología para el cálculo del coste de prestación de los servicios públicos locales.....	343
5.2.	El Control en la esfera de la Gestión Municipal.....	348
5.2.1.	Indicadores técnicos y económicos aplicables a la gestión de los servicios locales	349
5.2.2.	Otras técnicas para medir la eficiencia en la prestación de servicios locales.....	354
5.3.	Influencia en la Planificación Local.....	357

TERCERA PARTE: ANÁLISIS DE LA GESTIÓN DE LOS SERVICIOS MUNICIPALES DESDE UNA CONSIDERACIÓN ESTRATÉGICA Y EVALUACIÓN

DE LA ACTIVIDAD REALIZADA.

CAPÍTULO V: GESTIÓN DE COSTES Y DETERMINACIÓN DE INGRESOS MUNICIPALES: PROPUESTA DE UN MODELO BASADO EN LA CADENA DE VALOR DE LOS SERVICIOS LOCALES.

	Pág.
1. DELIMITACIÓN DE LOS CENTROS DE COSTE EN EL ENTE MUNICIPAL.....	364
2. DELIMITACIÓN Y TRATAMIENTO DE LAS CLASES DE COSTE	380
2.1. Las clases de coste en prestación directa.....	380
2.1.1. Costes externos e internos	386
2.1.2. Costes clasificados en función de su naturaleza	386
2.1.3. Costes directos e indirectos	405
2.1.4. Costes variables y fijos	407
2.1.5. Costes controlables y no controlables	407
2.1.6. Costes de calidad y no calidad.....	408
2.2. LAS CLASES DE COSTE EN CONCESIÓN ADMINISTRATIVA	
2.2.1. Costes externos e internos	410
2.2.2. Costes clasificados en función de su naturaleza	411
2.2.2.1. Costes relacionados con el canon recibido por el ente local	412
	413
2.2.2.2. Costes de oportunidad.....	415
2.2.2.3. Costes relacionados con el inmovilizado revertible ...	
2.2.2.3.1. Naturaleza de los activos revertibles .	417
	420
	Pág.

2.2.2.3.2.	Naturaleza del fondo de reversión y de las cuotas imputables para su constitución.....	423
3.	IMPUTACIÓN DE LAS CLASES DE COSTE A LAS ACTIVIDADES.....	436
3.1.	Determinación del coste del servicio público local en prestación directa y su repercusión en el cálculo de ingresos.....	438
3.2.	Determinación del coste del servicio público local en concesión administrativa y su repercusión en el cálculo de ingresos.....	441
4.	ESTADOS COMPARATIVOS DE COSTES EN FUNCIÓN DEL MODO DE PRESTACIÓN DEL SERVICIO PÚBLICO LOCAL.....	442
4.1.	Diferencias en cuanto a elementos de coste	442
4.2.	Diferencias en cuanto a actividades	447
4.3.	Matizaciones acerca de la influencia, en la valoración de determinados activos, de las distintas formas de gestión de servicios locales.....	454
5.	ANÁLISIS Y DESARROLLO DE LA CADENA DE VALOR DE LOS SERVICIOS PÚBLICOS LOCALES.....	456
5.1.	Servicio de Recogida, Eliminación y Aprovechamiento de Residuos Sólidos.....	456
5.1.1.	Descripción del servicio.....	456
5.1.2.	Actividades de prestación propiamente dichas que integran el servicio.....	466
5.1.2.1.	Actividades que integran el Servicio de Recogida de Residuos Domiciliarios	466
5.1.2.2.	Actividades que integran el Servicio de Recogida Selectiva de Residuos.....	470

5.1.2.3. Prestación directa e indirecta del Servicio de Recogida de Residuos Domiciliarios	471
5.1.2.4. Prestación directa e indirecta del Servicio de Recogida Selectiva de Residuos	475
5.2. Servicio de Limpieza Viaria.....	480
5.2.1. Descripción del servicio	480
5.2.2. Actividades propiamente dichas que integran el servicio.....	485
5.2.2.1. Servicio de Limpieza Viaria de frecuencia diaria.....	
5.2.2.2. Servicio de Limpieza Viaria en situaciones especiales	485
5.2.2.3. Prestación directa e indirecta del servicio de Limpieza Viaria	489
	490
5.3. Servicio de Saneamiento de Aguas Residuales.....	494
5.3.1. Descripción del servicio	
5.3.2. Actividades propiamente dichas que componen el servicio....	494
	500
5.3.2.1. Prestación directa e indirecta del servicio de Saneamiento de Aguas Residuales	506
5.4. Servicio de Suministro y Abastecimiento de Agua.....	512
5.4.1. Descripción del servicio	512
5.4.2. Actividades de prestación propiamente dichas que integran el servicio	515
5.4.2.1. Prestación directa e indirecta del Servicio de Suministro y Abastecimiento de Agua	518
6. MODELO SUPLEMENTARIO DE COSTES DE OPORTUNIDAD	523

CAPÍTULO VI: EL CONTROL Y LA EVALUACIÓN MUNICIPAL: INFORMES E INDICADORES TÉCNICOS Y ECONÓMICOS.

	Pág.
1. PRESENTACIÓN DE LA INFORMACIÓN PARA LA OBTENCIÓN DEL CÁLCULO DEL COSTE DEL SERVICIO MUNICIPAL EN PRESTACIÓN DIRECTA.....	515
1.1. Informes de registro de los factores de costes.....	516
1.2. Informes relacionados con el cálculo del coste de las actividades y del servicio.....	543
1.3. Informes relacionados con los centros de coste delimitados en la entidad local.....	549
1.4. Informes relacionados con la financiación del servicio	551
2. PRESENTACIÓN DE LA INFORMACIÓN PARA LA OBTENCIÓN DEL CÁLCULO DEL COSTE DEL SERVICIO MUNICIPAL EN CONCESIÓN ADMINISTRATIVA.....	554
2.1. Informes de registro de los factores de coste	555
2.2. Informes de registro relacionados con las actividades y el servicio	564
2.3. Informes relacionados con la financiación del servicio	565
3. APLICACIÓN DE LOS INDICADORES DE GESTIÓN A LA ACTIVIDAD PÚBLICA LOCAL.....	566
3.1. Indicadores de economicidad de los factores productivos.....	567
3.1.1. De las operaciones relacionadas con la cantidad física consumida.....	567
3.1.2. De las operaciones relacionadas con el precio de adquisición	569
3.1.3. De las operaciones relacionadas con la calidad técnica	570
3.1.4. De las operaciones relacionadas con el momento de tiempo en que fueron adquiridos.....	571

	Pág.
3.2. Indicadores de eficiencia.....	571
3.2.1. Del Servicio de Recogida de Residuos Domiciliarios de carácter orgánico y Recogida Selectiva de Residuos.....	571
3.2.2. Del Servicio de Limpieza Viaria	573
3.2.3. Del Servicio de Saneamiento de Aguas Residuales	573
3.2.4. Del Servicio de Suministro y Abastecimiento de Agua	574
3.3. Indicadores de eficacia	576
3.3.1. Del Servicio de Recogida de Residuos Domiciliarios	577
3.3.2. Del Servicio de Limpieza viaria	578
3.3.3. Del Servicio de Saneamiento de Aguas Residuales	579
3.3.4. Del Servicio de Suministro y Abastecimiento de Agua	581
4. EL CUADRO DE MANDO EN EL CONTROL DE LA GESTIÓN DE LOS SERVICIOS LOCALES.....	583

ANEXO: APLICACIÓN DEL SISTEMA DE GESTIÓN PROPUESTO A LAS ADMINISTRACIONES MUNICIPALES.

1. OBJETIVOS DE LA INVESTIGACIÓN	585
2. CONSIDERACIONES SOBRE LA MUESTRA.....	586
3. INFORMACIÓN RECOGIDA DE CADA MUNICIPIO PARA LA VERIFICACIÓN DEL SISTEMA DE GESTIÓN PROPUESTO.....	589
3.1. Información general sobre los municipios.....	590
3.2. Existencia, titularidad, forma de gestión y financiación del servicio municipal	593
3.3. Grado de integración y valoración de la Calidad Total en la gestión.....	594
3.4. Análisis de la gestión y la cadena de valor de los servicios municipales	597
3.5. Indicadores económicos de gestión.....	599

Pág.

4. ANÁLISIS Y COMPARACIÓN DE LAS INFORMACIONES OBTENIDAS DE CADA MUNICIPIO EN RELACIÓN AL SISTEMA DE GESTIÓN.....	600
4.1. Información general sobre los municipios.....	600
4.2. Existencia, titularidad, forma de gestión y financiación del servicio municipal	604
4.3. Grado de integración y valoración de la Calidad Total en la gestión.....	622
4.4. Análisis de la gestión y cadena de valor de los servicios municipales.....	645
4.5. Indicadores económicos de gestión.....	652
4.5.1. Indicadores de Economicidad.....	653
4.5.2. Indicadores de Eficiencia	655
4.5.3. Indicadores de Eficacia.....	656
4.5.3.1. Ámbito interno	657
4.5.3.2. Ámbito externo	660
5. CONCLUSIONES GENERALES SOBRE EL ESTUDIO REALIZADO	666
6. MUNICIPIOS ESTUDIADOS.....	679
RESUMEN Y CONCLUSIONES GENERALES.....	683
BIBLIOGRAFÍA CONSULTADA.....	703

ÍNDICE SINTÉTICO

PRIMERA PARTE: TRASLACIÓN DE LAS TÉCNICAS DE GESTIÓN A LA ACTIVIDAD PÚBLICA MUNICIPAL

CAPÍTULO I: LA INFORMACIÓN CONTABLE PÚBLICA EN EL SUBSECTOR MUNICIPAL ESPAÑOL.

	Pág.
1. IMPORTANCIA ECONÓMICA Y ELEMENTOS INTEGRANTES DE LA ADMINISTRACIÓN LOCAL	25
2. LA CONTABILIDAD PÚBLICA LOCAL.....	42
3. LA CONTABILIDAD DE GESTIÓN PÚBLICA Y SU RELACIÓN CON LA CONTABILIDAD DE GESTIÓN PRIVADA	54
4. LA CONTABILIDAD DE GESTIÓN PÚBLICA EN ESPAÑA	73
5. EL GERENCIALISMO O NUEVA GESTIÓN PÚBLICA LOCAL	91

CAPÍTULO II: LAS TÉCNICAS DE GESTIÓN EN LA CONSECUCCIÓN DE UNA ENTIDAD MUNICIPAL DE CALIDAD TOTAL.

	Pág.
1. ANÁLISIS DE LA PRÁCTICA CONTABLE INTERNA EN LA ADMINISTRACIÓN PÚBLICA EN ESPAÑA.....	92
2. OTRAS TÉCNICAS DE GESTIÓN EN EL MARCO DE LA ADMINISTRACIÓN LOCAL	146
3. HACIA LA MEJORA CONTINUA. LA CALIDAD TOTAL EN LA ADMINISTRACIÓN LOCAL.....	160
4. DISEÑO Y GESTIÓN DE LA CALIDAD TOTAL EN LA ADMINISTRACIÓN LOCAL	179

**SEGUNDA PARTE: EL SISTEMA DE GESTIÓN MUNICIPAL EN LOS
SERVICIOS PÚBLICOS ADAPTADO A LA FORMA DE PRESTACIÓN Y A LA
GENERACIÓN DE INGRESOS LOCALES.**

**CAPÍTULO III: EL SISTEMA DE GESTIÓN EN LAS ADMINISTRACIONES
MUNICIPALES.**

	Pág.
1. ELEMENTOS INTEGRANTES DEL SISTEMA DE GESTIÓN EN LAS ADMINISTRACIONES LOCALES	204
2. ELEMENTOS NO FORMALES DE LA GESTIÓN LOCAL.....	207
3. ELEMENTOS FORMALES DE LA GESTIÓN LOCAL.....	257

**CAPÍTULO IV: FORMAS DE PRESTACIÓN Y FINANCIACIÓN DE LOS
SERVICIOS PÚBLICOS LOCALES: INFLUENCIA SOBRE LA
GESTIÓN Y EL CONTROL MUNICIPAL.**

	Pág.
1. ESFERA DE ACTUACIÓN DE LA GESTIÓN Y EL CONTROL MUNICIPAL: LOS SERVICIOS PÚBLICOS LOCALES.....	288
2. EL CARÁCTER EMPRESARIAL DE LA FUNCIÓN LOCAL: FORMAS DE PRESTACIÓN DE LOS SERVICIOS LOCALES	302
3. INGRESOS PÚBLICOS LOCALES.....	323
4. REGULACIÓN Y TRATAMIENTO JURÍDICO DE LAS TASAS Y PRECIOS PÚBLICOS EN ESPAÑA.....	331
5. CARACTERÍSTICAS GENERALES DEL MODELO DE GESTIÓN Y CONTROL DE LOS SERVICIOS PÚBLICOS LOCALES	342

**TERCERA PARTE: ANÁLISIS DE LA GESTIÓN DE LOS SERVICIOS
MUNICIPALES DESDE UNA CONSIDERACIÓN ESTRATÉGICA Y
EVALUACIÓN DE LA ACTIVIDAD REALIZADA.**

**CAPÍTULO V: GESTIÓN DE COSTES Y DETERMINACIÓN DE INGRESOS
MUNICIPALES: PROPUESTA DE UN MODELO BASADO EN LA
CADENA DE VALOR DE LOS SERVICIOS LOCALES.**

	Pág.
1. DELIMITACIÓN DE LOS CENTROS DE COSTE EN EL ENTE MUNICIPAL.....	364
2. DELIMITACIÓN Y TRATAMIENTO DE LAS CLASES DE COSTE	380
3. IMPUTACIÓN DE LAS CLASES DE COSTE A LAS ACTIVIDADES.....	436
4. ESTADOS COMPARATIVOS DE COSTES EN FUNCIÓN DEL MODO DE PRESTACIÓN DEL SERVICIO PÚBLICO LOCAL	442
5. ANÁLISIS Y DESARROLLO DE LA CADENA DE VALOR DE LOS SERVICIOS PÚBLICOS LOCALES.....	456
6. MODELO SUPLEMENTARIO DE COSTES DE OPORTUNIDAD	523

**CAPÍTULO VI: EL CONTROL Y LA EVALUACIÓN MUNICIPAL: INFORMES E
INDICADORES TÉCNICOS Y ECONÓMICOS.**

Pág.

1. PRESENTACIÓN DE LA INFORMACIÓN PARA LA OBTENCIÓN DEL CÁLCULO DEL COSTE DEL SERVICIO MUNICIPAL EN PRESTACIÓN DIRECTA.....	515
2. PRESENTACIÓN DE LA INFORMACIÓN PARA LA OBTENCIÓN DEL CÁLCULO DEL COSTE DEL SERVICIO MUNICIPAL EN CONCESIÓN ADMINISTRATIVA.....	554
3. APLICACIÓN DE LOS INDICADORES DE GESTIÓN A LA ACTIVIDAD PÚBLICA LOCAL.....	566
4. EL CUADRO DE MANDO EN EL CONTROL DE LA GESTIÓN DE LOS SERVICIOS LOCALES.....	583

ANEXO: APLICACIÓN DEL SISTEMA DE GESTIÓN PROPUESTO A LAS ADMINISTRACIONES MUNICIPALES

	Pág.
1. OBJETIVOS DE LA INVESTIGACIÓN	585
2. CONSIDERACIONES SOBRE LA MUESTRA.....	586
3. INFORMACIÓN RECOGIDA DE CADA MUNICIPIO PARA LA VERIFICACIÓN DEL SISTEMA DE GESTIÓN PROPUESTO.....	589
4. ANÁLISIS Y COMPARACIÓN DE LAS INFORMACIONES OBTENIDAS DE CADA MUNICIPIO EN RELACIÓN AL SISTEMA DE GESTIÓN.....	600
5. CONCLUSIONES GENERALES SOBRE EL ESTUDIO REALIZADO	666
6. MUNICIPIOS ESTUDIADOS.....	679

RESUMEN Y CONCLUSIONES GENERALES.....	Pág.
	683
BIBLIOGRAFÍA CONSULTADA.....	703

PRESENTACIÓN

La utilización de los recursos de forma eficaz y eficiente se ha constituido siempre como uno de los principales objetivos que, el Sistema de Gestión instalado en cualquier Entidad Pública, debe cumplir para satisfacer de forma adecuada las necesidades de los ciudadanos. En este sentido, una de las razones que nos ha impulsado a iniciar este trabajo reside en la insuficiencia que, a nuestro juicio, ofrecen los Sistemas de Gestión Públicos actuales para ser útiles en la toma de decisiones, debido a que los mismos se encuentran centrados principalmente en el cumplimiento de la Legalidad y en la presentación de información con marcado carácter económico-financiero y presupuestario. Así pues, además de un seguimiento de la ejecución del presupuesto y la realización de la información comprendida en los Estados Financieros, es necesario que las Entidades Públicas elaboren una información interna que les permita comprobar periódicamente el grado de cumplimiento de los objetivos, analizar el coste de funcionamiento de los servicios, así como, el rendimiento o utilidad de los mismos.

De esta forma, se ha detectado en gran parte de los países desarrollados la necesidad de proporcionar, en un Modelo Integrado de Gestión, información necesaria para llevar a cabo la planificación, la toma de decisiones y el control, concediendo una mayor autonomía al gestor de los servicios públicos con respecto al poder político. Dicha autonomía de gestión tiene como consecuencia la posibilidad de utilización de todas aquellas técnicas que resulten útiles para cumplir los objetivos establecidos. En este sentido, será el Sector Privado, con las oportunas matizaciones y adaptaciones, la principal fuente dónde se suministrará su homónimo, el Sector Público, para obtener, así, los principios rectores que deben impulsar a la gestión pública a la consecución de unas entidades representativas de la Calidad Total.

Dada la gran heterogeneidad que presenta el Sector Público, en cuanto al número y tipología de entidades que lo componen, creímos conveniente delimitar el ámbito de análisis a un marco más reducido. En este sentido, optamos por circunscribirnos al entorno de las Administraciones Locales y, dentro de éstas a los municipios, debido a que representan la configuración pública más cercana a los individuos y a ellos se acude para solicitar, recibir, consumir y presentar disconformidades, ante una gran oferta de servicios públicos. Relacionados con la gestión en la empresa privada, hemos podido contar con algunos trabajos realizados en la

Universidad de Castilla-La Mancha, por ejemplo, las tesis doctorales de la Dra. D^a María Ángela Jiménez Montañés: "Competitividad y costes de la calidad en el ámbito de la contabilidad de gestión" y del Dr. D. Ángel Tejada Ponce: "La gestión y el control socio-económico de las interacciones empresa-medio ambiente. Contribuciones de la Contabilidad a la gestión sostenible de la empresa" ambas dirigidas por el Dr. D. Francisco Javier Quesada Sánchez. Con estos precedentes, hemos creído interesante ver cómo algunas de las técnicas de gestión analizadas podrían ser instauradas en la gestión pública local que, si bien presentan una fenomenología económica-financiera común a las entidades privadas, no implican una traslación de forma inmediata, sino que requieren de ciertas matizaciones y adaptaciones, como consecuencia de las peculiaridades que identifican a las entidades públicas en general y a las municipales en particular.

En este sentido, los objetivos o principales puntos sobre los que este trabajo ha pretendido ahondar y profundizar, pueden sintetizarse, entre otros, en:

- Destacar como principales objetivos a alcanzar por el Sistema Contable Público su capacidad para determinar el coste de prestación de los servicios municipales; relacionar con dicho importe los ingresos públicos que deben financiarlos; proporcionar la información útil y oportuna para la toma de decisiones, siendo una de ellas la elección de la forma de gestión administrativa del servicio local; y llevar a cabo el enjuiciamiento de la gestión municipal en términos de economicidad, eficiencia y eficacia.
- Poner de manifiesto la insuficiencia de los Sistemas Contables actuales para cumplir los objetivos anteriores y mostrar, por tanto, la necesidad de que el Sistema de Gestión y la Contabilidad de Gestión, como instrumento de aquel, proporcionen las armas necesarias para obtenerlos.
- Ver cuál ha sido la evolución de la práctica contable interna en nuestro país y pretender no limitarnos al objetivo de los modelos convencionales de coste, incorporando, así, nuevas técnicas de gestión importadas del sector privado, como por ejemplo: Reingeniería de Procesos, Target-Cost, Sistemas ABC-ABM, etc., que, no de forma excluyente, sino complementaria, colaboren en la consecución de un Ayuntamiento de Calidad Total.
- Analizar los procedimientos y consideraciones que la entidad local debe cumplir para ser considerada como de Calidad Total, pasando, para ello, por el diseño del Sistema de Calidad Total del Ayuntamiento, siendo una de sus principales etapas el análisis de las

demandas de los ciudadanos.

- Configurar el Sistema de Gestión Municipal, una vez analizadas las demandas ciudadanas, que desemboque en una Mejora Continua de la gestión.

- Definición de los elementos que deben conformar dicho Sistema de Gestión centrándonos en aquéllos de carácter formal y no formal dentro de la corporación.

- Desarrollar las etapas de Gestión y Control en los servicios públicos municipales, haciendo hincapié en:

- a) La influencia del modo de gestión administrativo elegido por el gestor local para llevar a cabo la prestación del servicio, teniendo especial repercusión en la determinación de los conceptos de coste, de las actividades que van a intervenir en la configuración de la cadena de valor del servicio y en las matizaciones en cuanto a la utilización de determinados criterios de valoración de activos.

- b) Propuesta de un criterio de determinación de tasas y precios públicos basado no en su naturaleza jurídica, sino en la naturaleza funcional de las actividades que integran el servicio local.

- c) Diseño de una serie de informes e indicadores de carácter técnico y económico que permitan al gestor evaluar la prestación realizada, teniendo en cuenta la forma gestora administrativa del servicio.

Para lograr estos objetivos, el trabajo se ha estructurado en tres partes incluyendo las dos primeras dos capítulos y, la tercera dos capítulos y un anexo. De esta forma, el contenido de cada uno de ellos se resume a continuación:

En **la primera parte** hemos intentado enmarcar el ámbito del trabajo definiendo los principales rasgos económicos y contables, tanto desde una perspectiva externa como interna, de las entidades locales. En este sentido, los dos capítulos que la componen se refieren a:

- El *capítulo primero* titulado "**La Información Contable Pública en el Subsector Municipal Español**", trata de describir el conjunto de entidades que componen la Administración Local en nuestro país, así como, la normativa contable que regula sus operaciones económico-financieras. Del análisis realizado, que abarca desde la Contabilidad Tradicional Local hasta el marco contable actual, se desprende la necesidad de reformar los outputs informativos para cumplir los objetivos que la regulación

normativa de las entidades locales impone en la gestión pública. Ante esta necesidad de reforma, se realza el papel que la Contabilidad de Gestión debe cumplir en el entorno municipal como herramienta básica del Sistema de Gestión, inspirándonos en las Nuevas Tendencias de Gestión Pública incipientes en algunos países desarrollados. Dichas tendencias resaltan como principios básicos de la gestión, en estas entidades, técnicas utilizadas previamente en el Sector Privado.

- En el *capítulo segundo* titulado "**Las técnicas de gestión en la consecución de una Entidad Municipal de Calidad Total**", se analiza el desarrollo de las distintas manifestaciones, en Contabilidad Analítica, que han tenido lugar en nuestro país, estando representadas por el "Manual de Costes para las Corporaciones Locales" presentado por el Instituto de Estudios para la Administración Local en 1976, el "Grupo 9 de Contabilidad Analítica del PGC de 1983", las distintas aplicaciones prácticas de dicho Grupo 9 y, por último, la propuesta planteada por la Intervención General de la Administración del Estado al elaborar el "Proyecto de Contabilidad Analítica Normalizada para Organismos Autónomos, (Proyecto CANOA)". De dicho análisis se desprende que, en el ámbito municipal, son escasas las manifestaciones de Sistemas Informativos de Gestión, existiendo multitud de dificultades para ponerlos en práctica y, como modelos tradicionales de Contabilidad de Costes, persiguiendo como principal objetivo el cálculo de costes y resultados. En este sentido, proponemos que el objetivo final por el que debe trabajar la Contabilidad de Gestión al igual que las demás técnicas de gestión existentes, venga representado por la consecución de un Ayuntamiento de Calidad Total. Así, se analiza cómo distintas técnicas de gestión, con sus ventajas e inconvenientes, pueden ayudar a la consecución del mismo, haciendo especial hincapié en la Reingeniería de Procesos, en el Coste-Objetivo y en los Sistemas ABC-ABM. Dichas técnicas deben ayudar al Sistema de Gestión, definido como de Calidad Total, para adaptar las necesidades de los ciudadanos a los recursos existentes, detectando los principales fallos e irregularidades que pueden aparecer en dicho proceso.

En la **segunda parte** de este trabajo definimos los elementos que deben integrar el Sistema de Gestión Municipal al que hemos hecho referencia en el capítulo anterior, y sobre el que la Contabilidad de Gestión debe actuar, teniendo como punto de mira la satisfacción de las necesidades del ciudadano, siempre desde una perspectiva de Mejora Continua. Así, el contenido de los dos capítulos que la componen se centra en:

- El *capítulo tercero* titulado "**El Sistema de Gestión en las Administraciones Municipales**", desarrolla los elementos sobre los que el Sistema Informativo de Gestión debe actuar. De esta forma, se clasifican dichos elementos en función del grado de controlabilidad que el gestor público pueda tener sobre ellos, distinguiendo dos grupos. En el primero, se identifican aquellos elementos no formales o no controlables, sobre los que el Sistema Informativo de Gestión debe suministrar información, aunque ésta no sea de tipo cuantitativo. Así, se analiza la influencia del Entorno Socio-Económico, de la Cultura Organizativa y del comportamiento del Factor Humano en la entidad local. En el segundo grupo, se enmarcan aquellos elementos sobre los que el gestor municipal tiene mayor capacidad de control, delimitando como elementos formales del Sistema de Gestión, la Estructura Organizativa y el Plan Estratégico Municipal.

El análisis de la estructura organizativa permite configurar la entidad local como un conjunto de centros de responsabilidad, cuyas funciones van a estar en consonancia con el nivel de actuación en el que estén ubicados, para llevar a cabo el diseño del Plan Estratégico Municipal. Dichas funciones se constituyen en tres etapas básicas representadas por la Planificación, la Gestión y el Control local. En este sentido, el Sistema Informativo de Gestión debe presentar información, ya sea de tipo cuantitativo o cualitativo, en cada uno de dichos niveles. No obstante, considerando que el primer eslabón en la elaboración del Plan Estratégico pasa por la identificación de las necesidades ciudadanas, a las que ya hemos hecho referencia en el capítulo anterior y, por la formulación de los objetivos a largo plazo, teniendo en cuenta, además, la autonomía de gestión por la que hemos abogado, en el capítulo primero, entre el poder político y los gestores locales, pensamos que el nivel de actuación del gestor local debe arrancar de las metas fijadas a largo plazo por el poder político plasmadas en Planes de Actuación a medio y corto plazo. En este sentido, centraremos el desarrollo de los capítulos siguientes en las dos últimas etapas del Plan Estratégico Municipal, profundizando en cómo los gestores municipales pueden ayudar, mediante el desglose de la etapa de Gestión, a la realización de forma económica, eficiente y eficaz de las metas establecidas en la etapa de Planificación por los representantes políticos, e informar, en la etapa de Control, sobre el grado de consecución de las mismas.

- En el *capítulo cuarto* titulado "**Formas de Prestación y Financiación de los Servicios Públicos Locales: Influencia sobre la Gestión y el Control Municipal**",

se proponen las connotaciones básicas que deben, a nuestro juicio, describir la Gestión y el Control Municipal, teniendo en cuenta algunas variables que en el ámbito local tienen importantes repercusiones en la prestación de los servicios públicos. En este sentido, las variables seleccionadas han sido: la forma administrativa de gestión del servicio que haya elegido el responsable local, y la fuente de financiación utilizada para llevarlo a cabo. Con respecto a la primera variable, se distinguen aquellos servicios gestionados directamente por el Ayuntamiento de aquéllos otros en los que el riesgo resultante de la gestión es asumido por un particular, nos referimos al caso de la gestión indirecta y, dentro de ésta, a la que reviste la representación más usual dentro de la dinámica local, la concesión administrativa. Con respecto a la segunda variable, se distinguen aquellos servicios que no presentan una financiación afectada al coste de los mismos, siendo financiados con ingresos globales consignados previamente en el Presupuesto de las Corporaciones Locales, de aquéllos otros en los que los ingresos públicos guardan una relación directa con los costes generados para su consecución, nos referimos, en este último caso, a los ingresos públicos que revisten las figuras jurídicas de tasas y precios públicos. En nuestra opinión, ambas variables van a ser condicionantes en el diseño de las etapas de Gestión y de Control, a las que venimos haciendo referencia.

Imputación, teniendo en cuenta, en cada una de ellas, la influencia de las dos variables definidas, dando como resultado la valoración del coste de prestación del servicio municipal, en cualquiera de las dos formas gestoras seleccionadas, configurado como la agregación del coste imputado en las actividades que componen la cadena de valor de dicho servicio. En este sentido, se definen tres niveles de actividades atendiendo a su carácter funcional, que servirá de base para proponer un criterio de formulación de tasas y precios públicos, con el intento de subsanar las lagunas teóricas que, a nuestro juicio, entraña el criterio jurídico en el que se sustentan.

Con respecto a la etapa de Control, se ponen de manifiesto las características generales de los instrumentos que se van a utilizar para llevar a cabo la valoración de la gestión realizada. Dichos instrumentos consisten básicamente en la formulación de una serie de indicadores, clasificados en función de su naturaleza, que medirá la economicidad, eficiencia y eficacia obtenidas, así como, en el diseño de informes de carácter técnico y económico útiles tanto al gestor local en el caso de prestación directa, como al concesionario si la prestación es indirecta.

Para llevar a cabo la propuesta anterior, tanto en lo referente a la Gestión como al Control Municipal, ha sido necesario previamente analizar la esfera sobre la que dichas etapas van a actuar. Dicha esfera viene definida por el servicio público municipal y el conjunto de competencias adscritas al ámbito local. Ante la gran heterogeneidad presentada, se han seleccionado cuatro de estos servicios: Servicio de Recogida de Residuos Domiciliarios, Servicio de Limpieza Viaria, Servicio de Saneamiento de Aguas Residuales y Servicio de Suministro y Abastecimiento de Agua. El criterio elegido para efectuar dicha selección responde básicamente al carácter de esencialidad de los mismos en todos los municipios, independientemente del número de habitantes censados; a que todos son susceptibles de ser prestados directamente por la entidad local o mediante concesión administrativa y; a que con todos ellos se representan las distintas formas de financiación puestas de manifiesto. Con la selección establecida, se asientan las bases para llevar a cabo el desarrollo de la última parte de este trabajo.

La **tercera parte** de la tesis se compone de dos capítulos y un anexo. Los

capítulos quinto y sexto corresponden, respectivamente, al desarrollo de las etapas de Gestión y Control aplicables a los cuatro servicios seleccionados en el capítulo anterior. Con la realización del anexo, se ha pretendido contrastar los razonamientos teóricos propuestos a lo largo de este trabajo tomando, como referencia, los datos existentes para los municipios de nuestra Comunidad Autónoma, contenidos en la Dirección General para la Administración Local dependiente del Ministerio de Administraciones Públicas, recopilados mediante la formulación de la Encuesta de Infraestructuras y Equipamientos Locales, en todos los municipios menores de 50.000 habitantes censados en nuestro país.

- En el *capítulo quinto* titulado "**Gestión de costes y determinación de ingresos municipales: Propuesta de un Modelo basado en la cadena de valor de los servicios locales**", se profundiza en cada una de las etapas delimitadas, anteriormente constituidas, como los pilares básicos que todo Sistema Informativo de Gestión debe desarrollar. En primer lugar, se identifican los centros de coste, entendidos como centros de responsabilidad, que pueden delimitarse en la corporación municipal. Dichos centros clasificados en base a su carácter auxiliar o principal, serán los responsables de llevar a cabo los servicios que se les haya encomendado, eligiendo la forma gestora que para ello creen más conveniente. El criterio elegido para definir los centros de coste del Ayuntamiento, coincide con las funciones delimitadas en la clasificación funcional reflejada en la normativa presupuestaria de las Corporaciones Locales. Los lugares de coste establecidos llevarán a cabo los servicios que tengan atribuidos y, deberán informar sobre la gestión realizada. En base a ello, se propone un Modelo que represente dicha gestión influenciada por las dos variables que se han definido en el capítulo anterior. La primera de las etapas, Clasificación de los costes, recoge las diferentes manifestaciones de consumos de factores productivos, que tienen lugar en la gestión pública municipal, remarcando las principales diferencias que pueden surgir en la misma, en función de que la gestión se realice por el propio Ayuntamiento o por un concesionario. Las principales partidas que, en nuestra opinión, pueden definirse como puntos de divergencia en cuanto a su consideración o no como costes, en las dos formas gestoras seleccionadas, vienen representadas por los costes relacionados con el beneficio industrial del concesionario, el canon recibido por la entidad local, la dotación al fondo de reversión en el caso de existencia de activos revertibles y la consideración

del coste de los recursos propios. En la etapa de Localización, se deberá ubicar el consumo de los factores de coste en cada uno de los lugares de coste y, dentro de éstos, en los servicios en los que éste haya tenido lugar. En este sentido, dichos costes con la ejecución de la tercera de las etapas, Imputación, se distribuirán a cada una de las actividades causantes de los mismos. Así pues, se definen tres niveles de actividades correspondientes, a nuestro juicio, al desarrollo de la cadena de valor de los servicios municipales distinguiéndose entre: actividades previas; actividades de prestación propiamente dichas, de carácter principal y auxiliar y; actividades posteriores a la prestación del servicio. En este sentido, a pesar de que las actividades previas y posteriores pueden responder a fines y objetivos similares en cualquiera de los servicios prestados, presentan las principales diferencias como consecuencia de la forma gestora seleccionada. Por el contrario, creemos que las actividades de prestación propiamente dicha, son propias y características a cada servicio particular. De esta forma, se analizan las que componen la prestación de los cuatro servicios que fueron seleccionados en el capítulo anterior. Finalmente, se aboga por la determinación del coste de los servicios analizados en base al coste acumulado, una vez realizado el subreparto de los costes, en las actividades de carácter principal, remarcando las principales diferencias que, tanto a nivel de conceptos de coste como a nivel de definición de actividades, pueden presentarse en el caso de gestión directa o bien en el caso de gestión mediante concesión administrativa. Además, en base a dicha estructura, en el caso de que los servicios tengan una financiación afectada al coste, se plantea el cálculo de tasas y precios públicos, con el consiguiente análisis de la Cuenta de Pérdidas y Ganancias Analítica.

- En el *capítulo sexto* titulado "**El Control y la Evaluación Municipal: Informes e Indicadores Técnicos y Económicos**", se procede al desarrollo de la última de las etapas del Plan Estratégico Municipal. En primer lugar, se diseñarán los informes de carácter técnico y económico, referentes a costes, a actividades y a la financiación del servicio, que pueden ayudar al gestor público, en función de la forma de prestación administrativa seleccionada, a realizar un seguimiento de las etapas de Clasificación, Localización e Imputación definidas en el Modelo de gestión, pudiéndose comparar datos reales o a posteriori con datos presupuestados o a priori, con el consiguiente análisis de las desviaciones detectadas y su

repercusión en la etapa de Planificación. En segundo lugar, se elaborará una serie de indicadores tendentes a evaluar la economicidad, la eficiencia y la eficacia de la gestión realizada, aplicados a los cuatro servicios objeto de nuestro estudio. Dichos indicadores se integrarán en el Cuadro de Mando de la entidad municipal.

- En el *Anexo*, titulado "**Aplicación del Sistema de Gestión propuesto a las Administraciones Municipales**", tal y como se ha indicado anteriormente, se trata de poner de manifiesto las consideraciones teóricas que sobre las actuaciones públicas se han expuesto a lo largo de este trabajo. La muestra seleccionada engloba, para cada uno de los cuatro servicios establecidos, todos los municipios de la región Castellano-Manchega en sus cinco provincias, cuya población es inferior a 50.000 habitantes. En este sentido, hemos creído interesante aprovechar la información suministrada por la Encuesta de Infraestructura y Equipamientos Locales, elaborada a nivel de municipio y de núcleo de población, debido a que representa la única base de datos, contrastados y verificados, referentes a aspectos relacionados con la gestión de los servicios públicos municipales en nuestro país. De esta forma, en base a las consideraciones recogidas por dicha Encuesta, hemos elaborado un cuestionario adaptado al esquema desarrollado en este trabajo, con el propósito de comprobar en qué medida los datos existentes en la realidad, pueden garantizar las cuestiones teóricas que hemos diseñado, quedando muchas de ellas sin respuesta como consecuencia de la inexistencia de información. En este sentido, hemos querido dotar del mayor grado de pragmatismo posible a este trabajo, viendo cuál es la situación actual de la gestión de los servicios analizados, en base a las consideraciones teóricas que se han desarrollado a lo largo de esta tesis, resaltando los aspectos sobre los que, en nuestra opinión, el Sistema Informativo de Gestión de las entidades locales deberán ofrecer detalle. De esta forma, ha sido posible la identificación y contrastación de algunos mientras que, en otros, queda patente la insuficiencia de la información recabada.

Por último, se presentan las principales conclusiones a las que se ha llegado así como la relación de las principales fuentes bibliográficas consultadas que, a nuestro juicio, mejor han ayudado al desarrollo del contenido de esta Tesis Doctoral. Finalmente, hemos de señalar que a lo largo de este trabajo y con el ánimo de facilitar y clarificar la lectura del mismo, se han remarcado en **negrilla** aquellas consideraciones que hemos creído más relevantes en el desarrollo de la investigación.

PRIMERA PARTE:

**TRASLACIÓN DE LAS TÉCNICAS DE GESTIÓN A
LA ACTIVIDAD PÚBLICA MUNICIPAL**

CAPÍTULO I
LA INFORMACIÓN CONTABLE PÚBLICA EN EL
SUBSECTOR MUNICIPAL ESPAÑOL

Con respecto a la primera etapa, se proponen las características básicas que debe reunir un Modelo de Contabilidad de Gestión, para que sea útil al gestor local en la prestación de los servicios públicos municipales. Dicho modelo, en el que se aboga por una clara separación entre la estructura económica y financiera del servicio, reflejando los costes referentes a la financiación del mismo en un modelo suplementario de costes de oportunidad, pasa por la elaboración de las etapas clásicas de cualquier modelo de costes: Clasificación, Localización e Imputación, teniendo en cuenta, en cada una de ellas, la influencia de las dos variables definidas, dando como resultado la valoración del coste de prestación del servicio municipal, en cualquiera de las dos formas gestoras seleccionadas, configurado como la agregación del coste imputado en las actividades que componen la cadena de valor de dicho servicio. En este sentido, se definen tres niveles de actividades atendiendo a su carácter funcional, que servirán de base para proponer un criterio de formulación de tasas y precios públicos, con el intento de subsanar las lagunas teóricas que, a nuestro juicio, entraña el criterio jurídico en el que se sustentan.

Con respecto a la etapa de Control, se ponen de manifiesto las características generales de los instrumentos que se van a utilizar para llevar a cabo la valoración de la gestión realizada. Dichos instrumentos consisten básicamente en la formulación de una serie de indicadores, clasificados en función de su naturaleza, que medirán la economicidad, eficiencia y eficacia obtenidas, así como, en el diseño de informes de carácter técnico y económico útiles tanto al gestor local en el caso de prestación directa, como al concesionario si la prestación es indirecta.

Para llevar a cabo la propuesta anterior, tanto en lo referente a la Gestión como al Control Municipal, ha sido necesario previamente analizar la esfera sobre la que dichas etapas van a actuar. Dicha esfera viene definida por el servicio público municipal y el conjunto de competencias adscritas al ámbito local. Ante la gran heterogeneidad presentada, se han seleccionado cuatro de estos servicios: Servicio de Recogida de Residuos Domiciliarios, Servicio de Limpieza Viaria, Servicio de Saneamiento de Aguas Residuales y Servicio de Suministro y Abastecimiento de Agua. El criterio elegido para efectuar dicha selección responde básicamente al carácter de esencialidad de los mismos en todos los municipios, independientemente del número de habitantes censados; a que todos son susceptibles de ser prestados directamente por la entidad local o mediante concesión administrativa y; a que con todos ellos se representan las distintas formas de

financiación puestas de manifiesto. Con la selección establecida, se asientan las bases para llevar a cabo el desarrollo de la última parte de este trabajo.

La **tercera parte** de la tesis se compone de dos capítulos y un anexo. Los capítulos quinto y sexto corresponden, respectivamente, al desarrollo de las etapas de Gestión y Control aplicables a los cuatro servicios seleccionados en el capítulo anterior. Con la realización del anexo, se ha pretendido contrastar los razonamientos teóricos propuestos a lo largo de este trabajo tomando, como referencia, los datos existentes para los municipios de nuestra Comunidad Autónoma, contenidos en la Dirección General para la Administración Local dependiente del Ministerio de Administraciones Públicas, recopilados mediante la formulación de la Encuesta de Infraestructuras y Equipamientos Locales, en todos los municipios menores de 50.000 habitantes censados en nuestro país.

- En el *capítulo quinto* titulado "**Gestión de costes y determinación de ingresos municipales: Propuesta de un Modelo basado en la cadena de valor de los servicios locales**", se profundiza en cada una de las etapas delimitadas, anteriormente constituidas, como los pilares básicos que todo Sistema Informativo de Gestión debe desarrollar. En primer lugar, se identifican los centros de coste, entendidos como centros de responsabilidad, que pueden delimitarse en la corporación municipal. Dichos centros clasificados en base a su carácter auxiliar o principal, serán los responsables de llevar a cabo los servicios que se les haya encomendado, eligiendo la forma gestora que para ello crean más conveniente. El criterio elegido para definir los centros de coste del Ayuntamiento, coincide con las funciones delimitadas en la clasificación funcional reflejada en la normativa presupuestaria de las Corporaciones Locales. Los lugares de coste establecidos llevarán a cabo los servicios que tengan atribuidos y, deberán informar sobre la gestión realizada. En base a ello, se propone un Modelo que represente dicha gestión influenciada por las dos variables que se han definido en el capítulo anterior. La primera de las etapas, Clasificación de los costes, recoge las diferentes manifestaciones de consumos de factores productivos, que tienen lugar en la gestión pública municipal, remarcando las principales diferencias que pueden surgir en la misma, en función de que la gestión se realice por el propio Ayuntamiento o por un concesionario. Las principales partidas que, en nuestra opinión, pueden definirse como puntos de divergencia en cuanto a su consideración o no como costes, en las dos formas gestoras seleccionadas, vienen representadas por los costes relacionados con el beneficio industrial del concesionario, el

canon recibido por la entidad local, la dotación al fondo de reversión en el caso de existencia de activos revertibles y la consideración del coste de los recursos propios. En la etapa de Localización, se deberá ubicar el consumo de los factores de coste en cada uno de los lugares de coste y, dentro de éstos, en los servicios en los que éste haya tenido lugar. En este sentido, dichos costes con la ejecución de la tercera de las etapas, Imputación, se distribuirán a cada una de las actividades causantes de los mismos. Así pues, se definen tres niveles de actividades correspondientes, a nuestro juicio, al desarrollo de la cadena de valor de los servicios municipales distinguiéndose entre: actividades previas; actividades de prestación propiamente dichas, de carácter principal y auxiliar y; actividades posteriores a la prestación del servicio. En este sentido, a pesar de que las actividades previas y posteriores pueden responder a fines y objetivos similares en cualquiera de los servicios prestados, presentan las principales diferencias como consecuencia de la forma gestora seleccionada. Por el contrario, creemos que las actividades de prestación propiamente dicha, son propias y características a cada servicio particular. De esta forma, se analizan las que componen la prestación de los cuatro servicios que fueron seleccionados en el capítulo anterior. Finalmente, se aboga por la determinación del coste de los servicios analizados en base al coste acumulado, una vez realizado el subreparto de los costes, en las actividades de carácter principal, remarcando las principales diferencias que, tanto a nivel de conceptos de coste como a nivel de definición de actividades, pueden presentarse en el caso de gestión directa o bien en el caso de gestión mediante concesión administrativa. Además, en base a dicha estructura, en el caso de que los servicios tengan una financiación afectada al coste, se plantea el cálculo de tasas y precios públicos, con el consiguiente análisis de la Cuenta de Pérdidas y Ganancias Analítica.

- En el *capítulo sexto* titulado "**El Control y la Evaluación Municipal: Informes e Indicadores Técnicos y Económicos**", se procede al desarrollo de la última de las etapas del Plan Estratégico Municipal. En primer lugar, se diseñarán los informes de carácter técnico y económico, referentes a costes, a actividades y a la financiación del servicio, que pueden ayudar al gestor público, en función de la forma de prestación administrativa seleccionada, a realizar un seguimiento de las etapas de Clasificación, Localización e Imputación definidas en el Modelo de gestión, pudiéndose comparar datos reales o a posteriori con datos presupuestados o a priori, con el consiguiente análisis de

las desviaciones detectadas y su repercusión en la etapa de Planificación. En segundo lugar, se elaborará una serie de indicadores tendentes a evaluar la economicidad, la eficiencia y la eficacia de la gestión realizada, aplicados a los cuatro servicios objeto de nuestro estudio. Dichos indicadores se integrarán en el Cuadro de Mando de la entidad municipal.

- En el *Anexo*, titulado "**Aplicación del Sistema de Gestión propuesto a las Administraciones Municipales**", tal y como se ha indicado anteriormente, se trata de poner de manifiesto las consideraciones teóricas que sobre las actuaciones públicas se han expuesto a lo largo de este trabajo. La muestra seleccionada engloba, para cada uno de los cuatro servicios establecidos, todos los municipios de la región Castellano-Manchega en sus cinco provincias, cuya población es inferior a 50.000 habitantes. En este sentido, hemos creído interesante aprovechar la información suministrada por la Encuesta de Infraestructura y Equipamientos Locales, elaborada a nivel de municipio y de núcleo de población, debido a que representa la única base de datos, contrastados y verificados, referentes a aspectos relacionados con la gestión de los servicios públicos municipales en nuestro país. De esta forma, en base a las consideraciones recogidas por dicha Encuesta, hemos elaborado un cuestionario adaptado al esquema desarrollado en este trabajo, con el propósito de comprobar en qué medida los datos existentes en la realidad, pueden garantizar las cuestiones teóricas que hemos diseñado, quedando muchas de ellas sin respuesta como consecuencia de la inexistencia de información. En este sentido, hemos querido dotar del mayor grado de pragmatismo posible a este trabajo, viendo cuál es la situación actual de la gestión de los servicios analizados, en base a las consideraciones teóricas que se han desarrollado a lo largo de esta tesis, resaltando los aspectos sobre los que, en nuestra opinión, el Sistema Informativo de Gestión de las entidades locales deberían ofrecer detalle. De esta forma, ha sido posible la identificación y contrastación de algunos mientras que, en otros, queda patente la insuficiencia de la información recabada.

Por último, se presentan las principales conclusiones a las que se ha llegado así como la relación de las principales fuentes bibliográficas consultadas que, a nuestro juicio, mejor han ayudado al desarrollo del contenido de esta Tesis Doctoral. Finalmente, hemos de señalar que a lo largo de este trabajo y con el ánimo de facilitar y clarificar la lectura del mismo, se han remarcado en **negrilla** aquellas consideraciones que hemos creído más relevantes en el desarrollo

de la investigación.

"Lo municipal tiene esencia y contenido específicos, lo municipal posee vitalidad propia, savia propia, modalidades propias, medios propios, fines propios. Es un árbol cuyas raíces, tronco, ramaje, flores y frutos son y no pueden ser más que municipales. Cada Municipalidad tiene solera y peculiaridades, necesidades y costumbres, hechos diferenciales, modo de ser y contextura. Es decir: tiene alma".

Luis Marqués Carbó. "El Derecho Local Español". Vol. I, 1957.

PRIMERA PARTE:

**TRASLACIÓN DE LAS TÉCNICAS DE
GESTIÓN A LA ACTIVIDAD PÚBLICA
MUNICIPAL**

CAPÍTULO I
LA INFORMACIÓN CONTABLE PÚBLICA EN
EL SUBSECTOR MUNICIPAL ESPAÑOL

Introducción

En este capítulo analizaremos la importancia de la Administración Pública Local, como agente público más inmediato a la realidad ciudadana, representativo de los intereses y necesidades de los individuos. La gran heterogeneidad del Sector Público Local, pone de manifiesto una inmensa diversidad de entes, tanto de tipo supra o inframunicipal, que hace imprescindible enmarcar el objeto de análisis de nuestro trabajo. En este sentido, será el Ayuntamiento el sujeto económico sobre el que recaerán todas las especificaciones y deducciones que se formulen a lo largo de este estudio.

A continuación, abordaremos el análisis del Sistema Informativo del Sector Público Local, tanto desde la perspectiva tradicional, desde la actual, así como, las principales reformas que, en un futuro próximo, tendrán lugar en el marco de la Contabilidad Pública de las entidades locales. De dicho análisis se deduce que la información recogida por los outputs del Sistema Contable Externo es insuficiente para cubrir las demandas informativas de los agentes sociales, e incapaz de adaptarse a los cambios del entorno en que se desenvuelven las entidades municipales. En definitiva, se pone en evidencia la necesidad del desarrollo de la Contabilidad de Gestión como parte componente del Sistema de Información Integral¹ de las entidades municipales.

En este sentido, se indica qué se entiende por Contabilidad de Gestión Pública Local, cuáles deben ser sus principales objetivos, sus principales características y los usuarios de la misma. Todo ello arranca de la evolución que la información contable ha sufrido tomando como punto de referencia el sector empresarial. Por tanto, hemos creído importante, antes de desarrollar este apartado, describir los rasgos de similitud y divergencia existentes entre Administración Local y empresa privada, pues a pesar de que las prácticas contables de las primeras provienen de la traslación del sistema contable empresarial, estos dos ámbitos son muy

¹ Con respecto a la definición de Sistema Contable Integrado, puede consultarse:
- D'Atri, A.; Jiménez Montañés, A. y Quesada Sánchez, J.: "Visión integral de la contabilidad de la empresa".
Técnica Contable, nº 593, mayo 1998. Págs. 337-347.

diferentes y, dicha traslación, no puede realizarse de forma inmediata, de manera que, en nuestra opinión, requiere ciertas puntualizaciones.

Por último, teniendo en cuenta las últimas tendencias de los sistemas contables de las corporaciones locales europeas, se confirma de forma contundente que, todos ellos, convergen hacia prácticas contables importadas del sector privado. Por ello, este capítulo concluye analizando los principios inspiradores de lo que se conoce como "Nueva Gestión Pública" y, cuál debe ser el papel de la Contabilidad de Gestión dentro del Sistema de Gestión de las entidades locales, para que constituya un instrumento útil en el proceso de toma de decisiones y en el enjuiciamiento de la gestión municipal en términos de eficacia, eficiencia y economicidad.

1. IMPORTANCIA ECONÓMICA Y ELEMENTOS INTEGRANTES DE LA ADMINISTRACIÓN LOCAL.

El soporte básico para la delimitación del Sector Público Español, tanto en lo referente a su estructura como a las funciones que giran en torno a la defensa de los derechos y libertades públicas, se encuentra en la Constitución Española de 1978. Así, el art. 9.2 de dicho Texto² indica que:

" 2. Corresponde a los poderes públicos promover las condiciones para que la libertad y la igualdad del individuo y de los grupos en que se integra sean reales y efectivas; remover los obstáculos que impidan o dificulten su plenitud y facilitar la participación de todos los ciudadanos en la vida política, económica, cultural y social".

² Constitución Española de 27 de Diciembre de 1978. BOE, nº 311-1, de 29 de Diciembre de 1978.

Es por lo tanto incuestionable la importancia que adquiere la responsabilidad de los poderes públicos en la economía, así como, sus innumerables funciones para llevarla a cabo. Para prestar estas funciones, los poderes públicos se estructuran en distintas unidades constituyendo lo que denominamos Sector Público³. Así pues, analizaremos los componentes del Sector Público para centrarnos en los Entes Locales, concretamente en los Municipios, que constituirán los sujetos socio-económicos, objeto de estudio, sobre los que analizar la actividad económico-empresarial derivada de la prestación de servicios a los ciudadanos, a fin de detectar en qué condiciones se satisfacen sus necesidades. En este sentido, creemos necesario el diseño de un sistema informativo que permita gestionar y evaluar la actividad económica de la entidad municipal, persiguiendo las condiciones que optimicen la gestión en términos de economicidad, eficiencia y eficacia.

1.1. MAGNITUD ECONÓMICA Y SOCIAL DEL SECTOR PÚBLICO LOCAL.

La organización territorial del Estado tiene como célula básica y elemental, la colectividad o comunidad local. Aunque sería exagerado afirmar que el Estado es un compuesto de comunidades locales, puesto que en la configuración del mismo concurren otros elementos políticos, sociológicos y económicos, no deja de ser cierto que, en la articulación de cualquier sistema de organización territorial, las piezas básicas serán siempre las distintas agrupaciones de sus habitantes, con sus rasgos socioeconómicos, lingüísticos y culturales, constituyendo los

³ Con respecto a la clasificación del Sector Público pueden consultarse, entre otras, las siguientes obras:
- Álvarez Blanco, R.: "El Sector Público en España: clasificación, fuentes y cuentas". Banco de España. Servicio de Estudios. Estudios Económicos nº 24. Madrid, 1982. Págs. 11-12.
- Subdirección General de Cuentas Nacionales-INE: Traducción revisada del Sistema de Cuentas Económicas Integradas (SEC), 2ª edición. 1979. Madrid, 1983.
- Naciones Unidas: Un sistema de Cuentas Nacionales. Estudios de Métodos. Serie F, nº 2, Rev. 3, Naciones Unidas. Nueva York, 1970.

conjuntos regionales que darán pie a la organización territorial del Estado. En este sentido, el Municipio constituye el reconocimiento de la entidad pública con personalidad jurídica propia de la colectividad local, distinta de la de sus miembros, como personas físicas. Necesita, para su existencia, que una organización política superior reconozca su entidad y su capacidad para ser sujeto de relaciones.

Según Perdigo⁴, "en el origen de las Comunidades Locales está la satisfacción de las necesidades colectivas y la gestión de los intereses peculiares de cada colectividad. Esta satisfacción de necesidades y gestión de intereses ha de realizarse, lógica y naturalmente, con arreglo a la voluntad y a los criterios particulares de cada comunidad. Cuando el Municipio se convierte en Administración Pública esta capacidad natural de la colectividad queda definida y delimitada por la Ley y recibe la denominación jurídica de autonomía local". En la situación actual, el concepto de autonomía local se refiere a la organización política-administrativa de los Entes Locales. El concepto de autonomía sirve para delimitar y graduar los distintos niveles de gobierno: la soberanía corresponde al Estado, la autonomía política a las Regiones y la autonomía administrativa a las Administraciones Locales⁵. Sin embargo, el término autonomía, que tiene un significado en el lenguaje usual bastante claro, como sinónimo de independencia y libertad, se oscurece notoriamente cuando se aplica a las organizaciones públicas. En el contexto de la Administración Local las normas dictadas para la regulación de la convivencia de los miembros y

⁴ Perdigo, J.: "Organización territorial del Estado, Municipio y democracia. Organización y competencias". Incluido en "Manual de Gestión Municipal Democrático". Instituto de Estudios de Administración Local. Madrid, 1987. Pág. 89.

⁵ Sobre el significado de Autonomía Local, pueden consultarse las siguientes obras:

- Carretero Pérez, A.: "Autonomía Local y Sistema Financiero de las Corporaciones Locales". Incluido en "Organización Territorial del Estado (Administración Local)". Volumen I. Dirección General de lo Contencioso del Estado. Instituto de Estudios Fiscales. Madrid, 1985. Págs. 725-754.
- Aragón Reyes, M.: "El tratamiento Constitucional de la Autonomía Local". Incluido en "Organización Territorial del Estado (Administración Local)". Volumen I. Dirección General de lo Contencioso del Estado. Instituto de Estudios Fiscales. Madrid, 1985. Págs. 63-495.
- Parejo Alfonso, L.: "La Autonomía Local: la determinación de su contenido competencial". Incluido en "Comunidades Autónomas y Gobiernos Locales". Diputación de Barcelona. Barcelona, 1987. Págs. 89-131.
- Parejo Alfonso, L.: "La Autonomía Local en la Constitución". Incluido en "Tratado de Derecho Municipal", obra colectiva dirigida por Muñoz Machado, A. Civitas. Madrid, 1988. Págs. 19-98.
- Escribano Callado, P.: "La Autonomía Local en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional". Incluido en "Organización Territorial del Estado. (Administración Local)". Volumen II. Dirección General de lo Contencioso del Estado. Instituto de Estudios Fiscales. Madrid, 1985. Págs. 993-1.009.

grupos de la comunidad, han de someterse al principio de legalidad, es decir, se han de adecuar a las Leyes y Reglamentos aprobados por las instancias políticas superiores, al Estado y, en su caso, a la Comunidad Autónoma. Así, al hablar del término de "autonomía", podemos destacar dos vertientes:

a) El término "*Autonomía Política (autogobierno)*" hace referencia a la capacidad, en orden a una determinada esfera de intereses y de competencias, de establecer una línea propia de acción o un programa de actuación particular, con poder decisorio y responsabilidad acerca de la oportunidad y conveniencia de las medidas adoptadas en la ejecución de dicho programa.

b) El término "*Autonomía Administrativa (autoadministración)*" hace referencia a que la actividad del Ente Local tiene objetivamente las mismas características que las de una Administración Pública, tanto en el sentido interno de su potestad de organización como en el externo de su potestad de policía en sus distintas acepciones: urbanística, rural, de edificación, sanitaria, de seguridad de abastecimientos, etc. A estas potestades se añaden la tributaria, la expropiataria, la de ejecución forzosa y la sancionadora, la presunción de legitimidad y ejecución de sus actos, la de revisión de oficio de sus acuerdos y la inembargabilidad de sus bienes y derechos.

A este respecto, el profesor Suárez Suárez⁶ señala que la autonomía que la Constitución confiere a los Municipios y Provincias tiene una triple dimensión:

- a) Autonomía para dotarse de un ordenamiento jurídico propio (autonomía normativa).
- b) Autonomía para aplicar su normativa jurídica y las Leyes del Estado y de las Comunidades Autónomas (autonomía de ejecución).
- c) Autonomía para gestionar sus asuntos de la forma que más convenga a sus intereses, sin más restricciones que las impuestas por sus propias normas y las generales del Estado o de las Comunidades Autónomas, y después del ingreso de España en la CEE, las

⁶ Suárez Suárez, A.S.: "Sobre las Competencias, la Autonomía y la Gestión de las Corporaciones Locales". Incluido en "Estudios sobre Economía de las Corporaciones Locales VII". Temas de Administración Local nº 37. Centro de Estudios Municipales y de Cooperación Interprovincial (CEMCI). Granada, 1990. Págs. 443-444.

directivas que puedan afectarle (autonomía de gestión).

En relación directa con el concepto de autonomía local, la "Carta Europea de Autonomía Local"⁷ elaborada en el seno del Consejo de Europa, establece tres principios básicos. En primer lugar, en su art. 2 se indica que **el principio de autonomía local debe estar reconocido en la legislación interna** y, en la medida de lo posible, en la Constitución. A continuación, en el art. 3.1 **la Carta define la autonomía local como el derecho y la capacidad efectiva de las Corporaciones Locales de ordenar y gestionar una parte importante de asuntos públicos**, en el marco de la ley, bajo su propia responsabilidad y en beneficio de sus habitantes. Por último, el art. 3.2 indica que **la Carta conecta este derecho con su ejercicio por asambleas o consejos municipales**, compuestos por miembros elegidos por sufragio libre, secreto, igual, directo y universal y que pueden disponer de órganos ejecutivos responsables ante ellos mismos.

1.2. ENTES COMPONENTES DE LA ADMINISTRACIÓN LOCAL.

El art. 137 de la Constitución Española, primero del título VIII "De la Organización Territorial del Estado", afirma que: "El Estado se organiza territorialmente en Municipios, Provincias y en las Comunidades Autónomas. Todas estas entidades gozan de autonomía para la gestión de sus respectivos intereses". Aparecen de esta manera configurados Municipios y Provincias junto con las Comunidades Autónomas, como Entes básicos de la división territorial del Estado. No define a los Municipios, dando por supuesto su concepto, limitándose, en el art. 140, a reiterar su autonomía con garantía consistente en reconocerles su personalidad jurídica plena y a asegurar el carácter representativo de los Ayuntamientos, mediante su elección por sufragio universal, igual, libre, directo y secreto.

⁷ La "Carta de Autonomía Local" fue aprobada por la Conferencia de poderes locales y Regionales del Consejo de Europa, organización que agrupa a veintiún estados europeos, en sesión celebrada el 29 de octubre de 1981 en su sede de Estrasburgo. Esta Carta, elaborada tras largos años de estudio y debate, con antecedentes que se remontan a la "Carta Europea de las Libertades Comunes", aprobada en Versalles en 1953 por los Estados Generales de los Municipios de Europa, y a la "Declaración de Principios de la Autonomía Local" aprobada por la propia Conferencia de Poderes Locales en 1968, tiene una gran importancia teórica y doctrinal. Aún cuando en su elaboración sólo se ha tenido en cuenta los ordenamientos de Régimen Local de los Estados integrantes del Consejo de Europa, sus artículos constituyen una declaración sobre la autonomía local aplicable a cualquier Estado Democrático.

Siguiendo diferentes criterios al mantenido respecto al Municipio, el legislador constitucional define la Provincia en el art. 141.1, diciendo que "la provincia es una entidad local con personalidad jurídica propia, determinada por la agrupación de municipios y división territorial para el cumplimiento de las actividades del Estado". Asimismo, siguiendo con el Texto Constitucional, dentro del Capítulo II, del Título VIII, que regula la Administración Local (arts. 140 a 142), se establece, en el art. 141.4, que "en los Archipiélagos, las Islas tendrán, además, su administración propia en forma de Cabildos y Concejos".

Juntamente con el Municipio, la Provincia y la Isla, completa el entramado del régimen local español un conjunto de Entes cuyo rasgo común, a diferencia de lo que ocurre con los antes señalados, es la carencia de reconocimiento constitucional directo y de garantía institucional. Efectivamente, el art. 141.3 c) prevé la posibilidad de "crear agrupaciones de municipios diferentes de la provincia", y el art. 152.3 c) establece que "mediante la agrupación de municipios limítrofes los Estatutos podrán establecer circunscripciones territoriales propias que gozarán de plena personalidad jurídica". Se trata de entes que pueden ser supra o infra municipales, pero siempre de nivel inferior al provincial.

La Ley 7/85 de Bases de Régimen Local⁸(LBRL), en su art. 3º contempla lo siguiente relativo a la tipología de entes locales:

1. Son Entidades Locales Territoriales:
El Municipio; La Provincia; La Isla en los archipiélagos Balear y Canario.
2. Gozan, asimismo, de la condición de Entidades Locales:
 - a) Las Entidades de ámbito territorial inferior al municipal institucionalizadas o reconocidas, por las Comunidades Autónomas, conforme al art. 45 de esta ley.
 - b) Las Comarcas u otras Entidades que agrupen varios municipios, instituidas por las Comunidades Autónomas de conformidad con esta ley y los correspondientes Estatutos de Autonomía.
 - c) Las Áreas Metropolitanas.

⁸ Ley 7/ 1985, de 2 de Abril, Reguladora de las Bases de Régimen Local (LRBRL). BOE nº 80, de 3 de abril de 1985; c.d.e. en BOE nº 139 de 11 de junio de 1985.

d) Las Mancomunidades de Municipios.

Completando lo anterior, el art. 45.1 de LBRL señala que "las Leyes de las Comunidades Autónomas sobre régimen local regularán las Entidades de ámbito territorial inferior al municipio, para la administración descentralizada de núcleos de población separados, bajo su denominación tradicional de caseríos, parroquias, aldeas, barrios, anteiglesias, concejos, pedanías, lugares anejos y otros análogos, o aquéllos que establezcan las leyes". A continuación, analizamos las principales características de estos entes locales.

a) Municipios (Ayuntamientos).

En el art. 1 de la LBRL se define al municipio como "entidad básica de organización territorial del Estado y cauces inmediatos de participación ciudadana en los asuntos públicos, que institucionaliza y gestiona con autonomía los intereses propios de las correspondientes colectividades". De la definición anterior se desprende que sin el Municipio no sería posible la organización política superior. El Municipio es, en efecto, por antonomasia el prototipo de la comunidad social. Tiene personalidad natural, eterna y universal, característica que no es común a todas las entidades locales. Este ente local se ofrece como el primer camino para entrar e incorporarse a la gestión y al gobierno de los intereses de la comunidad y, en consecuencia, la ley municipal y las demás que regulan el ejercicio de los cargos públicos podrán pedir garantías de capacidad pero no excluir, por principio, a nadie. Los órganos de gobierno, administración y representación de los Municipios son los Ayuntamientos salvo en aquéllos que legalmente funcionen en régimen de Concejo Abierto.

b) Provincias (Diputaciones).

Siguiendo el art. 31.1 de la LBRL se define Provincia como una entidad local, determinada por la agrupación de Municipios, con personalidad jurídica propia y plena capacidad para el cumplimiento de sus fines. Por un lado, la Provincia es, por encima de todo, una división territorial, una circunscripción estatal para facilitar la acción del poder central y por otro, es una comunidad de municipios organizada para llevar a cabo la ejecución de finalidades locales o supralocales. Los órganos de gobierno y administración autónoma de las provincias son las Diputaciones. De acuerdo con la legislación actual, el territorio español se divide en 52 provincias, de las cuales 9 corresponden a Comunidades Autónomas uniprovinciales y en el resto existe la

Diputación Provincial, es decir, son Entidades Locales con las siguientes matizaciones:

1. Treinta y ocho provincias con Diputaciones Provinciales de Régimen Común.
2. Tres provincias con Diputaciones Forales de Régimen especial, de acuerdo con la Ley de Bases de Régimen Local, el Estatuto de Autonomía del País Vasco y demás legislación complementaria.
3. Dos provincias canarias con Mancomunidades Provinciales Interinsulares que subsisten como órganos de representación y expresión de los intereses provinciales, integrados por los presidentes de los Cabildos Insulares de cada provincia canaria.

c) Islas del archipiélago Canario (Cabildos Insulares).

Los órganos de gobierno, administración y representación de cada isla del archipiélago Canario son los Cabildos Insulares que asumen las competencias de las Diputaciones en dichas islas, así como las que le otorguen el Estatuto de Autonomía de Canarias y sus leyes territoriales, tal y como se indica en el art. 41.1 de la LBRL.

d) Islas del archipiélago Balear (Consejos Insulares).

Los órganos de gobierno, administración y representación de cada isla o agrupación de islas del archipiélago Balear son los Consejos Insulares que asumen las competencias de las Diputaciones en dichas islas y otras competencias que se le otorguen de acuerdo con el Estatuto de Autonomía de Baleares y sus leyes territoriales. Así se señala en el art. 41.3 de la LBRL.

e) Mancomunidades.

Son Entidades Locales formadas por la asociación voluntaria de Municipios, pertenecientes a una sola o varias provincias limítrofes, para la ejecución en común de obras o prestación de servicios de su competencia. El procedimiento de aprobación de sus Estatutos se regula por las Comunidades Autónomas, respetando las reglas establecidas en el art. 44 de la LBRL, que dispone lo siguiente⁹:

En el apartado primero, "se reconoce a los Municipios el derecho de asociarse con otros en Mancomunidades para la ejecución en común de obras y servicios determinados de su

⁹ Gaja I Molist, Esteve: "Comentarios a la ley de Régimen Local". Ed. Bayer Hnos. S. A. Barcelona, 1985.

competencia". Las asociaciones de municipios se rigen por los principios de cooperación, solidaridad y auxilio mutuo. El derecho de los municipios que aquí se reconoce, es el corolario lógico del reconocimiento de su respectiva libertad y autonomía. El contenido o razón de ser de la asociación recae en el cumplimiento de alguna o algunas finalidades que les asigna la Ley o la ejecución de obras o explotación de servicios de la competencia municipal. Podremos definir la Mancomunidad diciendo que es una unión de Municipios para cumplir conjuntamente unos determinados fines que, con todo y ser de su competencia, su prestación sobrepasa la capacidad de cada uno de ellos. Es usual formar mancomunidades para un solo objetivo, como es el caso del abastecimiento de agua, vertedero de basuras, el transporte público o el turismo.

En el apartado segundo, se indica que "las Mancomunidades tienen personalidad y capacidad jurídica para el cumplimiento de sus fines específicos y se rigen por sus Estatutos propios. Los Estatutos han de regular el ámbito territorial de la Entidad, su objeto y competencia, órganos de gobierno y recursos, plazo de duración y cuantos otros extremos sean necesarios para su funcionamiento. En todo caso, los órganos de gobierno serán representativos de los Ayuntamientos mancomunados". Los Estatutos que obligatoriamente habrán de establecerse, constituyen el código regulador de la agrupación y, como mínimo, habrán de expresar:

- a) Denominación, domicilio y duración.
- b) El objeto u objetos de la Asociación.
- c) Las aportaciones y compromisos, derechos y deberes de los asociados.
- d) La forma de designación y renovación de los representantes o administradores.
- e) El modo de liquidación y sus relaciones con los Ayuntamientos interesados.

Los Estatutos una vez aprobados equivaldrán a la Ley para la comunidad. Ninguna entidad de las que integren la Mancomunidad podrá tomar por sí sola acuerdos que, directa o indirectamente, afecten a las causas que determinaron la creación o a sus finalidades.

En el apartado tercero, se señala que "el procedimiento de aprobación de los Estatutos de las Mancomunidades se determinará por la legislación de las Comunidades Autónomas y se ajustará, en todo caso, a las siguientes reglas:

- a) La elaboración corresponderá a los Concejales de la totalidad de los Municipios promotores de la Mancomunidad, constituidos en Asamblea.
- b) La Diputación o Diputaciones provinciales interesadas emitirán informe sobre el

proyecto de Estatutos.

c) Los Plenos de todos los Ayuntamientos aprueban los Estatutos".

No deja de ser contradictorio este artículo, pues después de decir que las Comunidades Autónomas establecerán las normas de procedimiento para la aprobación de los estatutos, acto seguido señala las que, imperiosamente, habrán de regir. La aprobación de los estatutos ha de hacerla cada Ayuntamiento mediante acuerdo adoptado con el quórum de la mayoría absoluta, pues así se dispone en el art. 47.3 letra b), de esta Ley.

En el apartado cuarto, se expresa que "se seguirá un procedimiento similar para la modificación o supresión de Mancomunidades".

f) Comarcas.

Son Entidades Locales creadas por las Comunidades Autónomas y agrupan Municipios limítrofes para gestionar intereses comunes o para la prestación de servicios dentro de su ámbito. Las leyes de las Comunidades Autónomas respetarán los principios establecidos en el art. 42 de la Ley de Bases de Régimen Local, que son los siguientes:

1. Las Comunidades Autónomas, de acuerdo con lo dispuesto en sus respectivos Estatutos, podrán crear en su territorio Comarcas u otras entidades, que agrupen varios Municipios, cuyas características determinen intereses comunes precisados de una gestión propia o demanden la prestación de servicios de dicho ámbito. La Comarca viene a ser una unidad de vida colectiva que forma parte de una unidad superior (el país, la nación, el Estado), necesaria como entidad intermediaria en el ordenamiento del régimen local.

2. La iniciativa para la creación de una Comarca podrá partir de los propios Municipios interesados. En cualquier caso, no podrá crearse la Comarca si a ello se oponen expresamente las dos quintas partes de los Municipios que debieran agruparse en ella, siempre que, en este caso, tales Municipios representen al menos la mitad del censo electoral del territorio correspondiente. Cuando la Comarca deba agrupar a Municipios de más de una Provincia, será necesario el informe favorable de las Diputaciones provinciales a cuyo ámbito territorial pertenezcan tales Municipios. Se regula, muy casuísticamente, la creación de comarcas o de otras entidades que agrupen diversos municipios, estableciendo el proceso, para crearlas.

3. Las Leyes de las Comunidades Autónomas determinarán el ámbito territorial de las Comarcas, la composición y el funcionamiento de sus órganos de gobierno, que serán representativos de los Ayuntamientos que agrupen, así como las competencias y recursos económicos que, en todo caso, se les asignen.

4. La creación de las Comarcas no podrá suponer la pérdida por los Municipios de la competencia para prestar los servicios enumerados en el art. 26 de esta Ley, ni privar a los mismos de toda intervención en cada una de las materias enumeradas en el apartado 2 del art. 25.

g) Áreas Metropolitanas.

Son Entidades Locales creadas por las Comunidades Autónomas, integradas por Municipios de grandes aglomeraciones urbanas entre los que existen vinculaciones económicas y sociales que hacen necesaria la planificación y coordinación de servicios y obras de forma conjunta. Las leyes de las Comunidades Autónomas respetarán los principios establecidos en el art. 43 de la Ley de Bases de Régimen Local, como:

1. Las Comunidades Autónomas, previa audiencia de la Administración del Estado y de los Ayuntamientos y Diputaciones afectados, podrán crear, modificar y suprimir, mediante Ley, Áreas Metropolitanas, de acuerdo con lo dispuesto en sus respectivos Estatutos. El florecimiento del urbanismo en los últimos tiempos, no solamente ha dado lugar al inicio de una nueva y específica legislación sino también a la necesidad de establecer una regulación singular de aplicación a las grandes ciudades y a sus zonas de influencia. Irrumpe así, en la vida local, una nueva entidad que toma el nombre de Área Metropolitana con cuya denominación se significa la zona compuesta por una gran ciudad y comprensiva de ésta y del territorio de su influencia. Al frente del Área Metropolitana está la Corporación Metropolitana como órgano de Gobierno, en la cual se integra una representación de segundo grado de los municipios incluidos en el ámbito del Área.

2. La legislación de la Comunidad Autónoma determinará los órganos de gobierno y administración, en los que estarán representados todos los Municipios integrados en el Área; el régimen económico y de funcionamiento, que garantizará la participación de todos los Municipios

en la toma de decisiones y una justa distribución de las cargas entre ellos; así como los servicios y obras de prestación o realización Metropolitana y el procedimiento para su ejecución.

h) Agrupaciones de Municipios.

Son Entidades Locales constituidas por Municipios y que, sin estar definidas explícitamente por la Ley, se han creado para la realización de fines comunes. Este grupo de Entidades Locales lo forman todas aquéllas que no han encontrado acomodo en la tipología anteriormente enumerada. En él se incluyen Agrupaciones de Municipios que estaban en funcionamiento antes de entrar en vigor la Ley de Bases de Régimen Local, Comunidades de Villa y Tierra con raíces históricas anteriores a la organización provincial de 1833, Mancomunidades Forestales creadas para el aprovechamiento y explotación de montes. Estas Entidades Locales están constituidas por Municipios, e incluso por Entidades Locales Menores, que en otro tiempo fueron Municipios autónomos.

i) Entidades Locales de ámbito territorial inferior al Municipio.

Son Entidades creadas para la administración descentralizada de núcleos de población separados. Su regulación se establece por las Comunidades Autónomas. Este tipo de Entidades Locales reciben nombres diferentes en las distintas Comunidades Autónomas. A título de ejemplo, en Cataluña reciben el nombre de Entidades Locales Descentralizadas, en Navarra Concejos, en Asturias Parroquias Rurales, etc.

Además de todos los Entes anteriores, la legislación actual en materia de Régimen Local, permite que las Entidades Locales organicen con libertad la gestión de los servicios locales, bien creando dentro de su Administración General los órganos necesarios al efecto, o bien creando Entes, de acuerdo con el principio de descentralización, para facilitar la gestión y especialización de la Administración Local. Fruto de este principio descentralizador surgen los Entes Dependientes. Son Entes con personalidad jurídica propia, creados por la Entidad Local para descentralizar la gestión de sus servicios locales, cuando así lo aconseje la necesidad de una mayor eficacia en la gestión, la complejidad de la misma, la agilización de procedimientos, la participación ciudadana en la gestión, etc. Se distinguen los siguientes tipos de Entes Dependientes: Organismos Autónomos Administrativos, Comerciales, Industriales, Financieros o análogos y; Sociedades Mercantiles cuyo Capital Social pertenece íntegramente a la Entidad

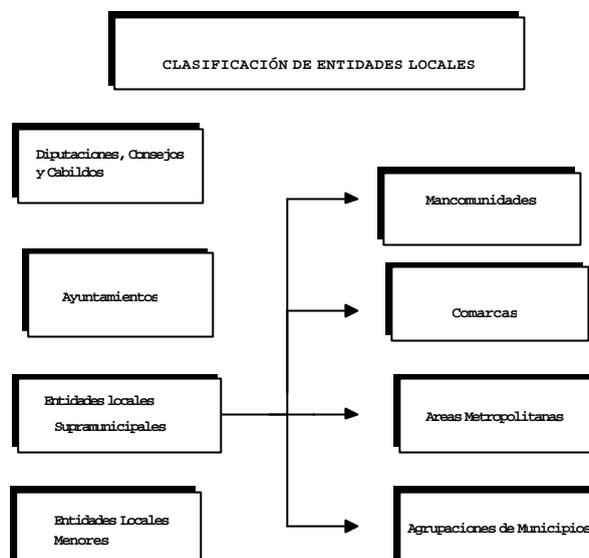
Local o cuyo Capital Social pertenece mayoritariamente a la Entidad Local.

Por Organismos Autónomos se entiende, aquellos Entes de carácter público creados para la realización de actividades concretas dentro de las competencias adscritas a la Entidad Local de la que dependen. Serán Administrativos, Comerciales, Industriales, Financieros o análogos, según la índole de sus operaciones y la conveniencia de acogerse en parte a procedimientos empresariales de gestión. Para que las operaciones realizadas puedan considerarse comerciales deben reunir dos requisitos:

- Que con estas operaciones participen en la producción o distribución de bienes y servicios.
- Que para el ejercicio de su actividad exista el Acuerdo del Pleno de la Corporación Local en las condiciones y requisitos del art. 97 del R.D. Legislativo 781/1986.

Por Sociedades Mercantiles, se entiende aquellas empresas en cuyo capital es mayoritaria la participación, tanto directa como indirecta, de la Entidad Local. Estas empresas se rigen por las normas de Derecho Mercantil, Civil y Laboral, salvo en aquellas materias en las que sea de aplicación la legislación de régimen local.

En el gráfico que figura a continuación, se presentan los diferentes tipos de Entidades Locales a los que anteriormente hemos hecho referencia. Habría que añadir, además, los Entes Dependientes de cada uno de ellos, es decir, Organismos Autónomos Administrativos, Comerciales, Industriales, Financieros o análogos y Sociedades Mercantiles, en cada uno de los cuatro grupos expuestos en el esquema.



1.3. SITUACIÓN ACTUAL DEL SECTOR PÚBLICO LOCAL ESPAÑOL.

Una vez expuestos los aspectos teóricos generales, se pretende hacer referencia a la situación de los Entes Locales en el territorio español. En base a la información derivada del Censo de Entes Locales¹⁰ y de los presupuestos de las Corporaciones Locales¹¹, la configuración del mapa de entes locales, se refleja, tal y como se indica a continuación, en función del porcentaje que cada uno de ellos supone respecto al total.

Entidades Locales	Tanto por 1
Diputac., Consejos y Cabildos.	0,0041
Ayuntamientos	0,63
Mancomunidades	0,064
Comarcas	0,004
Agrupaciones de Municipios	0,0059
Áreas Metropolitanas	0,00023
	0,29

¹⁰ Dirección General de Coordinación con las Haciendas Territoriales. Ministerio de Economía y Hacienda. Secretaría de Estado de Hacienda: "Censo de Entes Locales, 1997". Madrid, 1997.

¹¹ Dirección General de Coordinación con las Haciendas Locales. Ministerio de Economía y Hacienda. Secretaría de Estado de Hacienda: "Presupuestos de las Corporaciones Locales, 1995". Madrid, 1996.

Entidades Locales Menores	
Total	1

Cuadro nº 1: Configuración del mapa de entes locales.

Fuente: Dirección General de Coordinación de Haciendas Territoriales. Op. cit.

De acuerdo con estos datos, deducidos de la tabla nº 1 que figura a continuación, puede observarse que **los Ayuntamientos suponen el mayor peso relativo dentro de la estructura global de los entes locales. Este conjunto, que representa más de la mitad de los entes componentes de la Administración Local Española, se caracteriza por la gran heterogeneidad y diversidad de los municipios representados por los mismos.** Por este motivo, así como por ser la representación de los poderes públicos más cercana a la vida cotidiana del ciudadano, centraremos nuestro objeto de estudio en ellos. El amplio espectro de ayuntamientos, tal y como puede apreciarse en el cuadro nº2, queda acotado por dos extremos delimitados por el número de habitantes, uno constituido por los 4.886 de menos de 1.000 habitantes, que cuentan con una población media de 332 habitantes y gestionan un gasto medio de 32 millones de ptas., y el otro por los 2 ayuntamientos de más de 1.000.000 de habitantes que gestionan un gasto medio de 237.700 millones de ptas. El 86% de los Ayuntamientos tiene una población inferior a 5.001 habitantes, gestionando un 15% del gasto total, mientras que, el otro 14% gestiona el 85% restante del gasto total consolidado. El 14,24% de este gasto total consolidado es gestionado por tan sólo dos Ayuntamientos, los de mayor población, Barcelona y Madrid. La relación entre el número de Ayuntamientos incluidos en cada tramo de población y el gasto que se gestiona en cada uno es inversa, es decir, a medida que avanzamos en población disminuye el número de ayuntamientos de cada tramo y aumenta el gasto gestionado.

Clasificación de los Ayuntamientos por tramos de población.	Ayuntamientos		Habitantes		Gasto	
	Nº	%	Nº	%	Millones	%
Menos de 1.000 hab.	4.886	60,3	1.621.808	4,02	159.212	4,77
1.001 a 5.000 hab.	2.063	25,4	4.640.419	11,5	341.134	10,22
5.001 a 10.000 hab.	524	6,47	3.576.525	8,87	258.503	7,74
10.001 a 20.000 hab.	328	4,05	4.554.997	11,3	369.166	11,05
20.001 a 50.000 hab.	178	2,2	5.195.443	12,8	448.885	13,44
50.001 a 100.000 hab.	59	0,73	3.955.308	9,81	310.171	9,29
100.001 a 500.000 hab.	49	0,61	9.510.170	23,5	747.302	22,38
500.001- 1000.000 hab.	4	0,05	2.623.211	6,51	229.551	6,87
Más de 1.000.000 hab.	2	0,02	4.644.305	11,5	475.571	14,24

TOTAL	8.093	100	40322.186	100	3.339.496	100
-------	-------	-----	-----------	-----	-----------	-----

Cuadro nº 2: Clasificación de los Ayuntamientos por tramos de habitantes.
Fuente: Dirección General de Coordinación con las Haciendas Locales. Op. cit.

En base a lo expresado, nuestro objetivo es estudiar y proponer un modelo de Contabilidad de Gestión para Municipios, que podrá ser aplicado a cualquiera de ellos, independientemente del número de habitantes. No obstante, somos conscientes de la dificultad implícita en aquéllos de población inferior que, debido a la carencia de medios personales, técnicos y financieros, podría conllevar, en el desarrollo del mismo, unos costes superiores a los beneficios obtenidos por su implantación.

En este sentido, ante la gran diversidad de Municipios y por tanto, ante su gran heterogeneidad, **el Sistema Informativo Contable de la Administración Local, debe ser lo suficientemente flexible para poder adaptarse a las necesidades de información de sus destinatarios, graduando la información a rendir a los mismos y, mejorando así, su comprensibilidad por parte de éstos reduciendo de forma importante su coste de elaboración.**

TABLA nº 1: Censo de Entidades Locales. Fuente: Dirección General de Coordinación con las Haciendas Territoriales.

Comunidad Autónoma	Diputación Consejos y Cabildos	Ayuntamientos	Mancomunidades	Comarcas	Área Metropolitana	Agrupaciones municipios	Entidades Locales Menores	Total Entidades Locales
ANDALUCÍA	8	770	76				31	885
ARAGÓN	3	729	73			11	41	857
ASTURIAS		78	14				37	129
BALEARES	3	67	6				1	77
CANARIAS	9	87	10			1		105
CANTABRIA		102	6			32	533	642
CASTILLA-LEÓN	9	2.247	187	1		4	2.231	4.707
CASTILLA- MANCHA	5	915	98			11	34	1.056
CATALUÑA	4	944	76	41	2		52	1.130
EXTREMADURA	2	382	53				23	466
GALICIA	4	314	36				9	363
MADRID		179	29				2	210
MURCIA		45	8					53
NAVARRA		272	53			10	366	701
PAÍS VASCO	3	249	35	7		1	335	630
LA RIOJA		174	12			6	4	196
C.VALENCIANA	3	540	47		1		4	596
CEUTA		1						1
MELILLA		1						1

TOTAL NACIONAL	53	8.096	825	49	3	76	3.704	12.806
----------------	----	-------	-----	----	---	----	-------	--------

Así, a continuación se aborda la evolución que ha seguido la regulación de la información contable en el campo de la Administración Local para detenernos en la situación actual de la misma, con la pretensión de evaluar en qué medida el Sistema Informativo Contable Local cubre los objetivos que, desde el punto de vista de la Gestión, debe satisfacer, para conocer la economía, eficiencia y eficacia en la prestación de los servicios públicos locales.

2. LA CONTABILIDAD PÚBLICA LOCAL.

2.1. LA CONTABILIDAD PÚBLICA LOCAL TRADICIONAL.

Desde un punto de vista jurídico-formal, la Contabilidad Pública es la contabilidad de las entidades que integran el Sector Público y su razón última es rendir las cuentas de la actividad económica de dichas entidades. En este sentido, estrictamente jurídico, la Contabilidad Pública o el régimen de la Contabilidad Pública, estaría constituido por el conjunto de normas que regulan la actividad económico-financiera de las Administraciones Públicas.

Sin embargo, en un sentido técnico-económico esta identidad terminológica no puede mantenerse teniendo en cuenta que, dentro del Sector Público, no todas sus unidades integrantes persiguen los mismos objetivos. En este sentido, la actividad de las empresas públicas no plantea discrepancias sustanciales respecto a la ejercida por sus homónimas del sector privado, por lo que no deben existir diferencias en sus sistemas contables¹². Estas entidades cuentan con accionistas, siendo el Estado el accionista mayoritario; por otra parte, si bien se dedican a la producción de bienes y prestación de servicios públicos, tienen un marcado carácter mercantil y persiguen el lucro, financiándose, en gran medida, con las contraprestaciones que reciben por las actividades desarrolladas. Por este motivo, estas unidades económicas no se encuentran sometidas a la Contabilidad Pública siéndoles aplicable la misma normativa que a sus homónimas

¹² Entre los autores que se manifiestan en este sentido, puede consultarse:
- Mejía, A.: "Contabilidad Gubernamental". Dana, México, 1981. Pág. 182.
- Magnet, J.: "Comptabilité Publique". Presses Universitaires de France. Paris, 1978. Págs. 588-589.
- Montesinos Julve, V.; García Benau, M^aA. y Vela Bargues, J.M.: "En torno al Concepto y los Principios Generales de la Contabilidad Pública". Incluido en el libro homenaje al profesor Pifarré Riera: "XXV años de Contabilidad Universitaria en España". Instituto de Planificación Contable. Ministerio de Economía y Hacienda. Madrid, 1988. Pág. 643.

del ámbito privado aunque, asimismo, deben rendir cuentas al Tribunal de Cuentas por las subvenciones públicas recibidas¹³.

Por otra parte, el grupo de Administraciones Públicas está configurado por un conjunto de entidades no lucrativas que, a pesar de su heterogeneidad, comparten unas notas identificativas comunes, en cuanto a sus accionistas, financiación, régimen presupuestario, rendición de cuentas, etc., que influyen de forma determinante en sus sistemas contables¹⁴. En este sentido, técnico-económico, la Contabilidad Pública sería la contabilidad a aplicar a los entes del Sector Público sin ánimo de lucro.

En esta misma línea se pronuncian Montesinos, García y Vela¹⁵ diciendo que la Contabilidad Pública "es la parte de la Contabilidad Macroeconómica ocupada de la actividad económico-financiera de los entes públicos sin ánimo de lucro, y especialmente de las diferentes Administraciones Públicas... Como concepto de síntesis, la Contabilidad Pública estaría constituida por el conjunto de normas jurídicas, principios y técnicas contables aplicables a la actividad económico-financiera del sector público", entendiendo Sector Público, no como un todo genérico, ya que a algunas de estas unidades, empresas públicas, aplicarán la contabilidad empresarial, mientras que otras, pertenecientes a las Administraciones Públicas, se encuentran sometidas al régimen de la Contabilidad Pública.

¹³ Sánchez-Mayoral García-Calvo, F.: "Manual de Contabilidad Pública". Ed. Tébar Flores, S. L. Albacete, 1997. Pág. 39.

¹⁴ Sobre el estudio de estas características puede verse: Pou Díaz, J.: "Algunas Reflexiones sobre la Contabilidad Pública". Partida Doble, nº 11, Abril 1991. Pág. 51.

¹⁵ Montesinos Julve, V.; García Benau, M^aA. y Vela Bargues, J.M.: "En torno al Concepto y los Principios Generales de Contabilidad Pública". Op. cit. Págs. 644-645.

Ya en el ámbito de la Administración Local, son numerosas las disposiciones que han regulado aspectos contables y presupuestarios de las Entidades Locales, hasta la entrada en vigor de la Ley 39/88, Reguladora de Haciendas Locales¹⁶. Todas ellas van a remolque de lo preceptuado en normas de ámbito estatal, siendo la Instrucción de Contabilidad anexa al Reglamento de las Haciendas Locales de 1952¹⁷, la disposición que ha estado en vigor hasta el 1 de enero de 1992, fecha límite para la adaptación de las Entidades Locales a la nueva Instrucción de Contabilidad, aprobada por la Orden del Ministerio de Economía y Hacienda de 17 de julio de 1990.

¹⁶ Para un estudio en detalle sobre la evolución histórica de la Contabilidad de las Administraciones Públicas hasta nuestros días, pueden consultarse, entre otros, los siguientes trabajos:

- Martínez García, F.J.: "Unas notas de historia de la Contabilidad". Técnica Contable, nº 485, 1989. Págs. 227-236.

- Socías Salvá, A.: "Pasado y presente de la Normalización Contable Pública en España". Actualidad Financiera, nº 2. Págs. 113-149.

- Hernández Esteve, E.: "Propuestas de contabilidad por partida doble para llevar las cuentas de la Real Hacienda Castellana (hacia 1574)". Técnica Contable, nº 524, 525 y 526, 1992. Págs. 535-554 y 664-694.

- Redondo Cristóbal, M. y Robles Paramío, M.P.: "Evolución y perspectivas futuras de la Contabilidad Pública en España". Comunicación presentada al V Encuentro de Profesores Universitarios de Contabilidad. ASEPUC. Sevilla 1993. Págs. 1-20.

- Ramos Cerveró, R.: "Contabilidad Pública y de entidades sin ánimo de lucro". Ponencia presentada al V Encuentro de Profesores Universitarios de Contabilidad. ASEPUC. Sevilla, 1993.

- Pou Díaz, J.: "La Reforma de la Contabilidad Pública: de una Contabilidad Administrativa a una Contabilidad de Gestión". Incluido en: "La Economía de las Administraciones Territoriales. Problemas de Gestión y Control Económico de los Entes Locales". Consejo General de Colegios de Economistas de España. Madrid, 1985. Págs. 161-180.

- Domínguez Calvo, M.J. y Taboada Mella, M.S.: "Algunas consideraciones sobre la organización contable pública a lo largo del tiempo. Referencia especial al sistema de partida doble". Comunicación presentada al VI Encuentro de Profesores Universitarios de Contabilidad. ASEPUC. Madrid, 1994.

¹⁷ El contenido de dicha Instrucción se componía de:

- Capítulo I. De la gestión económica local (Reglas 1 y 2).
- Capítulo II. De la intervención y del interventor de la gestión económica (Reglas 3 a 17).
- Capítulo III. De la ordenación de gastos (Reglas 18 a 20)
- Capítulo IV. De la ordenación de pagos. (Reglas 21 y 22).
- Capítulo V. De los ingresos y pagos. (Reglas 23 a 29).
- Capítulo VI. De los mandamientos de ingresos y pagos. (Reglas 30 a 32).
- Capítulo VII. De la justificación de los pagos. (Reglas 33 a 50).
- Capítulo VIII. De los libros de contabilidad general. (Reglas 51 a 54).
- Capítulo IX. De la contabilidad principal (Reglas 55 a 63).
- Capítulo X. De las contabilidades auxiliares (Reglas 64 a 71).
- Capítulo XI. De las contabilidades especiales (Reglas 71 a 73).
- Capítulo XII. De las cuentas generales (Reglas 74 a 86).

Disposiciones Regulatoras en Materia Contable Local hasta 1952.
Ley Municipal de 20 de Agosto de 1877.
Ley Orgánica Municipal de 2 de Octubre de 1877.
Ley Provincial de 19 de Agosto de 1882.
Reglamento de 23 de Agosto de 1924 de la Hacienda Municipal.
Estatuto Provincial de 1925.
Instrucción de Contabilidad anexa al Reglamento de las Haciendas Locales de 1952.

Cuadro nº 3: Disposiciones Regulatoras de la Contabilidad Pública Local Tradicional.
Fuente: Elaboración Propia.

Las características atribuibles a la práctica contable existente hasta 1952, como definidoras de la Contabilidad Pública Tradicional, se recogen en los siguientes puntos¹⁸: la Contabilidad Local está orientada y supeditada al presupuesto, está al servicio del control de legalidad, es una contabilidad de responsables, se caracteriza por ser una contabilidad de flujos y utiliza el método de la partida simple. Este sistema contable municipal se caracteriza por ser un complejo conjunto de libros auxiliares y de registros en que se orientan las operaciones efectuadas y se consignan sus características deudoras o acreedoras, pero sin los debidos enlaces y contrapartidas, como es la esencia de la Partida Doble. Este sistema tiende a demostrar el movimiento habido en los cobros y en los pagos, indicando su procedencia o aplicación por medio de la documentación y en relación con los presupuestos de ingresos y gastos¹⁹.

Posteriormente a esta fecha, fueron aprobados un conjunto de preceptos legales con la clara intención de aproximar el régimen contable y presupuestario de los Municipios a lo regulado en la Ley General Presupuestaria de 1977. Tales preceptos, de cuyo contenido se deduce su

¹⁸ López Hernández, A.M.: "La Contabilidad Pública en el Subsector de la Administración Local". Tesis Doctoral. Málaga, 1992. Págs. 330-345.

¹⁹ Corral Guerrero, L.: "Contabilidad Pública y Derecho". Revista Española de Financiación y Contabilidad, nº2, 1972. Pág. 142.

indudable vinculación con el Reglamento de 1952, se regulan a través de la siguiente normativa: Real Decreto Ley 11/1979, de 20 de julio, sobre medidas urgentes de financiación de las Corporaciones Locales; Orden Ministerial de 14 de noviembre de 1979, por la que se aprueba la estructura presupuestaria de las Corporaciones Locales; Real Decreto Ley 3/1981, de 16 de enero, después reconvertido en la Ley 40/1981, de 28 de octubre, sobre Régimen Jurídico Local.

Estas normas legales, conjuntamente con los cambios producidos en el sector estatal²⁰ provocaron la promulgación de la Ley 7/1985, de 2 de Abril, Reguladora de las Bases de Régimen Local²¹.

Tanto dicha ley como el Real Decreto Legislativo 781/86, de 18 de abril²², consagran el criterio de presupuesto único y atribuyen a la Administración del Estado el establecimiento de la estructura presupuestaria y del Plan de Cuentas para las Administraciones Municipales. A estos efectos, tanto la Ley en su art. 114, como el Real Decreto en sus arts. 456 y siguientes, recogen la necesidad de un Plan General de Cuentas, para el subsector local, haciéndose eco de lo establecido en el art. 125 de la Ley General Presupuestaria. No obstante, ninguna de las normas citadas alcanzó el nivel de desarrollo práctico exigido por los nuevos fines de la Contabilidad Pública y por la necesidad de homogeneizar las prácticas contables de todas las Administraciones Públicas.

En este sentido, la Contabilidad Local Tradicional, resulta insuficiente para el cumplimiento de los fines que, a raíz de la aprobación de la LGP de 1977, se demandan por parte de los distintos usuarios de la información contable local, imponiéndose, por esta razón, la reforma de la misma.

2.2. LA LEY 39/88, REGULADORA DE LAS HACIENDAS LOCALES Y EL

²⁰ En esa fecha se aprobó el Plan General de Contabilidad Pública de 1981 siendo su versión definitiva en 1983.

²¹ LRBRL. Op. cit.

²² Real Decreto 781/86, de 18 de abril, por el que se aprueban las disposiciones legales vigentes en materia de régimen local. BOE nº 96 de 22 de abril y BOE nº 97 de 23 de abril; c.d.e. en BOE nº 165 de 11 de julio y BOE nº 282 de 25 de noviembre.

NUEVO MODELO CONTABLE LOCAL.

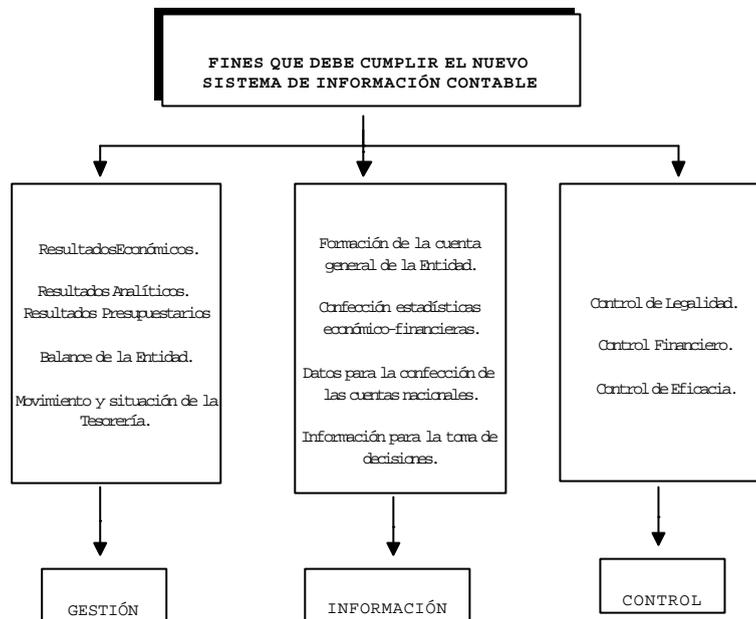
De acuerdo con lo anterior, la exposición de motivos de la Ley 39/1988, Reguladora de las Haciendas Locales²³ parece reconocer las limitaciones de la norma que la antecede, al indicar que "en cuanto al régimen presupuestario y contable de las Entidades Locales tiende a acercar el mismo, al máximo posible, a los preceptos de la Ley General Presupuestaria, de los que, salvo en contados casos, las Haciendas Locales estaban al margen".

Los fines asignados a la Contabilidad Pública Local, por esta nueva regulación, se contemplan en el art. 186, en consonancia con el art. 124 del TRLGP, y son los siguientes: a) Establecer el balance de la Entidad Local, poniendo de manifiesto la composición y situación de su patrimonio, así como sus variaciones; b) determinar los resultados desde un punto de vista económico-patrimonial; c) determinar los resultados analíticos poniendo de manifiesto el coste y rendimiento de los servicios públicos; d) registrar la ejecución de los presupuestos Generales de la Entidad, poniendo de manifiesto los resultados presupuestarios; e) registrar los movimientos y situación de la Tesorería Local; f) proporcionar los datos necesarios para la formación de la Cuenta General de la Entidad, así como de las cuentas, estados y documentos que deban elaborarse o remitirse al Tribunal de Cuentas; g) facilitar la información necesaria para la confección de estadísticas económico-financieras por parte del Ministerio de Economía y Hacienda; h) facilitar los datos y demás antecedentes que sean precisos para la confección de las cuentas económicas del Sector Público y las Nacionales; i) rendir la información económica y financiera que sea necesaria para la toma de decisiones, tanto en el orden político como en el de gestión; j) posibilitar el ejercicio de los controles de legalidad, financiero y de eficacia; k) posibilitar el inventario y el control del inmovilizado material, inmaterial y financiero, el control del endeudamiento y el seguimiento individualizado de la situación deudora o acreedora de los interesados que se relacionen con la Entidad Local.

Dichos fines quedan recogidos en el gráfico que figura a continuación, clasificados en tres categorías²⁴:

²³ Ley 39/88, de 28 de diciembre, Reguladora de las Haciendas Locales (LRHL). BOE nº 313, de 30 de diciembre.

²⁴ López Hernández, A.M.(coord.) y Otros Autores: "Plan de Contabilidad para la Administración Local. Nuevo sistema de información contable local e instrucciones de contabilidad". Editorial Lex Nova. Valladolid, 1992. Pág. 22.



El nuevo modelo contable queda configurado como un modelo contable integral, que ha de reflejar todas las operaciones de naturaleza económico-financiera, que se den en el ámbito competencial de los entes locales. Para ello, es necesaria la elaboración de un Plan de Cuentas conforme al Plan General de Contabilidad Pública, función encomendada, como ya se ha indicado anteriormente, a la Intervención General de la Administración del Estado, cuyas competencias en esta materia quedan recogidas en el art. 184 de la Ley 39/88.

A modo de resumen, se puede decir que, tal y como indica López Hernández²⁵, el

²⁵ López Hernández, A.M. y Otros Autores: " Plan de Contabilidad para Administración Local. Nuevo sistema de información contable local e instrucciones de contabilidad". Op. cit. Pág. 23.

desarrollo de la Ley 39/88 se ha realizado a tres niveles diferentes con normativas distintas: a) Financiera: Integrada por diversos e independientes Reales Decretos; b) Presupuestaria: Formada por: Orden del Ministerio de Economía y Hacienda de 20 de septiembre de 1989, por la que se establece la estructura de los presupuestos de las entidades locales; Real Decreto 500/1990, de 20 de abril, por el que se desarrolla el capítulo I del título VI de la Ley 39/88, en materia de presupuestos; c) Contable: Regulada por: Orden del Ministerio de Economía y Hacienda de 17 de julio de 1990, por la que se aprueba la Instrucción de Contabilidad para la Administración Local; Orden del Ministerio de Economía y Hacienda de 17 de julio de 1990, por la que se aprueba la Instrucción de Contabilidad del tratamiento especial simplificado para entidades locales de ámbito territorial con población inferior a 5.000 habitantes; Orden del Ministerio de Economía y Hacienda de 31 de mayo de 1991, por la que se aprueban las Instrucciones para la apertura de la contabilidad en el nuevo sistema de información contable para la Administración Local.

2.3. LA INSTRUCCIÓN DE CONTABILIDAD PARA LA ADMINISTRACIÓN LOCAL Y EL PLAN GENERAL DE CONTABILIDAD PÚBLICA ADAPTADO A LA ADMINISTRACIÓN LOCAL.

A este respecto, se pretende analizar la estructura tanto de la Instrucción de Contabilidad de 1990 como del Plan General de Contabilidad Pública adaptado a la Administración Local obligatorio a partir de 1992, no con un propósito de análisis exhaustivo, sino con un objetivo meramente informativo, pues no es objeto de este trabajo profundizar en la información contable pública de las Entidades Locales desde el punto de vista externo, sino desde el punto de vista interno del ente municipal en relación con la gestión del mismo. El contenido de la Instrucción de Contabilidad se concreta en:

INSTRUCCIÓN DE CONTABILIDAD	
TÍTULO I	<i>El Sistema de Contabilidad de la Administración Local</i> (Reglas 1 a 10): Recoge los aspectos generales, ámbito de aplicación y fines de la Contabilidad y la atribución de competencias con respecto a la misma.
TÍTULO II	<i>Documentos y Libros</i> (Reglas 11 a 81): Recoge los documentos contables, los libros de Contabilidad tanto principales como auxiliares.

TÍTULO III	<i>Operaciones Contables</i> (Reglas 82 a 354): Constituye un desarrollo del Plan General de Contabilidad adaptado a la Administración Local. Se analizan las anotaciones contables desde el punto de vista de las operaciones que las producen y su reflejo en los libros de Contabilidad.
TÍTULO IV	<i>Operaciones en otras estructuras contables del sistema</i> (Reglas 355 a 381): Trata sobre procedimientos de control y seguimiento para remanentes de crédito. También regula otros aspectos como proyectos de gasto, pagos a justificar y anticipos de caja fija.
TÍTULO V	<i>Contabilidad de las Operaciones Comerciales</i> (Reglas 382 a 407): Regulación específica de los organismos autónomos no administrativos dependientes de la entidad local.
TÍTULO VI	<i>Estados a rendir e información a suministrar</i> (Reglas 408 a 445): Estructura y contenido de las cuentas que han de rendirse y otros aspectos que permiten obtener información económica y financiera necesaria para la gestión de la entidad.

Cuadro nº 4: La Instrucción de Contabilidad para la Administración Local. Fuente: Elaboración Propia.

En cuanto al Plan General de Contabilidad Pública de la Administración Local, es una adaptación al Plan General de Contabilidad Pública de 1983. Este Plan todavía no ha sido formulado de acuerdo al nuevo Plan General de Contabilidad Pública aprobado por la Orden del Ministerio de Economía y Hacienda de 6 de Mayo de 1994, que surge ante la necesidad de adaptación al nuevo Plan General de Contabilidad para el sector empresarial, aprobado por Real Decreto 1643/1990, de 20 de diciembre. No obstante, por lo que se refiere a las Administraciones Locales, aunque la Orden Ministerial no las incluya en su ámbito de aplicación, no cabe duda de que antes o después será necesaria la aplicación del Nuevo Plan General de Contabilidad Pública, ya que, de acuerdo con lo dispuesto en el art. 184, c) de la Ley 39/88 Reguladora de las Haciendas Locales, se establece que el Ministerio de Economía y Hacienda, a propuesta de la IGAE, deberá aprobar el Plan General de Contabilidad para las Entidades Locales, conforme al Plan General de Contabilidad Pública. Es obvio deducir, a tenor de lo anterior, que si este Plan General Contable Público ha sufrido variaciones, también lo deberá hacer el Plan de cuentas de las Haciendas Locales²⁶, de hecho la IGAE, ha elaborado un borrador del nuevo sistema contable para la Administración Local, al que nos referiremos en el epígrafe siguiente.

Podemos decir que el Plan General de Contabilidad Pública para las Entidades Locales,

²⁶ Benito López, B.: "Manual de Contabilidad Pública". Pirámide. Madrid, 1995. Pág. 55.

por comparación con su homónimo del Estado, se caracteriza por ser abierto, flexible y realista, en el sentido de que la IGAE ha manifestado su opción, más por la posibilidad de aplicación, que por la perfección del Plan. El Plan consta de las siguientes partes:

Plan General de Contabilidad Pública Local.	
1ª Parte: Cuadro de Cuentas	Grupos 1 al 5: Cuentas de Balance Grupos 6 y 7: Cuentas de Gestión Grupo 8: Cuentas de Resultados Grupo 0: Cuentas de Control Presupuestario y de Orden
2ª Parte: Definiciones y Relaciones Contables.	Recoge las definiciones correspondientes a grupos, subgrupos y cuentas, describiendo las principales reglas de funcionamiento motivos de cargo y abono de las mismas.
3ª Parte: Criterios de Valoración.	Principios Contables y criterios de valoración específicos para algunos bienes integrantes del patrimonio local: Inmovilizado material e inmaterial, existencias, valores mobiliarios y participaciones, créditos y débitos.

Cuadro nº 5: Plan General de Contabilidad Pública Local. Fuente: Benito López. Op.cit.

A diferencia de lo que ocurre en el Plan General de Contabilidad Pública, la adaptación realizada a la Administración Local no incluye las Cuentas Anuales, ya que éstas son objeto de regulación, como ya se ha indicado en el Título VI de la Instrucción de Contabilidad.

2.4. LA REFORMA DEL SISTEMA CONTABLE LOCAL.

El nuevo modelo normativo de la Contabilidad Pública, regulado, tal y como ya se ha indicado, por la Orden del Ministerio de Economía y Hacienda de 6 de Mayo de 1994, ha dado lugar a la necesidad de plantear un nuevo sistema contable para la Administración Local que tenga como referencia el nuevo PGCP. En este sentido, la IGAE ha elaborado un borrador dónde no sólo se contemplan las modificaciones necesarias para adaptarse al PGCP, sino que también se proponen cinco modelos contables para los entes locales, aplicables en función del número de habitantes²⁷.

²⁷ Para profundizar sobre el contenido de cada uno de los modelos contables aplicables a municipios de (hasta

1000 hab.), municipios de (1001-3000 hab.), municipios de (3001-5000 hab.), municipios de (5001-20000 hab.) y municipios de (más de 20000 hab.), puede verse:

- Intervención General de la Administración del Estado (IGAE): Borrador del Nuevo Sistema Contable para la Administración Local. Madrid, 1995.

- Brusca Aljarde, I.: "Perspectivas de reforma y oportunidades de la información contable en la Administración Local". 2ª Época, vol. 7, nº 1, 1997. Págs. 101-124.

La aplicación de un nuevo modelo contable conlleva la modificación de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales, como consecuencia de tener que contener las nuevas exigencias contables de las entidades locales, así como, la diversidad de modelos que se pretenden mantener. En este sentido, la Ley 13/1996, de 30 de diciembre de 1996, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social, ha dado un primer paso, modificando algunos artículos²⁸.

En la reforma, además de evaluar la conveniencia o no de las anteriores modificaciones, se presenta la oportunidad de dar cabida a nuevas áreas de información que hasta el momento no han sido desarrolladas con la importancia que requieren. Entre estas áreas, pueden destacarse, la contabilidad analítica, los indicadores de gestión y la consolidación de estados contables. En este sentido, puede deducirse tanto de los principales puntos de reforma del PGCP aplicable a la Administración Local, como de los fines a perseguir por el Sistema Informativo contemplado en la LBHL²⁹, que son destacables aquéllos para los que, **además de un seguimiento de la ejecución del presupuesto y la realización de la información comprendida en los estados financieros, sea necesario elaborar una información interna que permita a la entidad local, comprobar periódicamente el grado de cumplimiento de los objetivos, analizar el coste de funcionamiento de los servicios o inversiones y analizar el rendimiento o utilidad de los servicios.** Estos tres objetivos sólo podrán conseguirse mediante la implantación a nivel local de un modelo presupuestario por objetivos, de una contabilidad analítica en los distintos entes del sector público local, de las modernas auditorías de gestión y en definitiva del control de eficiencia, que nuestra legislación no menciona y que debe llevarse a cabo, indicando cómo dichos servicios además de ser útiles, son realizados con el mínimo coste. En idéntico sentido, en el art. 192 de la LRHL, se promulga que "los municipios de más de 50000 habitantes y las demás Entidades Locales de ámbito superior acompañarán a la Cuenta General: a) una Memoria justificativa del coste y rendimiento de los servicios públicos; b) una Memoria demostrativa del grado en que se hayan cumplido los objetivos programados con indicación de los previstos y alcanzados con coste de los mismos". De igual forma, el art. 202 establece que "el control de eficacia tendrá por objeto la comprobación periódica del grado de cumplimiento de los

²⁸ Brusca Alijarde, I.: "Perspectivas de reforma y oportunidades de la información contable en la Administración Local". Op. cit. Pág. 103.

²⁹ LRHL. Art. 186

objetivos, así como el análisis del coste de funcionamiento y de rendimiento de los respectivos servicios e inversiones".

Por otra parte, el hecho de que, por obligación legal, las tasas deban tender a cubrir el coste del servicio y, los precios públicos, como mínimo, los costes económicos originados, refuerza la necesidad de implantar modelos de Contabilidad Analítica Municipal. Tanto el presupuesto por objetivos como el sistema de Contabilidad Analítica, a pesar de estar mencionados en la LRHL, en la práctica es bastante cuestionable su utilización, al menos en lo referente a éste último, al que ni la Instrucción de Contabilidad ni el Plan General de Contabilidad Pública adaptado a las Entidades Locales, hacen mención alguna, en cuanto a su forma de implantación.

3. LA CONTABILIDAD DE GESTIÓN PÚBLICA Y SU RELACIÓN CON LA CONTABILIDAD DE GESTIÓN PRIVADA.

Ante la escasez cuando no inexistencia de sistemas contables internos y su posible desarrollo, hemos de decir que un Sistema de Información Contable Pública ha de reunir las condiciones necesarias que permitan adoptar decisiones acertadas, para que sean aceptadas por los ciudadanos al asegurar una utilización racional de los recursos y que sea capaz de detectar y corregir las irregularidades existentes. En este sentido, resulta condición indispensable la correcta interpretación y procesamiento de los datos de forma que la información resultante pueda utilizarse en el proceso de análisis, evaluación y toma de decisiones públicas³⁰. Como soporte de los datos utilizados, merece ser destacado el importante papel que la contabilidad puede y ha de jugar.

³⁰ Stevens, J.M. y McGowan, R.P.: "Information Systems and Public Management". Praeger. New York, 1985. Pág. 5.

Ahora bien, como señalan Tomkins y Colville³¹, el sistema contable se ve influenciado por el contexto en el que se genera y se utiliza tal información. Así, se comprende fácilmente, que tanto su configuración como sus objetivos, hayan experimentado una transformación paralela a la del entorno que rodea al sector público y a la propia concepción que a lo largo del tiempo se ha tenido de los asuntos públicos. En este contexto, en los últimos años se está desarrollando una creciente inquietud por dotar a la contabilidad pública local de un contenido informativo más amplio, de forma que la información que facilite resulte más útil para la toma de decisiones, no sólo de los gestores y de los órganos de control, sino también de otros colectivos de usuarios.

En esta línea, se observa una aceptación cada vez más generalizada por parte de las administraciones públicas de los criterios contables vigentes en el sector empresarial, que si bien, en nuestra opinión, son perfectamente trasladables a las mismas, no es menos cierto que necesitan un ajuste y una adaptación como consecuencia de las características particulares de las entidades públicas. Así pues, a continuación, **se desarrollan las principales similitudes y divergencias entre las organizaciones del sector público y sus homónimas en el sector privado, aspectos que determinarán el proceso de traslación y de implantación de las técnicas de gestión empresariales en la Administración Local.**

3.1. RASGOS DE SIMILITUD Y DE DIVERGENCIA ENTRE ADMINISTRACIONES LOCALES Y ORGANIZACIONES EMPRESARIALES.

Se pueden determinar como características más importantes de las Administraciones Públicas y que, por lo tanto, constituyen los rasgos diferenciadores frente al sector privado, las siguientes³²:

³¹ Tomkins, C. y Colville, E.: "The Role of Accounting in Local Government: Some Illustrations from Practice", en Hopwood, A. y Tomkins, C.: "Issues in Public Sector Accounting". Philip Allan Publishers. Oxford, 1984.

³² Con respecto a la determinación de los rasgos más característicos de las Administraciones Públicas, puede verse entre otras obras:

- Financial Accounting Standards Boards: Concepts Statement nº 4. "Objetives of Financial Reporting by Nonbusiness Organizations". F.A.S.B. Stamford, 1980. Pág. 3.

- Anthony, R.N. and Young, D.W.: "Management Control in Nonprofit Organizations". Irwin. Homewood (Illinois), 1984. Pág. 38.

a) Dependencia política.

En los países democráticos, las personas encargadas de dirigir las instituciones públicas son nombradas directa o indirectamente por los ciudadanos a través de su voto en el proceso electoral y por un espacio de tiempo determinado. Por ello, es lógico que las responsabilidades emanadas de la gestión llevada a cabo por estos dirigentes sean exigibles por la sociedad en su conjunto. Jones y Pendlebury³³, al referirse a la dependencia política de los responsables públicos, afirman que "sus poderes específicos provienen en última instancia del parlamento, y por ello, sus responsabilidades son en último término ante él".

b) Procedencia de sus recursos.

La procedencia típica de los recursos que necesitan las unidades componentes de las Administraciones Públicas para poder llevar a cabo sus actividades no es la venta de bienes y servicios como sucede en las empresas, sino la imposición que se realiza sobre unidades pertenecientes a los distintos sectores.

c) Régimen presupuestario.

El hecho de que la Administración Pública se dedique principalmente a realizar actividades de carácter social, como que sus recursos principales tengan el carácter de públicos por su procedencia, ocasiona que la actuación de las unidades componentes de dicha Administración deba ser controlada de un modo especial. El presupuesto cumple con esta finalidad al detallar en qué se va a gastar y de dónde van a proceder los recursos para poder llevar a cabo dichos gastos. A este respecto Menoyo González y De Caso Fernández³⁴ indican que, "las Administraciones Públicas son unidades sujetas a un régimen presupuestario limitativo y vinculante el cual condiciona y singulariza su actividad económica".

³³ Jones, R. and Pendlebury, M.: "Public Sector Accounting". Pitman Publishing Inc. London, 1984. Pág. 2.

³⁴ Menoyo González, J.L. y De Caso Fernández, J.C.: "El Concepto de Resultado en las Administraciones Públicas". Partida doble, nº 7, diciembre 1990. Pág. 57.

d) Objetivos.

Las entidades componentes de la Administración Pública no buscan obtener el máximo beneficio posible en su gestión, sino que sus objetivos principales son la prestación de servicios o la producción de bienes que por diversas circunstancias no son prestados o producidos por el sector privado. La ausencia de ánimo de lucro va a ocasionar dificultades a la hora de evaluar la gestión de estas unidades. Evidentemente, al realizar dicha evaluación no podrán utilizarse criterios como el de rentabilidad económica u otros similares usados para el sector empresarial, debiendo utilizarse, por tanto, otros criterios que analicen si las Administraciones Públicas han cumplido los objetivos que se habían marcado, si han utilizado para ello los medios más idóneos, si han evitado el despilfarro de recursos, etc.

e) Diversidad de organizaciones y actividades.

Las actuaciones del Sector Público están presentes en gran parte de las actividades sociales, de modo que cada uno de los ciudadanos de una sociedad se ve influenciado, a lo largo de su vida, por las acciones públicas. Esta gran cantidad de actividades no pueden ser realizadas por una sola administración. El Sector Público, por lo tanto, está constituido por un gran número de entidades cuya estructura organizativa, dimensión de sus actividades, objetivos, etc., son muy diferentes, de modo que, tal como señala Hepworth³⁵ el Sector Público no es una organización homogénea.

³⁵ Hepworth, N.: Prólogo a la obra de Henley, D.; Holtham, C.; Likierman, A. y Perrin, J.: "Public Sector Accounting and Financial Control". Van Norstrand Reinhold (U.K.), 1986. Pág. 9.

Con respecto a las analogías y siguiendo a Jiménez Nieto³⁶ a la institución gubernamental, en general, le compete dos tipos de actividad: la normativa o de condicionamiento y la de producción de bienes y servicios. La actuación de los entes públicos puede orientarse bien condicionando la acción administrativa de los gobernados, es decir, influyendo desde fuera en cualquier aspecto del proceso de transformación de insumos en productos, o bien produciendo directamente los bienes y servicios, esto es, administrando desde dentro cualquier acción institucional. Así pues, mientras que la Administración Pública actúa sobre los bienes y servicios condicionando a las entidades administrativas que los producen, distribuyen o consumen, se está en pleno sistema político. Pero, en el momento que los consume, produce o distribuye ella misma, entramos en el sistema económico, donde es una institución administrativa más.

El conjunto global de funciones que realizan las Administraciones Locales, se puede englobar, de forma general, en funciones de producción y de consumo. Con respecto al primer grupo, el comportamiento de los Entes Municipales es similar al de cualquier otra unidad económica de producción presente en el sistema económico, con la salvedad de que dicha producción se materializa en la prestación de servicios no destinados a la venta. Con respecto a las funciones de consumo, se puede hablar de funciones de gasto, funciones de ingreso y funciones de caja.

En este sentido, se puede observar una indudable analogía entre la problemática de las empresas y de los entes locales. Como señala Requena Rodríguez³⁷, "tal similitud es posible porque, sin duda, la fenomenología de valores de la empresa y la estructura estática que de ella resulta, ostentan un absoluto paralelismo y aplicación a problemáticas económicas de las

³⁶ Jiménez Nieto, J.I.:

- "Relaciones del gobierno con las empresas públicas: directorio político y gerencia empresarial". Revista de Administración Pública, nº 77, mayo-agosto 1975. Pág. 420.

- "Origen del presupuesto por programas: una conmemoración". Revista de Administración Pública, nº 97, enero-abril 1982. Pág.120.

Puede consultarse una perspectiva similar en:

- Buchanan, J.M.: "Los límites de la libertad: entre la Anarquía y Leviatan". Premià editora. México, 1981. Págs. 90-92 y 123-127.

³⁷ Requena Rodríguez, J.M.: "Las Microunidades Económicas Locales y la Contabilidad". Incluido en Estudios sobre Economía de las Corporaciones Locales II. Centro de Estudios Municipales y de Cooperación Interprovincial (CEMCI). Granada, 1984. Pág. 127.

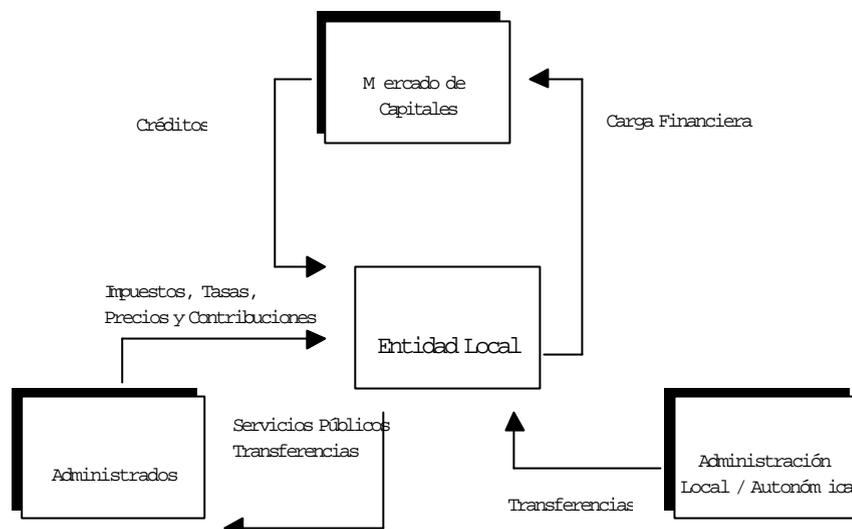
microunidades públicas y, por ende, a las locales".

En relación con la identidad existente entre la problemática de tipo económico y financiero de las empresas y las entidades públicas, consideramos de interés recoger algunas afirmaciones de Calafell Castelló y Requena Rodríguez, respectivamente. Para el primero³⁸, "la empresa posee una problemática de tipo financiero para atender a su capacidad de pago, e idéntica problemática poseen las entidades administrativas. Tan sólo varían los sujetos, y muchas veces el papel que representan en las relaciones económicas, pero su problemática, objetivamente considerada, es idéntica. Cobros, pagos, débitos, créditos, situación financiera, etc., son cuestiones comunes a la problemática financiera de la empresa y de las entidades administrativas, esto es, de todas las microunidades. No podía ser de otra forma, por cuanto el sistema económico está integrado por dichas unidades y ambas participan en el funcionamiento real del sistema monetario y financiero general. La problemática que en la empresa hace referencia a las prestaciones que recibe del mundo exterior (compras) y a las que cede al mismo (ventas) se encuentra reflejada, en forma paralela, a las compras que las unidades de consumo realizan dentro del sistema económico para atender a sus gastos y también a los ingresos por venta de cuotas, impuestos, tasas, etc., que realizan entre sus asociados o súbditos, en forma voluntaria o por medio de la aplicación de su soberanía fiscal. Compras, ventas, gastos, ingresos son términos de idéntico valor conceptual, si bien no utilizados uniformemente en la economía pública en contraste con la economía de la empresa".

³⁸ Calafell Castelló, A.: "Sistemas de cálculo y control de costes". Técnica Contable, julio 1967. Págs. 241-250.

Del mismo modo, Requena Rodríguez³⁹ insiste en este planteamiento cuando se pronuncia en los siguientes términos: "De una parte, las microunidades económicas locales, sea cual fuere su forma y alcance administrativo, desarrollan una actividad financiera similar a la de las empresas privadas, variando solamente -lo que no es sustancial para el problema que nos ocupa-, en ocasiones, la relación causal del ente con los sujetos que intervienen en la misma. Solo así, como no podía ser de otra forma, pueden atender a su capacidad de pago. Los conceptos de cobro, pagos, débitos y créditos, como las magnitudes fondo que de ellos derivan, son comunes, pues, a todo tipo de microunidades. Asimismo, las corrientes -en términos reales- compra y venta, que en la empresa surge como consecuencia de las prestaciones procedentes del mundo externo o realizadas al mismo, encuentra fiel reflejo en los actos de compra -de todo tipo de factores- que las microunidades locales realizan al mundo exterior y los de venta de sus servicios al mismo -en cualquiera de las múltiples y variadas manifestaciones posibles-, aún cuando la corriente de ingresos implícita en las referidas ventas sea, lógicamente, de distinto carácter al que adopta en la empresa privada, consecuencia obvia de la también distinta naturaleza de la relación causal entre el ente y los sujetos que con él se relacionan. Los conceptos de compra, gastos, venta e ingreso, por tanto, son términos con igual alcance en el subsector de la Administración Local que en el de la empresa privada, como asimismo las magnitudes fondo derivadas de ellos, si bien, tanto en uno como en otro caso, con las peculiaridades propias que los distinguen". Este proceso se muestra de forma esquemática en el gráfico que figura a continuación:

³⁹ Requena Rodríguez, J.M.: "Las Microunidades Económicas Locales y la Contabilidad". Op. cit. Pág. 157.



Como puede observarse se diferencian dos circuitos: uno de economía real y otro financiero. En cuanto al circuito real, la entidad local proporciona a los administrados determinados servicios derivados de las competencias que tiene encomendadas, que requieren para su realización la adquisición previa de factores corrientes y de capital, cuyo equivalente monetario constituye los gastos. Como contrapartida a los servicios prestados se obtiene de los administrados unos ingresos, equivalente monetario de dichas prestaciones, vía impuestos, tasas, precios o contribuciones. Ahora bien, con independencia de esta corriente económica real que origina compras de bienes, servicios y prestaciones de servicios, y que genera respectivamente gastos e ingresos, se produce una corriente monetaria de cobros y pagos. Esta situación nos manifiesta la existencia de dos corrientes simultáneas de sentido contrario, una real a la que se contrapone una financiera.

Requena Rodríguez⁴⁰ ha explicado de manera muy acertada el proceso descrito cuando señala que "puede precisarse, en consecuencia, que toda adquisición de bienes o servicios constituye una compra, implica un gasto y obliga a un pago, mientras que, en sentido inverso, toda cesión de productos constituye una venta, implica un ingreso y da derecho a un cobro. La

⁴⁰ Requena Rodríguez, J.M.: "La Homogeneización de magnitudes en la Ciencia de la Contabilidad". ICE. Madrid, 1977. Pág. 54.

diferencia fundamental entre los conceptos de gasto e ingreso con respecto a los pagos y cobro, respectivamente, se concreta en que mientras estos últimos constituyen meros conceptos de caja y poseen una estricta significación financiera, aquéllos ostentan verdadero significado económico. A su vez, los conceptos de gasto e ingreso poseen una incidencia temporal coincidente con la compra y la venta, respectivamente, la cual puede o no darse con respecto al pago y cobro al existir entre éstos y aquéllos una independencia total y absoluta. Por el mero hecho de haberse realizado una compra o una venta se habrá producido un gasto o ingreso, sea el pago o el cobro presente o futuro".

Cuando el ente local acude al mercado de capitales para la obtención de financiación, se producen también corrientes bilaterales. Tales aportaciones quedan encuadradas, con exclusividad, dentro de la circulación financiera real. De la misma forma, existen corrientes unilaterales, denominadas transferencias, que básicamente se mueven en el circuito financiero, pudiendo tener signo distinto, según que sean recibidas por el ente local o sean concedidas por el mismo a sus administrados. Esta opinión se mantiene, lógicamente, en otro trabajo elaborado por este autor conjuntamente con García Martín y Carrasco Díaz⁴¹, al señalar que **"la fenomenología económico-financiera de las unidades públicas y las privadas no difiere más que en cuestiones de matiz, fundamentalmente en cuanto a la tipología de funciones que las incumben y a la forma de atender a su realización, pero sin que ello implique diferencia alguna en cuanto a la configuración de sus respectivas estructuras circulatorias, en las que las magnitudes de cobro, pago, débito, crédito, compra, venta, gasto e ingreso, etc., son ciertamente comunes, si bien, con diferente forma en su manifestación que, en cualquier caso, no podría implicar, en sentido alguno, la diferencia existente en su concepción contable"**.

Como señala Griffiths⁴²: "Si generalmente definimos el ente local o la empresa indiferentemente como un sistema complejo de finalidad abierta sobre su medio ambiente,

⁴¹ Requena Rodríguez, J.M., García Martín, V. y Carrasco Díaz, D.: "La Contabilidad Pública actual en España". I Ponencia presentada al III Encuentro de Profesores Universitarios de Contabilidad. Málaga, mayo 1988. Pág. 157.

⁴² Griffiths, S.: "La Gestión de Trésorerie des Communes 1^a Partie". Revue Francais de Comptabilité, n° 183, 1987. Pág. 25.

entonces podemos fácilmente mostrar las diferencias y semejanzas que existan entre los dos". Así tendremos:

	EMPRESA	ENTE LOCAL
SISTEMA	Conjunto complejo y medios humanos y técnicos	Circunscripción administrativa reagrupando hombres y recursos
FINALIDAD		
Plano financiero	Realizar beneficios. Acumular	Equilibrar el presupuesto. Redistribuir.
Plano humano	Participar en la economía para asegurar el bienestar de los individuos	Asegurar el bienestar de los habitantes de la ciudad.
ABIERTO	Insertado en la economía nacional e internacional.	Insertado en la colectividad nacional.
	DE DERECHO PRIVADO	DE DERECHO PÚBLICO

Cuadro n° 6: Comparación Empresa-Ente Local. Fuente: Griffiths. Op.cit.

Así pues, una de las principales diferencias entre los Entes Locales y las empresas está en los objetivos que persiguen. Como señala Cross y Jablonsky⁴³, "podría decirse que el último objetivo de la organización empresarial es proporcionar un beneficio a sus accionistas, mientras que el último objetivo de las organizaciones sin ánimo de lucro es satisfacer una necesidad socialmente deseable por la comunidad o sus miembros".

⁴³ Cross M.J. & Jablonsky S.F.: "Principles of accounting and financial reporting for nonprofit organisations". John Wiley & Sons. New York, 1979. Pág. 16.

En esta misma línea se sitúan Anthony y Young⁴⁴ al afirmar que "por definición, el objetivo de una organización sin ánimo de lucro difiere de generar beneficios. Más que de acrecentar la diferencia entre outputs e inputs, el objetivo es prestar el máximo volumen de servicio posible con una cantidad de recursos dada, o utilizar los menos recursos posibles para prestar un nivel de servicios dado, el comportamiento financiero ideal tiende hacia la consideración de que los outputs deberían igualar los inputs".

La actividad realizada por los Entes Locales, que es económica en cuanto se dirige a satisfacer las necesidades generales, utilizando medios escasos mediante usos alternativos, suele denominarse financiera, para distinguirla de la que con la misma finalidad realizan los particulares y las empresas. Está integrada por el conjunto de actos que la Entidad Local efectúa para obtener los ingresos y realizar los gastos necesarios en orden a la consecución de sus fines. La actividad financiera no constituye un fin en sí misma, sino que tiene una función instrumental de gran importancia. Resumiendo, las principales diferencias entre el sector público y el sector privado se presentan en la tabla que aparece a continuación:

Ámbito	Sector Público	Sector Privado
Titularidad	Ciudadanos (a través de sus representantes).	Propietarios Accionistas.
Misión	Servicio Público.	Rentabilidad.
Objetivos	Economía, eficacia y eficiencia.	Maximizar el beneficio.
Administradores	Cargos políticos electos. Funcionarios de nivel directivo.	Gestores profesionales (pudiendo ser o no propietarios).
Mercado	Necesidades sociales de los ciudadanos.	Necesidades de los consumidores.
Amenazas de supervivencia	Debilidades.	Fuertes.
Medición de resultados	Compleja.	Simple.

⁴⁴ Anthony R.N. & Young D.W.: "Management Control in nonprofit Organisations". Op. cit. Pág. 41.

Recursos	Tributos.	Capital.
Competencia	Débil o inexistente.	Fuerte.
Control	Prioritariamente formal. A priori, financiero y de legalidad.	Control de gestión.
Transcendencia Pública	Total.	Limitada.

Tabla nº 2: Diferencias entre Sector Público y Sector Privado.

3.2. NECESIDAD DE UN SISTEMA DE CONTABILIDAD DE GESTIÓN PÚBLICA. RAZONES QUE JUSTIFICAN SU IMPLANTACIÓN.

Los riesgos de ineficiencia económica en las Administraciones Públicas, aumentan por la dificultad de diferenciar lo económico y lo financiero, es decir, de diferenciar la actividad creadora de riqueza y las meras transferencias, y por el hecho de que las mismas no están sometidas, como la empresa privada, a la prueba de la eficiencia económica que es la quiebra. Estos riesgos de ineficiencia económica, deben ser un estímulo para efectuar los análisis económicos y financieros.

En este sentido, en el ámbito local, creemos indispensable, para llevar a cabo una gestión adecuada de los servicios públicos, por un lado, la cuantificación de los logros alcanzados así como de los costes incurridos, y, por otro, la información referente al precio, cantidad física, calidad técnica y momento de tiempo, que refleje las condiciones bajo las cuales los factores productivos fueron adquiridos por la Administración Municipal. En este sentido, y siguiendo a Navarro Galera⁴⁵, "la posible utilidad de los outputs generados por el modelo contable externo del Plan General de Contabilidad Pública de 1994 vendrá determinada por la capacidad de los mismos para satisfacer los mencionados requerimientos informativos". Dicho autor, pone de manifiesto la imposibilidad de los outputs del sistema contable municipal externo para facilitar las magnitudes de coste. **Esto está justificado por el hecho de que dichas magnitudes se derivan de la circulación de valores, propia de la dinámica técnica-económica municipal y, su captación, medida, valoración y representación constituyen uno de los objetivos del**

⁴⁵ Navarro Galera, A.: "El Control Económico en la Administración Municipal: Propuesta de un Modelo basado en Indicadores". Tesis Doctoral. Granada, 1996. Págs. 240-241.

sistema contable municipal interno, siendo los outputs generados por éste, los encargados de reflejar las mencionadas magnitudes, y no los outputs de la contabilidad externa o financiera, cuyo campo de actuación queda delimitado por el ámbito de la circulación económico-financiera del Municipio.

De igual forma, el carácter monetario del contenido informativo de las Cuentas Anuales⁴⁶ nos conduce a reconocer la total inadecuación de éstas para aglutinar el conjunto de cualidades informativas exigibles a los datos de medición de la gestión en unidades de naturaleza física o técnica, que tan útil resulta para la puesta en funcionamiento de un sistema de Contabilidad de Gestión. En cualquier caso, y como indica Alcalde Hernández⁴⁷, "no puede negarse la utilidad que la información contable representa para el control de la gestión, por ello, en muchas ocasiones la proximidad organizativa entre ambas funciones (Contabilidad/Control) será uno de los temas a decidir en el establecimiento del control, si bien cualquier solución debe pasar por respetar la sustantividad de ambas tareas".

Con independencia de todo ello, la clara vinculación de las magnitudes presupuestarias y financieras al subsistema municipal de Financiación, así como su escasa relación con los subsistemas de Inversión, Venta y Producción constituyen dos argumentos de alto peso para concluir que la información expresada en éstas, en modo alguno, reportará datos relevantes a los

⁴⁶ A este respecto puede consultarse:

- Martínez Uceda, R.: "Las cuentas anuales de las Entidades Públicas". Actualidad Financiera. Monográfico, nº 2T, 1997. Págs. 5-17.

- Muñoz Colomina, C.I. y Norverto Laborda, M^oC.: "El reto de la mejora de la información contable como instrumento de gestión en el Sector Público". Actualidad Financiera, nº 2T, 1997. Págs. 73-79.

⁴⁷ Alcalde Hernández, J.C.: "El Control de Gestión en el Sector Público: su aplicación en el MOPTA". Gestión y Análisis de Políticas Públicas, nº 3, mayo-agosto 1995. Pág. 70.

fines de control de eficacia, eficiencia y de economía de la gestión municipal de índole económica.

La validez del Balance como instrumento de medición de la gestión económica es prácticamente nula, puesto que, a pesar de recoger magnitudes de fondo, tanto de naturaleza financiera como también de naturaleza económica, la utilidad de éstas últimas, para asignar valores a indicadores adecuados a fin de dar soporte a los logros alcanzados por la Administración Municipal, presentan numerosas deficiencias.

En cuanto al Resultado Económico-Patrimonial, tampoco puede ser considerado, por un lado, como un indicador capaz de medir la eficacia y la eficiencia de las actuaciones públicas municipales, habida cuenta que la inexistencia del ánimo de lucro en las mismas, así como los criterios contables empleados en la elaboración de esta cuenta anual dejan al descubierto, por sí mismos, serios inconvenientes que ponen de relieve la irrelevancia de su saldo para mostrar el grado en que los objetivos han sido cumplidos, y, por otro presenta, las limitaciones de su contenido para llevar a cabo una medición que posibilite la comparación de resultados reales con costes incurridos⁴⁸.

Además de lo señalado anteriormente, hemos de decir que **las causas que originan la imposibilidad de facilitar información contable necesaria para los fines de Gestión, a través de las Cuentas Anuales, no sólo se deben a que el contenido informativo de éstas, resulte insuficiente o incompleto, sino también a los objetivos y la formulación de los principios y normas que presiden su elaboración, que en definitiva constituyen la base para su constitución.**

⁴⁸ No hay que menospreciar el papel que desempeña la Memoria, para suplir las ineficiencias señaladas tanto para el Balance de Situación como para el Resultado Económico-Patrimonial, sobre todo para presentar en su contenido información expresada en unidades físicas.

La American Accounting Association (AAA)⁴⁹ entiende que la mayor parte de la información necesaria para evaluar los efectos de las actuaciones públicas viene de fuera del sistema formal de contabilidad y, para ser incluida dentro del mismo, ha de estar cuantificada, ser verificable y objetiva; la falta de cuantificación, objetividad y verificación en la fecha de los datos informados, sitúan tal información en la violación de las normas básicas de contabilidad. En esta misma línea, Carrasco Díaz⁵⁰ entiende que "si para la obtención de los estados contables generados por la Contabilidad Externa, ya sea presupuestaria o patrimonial, es obligada la aplicación de unos principios de contabilidad generalmente aceptados, base de un concreto control de legalidad y de regularidad contable, también la obtención de outputs de información contable necesarios para que los controles de eficacia, eficiencia y economía sean efectivos requeriría, asimismo, unos principios contables generalmente aceptados propios del campo que les ocupa".

Así pues, en nuestra opinión, el establecimiento de un modelo de Contabilidad de Gestión en la Administración Local, permitirá una información especialmente valiosa para la adopción de decisiones. En particular facilitará el conocimiento de criterios para implantar o no la gestión indirecta de la prestación de servicios, al poder comparar los costes de la gestión municipal directa y los que se pueden solicitar y obtener en las licitaciones para la concesión administrativa u otras formas de gestión privada o por terceros. Además, podrán adoptarse decisiones acerca del importe de las tasas y precios públicos a aplicar por el uso de un servicio público.

La American Accounting Association (AAA)⁵¹ pone de manifiesto algunas razones para

⁴⁹ American Accounting Association (AAA): "Report of the Comité on Concepts of Accounting Applicable to the Public Sector 1970-71". Accounting Review. Suplemento al Vol. 48, 1972, págs. 77-106. Cita tomada de Gómez Rodríguez, M.L.: "El Proceso Presupuestario y la Contabilidad en las Administraciones Públicas". Actualidad Financiera, nº 558, junio 1995. Pág. 436.

⁵⁰ Carrasco Díaz, D.: "Control e Información Contable en las Administraciones Públicas". Incluido en Carrasco Díaz, D. (Coordinador): "La nueva Contabilidad Pública. La información contable y el Plan General de Contabilidad Pública de 1994". Ariel Economía. Barcelona, 1994. Pág. 347.

⁵¹ American Accounting Association(AAA): "Report of the Comité on Accounting Practice of Not-for-Profit Organizations". Accounting Review. Supplement to vol. 46, 1971. Pág. 92.

considerar incluso más importante a la Contabilidad de Gestión en el sector público que en el privado, entre ellas se pueden destacar las siguientes:

1. La actividad pública afecta a un ámbito mayor que el privado.
2. Con la ausencia de un propósito de beneficio no se dispone de una medida de la eficiencia operativa.
3. No existe un "grupo económico interesado", como es el de los accionistas en el caso de las sociedades anónimas, que evalúe constantemente la efectividad de la administración.
4. Su poder para obtener recursos mediante tributos asegura la supervivencia de estas organizaciones aunque sean ineficientes.

Si bien estas razones serían suficientes para justificar la existencia de una Contabilidad de Gestión Pública, podrían argumentarse otras relacionadas con la evolución del rol a jugar por el Estado en la economía, al que se le exige la justificación de sus objetivos, actividades y resultados, con la escasez económica de recursos, imponiendo una gestión más eficiente que aproveche las posibilidades que ofrece un buen sistema de información, con la ampliación de los objetivos que se le atribuyen a la Contabilidad Pública, y con las crecientes demandas de información para juzgar la actuación social, el impacto ambiental y la calidad de vida⁵².

Centrándonos en el ámbito de la eficiencia en la gestión, aspecto al que nos referiremos con mayor profundidad a lo largo de este trabajo, De Oliveira⁵³ considera que el hecho de que el sector privado actúe en general de manera más eficiente que las entidades públicas, se debe en parte, a la introducción de estas técnicas de Contabilidad de Gestión. La Contabilidad Financiera ha resultado insuficiente para cubrir los objetivos de planificación y gestión interna de los recursos y teniendo en cuenta que, las funciones que desarrollan los responsables de la gestión en las empresas privadas: planificación, información e interpretación, evaluación y consulta, administración de impuestos, informes gubernamentales, protección de activos, control de eficiencia y de eficacia⁵⁴, existen también, en cierta medida, en el sector público, se considera

⁵² Hopwood, A: "Accounting and the Pursuit of Efficiency", en Hopwood, A. y Tomkins, C.: "Issues in public Sector Accounting". Philip Allan Publishers. Oxford, 1984.

⁵³ De Oliveira, F.H.: "Management Accounting Techniques for Nonprofit Enterprises". Management Accounting, vol 62, nº5. noviembre 1980. Págs. 30-34.

prioritaria la implantación de una Contabilidad de Gestión en el mismo.

En este mismo sentido, Ortiguera Bouzada⁵⁵ sostiene que "la contabilidad de costes es un útil determinante para lograr una mayor eficiencia y eficacia pública, en la medida en que es clave para una buena asignación de recursos, planificar, controlar, realizar un seguimiento de la ejecución planeada, medir y controlar la eficacia social de las administraciones y sus órganos operativos".

En la misma línea, Buschor⁵⁶ destaca la vital importancia de la Contabilidad Analítica como instrumento al servicio de la gestión pública, al señalar que "particularmente en el campo de la dirección de gestión pública, y en el de las propias empresas, realmente pueden conseguirse importantes avances y transparencia de los resultados y, consecuentemente, en la gestión. En conexión con la contabilidad de costes reales... los informes sobre costes reales desarrollan campos para las nuevas formas de producción gubernamental (administración, empresas estatales, participaciones, contratos, etc.)".

Para López Díaz y Menéndez Menéndez⁵⁷, a pesar de que la función principal de la Contabilidad de Costes continúa siendo el cálculo de éstos, en la misma se introducen dos nuevos aspectos: "a) su creciente importancia en el proceso de planificación y control; y b) su participación en la gestión, tanto en lo que se refiere a la eficacia como a la eficiencia".

De acuerdo con la opinión anterior, al tratar el tema de la utilidad de la Contabilidad

⁵⁴ Horngren, Ch.T.: "Contabilidad de Costes: Un enfoque de gerencia". Prentice-Hall, Hispanoamericana. México, 1987. Pág. 15.

⁵⁵ Ortiguera Bouzada, M.: "Administraciones Públicas: experiencias internacionales en materia de Contabilidad de Costes". IV Jornadas Luso-Españolas de Gestao Científica. Universidad Portucalense Oporto-Espinho, 1988. Pág. 49.

⁵⁶ Buschor, E.: "Introduction: From advanced public accounting via performance measurement to new public management". Incluido en "Perspectives on Performance Measurement and Public Sector Accounting". Paul Haupt Publishers Berne. Stuttgart. Vienna, 1993. Págs. 13 y 15.

⁵⁷ López Díaz, A. y Menéndez Menéndez, M.: "Información para usuarios internos: contabilidad de gestión". Incluido en XXV Años de Contabilidad Universitaria en España. Instituto de Planificación Contable. Madrid, 1988. Pág. 517.

Analítica para la toma de decisiones, Fernández Fernández⁵⁸ indica que "entre las decisiones que pueden requerir una información veraz, relevante y oportuna sobre los costes históricos y previsionales de los servicios, programas y actividades, podemos citar las siguientes: a) decidir si al ente le interesa producir bienes o prestar servicios o, por el contrario, contratarlos con una entidad ajena, en el caso que puedan ser ofrecidos por organizaciones privadas; b) decidir el importe de las tasas a imponer a los usuarios de determinados servicios públicos, de forma que cubran su coste completo de prestación; c) decidir el importe de las contribuciones especiales y de los precios públicos, que se han de cargar a los propietarios que resulten beneficiados por proyectos públicos; d) decidir el montante por el que debe ser capitalizado un activo construido por el propio ente; e) decidir acerca de la economicidad, eficacia y eficiencia conseguida con la actividad pública; f) decidir qué programas se van a llevar a cabo en el proceso de planificación".

En este sentido, es indudable que para una adecuada toma de decisiones de los órganos políticos y de gestión de los entes locales debe tenerse como base, no sólo la información económico-financiera generada por la Contabilidad Patrimonial y Presupuestaria en las que se recogen los estados y cuentas anuales, sino, y sobre todo, una información técnica-económica generada por la Contabilidad Analítica que ayude a orientar, de la forma más apropiada posible, a cada órgano decisorio⁵⁹.

En cuanto a la necesidad de implantar en las Administraciones Públicas modelos de Contabilidad Analítica que complementen la gestión presupuestaria⁶⁰, Herrero Suazo y Querol

⁵⁸ Fernández Fernández, J.M.: "Aplicaciones de la Contabilidad Analítica en el Sector Público". Técnica Contable, nº 467, noviembre 1987. Págs. 475 y 476.

⁵⁹ Carrasco Díaz, D. y López Hernández, A. M.: "La Información Contable en el Sector Público: su enfoque para la Administración Local". Revista Española de Financiación y Contabilidad, vol. XXIII, nº 79, abril-junio, 1994. Págs. 475 y 476.

⁶⁰ En esta línea pueden consultarse, entre otras:

- García García, M. y García García, C.: "Un Modelo Contable para las Administraciones Públicas". Comunicación presentada al V Encuentro de Profesores Universitarios de Contabilidad. ASEPUC. Sevilla, 1993. Págs. 1-24.

- López Díaz, A.: "La Contabilidad de Costes en la Administración Pública". I Congreso Internacional. Décimo Congreso Argentino de Profesores Universitarios de Costos. Paraná, 1987.

- Torres Pradas, L.: "Hacia el Control de Eficacia en el Sector Público en España". Incluido en colección de Ponencias y Comunicaciones presentadas a II Jornadas sobre Contabilidad Pública, celebradas en Valencia en noviembre de 1993. ASEPUC. Ministerio de Economía y Hacienda. Madrid, 1994. Pág. 367.

Bellido⁶¹ señalan que "hoy se exige también el conocimiento de los costes en que cada órgano ha incurrido en el desarrollo de la gestión presupuestaria a él atribuida, de tal forma que relacionando costes y objetivos pueda juzgarse la eficacia y la economicidad de la actuación realizada".

Además, paralelamente al estudio realizado del sistema contable externo de los Municipios, podemos afirmar que el grado de utilidad de la Contabilidad Analítica municipal para el ejercicio del Control Económico⁶² de la gestión vendrá determinado por las posibilidades de aquélla para la medición de la eficacia, de la eficiencia y de la economicidad de la gestión

- Pou Díaz, J.: "Los Costes de los Servicios Públicos, Formas de Imputación y su evaluación: la experiencia española. Sindicatura de Cuentas de Cataluña. Paper. Barcelona, 1993. Pág. 136.

⁶¹ Herrero Suazo, S. y Querol Bellido, V.: "Técnicas Presupuestarias en la Administración Pública". INAP. Madrid, 1984. Pág. 108.

⁶² Siguiendo la opinión del profesor Pablos Rodríguez, creemos que no debe identificarse el Sistema de Control de Gestión con el Sistema Contable, a pesar de que este último es una de sus herramientas fundamentales. El Sistema de Control de Gestión incluye otras variables de carácter no económico que influyen sobre el comportamiento de la entidad municipal.

- Pablos Rodríguez, J.L.: "El proceso de planificación y control y el Sistema de Información para la Gestión. En el marco del Nuevo Modelo de Gestión Pública". Cuadernos Aragoneses de Economía. 2ª Epoca, vol.7, nº 1, 1997. Págs. 63-64.

municipal. En este sentido, y siguiendo la opinión Navarro Galera⁶³, pensamos que la utilidad de la Contabilidad Analítica Municipal a los efectos de medición de la eficiencia y eficacia adquiere un carácter sustantivo. Igualmente, la evaluación de la economicidad en las adquisiciones municipales implica de modo directo al modelo contable interno, por cuanto éste debe ser el encargado de transmitir información que posibilite analizar el precio, la cantidad y la calidad con que los factores productivos fueron adquiridos⁶⁴.

De todo lo anterior, cabe concluir que **el sistema contable interno de los Municipios debe desempeñar un papel vital en el ejercicio del Control Económico de la gestión municipal, dado que, al tratar de captar la circulación interna de valores, y eliminar gran parte de las deficiencias informativas que para tal fin presenta el sistema contable externo, reporta una mayor utilidad que este último de cara a la medición de la eficacia, de la eficiencia y de la economicidad. Esta circunstancia puede servir para argumentar, una vez más, la imperiosa necesidad de implantar un modelo normalizado de Contabilidad Analítica en los Ayuntamientos.** No obstante, la utilización de la Contabilidad Analítica en el ámbito público ha sido escasa, y si bien es cierto que han habido intentos normalizadores, también lo es que no han tenido demasiado éxito. A continuación, se expone el

⁶³ Navarro Galera, A.: "El Control Económico en la Administración Municipal: Propuesta de un Modelo basado en Indicadores". Op. cit. Pág. 261.

⁶⁴ Crespo Domínguez, M.A.: "Auditoría y Control en el Sector Público". Incluido en Colección de Ponencias y Comunicaciones de las II Jornadas de Contabilidad Pública celebradas en Valencia, noviembre 1993. ASEPUC. Ministerio de Economía y Hacienda. Madrid, 1994. Pág. 260.

concepto, objetivos y principales características del Sistema de Información Contable Interno que todo Sistema de Gestión en el ámbito municipal debe poner al servicio de los distintos usuarios de la acción municipal.

4. LA CONTABILIDAD DE GESTIÓN PÚBLICA EN ESPAÑA.

4.1. CONCEPTO Y SIGNIFICADO.

Ya en 1968, el Comité Nacional de Contabilidad Gubernamental de los Estados Unidos, definió la Contabilidad de Costes en su declaración "Contabilidad, Auditoría e Información Financiera Gubernamental", como el método contable que pretende reunir y registrar todos aquellos elementos de coste cuyo consumo sea necesario para cumplir un propósito, continuar una actividad o completar un trabajo. Se observa así que, en esta primera fase de aplicación de una Contabilidad Interna en el sector público, se pone el énfasis en el cálculo de costes; ahora bien, esta concepción limitaba bastante sus posibles e imprescindibles aplicaciones en las diferentes fases del proceso de gestión pública, por lo que muy pronto se vio sometida a una ampliación de sus objetivos y a una reformulación, que está culminando con los intentos de desarrollar una construcción teórica seria a través del diseño de un marco conceptual. Es decir, se constata en el ámbito público, el mismo proceso de evolución de la contabilidad dirigida a los usuarios internos, que el seguido en el sector privado, si bien con un cierto retraso. Esta evolución de la información contable de gestión está promovida por la exigencia, a la actividad pública, de competir con la privada.

Entre los autores que han desarrollado este tema⁶⁵, se ha puesto de manifiesto que el camino a seguir para la consecución de un adecuado sistema de Contabilidad de Gestión, ha de comenzar por la descripción de las características del entorno, tan peculiares en el ámbito público y comunes al subsistema de Contabilidad Financiera Pública, continuar con la definición de los

⁶⁵ Belkaoui, A.: "Conceptual Foundations of Management Accounting". Addison-Wesley Publishing. Co. Reading, Massachusetts, 1980. Pág. 9.

objetivos a perseguir en el mismo y las características que ha de reunir la información en este ámbito, culminando con la fijación de los principios y criterios de la Contabilidad de Gestión que permitan la consecución de aquéllos.

AECA⁶⁶ define la Contabilidad de Gestión como, "la rama de la Contabilidad, que tiene por objeto la captación, medición y valoración de la circulación interna, así como su racionalización y control, con el fin de suministrar a la organización la información relevante para la toma de decisiones empresariales" Por otra parte, indica que "el contenido de la Contabilidad de Gestión viene dado por las exigencias informativas para la toma de decisiones que el entorno ha impuesto a las empresas. Y así, desde una mera cuantificación del coste del producto, se pasó a una racionalización del mismo, estableciendo los diferentes objetos de coste, cuyos responsables precisan una información adecuada para formular los juicios de valor y adoptar de una manera racional las decisiones, con el menor riesgo posible, referidas a un período temporal de corto plazo y relacionadas con los siguientes temas:

1. La organización del proceso productivo.
2. La optimización de la capacidad productiva.
3. La utilización de los medios disponibles.
4. El factor humano.
5. El aprovisionamiento de los factores corrientes de la producción.
6. El análisis y la relación de causalidad en las desviaciones controlables.
7. La asignación de responsabilidades, etc."

El marco de actuación de la Contabilidad de Gestión se ubica en un horizonte temporal de toma de decisiones a corto plazo, es decir, serían decisiones tácticas de optimización de los medios disponibles, operativas y de control de gestión⁶⁷.

⁶⁶ Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas (AECA): Principios de Contabilidad de Gestión. Documento nº 1. AECA. Madrid, 1995. Pág. 23.

⁶⁷ Para profundizar más sobre el concepto y objetivos de la Contabilidad de Gestión puede consultarse, entre otras, las siguientes obras:

- Hilton, R.W.: "Managerial Accounting". McGraw-Hill. Nueva York, 1991.
- Gray, J. y Ricketts, D.: "Cost and Accounting Managerial". McGraw-Hill. Nueva York, 1991.
- Leve, J.: "Managerial Accounting: a planning-operating-control". Tramework. Ed. John Wiley and Sons. 1991.
- Álvarez López, J. y Blanco Ibarra, F.: "La Contabilidad de Gestión en el ámbito de un nuevo paradigma contable: la Contabilidad de Dirección Estratégica". Técnica Contable, nº 535, 1993. Págs. 469-494.

Como consecuencia de su necesidad de adaptación a los cambios del entorno, la Contabilidad de Gestión, desemboca en la Contabilidad de Dirección Estratégica. Para la National Association of Accountants⁶⁸ (N.A.A), "la Contabilidad de Dirección Estratégica es el proceso de identificación, medida, acumulación, análisis, preparación, interpretación y comunicación de la información económica usada por la gestión para planificar, evaluar y controlar una entidad a fin de asegurar el uso apropiado de los recursos y su contabilización". El ámbito al que se extiende es tanto el ámbito externo como el interno de la empresa y de su definición se extraen dos objetivos básicos: evaluación y control.

Siguiendo las ideas de la Asociación Española de Contabilidad Directiva (ACODI), se define como⁶⁹ "la ciencia contable operando a través de sus modelos en un sistema de dirección económica específico y, dentro de él, proporcionando información útil al sujeto económico para el control de un sistema de circulación económica". Se puede considerar que la función principal que cumple el sistema de información de la Contabilidad Directiva se sintetiza en ejercer un control sobre la dirección y la gestión económica y financiera, utilizándose, al mismo tiempo, como un instrumento para realizar la organización económico-social de la empresa, apoyándose tanto en medidas de carácter prospectivo y retrospectivo.

Estos objetivos van ligados a la visión estratégica de la empresa, de la cuál se derivaran las decisiones de gestión, que tratarán de coordinar todo tipo de esfuerzos en el seno de una organización dentro de un determinado entorno. El contenido de la Contabilidad de Dirección Estratégica⁷⁰ puede resumirse en los siguientes puntos:

⁶⁸ AECA: "Principios de Contabilidad de Gestión". Documento nº 1. Op. cit. Pág. 28.

⁶⁹ Asociación Española de Contabilidad Directiva (ACODI): "Contabilidad Directiva". Documento nº 1. Madrid, 1992.

⁷⁰ Para profundizar sobre objetivos de la Contabilidad de Dirección Estratégica pueden consultarse entre otras, las siguientes obras:

- Álvarez López, J. y Blanco Ibarra, F.: "Evolución de la Contabilidad de Gestión". Partida Doble, nº 11, abril 1991. Págs. 13-17.

- Pogue, G.A.: "Strategic Management Accounting". Management Accounting, enero 1990. Págs. 68-76.

- Bromwich, M.: "The case of strategic management accounting: the role of accounting information for strategy in competitive markets". Accounting, Organizations and Society, nº 1/2 1990. Págs. 27-46.

a) Debe aportar los datos suficientes que permitan el establecimiento de planes estratégicos que garanticen la supervivencia de la organización como tal. Para ello la información ha de recoger y responder a la necesidad del entorno y anticiparse a él haciendo frente a los factores de riesgo e incertidumbre que ello conlleva.

b) Sus fuentes están constituidas por la información interna y externa, de tipo cualitativo y cuantitativo. Se pretende procesar, interpretar y comunicar información relevante y oportuna, para apoyar racionalmente el proceso de planificación y control en los niveles estratégicos, táctico y operativo.

En la literatura contable analizada, creemos que, si bien no todos los autores están de acuerdo en la distinción de forma absoluta entre Contabilidad de Gestión y Contabilidad de Dirección Estratégica, si existe entre los mismos una diferenciación clara entre Contabilidad de Costes y Contabilidad de Gestión, extendiéndose, en algunos casos, la definición dada a esta última a un ámbito más amplio que el definido por AECA. De esta forma, se ha podido observar que se acerca más a las pretensiones de lo que se ha definido anteriormente como Contabilidad de Dirección Estratégica. Así, siguiendo a Mallo Rodríguez⁷¹, la Contabilidad de Gestión "es una parte que tiene por objeto la captación, medición, registro, valoración y control de la circulación interna de valores de la empresa, al objeto de suministrar información para la toma de decisiones sobre la producción, formación interna de precios de coste y sobre la política de precios de venta y análisis de los resultados, mediante el contraste con la información que revela el mercado de factores y productos, basándose en las leyes técnicas de producción, las leyes sociales de organización y las leyes económicas de mercado". Según Rivero Romero⁷², "la Contabilidad de Gestión puede ser definida, en un sentido amplio, como el aspecto de la Contabilidad que se preocupa de la eficiencia de la gestión de las explotaciones, mediante el suministro de la información necesaria para facilitar el análisis, la planificación y control de la gestión empresarial".

Asimismo, añade que, a la información obtenida de la Contabilidad de Gestión, "se le exigen dos características esenciales para poder desempeñar su cometido: ha de

- Bhattacharya, K.: "Strategic accounting: a route to success?". *Management Accounting*, octubre 1987. Págs. 98-103.

⁷¹ Mallo Rodríguez, C.: "Contabilidad de Costes y de Gestión". Ed. Pirámide. Madrid, 1988.

⁷² Rivero Romero, J.: "Contabilidad Financiera". ICE 5ª Ed. Madrid, 1980. Págs. 10-11.

ser información relevante y ha de ser información oportuna. Además, la contabilidad que quiera ser útil a la gestión debe:

- a) Presentar previsiones y presupuestos para facilitar la planificación, tanto de las operaciones normales como de las operaciones especiales de la unidad económica.
- b) Suministrar la información correspondiente a cada momento para asegurar el control eficiente de las actividades que dimanen de la ejecución del plan previsto.
- c) Asegurar que el control interno de la actividad sea tal que la información que interesa sea automáticamente preparada y enviada a su destino. De este modo se consigue un cómodo y rápido análisis y síntesis que pueden ser utilizados para la Gestión⁷³.

Por otro lado, la American Accounting Association⁷⁴, establece como objetivos de la Contabilidad de Gestión los siguientes:

1. La Contabilidad de Gestión debe tratar las funciones de planificación de los gerentes. Esto supone:
 - a) Identificación de tareas.
 - b) Planificación de los flujos de recursos óptimos y su medición.
2. La Contabilidad de Gestión tratará los problemas de organización. Esto incluye:
 - a) Adecuación entre la estructura de la firma y las tareas.
 - b) Instalación y mantenimiento de un sistema de información y comunicación efectiva.
 - c) Medición de los recursos existentes, descubrimiento de la ejecución excepcional e identificación de los factores causantes de dichas excepciones.

⁷³ *Ibíd*em: Págs. 10-11.

⁷⁴ American Accounting Association (AAA): "A Statement of Basic Accounting Theory". Comité on Accounting Concepts and Standards. Ohio. 1966.

3. La Contabilidad de Gestión tratará la función del control de gestión. Esto incluye:
 - a) Determinación de las áreas de ejecución apropiadas que son significativas en términos de tareas.
 - b) Contribución a la motivación de las realizaciones individuales deseables mediante una comunicación realista de la información respecto a las tareas.
 - c) Orientación de las medidas de ejecución con indicación de la incongruencia de tareas dentro de áreas de responsabilidad y ejecución identificables.
4. La Contabilidad de Gestión tratará los sistemas operativos de gestión, por función, producto, proyecto u otra segmentación de las operaciones, lo que supone:
 - a) Medición de los factores (inputs) en términos de costes relevantes y/o los ingresos o medidas estadísticas de la producción (outputs).
 - b) Comunicación de los datos apropiados, de carácter fundamentalmente económico, al personal clave y de forma oportuna.

En la actualidad es aceptado por la mayoría de los investigadores que la evolución de la información referida al ámbito interno de la empresa ha estado íntimamente ligada a los objetivos que sus usuarios le han ido planteando⁷⁵. Mallo Rodríguez⁷⁶ señala que "La Contabilidad de Gestión, analítica o de dirección, tiene unos orígenes remotos, ya que, desde antiguo la contabilidad ha realizado análisis y determinaciones de precios de coste y resultados por áreas o productos. Sin embargo, el desarrollo y perfeccionamiento de los sistemas de costes son más recientes y se pueden asociar a la historia del desarrollo industrial. Según se han ido generalizando

⁷⁵ Véase:

- López Díaz, A.; Menéndez Menéndez, M.: "Información para Usuarios Internos: Contabilidad de Gestión". Op. cit. Pág. 519.

- Vilar Sanchís, J.E.: "El coste de producción: cambio en su significado y en sus usos". Técnica Contable, abril 1993. Págs. 241-258.

⁷⁶ Mallo Rodríguez, C.: "Contabilidad de costes y gestión". Op. cit. Págs. 44-45.

y perfeccionando los sistemas de producción, la Contabilidad de Gestión ha ido evolucionando en orden a obtener información más pertinente para el control y toma de decisiones de las empresas".

Con todo lo argumentado y ante lo aventurado de dar una definición, en nuestra opinión, la Contabilidad de Gestión, entendida en sentido amplio, **ha de considerarse como aquella rama de la Contabilidad que ha de preocuparse por suministrar información adecuada y útil para el proceso de adopción de decisiones en la empresa, entendiendo por empresa el conjunto de elementos (factores de producción (inputs), aspectos organizacionales, culturales, sociales y económicos), que en total interacción buscan la satisfacción de la multiplicidad de intereses de los distintos agentes existentes en la organización. El objetivo de la misma no será únicamente el cálculo de costes y de resultados, y la valoración de activos, sino que se perseguirá la adopción racional de decisiones, y el desarrollo del Sistema de Gestión necesario que permita la consecución de los objetivos fijados con la máxima eficacia y eficiencia posible. Además, la Contabilidad de Gestión proporcionará información sobre el mecanismo de control que supervise la gestión llevada a cabo y permita la corrección de las desviaciones producidas en un proceso de retroalimentación o feed-back, en el que los aspectos cualitativos y organizacionales serán determinantes en las decisiones adoptadas.**

En la definición anterior se quiere poner de manifiesto como los objetivos de la Contabilidad de Gestión han pasado de ser únicamente la obtención de cifras de costes y resultados, a ser una herramienta útil en el proceso de toma de decisiones abarcando un horizonte temporal amplio, a corto, medio y largo plazo, y en el que han de ser tenidos en cuenta tanto aspectos cuantitativos como cualitativos.

4.2. OBJETIVOS.

Los objetivos de la Contabilidad de Gestión enunciados con anterioridad y establecidos por la American Accounting Association, son planteados como se ha indicado anteriormente, para la actividad empresarial, con lo cual, al referirnos al caso concreto de la Administración Pública Local, cada uno de los objetivos señalados adquiere rasgos diferenciadores, debido a la

especial naturaleza y actividad de la misma.

La Contabilidad Analítica Pública, de acuerdo con el profesor López Díaz⁷⁷, entendida como la Contabilidad de Gestión que se refiere a un organismo público, presenta alguna restricción o matización a los objetivos genéricos de la misma, entre las que conviene destacar las siguientes:

1. El análisis de los resultados es quizás el objetivo que ofrece una mayor dificultad para ser traducido al campo de la Contabilidad Pública. No obstante, conviene tener en cuenta que en la actividad de la Administración Pública se sacrifican unos medios y a través de un proceso más o menos angosto se llega a la obtención de unos bienes y servicios que pueden ser valorados y así poder enjuiciar los resultados de la gestión, aunque no intervenga la magnitud del beneficio.
2. La valoración de los activos generados por la actividad de la Administración Pública, y que quedan de alguna forma como patrimonio del Estado, se ofrece como algo deseable. Aparte de los problemas específicos de la contabilidad del movimiento interno de valores en la Administración Pública comunes con el objetivo del análisis del resultado, surgen aquí cuestiones muy especiales.
3. La planificación de la gestión tiene particularidades en la Contabilidad Pública en los diferentes aspectos que cabe distinguir en ella:
 - a) La planificación incluye decisiones cuyo plazo de incidencia es difícil de señalar.
 - b) Los niveles de responsabilidad suelen estar bien delimitados en la Administración en lo que se denomina normalmente proceso administrativo, pero están descuidados en lo que tiene que ver con las decisiones económicas.
 - c) Los presupuestos presentan una naturaleza diferente a la de estricta planificación de gestión pues los mismos establecen tan sólo el límite máximo de recursos puestos a disposición de los organismos públicos para el desarrollo de su gestión más que una estimación de los costes de su actividad.
4. El control de la gestión exige una Contabilidad de Costes conveniente que vaya reflejando los hechos que se producen en la Administración Pública, para poner de manifiesto las acciones aconsejables desde la perspectiva de una adecuada gestión económica de los medios disponibles.

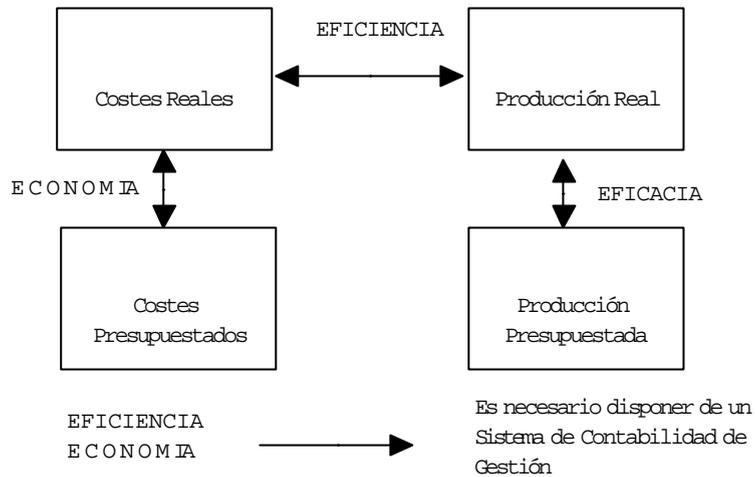
⁷⁷ López Díaz, A.: "La Contabilidad e información financiera de las Haciendas Autonómicas: contabilidad tradicional y por objetivos". I Jornadas de Estudios Presupuestarios y Financieros de las Comunidades Autónomas. La Granda. Avilés. Consejo Regional de Asturias. Agosto, 1981. Pág. 236.

La Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas (AECA)⁷⁸, establece como principales objetivos de la Contabilidad de Gestión, los siguientes:

1. Clarificar el empleo de los recursos públicos desde una perspectiva de eficiencia y economía, posibilitando un control de gestión sobre aspectos concretos de la entidad. Se necesitará un sistema de Contabilidad de Gestión que procure la eficiencia y economía de recursos, mediante la reducción y control de costes del organismo. En este sentido, la información de entrada y salida del sistema se centrará en aquellos componentes de coste que sean controlables con su actuación, la información relevante será aquella que ponga de manifiesto los datos sobre el aprovechamiento de los recursos económicos de cada centro en que esté dividido.

⁷⁸ AECA: "La Contabilidad de Gestión en las Entidades Públicas". Propuesta de Documento n° 15. Madrid, 1997. Págs. 25-31.

Este objetivo se representa gráficamente en la figura que aparece a continuación⁷⁹:

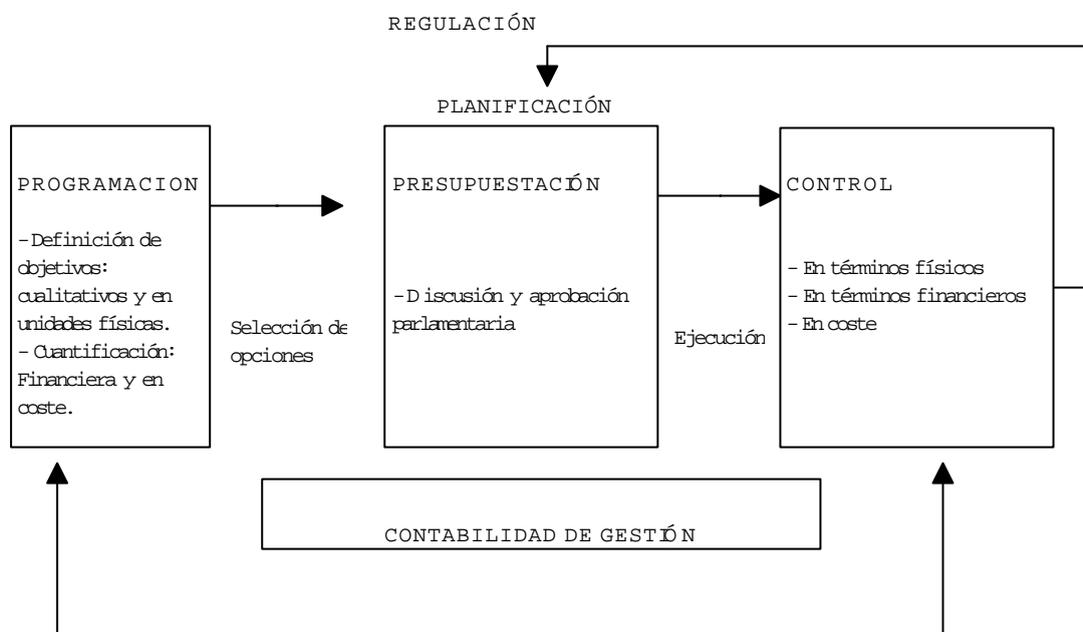


2. Determinar la cuantía de las tasas y precios públicos, intentando relacionar en la medida de lo posible el coste de los servicios con el correspondiente importe de la tasa o precio, con el fin de determinar el grado de cobertura de coste.

3. Facilitar la elaboración y evaluación de los presupuestos. Ello proporcionará información de apoyo a un análisis centrado en el impacto económico de las distintas alternativas para alcanzar los objetivos del sistema presupuestario. Se pretende fomentar la participación responsable de los agentes en la elaboración del presupuesto y, en su posterior gestión, incentivando la eficiencia en el manejo de los recursos públicos, evitando el incrementalismo presupuestario y valorando el grado de consecución de los objetivos propuestos y por tanto, de

⁷⁹ Ibídem: Pág. 27.

la eficacia de la gestión. Este objetivo queda recogido en el gráfico que figura a continuación⁸⁰:



4. Fundamentar la valoración de los bienes producidos por la actividad del sector público, a efectos de su inclusión en el activo.

5. Apoyar la adopción de decisiones sobre la producción de bienes o prestación de servicios, con el conocimiento detallado de los costes e ingresos. Se combinará la interpretación de la información de origen externo con la generación de información interna, permitiendo así la adopción de decisiones estratégicas, de las que se derivarán las decisiones tácticas y operativas.

⁸⁰ Ibídem: Pág. 27.

6. Facilitar información a órganos nacionales y supranacionales para fundamentar el importe de las ayudas y subvenciones. La información en términos de coste constituye un requisito esencial para la concesión de las subvenciones comunitarias y, en el campo de la investigación, es muy frecuente la rendición de costes a los organismos científicos nacionales e internacionales⁸¹.

En la misma línea Fernández Rodríguez⁸² indica que los objetivos del sistema de Contabilidad Analítica Pública pueden resumirse del modo siguiente: "a) valoración del coste de actividades y prestación de servicios públicos; b) apoyar la adopción de decisiones sobre la producción de bienes o prestación de servicios; c) valoración de los activos generados por la entidad; d) análisis desde una perspectiva de eficiencia del empleo de los recursos públicos; e) proporcionar una información adecuada al gestor; f) facilitar la confección y evaluación de los Presupuestos; g) utilización de la información de forma complementaria con los resultados de fórmulas matemáticas".

Este mismo autor junto con Muñoz Colomina, fija los objetivos del sistema de Contabilidad Analítica Pública como sigue: "determinar la cuantía de las tasas y precios públicos; clarificar el empleo de los recursos públicos desde la óptica de la eficiencia y la economía; facilitar la elaboración y evaluación de los presupuestos; valorar los activos generados por la actividad del Sector Público; apoyar la adopción de decisiones respondiendo a las necesidades de la gestión; facilitar información a órganos supranacionales; completar la información suministrada por los estados financieros tradicionales"⁸³.

⁸¹ En este sentido, se han fijado unos criterios sobre buena gestión financiera de fondos estructurales, entre los que figuran algunas precisiones acerca del concepto de costes reales. Consejo de Ministros de Economía y Finanzas (ECOFIN).

⁸² Fernández Rodríguez, M.M.: "La Contabilidad Analítica en el Sector Público". Incluido en IGAE: "Contabilidad Analítica de las Administraciones Públicas. El Proyecto C.A.N.O.A". Madrid, 1994. Págs. 58 y 59.

⁸³ Fernández Rodríguez, M.M. y Muñoz Colomina, C.I.: "Propuesta para un Sistema de Contabilidad de Gestión en las Entidades Públicas". Ponencia presentada al II Encuentro CIMA-AECA. Incluido en "Contabilidad de Gestión y Eficiencia en el Sector Público". Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas. Madrid, 1996.

Para Torres Pradas⁸⁴ "las funciones de la contabilidad de costes en una entidad pública pueden concretarse en: proporcionar la información base para la planificación y el control de la actividad interna de la misma; calcular los costes y rendimientos de los programas y servicios prestados; conocer los costes de los servicios o centros de trabajo; cuando proceda, valorar los inventarios y los trabajos elaborados por la misma".

Norverto, Muñoz, Veuthey y Zornoza⁸⁵ remarcan la incuestionable transcendencia de la información suministrada por la Contabilidad Analítica cuando hacen constar que los objetivos de ésta pueden resumirse en dos: a) suministrar información acerca del proceso de formación de costes tanto los correspondientes a actividades internas como los de servicios prestados al exterior y los de las inversiones realizadas; y b) suministrar información para el análisis y control de gestión como indicador de eficacia y eficiencia lograda. Estos mismos autores⁸⁶ enumeran como demandas informativas a satisfacer por el modelo de Contabilidad Analítica Pública las siguientes: "a) Realizar una asignación de los recursos del organismo a las distintas actividades, ampliando la perspectiva presupuestaria; b) Efectuar el análisis económico de las condiciones internas sobre los siguientes aspectos: cargas por su naturaleza y su evaluación; comparación de estas cargas con las cifras presupuestarias, investigando las causas de dichas desviaciones; actividad realizada, y su evaluación; comparación de dicha actividad con las normas preestablecidas, analizando las desviaciones; prestación de servicios internos por los centros de apoyo del propio Organismo, valorada al coste; costes de cada tipo de actividad (tasas de

⁸⁴ Torres Pradas, L.: "Hacia el Control de Eficacia en el Sector Público en España". Op. cit. Pág. 367.

⁸⁵ Norverto Laborda, M.C.; Muñoz Colomina, C.I.; Veuthey Martínez, E. y Zornoza Boy, J.: "Control de Eficacia en el Sector Público. Propuesta de un modelo de Contabilidad Analítica para organismos autónomos de investigación y asesoramiento". Actualidad Financiera, nº 32, 1988. Págs. 1584-1596.

⁸⁶ - Norverto Laborda, M.C.; Muñoz Colomina, C.I.; Veuthey Martínez, E. y Zornoza Boy, J.: "Pautas para un modelo contable de gestión que integre los aspectos presupuestario y analítico en un organismo público". Actualidad Financiera, nº 46, diciembre 1990. Pág. 2776.

Además, con respecto a estos mismos autores se pueden consultar las siguientes obras:

- "La Contabilidad Analítica dentro de la Contabilidad Pública: Hacia un modelo integral de información para la gestión". Incluido en la Colección de Ponencias y Comunicaciones presentadas al III Encuentro de Profesores Universitarios de Contabilidad. Málaga, 1988. Págs. 155-162.

- "La Contabilidad Analítica del Sector Público en España: Un panorama". Técnica Contable, noviembre 1988. Págs. 531-544 y 568.

- Muñoz Colomina, C.I. y Norverto Laborda, M.C.: "El Reto de la mejora de la información contable como instrumento de gestión en el Sector Público". Op. cit. Págs. 61-88.

imputación) preestablecidos, y con datos efectivos; costes de productos o servicios estandarizados (o productos tipo) en su caso; c) Servir de base en la comparación, para productos o servicios, de los costes internos con los precios de mercado vigentes, si es que existen; d) Facilitar una base de valoración de los activos producidos por el organismo, en su caso".

Todos estos objetivos, pueden ser simultáneos o alternativos, dependiendo de que el modelo contable se implante con la finalidad de ser una forma de comparación de los datos entre organismos relativos al proceso de formación de costes, o ser un instrumento de apoyo para mejorar la gestión interna del organismo.

4.3. USUARIOS.

Los distintos usuarios de la Contabilidad de Gestión Pública se van a determinar en función de los objetivos perseguidos por la misma⁸⁷. En el caso de que se utilice el sistema de Contabilidad de Gestión con el fin de comparar los datos entre organismos relativos al proceso de formación de costes, se diseñará un modelo contable desde una perspectiva de unificación de la información relativa a los objetivos buscados, de tal forma que la información relevante en el sistema será la que contenga aquellos datos que permitan hacer la comparación de unos organismos con otros y, desde esta finalidad, será útil que las fases y procedimientos de la información sean normalizadas desde un órgano superior. En este supuesto, los usuarios de la información de la Contabilidad de Gestión serán, además de la dirección del ente analizado, los responsables de entes superiores que estarán interesados en obtener datos relativos a los costes de objetivos muy concretos, pues la necesidad de cumplir compromisos informativos vinculados a obligaciones de tipo legal, requiere suministrar información normalizada.

En el caso de que el sistema de Contabilidad de Gestión sea un instrumento de apoyo para mejorar la gestión interna del organismo, la información relevante será aquella que permita el mejor aprovechamiento de los recursos económicos para cumplir los objetivos que se hayan marcado como línea de actuación. En este caso, el diseño de la información de salida del sistema

⁸⁷ AECA: "La Contabilidad de Gestión en las Entidades Públicas". Op. cit. Págs. 31-32.

estará pensada para que sea útil a los distintos responsables de cada centro de costes; será una información elaborada a medida de los usuarios internos del organismo.

En este sentido y por las características del ente público, pueden existir distintos tipos potenciales de usuarios de la información contable interna: Los directivos del Ente Público, los directivos de órganos superiores, el ciudadano, etc.

Los directivos del ente objeto de análisis están interesados en datos relativos a los costes en que están incurriendo y a la eficiencia con que se están gestionando los recursos de los que son responsables; significa que necesitan un tipo de información, cuyo ámbito de aplicación queda restringida, en la mayoría de los casos, a los conceptos de coste de los que ellos son responsables. Los directivos del ente superior pueden estar interesados en conocer datos relativos al conjunto de costes que ocasiona, por consumo, ese organismo, con independencia de quién los gestiona en cuanto a su pago y/o adquisición, lo que significa que el cálculo de coste se hará desde un nivel más agregado de coste, incorporando los componentes que se gestionan por el ente o por otro centro. El ciudadano, como contribuyente, puede estar interesado en saber cuál es el destino de sus impuestos. Además, el ciudadano como usuario, necesita conocer el coste del servicio público que está utilizando y, con ello, muchas veces podrá evitar el despilfarro que ocasiona su desconocimiento.

4.4. CARACTERÍSTICAS CUALITATIVAS.

La determinación de las características cualitativas que ha de reunir la información contable de gestión, ocupa un lugar destacado en el desarrollo de la contabilidad interna, pues en cierto modo contribuyen a multiplicar su utilidad. Sin embargo, hay que decir, que implican un menor carácter de obligatoriedad que en contabilidad externa, pues, al estar destinada a los usuarios internos del ente, y éstos tener capacidad para diseñar el sistema de información contable de gestión, establecerán las cualidades o requisitos que debe reunir, de la forma en que mejor queden satisfechas sus necesidades. No obstante, hay nociones como relevancia, consistencia, oportunidad, etc. que se pueden considerar como deseables para cualquier tipo de información, por lo que a continuación nos referiremos a las que han sido destacadas por diferentes autores u organismos contables.

La organización pionera en esta materia ha sido la American Accounting Association a través de su Comité de Modelos de Decisión de Gestión, la cuál relacionó las cualidades de relevancia, verificabilidad, ausencia de sesgos y cuantificabilidad. Sus esfuerzos fueron pronto continuados por el Comité de Conceptos y Normas de Planificación Interna y Control de la misma organización, que destacó y desarrolló las siguientes cualidades⁸⁸:

a) Relevancia: La información contable relevante es aquella que contribuye favorablemente a la acción que se trata de realizar o al resultado que se pretende obtener. Por lo tanto, la información ofrecida por la Contabilidad de Gestión solo resulta significativa si contribuye a mejorar la calidad de la toma de decisiones. Por ello, debe existir un cierto grado de flexibilidad a la hora de recoger e interpretar la información, para presentar tantas alternativas como sean necesarias para permitir tomar finalmente una decisión.

La relevancia es, como indica Belkaoui⁸⁹, "una característica cualitativa de la información que depende de la estructura de la función objetivo, así como del usuario que la reciba y de su decisión particular".

b) Precisión. Confiabilidad. Exactitud.

Estas propiedades están interrelacionadas, en el sentido de que la precisión y la confiabilidad expresan estadísticamente la noción de exactitud. La confiabilidad describe la posibilidad de que un intervalo de confianza mantenga el verdadero valor que se trata de estimar. Tal intervalo ha de seleccionarse con precisión.

c) Consistencia. Comparabilidad. Uniformidad.

Estas cualidades hacen referencia al uso continuado de reglas y procedimientos a lo largo

⁸⁸ Belkaoui, A.: "Conceptual Foundations of Management Accounting". Op. cit. Págs. 9-18.

⁸⁹ Belkaoui, A.: "Conceptual Foundations of Management Accounting". Op. cit. Pág. 9.

del tiempo, lo que facilita las comparaciones, teniendo una mayor importancia dentro del corto plazo, en el que las decisiones suelen ser más repetitivas que a largo plazo.

d) Verificabilidad. Objetividad. Neutralidad.

Estas cualidades relacionadas con el hecho de que la Contabilidad de Gestión no perjudique a unos usuarios en beneficio de otros, presentan una mayor importancia en Contabilidad Financiera, pues como hemos indicado más arriba, al ser los usuarios internos al ente, establecerán los circuitos informativos de acuerdo con sus exigencias. No obstante, suele haber diferentes niveles de decisión en los entes públicos, lo que le otorga considerable relieve.

e) Agregación: Hace referencia a la necesidad de reducir los datos, pues la falta de homogeneidad de los informes de gestión, la flexibilidad de las reglas utilizadas para su preparación, así como, el objetivo de servir a una diversidad de necesidades, son argumentos que conducen habitualmente a una menor agregación de datos que en la Contabilidad Financiera⁹⁰.

f) Flexibilidad. Adaptabilidad.

Tanto la flexibilidad como la adaptabilidad hacen referencia a cualidades de la información de gestión que revisten una gran importancia para que resulten útiles de cara a la toma de decisiones. Mientras que la primera trata de asegurar que los datos puedan servir como base para obtener varios tipos de información, la segunda pretende que la información obtenida pueda armonizarse con el proceso de decisión. Precisamente, las especiales características que se dan en el ámbito de la gestión, tales como la falta de homogeneidad, el elevado número de informes y el deseo y la necesidad de satisfacer múltiples exigencias de decisión, refuerzan la importancia de cualidades como éstas.

g) Oportunidad.

La transcendencia de la oportunidad de la información contable, sea externa o interna, es una cuestión que está fuera de toda duda. Los datos dados a destiempo carecen de utilidad, pudiendo llegar incluso a ser perjudiciales en el proceso de toma de decisiones, incurriendo en costes que habrán de ser tenidos en cuenta en la gestión.

⁹⁰ Belkaoui, A.: "Conceptual Foundations of Management Accounting". Op. cit. Pág. 17.

h) Comprensibilidad. Aceptabilidad.

Estas propiedades pretenden asegurar que la información sea útil para el usuario; por lo tanto, ha de ser comprensible, en el sentido de que comprenda el mensaje transmitido, y aceptada por él.

Como resumen y con la intención de sintetizar el contenido que pretendemos remarcar en este epígrafe, hemos de decir que **la Contabilidad de Gestión Pública Local debe constituirse como el soporte informativo, lo suficientemente flexible, del Sistema de Gestión Municipal, abarcando las funciones de planificación, organización y control, del que se derive información relevante, oportuna y comprensible para todos sus usuarios, de forma que les permita decidir sobre el importe de tasas y precios públicos a exigir; sobre la forma gestora de dichos servicios eligiendo entre producir directamente o bien contratar con un agente privado; o enjuiciar la gestión pública en relación a la economicidad, eficiencia y eficacia de la misma.** Sobre estos argumentos basaremos las consideraciones que se desarrollan en los capítulos siguientes. La insuficiencia informativa derivada de los sistemas contables externos, así como la justificada necesidad de la implantación de Sistemas Contables Internos ha desembocado en el desarrollo de una nueva tendencia de gestión pública, conocida en el entorno europeo-occidental como "*Gerencialismo o Nueva Gestión Pública*", que pretende formalizar sistemas informativos de gestión que, desde una visión integral, proporcionen los outputs demandados por los distintos usuarios de la información contable pública.

5. EL GERENCIALISMO O NUEVA GESTIÓN PÚBLICA LOCAL.

La introducción de nuevas formas de gestión y de cambios en los métodos de trabajo es un hecho generalizado en mayor o menor medida en todos los ámbitos del sector público de los países de la OCDE⁹¹. Esta forma de entender la gestión pública ha originado que los sistemas de

⁹¹ A este respecto pueden consultarse las obras de:

- Broadbent J.; Guthrie J.: "Changes in the Public Sector: A review of recent "Alternative" accounting research". *Accounting Auditing & Accountability Journal*, vol. 5, nº 2, 1992. Págs. 3-31.

- Gray A. y Jenkins B.: "From Public Administration to Public Management: Reassessing a revolution?". *Public Administration*, vol. 73, Primavera, 1995. Págs. 75-99.

información contable juegan un papel fundamental en dicha gestión, hasta el punto de hablar de "Nueva Contabilidad Pública"⁹². Sus principios doctrinales inspiradores se recogen en la tabla nº 3 que aparece a continuación⁹³.

En base a estos principios, se observa que los nuevos pilares sobre los que se asienta la

- Hood C.: "The new public management in the 1980s: Variation on a Theme". *Accounting Organizations and Society*, vol. 20, nº 2/3, 1995. Págs. 93-109.

- Humprey C. Olson O.: "Caught in the act: public services disappearing in the world of accountable management". *EASIM Workshop on Accounting & Accountability in the new European public sector*, Edimburgo. Diciembre, 1994.

- Mussari R.: "Accounting and Accountability in Italian Local Governments: Recent Changes and Challenges for the Future". *Public Budgeting & Finance*. Winter, 1991. Pág. 54-71.

- Eichhorn, P.: "¿Qué pueden aprender recíprocamente las empresas privadas y las Administraciones públicas?". *Documentación Administrativa*, nº 218-219, 1989. Págs. 259-268.

- Eichhorn, P.: "La gestión empresarial aplicada a los establecimientos estatales". *Documentación Administrativa*, nº 218-219, 1989. Págs. 269-281.

⁹² Sobre este tema puede verse:

- Gimeno Ruíz, A.: "La descentralización de la gestión pública. Implicaciones contables". *Actualidad Financiera*. Monográfico / 2T, 1.997. Págs. 45-56.

⁹³ Vélez Elorza, M.L.: "Distintas aproximaciones al control de gestión en los gobiernos locales italianos". Comunicación presentada al IV Workshop en Contabilidad y Control de Gestión. Cádiz, 1997.

Administración Pública y por ende, la Administración Local, deben sustentarse por un lado en la introducción de criterios de mercado, en la medida de lo posible, dentro del funcionamiento de las Administraciones Públicas y, por otro, en el paso de una cultura del proceso, a una del producto, dónde el énfasis se ponga en lo resultados a obtener y no en la regulación del proceso.

Esta reforma debe proporcionar la integración de la información "tridimensional" de los gastos en un modelo integrado de gestión, que sea capaz de proporcionar la información necesaria para la planificación, la toma de decisiones y el control⁹⁴. El gerencialismo pretende separar las decisiones políticas marcadas por su carácter estratégico, de las decisiones operativas e incrementar la autonomía del ejecutivo en las materias de gestión a expensas del poder legislativo.

⁹⁴ Muñoz Colomina, C.I; Norverto Laborda, M^oC.; Veuthey Martínez, E. y Zornoza Boy, J.: "La Contabilidad Analítica dentro de la Contabilidad Pública. Hacia un modelo integral de información para la gestión". Op. cit. Pág. 159.

Doctrina	Propósito	Justificación Típica
Transmitir gestión profesional en el sector público	Control activo, visible, discrecional de la organización; por parte de personas nombradas especialmente y situadas en la cúspide, "Libres para gestionar".	La rendición de cuentas requiere claras asignaciones de responsabilidad sobre las acciones, no difusión del poder.
Estándares y medidas de "performance" explícitas.	Definición de objetivos, metas, indicadores de éxito, preferiblemente expresados en términos cuantitativos, especialmente para los servicios profesionales.	La rendición de cuentas/responsabilidad requiere un claro establecimiento de objetivos. La eficiencia, a su vez, requiere también que la visión que se tenga de éstos sea en términos "duros".
Gran énfasis sobre el control de outputs	La asignación de recursos e incentivos vinculados a las medidas de performance, rompen con la gestión de personal burocrática y centralizada.	Necesidad de acentuar resultados más que procesos.
Tendencia a la desagregación en pequeñas unidades dentro del sector público	Deshacer los abultados monopolios en unidades corporativas, descentralizadas en torno a los distintos productos, que operan con presupuestos descentralizados, con un estilo de gestión "a distancia"	Necesidad de crear unidades "gestionables", separar los intereses de provisión de los de producción. Ganar eficiencia.
Movimiento hacia la competencia en el Sector Público	Tendencia a la utilización de procesos de contratación y ofertas públicas.	Rivalidad y competencia como clave para bajar costes y mejorar estándares.
Énfasis en la introducción de estilos de gestión privados	Abandono de los "estilos militaristas" y éticas tradicionales del sector público; favoreciendo la gran flexibilidad en contratación e incentivos.	Necesidad de usar "probadas" herramientas de gestión del sector privado en el sector público.
Énfasis en la disciplina y escasez en el uso de recursos	Reducir costes, aumentar la disciplina en el trabajo.	Necesidad de examinar las demandas de recursos del sector público y hacer más con menos.

Tabla nº 3: Principios inspiradores de la Nueva Gestión Pública.

Aceptando que la contabilidad empresarial es capaz de revelar los diferentes efectos de las decisiones estratégicas y operativas y cuantificarlos de modo adecuado y que los legisladores son capaces de enfrentarse con este cambio fundamental en la cultura del control, los criterios de la gestión empresarial ofrecen una oportunidad a los parlamentos de concentrarse en los problemas políticamente importantes y dejar los detalles operativos de su puesta en práctica al ejecutivo. Así pues, en Europa, la mayoría de los países, están llevando a cabo un proceso de revisión general de los sistemas contables de sus entidades locales (objetivos, principios, normas técnicas, etc.), con el fin de obtener una información mayor y más adecuada, que permita la gestión de los recursos públicos atendiendo a criterios de eficiencia y eficacia. No obstante, no todos los países ofrecen la misma resistencia para la introducción de reformas, no sólo en el ámbito contable de la Administración Municipal sino también en otros aspectos relacionados con la gestión pública en su conjunto⁹⁵. Así, existen una serie de países que parecen presentar un entorno político-administrativo favorable que facilita una mayor rapidez en la introducción de las reformas contables, entre estos países cabe hablar de Gran Bretaña, España, Suecia o Finlandia. Por otro lado, los sectores locales de países como Francia, Alemania o Italia, presentan un entorno poco favorable a la introducción de reformas en la Administración Local⁹⁶.

A pesar de que la gran mayoría de las entidades municipales tienden a una aproximación de sus sistemas contables, a través de un sistema de referencia común, como el que representa el modelo empresarial, existe una gran heterogeneidad en los sistemas contables municipales, y la diferencia en la velocidad con que las reformas contables son puestas en práctica, hace que sea difícil la comparabilidad de la información entre mismos niveles de la administración de diferentes países.

⁹⁵ El estudio de las barreras de implementación de reformas en el ámbito público, se basa en la aplicación del Modelo de Contingencia:

- Lüder, K.: "A contingency model of Governmental Accounting innovations in the political-administrative environment". Incluido en Chan & Patton (eds.). "Research in Governmental and Nonprofit Accounting", vol. 7, Jai Press, Greenwich, Connecticut, 1992. Págs. 99-127.

- Lüder, K.: "The Contingency Model Reconsidered. Experiences from Italy, Japan and Spain". Incluido en Buschor & Schedler, (eds.). "Perspectives on Performance Measurement and Public Sector Accounting". Haupt, Bern, 1994. Págs. 1-16.

⁹⁶ Fuertes Fuertes, I.: "La Contabilidad de la Administración Local en Europa: Heterogeneidad y Armonización". Incluido en Ponencias y Comunicaciones del VIII Encuentro de ASEPU. Alicante, 1998. Pág. 559.

En primera línea en la reforma contable impulsada por el gerencialismo o la Nueva Gestión Pública, se encuentra Nueva Zelanda, que persigue un enfoque integrado, es decir la reforma simultánea de la contabilidad de gestión y de la financiera, mientras que otros países, tales como Reino Unido y Suecia, optan por un enfoque en dos etapas: se concentran primero en el desarrollo de la contabilidad de gestión en el sector público⁹⁷. En Italia⁹⁸, las principales reformas vienen relacionadas con el desarrollo de la contabilidad de gestión así como la introducción de la contabilidad patrimonial desarrollada sobre la base del devengo y de la partida doble. En España, las principales reformas van encaminadas, tal y como ya se ha indicado anteriormente, a adaptar la contabilidad externa al marco delimitado por el Nuevo Plan de Contabilidad Pública. En lo que respecta al ámbito de la Contabilidad de Gestión, son muy pocas, por no decir nulas, las reformas introducidas⁹⁹. Se requiere, por tanto, un gran proceso de modernización para la implantación de estas técnicas que abarcaría las siguientes áreas: organización, sistema de dirección de la producción de servicios y recursos humanos. Al mismo tiempo, para evitar dar un salto en el vacío, se necesitaría no poca prudencia y audacia; prudencia, para ir implementando la modernización de manera paulatina, y audacia para al mismo tiempo romper los moldes clásicos de organización y funcionamiento, dando primacía a la funcionalidad y a la eficiencia sobre el formalismo y el enfoque jurídico.

Este proceso de implantación de la Gestión (Management) en los entes locales, necesitaría de una decidida voluntad política que respaldara toda la operación, a cuyo efecto

⁹⁷ Lüder, K.: "Contabilizando el cambio: Fuerzas de mercado y gerencialismo en el sector público". Presupuesto y Gasto Público, nº 13, 1994. Págs. 215-216.

⁹⁸ En Vélez Elorza, M.L.: "Distintas aproximaciones al control de gestión en los gobiernos locales italianos". Op. cit. se hace referencia a la experiencia de la implantación de técnicas de control de gestión en los ayuntamientos de Ravena, Modena, Belluno y Carpi.

Al respecto puede consultarse, entre otros:

- Mussari, R.: "Italian Local Government Accounting Reform: an application of Lüder's Contingency Model". 5º Congreso Comparative International Governmental Accounting Research (CIGAR). Cour de Comptes, INTEC. París.

⁹⁹ Solamente se han realizado algunas aplicaciones en el cálculo de determinados servicios públicos, contemplando en todo momento la entidad municipal desde una óptica parcial. Barcelona, Oviedo, Sevilla y Granada, son algunos de los Ayuntamientos que han trabajado en esta línea.

debería constituirse una Comisión para la reforma de la Administración Pública Local¹⁰⁰, presidida por los responsables políticos pertinentes. Esta Comisión tendría como misión impulsar la reforma, aprobar el orden de prioridades a seguir para su implantación y la metodología a aplicar, así como, la aprobación de los Programas concretos de reforma de las unidades que van a implantar el sistema integrado de gestión en la producción de determinados servicios colectivos. Es obvio que esta reforma debería comenzar por las unidades que producen servicios colectivos que satisfacen necesidades más directamente ligadas al ciudadano.

En este sentido, creemos que el Sistema de Información de la Administración Local, debe ser lo suficientemente flexible para poder adaptarse a los cambios del entorno político-económico que sucedan, siendo capaz de cubrir todas las necesidades de sus usuarios, tanto internos como externos. En nuestra opinión, el sistema informativo de los entes locales, representado a través de la Contabilidad de Gestión, es un instrumento más al servicio del Sistema de Gestión Municipal, cuyos objetivos no deben limitarse al cálculo, tanto de costes de servicios, valor de tasas y precios públicos, grado de cobertura de los costes, etc., sino que debe ser capaz de ofrecer información válida para la toma de decisiones y para enjuiciar la gestión municipal en términos de eficacia, eficiencia y economicidad. A continuación, analizaremos la evolución de la práctica contable interna en nuestro país, así como el papel que otras técnicas de gestión importadas del sector empresarial al ámbito municipal, podrían desempeñar en este proceso de desarrollo de la Nueva Gestión Pública, y en la generación de información relevante. La aplicación de todos estos instrumentos en la actuación pública local, tiene, en nuestra opinión, como principal objetivo desembocar en la Calidad Total de las Administraciones Locales, trabajando en todo momento Hacia la Mejora Continua, para coordinar al máximo las necesidades de los ciudadanos con los servicios ofrecidos por las entidades locales que, en definitiva, es lo que, a nuestro juicio, pretende la promulgación e implantación de nuevos Sistemas de Gestión Pública promovidos, en algunos países de la OCDE, por la corriente marcada por el Gerencialismo.

¹⁰⁰ Al respecto puede consultarse:

- Barea Tejeiro, J: "Las Administraciones Públicas ante Europa". II Congreso de Economía y Economistas de España. País Vasco, 1996.

- Muñoz Colomina, C.I. y Norverto Laborda, M^oC.: "El reto de la mejora de la información contable como instrumento de gestión en el Sector Público". Op. cit. Págs. 73-89.

CAPÍTULO II
LAS TÉCNICAS DE GESTIÓN EN LA
CONSECUCIÓN DE UNA ENTIDAD MUNICIPAL
DE CALIDAD TOTAL

Introducción

Una vez justificada la implantación de un Sistema de Contabilidad de Gestión en la Administración Local, en aras a conseguir los objetivos marcados por la regulación normativa, propuestos a partir de la aprobación de la Ley General Presupuestaria de 1977, analizaremos, en este capítulo, cuál ha sido la evolución de la práctica contable interna que, a partir de dicha fecha, tiene lugar en la Administración Pública en general, tanto a nivel central como local. De esta forma, las dos primeras manifestaciones que, por orden cronológico, se han dado en nuestro país vienen determinadas por el desarrollo del Manual de Contabilidad de Costes para Corporaciones Locales, publicado por el Instituto de Estudios de la Administración Local en 1976 y por el modelo de Contabilidad Analítica aprobado por el grupo 9 del Plan General de Contabilidad Pública de 1983.

A raíz del desarrollo del modelo propuesto por el Grupo 9 del PGCP, se abren dos etapas claramente diferenciadas en la práctica contable interna del sector público; una primera en la que se aplica de forma literal dicho modelo a cada una de las organizaciones públicas; y una segunda, en la que tras ver la falta de operatividad del mismo, se propone una mayor flexibilidad en su aplicación y se realizan algunas experiencias prácticas independientes, tanto en determinados servicios del Ministerio de Economía y Hacienda, como en algunos Organismos Autónomos.

Posteriormente, la aprobación del Proyecto de Contabilidad Analítica Normalizada para Organismos Autónomos (C.A.N.O.A), por parte de la Intervención General de la Administración del Estado, supone la representación más reciente de la Contabilidad de Costes en nuestro país; proyecto que está siendo contrastado en diversos Organismos Autónomos, y del que todavía no se han obtenido conclusiones sobre su puesta en práctica.

Una vez analizado el desarrollo del Sistema Contable Interno de los organismos públicos en nuestro país, para los que el objetivo principal es la determinación del cálculo de costes y grado de cobertura de los mismos, hemos creído interesante, partiendo de las nuevas tendencias de gestión en el entorno de los países europeos, poner de manifiesto cómo diversas técnicas importadas del sector empresarial, pueden ayudar al Sistema Contable Interno de los entes

municipales a presentar información relevante para la toma de decisiones y que, al mismo tiempo, permitan evaluar la gestión municipal en términos de eficacia, eficiencia y economicidad. En este sentido, se analiza cómo los Sistemas ABC-ABM, la Reingeniería de Procesos, el Coste Objetivo y la Calidad Total, pueden repercutir en la gestión de la Administración Local y cuáles pueden ser los flujos informativos derivados de las mismas.

Por último, en este capítulo se pretende poner de manifiesto que, en cualquier caso, el Sistema de Gestión de las Corporaciones Locales, Sistema que es analizado en el capítulo siguiente y sobre el que la Contabilidad de Gestión debe informar, debe estar encaminado Hacia la Mejora Continua, en aras a la consecución de un Ayuntamiento de Calidad Total. Así pues, en nuestra opinión, las técnicas de gestión analizadas, no son excluyentes sino complementarias, estando al servicio de la Calidad Total en la gestión municipal¹⁰¹. En este sentido, el Sistema Informativo Contable de las corporaciones locales debe ser capaz de informar, valorar y enjuiciar la cobertura de las necesidades de los usuarios a partir de la oferta de servicios públicos locales. Para ello, debe suministrarse información sobre cuáles son las necesidades de los ciudadanos, cuál es la valoración que los mismos hacen de la calidad de los servicios recibidos y cuáles son los fallos e irregularidades que, en un proceso de gestión de la Calidad, pueden detectarse y por ende, objeto de análisis y de corrección.

1. ANÁLISIS DE LA PRÁCTICA CONTABLE INTERNA EN LA ADMINISTRACIÓN PÚBLICA, EN ESPAÑA.

Desde el punto de vista normativo, son muchos los preceptos que, desde 1911, fecha de aprobación de la Ley de Administración y Contabilidad de la Hacienda Pública, vienen haciendo referencia a la necesidad si no de implantar un sistema de Contabilidad Analítica de forma expresa, sí de la determinación del coste de cada uno de los servicios públicos prestados por la

¹⁰¹ Con respecto a la idea de complementariedad de todas estas técnicas de gestión puede verse:
- Calameño Simón, C.: "Deficiencias e imperfecciones del modelo ABC". Técnica Contable, nº 578, febrero 1997. Págs. 98-102.

Administración.

Utilizando como fecha de partida el año 1977, fecha de aprobación de la Ley General Presupuestaria¹⁰², en los arts. 124 y 134, respectivamente, de su Texto Refundido, se establece que entre los fines a satisfacer por la Contabilidad Pública está el de "rendir la información que sea necesaria para la toma de decisiones de gestión", y que "a la cuenta de la Administración General del Estado se unirá, una memoria justificativa del coste y rendimiento de los servicios públicos, y una memoria demostrativa del grado en que se hayan cumplido los objetivos programados, con indicación de los previos y alcanzados y del coste de los mismos". A partir de esta fecha, los preceptos normativos que hacen referencia a la necesidad de calcular costes e implantar sistemas de Contabilidad Analítica en los Entes Públicos son los siguientes:

El Real Decreto 1124/1978, de 12 de mayo, BOE nº 130, de 1 de Junio, por el que se desarrollan las normas relativas a los servicios de intervención y control contenidos en la Ley General Presupuestaria, puede considerarse como el primer antecedente jurídico concreto en materia de Contabilidad Analítica.

La Ley Orgánica 2/1982, de 12 de mayo, del Tribunal de Cuentas, BOE nº121, de 21 de Mayo de 1982, establece en su art. 9.1 que "la función fiscalizadora del Tribunal de Cuentas se referirá al sometimiento de la actividad económica-financiera del sector público a los principios de legalidad, eficiencia y economía".

La Orden del Ministerio de Economía y Hacienda, de 20 de septiembre de 1983 BOE nº 1 de Noviembre de 1983, por la que se aprueba el Grupo 9 del Plan General de Contabilidad Pública, que constituye la primera pieza de nuestro ordenamiento jurídico público que regula de forma coherente un modelo completo de Contabilidad de Costes.

La Resolución de 26 de diciembre de 1983, BOE nº 25 de 30 de Enero de 1984, de la Intervención General de la Administración del Estado, por la que se establecen y regulan determinados informes sobre costes de funcionamiento de los servicios a rendir por los diferentes Departamentos Ministeriales.

El Real Decreto 324/1986, de 10 de febrero, BOE de 18 de Febrero de 1986, por el que se crea un nuevo Sistema de Información Contable en la Administración del Estado, (proyecto SICOP), en su art. 3 fija como uno de los objetivos de este Sistema la implantación de la Contabilidad Analítica, atribuyendo su gestión, de acuerdo con el art. 7, a las oficinas presupuestarias de los Departamentos Ministeriales.

La Ley 8/1989, de 13 de abril, de Tasas y Precios Públicos, BOE nº90 de 15 de Abril,

¹⁰² Ley 11/1977, de 4 de Enero. General Presupuestaria de Administración y Contabilidad del Estado.

supone un importante avance en la regulación de estas figuras, incide sobre la importancia de la Contabilidad Analítica.

De toda esta normativa se han desprendido algunos intentos de normalización de la Contabilidad Analítica Pública, si bien es cierto que unos con más éxito que otros. A continuación, se desarrollan las distintas manifestaciones de Contabilidad Analítica que se han sucedido en las dos últimas décadas, si bien hasta 1983, con la aprobación del Grupo 9 de Contabilidad Analítica, hay que decir que el único intento normalizador lo constituye el Manual de Costes para las Corporaciones Locales publicado, en 1976, por el entonces Instituto de Estudios de la Administración Local. A partir de la promulgación del Grupo 9, diversas han sido las experiencias en materia de contabilidad de costes dentro del ámbito público español, bien realizadas directamente por los servicios de la Subdirección de Planificación y Dirección de la Contabilidad Pública, bien bajo su dirección. En este sentido, cabe destacar el Proyecto de Contabilidad Analítica Normalizada para Organismos Autónomos (Proyecto CANOA). Del análisis de las principales ventajas e inconvenientes de la práctica contable interna examinada, se deducirán las características que, en nuestra opinión, debe reunir el modelo de gestión para entidades municipales que, en capítulos posteriores, se propondrá para desarrollar la gestión de los servicios públicos locales.

1.1. MANUAL DE CONTABILIDAD DE COSTES PARA LAS CORPORACIONES LOCALES¹⁰³.

Ante la necesidad del conocimiento cualitativo y cuantitativo de los elementos formativos del coste de los servicios públicos locales, se encomienda al Seminario Permanente de Administración Financiera del Centro de Documentación del Instituto de Estudios de la Administración Local, la elaboración de un "Manual de Contabilidad de Costes para las Corporaciones Locales", que facilitara la organización y comparación de los servicios públicos, obteniendo dimensiones económicamente más amplias en los distintos centros de prestación.

¹⁰³ Instituto de Estudios de la Administración Local (IEAL): "Manual de Contabilidad de Costes para las Corporaciones Locales". Madrid. IEAL, 1976.

Entre sus fines se proclama el de "investigación, estudio, información, enseñanza y difusión de las materias relacionadas con la Administración Local". Su **objetivo** consiste en establecer las normas para determinar exclusivamente el coste de funcionamiento de los servicios prestados por las Entidades Locales. No obstante, además de la determinación de costes, se permite, una mejora en el desarrollo de los cometidos asignados a cada servicio; se pone de manifiesto unos datos de indudable interés para contribuir a formar la política de la actividad local, detectando la distribución del gasto total por funciones; se facilita antecedentes para el establecimiento de programas de trabajo y para la fijación de costes prospectivos y estándares, así como, la preparación del presupuesto con un conocimiento preciso de las cantidades realmente necesarias para cada servicio; se clarifica y califica la actividad de los servicios con miras a la mayor eficacia de la gestión; seleccionan y deciden adecuadamente las inversiones, en función de los costes de conservación y mantenimiento de las mismas; en definitiva, se brinda al ciudadano una información suficiente acerca de la economicidad de la actuación local, mediante los oportunos indicadores y costes unitarios.

El **marco subjetivo** de aplicación de este Manual¹⁰⁴ lo constituyen las siguientes Corporaciones: las Diputaciones Provinciales, Ayuntamientos, Mancomunidades, Agrupaciones y demás órganos de gobierno y Administración de las Entidades, territoriales o no, de carácter local, los órganos de gestión administrativa y órganos especiales creados por las Entidades Locales para el desarrollo de los servicios locales a su cargo, ya sea bajo la forma de Fundación, de Sociedad Privada, de Economía Mixta o Consorcios. De todo este conjunto de Corporaciones, en los Consorcios, Sociedades y órganos de gestión diferenciada de la Administración Local debían determinarse, siempre que fuera posible, los costes consolidados de la respectiva Corporación. La aplicación de las normas contenidas en este Manual no se establece, en ningún caso, con carácter impositivo, no se obliga a las Corporaciones al cálculo de los costes, lo único que se establece es que si éstas piensan determinarlos, lo hagan de acuerdo a las normas de este Manual con el fin de presentar una información homogénea a efectos de su comparación.

¹⁰⁴ Ibídem: Norma 1.

Esta amplitud del ámbito de aplicación, entrañaba una de las grandes dificultades en la elaboración de este Manual, ya que las normas establecidas, debían ser aplicables tanto a Corporaciones grandes como pequeñas, con grandes diferencias en los niveles cuantitativos de coste.

En cuanto al **marco objetivo y al aspecto temporal**¹⁰⁵, sería aplicable a todos los servicios públicos prestados, bien de forma directa o indirecta, abarcando todos los costes causados en cada año natural, coincidentes con el ejercicio presupuestario. No obstante, y en aras de proporcionar una mayor flexibilidad al sistema, cuando las características de determinados servicios lo permitieran o aconsejaran, podrían presentarse los costes con arreglo a períodos de distinta duración.

Las **características generales** del modelo se pueden sintetizar en los siguientes puntos: El tratamiento del cálculo de costes se haría de forma extracontable; en cuanto a la forma de abordar el cálculo de los costes se abogó por un modelo de costes retrospectivos, históricos o reales; se opta claramente por la distinción entre costes de operaciones corrientes o costes de funcionamiento y costes estructurales o derivados de operaciones de capital; se opta por un sistema de costes orgánico, identificando los distintos centros de cada uno de los organismos, con el fin de facilitar una distribución más racional de los distintos elementos de coste entre los diferentes portadores.

Derivado de las características anteriores, puede apreciarse la gran influencia que ejerce la estructura presupuestaria, identificando las clases de coste con la clasificación económica del presupuesto, los centros de coste con la clasificación orgánica y los portadores de coste con la clasificación funcional¹⁰⁶.

En el proceso de elaboración de la información a obtener, este Manual propone una

¹⁰⁵ Ibídem: Normas 2 y 3.

¹⁰⁶ Ibídem: Normas 11, 12 y 16.

metodología operativa¹⁰⁷, en dónde se definen una serie de fases por las que transcurriría la determinación de los costes de funcionamiento de las Corporaciones Locales: a) *Investigación y obtención de los datos de base*: En esta fase habría que acudir a las fuentes suministradoras de la información necesaria clasificada por su naturaleza económica. La principal fuente la constituye el documento que contenga el Presupuesto Ordinario liquidado del correspondiente ejercicio; b) *Identificación de los centros de costes*: De acuerdo con la organización interna de la Corporación, se determinarán los centros de coste que deberán figurar perfectamente codificados, con la correspondiente nomenclatura y clave. Existirán tres tipos de fichas de coste para cada centro, en dónde los costes identificados en la etapa anterior se localizarán distinguiendo en función de si son costes por funcionamiento, costes de capital o transferencias; c) *Localización de los costes por centros de coste*: Se recogerán las valoraciones de los costes ya determinados en la primera fase en los centros identificados, mediante el establecimiento de los parámetros y unidades técnicas de distribución que resulten más adecuadas para cada clase de coste; d) *Adscripción de los centros a servicios y funciones*: Una vez verificadas las fichas de la fase anterior se agruparán con arreglo a la clasificación por objetivos, de forma que a cada función o servicio se adscribirán las correspondientes fichas. Se determinará el coste de funcionamiento de cada servicio y los indicadores y costes unitarios que permitirán una evaluación de la eficacia y economicidad de la gestión local; e) *Presentación de resultados*: La información se presentará de forma clara y completa. En cualquier caso, la presentación de los resultados irá precedida de un estudio de los costes, que incluirá, al menos, el cálculo de las desviaciones que existan entre los resultados de la determinación de costes y las liquidaciones presupuestarias, así como, los estados de ejecución de Presupuestos Extraordinarios, y sus causas; los criterios y parámetros utilizados en la determinación de los costes; la confrontación de los costes de funcionamiento con los niveles recaudatorios de las tasas por prestación de servicios; y el rendimiento de los servicios.

La presentación de la información debía tener el siguiente contenido:

a) *Información preliminar*: En esta información se contemplaría la relación de centros de coste y su adscripción a servicios y funciones, así como el detalle de los conceptos utilizados en cada elemento de coste de la clasificación por naturaleza económica.

¹⁰⁷ Ibídem: Normas 10 a 20.

b) Estados de costes: Estos estarán constituidos por:

b.1) Estados generales de costes de la Corporación, que tratarían sobre datos globalizados en función de la naturaleza del coste, cuyo desglose se encontraría recogido en estados de costes de las funciones.

b.2) Estados de costes de las funciones, que recogerían la información parcial de asignación de costes por naturaleza, por objetivos y por localización, así como datos estadísticos, costes unitarios e indicadores.

c) Estados de operaciones de capital: Incluirían el estado de "transferencias de capital", así como el estado de "inversiones reales", realizadas durante el correspondiente período de coste. La inclusión de estos estados respondía a una genérica finalidad informativa al objeto de consignar en un bloque las inversiones realizadas por el Ente, facilitando, así, el estudio de la incidencia de aquéllas sobre el volumen de los costes de funcionamiento de los ejercicios siguientes al del período de coste considerado.

d) Estados de costes de los órganos de gestión administrativa y órganos especiales: Estos estados son creados por las Entidades Locales para el desarrollo de los servicios a su cargo, así como de los consorcios.

Además, siempre que la Corporación lo desee, podrán incluirse, entre los estados de costes de las funciones, los correspondientes a los estados de costes por naturaleza de los centros finales y mediales de la función.

En cuanto a la publicación de los resultados de la determinación de costes de cada período, el Manual establece que las Corporaciones los publicarán lo antes posible, debiendo llevar el título de "COSTES DE FUNCIONAMIENTO CORRESPONDIENTES AL EJERCICIO DE 19...". El Instituto de Estudios de Administración Local, concretamente el "Fondo de Documentación de las Corporaciones Locales" deberá recibir un ejemplar y, además, cada Corporación, en régimen de intercambio procurará satisfacer las peticiones de las demás.

En cuanto al tratamiento de las clases de costes, el Manual ha conservado la pureza científica del concepto de coste, adaptando al campo de los servicios públicos la definición de

Pedersen¹⁰⁸, entendiendo por coste el consumo, valorado en dinero, de bienes y servicios para la producción que constituye el objetivo de la empresa. Asimismo, en el Manual se elimina el requisito de la necesidad del coste, por considerarse que podría inducir a confusión con la categoría de gastos obligatorios a los que se refiere, entre otros, el art. 706 de la Ley de Régimen Local y, además, porque, por definición, en la Administración Pública no es posible admitir la realización de ningún gasto que no sea necesario para el cumplimiento de sus fines. Aquí cabría por tanto, tal y como indica Buendía Carrillo¹⁰⁹, suponer, entre otras cuestiones, que la dimensión del Ente es la óptima independientemente del nivel de servicios prestados y que, en consecuencia, no van a existir los denominados costes por exceso de capacidad o costes de subactividad.

Se considerará coste de funcionamiento el referido al gasto corriente u operaciones corrientes realizadas por la Corporación y consumido en el período, con la adición de las cantidades correspondientes a amortizaciones e intereses de la inversión. A los costes de funcionamiento se sumarían las transferencias de capital y, con la debida separación, se harán constar las inversiones reales realizadas en el período. La justificación dada, para incluir las transferencias de capital, respondía a que constituían la mayor parte de la composición del coste en las Diputaciones Provinciales. Si dicho concepto económico no se incluyera, separándolo convenientemente de los costes de funcionamiento en sentido estricto, la determinación de los costes de dichos Entes carecería prácticamente de contenido.

¹⁰⁸ Pedersen, H.W.: "Los costes y la política de precios". Aguilar. Madrid, 1959.

¹⁰⁹ Buendía Carrillo, D.: "Modelo de Costes para la realización de servicios municipales de gestión directa". Tesis Doctoral. Granada, 1996. Pág. 94

Con respecto a la constitución de las inversiones reales realizadas durante el ejercicio presupuestario se debía también a necesidades prácticas, al ser información necesaria, tanto para el cálculo de las amortizaciones técnicas como de los intereses de la inversión.

En cuanto a los distintos elementos de coste, se pueden delimitar dos grandes clasificaciones: Una primera clasificación, que distingue entre elementos presupuestarios y extrapresupuestarios. Los primeros coinciden con las operaciones corrientes señaladas en la estructura del Presupuesto estatal, contemplándose, por tanto, una clasificación hecha de acuerdo a la naturaleza económica del gasto, que habría de ajustarse a la clasificación económica de la estructura presupuestaria. Los elementos extrapresupuestarios constituyen costes figurativos cuyo cálculo no cabe obtener directamente de los documentos presupuestarios. A continuación, se engloban los componentes de cada una de esas dos grandes clases de costes¹¹⁰:

PRESUPUESTARIOS	EXTRAPRESUPUESTARIOS
<ul style="list-style-type: none"> - Personal. - Compra de bienes corrientes y de servicios. - Intereses y otros gastos de la deuda, correspondientes a los recursos ajenos de la Corporación. - Transferencias corrientes . 	<ul style="list-style-type: none"> - Amortizaciones técnicas. - Intereses de la inversión, relativos a los recursos propios de la corporación.

Cuadro nº7: Clases de costes según el "Manual de Contabilidad para las Corporaciones Locales".

Fuente: Elaboración Propia.

Con respecto a los elementos de costes presupuestarios, para la valoración de los consumos, se optó por atender a los importes de las obligaciones reconocidas y liquidadas. Se supone que este gasto ha sido consumido todo durante el ejercicio, por lo que se ha convertido en coste. Esto no es correcto, ya que debería conocerse el stock al principio y al final del período para saber lo que realmente se ha consumido. En cualquier caso, por razones prácticas y para simplificar el proceso, el Manual supone que ambos stocks son equivalentes y se establece que lo consumido durante el ejercicio es lo adquirido, esto es, el gasto contraído, haciendo abstracción de los stocks, del momento de la entrega y del momento del pago¹¹¹.

¹¹⁰ IEAL: "Manual de costes para las Corporaciones Locales". Op. cit. Pág. 14.

¹¹¹ En el Manual se proponen algunas técnicas para calcular el coste correspondiente a algunas de las partidas presupuestarias, dónde se pueden tener algunos problemas. Para obtener una mayor información consultar la obra referida

En cuanto a los costes extrapresupuestarios, las amortizaciones se definen como el desgaste, deterioro u obsolescencia sufridos por los elementos del inmovilizado como consecuencia del transcurso del tiempo, el uso o los avances tecnológicos. Al año o período siguiente de estas anotaciones en la ficha de bienes inventariables, por transcripción de los asientos del capítulo VI del presupuesto, las cuotas de amortización técnica halladas se pasarán por vez primera a las fichas de coste de funcionamiento bajo el concepto de costes de amortización y se clasificarán dentro del epígrafe 5 de amortizaciones, por lo tanto es curioso ver, como la cuota de amortización no se inscribirá como coste hasta el año siguiente al de la compra del inmovilizado.

en sus páginas 151 a 160.

En lo referente a los intereses de la inversión, éstos consistirán en el rendimiento que deje de percibir la Corporación por el hecho de dedicar su capital a gastos de esta naturaleza financiados con recursos propios. Pese a la existencia de distintos argumentos a favor y en contra sobre la inclusión de este componente, al final se abogó por su consideración, ante el argumento fundamental de que, económicamente, debe existir un tratamiento igual para las inversiones financiadas con recursos ajenos o con recursos propios. La única diferencia radicaría en que, en el primer caso, los intereses serían valores reales y, en el segundo, figurativos. Por otra parte, se discutió sobre si dicho elemento se refería sólo a las inversiones reales, o también a las transferencias de capital, debido a que éstas son, en realidad, inversiones reales efectuadas por terceros. Al final se decidió no incluirlas, a la hora de calcular los intereses de la inversión propia. En cuanto a la forma de cálculo, se decidió aplicar, a toda la inversión financiada con las fuentes normales de la Corporación, el interés legal vigente¹¹². En este aspecto, y teniendo en cuenta la totalidad de inversiones de la Corporación, independientemente de que fuera financiada con recursos propios o ajenos, se era consciente de la existencia de dos desviaciones, primero, todas las inversiones no soportarían el mismo interés, ya que las Corporaciones abonarían a las entidades crediticias un tipo de interés distinto y generalmente superior y, en segundo lugar, no todas lo soportarían durante el mismo tiempo, ya que el importe calculado sobre el capital propio se contabilizará, como elemento de coste, durante los años de vida del bien, y sin embargo el interés que las Corporaciones abonan por el capital prestado estará condicionado a un cuadro de financiación pactado, con independencia del uso que se hace del bien y de su duración.

Para el caso de que, en algunas Corporaciones se encontrasen, dentro del presupuesto ordinario, algunas partidas que reconociesen deudas de ejercicios anteriores, constituyendo gastos presupuestarios ineludibles para los que no existía consignación en su día y la entidad los liquidó dentro de un ejercicio posterior al que consumió el gasto, se debían separar del análisis de costes por no constituir un coste del ejercicio objeto de estudio. De igual forma, debería tenerse en cuenta aquellas cantidades que no tenían suficiente consignación presupuestaria; este gasto tendría la consideración de coste, pero no tendrían su origen en ningún gasto contraído ni

¹¹² En ese momento el tipo de interés ascendía al 4%.

liquidado.

Además de la clasificación anterior, se puede hablar de una segunda, que distingue entre elementos de coste directos e indirectos. En principio todos los costes serán directos y, sólo se convertirán en indirectos cuando, por asignarse a un centro de coste medial, hayan de revertir a un centro de coste final. En definitiva, la reversión de coste se opera no por ellos mismos, sino a través de centros de coste. Así pues, se hace caso omiso de la unidad de referencia, ya sea centro o portador de coste, para calificar a una clase de coste de directo o indirecto, inclinándose por un criterio de pertenencia a un determinado lugar de coste más que, como sería lógico, por su posible relación de causalidad.

Con respecto a los centros de coste, se define como centro de coste¹¹³ a toda unidad decisora, asesora o gestora de la Corporación, cualquiera que sea su importancia, magnitud y elementos personales que la sirvan, claramente identificable como receptora y consumidora de gasto y que preste algún servicio correspondiente a una determinada función. La identificación, distinción y descripción de los centros de coste, habría de realizarse con la máxima especificación posible. Los centros de coste no tendrían que coincidir forzosamente con las unidades orgánicas de la Corporación. Se optó por la clasificación orgánica del presupuesto, con el fin de que con su propio organigrama, fuera posible identificar los diversos centros de costes adscritos a las distintas funciones y servicios. Para llevar a cabo esta función se requiere un conocimiento preciso y completo de la organización y funcionamiento de los servicios. Por otra parte, los centros de coste podrán coincidir o no con los órganos principales o auxiliares, incardinados en la organización interna de la Corporación, de modo que dichos órganos comprenderán uno o más centros de coste.

En cuanto a los tipos de centros de coste, se distingue entre centros de coste finales y/o mediales, según que las funciones, a cuya realización coadyuvasen, fueran utilizables por el

¹¹³ IEAL: "Manual de costes para las Corporaciones Locales". Op.cit: Norma 7.

administrado o por la propia Corporación, respectivamente. A su vez, los centros de coste mediales se distinguirán en mediales de los Servicios Generales y mediales de otra u otras funciones determinadas (que se denominarán mediales de la función), según que su tarea se refiriera a la totalidad del Organismo, con imputación individualizada a la función de Servicios generales, o a cualquiera de las otras funciones determinadas, con imputación explícita a la que correspondiera.

Si en el estudio del carácter directo o indirecto de un centro se observaba que un centro medial de la función de servicios generales, o de cualquier otra función, reunía las características de que su actividad iba encaminada a hacer prestaciones a muchos otros centros de su misma función o de otras funciones, y además estas prestaciones eran medibles y valorables, y podían ser realizadas por terceros, entonces estos centros recibían el nombre de centros mediales de prestaciones medibles. Como ejemplo cita el coste de funcionamiento del parque móvil o de los talleres municipales o provinciales, o de la imprenta o del servicio de limpieza. Como norma general estos centros valoran sus prestaciones, comparando el valor total, por ellos estimado, con su coste real de funcionamiento. La diferencia, fuera en más o en menos, serviría para rectificar los valores. Los costes de los centros mediales de prestaciones medibles no se repartirían entre los centros finales, ya que su coste estaría ya incorporado a los distintos centros de la Corporación consumidores de los servicios prestados, como coste directo.

Teniendo en cuenta todo lo anterior, sólo la suma de los costes de los centros mediales de las funciones se distribuiría como coste indirecto entre los distintos centros finales. Así, se propone que los costes localizados en el centro medial de servicios generales se liquiden utilizando como unidad de obra los costes directos - excepto transferencias- de cada función y el coste total de los centros mediales de las restantes funciones se redistribuya, utilizando la unidad de obra que mejor expresase la actividad desarrollada en tales centros. En el Manual no se hace propuesta alguna sobre las posibles unidades de obra a utilizar. En cuanto a la localización de las clases de coste en los centros de coste, cuando no fuera posible la localización automática en éstos, ya fueran finales o mediales, se utilizaría con carácter general, de la unidad técnicamente más adecuada que sirviera de parámetro para la distribución. Para ello, propone diversas claves de reparto como por ejemplo, la superficie del local del centro de coste, el número de personal que lo sirve, el número de lámparas, de teléfonos, de grifos, de aparatos de calefacción o iluminación,

o cualquier otra que se estimase utilizable.

No obstante, se establecían una serie de pautas a la hora de distribuir ciertos elementos de coste que podrían encerrar una mayor problemática. Con respecto a las amortizaciones técnicas, los intereses de la deuda y los intereses de la inversión, se creyó perfectamente viable que se localizasen en los centros de coste correspondientes a la función afectada por la correlativa inversión real. En cuanto a las transferencias corrientes y a las de capital no constituían elementos de coste localizables en ningún centro de coste, por no pertenecer a él sino a la función que correspondiera. De ahí que deberían imputarse directamente al coste de la función, pero que, por exigencias sistemáticas y de presentación, quedarían localizadas, con la debida separación entre transferencias corrientes y de capital, en un centro especial de coste: se trataría pues, no de un centro real, sino de un centro final figurado, que trasladaría sus costes a la función 9, de la clasificación por objetivos del Organismo, recogiendo las transferencias generales a otras Instituciones Públicas. En cuanto a los gastos de clases pasivas, ante la dificultad o, incluso, la imposibilidad, en muchos casos, de localizarlos en los correspondientes centros, ya que exigiría meticulosas indagaciones y numerosas operaciones dilucidar el itinerario de dicho personal a través de los centros de coste durante su vida administrativa activa, se decidió propugnar su localización en la función de Servicios Generales, fundamentando tal decisión en que constituía una carga para la Corporación considerada en su totalidad.

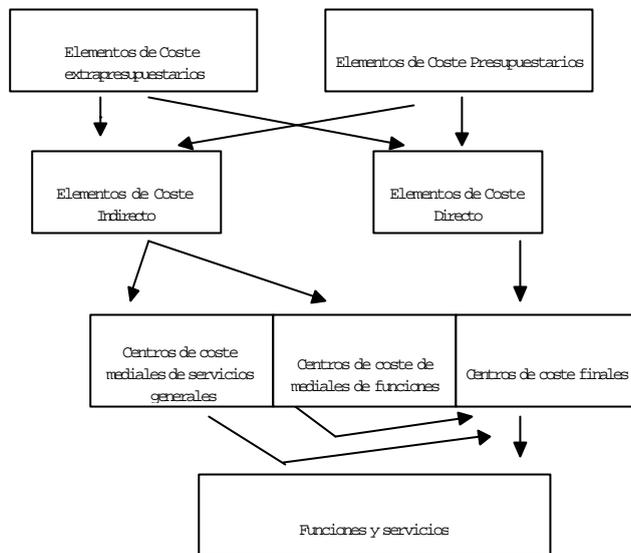
En cuanto al tratamiento de los portadores de coste, se propone agrupar la información de acuerdo a la clasificación por objetivos del organismo que estructuraría y detallaría las funciones y servicios llevados a cabo por el mismo, para llegar a la elaboración de nueve (uno para cada una de las funciones correspondientes a la clasificación por objetivos del organismo) estados parciales de asignación de costes por naturaleza, por objetivos y por localización. Estos portadores de coste harían referencia, de manera esencial, a aquellos servicios cuyos beneficiarios fueran los administrados. Se pretendía además de la determinación de los costes de funcionamiento de los servicios prestados por el organismo, obtener indicadores de la eficacia y economicidad de la gestión local y costes unitarios de las distintas funciones y servicios, expresivos de su rendimiento. Se establecía una relación informativa de datos estadísticos que servirían de base para la determinación de indicadores o índices, que bien podrían hacer referencia a la Corporación en general o limitarse específicamente a funciones, servicios y/o

centros. Para obtener el coste unitario de cada función, servicio y/o centro, se dividirían los costes totales de los mismos entre el número de unidades físicas y/o de habitantes de hecho de la respectiva demarcación territorial. El modelo presentaba gran flexibilidad en cuanto a los elementos de coste a los que convendría referir los indicadores y los costes unitarios, con lo cual se ofrecía un amplio abanico de posibilidades distinguiendo entre costes presupuestarios y extrapresupuestarios, directos e indirectos, etc., con la finalidad de ofrecer mayores oportunidades de comparación y análisis.

En cuanto al tratamiento de los ingresos y de los resultados, el modelo sólo plantea el conocimiento de los costes de los diversos servicios y funciones llevados a cabo por la entidad. Así, el cálculo de ingresos y, en consecuencia de resultados, como confrontación de éstos con sus correspondientes costes carecería de sentido. Al tratarse de un modelo a costes históricos, no se incluye en su ámbito de análisis, la problemática referente a las desviaciones surgidas. El estudio de los resultados se vería muy limitado en los primeros ejercicios, en cualquier caso, en el Manual se recoge la posibilidad de que, en el momento de poseer una determinada serie representativa de datos, y se hubiera llevado a cabo la realización de estudios de costes de una misma Corporación manteniendo criterios uniformes en la confección de los datos año tras año, se podrían hallar funciones de costes e índices de evolución; se podría comparar la incidencia de las inversiones sobre el incremento de los costes de funcionamiento; relacionar la evolución del coste con la de los ingresos; el nivel de coste, el número y la calidad de los servicios; la evolución de los costes fijos y variables; el comportamiento del coste de un servicio, de una función o de toda la Corporación respecto a la evolución de cada función y la evolución de su participación en el coste total de la Corporación; etc.

Como colofón, este modelo, dónde se pueden apreciar determinadas lagunas en fundamentos teóricos a favor de un mayor pragmatismo, no pasaba de ser un Manual de iniciación que, como en él mismo se indicaba, sirviera de guía para quien se enfrentara por primera vez a la difícil tarea de determinar el coste de los servicios prestados por un organismo público de carácter local.

En el gráfico que aparece a continuación, se recoge sintéticamente el modelo analizado.



1.2. MODELO DE CONTABILIDAD ANALÍTICA SEGÚN EL GRUPO 9 DEL PLAN GENERAL DE CONTABILIDAD PÚBLICA DE 1983.

De acuerdo con la Orden Ministerial de 14 de octubre de 1981, con carácter provisional, presentándose su aprobación definitiva por Resolución de la IGAE de 11 de noviembre de 1983¹¹⁴, la Contabilidad Analítica debe perseguir los siguientes fines:

1. Obtener información relativa al coste efectivo de producción de los servicios públicos.
2. Suministrar la información económica necesaria para la toma de decisiones, tanto en el orden político como en el de la gestión, coincidiendo con el fin señalado en los párrafos anteriores y promulgados por el art. 124 de la Ley General Presupuestaria.
3. Colaborar al desarrollo de los controles de eficacia y eficiencia, consistentes, según señala el art. 17.2 de la Ley General Presupuestaria, en el "análisis del coste de funcionamiento y del rendimiento o utilidad de los respectivos servicios o inversiones, así como del cumplimiento de los objetivos de los correspondientes programas".
4. Servir de base para la elaboración de la Memoria justificativa del coste y rendimiento de los servicios públicos, cumpliendo, de esta forma, el precepto señalado en los párrafos anteriores, defendido por el art. 134 de la ya citada Ley General Presupuestaria.

¹¹⁴ Orden de 20 de septiembre de 1983. Art. 1.4.

-
5. Aprovechar su implantación para el desarrollo de modernas técnicas de presupuestación, en especial la técnica de presupuestación por programas y el presupuesto en base cero.

En un primer momento se aplicó al Subsector Estado y sus Organismos Autónomos Administrativos, optándose, de esta forma, por los entes de ámbito estatal que se integran en el sector de las Administraciones Públicas, según terminología de la Contabilidad Nacional. Posteriormente se extendería, realizadas las adaptaciones pertinentes, al resto de entes de naturaleza comercial, industrial y financiera, continuando así con la pauta marcada por la Orden de 14 de Octubre de 1981, por la que se aprobaba el PGCP. De esta forma, habría de concebirse como un marco que se desarrollaría y adaptaría a las necesidades concretas de información, más que como una estructura rígida a aplicar sin adaptación a cada nivel de información necesitado¹¹⁵.

Con el desarrollo del grupo 9, se intenta representar el proceso interno de circulación de valores que particularmente se genera en las referidas microunidades económicas¹¹⁶. En este sentido, **las características principales** del modelo se pueden sintetizar en las siguientes:

- a) En cuanto a las relaciones entre Contabilidad Analítica y Contabilidad Externa se adopta el modelo de "dualismo moderado", en donde se establece la autonomía de la Contabilidad Analítica, pero con unos mecanismos de coordinación entre ella y la Contabilidad General. Junto con el flujo de información que se produce desde el ámbito de la Contabilidad General a la Contabilidad Analítica, existe otro flujo de información que, elaborada en el ámbito interno, se dirige hacia la Contabilidad Externa.

¹¹⁵ Muñoz Colomina, C.I.; Norverto Laborda, M.C; Veuthey Martínez, E.; Zornoza Boy, J.: "La contabilidad analítica dentro de la contabilidad pública: Hacia un modelo integral de información para la gestión". Op. cit. Pág. 188.

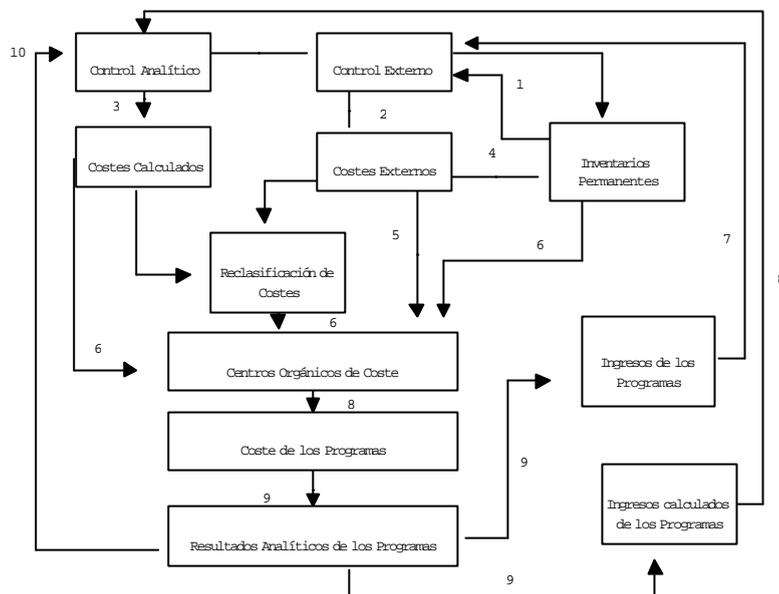
¹¹⁶ Carrasco Díaz, D.: "Análisis del modelo contable del Grupo IX del Plan General de Contabilidad Pública a través de los esquemas representativos de su proceso registral". Incluido en XXV de Contabilidad Universitaria en España (Homenaje a Mario Pifarré Riera). Instituto de Planificación Contable. Madrid, 1988. Pág. 133.

- b) A pesar de existir un paralelismo entre el grupo 9 del Plan General Público con su homónimo en el privado, se dan algunas diferencias, como, por ejemplo, en lo que respecta a la asignación de costes a los portadores de coste. Así, mientras la Contabilidad Analítica del plan privado se decide por la utilización de un enfoque denominado por algunos autores como full-cost moderado, por encontrarse en una posición intermedia entre éste y el direct-cost, el plan público utiliza el enfoque de full-cost o coste completo, pero en sentido estricto, lo que conlleva determinadas características diferenciadoras en la captación del proceso productivo y, por tanto, en la información económico-técnica que se genera, no diferenciando entre el ciclo de producción y el ciclo de comercialización.
- c) En relación al proceso formativo del coste, se permitía la utilización de un modelo de costes inorgánico, para imputar las clases de coste a los portadores, pero aún así, se insistía en la conveniencia de utilizar centros orgánicos de coste, es decir, se propugna un sistema de costes orgánico.
- d) En cuanto al sistema de cálculo de costes y resultados, se pueden distinguir tres modelos¹¹⁷: un modelo base de clasificación y acumulación de costes y de determinación de resultados, el cual responde a la concepción de coste completo o coste de absorción total con exclusión de los costes financieros, un modelo complementario de carácter suplemental para la incorporación de costes de oportunidad (costes financieros calculados), y un modelo para la incorporación de costes preestablecidos (presupuestados y estándar) y el cálculo de desviaciones.

En los gráficos que se muestran a continuación, puede apreciarse el proceso de determinación del coste de los servicios públicos, según cada uno de los tres modelos

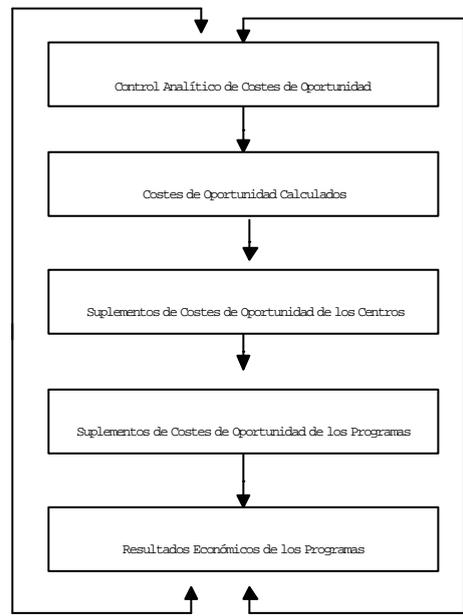
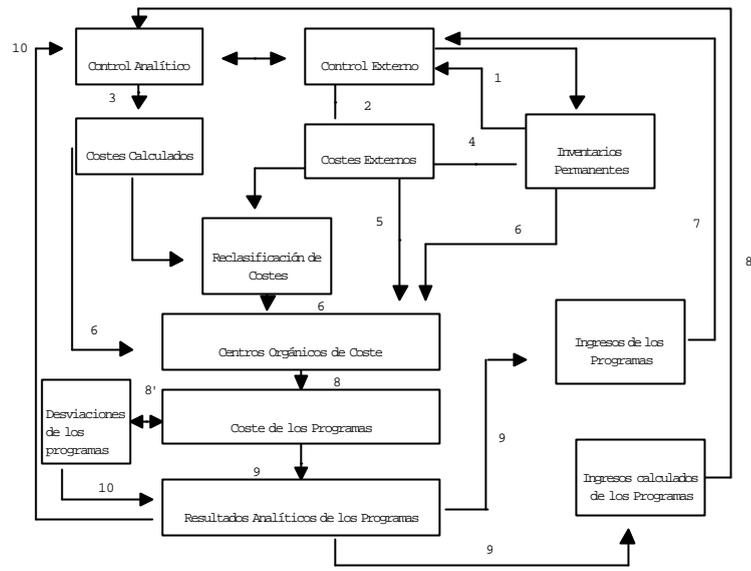
¹¹⁷ Norverto Laborda, M.C.; Muñoz Colomina, C.I.; Veuthey Martínez, E. y Zornoza Boy, J.: "La contabilidad analítica del sector público en España: Un panorama". Op. cit. Pág. 533.

propuestos¹¹⁸.



¹¹⁸ Puede consultarse al respecto:

- Montaña Jiménez, I.: "La nueva Contabilidad Pública". Pirámide. Madrid, 1984. Págs. 323-326.
- Carrasco Díaz, D.: "Análisis de un modelo contable del Grupo IX del Plan General de Contabilidad Pública a través de los esquemas representativos de su proceso registral". Op. cit. Págs. 132-137.
- Ortega Jiménez, C.: "Encuadramiento doctrinal del modo de cálculo y proceso registral del Grupo 9 del PGCP". Cuadernos de Ciencias Económicas y Empresariales, nº 20. Málaga. Págs. 227-232.



En lo que respecta al **tratamiento de las clases de coste**, se pueden distinguir, en función del origen de la obtención de la información, dos grandes grupos de coste, costes externos y costes calculados. Serán considerados como costes externos, aquéllos que proceden de gastos tratados en Contabilidad General, y dada su naturaleza de costes son también incorporados al modelo de cálculo de Contabilidad Analítica. Por tanto, los datos referentes a los mismos se obtienen de las cuentas correspondientes al grupo 6 "compras y gastos por naturaleza". Realizando un estudio de dicho grupo, tienen el carácter de costes externos, el coste de los materiales, de personal, de tributos y de trabajos, suministros y servicios exteriores que en líneas generales, se corresponden con las cuentas de compras, remuneraciones de personal, tributos, así como, las de gastos por trabajos, suministros y servicios exteriores¹¹⁹.

De la exposición realizada con carácter general en el párrafo anterior, es necesario realizar algunas matizaciones: Con respecto a la cuenta 615 "Cotizaciones sociales a cargo del empleador", hay que advertir que únicamente incluye el coste, por tal concepto, del personal sometido al régimen general de la Seguridad Social. Por tanto, no están contempladas las cuotas a cargo del Estado o los Organismos, en virtud del régimen de previsión social de los funcionarios públicos, que serán tratadas como costes calculados. No se reconocen como generadores de costes externos las partidas que corresponden a las cuentas de "intereses" y "gastos financieros", y se tratarán dentro del ámbito de los costes de los recursos financieros como costes calculados. De igual forma, se trasladarán también como costes calculados las cantidades correspondientes a prestaciones sociales y a dotaciones del ejercicio para amortizaciones. Finalmente, en lo que respecta a las transferencias, solo serán consideradas como coste, aquéllas que representan una sustitución de costes directos del Estado, en la prestación de los servicios públicos. Se trataría de aquellos casos en que cabría hablar de una dotación a los particulares para que realicen el servicio público en lugar de ser éste realizado, directamente, por los Entes Públicos. El resto del conjunto de transferencias, ya sean las consideradas como consolidables a nivel del conjunto del Sector Público, constituyendo flujos entre los distintos agentes del Sector con un carácter claramente financiero, o bien las que tienen una función de redistribución de rentas en la sociedad, no son consideradas a efectos del cálculo de costes. Independientemente de esta diferenciación, si la

¹¹⁹ Montaña Jiménez, I.: "La nueva Contabilidad Pública". Op. cit. Págs. 287-326.

importancia de las partidas que podrían integrarse como componente del coste de producción, es escasa con respecto al volumen total, o hay importantes problemas para la localización de las mismas en los centros de coste, algunos autores¹²⁰ aconsejan no considerarlas como costes.

En cuanto a los costes calculados diferencia dos clases, el coste por amortización y el coste de previsión social de los funcionarios públicos. El coste por amortización se ciñe al cálculo correspondiente a los bienes efectivamente utilizados para la producción de servicios públicos y debe ser planteado desde la perspectiva de incorporación en el tiempo, del coste imputable a varios ejercicios. El coste de previsión social de los funcionarios, se determina en aras de cubrir determinados riesgos que no son cubiertos con determinación específica de la cuota patronal del Estado, sino que han sido atendidos tradicionalmente por el mismo Estado a través del sistema de clases pasivas. Por último, en lo que respecta a las diferencias de inventarios, dada la escasa importancia de los materiales dentro de la actividad de la producción de servicios públicos, no parecía imprescindible la consideración específica de tal cuenta, si bien se ha mantenido por razones de uniformidad con el Sector Privado y posibles aplicaciones futuras a otros Entes Públicos.

Dentro de los costes calculados, se puede definir una subespecie de éstos, es decir, calculados dentro del ámbito de la contabilidad interna, pero con características que hacen recomendable un estudio separado y autónomo del resto de costes calculados, se trata de los costes de oportunidad. Nos referimos a aquellos costes que se producen no como consecuencia de un determinado consumo de alguno de los factores, sino como remuneración que deja de percibir con carácter alternativo o bien coste estimado en función a la opción asumida respecto al correspondiente a otras alternativas. El Plan privado distingue los costes de los recursos financieros y la remuneración del empresario. La determinación de la remuneración del empresario se elimina del Plan público por su falta de sentido, dado el tipo de Entes a los que va

¹²⁰ Montaña Jiménez, I: "La nueva Contabilidad Pública". Op. cit. Pág. 293.

dirigido, manteniéndose el tratamiento de los costes financieros. Para el cálculo de estos costes, no se ha seguido la distribución que responde al método de cálculo del Plan para la empresa, con distinción entre los costes imputables a factores fijos y variables, por la dificultad que planteaba adaptar dicho sistema a los Entes Administrativos. En su lugar, se opta por la diferenciación en función al coste de los recursos propios y los recursos ajenos. En una primera fase de implantación del modelo, y para dar mayor facilidad de cálculo, se consideraban únicamente los recursos ajenos como integrantes del cálculo de costes.

Una vez reconocidos los componentes de coste que se clasifican atendiendo a su origen y naturaleza, el proceso contable continúa con un tratamiento común de los costes externos y calculados, por un lado, y un tratamiento específico, de carácter suplemental, por lo que se refiere a los costes de oportunidad.

En cuanto al tratamiento de los centros de coste, el Grupo 9 del PGCP adopta una filosofía muy distinta a la de su homónimo privado, concibiendo unos centros orgánicos de costes dirigidos esencialmente a identificar el coste de producción de los servicios que se realizan, sin preocuparse de diferenciarlos por la actividad típica de los mismos, es decir, funcionalmente, tal como propugna este último. Así pues, el centro en la concepción pública se puede entender como la célula mínima capaz de realizar un servicio o parte de él, con nítida delimitación de sus costes.

De esta forma, aunque en ambos se dirijan a facilitar, de forma genérica, el control de gestión, en uno se concreta en el control de costes y rendimiento de los servicios públicos, mientras que en el privado son las secciones las que se someten al citado control y medición de rendimientos, delimitándose, en ellas, las distintas funciones que se confirman en el proceso productivo de la empresa. Lógicamente y de acuerdo con lo señalado por Carrasco Díaz¹²¹, se podrá llevar un verdadero control de las magnitudes de coste y de los rendimientos, mediante la utilización de magnitudes prospectivas, ya que con el modelo de costes históricos sólo será posible el conocimiento de los costes y no un verdadero control.

¹²¹ Carrasco Díaz, D.: "Análisis de un modelo contable del Grupo IX del Plan General de Contabilidad Pública a través de los esquemas representativos de su proceso registral". Op. cit. Pág. 140.

El carácter inmaterial, indivisible y no almacenable de los outputs de los Entes Administrativos, parece ser una de las razones para distribuir la totalidad de las clases de costes entre los distintos centros orgánicos, sin distinguir entre los centros del ciclo de producción y los del ciclo de ventas. Esta circunstancia se rompe para los Entes Comerciales e Industriales que, dado el carácter de sus outputs, requerirán, para una información económico-técnica adecuada a su gestión, la diferenciación de ambos ciclos, con el cálculo de márgenes y resultados que conlleva.

La localización de los costes en los centros orgánicos de coste, permite la distribución de las clases de coste a los centros que efectivamente los realizan. Esta pretensión es innovadora por cuanto la tradicional Contabilidad Pública refiere el control de los gastos a los centros de ordenación de los mismos, con independencia de aquéllos en que efectivamente se producen. Además, para hacer más efectivo el control de costes, se propugna evitar el uso de los denominados centros ficticios y, por tanto, la posibilidad de cálculo de los costes de subactividad de los distintos centros.

Con el modelo orgánico de costes, la delimitación de responsabilidades está claramente definida, situación que quizás podría no haberse dado con tanta nitidez, si se hubieran utilizado otras alternativas. Dada la gran heterogeneidad de los Entes Administrativos y la no delimitación del ámbito de aplicación a nivel del Estado, no se ha optado por un nivel concreto de centros orgánicos, dejando abierta la posibilidad de elección por el utilizador en función a sus características y necesidades. En cualquier caso, el nivel escogido debe ser suficientemente bajo para que la información resulte completa. En los trabajos de preparación siempre se ha considerado como últimas unidades típicas, la subdirección general, en el caso de administración central del Estado, y las dependencias, en los casos de administración territorial del mismo.

En cuanto al tratamiento de los portadores de coste, la intangibilidad de los outputs y el carácter indivisible de los mismos, hacen difícil individualizar los portadores finales del coste. En el Grupo 9 se han escogido como elementos finales los programas, enlazando aquí con uno de los objetivos fijados a la Contabilidad Analítica, de servir al suministro de información de cara a la utilización de las nuevas técnicas presupuestarias. No hay duda en afirmar que los costes que resultan de la aplicación del Grupo 9, no coincidirán en absoluto con las cifras correspondientes a

los presupuestos elaborados, debido a varias razones:

En primer lugar, el presupuesto por programas se halla cifrado, al igual que el tradicional, en términos de límite máximo de obligaciones que pueden ser reconocidas con cargo al ejercicio. En segundo lugar, únicamente se incluyen recursos puestos a disposición de la realización de los diversos programas. En tercer lugar, se incluyen en los mismos tanto lo que, en un sentido estricto, serían los costes de producción de los servicios como operaciones de inversión o de transferencias. Tal y como indica Morala Gómez¹²², "considerar, como objetivo de coste, el programa, puede resultar poco operativo debido al excesivo grado de agregación que suelen tener los programas públicos. No obstante, respecto a este punto, poco trabajo adicional conllevaría el efectuar un mayor desglose a nivel de cada servicio o de cada proyecto público".

Al mismo tiempo, expresa que, "se reconoce que el seguimiento del presupuesto por programas exige un tratamiento de la información en los mismos términos y con los mismos criterios con los que el presupuesto fue redactado, lo cual conduce, inevitablemente, a reducir el ámbito de la utilidad de la Contabilidad Analítica a la fase de elaboración del presupuesto. A nuestro juicio, reducir la validez de un modelo de Contabilidad de Gestión a la fase de planificación, supone una autolimitación innecesaria que restringe el papel que la legislación y el sentido común le reconocen a la Contabilidad como herramienta al servicio del control de la gestión", aspecto con el que estamos totalmente de acuerdo. En nuestra opinión, más que un seguimiento del presupuesto, la Contabilidad de Gestión debe servir como instrumento útil para que el coste de prestación del servicio sea el mínimo posible y se lleve a cabo de la forma más eficaz posible. Para ello, será necesario una delimitación cuidada y detallada de las actividades necesarias, eliminando todas aquéllas que si bien consumen factores de coste, no añaden ningún

¹²² Morala Gómez, B.: "Información contable para la gestión pública". Tesis Doctoral. Oviedo, 1990. Págs. 523-524.

valor al servicio prestado. Una vez establecidas dichas actividades y con los oportunos mecanismos de control, se comprobará la divergencia existente entre lo presupuestado y lo realizado, y de esta forma se podrán arbitrar los mecanismos correctores necesarios que incidirán sobre la confección del presupuesto.

Además de la consideración del programa como portador de coste, parece oportuno recoger como otro portador el importe de los trabajos realizados por el Ente para su propio inmovilizado. En el desarrollo del Grupo 9, se suministra información acerca del montante por el que debe ser capitalizado un activo construido por la propia entidad.

En cuanto al tratamiento de los ingresos el Grupo 9 propone una cuádruple posibilidad:

1. *Dejar de lado la consideración de los ingresos de forma total:* Siguiendo esta fórmula, el proceso culminaría con la determinación analítica de los costes en las categorías previstas, no produciéndose valoración alguna de los outputs y, por tanto, no estableciéndose en forma alguna rendimientos o márgenes.

2. *Considerar únicamente los ingresos que correspondan auténticamente a contraprestaciones debidas a la venta de determinados bienes o a la prestación de determinados servicios:* En este caso se produciría, en el ámbito de la Contabilidad Analítica, un tratamiento de ingresos que podríamos llamar externos, esto es, deducidos de la contabilidad general. Del conjunto de ingresos que en la misma se producen, se tomarían únicamente aquéllos que correspondieran al supuesto, muy marginal en el Estado y más común en la Administración Local, de haberse obtenido como contraprestación específica de la entrega de bienes o la prestación de servicios.

Debido a la marginalidad de tales ingresos, se estaría ante una contabilidad básicamente de costes, en la cual la consideración de ingresos tendría mucho más el sentido de una minoración de dichos costes.

3. *Considerar ingresos calculados:* Se trataría de aplicar al terreno de ingresos la

fórmula de costes calculados, esto es, obtenidos a partir de la Contabilidad Interna. Mediante esta fórmula, se podría valorar el output de los servicios públicos y emitir juicios acerca de la gestión realizada.

De entre los medios que pueden ser utilizados para la determinación de ingresos calculados, se puede resaltar la técnica de los indicadores, por el amplio tratamiento que la doctrina ha realizado de los mismos. De entre los diversos tipos de indicadores que podrían resultar adecuados para una estimación de ingresos estarían los llamados indicadores de resultados. En algunos de ellos, cabría la posibilidad de valorar en términos monetarios las unidades físicas que se utilicen, lo que permitiría de una manera inmediata la fijación de ingresos calculados y el posterior tratamiento de los resultados. En este punto de determinación de indicadores, hay que hacer referencia al problema de los sesgos que determinadas decisiones contables producen en el ejercicio de la gestión.

4. *Considerar conjuntamente ingresos externos y calculados:* En nuestra opinión, esta opción a pesar de ser la que mayor dificultad entraña para su cálculo, sería la más idónea.

Así, de la misma manera que se consideraba un portador final de coste, que recogía los costes incurridos en la elaboración de activos por parte de la entidad, también se reflejarían los ingresos, que tendrían el carácter de calculados, surgidos como consecuencia de los trabajos realizados por el ente para su propio inmovilizado, pudiéndose valorar tanto al coste efectivo como al coste en que se hubiera incurrido en caso de haberlo adquirido del exterior. Si confrontamos el coste de los portadores con los ingresos, se obtendría el resultado. Lógicamente la obtención del resultado de la contabilidad analítica dependerá de la opción que se haya tomado en lo que respecta a los ingresos. En el primer caso no se obtendrían resultados, limitándose exclusivamente a determinar el coste de los servicios públicos. En el segundo caso, únicamente se obtendrían resultados de forma específica para aquellos servicios por los que se hubieran obtenido tasas y precios públicos. En los dos últimos casos, los resultados analíticos obtenidos, obviamente, tendrán el carácter de calculados. Además, al haberse inclinado por un enfoque de coste completo, y al no diferenciar entre el ciclo de comercialización y el ciclo de producción, no se obtendrían, en consecuencia, márgenes como ocurre en su homónimo privado.

El modelo de costes preestablecidos, implica que mediante la utilización de presupuestos y estándares, se persigue establecer un término de referencia respecto a lo que se considera una gestión normal o media que sirva como medida de la que realmente se realiza. Es fácil reparar sobre la dificultad de determinar estándares cuando se trata de servicios que se caracterizan por ser indivisibles e inmateriales. Pese a ello, se han previsto en el Grupo 9 las cuentas correspondientes a los mismos, por cuanto, si bien no es esperable que puedan ser muy utilizados en una etapa inicial, puede ser posible su utilización en etapas futuras.

Por tanto, el desarrollo de este modelo, se centra en el establecimiento de costes presupuestados, realizando cálculos globales de desviaciones. De esta forma, la información obtenida es menor a la que se ofrecería a través de un tratamiento de costes estándares.

En cuanto al momento de la entrada en el modelo de las magnitudes estándares, y, por lo tanto, la producción de las desviaciones, si existiera coherencia con el modelo privado, se exigiría que se identificara con la salida de los centros orgánicos de coste. Ello implicaría la contabilización en términos reales de los costes de dichos centros. A partir de este momento todos los cálculos se realizarían en términos de coste preestablecido y las diferencias darían lugar al cálculo de las desviaciones.

En el ámbito público, la dificultad de contar con presupuestos de coste a nivel de centros orgánicos ha hecho aconsejable descartar esta opción, retrasando la aparición de las desviaciones hasta la salida desde costes de los programas. Se llegaría hasta el cálculo de los costes en términos reales, para salir, desde allí, en términos establecidos a priori, surgiendo entonces las desviaciones oportunas. En este sentido Carrasco Díaz¹²³ advierte que tal actitud rompe con uno de los objetivos básicos de la contabilidad interna consistente en el análisis de cómo se desenvuelven los distintos centros de responsabilidad a través del cumplimiento o incumplimiento de los objetivos establecidos manifestado a través de las desviaciones. Así, se cuantifica sus rendimientos, pudiéndose realizar el verdadero control de la gestión no alcanzado en el modelo a costes históricos.

¹²³ Carrasco Díaz, D.: "Análisis de un modelo contable del Grupo IX del Plan General de Contabilidad Pública a través de los esquemas representativos de su proceso registral". Op. cit. Pág. 146.

El modelo de costes de oportunidad recoge el tratamiento de dichos costes de una manera yuxtapuesta al circuito común de los costes externos y calculados. Este tratamiento diferenciado, implica el cálculo de los suplementos por coste de oportunidad de los centros orgánicos y de los programas. A través de dicho mecanismo se procede al reparto de dichos costes de oportunidad entre los diversos centros y programas, de acuerdo con los criterios que se consideren oportunos.

Este tratamiento diferenciado se mantiene a lo largo de todo el proceso, cerrándose mediante el cálculo de los resultados en sentido económico. Para ello, es necesario traer, al circuito de los costes de oportunidad, los datos del resultado analítico determinado como culminación del proceso de cálculo general y realizado con costes externos y calculados. Dichos datos de resultados se ven minorados por la inclusión de los costes de oportunidad, en orden a determinar una cifra depurada de su efecto.

La fórmula de un tratamiento diferenciado, con un proceso de cálculo totalmente yuxtapuesto, puede ser de especial utilidad, por cuanto se puede inicialmente realizar la aplicación del modelo sin tener en cuenta costes de oportunidad, o bien considerando únicamente una parte de ellos.

Para concluir este apartado referente a la implantación del Grupo 9, Rodríguez Plaza¹²⁴ señala cuatro categorías de problemas básicos derivados de la aplicación práctica del mismo:

1. De la estructura organizativa compleja que presentan los diversos entes del sector público.
2. De los mecanismos previstos en el Sistema Contable Integrado (SICOP) y de la falta de infraestructura necesaria para la realización de análisis de costes, entre los que destacan: a) Determinación de costes externos; b) Determinación del momento del consumo o devengo del coste; c) Diferenciación entre centro gestor de créditos y centros que efectivamente los consumen; d) Correcta clasificación económica de los costes externos.

¹²⁴ Cita extraída de Morala Gómez, B.: "Información Contable para la gestión pública". Op. cit. Págs. 520-521.

3. De la introducción de una nueva técnica del control de la gestión que trata de poner de manifiesto ineficiencias o desviaciones en una estructura administrativa consolidada.

4. De la atribución de competencias en materia de Contabilidad Analítica a las Oficinas Presupuestarias de los distintos departamentos.

En base a esta lista de problemas derivados de la instalación práctica del modelo del Grupo 9, se deja entrever muchas dudas sobre la utilidad del mismo para alcanzar los objetivos que la legislación le atribuye o asigna a la Contabilidad Analítica Pública.

1.3. APLICACIONES PRÁCTICAS DEL MODELO DEL GRUPO 9.

A partir de la implantación del modelo teórico descrito con anterioridad, comienza la puesta en práctica del mismo. En esta puesta en práctica, se pueden distinguir claramente tres etapas¹²⁵:

- a) Período 1984 - 1986.
- b) Período 1987 - 1992.
- c) Período 1992 hasta la actualidad.

La primera etapa supone un período de experimentación y de aprendizaje. Se intenta aplicar el modelo de Contabilidad Analítica de forma global a toda la Administración del Estado, buscando en todo momento intentos de estandarización. Dichos intentos no llevaron a ningún resultado efectivo, de forma que, a finales del año 1986, se opta por abandonar los intentos de normalización y se abre una etapa de aplicación del modelo a organismos y servicios concretos, en donde la naturaleza de las actividades a realizar son susceptibles de análisis mediante el mismo.

¹²⁵ IGAE: "Contabilidad Analítica de las Administraciones Públicas. El Proyecto CANOA". Madrid, 1994. Págs. 103-155.

En esta etapa, la dificultad en la aplicación del modelo se ve agravada por el recelo generado entre los gestores de los Entes, debido a que cualquier actividad destinada al estudio y control de costes, puede poner en entredicho la eficiencia y eficacia de la gestión, así como, dar lugar a un probable recorte del Presupuesto de un área concreta. Tras el análisis de las experiencias desarrolladas y en base a las necesidades detectadas, comienza una nueva etapa a partir del año 1992, mediante la concepción para los Entes Públicos de un proyecto de implantación generalizada de uno o varios modelos estándares de Contabilidad Analítica, que van a permitir un elevado grado de flexibilidad y adaptabilidad, es el Proyecto CANOA (Contabilidad Analítica Normalizada para Organismos Autónomos)¹²⁶. A continuación, abordaremos las principales características de la información contable interna en cada una de estas etapas.

1.3.1. Experiencias desarrolladas correspondientes al período 1984 - 1986.

Después de la aprobación del texto de desarrollo del Grupo 9 referente a la Contabilidad Analítica, por Orden del Ministerio de Economía y Hacienda, de 20 de septiembre de 1983, comienza una primera etapa de aplicación práctica de dicho texto. Dicha aplicación, se ve impulsada por la promulgación de la Resolución de 26 de diciembre de 1983, en la que se señala que deberán determinarse los costes de funcionamiento de los servicios prestados por los Departamentos Ministeriales de acuerdo con las normas contenidas en esta Resolución y los criterios que, sobre costes de los servicios, se establecen en la Orden de 1983, anteriormente comentada.

Los costes de funcionamiento de los servicios estarán referidos a los tres niveles de información siguientes: a nivel de categorías o clases de costes, centros orgánicos y programas.

La Intervención General de la Administración del Estado delegó en la Subdirección

¹²⁶ *Ibidem*: Pág. 106.

General de Dirección y Planificación de la Contabilidad, como unidad administrativa, que iba a encargarse del desarrollo e implantación de Subsistemas de Costes. A la propuesta realizada por la Subdirección General, respondieron ocho Departamentos Ministeriales, siendo las oficinas presupuestarias de los mismos las unidades administrativas encargadas de llevar a cabo los trabajos y colaborar con la Intervención General de la Administración del Estado. Se trataba de realizar una serie de experiencias prácticas que sirvieran de base para desarrollar procedimientos metodológicos que facilitaran la posterior aplicación del Subsistema de Costes. Sin embargo, a pesar de ser las oficinas presupuestarias las responsables de la gestión de la Contabilidad Analítica, la realidad demostró la falta de operatividad de las mismas, entre otras razones, porque tenían otras funciones encomendadas como la de facilitar la elaboración del presupuesto y servir como unidad de medida para evaluar las dotaciones presupuestarias que ante el Ministerio de Economía y Hacienda formularan los órganos gestores.

La aplicación del modelo del Grupo 9 por los distintos Departamentos Ministeriales no tuvo la repercusión práctica esperada, debido principalmente a la falta de integración en la gestión económico-presupuestaria de los estudios de Contabilidad Analítica. Los principales problemas que surgieron de la aplicación práctica, se pueden recoger en los siguientes puntos:

1) La gran diversidad en cuanto a la naturaleza de los Entes componentes del Subsector Estado, hacen que la efectividad de la implantación de la Contabilidad Analítica vaya a ser muy distinta. A grandes rasgos, pueden distinguirse dos grandes grupos de entes: a) aquéllos que tienen una producción física y material susceptible de medición, y b) aquellos entes cuya producción no es susceptible de cuantificación directa.

La utilidad de la Contabilidad Analítica será evidentemente mayor en aquellos departamentos ministeriales que realizan una actividad mensurable, ya que, en otro caso, solamente sería posible el conocimiento de cuantías globales y una visión general de la estructura de costes.

2) En cuanto a la determinación de los costes externos, se basa principalmente en la relación Ejecución Presupuestaria - Contabilidad General - Contabilidad Analítica, obteniendo los datos, a excepción de los costes calculados y de oportunidad, de los documentos de ejecución

presupuestaria. Esto da lugar a que al dotar al presupuesto de una mayor flexibilidad y generalidad, se dificulta un conocimiento inmediato y automático del hecho económico que está detrás de cada operación presupuestaria, existiendo, por tanto, un desfase entre el concepto de coste y de gasto público. Dicho desfase se centra principalmente en: a) Correcta determinación del momento del consumo o devengo del coste; b) Localización de costes en centros. El presupuesto da información sobre la localización del coste en el centro gestor del mismo, independientemente de que el consumo se produzca en dicho centro. Además, en la gran mayoría de los departamentos ministeriales existen una serie de créditos que suelen agruparse en programas denominados "Servicios Comunes o Generales", y que reúnen el total de los fondos gestionados, siendo evidente que su consumo corresponde a distintos centros; c) Correcta clasificación económica de los costes externos. Existen determinados hechos económicos, que debido a su generalización pueden responder a determinadas agrupaciones contables. Por lo tanto, identificar un elemento de coste con una única rúbrica presupuestaria, no siempre puede ser correcto.

En cuanto a los costes calculados, la determinación del coste por amortización resulta problemática debido a la existencia de dudas en cuanto qué bienes se han de amortizar, qué valoración tienen y qué criterio de amortización debe elegirse.

3) Dificultades en la identificación de los "centros de costes" y de las "actividades y productos". En cuanto a la identificación de los centros de coste, la mayoría de los departamentos ministeriales definían dos tipos, servicios centrales y servicios periféricos, existiendo flexibilidad en cuanto a la posibilidad de desagregación de los mismos. Por lo tanto, no se siguen las pautas que propone el Grupo 9 en cuanto a la definición de los mismos, ya que en dicho texto se indica que "se deben definir adaptándolos a la estructura orgánica del Ente, y al nivel más desagregado posible para que la información resulte válida".

En cuanto a la definición de actividades y productos, surge el inconveniente de que en una gran parte de servicios, hay conexión entre distintos centros para la elaboración o prestación de los mismos.

De todos los puntos anteriores, se deduce que el intentar aplicar de forma general el

modelo propuesto, no resulta de gran utilidad. Esta aplicación generalizada, junto con la falta de interés por parte de los gestores, dieron como resultado un replanteamiento de la estrategia a seguir, comenzando así la segunda etapa en este proceso de aplicación práctica.

1.3.2. Experiencias desarrolladas correspondientes al período 1987 - 1992.

En este período se abandona totalmente el análisis de forma global de los costes en todos los Entes Públicos, proponiéndose estudios de áreas funcionales concretas, donde fuera posible la determinación de costes medios, rendimientos, etc. En un primer intento, se decide hacer aplicaciones piloto que sirvan de base para una posterior implantación en otros servicios de los Departamentos Ministeriales, Organismos Autónomos o cualquier otros Entes Públicos. Así, los primeros entes objeto de estudio fueron los diversos servicios del Ministerio de Economía y Hacienda en concreto la IGAE, y la Dirección General de Inspección Financiera y Tributaria, así como la actividad desarrollada por las Delegaciones de Hacienda de Zaragoza, Barcelona y Madrid. Posteriormente se aplicaría a distintos Organismos Autónomos, principalmente con carácter comercial e industrial. El desarrollo de cada sistema de coste pasó por las siguientes fases:

- Elaboración de una memoria o esquema director.
- Diseño conceptual del modelo.
- Análisis funcional.
- Desarrollo informático.
- Implantación y puesta en marcha.

Para la elaboración de las dos primeras, la IGAE asume la responsabilidad de su realización, las etapas posteriores son responsabilidad del Organismo destinatario, siempre contando, si así fuera solicitado, con la supervisión, asesoramiento y dirección de la IGAE.

Los modelos desarrollados por cada uno de los centros pilotos se caracterizan por ser totalmente individualizados y adaptados a las características concretas de cada ente. No obstante, para el diseño de los modelos se siguen unos criterios básicos, que se sintetizan en los siguientes puntos: a) Elaboración de los diseños en función de los objetivos que se pretenden conseguir, atendiendo a la naturaleza, forma de financiación, actividad realizada, etc; b) Separación entre el ámbito contable externo e interno. Se adopta, por tanto un modelo "dualista radical", con lo cual no es necesaria la definición de un cuadro de cuentas y de relaciones y definiciones contables,

para enlazar ambos ámbitos, tal y como proponía el texto del Grupo 9 de Contabilidad Analítica;

c) Aplicación rigurosa del principio de devengo, identificando y cuantificando el consumo real, en el centro en que se produce dicho consumo, independientemente del centro gestor del gasto; d) Los pasos a seguir, en el desarrollo del modelo, responden a la siguiente estructura básica: determinación y clasificación de los elementos de coste, localización y cálculo del coste de los centros y coste de las actividades y productos. Se propone reducir al máximo los costes indirectos, maximizando los costes directos imputables a centros y actividades. En cuanto a las actividades, habrá que identificar las actividades asignadas a centros de coste. Asimismo, habrá que identificar las "unidades físicas" que sean significativas como indicadores de resultados, siendo en todo caso imprescindibles siempre que se obtenga una tarifa, precio, etc., por los servicios prestados; e) Se propone un modelo de "costes reales o históricos" frente a "costes preestablecidos", al menos en una primera etapa, ya que la falta de experiencia, llevaría a un análisis con poco rigor, en cuanto a la elaboración de estándares.

A continuación, expondremos brevemente las características básicas de los modelos creados en esta etapa, para ello diferenciaremos, por un lado, las aplicaciones en algunos servicios centrales del Ministerio de Economía y Hacienda (IGAE, Dirección General de Inspección Financiera y Tributaria, algunas Delegaciones de Hacienda) y las aplicaciones periféricas desarrolladas en algunos Organismos Autónomos.

1.3.2.1. Aplicaciones prácticas desarrolladas en algunos servicios de l Ministerio de Economía y Hacienda. Servicios centrales y periféricos.

En un primer momento se eligió como centro objeto de estudio, y con ánimo de dar ejemplo a otros entes, la IGAE. Así, de forma voluntaria, en 1987 se inicia el estudio correspondiente, relativo al cálculo de costes por centros de los dos semestres de dicho ejercicio.

El proceso seguido para la implantación del modelo se sintetizaba en dos fases. Por un lado, se estudió el procedimiento para la determinación de elementos de coste y localización de los mismos por centros, incluyendo, como componentes de coste: de personal, de trabajos, suministros y servicios exteriores y de amortización. Los principales centros de coste se identifican con las distintas "Subdirecciones Generales", añadiendo a éstas un centro auxiliar conocido como

"Interventor General o staff".

Por otro lado, se estudió el procedimiento para la determinación de costes de las actividades/productos. Las actividades se desdoblaron en actividades principales, que van a recoger los costes de los centros principales, y actividades directivas y generales, definidas para cada centro donde se agrupan los costes de aquellas personas que dentro de un centro no realizan actividades específicas, siendo repercutido este coste, posteriormente, a las actividades principales de cada centro. Los costes del centro auxiliar se repercutirán a los demás centros, actividades o productos. El modelo contable aplicado a la Dirección General de Inspección Financiera y Tributaria, es el mismo que el que se implanta en la Intervención General de la Administración del Estado.

La aplicación de modelos de costes en servicios periféricos del Ministerio de Economía y Hacienda se dirigió inicialmente, tomando como centros piloto, a las Delegaciones de Hacienda de Zaragoza, Madrid y Barcelona, con el objetivo de conocer los costes de gestión de las actividades realizadas por ellas y en especial el coste de la gestión y recaudación de los tributos.

El modelo seguido cuantifica costes de funcionamiento tanto desde un punto de vista orgánico como funcional, excluyéndose el estudio de los costes de transferencias, inversiones, etc. En cuanto a los costes/gastos tratados en las Delegaciones de Hacienda, se podían agregar en dos grupos, derivados de dos tipos de créditos, los descentralizados y los centralizados. Los primeros, son aquéllos sobre los cuales las Delegaciones tienen competencias para reconocer gastos y autorizar pagos relativos al normal funcionamiento de los servicios. Los centralizados, son los gestionados por el Ministerio y los que sin estar asignados específicamente revierten de forma indirecta en las Delegaciones.

Estos costes se clasifican atendiendo a su procedencia en costes externos e internos. Entre los costes externos se considerarían los costes de personal (teniendo en cuenta el período que el personal ha estado en cada centro, a la hora de determinar su adscripción), los costes de trabajos, suministros y servicios exteriores. En cuanto a los costes calculados se incluye el coste por amortización y el coste de la previsión social de funcionarios. El cálculo de este coste es bastante complejo, y los resultados que ofrecen son bastante aproximados a las cantidades

cotizadas por funcionarios acogidos al Régimen General de la Seguridad Social.

En lo referente a los centros de coste a nivel general se han identificado con las dependencias de la Delegación y con las Administraciones de Hacienda. Estos centros se clasifican a su vez en principales, auxiliares y de apoyo. Los centros principales son los relacionados con las actividades últimas de la Delegación; los centros de apoyo, son aquéllos que aún teniendo una función característica, no producen un "output" con salida al exterior sino que revierte a los servicios finalistas a través de los servicios de apoyo; y los centros auxiliares, que son aquéllos que no tienen como salida un servicio, por lo que su coste se reparte a los centros principales. Una vez localizados las clases de coste en sus respectivos centros y subcentros y repartidos en centros auxiliares y de apoyo a los finalistas, habría que repartir dichos costes desde los centros a las actividades.

1.3.2.2. Aplicaciones prácticas en algunos Organismos Autónomos. Especial referencia al Instituto Tecnológico Geominero de España.

La mayoría de las experiencias de aplicación del modelo de Contabilidad Analítica, fueron dirigidas principalmente, en esta segunda etapa, a Organismos Autónomos de carácter comercial e industrial, que debido a su similitud con entes de carácter empresarial, reclamaban instrumentos válidos para la gestión. En esta etapa, se realizaron trabajos en los siguientes Organismos Autónomos¹²⁷:

- Instituto Tecnológico Geominero de España (ITGE).
- Boletín Oficial del Estado (BOE).
- Aeropuertos Españoles y Navegación Aérea (AENA).
- Organismo Nacional de Loterías y Apuestas del Estado. (ONLAE).
- Universidades Públicas.
- Confederaciones Hidrográficas.
- Centro Español de Metrología.
- Instituto de Turismo de España. (TURESPAÑA).
- Instituto Nacional de Investigación y Tecnología Agraria y Alimentaria.(INIA).

A continuación, pasamos a destacar las características más sobresalientes del modelo de

¹²⁷ Ibídem: Pág. 121.

costes para el *Instituto Tecnológico Geominero*. Dicho modelo fue diseñado por un equipo de investigadores de la Universidad Complutense de Madrid, formado por Norverto Laborda, Muñoz Colomina, Veuthey Martínez y Zornoza Boy, junto con la colaboración del personal del Instituto Tecnológico Geominero de España, disfrutando de la ayuda financiera prestada por la IGAE. Éstos indican que¹²⁸, "un organismo autónomo de investigación y asesoramiento podía ser una entidad muy adecuada para servir como centro piloto en la aplicación de la contabilidad analítica a los organismos públicos, ya que, por una parte, permitía el aprovechamiento de la experiencia en la aplicación de la contabilidad analítica al sector empresas, y, por otra, permitiría avanzar en la elaboración de respuestas a los problemas planteados por las peculiares características de la actividad de las Administraciones Públicas".

Las finalidades principales del modelo, se concretaban en dar respuesta principalmente a las necesidades sobre costes, detectadas por el ITGE, que se podían concretar en los siguientes puntos¹²⁹: a) Realizar la asignación de los recursos del ITGE a las distintas actividades; b) Servir de base para la determinación de los precios de venta o tarifas de las operaciones comerciales; c) Efectuar un análisis económico de las condiciones internas del Instituto centrado en los siguientes aspectos: Cargas por naturaleza y su evolución; determinación de las desviaciones de dichas cargas e investigación de las causas de tales desviaciones; actividad realizada y su evolución; comparación de dicha actividad con las normas preestablecidas y análisis de las causas de las posibles desviaciones a que dé lugar; valoración del coste de la prestación de servicios internos por los centros de apoyo del Instituto; costes de cada tipo de actividad, tanto preestablecidos como efectivos; costes de productos o servicios estandarizados; d) Servir de base en la comparación, para productos y servicios, de los costes internos con los precios de mercado vigentes; e) Facilitar una base de valoración de los activos producidos por el Organismo.

Las características generales del modelo surgen del marco de referencia propuesto

¹²⁸ Norverto Laborda, M.C; Muñoz Colomina, C.I.; Veuthey Martínez, E. y Zornoza Boy, J.: "Modelo para la aplicación de un sistema de contabilidad analítica y de gestión en el Instituto Tecnológico Geominero de España", Vol. 1, Vol. 2 y Vol. 3. Universidad Complutense de Madrid. Madrid, 1990.

¹²⁹ *Ibidem*: Págs. 15 y 16.

por el Grupo 9 del Plan General de Contabilidad Pública. No obstante, las características propias de este tipo de organismos hizo que se introdujeran en el modelo ciertas matizaciones, entre las que destacan las siguientes¹³⁰: a) El nivel de agregación de los centros de coste propuesto por el grupo 9 era demasiado elevado, con lo que se propone, con el fin de obtener una mayor información, establecer centros de coste de dimensiones más reducidas y de naturaleza más homogénea; b) El portador de coste no es el programa, debido al excesivo nivel de agregación que contempla, sino que en su lugar, se utiliza como referencia el modelo por órdenes de trabajo, considerando como portador de coste final los proyectos y estudios; c) A diferencia del grupo 9, se propone establecer los costes estándares no sólo a nivel de los portadores finales de coste, sino también al de los centros de actividad; d) El suministro de información, para determinar cualitativa y cuantitativamente los elementos de coste que van a intervenir en la actividad desarrollada por el Organismo, se realizaría principalmente mediante la informatización de los datos referentes tanto a nóminas, inventarios y suministros y servicios exteriores. De esta forma, se configuran tres subsistemas de información: Subsistema de inventario y costes de amortización, Subsistema de nómina y costes de personal y Subsistema de gastos por suministros y servicios.

En cuanto al tratamiento de las clases de coste, a la hora de clasificar la información anterior, se optó por una clasificación múltiple para poder cubrir las diversas necesidades de información de los distintos usuarios de la misma. Se distingue entre¹³¹: a) Costes externos y costes internos; b) Costes por naturaleza; c) Costes directos e indirectos: Con respecto a su posibilidad de control en los portadores de coste, se clasifican en costes directos e indirectos a las órdenes de trabajo de los centros de apoyo y los estudios de los centros principales, de tal forma que aquellos costes considerados como directos se afectarán a la orden de trabajo o al estudio correspondiente sin necesidad de utilizar clave de reparto alguna. Los costes indirectos se podrán tipificar, a su vez, en costes indirectos a los portadores de coste y directos a una agrupación de costes, un centro o un subcentro, y en costes indirectos a los portadores y generales de un centro o subcentro, y serán objeto de imputación a través de las correspondientes claves de reparto.

¹³⁰ Ibídem: Págs. 77, 78 y 90.

¹³¹ Ibídem: Págs. 26-33.

En cuanto a la especificación de los centros de coste se definen como centros de actividad o centros operativos, caracterizándose por dos rasgos esenciales, como son la homogeneidad de la actividad desarrollada y la unidad de control. En este sentido, se aporta la ventaja de simultanear dos objetivos: por un lado, el control de cara a la optimización de los recursos y, por otro, el cálculo de costes de portadores.

En función de la actividad desarrollada por cada uno de los centros se optó por clasificarlos del siguiente modo:

a) Centros Técnicos: Serán aquéllos que tienen funciones propias de producción, pudiendo ser de apoyo o principales. Se considerarán centros principales, aquéllos que tienen a su cargo la dirección de los estudios considerados como outputs finales del Instituto. Por el contrario, se considerarán centros de apoyo, aquéllos que ayudan a la realización de los estudios que tienen lugar en los centros principales, si bien los costes acumulados en estos centros de apoyo, agrupados en órdenes de trabajo, no tienen que integrarse necesariamente en centros principales, sino que también pueden corresponderse con una prestación realizada hacia el exterior, constituyendo las denominadas operaciones comerciales o bien con un estudio de investigación propio del Organismo. Los costes localizados, en estos centros de apoyo, se imputarán a las diversas órdenes de trabajo, que constituyen el núcleo de acumulación y de control de costes de cada centro, en función del consumo que realicen las mismas de las distintas unidades de obra expresivas de la actividad desarrollada en estos centros.

b) Centros Especiales, son los que realizan tareas de recopilación y coordinación de toda la información de carácter técnico y científico, obtenida con los estudios de investigación realizados por los centros técnicos del organismo o, generada en otros organismos, para que sea de fácil acceso al público interesado por ella. Las actividades efectuadas por estos centros son muy diversas y son realizadas a través de los siguientes subcentros: Base de datos, biblioteca, documentación, litoteca, museo y publicaciones.

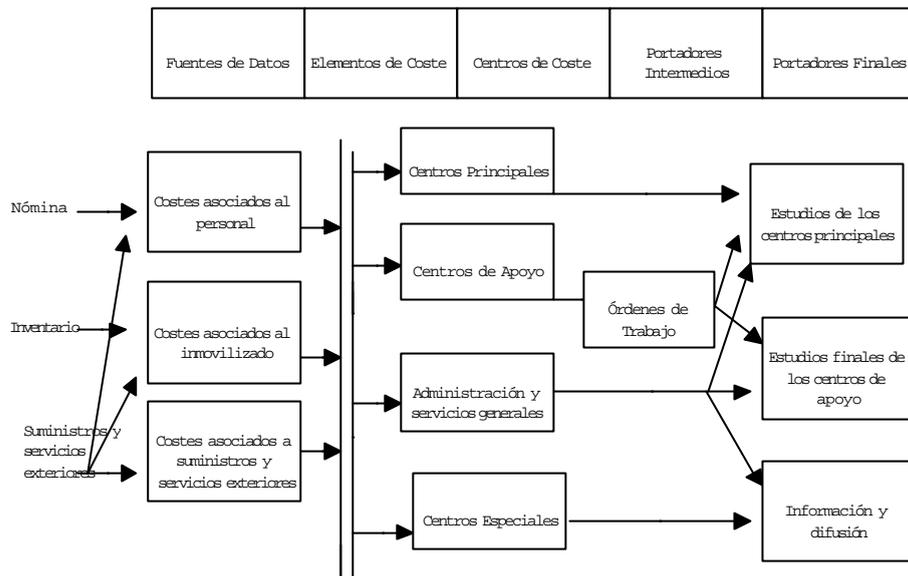
c) Centros de Administración y Servicios Generales, formados por aquellos centros que tienen las funciones de dirección, organización, administración y gestión general dentro del Instituto. Se tratarán a nivel global para todo el Organismo. Al no poderse establecer una unidad

de obra adecuada se optó, a la hora de imputar sus costes a los portadores finales, por determinar una tasa de imputación que tomara como base la suma del resto de costes del Organismo.

En cuanto a los portadores finales se establecieron las diversas actividades desarrolladas por el Organismo, que estarían integradas tanto por los estudios propios (internos y externos) como por las operaciones comerciales realizadas por el Instituto, así como también por las actividades de información y de difusión.

El coste de los estudios de los centros principales estaría integrado por la suma de los siguientes costes: a) Costes imputados por el centro principal que dirige el estudio. La imputación se realiza para los costes directos de forma directa, y para los indirectos en base a las diversas unidades de obra que explican el comportamiento de estos costes, localizados en tales centros; b) Costes imputados por los centros de apoyo que participan en el estudio. Estos costes corresponden a las diversas órdenes de trabajo desarrolladas por los centros de apoyo a petición del propio centro principal. La imputación de los costes de dichas órdenes de trabajo a los estudios, se realiza por afectación directa mediante el control individualizado de cada orden, ya que una determinada orden de trabajo se realiza expresamente para un único estudio; c) Costes que deba recoger procedentes del centro de administración y servicios generales. La imputación se realizará tomando como base una tasa porcentual a aplicar sobre la suma de todos los demás costes del estudio, tanto los imputados por el centro principal como los imputados por los centros de apoyo.

El coste correspondiente a los estudios finales de los centros de apoyo, que se identificarían con las operaciones comerciales llevadas a cabo por el ITGE, estaría integrado por el coste imputado de las distintas órdenes de trabajo más la parte que reciba de la liquidación del centro de administración y servicios generales. El cálculo del coste de las actividades que tengan el carácter de información y de difusión de los trabajos realizados por el Instituto se realizaría añadiéndole al coste de los centros especiales, que constituyen por sí solos portadores finales de coste en el modelo general, la parte que se considere oportuno imputar del centro de administración y servicios generales. En el gráfico siguiente se recoge esquemáticamente todo lo expuesto hasta este momento.



Con respecto a los ingresos que se generan dentro de este Organismo, se puede decir que provienen, principalmente, de sus operaciones comerciales mediante los servicios prestados por los centros especiales de información y documentación. El objetivo del Instituto no es alcanzar una rentabilidad económica sino ofrecer un servicio público, por ello son tratados como ingresos de poca importancia, de forma que se van a considerar como ingresos compensatorios, es decir, van a reducir el coste del servicio público prestado. Por tanto, no se plantea el cálculo de algún resultado sino que cabría hablar únicamente de un coste neto del mencionado servicio público.

En cuanto al tratamiento de las desviaciones, además de las que puedan surgir a nivel de portadores, se calculan las desviaciones a nivel de centros, con el fin de poder establecer un verdadero modelo de costes por responsabilidades. Con las desviaciones obtenidas, se elaborará un cuadro de mando para cada uno de los responsables de los distintos centros de coste del organismo. Dichos cuadros de mando resumirían la información relativa tanto a la actividad y a los costes propios de cada centro como a los portadores en que han intervenido, dando una idea de

como ha sido la gestión en un determinado centro de coste. El análisis de las desviaciones ayudará a plantear las líneas generales de la gestión de cada centro para el período siguiente, así como, a elaborar nuevos estándares para el cálculo de los costes en el próximo ejercicio.

Una vez vistas las principales características del modelo de costes implantado por el ITGE, pasamos al estudio de la tercera de las etapas de implantación de modelos de Contabilidad Analítica. Esta tercera etapa, que se inicia a finales de 1992, tiene como marco principal el desarrollo de un modelo normalizado de Contabilidad Analítica para Organismos Autónomos, (el Proyecto CANOA).

1.4. PROYECTO CANOA (CONTABILIDAD ANALÍTICA NORMALIZADA PARA ORGANISMOS AUTÓNOMOS).

El Proyecto CANOA presenta como **objetivo principal** la implantación de sistemas de contabilidad analítica en los Organismos Autónomos Estatales que lo soliciten, para, de esta manera y en unión de otros sistemas de información, facilitar la gestión de tales organizaciones. La implantación de dichos sistemas pasó por un período de prueba para comprobar la operatividad del mismo; este período de prueba tuvo como objetivo la puesta a punto de los procedimientos manuales e informáticos necesarios. Una vez terminada esta prueba, y cerrado todo el proceso de adiestramiento del personal, se puso en funcionamiento el sistema que debió ser sometido a revisiones periódicas, siendo el horizonte temporal, la fecha del 1 de enero de 1995. Sin embargo, ante la dificultad que plantea la implantación de nuevos sistemas de información en este tipo de organizaciones, junto con los recortes presupuestarios de la época, no fue posible cumplir dicho plazo.

De acuerdo con el propio Proyecto¹³², los sistemas de contabilidad analítica, implantados en los diferentes organismos, van a ir encaminados fundamentalmente, a la obtención del coste de las actividades que desarrollan, debiendo satisfacer los siguientes objetivos básicos: a) Suministrar información necesaria para la toma de decisiones de gestión; b) Permitir medir la eficacia, la eficiencia y la economía en la gestión; c) Permitir determinar el coste de las actividades o de la

¹³² IGAE: "Contabilidad Analítica de las Administraciones Públicas. El Proyecto CANOA". Op. cit.. Pág. 162.

prestación de servicios públicos para establecer las tasas y precios públicos de forma rigurosa, evitando la disfuncionalidad de su fijación por estimaciones arbitrarias; d) Facilitar la elaboración del presupuesto y servir como unidad de medida para evaluar las dotaciones presupuestarias que ante el Ministerio de Economía y Hacienda formulen los órganos gestores; e) Posibilitar la presentación de datos ante órganos supranacionales.

En definitiva, tal como indica el propio Proyecto CANOA¹³³, se plantea la obtención de una información de carácter normalizado común para todos los organismos asociados al modelo general. No obstante, esta información debe entenderse con un carácter de mínimo de posibilidades, desarrollándose en cada organización una explotación individualizada que permita la obtención de outputs de información adecuados a las necesidades de cada gestor. En este sentido se habla de dos tipos de información:

1. Información provisional, consistente en la obtención de una serie de datos concretos solicitados en un determinado momento por parte de los distintos responsables del Organismo. Se trata de una información de carácter consultivo y que presenta la característica de la periodicidad. Además, este carácter de provisionalidad viene determinado porque cada vez que se efectúa un proceso de agregación relativo a un período, la aplicación del modelo recalcula los datos que pueden afectar no sólo a ese período, sino también a los anteriores.

2. Información final, siendo ésta el resultado último del proceso contable.

Tanto respecto a la información provisional como final se puede distinguir: a) Información que contenga datos sobre valores (costes por centros, por actividades, por productos etc.); b) Información que facilite el análisis de lo anterior (informes sobre costes, sobre ingresos medios, etc.); c) Información normalizada, de nivel básico o mínimo y que sería de obligado cumplimiento

¹³³ *Ibídem*: Pág. 166.

por parte de todos los organismos; d) Información personalizada, consistente en documentos con un grado de agregación diferente en función de las características productivas y organizativas de cada sujeto contable; e) Información relativa a diferentes períodos temporales.

En base a todo esto López Díaz¹³⁴ manifiesta que "constituye un gran paso de modernización de la Administración Pública y, sin duda, supone un nuevo entorno en la cultura gerencial de los entes públicos. Significa también la normalización de documentos de Contabilidad Analítica que van a trascender al ámbito externo y de los que se benefician tanto los usuarios internos como los externos, cosa que no es propia de la Contabilidad de Gestión de las empresas de negocios, pero que se hace necesaria en la Contabilidad Analítica Pública porque los "accionistas" somos los ciudadanos".

En definitiva, los fines expuestos por el Proyecto CANOA se asemejan bastante a los descritos con anterioridad por el derogado Grupo 9 del antiguo Plan General de Contabilidad Pública.

En cuanto a las características generales del modelo, los Organismos que se adhiriesen al Proyecto CANOA, podrían presentar la siguiente tipología: Organismos que se adaptaran al modelo general; Organismos que requirieran algunos cambios en el modelo general; Organismos que no se adaptaran a las dos opciones anteriores y, en consecuencia, necesitaran modelos alternativos.

¹³⁴ López Díaz, A.: "Contabilidad de Gestión aplicada al Sector Público". Incluido en "Análisis y Contabilidad de Gestión en el Sector Público". III Jornada de Trabajo sobre Contabilidad Pública. Santiago de Compostela, 1995. Pág. 23.

A la hora de definir las características del modelo seguido por este Proyecto, vamos a hacer referencia exclusiva al modelo general. Dicho modelo presenta como notas más definitorias las siguientes¹³⁵:

1. Debe considerarse como un sistema integrado en los sistemas de información del Organismo. Además, para que el modelo pueda ser operativo en la práctica necesita de la colaboración de otros tipos de información del Organismo. Dicha información puede derivarse de la:

Gestión de personal; Gestión de inventario;
Gestión de justificantes de gastos;
Gestión de proyectos de inversión.

Esto se conseguiría plenamente con la integración del modelo general del Proyecto CANOA con el SICAI2. No obstante, la no utilización de este último no significaría necesariamente el no poder usar el modelo general propugnado por este Proyecto, sino que únicamente incrementaría los costes relativos al tratamiento de la información.

2. Por lo que respecta a su relación con el ámbito externo o financiero, se trata de un modelo "dualista radical", de tal manera que puede funcionar de forma absolutamente autónoma respecto a la contabilidad financiera.

3. Respecto al modelo desarrollado, ante la lógica falta de experiencias en la determinación del coste de la mayoría de los entes a los que va dirigido, se opta, en un principio, por un modelo a costes reales o históricos. No obstante, esto no es óbice para que en aquellos organismos que necesiten modelos de costes preestablecidos se trate de implantar éstos, aunque los mismos estarían encuadrados dentro de la tipología de modelos alternativos al modelo general.

¹³⁵ IGAE: "Contabilidad Analítica de las Administraciones Públicas. El Proyecto CANOA". Op. cit. Págs. 165 y 166.

4. Por lo que respecta al enfoque seguido en la asignación de costes a los portadores, se inclina por un enfoque de full-cost en sentido estricto. Sin embargo, Muñoz Colomina y Norverto Laborda¹³⁶ manifiestan que "desde un enfoque de gestión de un organismo público no está claro para qué, pues los motivos de la existencia del ente no es el mismo que los de las empresas privadas. Estas buscan disponer de información sobre la estructura del coste total del producto, bien o servicio que ofrecen a sus clientes porque éstos deben ser recuperados a través de los ingresos que ellos mismos generan. La venta es el soporte financiero del ciclo de explotación y la recuperación a largo plazo de los costes totales le asegura la renovación de su ciclo de explotación y, por tanto, a largo plazo su supervivencia.... Pero, en un organismo público, su existencia está justificada en el marco de unas políticas determinadas y para cumplir una función en el bienestar de la colectividad. Su supervivencia no depende de los ingresos que generen sus clientes sino de que se cumplan los objetivos que justifican su existencia".

5. En relación al proceso formativo del coste, se plantea como principio fundamental la determinación del coste de las actividades, permitiéndose la utilización o no de centros de coste, no obstante, permite obtener datos sobre las posibles divisiones del ente como complemento a esa visión del coste de la actividad; en definitiva, plantea y recomienda la relación coste/actividad, y permite complementar esa visión con la perspectiva del cálculo del coste de los centros.

6. En lo que hace referencia al momento del reconocimiento de la existencia del coste y, por tanto, de su introducción al Sistema de Contabilidad Analítica, se elige el del devengo.

El tratamiento seguido en el Proyecto en relación a las clases de coste, es aquél que se basa en el origen de las mismas. Así, diferencia entre costes que tienen su origen en gastos ejecutados por el propio organismo, costes cuyo origen se encuentra en gastos ejecutados por otros entes externos a la organización y costes procedentes de cálculos internos.

¹³⁶ Muñoz Colomina, C.I. y Norverto Laborda, M.C.: "El reto de la mejora de la información contable como instrumento de gestión en el sector público". Op. cit. Pág. 80.

Una vez determinados todos los costes, se procede a una nueva clasificación de los mismos, delimitándose las cargas incorporables al coste de los centros y de las actividades y las cargas no incorporables. Las razones que aduce el Proyecto, para considerar un coste como no incorporable, se centran en las siguientes: a) Por razón de período: se trataría de costes pertenecientes a otro ejercicio; b) Por no corresponderse con actividades del Organismo: se trataría de gastos procedentes de la ejecución de gastos del Organismo, destinados a la realización de actividades asignadas a otros entes públicos; c) Por razón de su naturaleza: se trataría de gastos pero no de costes, como por ejemplo: adquisiciones de inmovilizado, entradas a almacenes controlados (éstos deberán introducirse en el Sistema de Contabilidad Analítica en el momento de su consumo), gastos financieros y resultados extraordinarios.

Una vez determinadas las cargas incorporables al proceso productivo, se procede a clasificar los costes en externos y calculados. Los primeros son conceptuados por el modelo como aquéllos "que son reflejo de una relación con terceros"¹³⁷, teniendo cabida, en consecuencia, tanto los que tengan su origen en operaciones presupuestarias como los que lo tengan en operaciones extrapresupuestarias.

Por otra parte, desde el punto de vista de su naturaleza, el modelo diferencia, dentro de esta categoría de costes externos, entre costes de personal, adquisición de bienes y servicios, servicios exteriores, tributos, costes de transferencias¹³⁸ y diferencias de inventario.

En relación al tratamiento que hace de los materiales¹³⁹, cuyo consumo se incluye dentro de la adquisición de bienes y servicios, los autores del Proyecto manifiestan que "no entran dentro de las prestaciones del modelo CANOA efectuar un seguimiento y valoración de los stocks de materias y productos almacenables, sino que debe existir un sistema de gestión externo al Sistema

¹³⁷ IGAE: "Contabilidad Analítica de las Administraciones Públicas. El Proyecto CANOA". Op. cit. Pág. 196.

¹³⁸ Sólo en el supuesto de que las transferencias sean gestionadas por el Organismo concedente.

¹³⁹ En este sentido, sería interesante consultar los comentarios hechos al respecto en:
- López Díaz, A.: "Contabilidad de Gestión aplicada al Sector Público". Op. cit. Pág. 18.

de Contabilidad Analítica que proporcione esa información"¹⁴⁰.

Por lo que respecta a los costes calculados, conceptuados por el Proyecto como "aquéllos que no se derivan de un compromiso de gastos con terceros, sino que son una manifestación de costes que deben calcularse internamente"¹⁴¹, contempla los costes de amortización¹⁴² y los de previsión social de los funcionarios, no mencionándose como tales las diferencias de inventario de materiales calculadas. También hay que resaltar el hecho de la no consideración de los costes de oportunidad calculados. Las razones señaladas por el Proyecto para su no inclusión se centran, en relación a las diferencias de inventario calculadas, en la escasa importancia que los movimientos de stocks representan en el ámbito de la Administración Institucional; y, en relación a los costes de oportunidad, en las dudas planteadas sobre la existencia de una oportunidad de coste medible con parámetros empresariales en el ámbito de las Administraciones Públicas¹⁴³.

Por último, todos los costes incorporables deberán reclasificarse, según puedan afectarse o no directamente a un centro o actividad, en costes directos o indirectos, respectivamente. Ahora bien, un coste puede ser directo a un centro de coste e indirecto a una actividad, por lo que la consideración de directo o indirecto va a depender de la unidad de referencia considerada (centro de coste o actividad).

¹⁴⁰ IGAE: "Contabilidad Analítica de las Administraciones Públicas. El Proyecto CANOA". Op. cit. Pág. 257.

¹⁴¹ *Ibidem*: Pág. 194.

¹⁴² El Proyecto establece que se tomarán para su cálculo el mismo criterio elegido para la Contabilidad Financiera, aducándose para tal postura la no utilización de la amortización con criterios financieros.

¹⁴³ *Ibidem*: Pág. 249.

En cuanto al tratamiento de los centros de coste, el Proyecto CANOA presenta como objetivo fundamental el cálculo del coste de actividades. Para alcanzar dicho objetivo existen dos posibilidades: por un lado, no definir los centros de coste, es decir, asignar los elementos de coste a las actividades bien de forma directa o bien de forma indirecta a través de algún criterio de reparto; y, por otro lado, definir los centros de coste.

En el supuesto de que se definan los centros de coste, éstos son contemplados como entidades contables que se deben corresponder con la realidad, organizativa y funcional del organismo, perfectamente identificados y diferenciados de otros, encargados de realizar una actividad o conjunto de actividades. De esta definición de centros de coste parece deducirse que no se van a considerar los denominados centros de coste ficticios, al tener que identificarse cada centro de coste con la realidad organizativa y funcional del organismo. Sin embargo, sí considera lo que conceptúa como "agrupados ficticios de coste", que no tienen la consideración ni de centros de coste ni de actividades, concretándolo en lo que denomina "organización", siendo su función la de recoger todas aquellas cargas que, constituyendo costes, lo son de la organización en su conjunto. Su coste podrá ser opcionalmente repercutido sobre el coste de las actividades finalistas o los trabajos realizados por el Organismo para su inmovilizado, o bien sobre el coste global. A la hora de imputar las clases de coste a los distintos centros de coste, el Proyecto CANOA propone varias posibilidades, debiéndose considerar éstas como orientativas, ya que los múltiples casos que se pueden presentar en la realidad pueden provocar la inaplicabilidad de algunos de estos criterios¹⁴⁴.

En este sentido, resulta llamativo el tratamiento recibido por los costes de personal para cuya adscripción a un centro de coste el Proyecto emplea un criterio de jerarquía, es decir, que aunque la actividad la desarrolle en otro centro, el coste se va a asignar al centro del cual dependa jerárquicamente el trabajador¹⁴⁵.

¹⁴⁴ Ibídem: Págs. 13 y 14.

¹⁴⁵ Ibídem: Pág. 229.

No obstante, los centros de coste no deben cumplir exclusivamente con la misión de facilitar la imputación de las clases de coste indirectos a las distintas actividades, sino que su misión fundamental va a ser la de obtener información por centros de responsabilidad a fin de facilitar las labores de dirección, planificación y control. El Proyecto contempla la siguiente tipología de centros de coste¹⁴⁶: a) Centros Principales: que son los encargados de realizar directamente las actividades propias del organismo produciendo la actividad o producto final. Su coste se imputará posteriormente a algunos de los siguientes portadores de coste: actividades finalistas, trabajos realizados por el Organismo para su inmovilizado, subactividad; b) Centros Directivos, Administrativos o Generales (Centros DAG): que son los encargados de la alta dirección del organismo y de coordinar la actividad de otros centros o realizar actividades de tipo administrativo o general, que permiten el funcionamiento interno del ente. Su coste se imputará posteriormente a las denominadas actividades (DAG); c) Centros Auxiliares: son aquéllos que, realizando una actividad específica, no trasciende al exterior, sino que ayuda a las actividades de los demás centros. El coste de estos centros se imputará a las actividades auxiliares que, posteriormente, revertirán su coste a los centros no auxiliares. La diferencia fundamental de estos centros con los de dirección, administración y generales es muy difusa, ya que ambos atienden al mantenimiento estructural de la organización. La diferencia se plantea en cuanto a las actividades que realizan, respondiendo las de los centros auxiliares a aspectos relacionados con la producción; d) Centros Mixtos: son aquéllos que participan, de forma simultánea, de las características de más de uno de los centros definidos con anterioridad. En un principio, el modelo acepta la siguiente casuística: centros mixtos principales/auxiliares; centros mixtos principales/DAG; centros mixtos DAG/auxiliares. Su coste se imputará posteriormente a algunos de los siguientes portadores de coste: actividades finalistas, actividades auxiliares, trabajos realizados por el Organismo para su inmovilizado, subactividad; e) Centros Anexos: son aquéllos que realizan actividades no necesarias, o que al menos tienen un grado de necesidad muy discutible en relación con las actividades de la organización entendida como ente productivo. Su coste se imputará a las denominadas actividades anexas.

En cuanto al tratamiento de los portadores de coste, el Proyecto CANOA considera como portadores finales de coste tanto a las actividades como a los productos

¹⁴⁶ *Ibidem*: Págs. 203-207.

obtenidos o servicios prestados, haciendo especial hincapié en que no deben confundirse aquéllos con los objetivos e indicadores de resultados de los programas.

La actividad es definida por el Proyecto¹⁴⁷ como un conjunto de actuaciones que tienen como objetivo la aplicación de un valor añadido a un objeto, o de permitir añadir este valor, es decir, se trata de la utilización combinada de factores en el proceso productivo con el objetivo de contribuir a la obtención de productos o la prestación de servicios. De acuerdo con este planteamiento, en principio, los costes van a ser consecuencia de la realización de actividades. Por su parte, el producto¹⁴⁸ es considerado como la concreción material de una actividad. Por tanto, la realización de actividades va a ser la consecuencia de la obtención de un producto o la prestación de un servicio. Dentro del modelo estándar propugnado por el Proyecto CANOA, se distingue la siguiente tipología de actividades¹⁴⁹: a) Actividades directivas, administrativas y generales: Son aquéllas que pueden realizar tanto los centros DAG como los mixtos. Su coste se podrá repercutir posteriormente sobre las actividades principales, los trabajos realizados por el Organismo para su inmovilizado o sobre otros centros de coste; b) Actividades auxiliares: Son actividades realizadas por los centros auxiliares o por los centros mixtos. Su coste se repercutirá bien sobre centros no auxiliares, bien sobre las actividades principales o bien sobre los trabajos realizados por el Organismo para su inmovilizado; c) Trabajos realizados por el Organismo para su propio inmovilizado (TROPI): Tienen el mismo tratamiento que las actividades finalistas, siendo posteriormente compensados por ingresos calculados; d) Actividades anexas: Estas actividades son las desempeñadas por los centros anexas, siendo su coste posteriormente repercutido sobre las actividades finalistas o los TROPI, o bien llevado al coste final; e) Actividades finalistas: Son las realizadas por los centros principales, siendo su finalidad la prestación de un servicio o la producción de un bien. Su coste total estará integrado por su coste primario más los costes recibidos del resto de actividades.

Es de resaltar el hecho de que la parte de costes de los distintos centros que tiene su

¹⁴⁷ *Ibidem*: Pág. 15.

¹⁴⁸ *Ibidem*: Pág. 16.

¹⁴⁹ *Ibidem*: Pág. 209.

origen en la desocupación productiva, por la falta de utilización de los factores, dará lugar a la creación de una "actividad" denominada subactividad y que se puede considerar como "ficticia".

No obstante lo anterior, y de acuerdo con López Díaz¹⁵⁰, en el Proyecto las actividades son consideradas como objetos de coste en sí mismas, no teniendo nada que ver con el concepto de "actividad" del modelo ABC. Así, mientras en el modelo ABC las causas de los costes son las actividades, en el CANOA van a ser los objetos de coste, es decir, los productos que se identifican con actividades.

En cuanto al tratamiento que reciben los ingresos, el Proyecto CANOA distingue entre ingresos incorporables e ingresos no incorporables. Dentro de los primeros, establece la siguiente clasificación: a) Ingresos que se pueden relacionar con actividades concretas; b) Ingresos que no pueden ser relacionados o vinculados con actividades concretas.

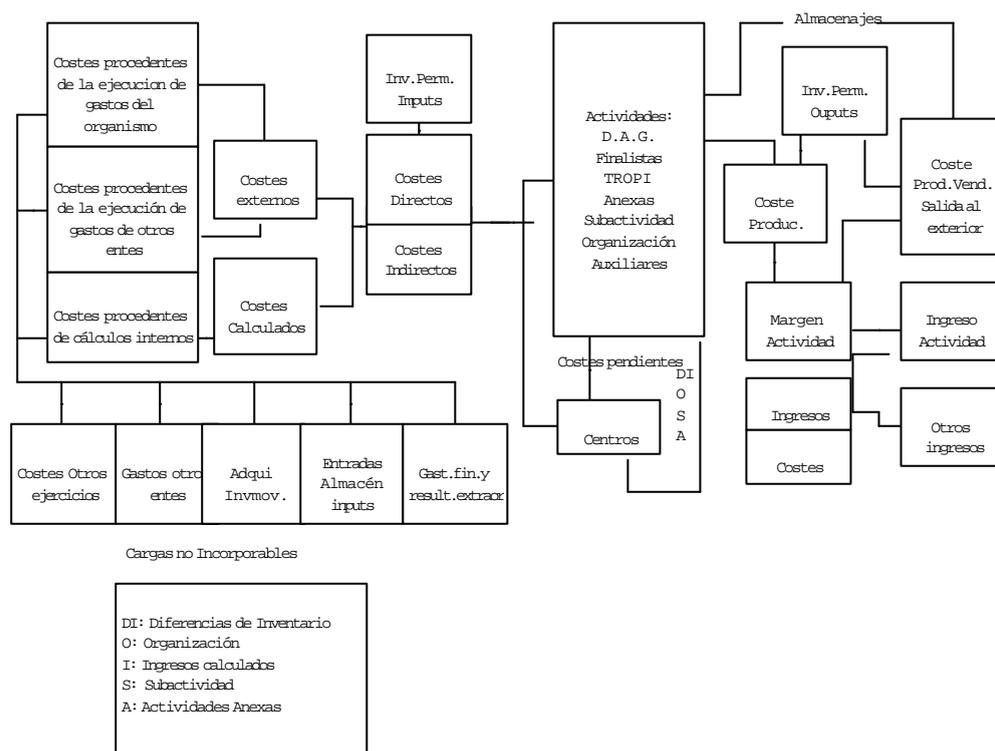
Con respecto a los primeros distingue entre precios y subvenciones. En precios se incluirán todos aquéllos que supongan una contraprestación, tanto de tipo legal, como aquella contraprestación originada por la venta propiamente dicha del objeto de la actividad. Se citan, a modo de ejemplo, las tasas, precios públicos, precios privados, multas y sanciones. Estos precios pueden tener una relación de carácter inmediato, por la venta o prestación de un servicio o bien concreto de la actividad, o bien de carácter mediato, derivado de ingresos accesorios. Por lo que respecta a las subvenciones, éstas serán consideradas como ingresos por el Sistema de Contabilidad Analítica sólo en el caso de que se encuentren vinculadas o afectadas a alguna actividad desarrollada por el Organismo.

En el modelo estándar del Proyecto CANOA, el módulo de ingresos y subvenciones permitirá la realización de análisis comparativos a diferentes niveles de agregación de costes, utilización de ratios, etc., analizando, en definitiva, los diferentes aspectos de los costes de las actividades en relación con los flujos que, mediante ventas y/o subvenciones, las financian. También se toma en cuenta la posibilidad de la no inclusión de ingresos en el supuesto de organismos puramente administrativos, financiados básicamente a través de transferencias. En este

¹⁵⁰ López Díaz, A.: "Contabilidad de Gestión aplicada al Sector Público". Op. cit. Pág. 18.

caso, el modelo finalizaría con la determinación de los costes de las actividades y de los productos y servicios.

En cuanto a la determinación de los resultados se realizará a través de la comparación entre el coste final de las actividades/productos con los ingresos obtenidos por el Organismo. Cabe la posibilidad, como ya se ha mencionado anteriormente, de la no existencia de resultados en el caso de organismos puramente administrativos, o la existencia de casos mixtos en el sentido de que a algunas actividades se les asocie ingresos, mientras que a otras no. En el caso de que existan actividades con ingresos asociados, se obtendrán márgenes correspondientes a las mismas, si bien, por lo que se deduce del Proyecto, se considera margen a la diferencia entre el ingreso asociado a una actividad y a su coste total. Todo lo expuesto queda recogido en el gráfico que figura a continuación:



Del análisis realizado en el recorrido por la práctica contable interna en nuestro país, puede deducirse que la gran mayoría de los modelos se han concentrado básicamente en cubrir únicamente el objetivo de cálculo del coste de los servicios públicos, ingresos y resultados. **En el marco de la Administración Local, además del desarrollo del Manual de Costes anteriormente analizado, no han habido más intentos normalizadores para la gestión de este tipo de entes. En este sentido, creemos necesario la propuesta de un modelo de Contabilidad de Gestión, no con intenciones normalizadoras ni impositivas, sino con el propósito de que sirva de ayuda a clarificar la actividad municipal.** En nuestra opinión, todos los modelos analizados en este epígrafe son objeto de críticas, así como a todos ellos se les reconocen ciertas ventajas. En este sentido, partiendo de que **el modelo de costes para la Administración Local propuesto por el IEAL nos parece poco adecuado para el cálculo del coste de los servicios, siendo el mayor obstáculo, el suministrarse principalmente de información presupuestaria, a lo largo de los capítulos siguientes desarrollados en este trabajo, se abordará la formalización de un modelo de cálculo de costes que tratará de resaltar los puntos favorables que se han podido identificar en cada uno de los modelos aquí analizados.** No obstante, el objetivo de este trabajo no se circunscribe únicamente al establecimiento y análisis de las técnicas convencionales de cálculo de costes, ingresos y resultados, sino que pretende comprobar cómo todos los procedimientos que colaboren en la gestión municipal, pueden contribuir a la toma de decisiones eligiendo entre las distintas formas gestoras de servicios públicos, cálculo de ingresos públicos, y análisis de la eficacia, eficiencia y economicidad. A continuación, examinaremos cómo dichas técnicas de gestión pueden ayudar a la consecución de dichos objetivos, junto con la Contabilidad que, a nuestro juicio, no se constituye como el único instrumento al servicio de la gestión pública local. En nuestra opinión, y siguiendo a Muñoz Machado¹⁵¹, la Contabilidad o no anota o anota a destiempo los hechos económicos, por ello, es necesaria la utilización de instrumentos extracontables para poder corregir a tiempo las desviaciones¹⁵² y deben existir otras variables que tienen por objeto

¹⁵¹ Muñoz Machado, A.: "Control de Gestión y Contabilidad". Partida Doble, nº 51, diciembre 1994. Pág. 51.

¹⁵² En cuanto a las limitaciones del sistema informativo contable, tanto contemplado desde una perspectiva externa como interna, así como las nuevas tendencias de la Contabilidad de Gestión entendida como un instrumento del Sistema de Control de Gestión de la empresa, puede verse:

- Nevado Peña, D.: "El control de gestión actual. Futuro y limitaciones". Técnica Contable, nº 594, junio 1998. Págs. 417-424.

conseguir una mejora continua en los procesos de prestación de servicios y en la calidad de los mismos. Así, a continuación, se analiza cómo las nuevas tendencias de gestión pueden influir en el proceso de toma de decisiones de las entidades locales.

2. OTRAS TÉCNICAS DE GESTIÓN EN EL MARCO DE LA ADMINISTRACIÓN LOCAL.

2.1. REINGENIERÍA DE PROCESOS.

Esta herramienta de gestión se centra en los procesos desarrollados en las organizaciones, de forma que los mismos deben adecuarse a las necesidades de los clientes. Es a comienzos de los noventa cuando surge esta técnica, de la mano de Hammer y Champy, como una alternativa para las grandes compañías que se habían distanciado de la realidad del cliente. Para estos autores la reingeniería se define como¹⁵³ "el replanteamiento y el rediseño radical de los procesos del negocio, para conseguir mejoras drásticas en medidas de actuación esenciales y actuales, como son costes, calidad, servicio y rapidez". La aplicación de la misma implica un cambio radical en la organización, tanto tecnológico, como cultural y económico, con el consiguiente riesgo y tiempo necesario para conseguir sus objetivos, por lo que su implantación debería estar ligada al establecimiento de calidad en la empresa. Una innovación se define como radical si rompe las hipótesis sobre las que se sustentaba la manera de funcionar antes de la innovación¹⁵⁴. En este sentido, el rediseño supone un esfuerzo que exige efectuar cambios radicales en muchas áreas de la empresa y en los sistemas de Dirección, si se quiere conseguir mejoras importantes en los

¹⁵³ Hammer, M. y Champy, J.: "Reingeniería de la empresa". Ed. Parramon ediciones. 1994. Pág. 12.

¹⁵⁴ Andreu Civit, R.; Ricart Costa, J.E. y Valor Sabatier, J.: "Innovación de procesos y aprendizaje organizativo". Harvard Deusto Review, nº 70, enero-febrero, 1996. Pág. 26.

índices de eficiencia de la empresa¹⁵⁵.

¹⁵⁵ Ripoll Feliu, V. y Balada Ortega, T.: "Implicaciones del rediseño de procesos en la Contabilidad de Gestión". Técnica Contable, nº 544, 1994. Pág. 248.

Siguiendo a Cardoso León¹⁵⁶, **la reingeniería aplicada al ámbito de la Administración Local, implicaría la existencia de una metodología del proceso, de estudio de procesos, métodos y procedimientos, que tenga en cuenta, de manera especial, a la persona y al ciudadano, como punto final, como sujeto del producto de la Administración.** Para ello, sería necesario un cambio de cultura donde se rinda culto al ciudadano, a la toma de decisiones en el sitio y en el momento, consecuencia de una formación adecuada y de una descripción de las competencias que permitan tomar esa decisión. El directivo debe considerarse como una figura motivadora, que solicite y acepte sugerencias para ir dando soluciones.

En cualquier caso, somos conscientes de la dificultad que implica aplicar la reingeniería a cualquier nivel de la Administración Local, debido a que la ruptura de las normas y de la burocracia de estas instituciones no es nada fácil, cuando menos imposible. En este sentido, creemos que la reingeniería debe evitarse siempre que la mejora continuada de los procesos existentes pueda producir resultados importantes. **Sólo cuando los rendimientos de la mejora continuada decrecen o no es posible hacer frente a determinadas exigencias, es posible que convenga replantearse la Administración, en su totalidad, o bien en algunos procesos específicos**¹⁵⁷.

¹⁵⁶ Cardoso León, T.: "Reingeniería de Procesos". Ponencia nº 6. III Encuentro de Gestión de las Administraciones Públicas en Aragón, noviembre 1994. Págs. 193-196.

¹⁵⁷ Woods, M.D.: "Contabilidad de la Calidad Total". Ed. Deusto, S. A. Bilbao, 1996. Pág. 65.

2.2. EL COSTE OBJETIVO (TARGET COSTING).

Son varias las definiciones que se han dado del coste objetivo. En este sentido, Sakurai¹⁵⁸ señala que es una herramienta de gestión de costes que permite reducir el exceso de coste de un producto a lo largo de su ciclo de vida, con la ayuda de los diferentes departamentos. Esta herramienta de coste trata de ajustar el coste del producto al precio de mercado al que se puede colocar y al margen que pretende conseguir la organización. Se trata del nivel de coste a alcanzar para que un producto pueda ser rentable, ya que su precio está dado por el mercado y no puede alterarse¹⁵⁹. El coste es la consecuencia del precio y no el precio la consecuencia del coste, como así ocurre en los denominados sistemas de fijación de precios internos, en los que, de cierta forma, se está obviando al mercado en la fijación de los precios¹⁶⁰. En base a esto, el coste objetivo será igual al precio de venta menos el margen objetivo.

¹⁵⁸ Sakuray, M.: "Target costing and how to use it". Manufacturing Industry, vol. 3, nº 2, 1989. Pág. 40.

¹⁵⁹ Mallo, C. y Jiménez, M.A.: "Contabilidad de Costes". Ed. Pirámide. Madrid, 1997. Pág. 61.

¹⁶⁰ Para profundizar más en la relación entre coste y precio, puede consultarse entre otras:
- Gasca, M^aM.; Llena, F. y Zardoya, A.I.: "El Target costing: gestión y planificación de costes". Partida Doble, nº 78, mayo 1997. Págs. 39-44.
- Ripoll Feliú, V. y Malonda Martí, J.G.: "El coste objetivo en la nueva gestión integral de costes". Técnica Contable, año XLIX nº 586, octubre 1997. Págs. 641-652.

Según Martín García y Sáez Ocejo¹⁶¹, el coste objetivo es una disciplina que contempla los aspectos considerados claves en la gestión actual. Se puede decir que es una perspectiva de largo plazo, ya que contempla todo el ciclo de vida del producto, requiere una cooperación transfuncional, y comienza en la fase de diseño del producto, siendo ésta un componente más del coste.

En el ámbito de la Administración Local, el Target Costing configurado íntegramente para los procesos industriales, podría ser la herramienta para reducir costes desde el momento de la planificación del servicio hasta el final de la prestación del mismo, como consecuencia de la perspectiva de largo plazo que caracteriza esta técnica. Además, en nuestra opinión, necesitaría algunas matizaciones en función de la fuente de financiación de los servicios públicos prestados. Para aquellos servicios con financiación afectada al coste, habría que distinguir entre precios públicos y tasas. Si bien en el primer caso se podría hablar tanto de precio de venta como de margen objetivo, en el caso de las tasas, únicamente, podría considerarse el concepto referente al precio de venta. Aunque dicho precio de venta no lo impone el mercado, sí podría utilizarse dicho montante como límite máximo a partir del cual reducir costes. Por último, en los servicios con financiación no afectada al coste, sino financiados de forma general vía impuestos, se puede considerar el límite marcado por los créditos presupuestarios consignados para financiar dichos servicios, como el límite máximo fijado por el mercado. De esta forma, se reflejaría la relación entre la elaboración del presupuesto de la corporación local y el coste objetivo, aplicándose la técnica del Target Costing con el fin de no agotar nunca esos créditos, de manera que el coste de prestación del servicio fuera inferior a los créditos presupuestarios existentes. Ello conllevaría a implantar una medida de reducción del gasto presupuestario que revertiría en una prestación más

¹⁶¹ Martín García, J.A. y Sáez Ocejo, J.: "El coste objetivo en el ámbito de la contabilidad de gestión". VII Encuentro de Profesores Universitarios de Contabilidad. Ponencias y Comunicaciones sobre Contabilidad de Costes. Barcelona, 1996. Págs. 310-311.

eficaz y eficiente de los servicios públicos.

En el ámbito municipal, uno de los criterios de clasificación de los servicios públicos locales, consiste en la diferenciación de éstos en servicios de carácter regular, procesos de ciclo anual y proyectos. En este sentido, creemos que el coste objetivo sería una técnica aplicable a todos ellos, teniendo en cuenta que, si bien en los servicios de ciclo anual y los proyectos, el ciclo de vida está claramente determinado, en el caso de los servicios de carácter regular, su ciclo de vida es indefinido y por ello, la planificación de costes deberá tenerlo en cuenta, para que la prestación del servicio una vez que haya pasado por la etapa de planificación y de crecimiento se mantenga de forma continuada en la etapa de madurez.

2.3. SISTEMAS DE GESTIÓN ABC-ABM.

El sistema de coste basado en las actividades es aquel en el que a través de una contabilidad de la actividad, que capta, mide y analiza el consumo de recursos provocado al ejecutarse la misma, determina el coste del producto como consecuencia del consumo que éste hace de las actividades y de los materiales¹⁶².

No vamos a abordar la problemática referente a la importancia de estos sistemas de costes sobre los sistemas de costes tradicionales¹⁶³, sino que intentaremos justificar en qué medida, a través de los sistemas ABC/ABM, se puede gestionar correctamente las actividades, determinando las causas que motivan la aparición de los costes, para poder suprimir costes

¹⁶² Hernando Moliner, G.: "El análisis del sistema de costes basado en la actividad para la toma de decisiones". V Encuentro de Profesores Universitarios de Contabilidad; Sevilla, 1993. Págs. 1-15.

¹⁶³ A este respecto puede consultarse:

- Sáez Torrecilla, A.: "Los sistemas de costes convencionales y el método ABC: Análisis comparativo". I Jornada de Contabilidad de Costes y de Gestión. Barcelona, 1994. Págs. 93-110.
- Rodríguez Díaz, R.: "Confrontación de los sistemas de información de los costes basados en las actividades con los sistemas de información de costes tradicionales". I Jornada de Contabilidad de Costes y de Gestión. Barcelona, 1994. Págs. 117-130.
- Luengo Mulet, P.: "Activity-based costing (ABC) ¿Qué aporta?". I Jornada de Contabilidad de Costes y de Gestión. Barcelona, 1994. Págs. 111-115.
- Mallo, C.; Mir, F.; Requena, J.M. y Serra, V.: "Contabilidad de Gestión. Cálculo, análisis y control de costes para la toma de decisiones". Ed. Ariel Economía. Barcelona, 1994. Págs. 471-472.

vinculados a actividades estériles. En este sentido, según Mallo Rodríguez¹⁶⁴ el éxito principal de estos sistemas de gestión, consiste en gerenciar correctamente las actividades que son las causas de los costes. Son las actividades las que consumen recursos y no los productos, por lo que la gestión de costes se podría acometer de forma más eficiente a través del seguimiento de las mismas. Así, entre los beneficios que podría reportar un sistema basado en las actividades se podría señalar, por un lado, la aplicación de medidas efectivas de reducción y de mejora de la estructura de costes y, por otra parte, el impulso para la implicación de todos los responsables de la organización, tanto los financieros como los no financieros, lo que garantizaría el éxito en su utilización como instrumento de gestión y control de las actuaciones¹⁶⁵.

En este sentido, la definición de actividad, según Philippe Lorino, sería "todo lo que se puede describir con verbos en la vida de la empresa: torneear, fresar, ensamblar, negociar un contrato, cualificar un proveedor, montar una campaña de promoción,"¹⁶⁶. Por consiguiente, las actividades podrían contemplarse como un conjunto de procedimientos relacionados, que tienen el objetivo de acometer un determinado trabajo dentro de la organización¹⁶⁷.

¹⁶⁴ Mallo Rodríguez, C.: "Aplicación del sistema ABC". Partida Doble, nº 47, julio-agosto 1994. Pág. 27.

¹⁶⁵ Johnson, H.T.: "Activity based information: a blueprint for world class management accounting". Management Accounting, vol. 69, nº 12, junio 1988. Pág. 24.

¹⁶⁶ Lorino, P.: "El control de gestión estratégico. La gestión por actividades". Ed. Marcombo. Barcelona, 1993. Pág. 25.

¹⁶⁷ Para profundizar más sobre el tema, puede analizarse:

- Rocafort Nicolau, A. y Martín Peña, F.: "El control contable en la gestión empresarial. Propuesta ABC/ABM". Técnica Contable, nº 545, mayo 1994. Pág. 319.

- Castelló Taliani, E. y Lizcano Álvarez, J.: "Implantación en las PIMES de un sistema de gestión de costes y de costes basado en las actividades". Contenido en "La Contabilidad de Gestión Actual: Nuevos desarrollos". Ed. Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas. Madrid, 1994. Pág. 60.

- Mallo, C. y Merlo, J.: "Control de gestión y control presupuestario". Ed. McGraw-Hill. Madrid, 1995. Pág. 51.

- Foster, G. y Horngre, C.T.: "Contabilidad de costes y gestión de costes en un ambiente JIT". Cost Management, winter, 1988. Págs. 4-14. Existe traducción española en Carmona Moreno, S. (Coord.): "Cambio tecnológico y contabilidad de gestión". Ed. ICAC. Madrid, 1993. Pág. 213.

- Cooper, R. y Kaplan, R.: "The Design of Cost Management Systems". Ed. Prentice-Hall International. United States of America, 1991. Págs. 267-280.

- Calameño Simón, C.: "Deficiencias e imperfecciones del modelo ABC". Op. cit. Págs. 91-108.

Si el sistema de costes basado en las actividades pretende la imputación de costes a los productos en función de las actividades consumidas por los mismos, el sistema ABM, gestión basada en las actividades, pretende dirigir el proceso productivo a través de la gestión de las actividades que se realizan en la empresa, y no mediante la gestión de los costes, extendiendo su atención absolutamente sobre todas las actividades desarrolladas¹⁶⁸, con el fin de alcanzar la mejora continuada en el desarrollo de las mismas. La gestión por actividades supone un proceso de: reducir actividades que no aporten valor al cliente, identificar los retrasos, excesos e irregularidades, efectuar un seguimiento de los indicadores de despilfarro y diseñar los flujos de actividades en la organización¹⁶⁹. El análisis de las actividades se fundamenta en que un sistema global es demasiado grande para ser gestionado, mientras que sus piezas elementales no lo son¹⁷⁰.

¹⁶⁸ Fernández Fernández, A.: "La contabilidad de gestión en el contexto de la excelencia empresarial". Revista Española de Financiación y Contabilidad, nº 81, 1995. Pág. 884.

¹⁶⁹ Álvarez López, J.; Amat Salas, J.; Amat Salas, O; Balada Ortega, T.J.; Blanco Ibarra, F.; Castelló Taliani, E.; Lizcano Álvarez, J. y Ripoll Feliu, V.(Coord.): "Contabilidad de gestión avanzada. Planificación, control y experiencias prácticas". Ed. McGraw-Hill. Madrid, 1996. Pág. 323.

¹⁷⁰ Brimson, J.: "Activity Accounting. An activity-Based Costing Approach". Ed. J. Wiley & Sons Inc., Nueva York, 1991. Pág. 79. Citado en Rocafort Nicolau, A. y Martín Peña, F.: "El control contable de la gestión empresarial. La

En el ámbito de las entidades y servicios públicos locales, esta metodología puede constituir una herramienta fundamental para conocer, en primer lugar la forma, nivel y la eficacia y efectividad con que se desarrollan las distintas actividades, así como, para llegar a establecer, por otra parte, el coste de las mismas, y asociar este coste a nivel de proceso con criterios de ejecución, entendiendo como proceso la secuencia de actividades o tareas que permiten alcanzar un determinado objetivo. De esta forma, **la filosofía de las actividades implica un análisis integral de las características de la entidad local en sí misma, y de los trabajos que en la misma se realizan, permitiendo un seguimiento en la asignación de los costes de los distintos tipos de recursos consumidos por el ente público hasta los productos o servicios que, a unos y otros niveles, se llevan a cabo dentro del mismo.** Posteriormente, se podrá así llevar a cabo de forma complementaria una investigación de los escenarios alternativos para mejorar la gestión de los costes y de los propios procesos del correspondiente organismo público local.

En el ámbito municipal, las etapas que implican el desarrollo de un sistema ABC podrían ser las que se exponen a continuación¹⁷¹:

1. Determinar el organigrama jerárquico de la entidad local.
2. Identificar actividades por centros.
3. Localización de costes en los departamentos.
4. Determinación de los generadores de costes por actividades.
5. Distribución de los costes del centro entre las actividades.
6. Reclasificación de las actividades.
7. Cálculo del coste unitario del generador de coste.
8. Definir generadores necesarios para obtener cada producto.
9. Asignar costes al producto.
10. Elaboración del modelo de costes de cada proceso y servicio público.

En una primera fase, se llevaría a cabo el análisis que determinaría la estructura o vertebración de las actividades y servicios existentes en dicha entidad pública. Esta estructura vendría a configurar en cierto modo las unidades de responsabilidad a diferentes niveles en la propia entidad, así como los trabajos o tareas individuales encuadrados en las actividades o servicios finales. Ello también incluiría un análisis detallado de las propias actividades con el fin de determinar progresivamente sus características. Posteriormente, se podrían definir las líneas maestras del modelo de costes, requiriendo la asignación de dichos costes a aquellas actividades y procesos que los han consumido; esta fase posibilitaría además identificar aquellas actividades

¹⁷¹ Para más profundidad puede verse, por ejemplo:

- Mallo, C.; Mir, F.; Requena, J.M. y Serra, V.: "Contabilidad de Gestión. Cálculo, análisis y control de costes para la toma de decisiones". Op. cit. Pág. 472.

- Mallo Rodríguez, C. y Jiménez Montañés, M.A.: "Contabilidad de Costes". Op. cit. Págs. 397-403.

que no aportan valor añadido a los servicios públicos, y que no son realmente necesarias en ese sentido para el ciudadano¹⁷².

En una última etapa, se podrían sistematizar y modelizar los costes de cada proceso y de cada servicio público, pudiéndose incluso efectuar un análisis de predicción o simulación, que permitiera generar diferentes y alternativas estimaciones de costes, de cara a ayudar a tomar decisiones, a este respecto, al gestor público.

Entre los inconvenientes que resultan evidentes en cuanto a esta técnica, es el conjunto de limitaciones que, para estos objetivos de cálculo de coste de las actividades, presenta la información normalmente disponible en las entidades públicas. En todo caso, lo que está disponible a este respecto es una clasificación económica o funcional que, de alguna manera, adscribe legal y presupuestariamente ciertos gastos a ciertos centros, sin que ello determine operatividad directa alguna a la hora de desarrollar posibles sistemas de costes. Además, no es corriente la existencia de mediciones de las realizaciones, de las tareas, ni de los tiempos de desarrollo de los servicios públicos, lo que dificulta enormemente una implantación de un sistema de costes en general, y en mayor medida de un sistema de gestión y de costes basado en las actividades.

¹⁷² Para conseguir este objetivo, habría que cubrir las etapas 2 a 9 representadas en la tabla anterior.

May¹⁷³ indica que la implantación del sistema de costes basado en las actividades puede proporcionar importantes mejoras en la gestión de los entes públicos, entre las que se pueden distinguir:

- Conseguir un mejor nivel de utilización del capital y de las inversiones.
- Proporcionar a los centros y departamentos de las entidades públicas la generación de unos datos y de unos sistemas informativos que mejoren la información sobre el coste de los servicios y de la combinación de los recursos y de las actividades, de cara a conseguir los objetivos establecidos.
- Detectar las ineficiencias y medir la subactividad de los recursos fijos, así como la no utilidad de diversas actuaciones y procedimientos realizados, lo que permitirá detectar posibilidades en cuanto al ahorro de recursos, y por lo tanto, una reducción y racionalización de los servicios públicos.

El sistema ABM supone, asimismo, la concepción y utilización de indicadores no financieros o no monetarios¹⁷⁴ que permitirá evaluar las distintas realizaciones en las correspondientes actividades públicas, y alcanzar así una mejora continua en dichas realizaciones.

AECA¹⁷⁵, hace una primera referencia metodológica a la aplicación del sistema ABC a las entidades públicas, realizando en primer lugar una catalogación de los centros de coste existentes en las entidades públicas, en sus cuatro categorías, como son: a) Centros principales que desarrollan las denominadas actividades finalistas; b) Centros auxiliares que llevan a cabo actividades de apoyo a otros centros; c) Centros directivos y administrativos que desarrollan el conjunto de las actividades directivas y administrativas de carácter general y; d) Centros específicos que llevan a cabo otra serie de actividades de carácter suplementario no relacionadas con la prestación de los servicios públicos finales.

¹⁷³ May, M.: "An activity based approach to resource accounting and bugeting in Government". *Management Accounting*, julio-agosto 1995. Pág. 27.

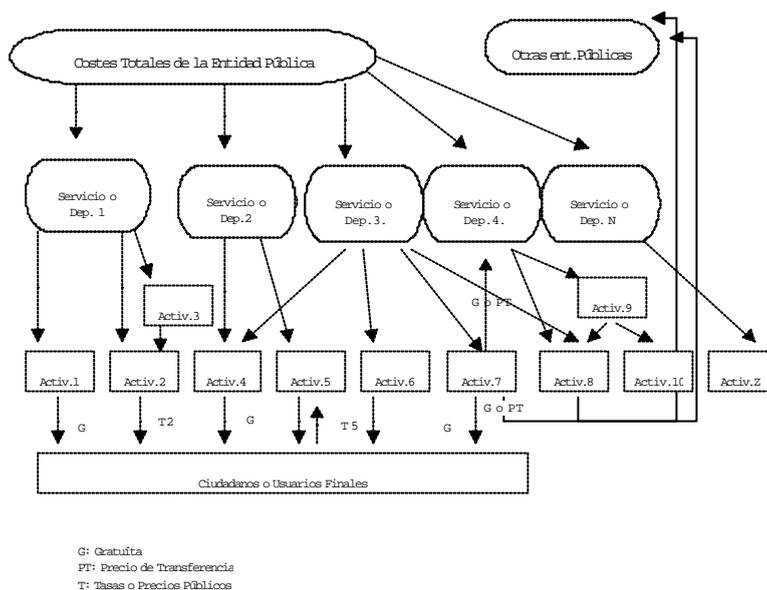
¹⁷⁴ Al respecto puede consultarse:
- Navarro Galera, A.: "El Control Económico en la Administración Municipal: Una Propuesta basada en Indicadores". Op. cit.
- AECA: "Indicadores de Gestión para las Entidades Públicas". Propuesta de Documento, nº 16. Julio 1997.

¹⁷⁵ AECA: "La Contabilidad de Gestión en las Entidades Públicas". Op. cit. Págs. 42-43.

Al definir operativamente los centros de coste es importante llevar a cabo, primeramente, un estudio exhaustivo de las actividades que realizan dichos centros, bien a través de entrevistas, o bien a través de otras herramientas de observación y contrastación empírica. Así, deben explicitarse las actividades que se quieren controlar, las actividades que el centro tiene asignadas, así como las que se realizan en el mismo, las dificultades que surgen en la realización de las actividades, la capacidad disponible a utilizar y la realmente utilizada, los medios físicos, informáticos y humanos de que se dispone, la relación de gastos corrientes que se consumen en el centro y la relación de los tipos de ingresos que, en su caso, genere el centro.

Es importante igualmente asignar y utilizar unidades de medida para cada una de las actividades que se realizan en la entidad pública, y que van a servir de clave de reparto o de distribución proporcional de los distintos costes de la actividad en cuestión. Otro aspecto que hay que decidir al diseñar el sistema de costes basado en las actividades es elegir previamente el criterio de reparto para cada uno de los distintos elementos de coste, de tal forma que estas cantidades relativas a los distintos inputs puedan ser asignadas a los distintos centros, y de éstos a las distintas actividades. A través del sistema de costes basado en las actividades se deberán repartir, en principio, los distintos costes entre los correspondientes centros, y más concretamente entre los Servicios o Departamentos; en segundo lugar, desde estos Servicios, Centros o Departamentos se podrán repartir dichos costes entre las diferentes actividades que se llevan a cabo en los mismos. Por último, los costes de las distintas actividades se podrán imputar entre otros niveles de actividades, si ello es necesario, y por último, una vez estén repartidos, y subrepartidos, en su caso, los costes entre las actividades finales, se asignarán dichos costes a cada unidad de output o de servicio prestado a los correspondientes usuarios o ciudadanos, con lo cual se podrá llegar a cuantificar el coste unitario de cada servicio, prestación, producto, etc.. Una parte de las actividades prestadas por distintos servicios o departamentos de la administración pública no van directamente al ciudadano, sino que se prestan a otros servicios o departamentos de la propia entidad pública, o bien a otras entidades públicas, con lo cual dichos costes deberán ser transferidos a dichos servicios o entidades públicas, y pasarán a engrosar efectivamente los costes de éstos últimos, de tal forma que, junto con los costes que hayan recibido previamente, serán imputados por último de una forma similar a la indicada.

En el gráfico¹⁷⁶ que figura a continuación se representan tanto los servicios gratuitos, como los financiados por tasas y precios públicos¹⁷⁷.



Así, a modo de ejemplo, la aplicación del modelo ABC a la construcción de un vertedero municipal para su posterior explotación pasaría, en una primera etapa, por la identificación de las actividades que configurarían la prestación de dicho servicio. Estas actividades vendrían recogidas en dos procesos: a) Proceso de diseño y planificación y b) Proceso de explotación.

Con respecto al proceso de diseño y planificación, se distinguen las siguientes actividades, que a su vez se descomponen en las siguientes operaciones:

¹⁷⁶ Castelló Taliani, E.; Lizcano Álvarez, J.: "Medición de la calidad y gestión de las actividades en las entidades del sector público. Los costes y la gestión de la calidad: Experiencias Sectoriales". AECA. Madrid, 1997. Pág. 248.

¹⁷⁷ En la actualidad se han llevado a cabo aplicaciones de modelos de costes basados en las actividades. A este respecto puede verse las experiencias prácticas en el Ayuntamiento de Barcelona.

- Vivas Urieta, C.: "Experiencias de Gestión de Control de Costes por actividades en el Ayuntamiento de Barcelona". Ponencia presentada al II Encuentro CIMA-AECA. Incluido en Contabilidad de Gestión y Eficiencia en Contabilidad de Gestión y Eficiencia en el Sector Público. AECA. Madrid, 1996.

Proceso de diseño y planificación de un vertedero.	
Actividades.	Operaciones.
<i>Preparación del lugar.</i>	Limpieza y desbrozado. Definición de los caminos de acceso. Vallado. Báscula. Servicios de luz, teléfono y agua.
<i>Estudio de la capacidad del vertedero.</i>	
<i>Control de la escorrentía superficial.</i>	
<i>Protección de las aguas subterráneas.</i>	Impermeabilización de la base del vertedero. Instalación de filtros naturales en la base del vertedero. Instalación de pozos en los vertederos para bombear los lixiviados.
<i>Control de la formación de gases.</i>	

Cuadro nº 8: Proceso de diseño y Planificación de un vertedero. Fuente: Elaboración Propia.

Con respecto al proceso de explotación del vertedero se pueden diferenciar las siguientes actividades:

Proceso de explotación del vertedero
<ul style="list-style-type: none"> - Colocación del residuo en la zona de trabajo o frente de trabajo. - Extensión de los residuos. - Compactación de los residuos. - Tapado de los residuos con material de cobertera y posterior compactación conjunta de los mismos.

Cuadro nº 9: Actividades del proceso de explotación de un vertedero. Fuente: Elaboración Propia.

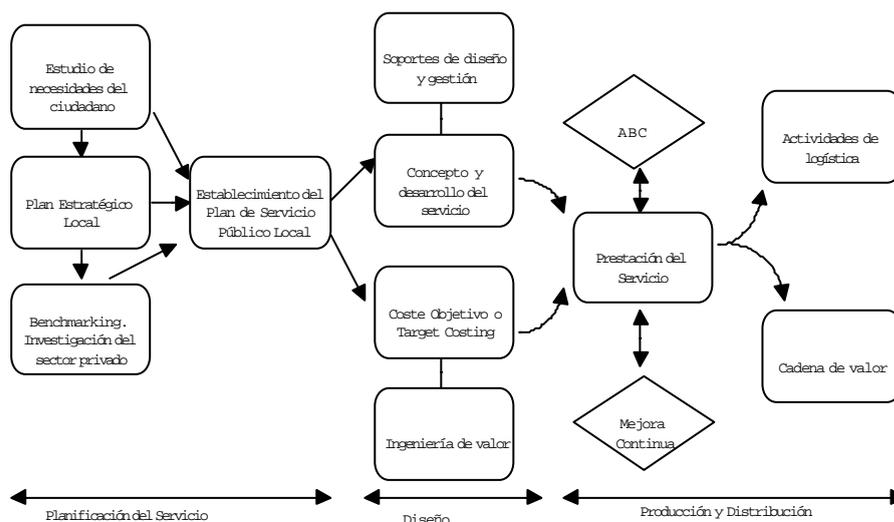
Todas estas actividades van a ser la causa generadora de los costes que distribuidos entre las mismas, determinarán el coste global de la construcción y explotación del vertedero municipal.

2.4. OTRAS TÉCNICAS DE GESTIÓN.

En definitiva, hemos de añadir que la utilización de las técnicas anteriores, junto con otras de cualquier otra índole (Benchmarking, logística de actividades, etc.), pueden actuar de forma

complementaria, de manera que, desde una concepción temporal de largo plazo, se desarrolle la oferta del servicio comenzando con la planificación y el diseño del mismo para su posterior prestación y suministro. En este sentido, para planificar el servicio público local el gestor deberá analizar las necesidades de los ciudadanos, siendo éstas el origen y única causa de la existencia del servicio público, y para proporcionar una gestión eficiente, las técnicas de Benchmarking le permitirán importar procedimientos y formas de actuación del sector privado tanto en lo referente a los procesos como a los servicios prestados. En la etapa de diseño las técnicas de coste-objetivo y reingeniería de procesos pueden permitir al gestor municipal la concepción adecuada del servicio en su fase original, eliminando costes innecesarios en la gestación del mismo. Por último, en la prestación y suministro del servicio los sistemas ABC/ABM proporcionarán un análisis de las actividades que componen la cadena de valor del servicio público desde la filosofía global de mejora continua de la gestión.

Para concluir, en el gráfico que aparece a continuación se intenta poner de manifiesto la interrelación existente entre todas las técnicas de gestión mencionadas, anteriormente, no necesariamente de tipo contable, que tienen como objetivo la presentación de información relevante, útil y válida para el gestor público local, así como, el alcance de la mejora continua en las realizaciones municipales. Sobre la forma de llegar a ella trata el apartado que desarrollamos a continuación.



3. HACIA LA MEJORA CONTINUA. LA CALIDAD TOTAL EN LA ADMINISTRACIÓN LOCAL.

3.1. LA CALIDAD TOTAL INTEGRADA EN LA GESTIÓN.

El término de Calidad Total constituye un concepto genérico e impreciso en dónde, tal y como indica Crosby¹⁷⁸, "no hay consenso sobre el significado o procedimiento a que se refieren estas palabras. Ni tan siquiera ha habido un diálogo significativo sobre esto. La misma palabra "Calidad" nunca ha conseguido tener un significado universal".

Según Joseph M. Juran¹⁷⁹, la calidad es un concepto que se refiere tanto a "la aptitud para el uso" como a la "conformidad a especificaciones". Este autor criticó el hecho de que muchas empresas habían desarrollado importantes dispositivos de control de la calidad y se habían despreocupado por la utilidad de uso de sus productos. Planificación, control y mejora, son los tres puntos de vista sobre los que este autor basa el concepto de calidad, todo ello, complementando con una buena medida de los costes y despilfarros debidos a la mala gestión. A Feigenbaum¹⁸⁰ se le atribuye el concepto de "Kaizen" o mejora continua como definición de lo que considera como Calidad Total en una organización. Para Udaondo¹⁸¹, debe entenderse como gestión de la calidad el conjunto de caminos mediante los cuales ésta se consigue; incorporándolo por tanto al proceso de gestión, definida como dirección, gobierno y coordinación de actividades. Según este autor, se podría decir que la gestión de la calidad sería el modo en que la dirección planifica el futuro, implanta los programas y controla los resultados de la función calidad

¹⁷⁸ Crosby, P. B.: "La realitat de la gestió de la Qualitat". Seminario Perfección Calidad para el siglo XXI. Centre Català de la Qualitat, Barcelona 1992.

¹⁷⁹ Juran, J.:-"Product Quality. A Prescription for the West: (Part 1) Training and Improvement Programs". Management Review, 1981 a.

-"Product Quality. A Prescription for the West: (Part 2) Upper Management Leadership and Employee Relations. Management Review, 1981 b.

¹⁸⁰ Feigenbaum, A.: "Total Quality Control". McGraw-Hill. New York, 1982.

¹⁸¹ Udaondo, M.: "Gestión de la Calidad". Díaz de Santos. Madrid, 1992. Pág. 5.

con vistas a su mejora. Jiménez Montañés¹⁸² entiende que la relación entre calidad total y competitividad es muy fuerte, al afirmar que "para alcanzar la competitividad es necesario el estudio de la mejora de la calidad...El surgimiento de la filosofía de la Calidad Total, se ha considerado como innovación competitiva, abarcando a cada una de las actuaciones realizadas por la empresa".

¹⁸² Jiménez Montañés, M.A.: "Competitividad y Costes de la Calidad en el ámbito de la Contabilidad de Gestión". Tesis Doctoral. Toledo, 1993. Pág. 288.

En este sentido y compartiendo la opinión de Feigenhbaum¹⁸³, la importancia que tiene la calidad para una empresa se ha de materializar en la adopción de lo que se denomina Proceso de la Calidad Total, dentro del cual cabe diferenciar entre el Proceso de Mejora de la Calidad y el Control de la Calidad Total. **El concepto de Calidad Total, desde un punto de vista de la organización, comprende un conjunto de variables, internas y externas a la empresa, pero todas ellas interrelacionadas, como son: el entorno dónde actúa la empresa, un ambiente adecuado dentro de la propia organización, el grupo directivo encargado de la gestión y dirección, el grupo de trabajadores, los elementos materiales disponibles y el proceso de producción empleado, política destinada a la competitividad, política de investigación y desarrollo, proveedores y los clientes de la empresa, tanto reales como potenciales.**

En este sentido, pensamos que **ha de concebirse la Administración Local como un conjunto de elementos, configurado como un sistema abierto, que se relaciona de forma continua y dinámica, y en el que todos los elementos entrelazados, persiguen determinados objetivos y metas, en dónde uno de ellos es el incremento de la competitividad a través del proceso de mejora continua o calidad a nivel integral.**

Son muchos los autores que se han pronunciado sobre la traslación de la Teoría de Sistemas¹⁸⁴ al ámbito de la Administración Local¹⁸⁵, en dónde se resalta, como idea principal, que la Corporación Local entendida como sistema, se puede considerar como "un conjunto de elementos humanos y materiales interrelacionados, dirigidos por un pensamiento director, componente clave en la propia esencia del sistema, y que trata de alcanzar unos objetivos

¹⁸³ Feigenbaum, A.V.: "Total Quality Control". Op. cit. Pág. 11.

¹⁸⁴ En relación a la Teoría de Sistemas puede consultarse:
- Bertalanffy, L.: "Teoría General de Sistemas". Fondo de Cultura Económica. México. 1977.
"Tendencias en la Teoría General de Sistemas". Alianza Ed. Madrid, 1978.

¹⁸⁵ A este respecto puede verse:
- Ortiguera Bouzada, M.: "La Corporación Cibernética". CEMCI. Centro de Estudios Municipales y Cooperación Interprovincial. Capítulo I: "La corporación local como sistema". Granada, 1984.
- Nascimento, K.: "A Revolução conceptual da Administração". "Revista de Administração de Empresas. Rio de Janeiro, 2/72. Incluido en Chiavento, I: "Introducción a la Teoría General de la Administración". Ed. McGrawHill Latinoamericana. Bogotá 1981. Págs. 35-36.

planteados por ese pensamiento director que rige y pilota de alguna forma dicho sistema"¹⁸⁶.

En este sentido, las unidades públicas municipales pueden ser concebidas como sistemas abiertos toda vez que influyen sobre el entorno que las rodea y, simultáneamente, se ven afectadas por el mismo. En este sentido, Kast y Rosenzweig¹⁸⁷ opinan que una organización puede ser vista como un sistema abierto en interacción con su entorno y compuesto por cinco componentes primarios, que son los subsistemas de fines y valores, técnico, estructural, psicológico y de gestión. Enlazando con una posible división interna de los sistemas creemos, siguiendo a Martín Armario¹⁸⁸ que, "en el sistema de gestión de la empresa se integran un conjunto de subsistemas que realizan la gestión de las diferentes esferas de actividades que se dan en el ámbito empresarial".

De esta forma, partiendo de una concepción de las entidades municipales como sistemas abiertos, la gestión de la Calidad Total persigue un cambio de toda la organización municipal. Mediante la implantación de un sistema de calidad en un ayuntamiento se pueden conseguir importantes cambios en la propia cultura corporativa, cambios que quedan recogidos en la siguiente tabla¹⁸⁹:

DE	A
Una incompleta o ambigua comprensión de los requerimientos del cliente.	Un enfoque sistemático para comprender y satisfacer los requerimientos del cliente.
Una orientación a actuaciones y objetivos a corto plazo con una limitada perspectiva del largo plazo.	Equilibrar las metas a largo plazo con los objetivos a corto plazo.
La aceptación de un cierto margen de error en la subsiguiente acción correctora.	Esforzarse en mejorar continuamente a fin de adaptarse a los requerimientos del cliente y en hacer bien las cosas a la primera vez.

¹⁸⁶ Ortigueira Bouzada, M.: "La Corporación Cibernética". Op. Cit. Págs. 1-9.

¹⁸⁷ Kast, F.E. y Rosenzweig, J.E.: "Organization y Management: Systems Approach". Ed. McGraw Hill. New York, 1970. Pág. 43.

¹⁸⁸ Martín Armario, E.: "La gestión publicitaria". Ed. Pirámide. 1980. Pág. 31.

¹⁸⁹ Kansas Quality Management. Guidebook, 1993. Pág. 14.

Una forma desestructurada de resolver los problemas y una toma de decisiones individualista.	Trabajar en equipo para resolver los problemas y tomar decisiones.
Un estilo de gestión con objetivos inciertos que infunden temor al posible fracaso.	Un estilo de gestión abierto con objetivos claros y consistentes que fomenten la solución de problemas y el trabajo en equipo.
Una estructura organizativa jerárquica con líneas rígidas de autoridad y de responsabilidad.	Una estructura organizativa que plana es más flexible y menos jerárquica.
Una organización preocupada en mantener el status quo.	Una organización centrada en la mejora continua.
Una percepción de los mandos por parte de los trabajadores como dominadores o policías.	La percepción de los superiores como formadores y facilitadores.
Unas relaciones mandos-subordinados caracterizadas por la dependencia, el miedo y el control.	Unas relaciones mandos-subordinados caracterizadas por la interdependencia, la confianza y el compromiso mutuo.
Basarse en el esfuerzo individual donde los trabajadores se ven a sí mismos como competidores.	Centrarse en el esfuerzo del equipo, donde los trabajadores se ven a sí mismos como miembros del equipo.
Una obsesión gestora por los costes del trabajo y de la formación.	La percepción del trabajo como un bien y la formación como una inversión.
Considerar que la base primaria para la toma de decisiones son las buenas vibraciones y el instinto.	Tener como base primaria para las decisiones los datos y los sistemas.

Tabla nº 4: Cambios en la cultura local inherentes a la implantación de la Calidad Total en la gestión. Fuente: Kansas Quality Management. Op. cit.

Siguiendo la propuesta de la Asociación Española para el Control de la Calidad, en la siguiente tabla se comparan las dos maneras de entender la calidad desde el entorno de las corporaciones locales¹⁹⁰.

Concepto	Concepto Clásico	Calidad Total
Objeto de la Calidad	La calidad afecta sólo al servicio prestado por el ayuntamiento.	La calidad abarca a todas las actividades que se realizan dentro del ayuntamiento.
Responsabilidad	Existe un departamento responsable de la calidad y su	La calidad es responsabilidad de todos los trabajadores del ayuntamiento.

¹⁹⁰ López Camps, J. y Gadea Carrera, A.: "Servir al Ciudadano. Gestión de la Calidad en la Administración Pública". Ed. Gestión 2000 S. A. Barcelona, 1995. Pág. 60.

	control.	
El sujeto de la calidad	Los sujetos de la calidad son los ciudadanos.	Los ciudadanos son los clientes finales de la calidad, pero en el interior del ayuntamiento también hay relaciones cliente-proveedor.
Sobre los errores	Los errores se detectan y se corrigen.	Los errores se previenen.
Participación	Se prima el comportamiento individual.	La calidad nace del comportamiento del trabajo en equipo y de la participación.

Tabla nº 5: Concepto de Calidad Total en las Corporaciones Locales. Fuente: López Camps y Gadea Carrera. Op. cit.

En base a la comparación establecida en la tabla anterior, The Local Governmental Management Board entiende que "calidad es prestar servicios que unen los compromisos adquiridos por los políticos con las necesidades de los usuarios y de la comunidad de manera económica, efectiva, eficiente y equitativa"¹⁹¹. Se trata pues de una filosofía organizativa integral que busca y promueve la mejora continua en todas las áreas y funciones empresariales de la Administración Local, que involucra a todo el personal de la organización y fija su objetivo final en la satisfacción plena del cliente. Mediante la Gestión de la Calidad Total en la Administración Local se pueden alcanzar las siguientes finalidades estratégicas¹⁹²:

- a) Mejora de la atención directa al ciudadano, con un trato más personalizado.
- b) Mejora de la propia gestión interna de la administración en general.
- c) Reducción de los tiempos de tramitación de las gestiones, tanto internas como hacia el exterior, con la consiguiente disminución de los tiempos de respuesta.
- d) Mejora de la información de los productos y servicios de la administración y el acceso a la misma.
- e) Simplificación de los procesos administrativos, disminuyendo el número de pasos o de tareas de los procesos, aumento de la productividad administrativa y disminución del tiempo total empleado.
- f) Mejora de la eficiencia interna, mediante la reducción o eliminación de defectos y fallos internos, con un aumento de fiabilidad, y una reducción de los costes para el administrado.
- g) Motivación del personal para la realización de sus funciones con creatividad y efectividad, conscientes de que es necesario que sus servicios se hagan con calidad.
- h) Formación del personal, acorde con las necesidades cambiantes de los administrados y de

¹⁹¹ The Local Governmental Management Board. "Citizens and Local Democracy". Abril 1993. Pág. 8.

¹⁹² Castelló Taliani, E. y Lizcano Álvarez, J.: "Medición de la calidad gestión de las actividades del sector público. Los costes y la gestión de la calidad: experiencias sectoriales". Op. cit. Pág. 221.

las funciones que deban realizar, a través de programas concretos de formación y reciclaje.

- i) Disminución de las insatisfacciones y reclamaciones de los administrados.

La traslación de la filosofía de la Calidad Total al sector público¹⁹³ "debe integrar no sólo la eficiencia económica sino también el resto de los valores que hacen de lo público un factor de garantía de cohesión, la igualdad y la justicia social"; "un factor de atracción de profesionales preparados y una base irrenunciable del bienestar y la convivencia social"¹⁹⁴. A continuación pasamos a argumentar las principales razones que pueden impulsar a la implantación de La Calidad Total en la Administración Local¹⁹⁵.

3.2. OBJETIVOS PERSEGUIDOS EN EL ÁMBITO PÚBLICO LOCAL MEDIANTE LA INTEGRACIÓN DE LA CALIDAD TOTAL.

Los principales objetivos perseguidos con la implantación de un sistema de gestión de Calidad Total en la Administración Local aparecen agrupados, a efectos de su análisis, en los siguientes puntos: Servicio al cliente; reducción de costes; lograr el compromiso de toda la organización; otros objetivos.

3.2.1. Servicio al cliente.

La Administración Pública está obligada ética y moralmente a conseguir un nivel suficiente de calidad, que debido a su situación monopolística a veces no compara con otros suministradores privados de los mismos servicios, olvidando que el ciudadano, en muchos casos, es un usuario o destinatario de tales servicios de carácter forzoso. **Se puede decir que el**

¹⁹³ Osborne, D.; Gaebler, T.: "La reinención del gobierno". Paidós. Barcelona, 1994. Pág. 51.

¹⁹⁴ Eguiagaray Ucelay, J.M.: "Medición y mejora de la calidad de los servicios públicos". I Jornadas administrativas sobre "Medición y mejora de la calidad de los servicios públicos". Ministerio Administraciones Públicas. Madrid, 1993. Págs. 17-28.

¹⁹⁵ Es escasa la evidencia de la implantación, en la práctica diaria local, de la filosofía de trabajar por una entidad municipal de calidad, abogando por la mejora continua. Una de las pocas experiencias prácticas puede verse en:
- Ibáñez Lopategui, J.I. y Marcos Lekuona, J.I.: "La autonomía de la administración municipal. La experiencia del Ayuntamiento de Mungía (Bizkaia)". Auditoría Pública, nº 9, marzo 1997. Págs. 6-11.

objetivo central de cualquier corporación local ha de ser la satisfacción del ciudadano, satisfacción que ha de cubrir tanto al cliente interno como al cliente externo¹⁹⁶.

En este sentido, se entiende por cliente interno el receptor del trabajo realizado por otro miembro de la corporación local, por tanto su función consistirá en comprar componentes, realizar expedientes, documentos o piezas a otro miembro de la organización para agregarle su propio trabajo y remitirlo a otro eslabón de la cadena cliente-vendedor. Traslado esta definición al ámbito de la Administración Local, si en esta cadena una persona hace el trabajo negligentemente, con errores o fallos, obliga al "comprador" a dedicar tiempo extra a revisar y arreglar trabajos que eran de la responsabilidad del "vendedor". Esto provoca, por un lado, desmotivación y un clima laboral desfavorable, empeorando las relaciones interpersonales y por otro, una imagen de la administración cada vez más deteriorada a la vista del público. La relación persona a persona es la clave en la calidad del servicio, importan las motivaciones, las actitudes, la comunicación, y para ello, previamente, debe arreglarse la relación interior, mejorarse la atención al cliente interno, tanto entre personas como entre departamentos, lo cual generará un clima de trabajo favorable, constituyéndose así la base para una relación de calidad con el cliente-ciudadano.

El cliente externo es el ciudadano, el receptor de los servicios prestados. No se trata de dar al cliente una atención con la cual se supone estará satisfecho, es necesario conocer las necesidades y sus expectativas mediante encuestas adecuadas, estableciendo prioridades, acciones políticas, planes y gestiones con un objetivo concreto: dar al cliente satisfacción en el servicio, un trato adecuado, implicándole en la planificación y forma de gestión del servicio.

¹⁹⁶ Senlle, A.: "Calidad Total en los servicios y en la Administración Pública". ICFYDE. Ed. Gestión 2000 S. A. Barcelona, 1996. Pág. 86.

La OCDE¹⁹⁷ sugiere que los procesos de implicación y participación de los usuarios de los servicios públicos deben concentrarse en cinco aspectos: información, consulta, coparticipación en las decisiones, delegación y control.

En lo referente a la información, los usuarios deben tener pleno conocimiento de los servicios públicos puestos a su disposición de forma transparente y fácilmente disponible, con los detalles necesarios para que puedan adoptar las decisiones en cuanto a la utilización de estos servicios. El principal problema que puede aparecer consiste en identificar el grupo al que debe ir dirigida esa información. En cuanto a la consulta, los ciudadanos deben ser invitados a expresar sus opiniones en torno a la forma de discurrir un servicio público en particular. La coparticipación consiste en la adopción de decisiones de forma conjunta. Esto supone la creación de Consejos de Administración o Comités de usuarios de determinados servicios públicos con o sin derecho a voto sobre las decisiones. En lo referente a la delegación, las decisiones deben ser tomadas por los usuarios, al menos, sobre una parte del servicio público, lo cual debe repercutir en la forma de la organización, de adopción de decisiones y lo que es más importante en la elección de la persona a la que corresponde la responsabilidad. Por último, en lo referente al control, los usuarios deben controlar el desenvolvimiento del servicio. Además, debe integrarse al cliente en la organización. El ciudadano debe sentirse parte de su ayuntamiento, integrarle significa escucharle, conocerle, saber sus expectativas y, lo que es más importante fomentar su participación, solicitar sus criterios, pareceres y comentarios.

3.2.2. Reducción de costes.

Un sistema de contabilidad de gestión en las entidades públicas, no sólo ha de diseñarse de forma que proporcione información adecuada y relevante respecto a los costes de los servicios públicos, sino también de forma que permita medir otra variable tan importante como es la calidad

¹⁹⁷ OCDE: "L' Administration à l'écoute du public". Ediciones OCDE. París, 1996.

de estos servicios públicos. Una función importante de los sistemas de información interna y, en definitiva, de la contabilidad de gestión, es la relativa a aquellas cuentas, números o mediciones relativos a la calidad de los servicios que el ciudadano recibe de las entidades públicas, e incluso, y en relación con lo dicho anteriormente, el cálculo de los costes de esta calidad y de los costes de la no calidad. La gestión de la calidad aporta una nueva manera de analizar y entender algunos de los aspectos del capítulo de gastos de un ayuntamiento, cuestión que consideramos de gran importancia por la situación en la que se encuentran las finanzas locales.

El coste de la prestación de un servicio de calidad puede definirse según la American Society for Quality Control¹⁹⁸ "como la medida de los costes relacionados directamente con el logro o no de la calidad del producto o servicio -incluyendo todos los requisitos del producto o servicio establecidos por la compañía y los contratos con los clientes y la sociedad". Esta definición, pensada en principio para el ámbito privado, puede aplicarse perfectamente al ámbito público local. **Los costes totales de la calidad son el resultado de la suma de un conjunto de costes sectoriales asociados a la prevención para prestar los servicios de acuerdo con unas especificaciones, a la evaluación de la conformidad del servicio con los requisitos establecidos y a fallos en el cumplimiento de estos requisitos.** Estos componentes, recogidos en la tabla que figura a continuación, se pueden definir de la siguiente forma:

Costes Totales de Calidad	
<i>Costes de Calidad</i>	<i>Costes de no Calidad</i>
Prevención y Evaluación	Fallos internos y Fallos externos

Cuadro nº 10: Costes de Calidad. Fuente: Elaboración Propia.

A) Costes de Calidad: Son los costes derivados de la actividad realizada por la organización municipal para lograr los niveles de calidad especificados. Los costes de calidad se pueden considerar como aquéllos que soportan las empresas para realizar las siguientes actividades¹⁹⁹:

¹⁹⁸ Comité de Costes de la Calidad, ASQC: "Principios de los costes de Calidad". Ed. Díaz de Santos. Madrid, 1992. Pág. 19.

¹⁹⁹ Ruimonte Deleito, F.: "Calidad, productividad y posición competitiva". Dirección y Progreso, nº 112, julio-agosto 1990. Págs. 28-30.

- Actividades para corregir los fallos de la producción, es decir modificar todo aquello que no se ha realizado bien a la primera.
- Actividades para detectar si los productos y servicios tienen el adecuado nivel de calidad, a través de determinados procesos de análisis, inspección, revisiones, etc.
- Actividades para prevenir los fallos.

Dentro de este tipo se distingue a su vez, entre los costes de prevención y evaluación.

Los *costes de prevención*: Son los costes imputables a las medidas tendentes a prevenir fallos en la organización y prestación de los servicios. Se trata del conjunto de gastos derivados de la planificación de la calidad (evaluación de las necesidades de los ciudadanos) y del mantenimiento de un sistema de calidad para evitar defectos y errores. También se incluyen los costes para garantizar la calidad de los suministros de los proveedores y los costes propios de la administración de la calidad: auditorías internas de calidad, creación de un sistema de aseguramiento de la calidad, análisis y revisión de los sistemas de prestación de los servicios, formación del personal, programa de mejora de la calidad, costes de investigación de mercados, etc.

Los *costes de evaluación o de control*: Son los costes propios de la medición, evaluación o auditoría de los servicios prestados para garantizar la conformidad con la calidad especificada. En este apartado se incluyen los costes imputables a ensayo (para algunos programas públicos, antes de su divulgación, realización de pruebas piloto), inspecciones y exámenes realizados para evaluar si se mantiene la calidad especificada, evaluación de los bienes y servicios de los proveedores, evaluación de la satisfacción de los clientes, etc.

B) Costes de no Calidad: Se trata de aquellos costes derivados de fallos o errores debidos a que el servicio prestado no se ajusta a las especificaciones iniciales o no produce en su receptor la satisfacción esperada por no ajustarse a sus necesidades y/o expectativas. El coste de la no calidad se puede considerar como "el precio de la no conformidad"²⁰⁰, y como el coste que la empresa se ve obligada a soportar por no ser perfecta, podría considerarse como la suma de

²⁰⁰ Crosby, P.: - "La Calidad no cuesta". Ed. CECSA. México, 1987.
- "Hablemos de Calidad". Ed. MacGraw-Hill. Interamericana. México, 1990.

los costes que desaparecerían si no hubiese problemas de calidad²⁰¹. Por lo tanto, el coste de los fallos o de la no calidad, podría considerarse como el gasto extra que debe soportar la empresa como consecuencia del no cumplimiento de los niveles de calidad establecidos al comienzo del ejercicio en los presupuestos empresariales por el Departamento de Calidad, pero también puede aplicarse el concepto de ser considerado como el beneficio monetario que deja de ganar la empresa, como consecuencia de no haber producido con un adecuado grado de calidad. En este segundo caso, el coste de la no calidad, podría ser considerado como coste de oportunidad²⁰². Los costes de no calidad son costes ocasionados por fallos, que se pueden desglosar a su vez en fallos internos y fallos externos.

Costes de fallos internos: Es el coste que tiene lugar cuando un servicio no cumple los requisitos de la calidad y este error se pone de manifiesto antes de prestar propiamente el servicio. Se trata de los costes asociados a la existencia de defectos, costes debidos a fallos durante el proceso de operaciones que dan lugar al servicio, a trabajos repetidos, a retrocesos debidos a cambios de diseño del servicio, a horas extraordinarias pagadas al no poderse terminar el trabajo en su momento oportuno, a esfuerzos duplicados, a pérdidas de expedientes, al incremento del coste de las obras por poco control de las mismas, al coste por acopio de material de oficina ante la lentitud del suministro interno de la corporación, a la mala gestión de inventarios, a las reuniones más largas de lo necesario, etc. En conjunto, se trata de unos costes poco conocidos, algunos de cierta complejidad de cálculo, pero que existen y que, en el caso de evitarse, son perceptibles en los balances económicos.

²⁰¹ Juran, J.: "Juran y el liderazgo para la calidad". Ed. Díaz de Santos, S. A. Madrid, 1990. Pág. 32.

²⁰² Jiménez Montañés, M.A.: "Competitividad y Costes de Calidad en el ámbito de la Contabilidad de Gestión". Op. cit. Pág. 437.

Costes de fallos externos: Es el coste resultante de un servicio que no cumple los requisitos de calidad y cuyo fallo se pone de manifiesto durante y después de prestar el servicio. En este grupo se pueden incluir por ejemplo, los gastos derivados de los esfuerzos complementarios que un ayuntamiento realiza para modificar la opinión de los ciudadanos disconformes con los servicios prestados, se trataría de costes de tipo intangible que no son fácilmente medibles y comprenden determinados aspectos de carácter cualitativo que influyen en la actividad y desarrollo de la entidad local. También se incluirán en este apartado los costes ocasionados por la atención de las quejas y reclamaciones de los ciudadanos, las indemnizaciones, los costes de responsabilidad, las penalizaciones, etc.

Creemos que son muy numerosas las situaciones ejemplificadoras en la Administración Local, de costes de no calidad: informes pedidos y guardados en cajones porque no se considera oportuno su uso; errores en el catastro que luego no se corrigen pero que afectan al ciudadano porque éste debe reclamar a la administración la devolución; costes de no mantenimiento; plantillas sobredimensionadas y con escasas posibilidades de amortización; programas obsoletos que siguen presupuestándose; compromisos de gasto sin tener claro sus impactos sociales, etc²⁰³.

Los costes de no calidad, en la Administración Local, tienen una repercusión más allá de la esfera económica. En la gestión municipal repercuten no únicamente los costes directos de la administración, sino también los costes de aquéllos que tienen necesidad de ella o de quienes

²⁰³ En la Administración Local es importante el coste por el poco interés por no mantener las obras, el no mantener tiene un coste. Si entendemos el coste de no mantener, tal y como se define en el estudio realizado, como la diferencia entre el coste de renovación menos el coste de mantenimiento periódico, se llega a la conclusión de que siempre dicho coste es superior a cero. A este respecto puede consultarse:

- Anglada, C.: "El gasto de mantenimiento y el coste de no mantener". Bosch, R. Papers de Gestió 11. Diputación de Barcelona, 1993.

están relacionados con ella. Se puede hablar de un coste psicológico que influye sobre los usuarios cuando se trata de disfunciones de servicios²⁰⁴.

3.2.3. Lograr el compromiso de toda la organización.

²⁰⁴ Berger- Levrault: "La qualité dans les services publics". Delta París, 1989. Págs. 58-59.

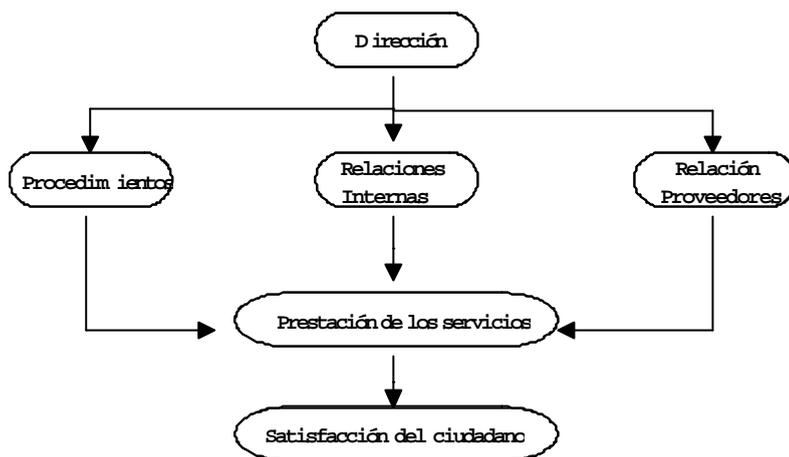
La Calidad Total fundamenta su éxito en²⁰⁵ "un enfoque integrado que abarca todas las actividades de la organización; el compromiso de cada integrante de la misma; cada persona como proveedor y cliente interno o externo de otras personas; la búsqueda de la participación y el compromiso de todos; tiene como objetivo final obtener la satisfacción de todos los miembros de la organización con su trabajo. Un enfoque que implique mejoramiento continuo que involucra a todos, gerentes y empleados por igual". Se trata de aplicar estrategias capaces de movilizar los recursos humanos y concentrarlos en los principales objetivos estratégicos de las corporaciones. Con la Calidad Total, el factor humano vuelve a tener un protagonismo decisivo en la marcha de las organizaciones porque el entorno que domina la gestión municipal exige instituciones extremadamente flexibles, adaptables y con un personal altamente motivado e identificado con los objetivos generales de la corporación. Con este nuevo paradigma, los empleados de las corporaciones locales pasan a ser sujetos activos de la gestión municipal, en esto consiste la humanización del puesto de trabajo, en que el trabajador público sea un sujeto activo en el logro de los objetivos generales de la corporación. Por todo esto, las corporaciones locales disponen de buenas razones para situar al factor humano en el centro de sus políticas organizativas. Ahora bien, toda organización es esencialmente una obra humana, en cuanto que, en primer lugar, es fruto del esfuerzo humano y, en segundo lugar, se compone de hombres. Por esta razón, todo intento por mejorar una organización debe empezar por el estudio de las personas que la componen.

Tal y como hemos indicado antes, el ayuntamiento debe entenderse como un sistema abierto. Dicho sistema constituirá el Sistema de Actuación de la Calidad Municipal. Según la Norma ISO 9004²⁰⁶, un Sistema de Gestión de Calidad Municipal consta de una estructura organizativa, responsabilidades, procedimientos, procesos y recursos necesarios para llevar a cabo la gestión de la calidad. En el ámbito municipal este proceso se desglosa en las siguientes etapas: a) detección de las necesidades de los ciudadanos, lo que ya en muchas ocasiones queda reflejado en el programa electoral; b) diseño del servicio a prestar y su armonización con la cultura de gestión imperante en el ayuntamiento; c) búsqueda de cómo optimizar los recursos; d)

²⁰⁵ Garde, J.A.: "Las experiencias en marcha en la administración y en la empresa". Incluido en "Calidad Total en los Servicios Públicos y en la Empresa". Ministerio para las Administraciones Públicas. Madrid, 1992. Pág. 192.

²⁰⁶ International Standard Organization (ISO). Norma 9004.

prestación del servicio y; e) medición del grado de satisfacción de los ciudadanos, buscando soluciones, en el caso de que surjan problemas. Los diferentes niveles de la corporación que deben estar integrados en el Sistema de Calidad Total se refleja en el gráfico siguiente:



a) Calidad en la dirección: Establecer por parte de la dirección municipal, para cada unidad operativa del ayuntamiento, su misión y las finalidades políticas esperadas en el corto y el medio plazo. A partir de estas finalidades se establecen los objetivos de gestión y sus correspondientes indicadores de control y evaluación.

b) Calidad en los procedimientos: Gestionar con los procedimientos más adecuados para conseguir los objetivos y resultados propuestos, especialmente los relacionados con la satisfacción de los ciudadanos, y procurar que ello se consiga de la forma más transparente, eficaz y eficiente. La calidad de los procedimientos también está asociada al conocimiento que se tenga de sus resultados y de los recursos empleados.

c) Calidad en las relaciones internas: Procurar que en las múltiples relaciones internas que se dan en la organización municipal, para la prestación de servicios a los ciudadanos, se apliquen las exigencias propias de una relación cliente-proveedor interno.

d) Calidad en las relaciones con los proveedores: Asegurar que el sistema de proveedores y las condiciones que regulan las compras de bienes y servicios del ayuntamiento sean las más idóneas para garantizar la eficacia y la eficiencia de los servicios al ciudadano. En este sentido, se debe analizar el control de la calidad aplicado con los proveedores, el sistema de pagos, la oportunidad en la entrega de los suministros, etc.

e) Calidad en los servicios al ciudadano: Diseñar correctamente la prestación de los servicios a los ciudadanos. Es la parte final de todo el proceso de gestión de la calidad municipal, pretendiendo que el ciudadano quede satisfecho de la calidad de los servicios prestados por el ayuntamiento. Al ser el ciudadano el que determina la calidad de un servicio, la propia evolución de las necesidades de las personas hace que su valoración de la calidad esté en permanente cambio, de ahí que reafirmemos más nuestra idea de concepción del Sistema de Gestión de Calidad como un sistema abierto. En este sentido y de acuerdo con Larrea²⁰⁷, la calidad buscada a través del desarrollo del Sistema de Gestión de la Calidad Total no se posee, sino que se construye permanentemente, la calidad de una organización no es sino la resultante de la calidad de las personas.

3.2.4. Otros objetivos.

Además de los objetivos analizados anteriormente y que podemos considerar como objetivos básicos a conseguir con el Sistema de Gestión de Calidad Total, se pueden mencionar otros que, en cierto modo, están implícitos en los anteriores. Estos objetivos se pueden sintetizar en los siguientes puntos: promover un mayor desarrollo de la competitividad, aumentar la innovación, la creatividad y la rapidez de respuesta.

Promover un mayor desarrollo de la competitividad:

En el desarrollo de la calidad, la competitividad juega un papel muy destacado, sin embargo, este término no es muy frecuente en la gestión de la administración municipal. La

²⁰⁷ Larrera, P.: "Calidad Total en los Servicios Públicos y en las Empresas". I Jornadas sobre "Medición y mejora de la Calidad de los servicios públicos". Madrid, 1993. Pág. 257.

necesidad de competitividad municipal surge por tener que adaptar la organización rápidamente a los cambios del entorno competitivo ante la lentitud parsimoniosa, cuando no indiferencia, que presiden la mayoría de las actuaciones de las administraciones públicas. Dichos cambios vienen presididos por:

1. La presión empresarial hacia el sector público: En este sentido, puede decirse que la decisión de lograr una Administración Local más competitiva es también un signo de la solidaridad efectiva con el esfuerzo competitivo realizado por el sector privado. Aquéllas son acusadas de ineficiencia, despilfarro y desorganización, circunstancias que, según las opiniones del sector privado, son factores que repercuten negativamente sobre la propia competitividad de las empresas. Por ello, el sector público no puede exigir a las empresas privadas un esfuerzo de competitividad, eficacia y eficiencia y quedarse al margen de estos objetivos. De ahí el interés que tiene para las administraciones públicas adoptar una serie de medidas de modernización que permiten, además de resituar en otras coordenadas la labor del sector público, adoptar un doble compromiso: uno externo, los ciudadanos exigen una transformación del sector público; otro más interno, mostrar la coherencia moral del propio sector público, el cual no puede exigir al sector privado aquello que no se aplica a sí mismo. Otra de las causas que inciden sobre el desarrollo de la competitividad en el mundo local es el hecho de que diversas empresas de servicios privadas hayan ofertado servicios, hasta ahora propios y exclusivos de la administración pública, mostrando, con ello, los déficits de ésta en sus servicios a los ciudadanos.

2. La capacidad de los municipios para aumentar, comparativamente con otros municipios, los recursos municipales y promover servicios públicos de calidad sin alterar la fiscalidad²⁰⁸; y la habilidad de los gestores municipales para reducir el déficit prestando más servicios sin alterar su calidad. La competencia intermunicipal, especialmente asociada a proyectos de desarrollo local, persigue atraer inversiones en su territorio en detrimento de los municipios de su entorno. Ello implica la adopción de modelos de gestión de la calidad en la Administración Local, en los que la competitividad depende del logro de unos objetivos asociados a la productividad de la actividad municipal.

²⁰⁸ Bañón, R.: "Nueva gestión local. Modernización municipal en Alcobendas". Editorial Popular. Madrid, 1993. Pág. 12.

El reto de la competitividad en la Administración Local en algunos países de la Unión Europea ha impulsado que algunos ayuntamientos hayan emprendido el proceso de desgajar de su organización algunas unidades administrativas para competir con empresas privadas en la prestación de servicios a la propia administración²⁰⁹. Bastantes de los servicios prestados por los ayuntamientos con personal propio podrían traspasarse a una gestión privada, incluso estimulando y favoreciendo la creación de empresas a partir de los mismos empleados municipales. Según Osborne y Gaebler²¹⁰, este proceso no puede calificarse de privatización de los servicios públicos, pues en cualquiera de sus supuestos, la administración sigue conservando la titularidad y con ello la planificación y el control de los resultados de estos servicios. Lo importante no reside en prestar servicios, sino en asegurar que éstos se presten.

3. En el terreno de la productividad municipal, buscando con ello aumentar su grado de competitividad, ha de partirse de la idea de que en el sector servicios la productividad se expresa en términos de satisfacción al cliente²¹¹. Por ello, el incremento de la productividad en el ámbito de la administración pública no vendrá dado únicamente por un aumento del volumen de trabajo de los empleados públicos, sino también por un mejor aprovechamiento, cualificación y uso de los recursos, así como una aplicación propia de las nuevas tecnologías.

Aumento de la innovación, creatividad y rapidez de respuesta:

Calidad e innovación se complementan, la gestión de la calidad ayuda a desarrollar la innovación. El proceso de la calidad, en la medida que es una apuesta por la mejora continua y que representa un estímulo para gestionar el ayuntamiento con criterios de competitividad, es también una invitación a buscar nuevas propuestas para hacer realidad esta mejora y evitar caer en la monotonía. Se favorece así la ruptura del "status quo" organizativo y abrir la corporación municipal a las nuevas demandas de los ciudadanos.

²⁰⁹ Fuertes Fuertes, I.: "La Contabilidad de la Administración Local en Europa: Heterogeneidad y Armonización". Op. cit. Págs. 553-568.

²¹⁰ Osborne, D. y Gaebler, T.: "La reinención del gobierno". Op. cit. Pág. 31.

²¹¹ Horovitz, J.: "La calidad del servicio". McGraw-Hill. Madrid, 1990. Pág. 12.

La Administración Local, al igual que el resto de las administraciones públicas, ha estimulado poco, o más bien las ha reprimido, las iniciativas personales como fuente de innovación y creatividad. El exceso de mecanismos de control, normas y reglamentos han frenado a los empleados públicos para desarrollar y aplicar sus propias iniciativas en la mejora de los procesos de trabajo. Vencer este escollo es uno de los importantes retos planteados al proceso de modernización de las administraciones locales, pues de lo contrario podría suceder, tal y como indica Landier²¹² que se corriera el riesgo de que el cambio sea puramente cosmético y de que no llegue por grande que sea la voluntad manifestada, al fondo de las cosas.

La innovación en el seno de una corporación local no consiste en mejorar complejos e incomprensibles programas, de dudosa aplicabilidad y utilidad. La innovación se promueve, se alienta, a través de múltiples iniciativas que tienen siempre como principales protagonistas a los equipos humanos organizados para desarrollar sus potencialidades creativas. La dirección y la gestión basadas en objetivos, los sistemas organizativos que buscan la satisfacción del ciudadano, la descentralización de las decisiones, el trabajo en equipo, etc., son propuestas realmente efectivas para promover la innovación en el seno de los ayuntamientos²¹³.

Un resultado evidente para el ciudadano de la mejora de la calidad, en el ámbito municipal, es la *reducción de los tiempos de respuesta* a las demandas de los clientes o a la tramitación administrativa en general. La lentitud burocrática municipal ha sido siempre paradigmática del mal funcionamiento de la administración. Sin embargo, la experiencia de producción just-in-time²¹⁴ o la rapidez de respuesta como aspecto particular de este concepto en las empresas de servicios, nos aproxima a uno de los resultados más interesantes de la gestión de la calidad. Acortar los trámites de cualquier servicio es una prueba evidente del éxito de cualquier

²¹² Landier, H.: "Hacia la empresa inteligente". Deusto. Bilbao, 1992. Pág. 57.

²¹³ Orgogozo, I. y Sérieyx, H.: "Cambiar el cambio". Instituto Summa. Madrid, 1992. Pág. 40.

²¹⁴ Sobre esta filosofía puede consultarse entre otras las siguientes obras:

- McNair, C.J.; Mosconi, W.J. y Norris, T.: "Crisis y revolución de la Contabilidad Interna y de los sistemas de información". The Cooper & Librand Performance Solution Series. Tecnologías de Gerencia y Producción S. A. Madrid, 1989.

- Zipkin, P.: "Pros y contra de la implantación de los sistemas Justo a tiempo". Harvard Business Review, 4º trimestre 1991. Págs. 35-42.

programa de mejora de la calidad.

En la mayoría de los ayuntamientos existen una serie de gastos asociados a aspectos estrechamente relacionados con los fallos que, con el just in time, podrían evitarse. Se trata de optimizar la eficiencia de flujos entre proveedores internos (diferentes departamentos y/o empleados públicos), evitar al máximo la creación de stocks de algunos de los productos necesarios para la correcta prestación de los servicios a los ciudadanos, tener plazos de respuesta muy cortos y eliminar todas las esperas inútiles, adoptar criterios organizativos flexibles, un personal capaz de adaptarse a las diversas demandas de los ciudadanos y de conseguir dar respuesta a la mayor brevedad posible, producir solamente aquellos tangibles asociados a los servicios estrictamente necesarios y adoptar una política de compras inspirada en estos principios²¹⁵.

²¹⁵ En la gestión de los servicios ofertados por cualquier ayuntamiento se dan situaciones representativas de las críticas anteriores. Es frecuente, por ejemplo, hacer tiradas de libros, folletos o materiales de promoción en cantidades que sobrepasan a las que realmente se van a utilizar antes de que estos impresos o formularios sean sustituidos por otros modelos; o hacer acopio abundante de material de imprenta por la tardanza habitual del departamento de compras en suministrarlo con el riesgo de agotar los plazos de caducidad de algunos de estos productos; o hacer más fotocopias de voluminosos expedientes, sin saber si van a hacer falta o no, etc. Estos y otros son ejemplos de la capacidad que tiene la Administración Local para invertir esfuerzos en cosas que no aportan valor añadido, más bien detraen recursos económicos reutilizables en otras actividades más productivas y que pueden ser corregidos aplicando correctamente los principios propuestos por el just in time.

4. DISEÑO Y GESTIÓN DE LA CALIDAD TOTAL EN LA ADMINISTRACIÓN LOCAL.

Un programa conducente a mejorar la calidad en las entidades públicas, debe englobar las siguientes etapas²¹⁶:

a) Evaluación de la situación: Se deberá efectuar un análisis de la entidad pública desde el punto de vista de la calidad del servicio que presta, con el fin de tener una adecuada idea de cuales son sus prioridades, sus oportunidades de mejora, así como, las ventajas de poner en práctica un plan o estrategia de calidad. Para ello, será necesario identificar al cliente, identificar las preferencias del mismo, traducir las expectativas en especificaciones del servicio, identificar las actividades del proceso, calcular el coste de la no calidad y evaluar la organización de acuerdo a la calidad existente en entidades públicas de características similares.

b) Realización de un Plan para la Calidad: Una vez identificadas las oportunidades de mejora, se ha de pasar a una estrategia de cambio y a la elaboración de un Plan para la Calidad. Dicho Plan habrá de partir de la dirección y de los niveles más altos de la organización, deberá promover el cambio cultural propiciando el trabajo en equipo y deberá recoger los objetivos tanto generales como particulares a conseguir por la entidad pública²¹⁷.

c) Puesta en práctica: La puesta en práctica de los programas de calidad en las entidades públicas ha de llevarse a cabo de forma gradual, combinándose con la realización de programas piloto. Estos programas, de ámbito reducido pero con una alta probabilidad de

²¹⁶ Martínez, A.L.: "Gestión de la calidad total en la administración pública española". Información Comercial Española, nº 724, diciembre 1993. Págs. 121-125.

²¹⁷ Senlle, A. y Vilar, J.: "ISO 9000 en empresas de servicios". Ed. Gestión 2000, S. A. Barcelona, 1996. Págs. 31-54.

obtener mejoras rápidas, podrán utilizarse en otras áreas o en otras administraciones públicas. En este sentido, puede ser importante la identificación de las mejores prácticas y la realización del correspondiente Benchmarking, comparando metódica y continuamente las realizaciones de una entidad respecto al nivel de realizaciones o de calidad alcanzado por otras entidades públicas.

d) Mejora continua: Los procesos inherentes a los planes de mejora de calidad deben ser constantemente reexaminados con el fin de poder identificar de forma continuada nuevas oportunidades de mejora. En este sentido, la evaluación de los planes y las auditorías de calidad han de convertirse en una práctica corriente a todos los niveles. Mediante la creación de Equipos de Mejora, se perseguirá la retroalimentación y el rediseño del servicio en función de los cambios que experimenten las expectativas del ciudadano.

El diseño del Sistema de Calidad Total deberá en primer lugar, ajustar las demandas ciudadanas detectadas a los recursos disponibles en la entidad local; estudiar la valoración que el ciudadano realiza de la calidad recibida y; detectar los fallos surgidos en el planteamiento y diseño del Sistema.

4.1. NECESIDAD DE ESTABLECER UN EQUILIBRIO ENTRE LAS DEMANDAS CIUDADANAS Y LOS RECURSOS EXISTENTES.

La determinación de los objetivos estratégicos establecidos por el gobierno municipal, no puede llevarse a cabo sin conocer cuáles son las necesidades de los ciudadanos. Los ciudadanos, en su relación con su ayuntamiento, se comportan de la misma manera que se comportarían en una empresa de servicios privada. Según Cottle²¹⁸, "los ciudadanos no compran sus servicios profesionales; compran soluciones a sus problemas. Los clientes compran expectativas de beneficios que piensan que su organización les ofrecerá. Se les da calidad cuando se satisfacen esas expectativas". Desde este punto de vista, en el ámbito local, la calidad de los servicios está vinculada a la satisfacción de las necesidades de los ciudadanos, además de al propio proceso de prestación de los servicios. Así, en cualquier ayuntamiento, la calidad es un proceso de gestión integral de todas las actividades y procedimientos de la organización pública a fin de satisfacer con transparencia, eficacia y eficiencia las expectativas de sus clientes, externos e internos, y

²¹⁸ Cottle, D.: "El servicio centrado en el cliente". Díaz de Santos. Madrid, 1991. Págs. 21 y 27.

cumplir el desarrollo de las diversas agendas públicas establecidas.

Por ello, creemos que el primer paso para disponer de un correcto Sistema de Calidad municipal, es planificar la calidad y ello significa situarse en la perspectiva del ciudadano. No se pueden tomar decisiones que tengan notable impacto sobre los ciudadanos sin conocer lo que piensan ellos, para ello será necesario disponer de una información subjetiva expresada espontáneamente y que sea suficientemente representativa.

Es complejo llevar a cabo el proceso de percepción de las necesidades de los ciudadanos, debido a que los problemas percibidos por una población no tienen porqué coincidir, y de hecho nunca sucede así, con las problemáticas objetivadas por los técnicos municipales que, posteriormente, son interpretadas por los políticos locales en su toma de decisiones. En la mayoría de los casos, las fuentes de información generadas por la propia organización son la base en la que los técnicos municipales se apoyan para la toma de decisiones, ignorando cuál es la opinión ciudadana. Existe una tendencia a sobrevalorar, e incluso a otorgarle mayor credibilidad, a la percepción o a la información producida por la propia organización y a dar menor credibilidad a aquella que tiene un origen externo.

Además, a la hora de percibir las necesidades de los ciudadanos, hemos de tener en cuenta, por un lado, el segmento de población al que nos referimos, y por otro, la importancia dada por la entidad pública al problema a evaluar. En cuanto a la identificación de los segmentos, es frecuente que la percepción de un problema no sea la misma para diferentes grupos de la población con intereses diferentes. Esta pluralidad de visiones es importante, pues lleva a la idea de que la segmentación no es el resultado de una decisión del gestor sino que ocurre que, siguiendo la idea de Ginebra y Arana de la Garza²¹⁹, "los mercados no los segmentamos, simplemente se segmentan. Los segmentos no los hacemos, los descubrimos. El mercado no es continuo, sino un agregado de segmentos". En este sentido, se puede decir que la percepción de un problema es claramente subjetivo y de muy difícil objetivación.

²¹⁹ Ginebra, J. y Arana de la Garza, R.: "Dirección por servicio". McGraw-Hill. México, 1990. Pág. 20.

En cuanto a la importancia dada por el ente público al problema a evaluar, va a variar según se diferencie entre aspectos no percibidos por el ente local y aspectos no percibidos por el ciudadano. En este sentido, puede darse que, problemas importantes para la población no lo son tanto para la administración que ha de colaborar en su solución. Un problema sentido por la población, aunque no sea objetivado, como tal, por los técnicos de la corporación, a todos los efectos, para los vecinos, sigue siendo un problema, creándose para la corporación un problema añadido de comunicación. Se evidencia que ésta no sabe pulsar el sentir de los ciudadanos, y surge un problema de credibilidad, los ciudadanos perciben que su ayuntamiento no los entiende.

Muchas veces, puede darse el caso contrario, el que un hecho o una circunstancia no sea percibida como un problema no implica que no exista tal problema. En todos aquellos casos en que las autoridades municipales deseen intervenir sobre los problemas no percibidos hay que comunicar bien estas actuaciones, pues de lo contrario, se puede obtener un efecto no deseado, como es el convertirlo en problema percibido. En muchos casos, la no coincidencia entre problemática percibida y objetivada no tiene su origen en una mala comunicación hacia los afectados, sino en la mala o deficiente información que se maneja a nivel de los gestores de los recursos públicos. La gestión de la calidad está estrechamente unida al tema de la comunicación, tal y como indican Orgogozo y Sérieyx²²⁰, "la administración sin una estrategia de comunicación, es víctima del rumor. En cierta medida, en un ayuntamiento la ausencia de comunicación, no es la incomunicación, sino el rumor".

En cualquier proceso de implantación de un Sistema de Gestión de Calidad local ha de pasarse por dos etapas prioritarias: Percepción de las necesidades y ajuste de los recursos disponibles a las necesidades percibidas.

²²⁰ Orgogozo, I. y Sérieyx, H.: "Cambiar el cambio". Op. cit.. Pág. 98.

A) Percepción de las necesidades.

Es frecuente el conflicto entre la percepción de las necesidades realizada por la corporación local y las necesidades expresadas por los vecinos. Tal y como indican López Camps y Gadea Carrera²²¹, "mientras es difícil que cualquier gestor público reconozca "que no sabe lo que pasa", es más probable que discrepen con los ciudadanos aduciendo que "no saben lo que quieren" o que "no saben lo que les conviene", aunque en más de una ocasión se les escape el "no saben lo que piden". Aunque sea cierto que frecuentemente los ciudadanos no dispongan de toda la información para saber con certeza lo que les conviene, la mayoría de las corporaciones locales deben admitir que tampoco ellas conocen suficientemente los problemas, desde el punto de vista de los ciudadanos, para poder decidir, en su nombre, aquello que mejor les conviene para satisfacer sus necesidades".

En este sentido, son dos las vías que pueden utilizarse para conocer las necesidades de los ciudadanos:

a) Identificación Externa: Se trata de descubrir estas necesidades mediante estudios de mercado científicos adaptados al entorno municipal, encuestas a ciudadanos, estudios sobre cómo se gestiona la calidad en otros municipios, etc. Otros métodos son la creación de espacios participativos desde los cuales se pueden detectar las necesidades de los usuarios de los servicios o recabar opiniones de los ciudadanos. Asimismo, existen diversos recursos para conocer cuál es el grado de satisfacción de los ciudadanos y para averiguar cuáles son sus necesidades no cubiertas o cómo éstas evolucionan a lo largo del tiempo. Los estudios, tanto encuestas como de observación, pueden agruparse en dos tipos:

1. Descriptivos: Se realizan para conocer la magnitud de un fenómeno. Son estudios que simplemente pretenden conocer cuánta gente está satisfecha, cuáles son los principales problemas sentidos en la población, etc., y cómo estas variables se distribuyen en la población.

2. De análisis de relaciones: Consisten en contrastar una hipótesis previa, mediante la realización de una prueba experimental.

²²¹ López Camps, J. y Gadea Carrera, A.: "Servir al ciudadano". Op. cit. Pág. 93.

Además de estas técnicas se pueden realizar otras de carácter cualitativo y de consenso como pueden ser la técnica Delphi, las de grupo nominal, brainstorming, etc²²².

b) Identificación Interna: Las personas prestadoras de los diferentes servicios municipales y el personal de atención directa al público, pueden aportar informaciones útiles, para conocer cuáles son las necesidades o las demandas de los usuarios de los mismos y el grado de satisfacción por los servicios recibidos.

Dada la importancia que tienen todos los aspectos anteriormente mencionados, es fundamental que los ayuntamientos pulsen periódicamente la opinión ciudadana para conocer sus demandas y el grado de satisfacción que la ciudadanía tiene de la gestión municipal. No se trata tanto de confiar en las encuestas con intención de voto, sino más bien, de conocer regularmente la evolución de las necesidades ciudadanas y su satisfacción por parte de la oferta de servicios municipales. Si no se dispone de una información sistemática y fidedigna sobre la percepción ciudadana de los problemas, no es posible definir y priorizar las necesidades de la Administración

²²² A este respecto puede consultarse:

- Delbecq, A.L.; Van de Ven, A.H. y Geftafson, P.H.: "Group Technique for Program Planning. A guide to Nominal Groupe and Delphi Process". Scott, Foresman & Company. Glenview. Illinois, 1975.
- Nutt, P.C.: "Planing Methods: For Healt and Related Organizations". John Wiley & Sons. Toronto, 1984.
- Siegel, L.M.: "Need Identification and Program Planning in the Community Context". Incluido en Attkinsson, C.C.: "Evaluation of Human Service Programs". Acad. Press. New York, 1978.
- Neuber, K.A.: "Needs Assessment: A model for Community Planning". Sage. Pbl.Beverly Hills, 1983.

Local con un mínimo de garantías de aceptabilidad o de menor conflicto. Igualmente, si no se dispone de información sobre las necesidades percibidas por la población, será muy difícil argumentar los juicios y las opiniones de la administración y, con ellos, intentar convencer a los ciudadanos de la bondad de los diagnósticos.

Según Chías²²³, "un aspecto crucial en el éxito de la gestión de la corporación local está en su capacidad de imaginar y anticipar el futuro. Señalar hacia dónde se quiere ir, indicar qué futuro se desea y cuáles son los caminos que conducen a él, son decisiones que únicamente competen a la función política del ayuntamiento". En este sentido, únicamente una parte de las necesidades sentidas se expresan de forma activa y originan demanda. Muy probablemente éstas no son siempre las más importantes ni las más básicas, pero sí las que el ciudadano cree que la administración municipal tiene la obligación de cubrir. **Hay que distinguir entre la demanda dirigida a la Administración Local y la demanda expresada a la Administración Local.** Los ayuntamientos configuran el nivel de administración más próximo al ciudadano y es lógico que cualquier problema, que cualquier demanda, se exprese en este nivel ya que es la primera línea de las administraciones públicas. En lo que se refiere a la demanda dirigida a la Administración Local, los ciudadanos esperan que la corporación local asuma su demanda y la transmita a niveles superiores con competencias; en el caso de la demanda expresada se recoge aquéllo que los ciudadanos consideran que debe hacer la administración y no hace. La actuación de las entidades locales con respecto a la detección y cobertura de necesidades tiene un gran impacto electoral:

Acción Municipal	Problema Percibido y demandado	Problema Percibido pero no demandado	Problema no Percibido
Satisfactoria	Poca incidencia	Incidencia positiva	Incidencia positiva
Indiferencia	Incidencia negativa	Indiferencia	Indiferencia
No satisfactoria	Incidencia negativa	Incidencia negativa	Incidencia negativa

Cuadro nº 11: Actuación municipal con respecto a la detección y cobertura de necesidades.

Fuente: Elaboración Propia.

A continuación, presentamos un ejemplo sobre el modo de abordar la función de contenerización de un municipio, relacionada con el servicio de Recogida de Residuos Domiciliarios, una vez llevado a cabo, por parte de los gestores municipales, el estudio de las

²²³ Chías, J.: "Marketing y comunicación en la administración pública local". Incluido en "Nueva Gestión Local. Modernización municipal en Alcobendas". Ed. Popular. Madrid, 1993. Pág. 49.

necesidades a cubrir en dicho municipio.

Ejemplo: La distribución de la generación de los residuos sólidos urbanos, así como su composición puede considerarse que está en función de los siguientes parámetros:

- Situación geográfica.
- Hábitat de la población.
- Estación del año.
- Nivel de vida de la zona.
- Día de la semana.
- Hábitos de consumo.
- Estructura económica del entorno.

Para un término municipal determinado, pueden tomarse como puntos de partida los últimos datos disponibles de población por distritos. En base a esos datos de población y considerando una producción media por habitante y día de 1 kg. en zonas residenciales y de 1,4 kg. de residuos sólidos urbanos en zonas comerciales, se estimarán los kgs. producidos por día en cada distrito. Además, se tendrá en cuenta el caso especial de los lunes, en donde se considera un incremento del 60% respecto al dato apuntado como media, debido a que los domingos no hay recogida de residuos.

Se considera que las zonas comerciales, por funcionar como focos de concentración de población, son mayores generadoras de residuos al tener tres vías de producción; por un lado, la de la propia población que habita en dichas zonas, por otro, los residuos que produce la población que se desplaza a estos puntos y, por último, los residuos generados en las propias actividades comerciales. A estos efectos, después de realizar el estudio de las distintas zonas de la ciudad, se considera como zona comercial de importancia las calles del Distrito 2 Sección 1, Distrito 2 Sección 3, Distrito 2 Sección 4 y Distrito 3

Sección 1, para las que se estima una producción media de 1,4 kg. por habitante y día, tal y como ya se ha indicado anteriormente.

Se han realizado una serie de ensayos para determinar la densidad de los residuos, tomando muestras de residuos depositados en diferentes lugares de la ciudad. El resultado de dicho análisis ha sido de:

- Densidad de Residuos Generados:

$$D= 160 \text{ kg/m}^3.$$

Del estudio realizado se ha obtenido que la composición de los residuos sólidos urbanos es la siguiente:

Papel y Cartón	23,5%
Plásticos	8,5%
Maderas.....	0,7%
Textiles.....	3,5%
Vidrios.....	6,5%
Metales	3%
Diversos	4,3%
Materia Orgánica.....	50%

La densidad de los residuos sólidos urbanos es muy variable en función de multitud de factores como, carácter comercial o rural, zonas comercial o de viviendas, etc. En general y dependiendo fundamentalmente de la proporción de embalajes (fundamentalmente cartón) y residuos orgánicos la densidad de residuos oscila entre: 80 kg/m^3 y 200 kg/m^3 . En el municipio estudiado se estiman producciones próximas a los 120 a 150 kg/m^3 .

Para llevar a cabo el estudio de contenerización en el municipio, debe recabarse información sobre la situación actual del sistema de contenerización, población por distritos y sectores, ubicación de los contenedores, residuos producidos por habitante y año, rutas de recogida, estimación de pesos, etc., para así analizar el sistema implantado y aportar, si fuera necesario, soluciones a las "deficiencias" puntuales observadas, además de servir para un mejor conocimiento del medio y una óptima definición del servicio a realizar.

A partir de los datos de población proporcionados, de la producción de residuos generados por habitante y día y de la densidad aparente de los residuos en contenedor (tomando como base los contenedores de 800 y 240 l. que son los más comunes), se ha calculado el volumen en litros necesario para la ciudad, teniendo en cuenta el día de máximo acopio de basura, los lunes y un coeficiente de seguridad de un 10% para cubrir las necesidades ante posibles puntas de producción.

En base a todo lo expuesto anteriormente se ha analizado la situación actual de la siguiente forma:

- Cálculo del volumen necesario:

$P =$ Producción media de residuos sólidos urbanos = $1 \text{ kg.} \times n^\circ$ de habitantes.

$P^* =$ Producción media de residuos sólidos urbanos (zona comercial) = $1,4 \text{ kg.} \times n^\circ$ de habitantes.

$Pl =$ Producción media en lunes = $P \times (1+60\%)$

$V =$ Volumen (l) = $Pl/\text{densidad}$.

Volumen necesario (l) = $V \times (1 + 10\%)$.

El volumen así calculado se ha comparado con el instalado para comprobar, como anteriormente se mencionaba, el grado de necesidades cubiertas con la contenerización y proponer una solución a través de la ampliación de contenedores, sección por sección.

En cuanto a la recogida selectiva de residuos:

Se ha realizado un estudio sobre la contenerización de vidrio, papel y cartón en el término municipal. En la actualidad existen 31 contenedores de papel en la vía pública y 14 en colegios e institutos y 19 para vidrio lo que supone un ratio de 1 contenedor para papel y cartón por cada 600 habitantes y de 1 contenedor para vidrio por cada 1.400 habitantes, siendo éstos aceptables. Lo normal es establecer el mismo del orden de 1 contenedor por cada 1.000 habitantes, por lo que estimamos suficiente el número de contenedores de papel y algo escasos los de vidrio. Se propone añadir algunos contenedores de vidrio, de tal forma que se mejore el ratio antes mencionado, ya que con las correspondientes campañas de concienciación ciudadana, es de preveer una mayor participación de los usuarios.

Estudio de contenerización del término municipal. N° total de contenedores. Situación actual.				
Distrito	Sección	N°Cont.(uds.) (240 l.)	N°Cont.(uds.) (800 l.)	Volumen Instalado (l.)
Distrito 1	1	10	6	7.200
	2	6	19	16.640
	3	4	14	12.160
	4	33	21	24.720
	Total distrito 1		53	60	60.720
Distrito 2	1	4	8	7.360
	2	4	2	2.560
	3	23	23	18.400
	4	7	11	10.480
	Total distrito 2		38	44	38.800
Distrito 3	1	3	14	11.920
	2	17	30	28.080
	3	8	19	17.120
	4	50	22	29.600
	5	8	11	10.720
	Total distrito 3		86	96	97.440

Distrito 4	1	14	1	4.160
Total distrito 4		14	1	4.160
Total distritos		191	201	201.120

Estudio de producción de residuos y contenerización									
Distrito	Población (Hab.)	Produc.(kg/día)		Volumen (l.)		Volumen Instalado	Volumen necesario	% Necesidades Cubiertas	Diferencia Volumen
		Lunes	resto semana	lunes	resto semana				
Distrito 1									
Sección 1	1.184	1.894	1.184	13.889	8.682	7.200	13.889	51,8%	- 6.689
Sección 2	1.408	2.253	1.408	16.522	10.325	16.640	16.522	100,7%	118
Sección 3	2.214	3.542	2.214	25.974	16.236	12.160	25.974	46,8%	- 13.814
Sección 4	1.696	2.714	1.696	19.902	12.437	24.720	19.902	124%	4.818
Total distrito 1	6.502	10.403	6.502	76.287	47.680	60.720	76.287	79,5%	- 15.567
Distrito 2									
Sección 1	735	1.646	1.029	12.074	7.546	7.360	12.074	61%	- 4.714
Sección 2	641	1.026	641	7.524	4.700	2.560	7.524	34%	- 4.964
Sección 3	1.973	4.420	2.762	32.413	20.254	18.400	32.413	56,7%	- 14.013
Sección 4	1.172	2.625	1.641	19.250	12.034	10.480	19.250	54,4%	- 8.770
Total distrito 2	4.521	9.717	6.073	71.261	44.534	38.800	71.261	51,52%	- 32.461
Distrito 3									
Sección 1	1.805	4.043	2.527	29.650	18.531	11.920	29.650	40,2%	- 17.730
Sección 2	2.440	3.904	2.440	28.629	17.893	28.080	28.629	98%	- 549
Sección 3	1.888	3.021	1.888	22.154	13.845	17.120	22.154	77,2%	- 5.034
Sección 4	1.750	2.800	1.750	20.533	12.833	29.600	20.533	144%	9.067
Sección 5	936	1.498	936	10.985	6.864	10.720	10.985	97,5%	- 265
Total distrito 3	8.819	15.266	9.541	111.951	69.966	97.440	111.951	87%	- 14.511
Distrito 4									
Sección 1	1.335	2.136	1.335	15.664	9.790	4.160	15.664	26,5%	- 11.504
Total distrito 4	1.335	2.136	1.335	15.664	9.790	4.160	15.664	26,5%	- 11.504
Total distritos	21.177	37.522	23.451	275.163	171.970	201.120	275.163	61%	- 74.043

Siendo:

P= Producción Media de Residuos por Habitante = 1 kg./Hab. y día.

Pm= Producción Media de Residuos por Habitante Zona Comercial = 1,4 kg./Hab. y día.

I= Incremento de Producción (Lunes) = 60%

D= Densidad de Residuos Generados = 0,15 kgs./l.

C= Coeficiente de seguridad = 10 %

Volumen Necesario= $P/D \times (1+c)$. Tomando como P la máxima producción posible, es decir, recogida en lunes.

De la observación de los cuadros comparativos, por Distritos y Secciones, de necesidades cubiertas, se comprueba que el volumen instalado es insuficiente para recoger la producción de residuos generada.

En este sentido, puede decirse que el municipio está infracontenerizado, ya que el volumen instalado es menor que el volumen necesario. Por tanto, habrá que proponer la ampliación de contenedores necesaria en los distintos puntos del municipio, obteniendo un equilibrio razonable entre el volumen necesario y el volumen instalado con el incremento propuesto.

Fuente: ONYX, S.L. Ayuntamiento de Albacete.

B) Actuaciones de la entidad local para ajustar la demanda de los ciudadanos a los recursos disponibles.

Una vez llevada a cabo la percepción de las necesidades de los individuos, no siempre es posible o conveniente atender la demanda de servicios debido a la limitación de recursos, con la consiguiente priorización de las actuaciones municipales. En algunas ocasiones las demandas de los ciudadanos no podrán ser cubiertas porque resultan inconsistentes con el programa de gobierno municipal, esto provocará insatisfacción en aquellas demandas no atendidas, bien por falta de recursos o bien porque su extraordinaria complejidad sobrepasa las posibilidades de la gestión municipal.

Llegados a este punto, gracias a una buena comunicación, el directivo público puede llegar a modificar el sentido de la demanda inicial de los ciudadanos, de tal manera que aquello que en un principio era vivido como una necesidad, y que de no ser atendida podía ser fuente de insatisfacción, no sea así después de un buen proceso comunicador. En este sentido, puede ser coherente actuar sobre la demanda cuando existan factores que impidan satisfacerla correctamente. En estos casos, la comunicación del ayuntamiento con los ciudadanos debe perseguir modificar el alcance de sus demandas o, como mínimo, resituirlas.

Entre los motivos que pueden considerarse razonables, para no atender todas las

demandas, pueden ser, en apariencia, muy variados, aunque todos ellos pueden tener puntos en común con los siguientes elementos²²⁴:

Recursos insuficientes: En muchas ocasiones los recursos para atender satisfactoriamente todas las demandas son escasos, y ello obliga a priorizar la actuación municipal atendiendo algunas demandas y desatendiendo otras.

Ineficiencia de la actuación demandada: Puede suceder que, a pesar de que inicialmente pueda atenderse la demanda, el coste previsible que ello comporta sea elevado en relación a los resultados obtenidos.

Incompatibilidad de intereses: Se da cuando aparecen simultáneamente varias demandas y resulta que no pueden atenderse todas a la vez porque existe conflicto de intereses entre grupos.

Inadecuación de la demanda de actuación al problema origen: En algunas ocasiones sucede que, por conocimiento parcial o información deficiente, las demandas de los ciudadanos no se ajustan a los problemas que ellos tienen.

Imposibilidad técnica de satisfacer la demanda: Se origina cuando los ciudadanos no disponen de todos los elementos que configuran el problema y las posibles alternativas de solución, de tal manera que plantean demandas imposibles de satisfacer.

Impacto de la actuación pedida sobre otros factores: Muchas de las peticiones de actuación que reciben las corporaciones locales proceden de sectores de la población con una visión fragmentada de la realidad. En estos casos, aunque la demanda está justificada, se desconocen los efectos e incidencias que, en el caso de que fuera atendida, tendrían sobre otros sectores de la misma población. De tal manera que la satisfacción de algunas de estas demandas podría tener consecuencias no deseadas.

En cualquier caso, las situaciones anteriores ponen de manifiesto que en la mayor

²²⁴ López Camps, J. y Gadea Carrera, A.: "Servir al ciudadano". Op. cit. Págs. 102-103.

parte de las demandas que no pueden ser atendidas por la administración hay un problema de información. En primer lugar, por el desconocimiento de los ciudadanos sobre los recursos municipales disponibles y, en segundo lugar, por las soluciones posibles y los impactos indirectos probables. En estos casos la actuación sobre la demanda, debe basarse fundamentalmente en la aportación de información suficiente sobre estos aspectos para que los ciudadanos tengan nuevos elementos de juicio. En este sentido, pensamos que es muy importante la existencia de un sistema de comunicación eficaz en la prestación de los servicios.

Para garantizar el éxito de una buena comunicación en el seno de cualquier organización pública, los autores Young y Post²²⁵ indican que deben darse los siguientes factores: liderar desde la alcaldía, actuar coherentemente, comunicación bidireccional y personalizada en la medida de lo posible, compartir la responsabilidad, adaptarse a los diferentes públicos y crear una estrategia de comunicación interna.

La comunicación hacia el ciudadano como cliente de la Administración Local debe organizarse en forma de un Plan Integral de Comunicación de la Calidad. En opinión de Chías²²⁶, dicho Plan debe constar de las siguientes fases secuenciales:

- Fase 1: Determinación del público objetivo.
- Fase 2: Definición del mensaje, tanto en lo referente a los argumentos a transmitir, a su estructura y formato.
- Fase 3: Selección de los canales y medios de comunicación. Los canales de comunicación dependen de los estilos de vida de los receptores de los mensajes, y el cómo comunicarse con ellos está en función de los medios a través de los cuáles pueden recibir la información. Sea cual sea la estrategia comunicacional adoptada por la Administración Local, ésta ha de procurar que se den las condiciones de claridad, realismo, adaptabilidad, coherencia y aceptabilidad.

²²⁵ Young, M.B.y Post, J.E.: "Los ocho principios de la comunicación eficaz". Harvard Deusto Business Review, nº 58, 1993. Págs. 94-103.

²²⁶ Chías, J.: "El mercado son personas. El marketing en las empresas de servicios". McGraw Hill. Madrid, 1990. Pág. 69.

- Fase 4: Proceso de información. La organización municipal debe procurar transmitir correcta y justamente cuáles son sus objetivos de calidad, sus prioridades de actuación y cómo piensa realizarlas. Si se incumplen promesas o se cometen errores de planificación, los ciudadanos perciben estos desajustes como falta de calidad en la gestión municipal²²⁷.

4.2. VALORACIÓN DE LA CALIDAD DE LOS SERVICIOS PÚBLICOS LOCALES.

²²⁷ Horowitz, J.: "La calidad del servicio". Op. cit. Págs. 38 y 39.

Cualquier proceso de mejora de la calidad de los servicios municipales, deberá procurar aproximar la calidad diseñada y realizada por la corporación local con la calidad esperada por los ciudadanos²²⁸. En todo proceso de construcción de la calidad de un servicio se dan tres niveles diferenciados, que pueden considerarse como los vectores de la calidad:

- a) El primer vector lo forma la calidad percibida por la organización interpretando cómo es deseada por el ciudadano; es la *calidad diseñada o programada*. Por sus características depende de factores objetivos y subjetivos de la organización. Generalmente se encuentra especificada en normas, manuales o instrucciones sobre cómo prestar los servicios. Requiere la formación del personal.
- b) A partir del vector anterior la organización municipal debe construir y gestionar la calidad. Es el segundo vector: *la calidad ofertada*. Se trata de la calidad percibida por el ciudadano en su relación con los servicios del ayuntamiento.
- c) Finalmente, cuando se presta el servicio y el ciudadano juzga la calidad del mismo a partir de su expectativa surge el tercer vector: *la calidad esperada por el cliente*. Se trata de la calidad que el ciudadano piensa que recibirá en la

²²⁸ Como programas existentes para medir la calidad diseñada u objetiva y la calidad subjetiva o percibida, pueden mencionarse los modelos SERVQUAL y SERVPERF, en dónde a partir de la identificación de un total de diez áreas o dimensiones que componen la calidad del servicio, y estructuradas en un centenar de items o elementos de evaluación, se efectúan encuestas a los ciudadanos que deben dar su opinión en una escala entre 1 y 7. El modelo SERVPERF es más preciso que el SERVQUAL y se basa fundamentalmente en la realización del desempeño del servicio. En nuestro país, y dependiente del Ministerio para las Administraciones Públicas, contamos con un Observatorio de Calidad de los servicios públicos cuyo objetivo es posibilitar el conocimiento y valoración del estado de funcionamiento de los servicios medido de forma objetiva y cuantificable bajo la óptica interna, a través de indicadores funcionales de los procesos de gestión que tienen mayor incidencia en los usuarios.

prestación de los servicios municipales.

La calidad percibida por el ciudadano en la prestación de un servicio municipal viene influida por un lado, por su expectativa comparando el servicio recibido con lo que esperaba o había prefigurado que recibiría, y por otro, por la experiencia que tiene el ciudadano cuando recibe el servicio, es decir, a partir de la manera o modo como ha sido prestado el servicio. Así pues, si una organización municipal quiere prestar servicios de calidad debe conocer, cuáles son las expectativas de los ciudadanos y después diseñar correctamente la prestación del servicio, para que éste se preste de acuerdo a lo esperado por los mismos²²⁹.

Una vez que el servicio ha sido prestado, el ciudadano valora tanto la calidad interna del servicio, cómo la forma en que ha sido prestado o calidad externa. En este sentido, la calidad en la prestación de un servicio es un proceso dinámico que abarca desde el diseño de la producción del servicio hasta el momento mismo de su prestación. La tabla que figura a continuación, recoge los principales elementos asociados a la calidad percibida por los ciudadanos durante la prestación de los servicios:

Concepto	Elementos asociados a la Calidad Percibida por el ciudadano durante la prestación del servicio
Calidad Interactiva	El ciudadano percibe la calidad a través de las relaciones que establece con el personal en contacto. Por la importancia estratégica de la labor desarrollada por estas personas, las corporaciones locales deberían dedicar un cuidado especial a la selección y formación de este personal y procurar que dispongan de los medios adecuados para desempeñar óptimamente la labor de relacionarse con los ciudadanos.
Calidad Física del servicio	Comprende tanto el estado de las dependencias municipales y de sus instalaciones, el material empleado y los instrumentos utilizados por los usuarios, como el conjunto de elementos que acompañan a la prestación del servicio y aportan un grado de tangibilidad al mismo. Todos los elementos que intervienen en la prestación del servicio comunican su calidad. El conjunto de estos elementos es lo que se

²²⁹ AECA: "Indicadores de gestión en las Entidades Públicas". Op. cit. Págs. 28-29.

	conoce como entorno físico del servicio.
Calidad Corporativa	Se percibe a través de la imagen global que el ayuntamiento transmite como institución a la ciudadanía. Los mensajes comunicacionales son vehículos importantes de transmisión de la calidad.
Calidad Incorporada en el diseño del servicio	Comprende la propia definición de éste: identificar quiénes son los clientes de los servicios y qué segmentos entre éstos pueden establecerse, conocer cuáles son las necesidades de los ciudadanos, saber cómo quieren recibir estos servicios, transformar esta información en especificaciones del mismo y, comunicarlas a todas las personas que los prestarán.
Calidad Latente²³⁰	Se utiliza cuando "se da al cliente algo que no esperaba". Es generadora neta de satisfacción, tiene sus mejores oportunidades en los servicios asociados y en los servicios excepcionales. Se entiende por servicio asociado el conjunto de actividades o aspectos que acompañan la prestación del servicio básico. Los servicios excepcionales incluyen los problemas, emergencias o situaciones poco usuales e impredecibles.
Otros aspectos	Aquí se pueden incluir aspectos como: <ul style="list-style-type: none"> - Transparencia en el proceso. - Participación del usuario. - Rapidez de respuesta. - Opinión de los ciudadanos.

Tabla nº 6: Elementos asociados a la Calidad percibida por el ciudadano durante la prestación del servicio. Fuente: Cottle, D. Op.cit.

²³⁰ Galgano, A.: "Calidad Total. Clave estratégica para la competitividad de la empresa". La Gaceta de los Negocios. Serie Calidad e Innovación, nº 1. Madrid, 1993. Pág. 39.

La valoración de la calidad de un servicio municipal realizada por los ciudadanos va unida, en gran medida, al momento de la prestación del servicio y son éstos quienes fijan los estándares de calidad del mismo. Cottle²³¹ indica que, "los clientes evalúan la calidad en relación con dos tipos de categorías de servicios: Servicios regulares, que se caracterizan por ser rutinarios, repetitivos y predecibles y servicios excepcionales. En este sentido, el empleado público debe estar perfectamente capacitado para atender las diferentes problemáticas que puedan presentarse, que en el caso de servicios regulares, al ser predecibles, también lo serán las formas de llevarlos a cabo. Mientras, en el caso de los servicios excepcionales es dónde la capacitación de los empleados municipales será crucial para poder resolver satisfactoriamente las demandas de los ciudadanos". La dificultad principal está en pretender determinar estos estándares, pues la calidad de un servicio, dada la intangibilidad del mismo, es una cuestión bastante imprecisa de determinar y muy variable. El primer paso a dar está en encontrar los atributos de calidad que el ciudadano utilizará para enjuiciar, durante el momento de la prestación, la calidad de los servicios ofertados por un ayuntamiento. Una vez que los profesionales y los técnicos de la corporación posean la información sobre los atributos de la calidad, se procede a la organización de la producción del servicio (servucción) a fin de poder gestionar estos atributos.

Para diseñar correctamente la producción de los servicios se deberá partir de aquellas características, elementos o factores que los usuarios piensen que son necesarios y suficientes para considerar que un servicio tiene calidad. Estos atributos de calidad quedan recogidos en la tabla que figura a continuación, siguiendo como referencia la clasificación establecida por Zeithaml, Parasuraman y Berry²³²:

Fiabilidad	Habilidad para realizar el servicio prometido de forma confiada y cuidadosa.
Competencia	Posesión de las destrezas requeridas y conocimiento de la ejecución del servicio.

²³¹ Cottle, D.: "El servicio centrado en el cliente". Op. cit. Págs. 33 y 34.

²³² Zeithaml, V.A.; Parasuraman, A. y Berry, L.L.: "Calidad Total en la gestión de servicios-". Díaz de Santos. Madrid, 1993.

Capacidad de Respuesta	Disposición de ayudar a los clientes y proveerlos de un servicio rápido.
Accesibilidad	El servicio es accesible y fácil de contactar.
Empatía y cortesía	Atención, consideración, respeto y amabilidad del personal de atención al ciudadano.
Comunicación	Mantener a los clientes informados utilizando un lenguaje que puedan entender, así como escucharles.
Credibilidad	Veracidad, creencia, honestidad en el servicio que se provee.
Seguridad	Inexistencia de peligros, riesgos o dudas.
Comprensión del ciudadano	Hacer el esfuerzo de conocer a los ciudadanos y sus necesidades.
Evidencia física del servicio	Apariencia de las instalaciones físicas, equipos, personal y materiales de comunicación.

Tabla nº 7: Atributos necesarios para calificar el servicio local de calidad.

Fuente: Zeithaml, Parasuraman y Berri. Op. cit.

4.3. FALLOS E IRREGULARIDADES QUE PUEDEN PRESENTARSE EN UN PROCESO DE GESTIÓN DE LA CALIDAD EN LA ADMINISTRACIÓN LOCAL.

Según Aranda²³³ una importante dificultad para diseñar la calidad de los servicios públicos locales es la poca experiencia acumulada en este campo. Si trasladamos el modelo creado para la gestión de la calidad en empresas de servicios por los autores Zeithaml, Parasuraman y Berry²³⁴, a la administración pública en general y a la local en particular, se pueden encontrar

²³³ Aranda, S.: "El compromiso de la dirección". Ponencia presentada en el Congreso de Empresas de Qualitat. Lérida, 1992.

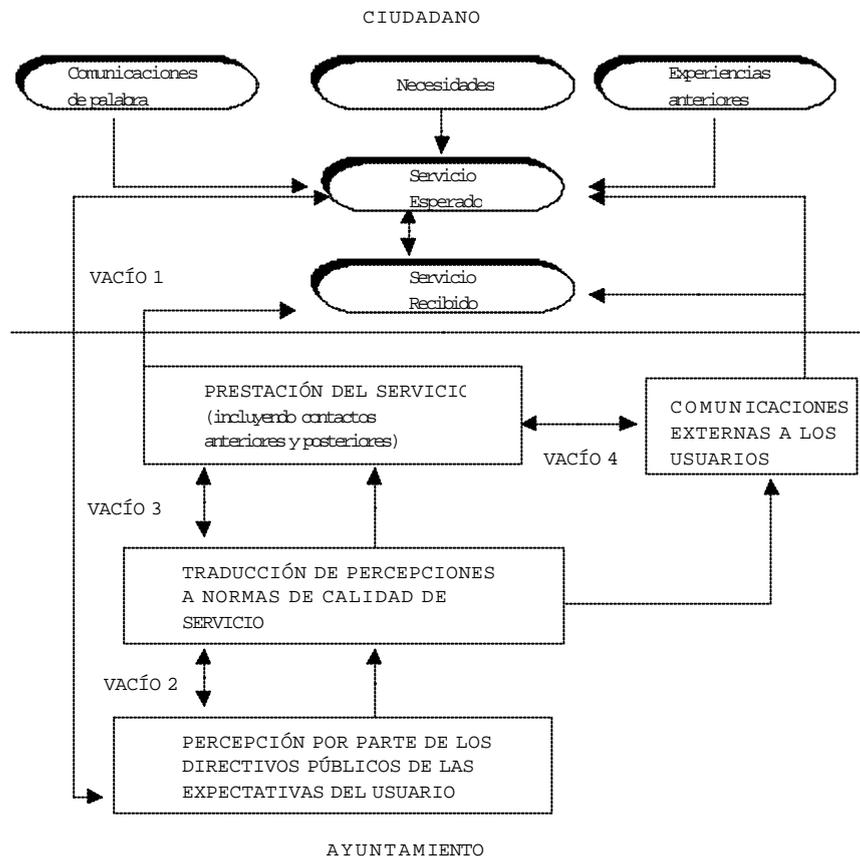
²³⁴ Zeithaml, V.A., Parasuraman, A. y Berry, L.L.: "La calidad total en la gestión de los servicios". Op. cit. Pág. 39.

importantes fallos o deficiencias que contribuyen a que sus clientes tengan una percepción de baja calidad de los servicios recibidos. Según este modelo, se producen una serie de deficiencias o vacíos a lo largo del proceso de diseño y prestación de un servicio, lo cual motiva la pérdida de calidad del mismo. A partir de cada deficiencia o vacío se pueden proponer alternativas para mejorar el diseño de la calidad. El gráfico que figura a continuación, representa el modelo conceptual de la calidad de servicio y las principales deficiencias que pueden darse. Las cuatro primeras están originadas por personas relacionadas con la corporación local (políticos, directivos públicos, técnicos o empleados públicos locales), y son consideradas deficiencias internas a la organización, la quinta afecta a los ciudadanos, en su calidad de usuarios de los servicios públicos locales, y sirve para definir la calidad del servicio percibida por el cliente, es una deficiencia externa al ente local.

La primera deficiencia surge por no tener conciencia de lo que se espera. Aparece entre las expectativas del ciudadano y la percepción que de éstas tienen los directivos públicos locales. Entre los factores que contribuyen a la aparición de la deficiencia 1 destacamos como los más importantes:

- a) Ausencia de una práctica municipal orientada a la investigación del mercado para conocer periódicamente las necesidades y expectativas de los ciudadanos y el grado de satisfacción respecto a los servicios públicos locales.
- b) Falta de una transmisión fluida de información entre el personal en contacto con el público y los niveles jerárquicos superiores, especialmente aquéllos que tienen competencias en el diseño de los servicios públicos locales.
- c) Excesivos niveles directivos intermedios que filtran y bloquean el flujo de información entre el personal en contacto y la dirección o entre el propio ciudadano y los niveles directivos.

Este vacío existente entre las expectativas del ciudadano y las percepciones de los políticos y directivos públicos influye en la evaluación que hace el ciudadano de la calidad de los servicios del ayuntamiento.



La *segunda deficiencia* surge como consecuencia de no poner los medios adecuados. Esta deficiencia aparece entre la percepción de las expectativas que tienen los directivos locales y las especificaciones o normas que regulan la gestión de la calidad en los servicios. Su aparición evidencia la ausencia de un compromiso real del ayuntamiento hacia la calidad de los servicios, pues sin órdenes claras o recursos adecuados es difícil realizar ningún avance en el campo de la calidad. Los motivos a los que puede deberse esta deficiencia se encuentra en:

- a) La alta dirección del ayuntamiento o los niveles intermedios no tienen asumido realmente el compromiso por la calidad. En este caso, los presupuestos se construyen al margen de las exigencias asociadas al desarrollo de una verdadera gestión de la calidad.
- b) Algunos responsables locales piensan que la calidad puede obtenerse sin preocuparse de

sus metodologías, de las técnicas y las formalizaciones asociadas a cualquier programa de gestión de la calidad. El diseño de los servicios que prestan los ayuntamientos debe permitir, por un lado, organizar la correspondiente servucción a fin de poder gestionar correctamente aquellos atributos de calidad que provocarán la satisfacción de los ciudadanos y, además, comprometer y modificar el funcionamiento y los comportamientos de la organización municipal.

- c) Fijar los objetivos de calidad sin contrastarlos con las expectativas de calidad de los ciudadanos. Se trata de una visión interiorizada de la calidad por parte de los empleados públicos locales.

Cuando existe un vacío entre la percepción de la dirección del ayuntamiento y las normas de calidad del servicio, los usuarios de estos servicios lo percibirán como un problema de calidad.

La *tercera deficiencia* se refiere a las disfunciones que aparecen en la prestación del servicio. Esta deficiencia aparece entre las normas y procedimientos que regulan la prestación de un servicio y la propia prestación del mismo. Los orígenes de esta deficiencia deben buscarse en los siguientes hechos:

- a) Indefinición de las responsabilidades funcionales en la gestión de la calidad.
- b) Ineficiente coordinación entre unidades funcionales del ayuntamiento.

- c) Inadecuada capacitación de los empleados públicos locales. La mayoría de perfiles profesionales de los diferentes puestos de trabajo de la administración local no han sido diseñados desde la perspectiva de la gestión de la calidad, con lo cual es habitual encontrar importantes inconsistencias entre los conocimientos y habilidades requeridos para prestar servicios de calidad y, los realmente pedidos a los empleados públicos en su momento de entrada o de promoción al puesto de trabajo.
- d) Falta de experiencia en el trabajo en equipo, en el desarrollo de nuevas formas de liderazgo y de autocontrol del propio trabajo.

El vacío existente entre las normas y la prestación del servicio siempre afecta a la calidad del mismo desde el punto de vista del usuario.

La *cuarta deficiencia* se da cuando existe una inadecuación de la comunicación. Esta deficiencia se debe a la existencia de una discrepancia entre la prestación del servicio y la comunicación externa del mismo. Las causas fundamentales de esta deficiencia pueden atribuirse a:

a:

- a) Errores en la transmisión de información entre las diferentes unidades funcionales del ayuntamiento.
- b) Tendencia a prometer más de lo que se puede realizar.
- c) Comunicación deficiente del trabajo realizado.

Cualquier discordancia entre la comunicación del servicio y su prestación afectará a su calidad desde el punto de vista del ciudadano.

Las deficiencias hasta ahora analizadas se producen en el interior de la organización, pero tienen como resultado final un grave impacto sobre la percepción de la calidad que tienen los usuarios de los servicios, pues son éstos quienes perciben la última y la decisiva deficiencia.

La *quinta deficiencia* surge por la frustración de las expectativas de los usuarios, ya que aparecen diferencias entre las expectativas que tiene el ciudadano, como usuario del servicio, y el servicio recibido. La calidad percibida por cualquier usuario de los servicios municipales está en función de la diferencia entre el servicio esperado y el recibido.

Como conclusión, y **para comprender este modelo integrador de la calidad de los**

servicios prestados por las corporaciones locales, hay que decir que la calidad de los servicios municipales percibida por los ciudadanos depende de la magnitud de la diferencia entre el servicio esperado y el recibido²³⁵, y esto a su vez depende de los vacíos asociados en los niveles de conceptualización, diseño, prestación y comunicación del servicio. El riesgo de insatisfacción en la gestión de un servicio público local aumenta proporcionalmente al número de factores que, a causa del diseño del servicio, intervienen para conformar la calidad del mismo. En general, la simplificación de los servicios públicos, además de mejorar su prestación, reduce el margen de puntos dónde pueden darse o acumularse errores de gestión que se proyectan negativamente sobre la calidad de los mismos. En definitiva, para la consecución de unidades públicas municipales orientadas hacia la Mejora Continua, que tengan como objetivo la consecución de Calidad Total, **es necesario formalizar un Sistema de Gestión en el que cada uno de sus elementos se encuentren integrados, formando parte importante de dicha entidad local. Entre estos elementos conceptuales²³⁶ destacan los de carácter técnico y humano, de carácter organizacional y cultural, un plan estratégico común y un conjunto de estados o situaciones resultantes de la relación de la entidad local con el entorno socio-económico.** En el capítulo siguiente, abordamos el análisis del Sistema de Gestión de las entidades municipales, así como de sus elementos componentes.

²³⁵ Castelló Taliani, E. y Lizcano Álvarez, J.: "Medición de la calidad y gestión de las actividades en las entidades del sector público". Op. cit. Págs. 226-229.

²³⁶ Bueno Campos, E. y Cañibano Calvo, L.: "La empresa en la sociedad actual". Ed. A.P.D. Madrid, 1976. Pág. 35.

SEGUNDA PARTE :

**EL SISTEMA DE GESTIÓN MUNICIPAL EN LOS
SERVICIOS PÚBLICOS ADAPTADO A LA FORMA
DE PRESTACIÓN Y A LA GENERACIÓN DE
INGRESOS LOCALES**

CAPÍTULO III
EL SISTEMA DE GESTIÓN
EN LAS ADMINISTRACIONES MUNICIPALES

Introducción

En este capítulo abordaremos el estudio de los elementos integrantes del Sistema de Gestión Municipal, analizando la influencia que cada uno de ellos, de forma individual, ejerce sobre la estructura global de la entidad local. La integración y el funcionamiento de todos y cada uno de dichos elementos, buscará un fin común; fin definido en el capítulo anterior como consecución de la Calidad Total en aras a la satisfacción del cliente-ciudadano.

En este sentido, los elementos componentes del Sistema de Gestión Municipal han sido clasificados, dependiendo del grado de control a ejercer sobre los mismos, como elementos de carácter no formal y elementos de carácter formal. Con respecto a los primeros, se analizará la influencia del entorno socio-económico, de la cultura organizativa y del comportamiento del factor humano en la entidad local. Estos elementos han sido calificados como elementos no formales por ser más difícilmente controlables por parte de los responsables públicos, pero no por ello menos importantes en la determinación de la función local.

Como elementos formales han sido delimitados la estructura organizativa de la entidad local y el Plan Estratégico Municipal. Con respecto a la estructura organizativa, creemos que es necesario definir con claridad los diferentes niveles de responsabilidad y precisar el contenido de dichas responsabilidades implantando, para ello, los medios que permitan evaluarlas.

Con respecto a la elaboración del Plan Estratégico Municipal, supone la determinación de los objetivos generales de la organización y de las vías adecuadas para alcanzarlos. La elaboración de dicho Plan comprende la secuencia de tres etapas: Planificación de la estrategia, Gestión y Control. Con la primera de ellas, elaboración de planes estratégicos locales, se busca definir el modelo de ciudad que se pretende, estableciendo las grandes líneas estratégicas que orienten, a tal fin, la acción pública a medio y largo plazo. Esta etapa, plasma las decisiones políticas en planes de actuación que satisfagan las necesidades de los ciudadanos. Dado su carácter político, esta fase no será objeto de estudio, de una forma detallada, en nuestro trabajo, sino que haremos referencia a la misma de forma indirecta, como consecuencia de la influencia que, dentro del proceso de retroalimentación o feed-back, puede provocar la realización de las etapas de Gestión y Control. En este sentido, nos centraremos, en los capítulos siguientes, en

cómo llevar a cabo dichos planes estratégicos y cómo poder evaluar la gestión realizada. Por tanto, una vez definido el Plan Estratégico Local, puntualizaremos nuestro ámbito de estudio en las etapas de Gestión y Control de los servicios públicos municipales, para valorar sus repercusiones en la Planificación Estratégica a efectuar por los responsables públicos.

1. ELEMENTOS INTEGRANTES DEL SISTEMA DE GESTIÓN EN LAS ADMINISTRACIONES LOCALES.

El sistema contable en general, y la contabilidad de gestión en particular, ha sido tradicionalmente el principal instrumento utilizado por las empresas en la formalización de un sistema de control orientado a conocer los resultados globales de cada unidad organizativa, así como, todas aquellas decisiones que permitan mejorarlos, facilitando el proceso de elaboración de los objetivos de la entidad y el posterior cálculo y análisis de las desviaciones, para evaluar la responsabilidad contraída por el personal de la organización. En el ámbito público, la contabilidad de gestión permite, a través del proceso de programación y presupuestación, elaborar y hacer el seguimiento de un conjunto de indicadores que sirvan para llevar a cabo el control y evaluación de la actuación realizada²³⁷. Además de la información de carácter cuantitativo, existen otros subsistemas informativos, distintos al contable, que contribuirán a la evaluación de la calidad y efectividad de los servicios públicos. En este sentido, el sistema de información constituye un elemento integrador del sistema de control y tiene como uno de sus objetivos, orientar el comportamiento de las personas hacia los objetivos establecidos en las estrategias definidas por la entidad local.

²³⁷ Pablos Rodríguez, J.L.: "El proceso de planificación y control y el sistema de información para la gestión. En el marco del Nuevo Modelo de Gestión Pública". Op. cit. Pág. 61.

Ripoll Feliu²³⁸, en colaboración con otros autores, indica que, el diseño, la implantación y utilización de una Contabilidad de Gestión no debe limitarse exclusivamente a la consideración de sus aspectos técnicos, sino que ha de tener en cuenta el contexto en el que aquélla opera, en concreto, pueden considerarse tres aspectos: Los que se refieren a la influencia de la estrategia y de la estructura organizativa en el diseño de la Contabilidad de Gestión; los que se refieren propiamente a los aspectos formales de la Contabilidad de Gestión y, en particular, a la elaboración del presupuesto y al cálculo de las desviaciones y; los que se refieren a la influencia de las personas, la cultura y el entorno de una empresa en el diseño, implantación y utilización de la Contabilidad de Gestión. En nuestra opinión, la actuación conjunta de todos estos elementos constituye el Sistema de Gestión de una empresa.

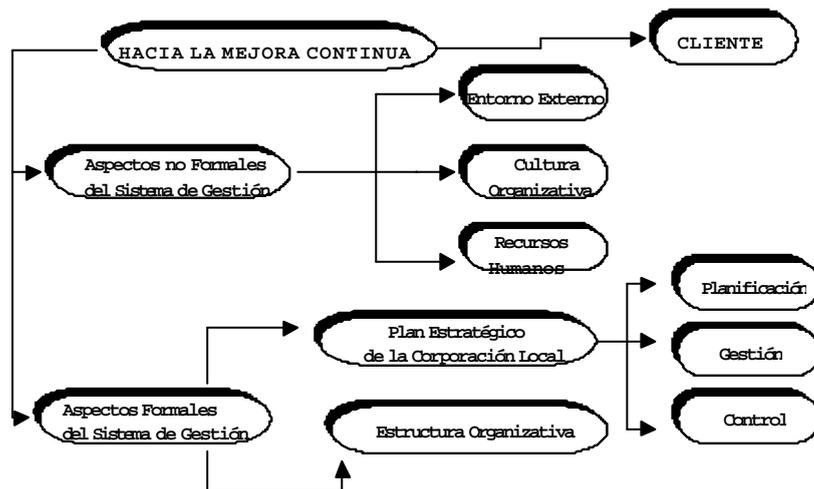
Siguiendo la opinión de Amat²³⁹, "los elementos integrantes de un Sistema de Gestión, en cualquier organización, pueden clasificarse como elementos no formales y elementos formales, en función de su posibilidad de control y seguimiento por parte de los responsables de la empresa. Como elementos no formales, se incluiría el entorno o medioambiente en el que se desenvuelve la organización, la cultura organizativa y el comportamiento humano de los miembros del ente municipal. Con todos estos factores, junto con los recursos de que disponga la entidad, se tratará

²³⁸ Álvarez López, J.; Amat Salas, J.; Amat Salas, O.; Balada Ortega, T.; Blanco Ibarra, F.; Castelló Taliani, E.; Lizcano Álvarez, J. y Ripoll Feliu, V. (Coord.): "Contabilidad de Gestión Avanzada. Planificación, Control y Experiencias Prácticas". Op. cit. Págs. 4-11.

²³⁹ Amat, J.M.: "El Control de Gestión: Una perspectiva de Dirección". Ediciones Gestión 2000. Barcelona, 1996. Pág. 69.

de orientar el comportamiento y la toma de decisiones de las personas que componen la entidad hacia sus objetivos".

En nuestra opinión, la estrategia y la estructura organizativa influirán de forma directa en la Gestión de la organización y configurarán formalmente el presupuesto, la ejecución del mismo y, por lo tanto, la elaboración y cálculo de las desviaciones. Por ello, los trataremos como elementos formales del Sistema de Gestión de cualquier organización. Por otro lado, el factor humano, la cultura y el entorno de la empresa constituyen elementos no cuantitativos y, a pesar de influir sobre la determinación de la gestión empresarial, tanto a nivel de Planificación, Gestión y Control, son más difícilmente controlables por la organización y por ello, los consideraremos como elementos no formales del Sistema, habiendo sido mencionados, de forma implícita, al definir los objetivos perseguidos por la Calidad Total. En el ámbito municipal, todos y cada uno de dichos elementos actuará en aras de un objetivo común, la consecución de la Mejora Continua y la satisfacción del cliente-ciudadano. El gráfico que figura a continuación, recoge la interacción de los elementos del Sistema de Gestión Municipal que desembocarán en un Ayuntamiento de Calidad Total.



AYUNTAMIENTO DE CALIDAD

2. ELEMENTOS NO FORMALES DE LA GESTIÓN LOCAL.

2.1. EL ENTORNO Y SU INFLUENCIA EN LAS ACTUACIONES MUNICIPALES.

Desde la reinstauración de los ayuntamientos democráticos en 1979, la administración no ha dejado de crecer y aumentar sus servicios a los ciudadanos. En este sentido, según Maragall²⁴⁰, se podrían distinguir, en este breve período, tres etapas bien diferenciadas:

a) 1979-1985: Etapa dedicada a la reorganización de las administraciones locales y a resolver las demandas más urgentes de la ciudadanía. Esto último motivó que los ayuntamientos asumieran, más allá de las competencias fijadas por la ley, numerosos servicios propios de otras administraciones.

b) 1986-1991: Etapa de crecimiento y desarrollo de infraestructuras, equipamientos básicos e inversiones importantes, junto con varias iniciativas emprendidas para mejorar las relaciones con los ciudadanos.

c) A partir de 1991: A partir de este año, se inicia una etapa más centrada en la mejora de la calidad de vida de los ciudadanos. Se caracteriza por serios intentos de mejorar la eficiencia y la calidad en la prestación de los servicios, por lo que ha sido calificada como "segunda reforma administrativa".

De la misma manera que las empresas, durante los períodos de gran prosperidad económica o de dominio total del mercado, se despreocupaban de atender a los clientes o de adaptar su organización, para armonizarse con las nuevas exigencias de las evoluciones del entorno, han actuado las organizaciones municipales. Mientras el entorno era expansivo, los ciudadanos no se sentían con fuerza para plantear sus exigencias a las administraciones públicas. En este contexto, la organización de un ayuntamiento era autocomplaciente con un modo de funcionar que se antojaba secular e inmejorable. Existía un conformismo organizativo, un crecimiento desmesurado de la pirámide organizativa y una escasa participación o presencia de los ciudadanos en las esferas gestoras de los ayuntamientos. Todo ello contribuyó a crear unas

²⁴⁰ Maragall, E.: "Calidad Total en los Servicios Públicos y en las Empresas". Ministerio para las Administraciones Públicas. Madrid, 1992. Págs. 138-139.

estructuras municipales totalmente impropias para atender y comprender los nuevos parámetros que, en nuestra opinión, deben presidir la gestión municipal.

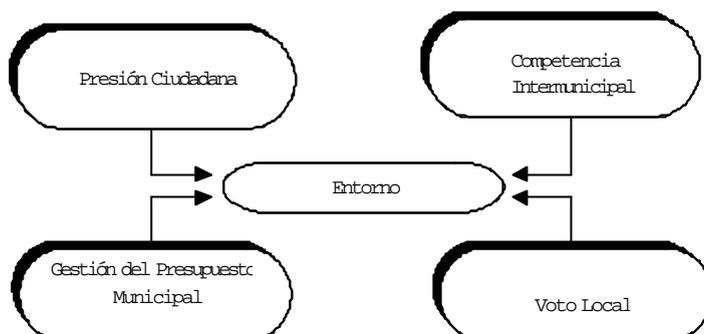
La última etapa de los procesos de modernización de las administraciones locales, denominada por algunos autores como de "reinención de la administración pública"²⁴¹, se considera una necesidad ineludible, debido a las siguientes razones:

- a) Los ayuntamientos no tienen los suficientes recursos para poder seguir creando nuevos servicios ni garantizar la calidad de los existentes desde el momento de la reinstauración de los ayuntamientos democráticos.
- b) Las haciendas locales se encuentran al borde del colapso.
- c) La contención general del gasto público exige mayor rigor en la eficacia de los programas de los ayuntamientos y mayor preocupación por su eficiencia.
- d) El proceso de consolidación de la Unión Europea, especialmente la creación de un Mercado Único, exige a la sociedad española un conjunto de medidas encaminadas a aumentar la competitividad de sus empresas y a equilibrar los principales parámetros económicos. La Administración Local no puede ser indiferente a estos objetivos económicos de nuestra sociedad.

Todos estos factores, constituyen el nuevo reto ante el que se sitúa la Administración Local para mejorar los servicios a los ciudadanos, y gestionar los recursos públicos locales con eficacia y eficiencia. Como consecuencia de estas presiones en el entorno, aumenta la predisposición de las administraciones locales a modernizarse con cierta facilidad y rapidez, la crisis de financiación de las mismas es un buen ejemplo de ello. Los problemas en los ingresos municipales obligan a una mayor optimización de los recursos para dar servicio a los ciudadanos, debido a que éstos siguen ejerciendo una presión constante y directa sobre la Administración Local, con el fin de mejorar la cantidad y calidad de sus servicios. Podremos decir que, tal y como aparece en el siguiente gráfico, los factores del entorno que condicionan el comportamiento

²⁴¹ Osborne, D.; Gaebler, T.: "La reinención del gobierno". Op. cit. Pág. 53.

de la corporación municipal, son los siguientes:



a) Incremento de la Presión Ciudadana.

Conforme los ciudadanos toman conciencia de su condición de contribuyentes al gasto público, aumenta su exigencia de mayor calidad en los servicios que reciben. El requerimiento de una mejor administración de los impuestos, en el caso de los ayuntamientos, se traduce en una presión constante sobre el gobierno municipal, fundamentalmente por la proximidad de la Administración Local a los ciudadanos. Para muchas personas la administración municipal es la puerta de entrada de sus quejas hacia el resto de las administraciones públicas.

La exigencia de mayor calidad en los servicios públicos locales por parte de los ciudadanos se justifica también por la existencia de empresas de servicios que, partiendo de una cultura burocrática similar a la presente en la Administración Local, han sabido transformarse y ofrecer unos servicios plenamente satisfactorios a las demandas de sus usuarios. Esto hace que los usuarios dispongan, cada vez más, de elementos comparativos para juzgar la calidad de los servicios públicos locales. Se puede decir, por tanto, que la actitud de los ciudadanos, si antes era despreocupada hacia el funcionamiento de las administraciones públicas, ahora es cada vez más activa a favor de su mejora, tanto en rapidez, en atención como en la calidad.

b) Competencia Intermunicipal.

Las administraciones locales han dejado de ser entes cerrados sobre sí mismos y dedicados casi exclusivamente al trabajo administrativo. Los ayuntamientos, preocupados por la

promoción de su desarrollo local, en un contexto de alta competitividad, se han convertido en corporaciones públicas dinamizadoras de la cooperación de los diferentes agentes sociales y económicos. Hoy las administraciones locales, a fin de asegurar la prosperidad de sus ciudadanos, compiten entre sí para atraer inversiones. La dinámica abierta por esta competencia intermunicipal altera los métodos clásicos de gobierno y gestión de las corporaciones locales, orientándolos hacia el "marketing city" de sus proyectos de desarrollo²⁴², tanto económico y social. Debido al incremento de la competencia intermunicipal los ayuntamientos, deben relacionarse activamente con los agentes económicos de su propio terreno o atraerlos al mismo. Estos agentes económicos encontrarán atractivo el marco territorial para sus inversiones, si el ayuntamiento se caracteriza por un cierto dinamismo en su gestión, y es lo suficientemente hábil para facilitar el encuentro entre la oferta y la demanda. Por otra parte, la competencia intermunicipal obliga a los ayuntamientos a transformar su gestión para adquirir legitimidad gestora ante los ojos de posibles inversores y ofrecer garantías de eficacia, además de intentar diferenciar sus ofertas del resto de competidores públicos.

c) Gestión del Presupuesto Municipal.

Uno de los problemas más preocupantes de la mayoría de las haciendas locales es la gestión de un déficit continuamente creciente. López-Amor y García²⁴³ indica que, "los gastos corrientes generados por la actividad municipal (gastos de personal, compras, contrataciones de servicios, transferencias, etc.) crecen más rápidamente que los ingresos ordinarios (tributos propios y participación en los del Estado). Todo ello, no es más que la constatación de que el gasto corriente tiene una naturaleza absolutamente rígida y, por tanto, de muy difícil modificación, lo que trae aparejado que el ahorro corriente, esto es, la diferencia entre ingresos y gastos corrientes, se ha ido acortando progresivamente... Si cuando sucede esto, y como factor de concurrencia, existe un cierto volumen de inversiones, nos encontraremos con que entonces la asfixia es doble: necesidad de endeudamiento por encima de su capacidad real para poder financiar sus inversiones y, al mismo tiempo, incremento de la partida de intereses financieros, que se constituye así en la primera causa adicional de reducción del ahorro y, en consecuencia, de la

²⁴² López Camps, J. y Gadea Carrera, A.: "Servir al ciudadano. Gestión de la Calidad en la Administración Pública". Op. cit. Pág. 33.

²⁴³ López-Amor y García, F.: "Reflexiones sobre financiación local". El País, 14 de septiembre de 1992. Pág. 44.

capacidad de autofinanciación". Además, en lo que a los ingresos se refiere, las corporaciones locales han sido las grandes marginadas en el proceso de descentralización del Estado, pudiéndose decir que, "la escasa relevancia institucional que se da a los ayuntamientos españoles no es sólo el producto de un centralismo gubernamental, sino también, de un nuevo centralismo autonómico en su batalla competencial"²⁴⁴.

En este sentido, la suerte de las haciendas locales también está ligada al éxito de la calidad gestora de la actividad recaudadora de los servicios municipales de rentas y recaudación. Si estos servicios se prestan de forma deficiente, especialmente por descontrol de los sujetos tributarios del fraude, los ingresos municipales serán insuficientes o mermarán. Dentro de este apartado, habrá que tener en cuenta, también, la influencia ejercida por la calidad de los servicios municipales prestados como factor atrayente de asentamientos de nuevas industrias o de ciertos segmentos de la población, interesantes desde el punto de vista tributario.

²⁴⁴ El País: "Agobios Municipales". Ed. El País, 7 de noviembre 1993.

En el campo del gasto es evidente que el reequilibrio financiero de los municipios depende de que éstos reduzcan seriamente sus elevados gastos, siendo la partida más importante la correspondiente a los gastos de funcionamiento, concretamente de personal²⁴⁵. Además, parte del ahorro municipal está ligado a la calidad de su política de tesorería, especialmente en la gestión de compras y pago a los proveedores, la cual debe ser suficientemente atractiva para conseguir mejores precios. En la gestión local no se puede menospreciar la influencia que tiene la gestión de la no calidad en el déficit municipal.

d) Voto y calidad de los servicios.

²⁴⁵ Según datos del año 1995, el volumen de Gastos presupuestados por los Ayuntamientos ascendió a 3.339.496 millones de ptas, redistribuyéndose de la siguiente manera:

<i>Tipo de Gasto</i>	<i>%</i>
Gastos de Funcionamiento	58,8
Cargas Financieras	12,2
Transferencias	8,3
Inversiones (reales y financieras)	20,7
Total	100

- Dirección General de Coordinación con las Haciendas Locales. Ministerio de Economía y Hacienda. Secretaría de Estado de Hacienda: "Presupuestos de las Corporaciones Locales, 1995". Madrid, 1996.

Según García Roca²⁴⁶ "el Estado no se justifica por el respeto a las leyes, la división de poderes y los procedimientos de la toma de decisiones, sino por las prestaciones del Estado que exigen los ciudadanos". Las relaciones entre ciudadanos y administración no puede circunscribirse únicamente al momento del voto. Ello no resulta suficiente para asentar la legitimidad política de la administración pública. El nuevo consenso político, necesario para la nueva política redistributiva del Estado del Bienestar, se crea también en cada uno de los momentos en los que el Estado, a través de las diferentes administraciones públicas presta, servicios a los ciudadanos.

En las relaciones entre la Administración Local y los ciudadanos, se intuye como posible un nuevo consenso que comporta una reconsideración de las relaciones que el ente municipal ha establecido con los ciudadanos. Se trata de ampliar esta relación y reconstruirla a partir de una nueva actividad de la administración local: la prestación de los servicios. En este mismo sentido, se pronuncia Mendoza²⁴⁷ diciendo que, "la necesidad de la lógica productiva surge como consecuencia de la ampliación de la relación con el ciudadano: por una parte, como titular de derechos y garantías que el Estado debe respetar y proteger y, por otra parte, como usuario de los servicios públicos". Los votantes buscan una eficacia en la gestión y esperan que los cargos electos mejoren y amplíen los servicios que el municipio presta a los ciudadanos. Pensamos que más que una relación causa-efecto entre la calidad de la gestión y un aumento de votos, es probable que la relación más estrecha se dé entre la no calidad de los servicios y la pérdida de votos. Las deficiencias en la calidad de la gestión comportan la pérdida de confianza en los electores y, evidentemente, ello tiene un efecto electoral negativo.

2.2. LA CULTURA ORGANIZATIVA Y SU INFLUENCIA EN LA GESTIÓN.

²⁴⁶ García Roca, J: "Público y privado en la acción social". Editorial Opular. Madrid, 1992. Pág. 31.

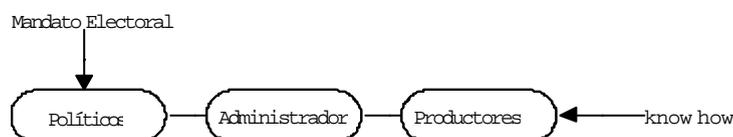
²⁴⁷ Mendoza Mayordomo, J.: "Técnicas gerenciales y modernización de la Administración Pública en España". Documentación Administrativa, nº 223, julio-noviembre 1990. Pág. 264.

2.2.1. Evolución.

Se han producido muchos cambios en la concepción y papel que políticos, gestores y ciudadanos desempeñan en el ejercicio de sus funciones. A continuación, resumimos los paradigmas que reflejan esos cambios y que parten de una concepción meramente burocrática e incrementalista de la Administración, en dónde no se distingue entre cliente, elector y ciudadano, para llegar a una concepción en dónde el concepto de cliente significó un cambio positivo en la cultura administrativa y proporcionó una justificación a los gestores y productores, a fin de trabajar juntos por el objetivo común de conseguir una mayor calidad del servicio. Los paradigmas que recogen los cambios anteriores se conocen como: El paradigma de la Administración Pública, el paradigma de la eficiencia y el paradigma del cliente²⁴⁸:

a) El Paradigma de la Administración Pública.

El paradigma de la Administración Pública se mantuvo durante el período de crecimiento sostenido y de cambio incremental en los servicios públicos. El crecimiento del gasto público, amparado en un amplio consenso sobre en qué debían utilizarse los recursos públicos, permitía el que si no se conseguían los cambios en un año determinado, se podían conseguir en el siguiente. Desde los actuales estándares, los niveles de gasto no eran muy altos, pero las expectativas de servicios públicos tampoco lo eran y, normalmente, se podía encontrar dinero para nuevos proyectos sin tener que cortar o reducir el gasto en otro concepto. En el diagrama siguiente se presentan las principales relaciones entre los agentes intervinientes en las relaciones establecidas:



Los políticos y aquellos técnicos que trabajan cerca de ellos se basan en el mandato electoral recibido de los ciudadanos. Sean cuales sean las imperfecciones del proceso

²⁴⁸ Richards, S.: "El paradigma del cliente en la gestión pública". GAP, nº 1, septiembre - diciembre 1994. Págs. 5-9.

democrático, las elecciones proporcionan el derecho a tomar decisiones en nombre de la comunidad. Este paradigma no hace distinción entre los roles de cliente, elector y ciudadano. La rendición de cuentas parte de los productores del servicio público hacia los líderes políticos y, desde ellos, hacia los electores. No hay un control directo de un servicio público en particular, sino que éste se enmarca en el más amplio proceso de responsabilidad política que de forma casi inevitable se difumina.

Los políticos son los que han de fijar los grandes parámetros de los servicios públicos, pero no intervienen en la forma de llevarlos a cabo. El proceso a través del que una política definida en términos genéricos, se transforma en un conjunto de instrucciones específicas, que han de guiar el comportamiento real del personal en su labor de servicio a los ciudadanos, acostumbra a ser de una gran complejidad. En dicho proceso existe una gran capacidad de influencia del personal del servicio tanto en la realización de las actividades como en los propios resultados del mismo. En la medida en que los políticos no definen específicamente los detalles de una política de servicio, los profesionales llenan ese vacío, considerando como propio ese terreno. Los políticos realizan los valores de su programa de actuación política y los productores de servicio, especialmente aquéllos que tienen un status de profesional, promueven aquellos valores que realcen sus conocimientos. Ambos ámbitos son conducidos a una labor común a partir del papel integrador del administrador. El administrador negocia lo que pueda considerarse común en ese territorio en disputa y a pesar de que no pueda considerársele neutral desde un punto de vista normativo, de hecho interviene en la fijación de objetivos. El papel del administrador se justifica por el hecho de conseguir el compromiso que mejor funcione entre esos dos poderosos ámbitos, presentándose, él mismo, como servidor de esos dos campos. Creemos que, pese a que este paradigma clásico de la Administración Pública se desarrolló en el período de crecimiento sostenido del gasto público, en los años cincuenta y sesenta, no se puede considerar como históricamente superado. Es, de hecho, una forma de operar que en ciertos sectores todavía se da.

b) El paradigma de la eficiencia.

Tiene su origen en los años setenta en el Reino Unido. La economía de este país se mostró rápidamente como poco competitiva en el ámbito internacional, pero el paradigma clásico de la Administración Pública continuaba proyectando la necesidad de mantener un crecimiento del

gasto público. Sin embargo, dichas proyecciones destinadas a necesidades estaban basadas en asunciones no realistas de la capacidad de desarrollo económico. Las asunciones de un crecimiento sostenido y de unas prestaciones para todos, fueron puestas en entredicho. Para hacer frente a esta situación, fueron casi inevitables los recortes en el gasto público cualquiera que fuese la ideología del gobierno en el poder. En este caso, el gobierno llevó a cabo una serie de políticas dirigidas no sólo a reducir el gasto público, sino también a obtener una mayor eficiencia del mismo.

Se sustituye así el paradigma clásico de la Administración Pública por el nuevo paradigma de la eficiencia, en dónde, la tendencia dominante era la necesidad de reducir el gasto público y conseguir un mejor rendimiento del dinero en aquellos gastos que no fueran eliminados. Los dirigentes políticos gubernamentales, buscaron un cambio en el equilibrio previo de poderes del sector público, de manera que sus peticiones de reducción de gasto lograron ser atendidas sin dilación. Una asunción clave fue la idea de que las organizaciones del sector público tienden a ser ineficientes debido a la falta de competencia, lo que provoca que acaben atendiendo sólo a los intereses de los productores. En este sentido, el remedio sería, allí donde fuera posible, aplicar mecanismos de mercado que favorecieran una presión de signo contrario. Allí donde los mecanismos de mercado fueran difíciles de establecer, la presión directa desde la cúspide de la organización se utilizaría para implantar un nuevo orden. El papel negociador del administrador, entre los dos ámbitos, se transformó en un nuevo rol gerencial, capaz de ejercer presión sobre el ámbito de los productores para conseguir así una mayor eficiencia.

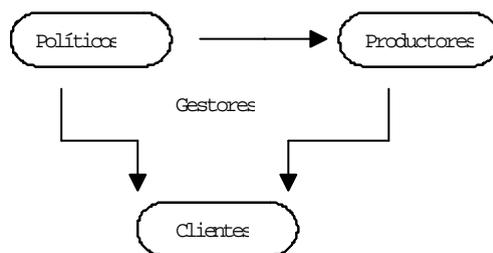


Este paradigma se caracterizaría por la creación y desarrollo de un rol integrador entendido más como gestor que como administrador, un papel que las personas del ámbito político usarían para conseguir y desarrollar una mayor eficiencia. Lo que se buscaba bajo las nuevas circunstancias era un integrador que crease un nuevo orden alterando el equilibrio de poder entre los políticos y los productores del servicio público, entre los profesionales y el resto de miembros de personal. Si la producción tenía que llevarse a cabo de una forma más barata, las habilidades gestoras eran necesarias para romper con las rutinas y pautas establecidas por parte de los productores del servicio.

c) El Paradigma del cliente.

Este paradigma significó un cambio positivo en la cultura administrativa y proporcionó una justificación a los gestores y productores, a fin de trabajar juntos para conseguir el objetivo común de prestar los servicios con la mayor calidad posible. La preocupación por el cliente recordaba a los valores más antiguos del servicio público, los cuales eran herencia del paradigma clásico de la Administración Pública. Al mismo tiempo, la orientación hacia el cliente era consecuente con la idea de aprendizaje del sector privado.

En el marco de este paradigma, los gestores públicos están sometidos a tres tipos de relaciones en lugar de las dos descritas anteriormente.



Como ejemplos de integración del cliente en la gestión de la organización local, cabe destacar los esfuerzos realizados por las instituciones públicas en los últimos años. En este sentido, en Bélgica se publicó en 1992, a este respecto, una "Carta del usuario de los servicios públicos", que viene a ser un conjunto de derechos de los ciudadanos en cuanto a su papel como consumidores o usuarios de los servicios públicos. En Francia, en ese mismo año, se creó la "Carta de los servicios públicos". También en Portugal se creó en 1993 un "Manual de la Calidad de los Servicios Públicos". En Canadá, igualmente, se nombró a partir del año 1992 una plataforma para la fijación de estándares en los servicios públicos, mientras que en el Reino Unido se creó, a este respecto, la "Carta del ciudadano", que supone una recopilación de los derechos de los ciudadanos frente a la administración pública, y de los servicios que ésta presta. En España, como ya se ha indicado anteriormente, existe el Observatorio de la Calidad, dependiente

del Ministerio de Administraciones Públicas²⁴⁹.

Podemos decir, en base a los tres paradigmas anteriores, que la transformación de la cultura organizativa comporta el paso de una cultura burocratizada y centrada en el poder, a una cultura orientada hacia la calidad y el servicio público. Las principales diferencias culturales entre una organización tradicional y burocrática, y otra orientada a la calidad y al servicio, se recogen en la tabla que figura a continuación²⁵⁰:

Tradicional y Burocrática	Calidad y Servicio
La calidad está centrada en el servicio.	La calidad afecta a toda la organización, no únicamente a la unidad prestadora del servicio.
En la organización sólo importa el usuario externo.	Se crea una dinámica de cliente externo - cliente interno.
La calidad la definen los técnicos.	La calidad la definen los usuarios.
El control de la calidad depende de una unidad central.	El control de la calidad es responsabilidad de toda la organización.
Hay tolerancia con los errores.	El control de la calidad pretende evitar los errores.
Cometer errores es sinónimo de falta y culpabilidad.	Comprensión con los errores. Las personas se equivocan y tienen la

²⁴⁹ Castelló Taliani, E. y Lízcano Álvarez, J.: "Medición de la calidad y gestión de las actividades en las entidades del Sector Público". Op. cit. Págs. 215-216.

²⁵⁰ López Camps, J. y Gadea Carrera, A.: "Servir al ciudadano. Gestión de la Calidad en la Administración Pública". Op. cit. Pág. 215.

	obligación de mejorar.
La calidad tiene un coste.	La no calidad tiene un coste. La calidad alivia el presupuesto municipal.
La información sobre el ciudadano es responsabilidad de un departamento central.	Toda la organización está atenta para conocer la opinión de los ciudadanos.
Calidad significa inspección.	Calidad significa satisfacer al ciudadano.
Más que la calidad interesa la cantidad.	Más que la cantidad interesa la calidad.
La calidad se controla.	La calidad se diseña y construye.
El funcionario es el rey.	El usuario es el rey.
El ciudadano está al servicio del funcionario.	El funcionario está al servicio del ciudadano.
Se gestiona por dirección.	Se gestiona participativamente.
Se gestiona centralizadamente.	Se gestiona por delegación.
El jefe tiene la información. La información se consigue.	La información se comparte.
Se fomenta el individualismo.	Se fomenta el trabajo en equipo.
Se insiste en las certidumbres.	Se buscan las convicciones.
Se usa la fuerza del poder.	Se confía en la negociación.
Los problemas de los ciudadanos se solucionan con normas y reglamentos.	La autonomía personal, la creatividad y la imaginación son importantes para resolver los problemas.
Las necesidades de los ciudadanos las interpretan únicamente los cargos políticos.	Todos los miembros de la corporación procuran comprender cuáles son las necesidades de los ciudadanos.

Tabla nº 8: Diferencias culturales entre organizaciones burocráticas y orientadas a la calidad.

Fuente: López Camps, J. y Gadea Carrera, A. Op. cit.

La formación de los recursos humanos, nuevos estilos de dirección y métodos de gestión, son instrumentos para alcanzar el cambio de patrón cultural dominante de los ayuntamientos. En la tabla que figura a continuación, se pueden comparar algunos de los procesos clave que inciden positivamente en el desarrollo de la nueva cultura de la calidad o, por el contrario, en el mantenimiento de la tradicional concepción burocrática²⁵¹:

²⁵¹ Orgogozo, I. y Sérieyx, H.: "Cambiar el cambio". Op. cit. Págs. 137-138.

Cultura Burocrática	Cultura de la Calidad
<p>Valores Cumplimiento de las leyes y normas. Garantizar la igualdad ante la ley. Fundamentar la carrera administrativa en la antigüedad. La promoción es el único aliciente para el funcionariado.</p>	<p>Valores La administración está para satisfacer a los ciudadanos. La carrera administrativa se fundamenta sobre la evaluación de la eficiencia del funcionario. Se trabaja por objetivos. Importancia de la motivación. Preocupación por la eficiencia.</p>
<p>Estilo de dirección Consolidar lo existente. Se valora un directivo por su capacidad de reclutar más personal y gestionar más presupuesto. Basar la promoción en ampliaciones de los puestos de mando.</p>	<p>Estilo de dirección Dinamizar a los colaboradores. Basar la promoción en la profesionalidad. Armonizar la organización con las expectativas externas.</p>
<p>Rol de cuadros Garantizar la conformidad con las normas.</p>	<p>Rol de cuadros Dirigir a un equipo humano. Gestionar con eficiencia.</p>
<p>Proceso de control Asegurar que se cumplen las instrucciones y las reglas.</p>	<p>Proceso de control Autocontrol sobre resultados. Análisis del impacto de los resultados y de la satisfacción de los ciudadanos.</p>
<p>Rol del funcionario Trabajar sin generar tensiones o conflictos.</p>	<p>Rol del funcionario Servir al ciudadano. Mejora continua del servicio.</p>

Tabla nº 9: Procesos clave en el desarrollo de la nueva cultura de la calidad.

Fuente: Orgogozo, I. y Sérieyx, H. Op. cit.

La transformación de algunas de las culturas presentes en las corporaciones locales depende, en cierta medida, del propio cambio de la idea de cambio. Peters y Waterman²⁵² indican que, "se ha actuado de forma errónea por haber sido mal orientados en los "modelos de cambio", no basta con decir lo que debe hacerse, es necesario un cambio de comportamiento. Ningún cambio en la corporación local tendrá éxito si no se basa en alguno de los valores ya existentes en la propia organización, por tanto, se trata de potenciar los hábitos y comportamientos de los servicios existentes en la propia organización".

²⁵² Peters, T. y Waterman, R.: "En búsqueda de la excelencia". Folio. Barcelona, 1990. Págs. 146-147.

En nuestra opinión y de acuerdo con Drucker²⁵³, "si la dirección del ayuntamiento quiere introducir y desarrollar la cultura de servicio al ciudadano y la mejora continua de los servicios, la primera acción a emprender es modificar aquellos hábitos y comportamientos que impiden ir en esta dirección, para ello, hay que potenciar aquellos otros que afianzan la nueva dirección que se quiere tomar".

2.2.2. Orientación hacia el cliente-ciudadano.

Los objetivos en pro de los derechos sociales y los movimientos comunitarios en los sesenta y setenta nacieron con la idea de ayudar a los clientes de los servicios públicos para que ejercieran un papel más activo en la planificación y el desarrollo de estos servicios²⁵⁴.

En cualquier caso, el uso de la palabra "cliente" en el ámbito local ha creado importantes recelos, y por ello, no puede pensarse que tenga la misma identidad el "cliente del sector público" que el "cliente del sector privado". Según Gomà y Brugué²⁵⁵, "los ciudadanos en su relación con la

²⁵³ Drucker, P.F.: "Administración para el futuro. La década de los noventa y más allá". Parramón. Barcelona, 1993. Pág. 131.

²⁵⁴ OCDE: "L' Administració à l'écoute du public". Op. cit. Pág. 17.

²⁵⁵ Gomà, R.; Brugué, Q.: "Pluralisme i flexibilitat en la prestació de serveis municipals". Institut de Ciències Polítiques de Barcelona. Barcelona, 1993. Pág. 41.

Administración Local, se diferencian de los clientes del sector privado porque éstos disfrutan de un poder -derivado de su capacidad de elección- que no tienen en el sector público".

En muchas ocasiones las palabras ciudadano, administrado, usuario, consumidor y cliente de los servicios son usadas de forma indiscriminada. Si no se conocen las matizaciones existentes detrás de estas palabras, pueden darse ciertos grados de confusión sobre las posibles estrategias a seguir para conseguir la modernización de las administraciones locales.

Fiorentini, Gaster y Taylor²⁵⁶ piensan que las personas que viven dentro de unos límites territoriales tienen unos derechos ciudadanos que se derivan de su residencia en dicho territorio, por ejercer en él sus derechos políticos, por pagar sus impuestos locales, etc. Derechos que se asocian a unos deberes de responsabilidad hacia la comunidad, entre los cuales el más característico es la participación en la vida democrática local. Por ello, los ciudadanos cuando se relacionan con la Administración Local, asumen diversos roles bastante diferentes a los que pueden establecerse cuando una persona es cliente de un servicio privado. Estas personas poseen unos derechos y unos deberes sociales y políticos, lo que les confiere una capacidad política reconocida para intervenir en la configuración del gobierno local. Por otra parte, los ciudadanos, dada su condición de contribuyentes son de alguna manera co-propietarios de los entes que prestan los servicios públicos. A partir del reconocimiento de los derechos de ciudadanía, los habitantes de un municipio pueden agruparse de acuerdo a la siguiente tipología²⁵⁷:

a) Ciudadano-administrado.

Cuando el poder y el grado de sustitución que tiene son bajos, ya que la oferta pública o es la única posible para el ciudadano y, por tanto, está obligado a recurrir a ella, o el grado de elección es muy bajo. Se puede considerar esta situación de verdadero monopolio, la oferta de la administración no está orientada necesariamente a los ciudadanos.

²⁵⁶ - Fiorentini, G.: "Amministrazione Pubblica e Cittadino: Le relazioni di scambio". Ed. Giuridiche. Economiche. 1990. Pág. 11. Cita obtenida de Chías, J.: "Marketing Público. Conceptos y Propuestas. Metodologías de actuación en la Administración Pública". Tesis Doctoral. ESADE, 1994. Págs. 74-75.

- Gaster, L.; Taylor, M.: "Learning from consumers and citizens". The Local Government Management Board. Luton, 1993.

²⁵⁷ OCDE: "L'administración à l'écoute du public". Op. cit. Pág. 17.

b) Ciudadano-usuario.

En algunas ocasiones aparecen elementos de equilibrio en el intercambio entre la oferta del servicio y su necesidad por parte del ciudadano. Se trata de servicios en los cuales existe una cierta flexibilidad del ciudadano para optar entre diferentes tipos de oferta pública, aunque no siempre pueda realizar esta elección. En este caso, la administración adopta una cierta orientación hacia el mercado, aunque mantenga su oferta ceñida a las características institucionales públicas.

c) Ciudadano-consumidor.

En algunos países los ciudadanos pueden escoger los servicios entre una oferta variada, en la cual pueden concurrir la iniciativa privada y pública y, mediante la entrega de un "tiquet o vale", pueden disfrutar gratuitamente de los mismos. En esta situación, el cliente no es propiamente el ciudadano, sino la administración que paga el servicio, aunque aquél posee algunas de las características propias de un cliente del servicio privado: puede escoger y, si no le gusta el servicio, abandonarlo por otro de su agrado.

d) Ciudadano-cliente.

Esta condición se da cuando hay un elevado grado de sustitución y el poder discrecional del ciudadano es muy alto. En esta situación, el intercambio entre la oferta y la demanda es libre y, ciertamente, se da en unas condiciones de competitividad. Se trata de un escenario único en el cual la propia administración ha introducido elementos de mercado en la provisión de los servicios públicos, procurando que el ciudadano pueda optar entre la oferta pública y privada, buscando que pague por los servicios y pueda practicar el derecho de elección de los mismos. Sólo en estos casos es posible hablar con propiedad del ciudadano como verdadero cliente de la administración.

En la tabla que figura a continuación se recogen todas estas situaciones²⁵⁸:

Diferentes situaciones ante los servicios	Tipo de oferta de la Administración	Grado de elegibilidad de la oferta por el público
--	--	--

²⁵⁸ Berger-Levrault: "La qualité dans les services publics". Op. cit. Pág. 59.

públicos		
Administrado-Súbdito	Sin posibilidad de elección	Sin posibilidad de elección. No hay concurrencia de oferta.
Usuario cautivo	Sin posibilidad de elección	Hay elección de derecho. No elección de hecho por ausencia de concurrencia.
Usuario	Sin posibilidad de elección	Hay elección de derecho. Existe una concurrencia moderada.
Consumidor	No hay posibilidad de elección de derecho. Pero hay posibilidad de elección de hecho por existir concurrencia.	Hay elección de hecho. Fuerte concurrencia.
Cliente	Hay posibilidades de elección.	Hay elección de hecho. Fuerte concurrencia.

Tabla nº 10: Clasificación de los individuos en función de su posibilidad de elección en la oferta pública. Fuente: Berger-Levrault. Op. cit.

A partir de esta tipología se puede obtener una primera conclusión²⁵⁹ referente a que la consideración del ciudadano "hace referencia a valores de carácter colectivo, como la participación, la justicia, la equidad, la representación o la igualdad, mientras que el concepto de cliente o consumidor se relaciona con valores de carácter individual, que se concretan en la satisfacción de cada uno o en la recepción de un determinado bien o servicio".

Creemos, coincidiendo con López Camps y Gadea Carrera²⁶⁰, que el término más acertado para movilizar las voluntades de cambio de la Administración Local es el de "cliente", a

²⁵⁹ Echebarría, K.: "Formación y Calidad". Incluido en "Calidad Total en los Servicios Públicos y en la Empresa". Ministerio para las Administraciones Públicas. Madrid, 1992. Pág. 245.

²⁶⁰ López Camps, J. y Gadea Carrera, A.: "Servir al ciudadano. Gestión de la Calidad en la Administración Pública" Op. cit. Pág. 48.

pesar de las limitaciones que pueda presentar. Por las múltiples facetas que adquiere el ciudadano en su relación con la Administración Local, éste actúa como un "cliente virtual", refiriéndonos, al utilizar este término, a que el ciudadano en su relación con la Administración Local, es un cliente que tiene existencia aparente pero no real.

Aceptando que el ciudadano es el cliente del ayuntamiento, debe crearse, en el seno de la administración pública local, una cultura que permita adaptar y utilizar aquellos conceptos, metodologías y técnicas empleadas por las empresas privadas de servicios más competitivas del momento, para mejorar, así, los servicios prestados por los ayuntamientos a los ciudadanos. No obstante, de la misma manera que se ha producido una sustitución del término "usuario" por "cliente", es necesario enriquecer el concepto de "cliente" con el de "ciudadano", para ir más allá del enfoque individual en el campo de la acción colectiva. **Somos conscientes de las limitaciones que la utilización del concepto de cliente tiene al ser trasladado a la Administración²⁶¹. El considerar al usuario de un servicio público o de una política pública como si fuera un cliente no significa, a diferencia de lo que ocurre en el ámbito empresarial, que pueda aplicarse mecánicamente a cualquier actividad o en cualquier organización administrativa, ya que, la Administración Local tiene, en referencia a este tema, un conjunto de especificidades en relación a la empresa, entre las que podemos señalar:**

a) Los usuarios de los servicios públicos no son sólo clientes **sino también propietarios** de la empresa que los ofrece. Los ciudadanos pueden ejercer al menos cada cuatro años su derecho a decidir qué producir, cómo producirlo y para quién.

b) En el sector privado las empresas tratan de atraer al máximo número de clientes para que compren su producto. Por el contrario, en la Administración, normalmente, el problema no es el de aumentar el número de clientes sino asegurar que **solamente accedan al servicio aquellas personas que legalmente tienen derecho, o aquéllas cuyas necesidades trata de satisfacer mediante esa política.**

c) En el sector público, y especialmente en las relaciones que establecen los ciudadanos o empresas con la Administración, **no existe la posibilidad de elegir:** las transacciones no son

²⁶¹ Martín Acebes, A.: "Calidad Total y eficacia directiva en la administración y en la empresa. Incluido en "Calidad Total en los Servicios Públicos y en la Empresa". Ministerio para las Administraciones Públicas. Madrid, 1992. Págs. 90-92.

voluntarias. Un contribuyente, un preso, una persona cuya casa es expropiada para construir una carretera, no tiene posibilidad de elección.

Podría argumentarse que no es válido utilizar el concepto de cliente cuando la Administración ejerce exclusivamente potestades, e impone obligaciones que deben cumplirse. **No obstante, por otro lado, puede entenderse que el contribuyente que cumple satisfactoriamente con sus obligaciones fiscales exige que la Administración Tributaria le considere como un cliente y no como un potencial defraudador²⁶².**

²⁶² Subirats Humet, J.: "Who Defines the Public Good?. The Consumer Paradigm in Public Management". A Working Paper. Public Management Foundation, 1992.

En base a todo lo anterior, se propone que la entidad local se organice alrededor del cliente, constituyéndose éste como el centro de la organización de forma que sea quién juzgue las actuaciones de las organizaciones. En este sentido, la viabilidad del proyecto de calidad municipal pasa por situar a toda la corporación en actitud de escuchar, primero, al ciudadano para después pensar como él. La propia presión ejercida por los mismos, da lugar a que entren de lleno en la organización. Peters²⁶³ habla de ampliar el concepto de la calidad más allá del simple hecho de escuchar, indicando que, más allá de escuchar a los clientes hay que interactuar con ellos, de forma que se sientan más que como clientes satisfechos, clientes comprometidos. Este autor argumenta que una de las incuestionables ventajas de implicar a los ciudadanos, en el propio servicio, es que se consigue incorporarlos activamente en el proceso de modernización de las corporaciones locales. Se pretende aplicar iniciativas de "empowerment", queriendo hacer referencia, con este término anglosajón, a la relación existente entre la motivación de las personas con el nivel de participación que se les concede, de manera que, a mayor participación mayor motivación y compromiso. En este sentido, los ciudadanos han de ser tratados como verdaderos clientes de los ayuntamientos. **Un usuario es una persona a la cual se le impone un servicio estandarizado a partir de unos parámetros genéricos, mientras que, cliente es aquella persona a la cual se le busca una oferta específica más adecuada a sus necesidades y se le integra en el propio desarrollo del servicio;** en gran medida se trata de una oferta personalizada que lo que busca es fidelizar al cliente. **Comprender al ciudadano como cliente comporta un cambio radical en la gestión de las corporaciones locales: el servicio no se impone, se ofrece. Situarse en la perspectiva de cliente aporta toda una manera nueva de relacionarse con el ciudadano que, inevitablemente, transforma tanto el estilo de gestión municipal como las actitudes de los empleados locales hacia los ciudadanos.**

²⁶³ Peters, T.: "Reinventando la excelencia. El management liberador". Ed. B., Barcelona, 1993. Pág. 890.

2.3. EL FACTOR HUMANO EN LA ADMINISTRACIÓN LOCAL.

2.3.1. Evolución seguida por algunos países de la OCDE en la política de personal.

El más importante de los componentes de coste del valor de la producción de las Administraciones Locales, lo constituye el coste de personal, hasta el punto de ser uno de los indicadores más importantes para medir las dimensiones del sector público. Las cifras absolutas del empleo sirven para medir la parte del "input" que interviene en la provisión de servicios públicos, siendo muy importante la influencia que, a nivel macroeconómico, puede tener esta variable, ya sea a nivel del impacto de las políticas salariales del conjunto de la economía, sobre la distribución de la renta y sobre la estructura del "output". Por lo tanto, consideramos que uno de los factores de mayor influencia para la consecución de la eficacia y eficiencia en las entidades públicas, viene por el lado de la gestión de los recursos humanos empleados en la Administración Pública Local.

La recogida de datos sobre el tema del empleo y de los salarios en el sector público ha presentado enormes dificultades²⁶⁴. A nivel de la Administración Pública en general, la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico (OCDE) ha realizado algunos trabajos ocasionales en este terreno, pero sólo con objetivos limitados; a este respecto, se podría citar un estudio sobre la magnitud general del empleo público en los países de la OCDE durante la

²⁶⁴ A este respecto pueden mencionarse:

- Berg, E.: "Wage structures in less developed countries", en "Wage Policy in Economic Development", dirigido por A.D. Smith. New York, 1969. Págs. 294-337.
- Gray, C.: "Civil service compensation in Indonesia". Bulletin of Indonesian Economic Studies, vol. 15, marzo 1979. Págs. 85-113.
- Haveman, R.H.: "Public Finance and Public Employment". Wayne State University Press, 1982.
- Keesign, D.: "Gouvernement and Public Sector Payrolls in Developing Countries: Some Quantitative Evidence". Internatinal Bank for Reconstruction and Development.
- Mieszkowski, P. y George E.P.: "Public Sector Labor Markets". Washington, 1981.
- Rose, R.: "Managing Presidential Objectives". The Free Press. New York, 1976.
- Rupprecht, E.: "The number of government employees: another dimension of government activity". Fondo Monetario Internacional. Washington, 1972.
- Zakai, D.: "Changes in Wage Structure in the public sector during a period of increasing inflation". Banco de Israel, 1983.

década 1970-1980²⁶⁵. De la elaboración del mismo se ha podido deducir que, el Comité de Gestión Pública de la OCDE considera prioritario el intercambio de información entre los Países Miembros sobre innovaciones en la gestión de recursos humanos de la Administración Pública, así como, el análisis de la evolución de políticas actuales de personal y de las cuestiones que éstas plantean²⁶⁶.

De los estudios realizados en esa década se pueden sacar las siguientes conclusiones: La puesta en práctica en la Administración Pública de sistemas más flexibles de gestión de personal es consecuencia de los esfuerzos de los gobiernos para controlar y reducir el gasto público, modernizar la Administración, mejorar su eficacia y superar la recesión económica para responder a la competencia e incertidumbre crecientes en el plano internacional²⁶⁷. **La flexibilidad se presenta como un factor esencial del progreso económico. La necesidad de incrementar la flexibilidad se presenta como una de las principales razones para revisar la legislación laboral y desarrollar nuevas formas de empleo, distintas de contratos permanentes a tiempo completo**²⁶⁸.

Los principales cambios que han tenido lugar en los países de la OCDE: Gran Bretaña, Suecia, Noruega, Holanda, Canadá, Japón, Francia y España²⁶⁹, incluidos en este estudio, remarcan, en todos ellos, la necesidad de dotar de un mayor grado de flexibilidad a la política de gestión del personal, así como, de una mayor descentralización. Las principales reformas detectadas en cada uno de estos países se resumen a continuación:

²⁶⁵ OCDE: "Employment in the Public Sector". París, 1982.

²⁶⁶ En el marco de estos trabajos, se celebró, a principios de 1988, una reunión de expertos dedicada a la flexibilidad de la gestión de personal de la Administración Pública. Dicha reunión dio lugar a una conferencia de los Países Miembros en ese mismo año. Por medio de esa publicación es posible hoy disponer de una serie de las contribuciones presentadas, en las citadas reuniones, con el interés de favorecer el intercambio de ideas y conocimientos adquiridos sobre esta materia.

²⁶⁷ OCDE: "Flexibility in the Labour Market". París, 1986. Incluido en Fudge, C.: "Una revisión de la flexibilidad: examen de algunos aspectos". Ministerio para las Administraciones Públicas. INAP. Madrid, 1995. Págs. 131-143.

²⁶⁸ Pollert, A.: "The Flexible Firm, Fixation or Fact?". Work Employment and Society, 1988. Págs. 280-316.

²⁶⁹ Ministerio para las Administraciones Públicas: "Flexibilidad en la gestión de personal en la Administración Pública". INAP. Madrid, 1995.

La necesidad de cambio en la función pública, existente en *Gran Bretaña* durante los años ochenta, estuvo impulsada por dos factores principales. Un primer factor determinado por la necesidad de recortar el gasto público, y el segundo por la búsqueda de un mejor empleo del dinero y de una gestión más eficaz y eficiente. No era difícil hacer reducciones si no importaba que la producción disminuyera, el problema radical se concentraba en la mejora de la gestión y, para ello, era necesario un cambio radical. Además de introducir mejores sistemas de gestión, como medida verdaderamente innovadora, había que impulsar en los altos funcionarios una cultura de gestión²⁷⁰. La iniciativa de Gestión Financiera estuvo basada en los principios de gestión responsable y, aunque inicialmente no se apreció, a nivel general, la importancia que tenía para la gestión de personal, a medida que los nuevos métodos iban imponiéndose más firmemente iba siendo también más evidente que los sistemas no importaban por ellos mismos, sino por la forma en que eran puestos en práctica por las personas. La línea de conducta seguida para mejorar el rendimiento centró, particularmente, su atención en la necesidad de reconocer que los empleados de la función pública, debían formar parte del conjunto del mercado de trabajo. En dicho país, la selección y retención de los empleados claves, y la necesidad de mantener los salarios al mismo nivel que los del mercado de trabajo local, en determinadas áreas geográficas económicamente deprimidas, fueron los factores clave subyacentes en la atención tardía que se dió a las cuestiones de personal.

Para facilitar una mejor respuesta al cambio en las grandes organizaciones se realizó una llamada para descentralizar al máximo las decisiones de organización. En parte, esto se debió a la influencia de la creencia existente en el sector privado sobre la importancia de estar cerca del cliente. En la mayoría de las Administraciones Públicas, el personal menos considerado de la organización, los que se encuentran en los puestos más bajos de la jerarquía, son los que están más cerca de los clientes. Por ello, son quienes más saben sobre el cliente y, al mismo tiempo, aquéllos cuyas opiniones tienen menos posibilidades de ser tenidas en cuenta en los círculos en dónde se toman las decisiones.

²⁷⁰ Stewart, R.: "Managerial Behaviour: How Research Has Changed the Traditional Picture". Nota extraída de Michael, J. Earl (ed.), "Perspectives on Management". Oxford, 1983.

Las tendencias actuales en Gran Bretaña, para conseguir un mayor rendimiento del gasto público, deben entenderse mediante la descentralización y una estrategia de personal que acreciente la flexibilidad de las reglas que gobiernan la gestión. Sólo la abolición de las normas detalladas que, en el pasado burocrático, permitían al centro gobernar la periferia, puede motivar un comportamiento receptivo orientado hacia la mejora. Sin embargo, el centro teme que si pierde el control del detalle, podría verse marginado en la toma de decisiones y abdicar de su papel estratégico.

En *Suecia*, se emprendió en 1982 un ambicioso proceso de reforma dirigido a la modernización de la Administración nacional, para asegurar al público una mayor libertad de elección, una mayor eficiencia, mejores servicios y una mayor influencia de los ciudadanos en las Administraciones Locales. En este país, la necesidad de promover una mayor flexibilidad en la política de personal, viene justificada por tres razones:

- a) La oferta de personal: una política flexible permitía al Estado seleccionar y conservar un personal adecuado. En este sentido, creemos que el Estado debe ser capaz de competir con otros sectores y esto implica mayor capacidad de respuesta y mejor ajuste a las condiciones de trabajo del mercado.
- b) La motivación: si la política de personal incluye retribución al rendimiento, esto puede mejorar el interés de los individuos para contribuir a las diversas actividades. Desafortunadamente, en los sistemas de retribución públicos, normalmente hay una baja correlación entre rendimiento y retribución, puesto que el aumento de la remuneración individual está relacionado, fundamentalmente, con los años de servicio y generalmente el único factor de motivación es la promoción.
- c) La inercia en el sistema: se necesita aquí dos cambios, siendo, por un lado necesaria, la eliminación de rigideces en forma de estructuras organizativas centralizadas que unen los nombramientos a niveles fijos de remuneración y, por otro, la atenuación de lo que es con frecuencia una resistencia natural al cambio por parte del empleado, clarificando su situación en lo que respecta a la seguridad en el empleo.

La Administración nacional sueca es diferente de la de otros países en lo que respecta a la

división entre política y funciones ejecutivas. Los Ministerios son pequeños y su principal misión consiste en apoyar a los Ministros responsables de la definición de políticas. La materialización de estas políticas se lleva a cabo por un gran número de Administraciones Locales, relativamente autónomas, que emplean a la mayor parte de los empleados del gobierno, son éstas y no el Estado, quienes emplean a los funcionarios. En el programa sueco de renovación, una de las reformas más importantes se refería al reparto de competencias entre el gobierno y las Administraciones Locales. Se pretendía dar una mayor libertad a las Administraciones Locales en las decisiones de asuntos internos, permitiéndoseles elegir los medios para alcanzar los objetivos, y controlar los aspectos más importantes en materia de organización de personal y política de retribuciones.

En este país, el Estado, en su calidad de empleador, ha venido haciendo uso de cuatro métodos para conseguir una política más flexible de personal que conduzca a una mayor eficiencia de los servicios: La adaptación al mercado, la descentralización, la individualización y la codecisión. Las decisiones sobre política de personal deben ser descentralizadas desde el nivel central a los niveles inferiores, es decir, a las administraciones locales y a las comisiones administrativas y, en algunos casos, delegadas todavía a niveles más bajos en el organigrama de las administraciones locales. Dentro de esta política de personal, además, el empleador está tratando de alcanzar flexibilidad, mediante la definición de índices de remuneración y otras condiciones de servicio individualizadas. No obstante, la transición a una política de personal más flexible no es una reforma evidente en sí misma, ni es aceptada universalmente, y puede verse, además, como una amenaza a valores e ideas establecidos sobre la justicia y la imparcialidad. La implantación de la reforma sueca dista mucho de ser completa. Mucho menos han sido evaluados sus ventajas e inconvenientes, pero hay un número de observaciones que pueden ser de interés²⁷¹:

1. El empleador es el primer agente motor del proceso de reforma, pero las organizaciones sindicales son actores importantes, sin cuya participación la reforma podría verse frustrada.

²⁷¹ Al respecto puede verse:

- Gustafsson, L.: "Promover la Flexibilidad mediante políticas salariales: experiencia de la Administración Nacional Sueca". Ministerio para las administraciones públicas. INAP. Madrid, 1995. Págs. 37-54.

- Sandin, A.: "Statlig Redovisning I Förändring". Ed. Handelshögskolan Vid Göteborgs. Universitet - Sweden, 1991.

2. Se deben establecer límites a la flexibilidad. Se ha declarado específicamente que la descentralización debe llevarse a cabo teniendo en cuenta las ventajas potenciales de un funcionamiento integrado del empleador a nivel central.
3. La descentralización necesita que las partes a nivel local desarrollen su competencia, y no deben sobrepasar su capacidad para aceptar nuevas tareas. Para poder desarrollar la competencia necesaria, el Estado ha asegurado un complemento de formación de los ejecutivos, a diferentes niveles, convirtiéndose en los representantes locales del empleador.
4. La actitud de los empleados de las administraciones locales es también importante. Existen ideas profundamente enraizadas sobre qué materias deben ser reglamentarias uniformemente, y nociones sobre qué materias pueden permitir desviaciones locales. La introducción a los nuevos sistemas debe adaptarse a esta realidad y ésta es una razón por la que se ha progresado más en el sector de las remuneraciones.
5. La instauración de políticas de personal flexibles presupone una transformación general del control de gobierno sobre los diferentes sectores de la Administración. La introducción a una gestión a largo plazo, por objetivos políticos, junto con una evaluación más eficiente, es esencial para que los asuntos de personal sean descentralizados con éxito. Si esta transformación no se alcanza, la gestión de personal no se adaptará a las actividades de la Administración que, por supuesto, son el objetivo primordial de la flexibilidad.

En *Noruega*, los programas de reforma son más un conjunto de ideas para la reforma que una estrategia coherente de cambio. Los objetivos incluyen con frecuencia un mejor servicio, un aumento en la eficacia, mejores condiciones de trabajo y la ampliación de la democracia mediante el aumento de la influencia, tanto de los líderes electos como de los ciudadanos. Los programas de reforma ponen énfasis en un enfoque que mejore la eficacia sin formular los objetivos operativos que dicho enfoque necesita. Por ello, tienen una pequeña probabilidad de producir resultados tanto claramente positivos como negativos. Las personas encargadas de la toma de decisiones están más preocupadas de evitar un gran fracaso que de conseguir éxitos²⁷².

²⁷² Anderson, P.A.: "Decision Making by Objection and the Cuban Missile Crisis". *Administrative Science Quarterly*, 28, 1983. Nota extraída de Laegreid, P.: "Cambios de la política de personal en el sector público noruego".

Hay programas de modernización con importantes elementos comunes que aparecen casi simultáneamente en varios países. En Escandinavia se pone mucho énfasis en la descentralización, en los modelos del sector privado y en la adaptación al mercado, siendo también el caso de las experiencias en las reformas de Noruega y Suecia²⁷³. En Noruega, la concepción de un gobierno de la mayoría, en donde líderes políticos responsables puedan gobernar a través de directivas y órdenes, debe ser complementada por una perspectiva que tenga en cuenta el hecho de que los funcionarios en la Administración tienen opiniones con una independencia notable. El principio jerárquico coexiste con otros principios que incluyen reglas constitucionales y éticas, principios de autonomía profesional, el principio del consumidor soberano, el principio de que los intereses afectados deben estar representados en el proceso de toma de decisiones, y que los funcionarios deben ser capaces de ejercer influencias sobre su propio lugar de trabajo. En este sentido, debería haber menos discusión sobre la elección entre diferentes normas y valores, y más preguntas sobre modificación de los objetivos y normas usados por la Administración. El sistema de gobierno podría definirse como un sistema multifuncional en donde los diferentes principios están presentes permanentemente, pero en proporciones variables en el tiempo.

En *Holanda*²⁷⁴, tanto los directivos como los responsables políticos reconocen que, las reformas necesarias en la Administración Pública de los Países Bajos sólo pueden ser implantadas con éxito, si van acompañadas de un enfoque sistemático y de gran esfuerzo en el campo del desarrollo del personal directivo o del desarrollo de los recursos humanos. Las experiencias anteriores para introducir programas de desarrollo de personal directivo fallaron por la falta de prerequisites necesarios: faltaba una estrategia sistemática e integral, con objetivos y condiciones establecidos de manera centralizada y había un compromiso insuficiente en los niveles políticos y de alta dirección. Los cambios en la política propuesta por el Ministerio del Interior pueden considerarse como la consecuencia lógica de la experiencia pasada. De esta forma, los planes que se están llevando a cabo utilizan la misma estrategia que se ha seguido con éxito en muchas

Ministerio para las Administraciones Públicas. INAP. Madrid, 1995. Págs. 55-66.

²⁷³ Olsen, J.P.: "The Modernisation of Public Administration in the Nordic Countries". Paper 1988/2, Norwegian Research Center in Organisational and Management. Bergen, 1988.

²⁷⁴ Wijngaarden, L.J.: "Desarrollo de la gestión de personal en la administración pública holandesa: revisión y nuevas tendencias". Ministerio para las administraciones públicas. INAP. Madrid, 1995. Págs. 67-70.

empresas del sector privado, y los programas de desarrollo del personal directivo, aplicados en los Ministerios, se basarán en un marco global establecido por el más alto nivel político, evaluando anualmente los progresos conseguidos, a ese mismo nivel.

En *Canadá*²⁷⁵, los objetivos principales de la creación de una categoría de dirección en 1981 fueron:

- Robustecer el sentimiento de identidad de los directivos y reforzar el principio de dirección.
- Proporcionar una mayor flexibilidad a los viceministros para desplegar y desarrollar sus equipos de dirección dejando abierta, al mismo tiempo, la posibilidad de control.
- Proporcionar un enfoque común y uniforme en materia de evaluación en el empleo y de remuneración de los directivos.
- Establecer prácticas de selección y promoción más rigurosas.
- Mejorar la planificación de recursos humanos y establecer un programa de formación de directivos.

En *Japón*²⁷⁶, el sistema de empleo público es muy similar al del sector privado. Ambos presentan las siguientes características: empleo vitalicio, ausencia de selección a mitad de la carrera profesional, frecuente movilidad, promoción interna, aumento de nivel por años de servicio, formación en el puesto de trabajo, uniformidad en las condiciones de trabajo y ausencia de convenios colectivos. Estos factores tienen gran influencia en la flexibilidad de la gestión de personal. Los cambios externos a la función pública como, la situación en el mercado laboral, la gestión de personal en el sector privado, las presiones del exterior para que exista un mercado más abierto y mayores oportunidades tecnológicas, son factores importantes para la mejora de la gestión de personal en el sector público. La movilidad frecuente, que hasta ahora ha servido para responder con eficacia a las demandas de las políticas, ya no es suficiente y cada vez se reconoce

²⁷⁵ Dirección General de Política de Personal: "La movilidad en los niveles superiores de la función pública federal en Canadá". Ministerio para las Administraciones Públicas. INAP. Madrid, 1995. Págs. 71-80.

²⁷⁶ Ikari, Sachiko: "Aspectos de la política de personal en la función pública japonesa". Ministerio para las Administraciones Públicas. INAP. Madrid, 1995. Págs. 81-89.

con mayor claridad la necesidad de una mayor flexibilidad en diversas áreas. La nueva reglamentación sobre la actividad de los especialistas representa un primer paso. De esta forma, el sistema de gestión debe considerar la introducción de políticas más flexibles y, a la vez, hacer esfuerzos para encontrar métodos que sean compatibles con la tradición y la cultura.

En *Francia*²⁷⁷, el interés que tiene la movilidad en el sistema francés es evidente tanto para los funcionarios como para el Estado empleador. No obstante, a esta movilidad se le han señalado algunos inconvenientes, como por ejemplo, la rotación demasiado rápida de responsables de los servicios, lo cuál podría provocar un nivel de confusión, entre interés general e intereses particulares, que podría llegar a ser inquietante. Estos inconvenientes parecen, a pesar de todo, relativamente menores comparados con las virtudes que el Estado francés obtiene de la movilidad de sus altos funcionarios: apertura de espíritu, una mayor flexibilidad y visión más sintética de los problemas, parece que son las principales ventajas de esta práctica.

No obstante, la Administración del Estado necesita sin duda de sus propios expertos en algunos sectores bien determinados. Además, no se llega a ser experto reconocido, en una práctica administrativa o judicial, sino a través de los años, y ninguna autoridad del Estado por muy elevada que sea, puede conferir, por un simple nombramiento, esta cualidad. En este sentido, creemos que la independencia de espíritu que es necesaria para ser reconocido como experto por todos los interlocutores económicos, políticos y sociales del Estado, no se adquiere por la mezcla de funciones y, si bien es cierto que, no afecta sino a unos pocos funcionarios, la movilidad no presenta siempre las mismas ventajas pudiendo, incluso, presentar inconvenientes. Debería por tanto, en nuestra opinión, reducirse al mínimo para aquéllos que un día serán elegidos como expertos.

²⁷⁷ Ronteix, J.P.: "La movilidad en la alta función pública francesa". Ministerio para las Administraciones Públicas. INAP. Madrid, 1995. Págs. 105-106.

La formación recibida por los altos funcionarios franceses es tenida como de primer orden, tanto en Francia como en el extranjero. La gran mayoría de las empresas privadas francesas selecciona de entre la alta función pública a sus cuadros directivos, incluso a su director general. Al mismo tiempo, los responsables políticos y administrativos franceses se esfuerzan por introducir managers que han obtenido buenos resultados en el sector privado. En estas condiciones, cabe preguntarse si el Estado no obtendría un mayor beneficio conservando algunos de sus más brillantes altos funcionarios, de los que tiene necesidad, otorgándoles un status excepcional, un período de larga duración y a un alto nivel en una empresa que se estime particularmente excelente en la gestión de los servicios. Hacer estas observaciones no quita evidentemente nada a la amplitud del movimiento de movilidad en la alta función pública francesa, ni al interés que esta movilidad representa, tanto para el Estado como para los altos funcionarios. Ello sólo permite matizar el juicio particularmente positivo sobre el fenómeno de la movilidad y sobre sus efectos beneficiosos en la alta función pública francesa.

En *España*, podemos decir que, tradicionalmente, las unidades dedicadas a la gestión de recursos humanos, se ocupaban únicamente de la realización de tareas de tipo administrativo, de formalización de contratos laborales, la gestión de nóminas y seguros sociales, la tramitación de vacaciones y permisos y, como mucho, del adiestramiento de los trabajadores en actividades estandarizadas o habilidades ligadas a su puesto de trabajo. A raíz de los cambios producidos en el entorno socio-económico, se ha ido convirtiendo, la vieja administración de personal, en lo que se denomina Gestión Integral de Recursos Humanos. Esta Gestión Integral se ocupa de todo lo referente al desarrollo de las personas en la organización. Se presta una atención especial a sus recursos humanos a partir de dos criterios fundamentales:

- Adecuación de los regímenes de personal a las características de las tareas que tienen que desarrollar.
- Incremento constante de la profesionalización a través de diversos mecanismos: provisión de puestos, sistema de carrera, formación, retribuciones, etc.

La programación idónea de los Recursos Humanos necesarios, la Oferta de Empleo Público (OEP), tanto desde un punto de vista cuantitativo como cualitativo, encuentra en la Administración Pública tres dificultades adicionales:

- a) La problemática de incardinar una selección por Cuerpos/Escalas en un sistema de puestos de trabajo.
- b) El prolongado lapso de tiempo que transcurre entre la determinación de las necesidades de personal y su cobertura.
- c) La complejidad organizativa que dificulta la coordinación de las diferentes unidades implicadas en el proceso.

Estas circunstancias, unidas al volumen de la gestión diaria de las unidades administrativas, han determinado tradicionalmente la inexistencia, salvo con carácter excepcional, de una auténtica planificación de efectivos integrada en una política global de Recursos Humanos. Ni siquiera se puede hablar de una actividad desarrollada, con cierta continuidad, dado que se centra en dos momentos muy específicos del tiempo: la confección con las fichas para los Presupuestos Generales del Estado y la posterior OEP, atendándose básicamente a aspectos cuantitativos y no cualitativos.

Conscientes de la importancia de una adecuada gestión de Recursos Humanos, la Ley 30/1984, de Medidas para la Reforma de la Función Pública, introduce el concepto de OEP como instrumento de planificación de efectivos en el seno de la Administración. Así, se ha producido una progresiva incorporación de nuevos criterios, como la promoción interna, la funcionarización o la regionalización de determinadas pruebas selectivas. Del mismo modo, la metodología utilizada en su elaboración, cuyas líneas maestras datan de la OEP 1989, se ha perfeccionado notablemente, considerándose en la actualidad, con mucha mayor precisión, los factores concurrentes en la cobertura de las necesidades. En este sentido, el papel desempeñado, a lo largo de estos años, por el Ministerio de Administraciones Públicas, ha evolucionado considerablemente: de mero correo de las peticiones de los Ministerios ha pasado, a través de un incremento paulatino de su capacidad negociadora, a constituir la unidad de coordinación y racionalización del proceso con vistas a lograr la máxima correspondencia entre la OEP y las necesidades reales de la Administración. La OEP dista todavía de representar un instrumento realmente eficaz y operativo para la adecuada asignación de los nuevos efectivos y la satisfacción de las necesidades reales de los gestores, lo que constituiría, en estos momentos, su objetivo real y asumible. Este objetivo implica necesariamente:

- Una activa participación de los propios gestores en la formulación de sus

necesidades.

- Un calendario y un esquema racional de elaboración.
- Una agilidad de la totalidad de las fases del proceso consecutivo a la elaboración, desde la publicación del Real Decreto OEP hasta la incorporación de los nuevos efectivos.

Así, esta racionalización constituye un primer paso ineludible para iniciar una auténtica planificación de recursos humanos en la Administración, actividad de mucha mayor envergadura que debe poseer una proyección plurianual y hallarse absolutamente integrada en una política global de personal, siendo éste uno de los grandes retos actuales de la Administración Española.

A nivel de la Administración Pública Local, la regulación de la gestión de personal arranca de la Ley 30/84 de Medidas de Reforma de la Función Pública²⁷⁸, junto con el Real Decreto 861/86²⁷⁹ que regula las disposiciones en materia de funcionarios públicos locales. El resto de personal no funcionario se acoge a las normas del Derecho Laboral y de los convenios colectivos correspondientes al sector en el que realicen sus funciones. El incremento de la autonomía de los empleados públicos locales y el desarrollo de nuevos programas de formación orientados a incrementar la responsabilidad de éstos para ejercer el autocontrol de sus tareas y mejorar su trabajo, o para extender la actitud de servicio al ciudadano, son cuestiones que no pueden ser dirigidas por las unidades actualmente dedicadas a gestionar únicamente los aspectos administrativos del personal. Por ello, los cambios necesarios para abandonar las políticas de administración de personal y adoptar verdaderas políticas de recursos humanos, sólo pueden ser asumidos por departamentos bien estructurados y organizados para este fin. **El enfoque de la gestión de la calidad aumenta la responsabilidad de los directivos locales sobre el personal adscrito a sus departamentos, siendo, en este sentido, imprescindible transferir competencias de los órganos de gestión de recursos humanos, inicialmente centralizados, hacia las unidades de gestión y prestación de servicios. Esta descentralización, hacia niveles teóricamente inferiores de la organización, comporta que las unidades gestoras**

²⁷⁸ Ley 30/84, de 2 de agosto, de reforma de la Función Pública.

²⁷⁹ Real Decreto nº 861/86 de 25 de abril. BOE nº 106 de 3 de mayo.

de las políticas públicas y de prestación de servicios asuman más competencias en materia de personal, y que sean ellas quienes dispongan de los instrumentos de gestión necesarios para incentivar, motivar y sancionar a su personal. Se reserva a las unidades centrales de recursos humanos la definición de las políticas globales en materia de personal, especialmente los aspectos relacionados con su planificación y la elaboración de criterios generales para su posterior aplicación descentralizada. Se trata de explorar un camino inédito, tanto por la ausencia de verdaderas políticas de recursos humanos en los ayuntamientos, como por la importante inercia que tienen éstos en centralizar este tipo de políticas.

En este sentido, la descentralización de funciones respecto a las políticas de recursos humanos quiere aumentar las responsabilidades y las competencias de los directivos públicos locales, de tal manera que sean ellos quienes asuman la dirección en cuestiones como: selección de su personal, diseño de planes de formación sectoriales, evaluación del rendimiento de los empleados de sus unidades, asignación de las retribuciones complementarias, aplicación de otras medidas incentivadoras y motivadoras, etc.

Para llevar a cabo un sistema de implantación de la calidad total en la Administración Local son precisos, por ejemplo, criterios diferentes para la selección y promoción de los empleados públicos. Sin que sea necesario modificar los principios constitucionales de igualdad, mérito y capacidad, que deben presidir las formas de acceso a la administración por medio de la oferta pública de empleo, sí que las administraciones locales, deberían revisar sus mecanismos de selección de personal a fin de ajustar más los perfiles de sus ofertas a las exigencias de calidad específicas asociadas al puesto de trabajo. También creemos que resulta imprescindible, en este intento de mejorar el desarrollo de los recursos humanos, vincular más decididamente la parte variable de la retribución salarial al desempeño del trabajo y al logro de resultados. Por otra parte, los criterios de promoción deben sufrir una profunda revisión para evitar que el ascenso sea utilizado como única vía de aumento retributivo. Por tanto, en nuestra opinión, deben aplicarse criterios de promoción más relacionados con el rendimiento personal, las capacidades y la idoneidad para las tareas a desarrollar; de la misma manera que deben desarrollarse criterios de aumento salarial al margen de los ascensos en el organigrama.

Además, el enfoque hacia la calidad de los servicios comportará también una

transformación en algunas de las categorías profesionales de los ayuntamientos, y una reasignación de los recursos humanos de unas áreas a otras. El cambio fundamental vendrá asociado a la necesidad de potenciar las actividades vinculadas a la relación y atención al ciudadano, en detrimento de las funciones burocráticas y de las unidades centralizadas. Mediante la gestión de la calidad se transforma el organigrama y se abre la posibilidad a un aplanamiento de la pirámide. Todo ello significa una modificación de las categorías profesionales de algunos empleados municipales ocupados en realizar tareas intermedias, que deberán asumir nuevos roles dentro de la organización; y, en otros casos, la propia simplificación de la administración, provocará la aparición de un excedente de recursos humanos que podrá destinarse a nuevas actividades o a mejorar los puntos de relación y atención al ciudadano. Pasamos, a continuación, a analizar los principales aspectos de la política de gestión de Recursos Humanos en el ámbito de la Administración Local en nuestro país.

2.3.2. Desarrollo de la gestión de personal en la Administración Local española.

A) *Sistema Retributivo*²⁸⁰.

Las remuneraciones de los funcionarios se pueden clasificar en dos grandes grupos: Retribuciones básicas y Retribuciones complementarias.

Las retribuciones básicas incluyen los siguientes conceptos: Sueldos, de conformidad con el Cuerpo al que pertenezca el funcionario; antigüedad, en función de los trienios devengados; y pagas extraordinarias. Las retribuciones complementarias corresponden a: Complemento de destino: Todos los puestos de trabajo están clasificados a lo largo de una escala de treinta niveles de manera que, el complemento de destino tiene como finalidad remunerar la diferencia de responsabilidad que se da en puestos de un mismo nivel de la escala. Este complemento surge por

²⁸⁰ Real Decreto nº 861/86. Op. cit.

la pequeñez del abanico correspondiente a los niveles y a la diversidad de funciones que se realizan en el sector de las Administraciones Públicas (sanidad, educación, seguridad, etc.); complemento específico: Este complemento recoge las características específicas de responsabilidad, dedicación, especial cualificación, dificultad para el desempeño del puesto de trabajo, etc.; complemento de productividad: La cuantía de la productividad está limitada en la Ley de Presupuestos de cada ejercicio y corresponde al responsable de la gestión de cada programa de gasto la determinación de la cantidad atribuible a cada funcionario.

Del análisis de los diversos conceptos retributivos indicados resulta que todos ellos son fijos en su cuantía y periódicos en su percepción, excepto el complemento denominado "de productividad". Dicho complemento es complicado, en cuanto a su concesión, por la dificultad de medir qué se entiende por la misma. Es un complemento individual y su importe puede ser distinto para cada uno de los funcionarios, por ello, deberían establecerse los objetivos individuales para cada funcionario y realizarse un seguimiento periódico de su cumplimiento, analizando las desviaciones y las causas que las originan. Dicho sistema de control no existe en la Administración, por ello, dado que no aparece una valoración del desempeño del puesto de trabajo, el sistema retributivo actual determina los emolumentos correspondientes a cada funcionario por las características del puesto de trabajo que desempeña y la titulación requerida para su acceso. En definitiva, no existe ningún concepto retributivo que recompense al funcionario, de acuerdo con la eficiencia conseguida, en el ejercicio de las funciones desempeñadas en su centro de trabajo.

B) Sistema de Incentivos y Promoción.

a) Motivaciones.

Habría que estudiar las causas que influyen en el comportamiento de las personas para conseguir que el esfuerzo de los trabajadores vaya dirigido en el sentido más conveniente para la Administración y los administrados. Así pues, resulta imprescindible analizar las motivaciones. Siguiendo a McGregor²⁸¹, se puede entender que la persona está en continuo aprendizaje y que

²⁸¹ McGregor, D.: "El aspecto humano de la empresa". Diana. México, 1969.

su comportamiento está afectado tanto por el entorno como por su propia experiencia. La teoría ha ido evolucionando, considerando, en un principio, que las motivaciones podían clasificarse en dos grandes bloques:

1. Motivación extrínseca: Corresponde a la satisfacción de las necesidades materiales o primarias mediante la compensación que atribuyen a la acción, personas distintas a aquella que la realiza (por ejemplo la retribución).

2. Motivación intrínseca: Corresponde a la satisfacción que recibe la persona por el mero hecho de ejecutar la acción (por ejemplo, el aprendizaje, la autoestima, etc.).

Maslow²⁸² describe la jerarquía de las necesidades situando en primer lugar las necesidades materiales, a continuación las de seguridad, necesidades del ego (autoestima), necesidades de autorrealización, etc. Considera indispensable que cada una de las necesidades se vea satisfecha, hasta un determinado nivel, para que pueda surgir la siguiente. En este sentido, el sistema de descripción de necesidades está abierto, no se limita por las descritas y la propia naturaleza del hombre genera nuevas necesidades.

En base a ello, creemos que sería muy importante desarrollar y potenciar valores internos del trabajador que le lleven a la realización del trabajo de la mejor forma posible. Desarrollar dichos valores que podríamos resumir en lo que se conoce como "vocación", debería ser uno de los principales pilares en la cultura de la Administración Pública. En este sentido, son las motivaciones las que deben condicionar el sistema de retribución e incentivos que debe aplicarse en la Administración Pública, así como, en los sistemas de promoción, formación y selección. Todo esto, también afectaría a la forma de organizar el trabajo²⁸³.

b) Definición del sistema de incentivos.

²⁸² Maslow, A.: "Motivation and Personality". Harper & Row Publisher. New York, 1954

²⁸³ El responsable de cada centro de responsabilidad debe organizar a los funcionarios de manera que se reduzcan las "colas de espera", se facilite el cumplimiento de los diversos formularios y se fomente, incluso, la creación de ventanillas estándar, donde el público presente su problema y sean los funcionarios los que internamente envíen la información a la unidad competente, resultando la Administración totalmente transparente para el ciudadano, como si de una sola unidad se tratase.

La teoría de las motivaciones, que se acaba de exponer, debe servir como punto de obligada referencia en el momento de determinar el sistema de incentivos de los funcionarios, en el que se incluye, el sistema de retribución.

La motivación extrínseca se satisface por las remuneraciones, pero la misma debe estar relacionada con un sistema de dirección por objetivos, ya que es necesario diferenciar económicamente el rendimiento de distintos funcionarios en puestos de responsabilidad similares. De esta forma, la retribución se debe componer de un concepto fijo, por los requisitos requeridos para acceder al puesto, otro, en función del perfil del mismo, es decir, responsabilidad, dificultad en el desempeño de sus funciones, etc., y un tercer complemento, variable, que corresponde a la verdadera productividad del funcionario. La parte variable de la retribución vendría determinada por la suma de dos partes:

1. Incentivo de grupo: Corresponde a una parte de la prima de productividad que se asigne al centro de responsabilidad donde presta sus servicios el funcionario, en función de la consecución de los objetivos establecidos para dicho centro. Estos objetivos deben ser cuantitativos y cualitativos, de manera que se tenga muy en cuenta la calidad del servicio prestado a la colectividad, y no se prime solamente el volumen, sino la satisfacción percibida por el ciudadano. La Administración sólo debe utilizar el personal estrictamente necesario para el desempeño de sus actividades. A nuestro entender, el sistema de incentivos debería conseguir que los centros de responsabilidad reclamen el número de funcionarios que realmente necesitan, fomentando la mayor productividad posible de sus trabajadores.

En este sentido, para incentivar el alcance de este objetivo se considera que, al menos durante los próximos años, además de limitar el Gobierno el incremento de la masa salarial total de los empleados, deben fijarse otros límites a nivel de los centros de responsabilidad. La introducción de estos criterios debe dar libertad de organización de los recursos disponibles al director de cada centro de responsabilidad. Otra forma de caminar hacia la consecución de la eficiencia sería estableciendo objetivos de comparación entre unidades administrativas homogéneas; es decir, creando mercados internos que fomenten la competencia de las unidades y el deseo de superación. Evidentemente, esta comparación no debe realizarse sólo respecto de los costes, sino también respecto a la calidad del servicio. Las primas de grupos deben ser aplicadas

a los centros de responsabilidad donde se requiera la colaboración entre los funcionarios con otros centros.

2. *Incentivo individual*: Los objetivos del centro de responsabilidad deben ser desagregados en objetivos para los mandos intermedios del citado centro, de manera que se retribuya de distinta manera a funcionarios con responsabilidad similar, que desempeñen puestos de trabajos similares, pero que ejerciten su trabajo con diferente eficiencia.

Para ello, cada funcionario debe conocer con antelación los objetivos que tiene marcados, el sistema de evaluación y los resultados periódicos de seguimiento de su trabajo. Es decir, debe realizarse una evaluación del desempeño en el puesto de trabajo. Dicha evolución debe servir para determinar la prima individual de productividad, definir la carrera administrativa del funcionario, determinar sus necesidades de formación y planificar las necesidades de personal. En consecuencia, la correcta evaluación del desempeño debe ser un aspecto clave de la gestión de los recursos humanos. Para la homogeneización en la evaluación del desempeño, la Administración debería elaborar un formulario estándar donde se concretasen las variables que deben ser cuantificadas y su ponderación.

En el seguimiento de dicho formulario, el superior debe analizar con el funcionario el grado de cumplimiento de los objetivos, las causas que han originado las desviaciones, las acciones a adoptar para su corrección, las medidas que deben ser aplicadas para mejorar su rendimiento, determinar sus necesidades de formación y las características especiales del funcionario para situarlo en el puesto donde pueda prestar mejores rendimientos, y ejercer su capacidad de mando. En este sistema de evaluación se analizarían tanto las desviaciones derivadas de las decisiones adoptadas como las consecuencias de la no adopción de las mismas, en el momento adecuado. Se debe eliminar la regla existente en la Administración de que: "Por no decidir no pasa nada", ya que la no decisión no deja de ser una decisión y, muchas veces, la de consecuencias más negativas. También, debe disponerse de unidades de revisión de las evaluaciones del desempeño, con el objetivo de garantizar la mayor objetividad posible en su realización. El resultado de las evaluaciones debe trasladarse al expediente individual del funcionario, y tomarse como información fundamental en el momento de las promociones y cobertura de vacantes. Con esta actuación, se está introduciendo en el sistema de promoción el

resultado de la gestión del funcionario, en cada uno de los puestos de responsabilidad ocupados con anterioridad a la promoción, y no solamente la características del citado puesto y la formación del funcionario. Así pues, la realización de la evaluación del desempeño, con los criterios expuestos anteriormente, puede producir la motivación de los funcionarios en los conceptos denominados como motivaciones extrínsecas e intrínsecas, ya que los buenos resultados incrementan su remuneración, consiguen la felicitación de sus superiores, la autoestima, el reconocimiento de los compañeros, etc. Además, se pueden establecer otros criterios que motiven a los funcionarios, como puede ser el establecimiento de unas bases para el desarrollo de un procedimiento, que permita premiar la actuación del funcionario que se haya caracterizado por un comportamiento ejemplar, y cuya difusión dentro de la Administración pueda servir de punto de referencia al resto de los funcionarios. Se considera tan importante la difusión de este concepto para la mejora de la eficiencia de la Administración que debería tenerse en cuenta tanto en los procesos de promoción como de selección del personal funcionario. El sistema de incentivos debe ser coherente con los grandes objetivos de la Administración, de manera que una modificación de estos objetivos puede originar la correspondiente modificación del sistema de incentivos.

c) Sistema de promoción²⁸⁴.

El sistema de promoción debe conseguir que los funcionarios más competentes, por su mejor formación, por mejores cualidades de dirección y por mayor eficiencia en la consecución de los objetivos establecidos para los diferentes puestos de responsabilidad desempeñados, sean los que accedan a los puestos de mayor responsabilidad. Por tanto, en nuestra opinión, el sistema de promoción no debe estar basado en la antigüedad. Considerar que todos los funcionarios tienen la misma valía y que los conocimientos y las dotes de mando son adquiridos exclusivamente por el paso del tiempo, es un grave error. La Administración debe definir las carreras administrativas, fijando los diversos escalones por los que debe pasar la promoción y los requisitos para progresar en la citada carrera, incluyendo, entre ellos, la evaluación del

²⁸⁴ Barea Tejeiro, J. y Gómez Ciria, A.: "El problema de la eficiencia del sector público en España. Especial consideración de la sanidad". I.E.E. Madrid, 1994. Págs. 152-154.

desempeño en los puestos anteriores, la capacidad de adopción de decisiones, la capacidad de motivación, la concepción del servicio de la Administración Pública, además de los requisitos actuales de titulación, formación y antigüedad.

En este sentido, cada funcionario debe conocer permanentemente sus posibilidades de promoción, las vacantes que se van produciendo, los criterios aplicados en la cobertura de las mismas, así como, la realización de la formación necesaria para su próxima promoción.

C) Sistema de Formación.

Con respecto a este tema, la Administración realiza una oferta de cursos de formación de directivos y de formación permanente, los cuales se diseñan para cubrir necesidades de formación detectadas a través de encuestas entre funcionarios. Normalmente, no existe una coordinación entre los cursos impartidos y las características de los puestos de trabajo vacantes, suele ser el funcionario el que solicita los cursos de las materias en las que desea ser formado, y no se analiza si las características específicas de ese funcionario y el puesto que esté desempeñando, permiten considerar las materias seleccionadas como las más apropiadas.

De esta forma, en nuestra opinión, se debería diferenciar entre la formación para la continuación en el puesto de trabajo, que se desempeña actualmente, y la promoción a otro puesto de mayor responsabilidad. El primer tipo de formación se podría denominar "formación permanente" y realizarse de manera periódica en los aspectos novedosos o modificados que afecten al correspondiente puesto de trabajo. La otra formación se realizaría cuando el funcionario cumpliera los requisitos establecidos en la carrera administrativa para ser promocionado, de manera que, con anterioridad a la realización del concurso para cubrir el nuevo puesto, estuviese formado en todas las materias demandadas por el mismo. Se le podría llamar "formación de perfeccionamiento". El diseño de la oferta de cursos debe realizarse combinando dos variables:

a) Los objetivos de la Administración, que determinarán las nuevas técnicas que se desean introducir o los aspectos que se consideran claves para la consecución de una Administración eficiente.

b) La demanda de formación de los funcionarios, siempre que fuese coherente con el

objetivo indicado anteriormente.

La formación se realiza principalmente sobre materias específicas de la Administración, como son las nuevas leyes publicadas, modificaciones o reformas de las actuales, etc., pero no hay una oferta generalizada para formar a los mandos intermedios en las técnicas de dirección, ni se realiza un estudio sobre las necesidades de formación para que los funcionarios puedan desempeñar su puesto actual de una manera más eficiente. El citado plan debería contener no sólo las materias en las que los funcionarios deben ser formados, sino la concreción de los funcionarios que deben asistir a los citados cursos, independientemente de sus deseos personales. Las razones expuestas con anterioridad hacen que existan grandes lagunas entre las materias en las que deberían ser formados los funcionarios y la oferta de formación realizada por la Administración, produciéndose un fuerte divorcio entre las ofertas de cursos y las necesidades de formación para mejorar la utilización de los recursos disponibles.

El hecho de que sea el funcionario el que seleccione las materias en las que debe ser formado, sin que la Administración compruebe la existencia de una relación entre los cursos demandados y el puesto de trabajo que desempeña actualmente el funcionario solicitante o su posible promoción, origina que se produzcan las siguientes situaciones:

1. La del funcionario que trabaja poco, para el que se considera que su rendimiento no es el óptimo y, en consecuencia, se le asigna menos trabajo de la gestión diaria, de modo que dispone de tiempo para la asistencia de cursos. En este caso, el funcionario carece de dotes de mando, no va a tener un problema de formación, sino de capacidad para dirigir y, curiosamente, dado el sistema comentado anteriormente para la cobertura de vacantes, dispondrá de los elementos demandados para que se le asignen puestos de mayor responsabilidad.

2. El caso contrario es el del funcionario competente y trabajador, que se encuentra formado para el desempeño de su puesto actual, pero como su asistencia a cursos produciría un retraso considerable en el trabajo diario, se le indica que no se forme, que continúe trabajando, limitándole, así, la capacidad de promocionar conforme al sistema indicado anteriormente.

El sistema de formación debe ser el adecuado para obtener el mayor rendimiento posible de los funcionarios en el desarrollo de su trabajo. En consecuencia, en la valoración del cumplimiento de los objetivos se deben analizar las causas de las desviaciones, estudiar el

comportamiento del empleado y definir un plan de acción que permita mejorar su rendimiento. Muchas veces, en este análisis, se detectarán necesidades de formación que deberán ser trasladadas, por las diversas unidades administrativas, a la unidad encargada de la formación, de manera que se incluyan en la oferta de cursos. Esta demanda se puede clasificar en dos bloques: a) Formación en técnicas de dirección; b) Formación en materias específicas de la Administración. Ambos bloques de conocimientos se consideran muy importantes, pero se desea resaltar las características del primero, para poner énfasis en un aspecto tan importante como la formación de los mandos intermedios, sobre todo, teniendo en cuenta la escasez de cursos de estas características que se imparten actualmente.

Además, en nuestra opinión y compartiendo la idea de Barea y Gómez²⁸⁵, la formación debe realizarse en relación directa con la Universidad y otras instituciones que puedan aportar experiencias interesantes para la Administración, así como, con personal de la propia Administración que cree la cultura necesaria para el cumplimiento del servicio público. La conexión con la Universidad y otras instituciones es necesaria para evitar incurrir en el error de formar a las nuevas personas exclusivamente con las técnicas que se estén aplicando, consiguiendo que se funcione por inercia y justificando la adopción de una decisión por el mero hecho de que haya sido aplicada en el pasado. Las técnicas de dirección están evolucionando constantemente y la Administración no debe ser ajena a esos cambios; por tanto, necesita estar en contacto con instituciones que asimilen continuamente los nuevos conocimientos y progresos. La educación y la formación son la forma de inversión más eficiente para potenciar el capital humano. Las administraciones públicas, por lo tanto, tienen que abrir sus presupuestos a dos partidas estratégicas: la innovación tecnológica y la formación de su personal.

²⁸⁵ Barea Tejeiro, J. y Gómez Ciria, A.: "El problema de la eficiencia del sector público en España. Especial consideración de la sanidad". Op. cit. Pág. 167.

En las administraciones locales, la formación tendrá un protagonismo preeminente en este proceso de cambio de unos ayuntamientos burocráticos a unos ayuntamientos prestadores de servicios de calidad. En este sentido, no se puede gestionar la calidad sin poseer los conocimientos y las habilidades necesarias para definir lo que es dicha calidad, a partir de las necesidades de los usuarios y de las expectativas de los ciudadanos; sin saber cómo determinar los estándares de calidad y medirlos; sin conocer cómo avanzar hacia la supresión de los errores y desconociendo toda la metodología adecuada para desarrollar los Equipos de Mejora de la Calidad. Tampoco progresará la calidad de los servicios si algunos empleados públicos locales no abandonan la pasividad heredada de la cultura burocrática, y adoptan nuevas actitudes de servicio atento al ciudadano. Formar para la calidad de los servicios, formar para aumentar la receptividad de la Administración Local, es formar en la cultura del servicio público. Por ello, el proyecto formativo debe desarrollarse como instrumento para el cambio organizativo del ayuntamiento a favor del plan de calidad. Se trata de superar la concepción, bastante extendida en los ayuntamientos, de que la formación es una recompensa o una respuesta a las demandas individuales de los empleados. El proyecto formativo, como instrumento para progresar hacia la implantación de la calidad, debe orientarse para alcanzar el triple objetivo de:

- Formación para la estrategia de calidad global del ayuntamiento.
- Formación para poder trabajar en equipo para la mejora de la calidad.
- Formación para que las relaciones cliente-proveedor interno funcionen.

La efectividad del plan de formación se consigue, tanto por las propias acciones formativas como por la asociación del plan a diversas acciones conexas. En este sentido, para ser efectivo el programa de formación debe: explicar el porqué de la necesidad de la mejora de calidad de los servicios, así como también sus beneficios colectivos e individuales; comunicar las metas de la calidad de la corporación; desarrollar una cultura compartida sobre los diferentes aspectos relacionados con la calidad; definir la estructura y el proceso de mejora de la calidad; determinar las responsabilidades de cada empleado; facilitar a los empleados públicos locales los instrumentos y las técnicas para gestionar la calidad en su trabajo. En definitiva, el sistema formativo empleado en la implementación de la calidad debe basarse en la realización de cuatro

ideas fundamentales: Aprender, Aplicar, Adiestrar y Analizar²⁸⁶.

a) Aprender: Aprender los elementos básicos de la gestión de la calidad. Un elemento clave en este proceso es el carácter progresivo, en cascada, del proceso de aprendizaje. El proyecto formativo capacita a la máxima dirección del ayuntamiento, ésta interviene en la formación del conjunto de directivos, éstos en la de sus colaboradores, y así sucesivamente, hasta llegar a los niveles inferiores de la corporación. Con este proceso en cascada se consigue asociar la acción formativa a la visualización del compromiso de los responsables de la organización con los objetivos de la calidad. Además, este proceso interactivo consigue adecuar la formación a las necesidades de la corporación e introducir, en la misma, elementos reales de gestión que preocupan a la organización.

b) Aplicar: Se trata de aplicar lo aprendido. No es un paso que pueda separarse del anterior, más bien son complementarios. Mediante la aplicación de lo aprendido se continúa aprendiendo y se siguen interiorizando los conceptos; la formación interrelaciona a las personas con sus puestos de trabajo, y logra normalizar el uso de los instrumentos y métodos de trabajo para mejorar la calidad. Durante esta fase es importante el papel que pueden desempeñar algunas personas que actúan como agentes formativos y tutores del proceso de aplicación de la capacitación.

c) Adiestrar: Cada vez que alguien aplica los principios básicos de la calidad está enseñando a alguien, bien a un miembro del equipo de trabajo, bien a quien recibe el servicio prestado. En este instante también se está formando y por eso el proceso de formación debe prestar atención a estos aspectos. Por ello, la formación se convierte en un proceso continuo que cruza toda la organización municipal, especialmente en los aspectos más informales relacionados

²⁸⁶ López Camps, J. y Gadea Carrera, A.: "Servir al ciudadano. Gestión de la calidad en la Administración Pública". Op. cit. Págs. 170 y 171.

con el adiestramiento. Cada miembro de la corporación es un formador de la calidad, de ahí el interés del proyecto formativo ya que además de utilizar formadores externos, debe fomentar la actividad formativa de los propios miembros del ayuntamiento.

d) Analizar: Consiste en llevar a cabo el control del proceso de trabajo. El control, además de servir para detectar oportunamente los fallos antes de que éstos afecten irremediablemente a la calidad de la prestación de los servicios, sirve para utilizar estos fallos como recurso formativo. Con el análisis del control de gestión, los gestores locales conocen cómo progresa la organización a favor de la calidad. Estos gestores deben centrar su atención en aquellos aspectos que son claves en el proceso de implantación de la calidad. Los directivos deben analizar si sus equipos utilizan los principios de la gestión de la calidad para conseguir corregir aquello que no funciona, mejorar lo mejorable, dar reconocimiento al trabajo bien hecho, reducir el coste de la calidad. En cada una de estas situaciones los directivos deben intervenir como formadores de sus colaboradores, para ayudarles a aprender a adquirir los recursos necesarios para que funcionen estos equipos de trabajo y se solucionen los problemas. Por ello, el proyecto formativo debe también abordar los aspectos conexos con la gestión de la calidad, tal como el aprendizaje de las técnicas participativas, la dinámica de grupos, las formas de interrelacionarse y comunicarse las personas, y el trabajo en equipo. Los objetivos de la formación en la Administración Local se sintetizan en la tabla que figura a continuación:

OBJETIVOS DE LA FORMACIÓN	
Desarrollar	Desarrollar potencialidades del equipo humano.
Comunicar	Mejorar la comunicación interna.
Motivar	Motivar para estimular la productividad del personal.
Promocionar	Crear las circunstancias adecuadas para promocionar al personal.
Homogeneizar	Homogeneizar las pautas de comportamiento y actuación profesional.
Relacionar	Potenciar las relaciones humanas y fijar pautas comunes de acción
Implicar	Dar a conocer la visión de la alta dirección, la situación central y hacia donde quiere marchar la organización.
Perfeccionar	Crear un sistema de perfeccionamiento de los distintos niveles profesionales.

Tabla nº 11: Objetivos de la formación. Fuente: Elaboración Propia

Para cumplir con estos objetivos, la formación desarrolla una serie de tareas que podríamos agrupar en torno a dos ejes:

a) Gestionar la formación: Detectar y analizar necesidades de formación, planificar las acciones formativas que cubran las necesidades detectadas (seleccionar el proveedor y el público destinatario y buscar los recursos más adecuados), así como diseñar planes de formación.

b) Operativizar la formación: Puesta en marcha y seguimiento del Plan. Se trata de concretar en la práctica una de las acciones del Plan: organizar, coordinar, controlar e impartir la formación siguiendo los objetivos, contenidos, metodología y recursos establecidos en la planificación.

A continuación, se detallan los principales objetivos que debe recoger un Plan de Formación en la Administración Local.

¿Para qué se elabora un Plan de Formación?		
O B J E T I V O S D E L P L A N D E	Definir claramente el objetivo de la formación para cada grupo destinatario; ingreso, reciclaje, perfeccionamiento, profundización, actualización, polivalencia, promoción y reconversión. Y establecer los objetivos de cada acción formativa: ¿Desarrollar habilidades, modificar actitudes o transmitir conocimientos?.	¿Para qué formar?
	Determinar el contenido de la formación en cuanto a calidad y cantidad de información y nivel de profundización (temas, especialidades, asignaturas, módulos, etc.). Adecuación de las materias a los objetivos propuestos.	¿Qué enseñar?
	Establecer las acciones formativas a implementar (cursos presenciales/a distancia, formación en el puesto de trabajo, rotación de puestos, lecturas supervisadas, reuniones, demostraciones, simulaciones, etc.) y la metodología de formación a utilizar (tradicional, activa, grupal/individual)	¿Cómo formar?
	Definir los recursos necesarios para la implantación de los programas formativos: tipo instructor o formador, instalaciones, herramientas, equipos audiovisuales, manuales, ¿formación propia o proveedor externo?.	¿Con qué y con quién formar?

Evaluar los tiempos disponibles, la duración de las acciones, la periodicidad y los momentos de impartición (dentro o fuera de la jornada laboral)	¿Cuándo formar?
Definir los destinatarios de los distintos programas, teniendo en cuenta: características personales, número de personas, categorías, interés o motivación, ¿preferible con experiencia profesional previa, asistencia voluntaria/obligatoria, posibilidad de promoción, diploma?.	¿A quién formar?
Fijar los lugares donde se impartirán los programas, teniendo en cuenta factores como: entorno favorable para la formación, facilidad de acceso, tiempos de desplazamiento, infraestructura, distractores, espacio necesario, distribución del mobiliario.	¿Dónde formar?
Diseñar los modelos e instrumentos para evaluar tanto el proceso formativo (actividades, metodología, participación, motivación, recursos) como el resultado de la formación (la Reacción inmediata, la Eficacia, la Efectividad y el Impacto).	¿Cómo evaluar la formación?
Calcular los costes de la campaña de formación: alquiler de local, equipos y herramientas, costes de la gestión de la formación, costes de la impartición (formador externo e interno), material del alumno y de aula (fungibles, manual, etc.)	¿Cuánto costará la formación?
Diseñar las estrategias e instrumentos de comunicación para dar a conocer los distintos programas a los interesados. (Esta actividad depende de la gestión de la comunicación interna).	¿Cómo publicitar los programas?

Tabla nº 12: Objetivos del Plan de Formación Local. Fuente: Elaboración Propia.

D) Sistema de acceso.

Los trabajadores que prestan sus servicios en la Administración Pública se pueden clasificar en función de su régimen de selección y de la normativa que regula su relación laboral, obteniendo los colectivos denominados funcionarios y personal laboral. Dado que el mayor colectivo es el de los funcionarios, será el grupo que analizaremos. En este sentido, la Administración puede optar por dos sistemas distintos de selección, en función de quién incurra en los costes de formación. Con este criterio se pueden diferenciar los siguientes sistemas:

- a) La Administración selecciona a los funcionarios potenciales y procede a su formación

con anterioridad a la incorporación a sus correspondientes puestos de trabajo.

b) La Administración determina los conocimientos que deben poseer los aspirantes a funcionarios. Dicho sistema de acceso se lleva a cabo mediante oposición, consistente en la realización de unas pruebas con el objeto de comprobar que el opositor posee los conocimientos técnicos correspondientes a las materias indicadas incluidas en el programa de la oposición. En consecuencia, la Administración opta por que sea el funcionario el que incurra en los costes de formación, incorporándose a su puesto de trabajo con los conocimientos técnicos necesarios para el desempeño del mismo. Se considera conveniente resaltar el hecho de que las pruebas consisten exclusivamente en comprobar los conocimientos técnicos, sin realizar un análisis sobre las cualidades de la persona para desempeñar el puesto al que opta.

Tradicionalmente la Administración ha optado por el segundo sistema que ha sido criticado de memorístico y, en consecuencia, de no ser el sistema idóneo para seleccionar a las personas mejor formadas. En nuestra opinión, consideramos que la Administración debe seleccionar a las personas con los conocimientos técnicos necesarios para poder desempeñar el puesto de trabajo al que aspiran, y valorar otras cualidades personales, tales como capacidad de dirección, capacidad de asumir responsabilidades, vocación por el desempeño del servicio público, etc.

En este sentido, creemos de gran importancia que la Administración realice la oferta de puestos de trabajo correspondientes a sus verdaderas necesidades. Actualmente tiene fuertes carencias de conocimientos sobre sus necesidades de personal, ignora con antelación los puestos que van a quedar vacantes, los perfiles de los mismos y la posibilidad de que otros funcionarios deseen optar por ocupar el citado puesto. Esto origina que la Administración desconozca cuántos y cuáles deben ser los puestos que se deban cubrir cada año. No obstante, sí se pueden clasificar los perfiles de los funcionarios demandados en unos bloques homogéneos, creando una base de datos con las personas que, habiendo superado las pruebas selectivas, se encuentren pendientes de que se produzca una vacante para su incorporación. Este sistema permite que exista el menor desfase posible entre el momento de la vacante y la incorporación del trabajador. La necesidad de contratar personal debe estar basada en la demanda que realicen los propios centros de responsabilidad, indicando el perfil de las personas que deben incorporarse y de aquellas otras que se consideran disponibles para ser adjudicadas a otros centros. Dichos centros asumirán las

funciones de gestión de personal de su competencia, de manera que se ajuste, en cada momento, a las necesidades del servicio y puedan alcanzar los objetivos de coste que tengan establecidos. En este sentido, los principales cambios en la entidad local, deben basarse en²⁸⁷:

1. El primer objetivo de las acciones de formación y entrenamiento debe ser que las personas adquieran las habilidades, conocimientos y actitudes necesarias para poder contribuir a la mejora permanente.
2. El cambio de un enfoque centrado en la formación a otro orientado al aprendizaje; el objetivo no es formar, transmitir conocimientos, técnicas, etc, sino conseguir que el directivo, mando o colaboradores aprendan.
3. El objetivo fundamental no es el aprendizaje individual sino el aprendizaje organizativo.

Por último, creemos que la preparación del factor humano en la Administración Local va a ser crucial para asegurar los requisitos establecidos en el Sistema de Calidad. Así por ejemplo, para prestar el servicio de recogida de basuras, con éxito, es necesario que todos los camiones funcionen; que los contenedores estén en su sitio y en buen estado; que los empleados utilicen algún distintivo fluorescente para reducir cualquier tipo de accidentes; etc., pero también es muy importante que el conductor conozca la ruta de recogida y que sea capaz de resolver problemas mecánicos básicos, que ocurren frecuentemente, y que ocasionan numerosas paradas y cambios de camiones en mitad de la ruta; que todos conozcan las responsabilidades civiles que acarrea a la empresa si el servicio es prestado de forma indirecta; los posibles desperfectos que se pueden causar durante la recogida; y la importancia que tiene su trabajo para la convivencia en sociedad. En definitiva, deben estar preparados para el trabajo que realizan.

²⁸⁷ Senge, P.M.: "The Fifth Discipline. The Art and Practice of the Learning Organization". Nueva York. Doubleday Currency, 1990.

3. ELEMENTOS FORMALES DE LA GESTIÓN LOCAL.

3.1. PLAN ESTRATÉGICO MUNICIPAL.

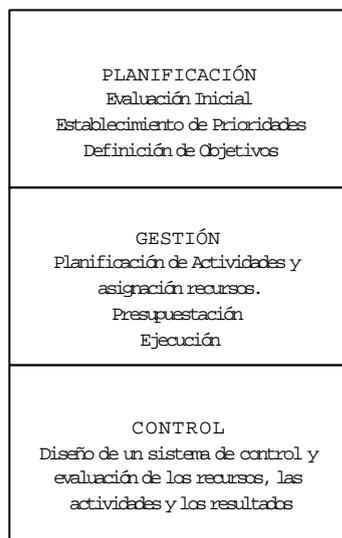
Dentro del desarrollo de los elementos formales del Sistema de Gestión de la Administración Local, nos encontramos con el Plan Estratégico Municipal, cuyo objetivo básico es subsanar la gran dificultad con la que se encuentran las entidades municipales ante la inexistencia, en muchas de ellas, de instrumentos adecuados para efectuar el seguimiento, control y evaluación de las políticas públicas y de los servicios que de ellas se derivan. Ello hace que, tal y como indica Prats²⁸⁸, sea necesario dotar a los organismos públicos de un sistema de información para la gestión, capaz de "informar sobre el cumplimiento de los planes y objetivos preestablecidos, orientandos al control y la eventual revisión de la actividad administrativa (...), aunque el reto pendiente en este campo es el diseño y ampliación de sistemas de información válidos, a la vez, para la gestión operacional y estratégica". Cada una de las actividades municipales, se considerará agrupada en programas de interés político. Cada programa de cualquier nivel de la jerarquía se entenderá como un proyecto definido en términos de un resultado a alcanzar en un cierto plazo de tiempo, a través de la realización de un conjunto de actividades mediante la utilización de una combinación de recursos²⁸⁹. **De ello, se deduce que toda la actividad de una Administración Local es el resultado de la articulación de diversos planes de actuación derivados de diferentes programas, con diferente duración, que pueden ser gestionados con las mismas técnicas aplicadas en la gestión de proyectos, y que en la mayoría de los casos están interrelacionados entre sí²⁹⁰. El Plan**

²⁸⁸ Prats, J.: "La modernización administrativa en las democracias avanzadas de los ochenta: contenidos, marcos conceptuales y estrategias". Papers ESADE nº 82, abril 1992. Pág. 11.

²⁸⁹ Carrasco Arias, J. y Ramos Díaz, R.: "Manual de Planificación y gestión de Proyectos Administrativos". Instituto Nacional de Administraciones Públicas, 1986. Pág. 7.

²⁹⁰ Con respecto a la elaboración de Planes Estratégicos para las corporaciones públicas locales, puede verse:
- Pablos Rodríguez, J.L.: "Reflexiones sobre el proceso de gestión y el sistema de información contable en los municipios". Actualidad Financiera. Monográfico, marzo 1996. Págs. 105-114.
- Pablos Rodríguez, J.L.: "El sistema contable de las entidades locales: propuestas básicas para la implementación de la Contabilidad de Gestión". III Jornada de Trabajo sobre Contabilidad Pública. Santiago de Compostela, abril 1995. Págs. 51-69.

de Actuación integra un conjunto de acciones, una serie de recursos de la organización y establece unos plazos de ejecución. Comprende el desarrollo secuencial de las fases: Planificación, Ejecución y Control²⁹¹.



La primera de las etapas, a la que hemos denominado PLANIFICACIÓN, consiste en la fijación de objetivos y metas a largo plazo, y debe definir, entre otras variables, los servicios en términos funcionales, los segmentos de población a los que va dirigida la estrategia, la asignación de recursos y medios necesarios y el tipo de organización que se requiere. En la formulación de la

- Pablos Rodríguez, J.L.: "El proceso de planificación". Op. cit. Págs. 51-67

²⁹¹ Morrisey, G.L.: "Administración por objetivos y resultados". Fondo Educativo Interamericano, S. A. U.S.A, 1989. Pág. 54.

estrategia municipal, deben valorarse los puntos fuertes y débiles de la entidad municipal, las oportunidades y amenazas del entorno, así como, las alternativas existentes. El desarrollo de esta primera etapa, responde al reflejo de las necesidades de los ciudadanos en planes a largo plazo que satisfagan sus necesidades, por ello, es el político el responsable de llevarla a cabo.

En la etapa de GESTIÓN se distinguen a su vez otras etapas:

a) Planificación y programación anual tanto de las actividades a realizar como de los recursos a asignar. En esta etapa, se definen los objetivos de los servicios que han de estar claramente especificados, y al mismo tiempo coordinados con la estrategia de las diferentes unidades. Para ello, será necesario la creación de instrumentos para la transmisión del objetivo global desde la Administración hacia los entes gestores, en forma de contratos-programa, pliegos de condiciones o programas bien especificados, de manera que contengan elementos y variables a utilizar para valorar la calidad y la eficacia de las actividades desarrolladas.

b) Presupuestación: En esta etapa los entes gestores definen con detalle los planes de acción necesarios para la consecución de los objetivos específicos y cuantifican su impacto en el presupuesto. Estos planes de acción deben incluir las actividades para conseguir los objetivos, un calendario detallado de dichas actividades con la cuantificación en tiempo y recursos de cada acción, los responsables para su implantación y las medidas de control específicas a utilizar en el seguimiento del plan.

c) Ejecución: Se trata de una fase meramente empresarial y consiste en llevar a la práctica los planes, programas y presupuestos correspondientes a cada servicio y centro gestor, tanto en relación con las actividades como con los recursos necesarios para llevarlos a cabo, independientemente de cuál sea la forma de gestión. En esta esfera, debe existir una clara separación entre el ámbito político y el técnico-económico del centro gestor, lo cual no implica que exista independencia, sino equilibrio entre la necesidad del control por parte de la entidad local como centro y la autonomía del centro gestor para la toma de decisiones. En este sentido, pensamos que es necesario mejorar la técnica presupuestaria de las entidades locales, pasando de ser un mero instrumento para el control de legalidad y político a una herramienta básica para la gestión.

En la etapa de CONTROL se permite al gestor local, después de haber realizado la programación de actividades, saber si el trabajo ejecutado para lograr los objetivos propuestos, se corresponden con lo planificado. En este sentido, una vez fijado el programa de ejecución, el responsable de su realización debe seguirlo, analizar las posibles desviaciones proponiendo las medidas correctoras oportunas para paliarlas.

Así pues, abogando por las nuevas tendencias instauradas a través de la corriente marcada por el Gerencialismo, en la que se resalta la necesidad de separar claramente los ámbitos políticos y gestores, nos centraremos en el análisis y desarrollo de las dos últimas etapas del Plan Estratégico Local, GESTIÓN y CONTROL, ya que en la etapa de PLANIFICACIÓN son los responsables políticos los que, a través del análisis de las demandas ciudadanas, elaboran el Plan de objetivos a cumplir, concretados en los programas electorales. No obstante, no obviaremos la influencia que el gestor local puede tener sobre la formulación de los planes a largo plazo, al introducir los resultados obtenidos en la realización de la etapa de Control y, por tanto, el apoyo que la función desarrollada por dicho gestor, supone, a su vez, para el político en el desarrollo de la etapa de Planificación.

A través del análisis de la etapa de GESTIÓN se pretende poner de manifiesto el conjunto de procedimientos, de recursos materiales y humanos, así como las actividades que son necesarias utilizar y realizar para llevar a cabo la prestación de los servicios públicos locales, desde la óptica de la eficacia, eficiencia y economicidad. En este sentido, será necesario que el gestor disponga del instrumento informativo que le permita:

- a) Conocer el coste de los servicios públicos locales.
- b) Decidir sobre la forma de gestión.
- c) Fijar el valor de tasas y precios públicos.

Para ello, se propone la elaboración de un modelo de costes que permita llegar a una magnitud del coste de prestación de los servicios públicos locales, permitiéndose, a la vez, establecer el estudio comparativo entre las dos formas gestoras más frecuentes en la Administración Local, nos estamos refiriendo a la gestión directa de servicios públicos por parte del ente municipal y a la gestión indirecta mediante concesión administrativa. La imputación del consumo de los factores de coste a las distintas actividades identificadas como las necesarias para llevar a cabo el servicio público, teniendo en cuenta la forma de prestación anterior, permitirá

formular una cuantía del coste que, a su vez, será la base determinante para el establecimiento de las tasas y precios públicos. En este sentido, se propone un método de cálculo de dichas tasas y precios públicos que, lejos de la versión jurídica, se fundamenta en la cadena de valor del servicio público y, por lo tanto, en las actividades necesarias para su consecución.

En la etapa de CONTROL se tratará de comprobar en qué medida la gestión realizada cumple con los objetivos de eficacia, eficiencia y economicidad mediante la formulación de informes técnicos-económicos, que permitirán un seguimiento directo de la gestión, y de indicadores de gestión para evaluar los correspondientes servicios municipales.

De las tres fases secuenciales definidas anteriormente, la de control, va a constituir la fuente de retroalimentación de las otras dos, debido a que mediante la comparación de los objetivos fijados en la primera etapa y la realización de la programación, en la segunda fase, se podrán reformular los objetivos planteados así como las actividades que los delimitan. De esta forma, se puede decir que esta fase de control sería una fase integradora de las dos anteriores, pues consiste en la comparación de los resultados obtenidos con los objetivos fijados. En este sentido, en opinión de Belkaoui²⁹², "el control es un factor central de la gestión de una organización, pues con él se trata de asegurar fundamentalmente, que los recursos han sido asignados de manera eficaz y eficiente".

Por otra parte, Anthony²⁹³ entiende el control de gestión como un proceso al señalar que "el proceso de control de gestión consta de cuatro etapas. Primera, especificar un estándar de actuación deseada. Segunda, utilizar un medio capaz de detectar lo que ocurre en la organización y de comunicarlo a una unidad de control. Tercera, la unidad de control compara tal información con la estándar. Cuarta, si realmente no concuerda con el estándar, la unidad de control indica que se deben tomar medidas correctoras y esta indicación retorna, como información, a la

²⁹² Belkaoui, A.: "Handbook of Management control systems". Quorum Books. Westport. Connecticut, 1986. Pág. 9.

²⁹³ Anthony, R.N.: "El control de Gestión: marco, entorno y proceso". Traducción de la obra "The Management Control Function". Ed. Deusto. Bilbao, 1990. Pág. 17.

entidad. Esta etapa se denomina frecuentemente retorno de la información". Zerilli²⁹⁴ indica que "el control es un proceso de carácter permanente, dirigido a la medición y a la valoración de cualquier actividad o prestación sobre la base de criterios y de puntos de referencia fijados, y a la corrección de las posibles desviaciones que se produzcan respecto a tales criterios y puntos de referencia". Tal y como puede apreciarse, los aspectos básicos que pueden identificarse en un sistema de control en una organización son: fijación de criterios para el control, medición de las realizaciones alcanzadas, comparación entre los outputs alcanzados y los outputs previstos poniendo de manifiesto las desviaciones, y decisiones sobre las acciones correctoras a emprender una vez conocidas las desviaciones²⁹⁵.

Si nos centramos ya en el control de las Administraciones Públicas, los profesores Requena, García y Carrasco²⁹⁶ indican que "el control no debe ser un fin en sí mismo, sino un medio que garantice el buen logro por parte de la Administración, con la adecuada transparencia, economía y eficacia, de las múltiples funciones que la Sociedad le encomienda, de manera que sirva a la mejor gestión de los recursos públicos".

Para delimitar el ámbito de aplicación de un sistema de control en la Administración Municipal, es necesario diferenciar los tres niveles, al igual que en cualquier organización privada, en los que pueden tomarse las decisiones, estando, por tanto, condicionado por el nivel de responsabilidad otorgado. Se pueden diferenciar tres áreas: Dirección General, cuyo máximo cometido es el logro de los objetivos globales o metas de la organización; Gestión de Explotación, que se responsabiliza del alcance de los objetivos específicos de la gestión; y, por último, Gestión

²⁹⁴ Zerilli, A.: "Fundamentos de organización y dirección general". Ed. Deusto. Bilbao, 1990. Pág. 379.

²⁹⁵ Zerilli, A.: "Fundamentos de organización y dirección general". Op. cit. Pág. 390.

²⁹⁶ Requena Rodríguez, J.M., García Martín, V. y Carrasco Díaz, D.: "La Contabilidad Pública actual en España". Op. cit. Pág. 55.

Operativa, cuya principal misión consiste en conseguir los objetivos de las tareas concretas. Estos niveles o áreas relacionadas con el largo, medio y corto plazo respectivamente se caracterizan por:

- a) **NIVEL ESTRATÉGICO:** Tiene lugar en el nivel más alto de la organización al objeto de asegurar la ejecución del proceso de decisión de los objetivos generales, seleccionando las estrategias necesarias para lograrlos.

El teórico Child²⁹⁷ da mucha importancia al nivel estratégico, llegando a afirmar que "si el nivel estratégico de la administración está correctamente considerado como el estado en el cual se establecen los objetivos y se traducen en planes específicos de acción (...) quien quiera que controle los recursos estratégicos y los medios de suministrarlos también determina los objetivos y las políticas de la organización". Para López Camps y Gadea Carrera²⁹⁸ el nivel estratégico es "el proceso a través del cual los directivos públicos pretenden influir sobre otras personas y factores de la organización, o incluso externos a ella, para conseguir los objetivos previstos. La finalidad fundamental es tener informado al gestor local de la evolución de los factores externos a la organización municipal, del funcionamiento de todas las unidades, directa o indirectamente implicadas en la consecución de sus objetivos, y avisarle cuando las cosas vayan mal según las estrategias previstas, para así tomar medidas correctoras".

²⁹⁷ Child, J.: "Organización. Guía para problemas y práctica". Cia. Editorial Continental S. A. México, 1989. Pág. 219.

²⁹⁸ López Camps, J. y Gadea Carrera, A.: "Servir al ciudadano. Gestión de la calidad en la Administración Pública". Op. cit. Pág. 29.

Se sitúa en aquéllos puntos de la organización que son críticos para el éxito en el cumplimiento de las finalidades generales o sectoriales establecidas. Las fijaciones de los criterios de control vienen dados por las finalidades estratégicas de la organización o las grandes finalidades de las políticas sectoriales. En este sentido, el proceso de control se sitúa a nivel de unidades amplias, de unidades funcionales de la organización o de grandes actividades. Los destinatarios de la información de control siempre son los directivos públicos y los políticos, pues es a ellos a quienes compete tomar decisiones cuando las estrategias de la organización pueden resultar amenazadas por cambios del entorno o por problemas de gestión. Por sus especiales características el proceso de control estratégico debe fundamentarse en una visión global de la gestión. Por ello, el control estratégico comporta tener perspectiva temporal y espacial, pues han de tenerse y considerarse referencias del entorno y de su evolución previsible. La información aportada por este sistema de control debe ser relativamente exacta y, como la mayoría de ella, utilizada en el proceso de control estratégico, constituyéndose como resúmenes breves confeccionados, a partir de algunos elementos clave procedentes del control de las propias actividades, o de informaciones y prospectivas de origen externo al propio proceso.

- b) **NIVEL DE GESTIÓN:** Se centra en la medición y evaluación de las actividades desarrolladas por la organización tratando de mostrar la eficacia y la eficiencia con la que se han ejecutado las mismas. Presenta una doble modalidad: Ejecución de las actividades y Control sobre los Resultados de tales actividades.

Se basa en la información directa aportada por un sistema de indicadores. La fijación de criterios para el control se deduce directamente de las propias actividades, y se formaliza en un proceso en el que intervienen, principalmente, los responsables de las mismas. En las organizaciones municipales, el proceso de control se sitúa en unidades pequeñas o en personas, siendo un proceso fundamentalmente orientado a la ejecución, estableciéndose entre cada uno de los Jefes de Servicio con los diferentes ejecutores de las actividades previstas en el Plan de Actuación. Teniendo en cuenta que éste es un proceso orientado al trabajo de las personas, está influido por su propia naturaleza y por la satisfacción que el mismo causa. Las técnicas orientadas a la motivación y al enriquecimiento profesional de los puestos de trabajo ayudan a mejorar el clima en el que se desarrolla el sistema de control de las actividades. Por la naturaleza de las mismas, el control de la ejecución no tiene visión de globalidad y está focalizado en actuaciones

muy concretas. La evaluación de las actividades es inmediata, depende de los resultados de las acciones y la información aportada por los indicadores es exacta, instantánea o de muy simple elaboración. Una parte de la información proporcionada por el sistema de control de gestión se utilizará en el control estratégico.

En base a ello, existe la creencia, muy extendida, de que el control de gestión debe centrarse, fundamentalmente, en la fase operativa o de ejecución de las actividades, al considerar que es allí donde la organización obtiene sus resultados y, por lo tanto, sus éxitos o fracasos. A este nivel de control y seguimiento aplicado sobre la actividad de la organización J. Child²⁹⁹ lo denomina "control sobre el proceso de producción en una organización". En este caso, el control se ocupa de los resultados concretos obtenidos en el nivel más inmediato de la actividad y, a partir de estos resultados, se articula todo el sistema y se constata la importancia que tiene la información de retroalimentación para el buen funcionamiento del mismo.

- c) **NIVEL OPERATIVO:** Hace referencia al Control de las Tareas, debe cercionarse de que tales tareas se desarrollan de forma eficiente y dentro del marco de la política general prefijada.

La existencia de los tres niveles de decisión expuestos, así como, los tipos de control aplicables, a cada uno de ellos, encuentran su reflejo en el ámbito de la Administración Municipal y se resumen en la tabla que figura a continuación:

Concepto	Nivel Estratégico	Nivel de Gestión	Nivel Operativo
Problemas a identificar	Es difícil identificarlos. Carecen de estructura. Tienen muchas alternativas. Las relaciones causales no están claras.	Existen precedentes. Se repiten mucho. Las alternativas son limitadas. Incluyen algunas partes programadas.	Reglas prescritas. Modelos matemáticos.
Criterios	Social y económico	Eficacia y efectividad	Eficacia
Horizonte temporal	Tan lejano como pueda verse.	Unos pocos años por venir. El énfasis se pone en un año	El futuro inmediato

²⁹⁹ Child, J.: "Organización. Guía para problemas y prácticas". Op. cit. Pág. 218.

Proceso de toma de decisiones	Entra algo de análisis formal. Se basa principalmente en juicios. Es irregular.	Entra mucho de análisis formal. Es rítmico.	Sigue reglas; juicio si las reglas son inadecuadas. Es repetitivo.
Producto final	Suele ser una decisión. Lo son también metas, políticas, estrategias, acuerdos.	Es un plan global para el conjunto de la entidad.	Acciones específicas.
Naturaleza de la información	Procede mayormente del entorno externo. Se orienta al futuro. Se pretende que presente los resultados esperados.	Se ordena alrededor de un núcleo financiero. Procede del entorno externo e interno. Se basa en datos estimados y reales. Puede presentar los resultados esperados y reales.	Contiene muchos datos no monetarios. Procede del entorno interno. Se basa en los datos reales. Se suele usar un modelo de la actividad.
Personas que intervienen	Los directivos (políticos y directivos técnico políticos).	Los responsables de cada actividad (jefes de departamento, de servicio, etc.)	Cualquier persona encargada de realizar la actividad.

Tabla nº 13: Distintos niveles de decisión en el ámbito público local. Fuente: Child, J. Op. cit.

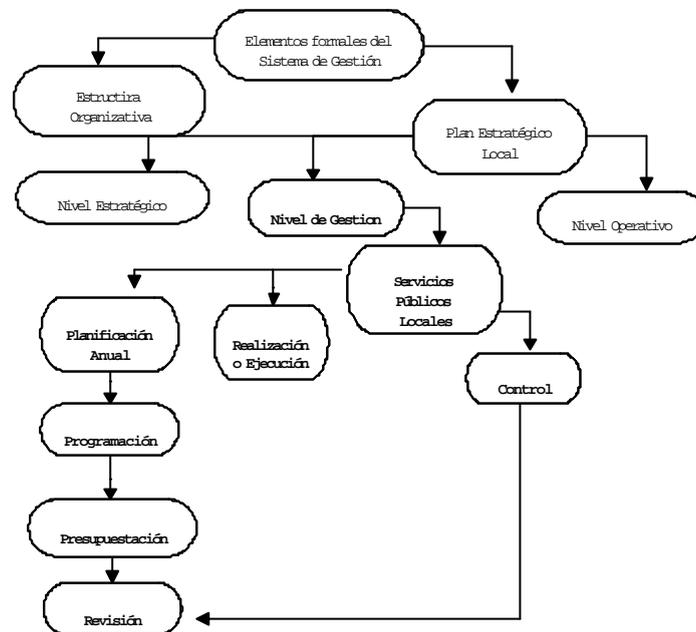
El nivel elegido para el estudio de la etapa de control, a través principalmente de indicadores, es el nivel intermedio, al que hemos denominado como Nivel de Gestión. El análisis y evaluación de las actuaciones emprendidas en el ámbito del Nivel Estratégico nos obligaría, necesariamente, a la realización de un minucioso estudio sobre los factores exógenos del entorno que envuelve a la Administración, sobre los factores subjetivos implícitos en las decisiones adoptadas y, en definitiva, sobre una serie de aspectos para los que la información que se precisa, para el ejercicio del control, suele ser cualitativa, imprecisa y difícil de obtener. Por su parte, el Nivel Operativo lleva consigo un conocimiento puntual de todas las tareas y labores que se desarrollan en el acontecer diario de la gestión municipal, para lo cual resulta ineludible la realización de un análisis previo del proceso administrativo-funcional, que tiene lugar en el seno de la organización, así como, de los factores que inciden en el comportamiento del personal encargado de cada tarea. Será por tanto, el Nivel de Gestión el que marcará el grado de desglose de los análisis realizados, tanto en lo que se refiere a la especificación de las actividades como a la elaboración de los indicadores, si bien, hay que decir que, los indicadores que posteriormente

denominaremos como "de eficacia de orientación externa", tienen una clara relación con factores externos a la gestión del ente municipal y repercusiones importantes a nivel estratégico.

De la misma forma, llegar a una especificación tanto de actividades como de indicadores a un nivel puntual y detallado en cada una de las tareas realizadas implicaría la obtención de información mucho más concreta y específica. No obstante, el grado de desglose debe venir marcado, en nuestra opinión, por la relación en la que los beneficios aportados por la información superen el coste de obtención de la misma. Así pues, creemos que un análisis a nivel operativo ocasionaría más costes de ejecución que beneficios en el marco de las entidades locales, en las que los recursos, tanto económicos como de personal técnico especializado, resultan escasos.

En este sentido, teniendo en cuenta las etapas integradoras del Plan Estratégico Local así como los distintos niveles de decisión para llevar a cabo la etapa de Control, en el gráfico que figura a continuación se muestra que, el marco, sobre el que se desarrollarán los capítulos siguientes, hará referencia a las etapas de Gestión y Control delimitadas en el Plan Estratégico Municipal, por entender que la etapa de Planificación excede las competencias del gestor público.

No obstante, dichas etapas se verán influenciadas, de forma directa, por las decisiones que sobre la gestión municipal sean tomadas a un nivel intermedio, tanto en lo referente a la responsabilidad como al horizonte temporal; este nivel es el que hemos denominado como Nivel de Gestión.



3.2. ESTRUCTURA ORGANIZATIVA: LOS CENTROS DE RESPONSABILIDAD EN LAS ENTIDADES LOCALES.

Según la Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas, un centro de responsabilidad será una unidad organizativa encargada de producir servicios de no mercado, que está dirigida por un responsable, en quien se ha descentralizado un determinado nivel de decisión, para lograr los objetivos que se le han formulado³⁰⁰. Para que los centros de responsabilidad puedan funcionar eficientemente es necesario llevar a cabo una profunda desconcentración/descentralización de la toma de decisiones en los mismos, lo que comporta la correspondiente exigencia de responsabilidades en la consecución de los objetivos fijados. El grado de descentralización debería estar en función del tipo de centro de responsabilidad.

³⁰⁰ AECA: "La Contabilidad de Gestión como instrumento de Gestión". Principios de Contabilidad de Gestión. Documento nº 2. 1990.

En este sentido, hay que decir que la mayor parte de los centros de responsabilidad de la Administración Local son centros de costes³⁰¹. Se pueden distinguir dos tipos: aquéllos en los que existe una relación directa entre los recursos consumidos y la producción realizada y los que, por el contrario, sólo miden los recursos consumidos, sin que se dé una relación con el resultado obtenido. Para los primeros, el objetivo a fijar debe ser precisamente el de la producción que realiza y su coste. Dado que no se conoce el valor de sus "outputs", el objetivo se cuantificará en unidades físicas. Para los segundos, el único objetivo a fijar sería su coste. Ejemplos de este tipo serían los centros de investigación y desarrollo y los centros informáticos. Los objetivos de productividad tienden a relacionar los "outputs" con los "inputs" y cuando se trata de centros de responsabilidad de beneficios, dado que se conocen los valores de los "outputs" y de los "inputs", la productividad se mide por la relación entre los valores generados y los valores consumidos. En la Administración Local, para determinar la productividad o eficiencia de los centros, no basta con dividir su producción física por el coste de sus importes, ya que no se tendría en cuenta la calidad del servicio producido. Además, en los centros de beneficios, junto al objetivo de productividad de las actividades deberían figurar objetivos de productividad de sus activos y de sus estructuras de personal. Estos objetivos son difíciles de cuantificar cuando se trata de centros

³⁰¹ Al respecto puede consultarse:

- Morala Gómez, B.: "Los centros de responsabilidad al servicio de la gestión pública". *Actualidad Financiera*, nº 33, 1991. Págs. C229-C239.

- Fernández Fernández, J.M. y Morala Gómez, B.: "Límites a la utilización de centros de responsabilidad y al análisis de desviaciones en el sector público". Comunicación presentada al V Encuentro de Profesores Universitarios de Contabilidad. Sevilla, 1993. Págs. 1-19.

de costes.

Siguiendo a Berruezo Castillo³⁰² la organización de cualquier entidad local, debe estructurarse de forma que no haya un máximo directivo con los objetivos muy claros y el resto de la organización a su servicio. Así, la organización no puede ser gestionada bien porque se concentra todo el poder y toda la información, relanzándose la toma de decisiones. Por tanto, debe haber una desconcentración de información valiosa y de poder. Los objetivos de alto nivel tienen que estar claramente definidos, de tal manera que, todos los niveles los conozcan, así como debe sustituirse el control por el autocontrol, en la medida en que todos los miembros de la organización saben qué se espera de ellos. En este sentido, la aportación de la dirección por objetivos a la administración pública se puede recoger en seis puntos:

1. Se permite elaborar y difundir por parte del directivo los objetivos y prioridades.
2. Facilita la planificación anual, con participación de distintos niveles, señalando la manera en cómo cada área contribuirá para el logro de los objetivos generales.
3. El jefe de cada centro de responsabilidad debe elaborar con su equipo los objetivos operativos para un período y planes de trabajo para llevarlos a efecto. Esto indica que hay que llevar a cabo reuniones de equipo, tanto para evaluar la gestión del período anterior como para establecer los objetivos de ese período.
4. Cada miembro de la organización sabe lo que el superior espera de él.
5. Se impulsa la creación de planes de formación orientados no sólo a la promoción, sino a mejorar el resultado del centro.
6. Permite la elaboración de presupuestos basados en objetivos y, por tanto, no en incrementos naturales sobre años anteriores. No puede haber dirección por objetivos cuando el principal objetivo es conservar o incrementar el presupuesto.

En este sentido, para la implantación del sistema de dirección por objetivos es necesario un cambio de la cultura en la organización, la integración de todos los componentes del ente público y una mayor flexibilidad de los procedimientos y normas administrativas. De esta forma, los servicios públicos de las Administraciones Públicas deberán ser producidos por unidades independientes de los órganos encargados de la función normativa de la Administración, siendo

³⁰² Berruezo Castillo, J.: "La dirección por objetivos: Experiencias de aplicación en las Administraciones Públicas". III Encuentro de Gestión de las Administraciones Públicas en Aragón. Zaragoza, 1994. Págs. 63- 81.

cada una de estas unidades un centro de responsabilidad.

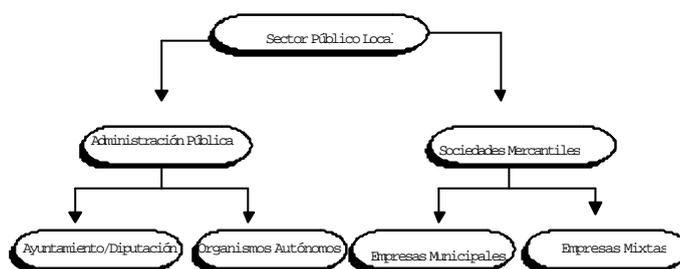
En base a lo anterior, se puede decir que todo centro de responsabilidad ha de tener un objetivo general, que será el más importante. Pero ello no impide, sino todo lo contrario, que dicho objetivo se complemente con otros más específicos referidos a las áreas que mayor influencia puedan tener en los resultados del centro de responsabilidad. Hay que tener presente que los objetivos por áreas estén coordinados entre sí y con el objetivo general del centro. De esta forma, el objetivo general puede servir de base para el seguimiento global del centro de responsabilidad, tanto por el director del centro como por el Organismo de que dependan los mencionados centros. En cambio, los objetivos específicos de áreas servirán de instrumento para la gestión tanto para los jefes de áreas como para el director del centro de responsabilidad. Dichos objetivos han de formularse lo más correctamente posible, evitando tanto ambigüedades que pudieran dificultar el control que ha de mantenerse para su seguimiento y además, han de servir de estímulo al personal en el desarrollo de su actividad, obligándolo a un nivel de esfuerzo superior al normal o tradicional. Pero, por otra parte, han de ser alcanzables, pues si no pueden conseguirse, desmoralizarían a los encargados de su ejecución. En este sentido, es necesario que en el Plan de Actuación se determinen las acciones necesarias para alcanzarlos. Los programas de acción expresarán de forma correcta qué hacer, en qué momento, quién va a ser el responsable, de qué manera se procederá para llegar al objetivo fijado previamente y los medios necesarios para hacerlo posible³⁰³.

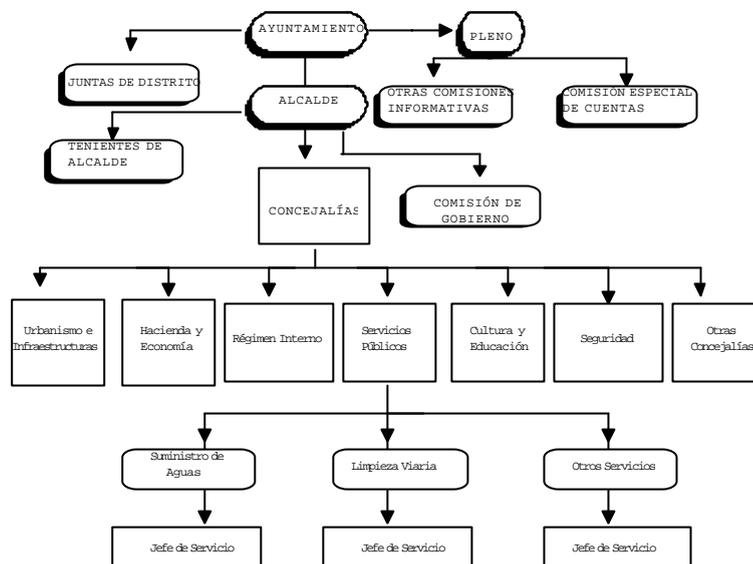
Para conocer si los centros de responsabilidad han actuado eficaz y eficientemente han de controlarse sus resultados, comparándolos con los objetivos programados, de forma que, si éstos no están determinados de una manera cuantitativa, no podrá conocerse cuándo un objetivo ha sido alcanzado, con lo cual no tendría sentido haberlo establecido. Precisamente uno de los fallos del presupuesto por programas español ha sido la falta de cuantificación de los objetivos, lo cual ha hecho imposible el seguimiento de los mismos. Además, es importante que junto a la cuantificación de los objetivos se establezcan, siempre que ello sea posible, indicadores de

³⁰³ Palom y Tort: "Management en Organizaciones al Servicio del Progreso Humano". Espasa Calpe, 1991. Pág. 175.

calidad de los servicios a prestar. En este sentido, para un objetivo dado, los costes serán función de la calidad del servicio a suministrar; por ello, es muy importante que el indicador figure junto a los objetivos, a los efectos de su seguimiento.

En el ámbito de la Administración Local, los centros de responsabilidad se fijarán a partir de las unidades orgánicas de cada entidad. A continuación, se presenta gráficamente el organigrama de forma global en el Sector Público Local, diferenciando entre Ayuntamientos y sus entes dependientes, así como, para un Ayuntamiento estándar que, en nuestra opinión, debe tener un nivel de desglose, como mínimo a jefe de servicio, cuando no a jefe de proceso. Por último, estas unidades estructuradas dentro del organigrama de la entidad local deben constituirse como estructuras de gestión de los servicios públicos locales flexibles y ágiles, que puedan llevar a cabo las etapas de presupuestación, ejecución y control de la actividad municipal delimitadas, anteriormente, en el Plan Estratégico Municipal. A continuación, analizaremos la función realizada por los centros en cada una de dichas etapas.





3.2.1. Presupuestos por centros de responsabilidad.

A partir del Plan de Actuación formalizado que debe tener como origen, a su vez, el Plan que recoge los objetivos a largo plazo de la corporación local, los centros de responsabilidad deben configurar el presupuesto que se constituirá como el instrumento para la ejecución, al servicio de los directores de las unidades que producen servicios públicos. Decididos los programas que han de ser ejecutados, cada centro de responsabilidad trasladará en términos financieros a su Presupuesto las acciones, con los "inputs" y "outputs" que figuran en el primer año del Programa Operativo, de acuerdo con los programas en que dicho centro de responsabilidad intervenga³⁰⁴. Dicho Presupuesto debería diseñarse en la forma siguiente:

1. Fijación de los objetivos generales de los programas en que actúe cada centro, de acuerdo con lo establecido en el Programa Operativo.
2. Fijación de los objetivos por áreas, estén o no fijados en el Programa Operativo. Estos objetivos han de estar coordinados entre sí y con el objetivo general del centro de responsabilidad.

³⁰⁴ En nuestra opinión, no deben elaborarse Presupuestos por cada programa, sino por unidades orgánicas que producen servicios colectivos, cuya actividad puede afectar, por tanto, a uno o a varios programas.

3. Respetando la estructura básica normalizada establecida, cada centro de responsabilidad estructurará su presupuesto por áreas, tipos de servicios prestados, de forma que permita:

- a) el seguimiento de los objetivos y sus efectos.
- b) el establecimiento de la Contabilidad de Gestión, formando parte de ella la Contabilidad de Costes, que ha de servir como instrumento de evaluación del cumplimiento de los objetivos.

4. Flexibilidad para adaptarse a los cambios en su volumen de producción cuando se trate de centros de responsabilidad que actúen en mercados mixtos competitivos. En este sentido, es necesario implantar un sistema rápido de adaptación de sus presupuestos en función de los ingresos generados.

5. En los centros de responsabilidad que actúen en mercados internos competitivos, dado que el volumen total de gasto de los centros de responsabilidad que ejecutan un determinado programa no varía, pero sí la distribución por centros, es necesario establecer un procedimiento ágil de modificaciones presupuestarias; los aumentos de gasto en unos centros se compensarán con bajas en otros.

De esta forma, en relación con el último punto anterior y de acuerdo con la opinión de AECA, la elaboración del presupuesto incluirá datos referentes al volumen de ingresos que requiere el nivel de prestación de servicios a ofrecer para el período determinado, el volumen de recursos que requiere la explotación para ese mismo período de tiempo y además, permitirá definir un coste estándar del mismo, es decir, un coste predeterminado fundamentado en análisis técnicos y económicos para el objetivo de coste³⁰⁵. Así pues, creemos de gran importancia que el presupuesto global de la entidad local se elabore a partir de los presupuestos realizados, a través de los correspondientes estudios técnicos y económicos por los distintos centros de responsabilidad, dando así una visión de la cuantificación del coste de los servicios públicos a prestar y, por tanto, de los créditos presupuestarios necesarios para su financiación. Finalizada la elaboración de los Presupuestos por los centros de responsabilidad, se remitirán a las Oficinas Centrales de que dependen, en unión de los Programas Operativos.

³⁰⁵ AECA: "La Contabilidad de Gestión en las Entidades Públicas". Op. cit. Págs. 82-87.

3.2.2. Gestión en los centros de responsabilidad.

Aprobados los Presupuestos Generales, y decidido, por tanto, lo que hay que hacer, la ejecución de los Presupuestos de los centros de responsabilidad corresponderá a los mismos, en virtud del principio de autonomía de gestión. El problema que se plantea es el de fijar el grado de autonomía que se les debe otorgar para que funcionen eficientemente como empresas productoras de servicios de no mercado. Este tema constituye una de las cuestiones fundamentales, si se quiere realmente cambiar el proceso de funcionamiento de la Administración Pública como productora de servicios públicos.

En una primera aproximación, podríamos decir que en los directores de los centros de responsabilidad deberían desconcentrarse y/o descentralizarse las atribuciones necesarias para llevar a cabo la ejecución de los presupuestos de los centros a su cargo, es decir, para combinar de la manera más eficiente los medios humanos y materiales puestos a su disposición para alcanzar los objetivos que le hayan sido fijados. En líneas generales, se delegarán en los centros de responsabilidad las siguientes atribuciones:

- a) La adaptación de la organización dentro de las dotaciones presupuestarias globales.
- b) La provisión de vacantes y la responsabilidad última en la selección del personal, sin perjuicio de que puedan existir pruebas a nivel general.
- c) La adquisición de los bienes y servicios necesarios para el proceso productivo y la celebración de los oportunos contratos, sin perjuicio de que a nivel centralizado puedan realizarse concursos para fijación de precios, para determinados artículos de gran consumo. No obstante, si a igual calidad sus precios fueran más favorables, los centros de responsabilidad no realizarán sus compras a otros proveedores.
- d) El ejercicio de la potestad sancionadora.
- e) Las facultades para incentivar al personal en función de los objetivos conseguidos.
- f) La ejecución del presupuesto, de forma que todo el proceso presupuestario sea de la responsabilidad del gestor y, por tanto, sin que sean necesarias autorizaciones externas.

La delegación de facultades se efectuará en bloque en favor de los directivos del centro

de responsabilidad, de conformidad con la propuesta motivada que realice el director del mismo. En cada unidad, la Contabilidad Analítica, servirá de instrumento al servicio de la gestión por objetivos, soporte para la elaboración del Plan Operativo y del Presupuesto, así como para el establecimiento de un control de eficacia. Por último, la unidad productora del servicio establecerá un sistema de información que sirva de soporte al cuadro de mando, síntesis de los instrumentos de gestión.

3.2.3. Control y Auditoría en los centros de responsabilidad.

El sistema de control que se implante en la unidad productora del servicio público, ha de ser coherente con la organización que se ha diseñado. Dos tipos de controles deberían establecerse con respecto a los centros de responsabilidad:

- a) El de tipo interno del propio centro al que se le ha dotado de presupuesto propio y en el que se han delegado las correspondientes atribuciones para su ejecución.
- b) El de tipo externo ejercido por los órganos institucionales de control externo, compuestos por el Tribunal de Cuentas y los Órganos Autonómicos de control externo, así como por los auditores privados del Sector Público, para evaluar la eficacia y eficiencia de los centros en los que la Administración Local ha delegado atribuciones para la consecución de determinados objetivos³⁰⁶.

3.2.3.1. Control interno de los centros de responsabilidad.

En las unidades productoras de servicios públicos debería existir, a nuestro juicio, un Servicio, directamente dependiente del gestor, que tendría a su cargo el control interno de gestión.

³⁰⁶ A este respecto puede consultarse entre otras, las siguientes obras:

- Del Campo Ruiz de Almodóvar, L.F.: "I Curso de Auditoría y Control en el Sector Público Local". (Módulos I y II). Centro de Estudios Municipales y Cooperación Internacional. Granada, 1995.

- López Hernández, A.M.: "La Contabilidad Pública Local y el Control en la Ley 39/88 reguladora de las Haciendas Locales. Las bases de una reforma". Revista del Instituto de Censores Jurados de Cuentas de España, nº 21, 1991. Págs. 70-81.

- Aragón Sánchez, C.: "Contabilidad y control de gestión en las entidades locales. Situación Actual". V Workshop en Contabilidad y Control de Gestión. Memorial Raymond Konopka. Madrid, 1997. Págs. 1-31.

- Montesinos Julve, V.: "La Reforma de la Gestión Pública y sus implicaciones para los sistemas de información y de control". V Workshop en Contabilidad y Control de Gestión. Memorial Raymond Konopka. Madrid, 1997. Págs. 1-17.

Para que este control regulador fuera eficaz, debería reunir tres condiciones: estar fundamentado en un sistema organizado de la información; ser rápido y estar integrado en el proceso de decisión (control en feed-back).

En definitiva, el objetivo del sistema de control interno ha de ser apoyar al gestor en el proceso de la toma de decisiones, con visión empresarial, para que se obtengan los resultados deseados. A su vez, ha de ser total, es decir, ha de cubrir todos los aspectos de las actividades de las unidades productoras de servicios públicos, periódico y cuantitativo. Las variables a controlar se han de fijar en función del tipo de centro de responsabilidad y de la influencia de las mismas en los resultados, concentrando los esfuerzos en las áreas que producen los resultados verdaderamente importantes, ya que controlar todo es imposible, tanto por el tiempo como por los costes acaecidos.

Períodicamente habría de emitirse un informe, que se remitiría al director del centro, en el que se analizarían las causas de las desviaciones entre lo programado y lo realizado, de forma que suministraría a los responsables la información adecuada para tomar oportunamente las correcciones necesarias. De la rapidez con que se adopten las decisiones correctoras dependerá el éxito del nuevo sistema de control. Igualmente, el informe debería contener la opinión sobre la calidad de la información contable y sobre la sujeción a las normas que regulan la actividad económica del organismo productor del servicio público. Para Child³⁰⁷ la elección de una política de control en cualquier corporación está en función de las decisiones organizativas adoptadas. De todas éstas destacan, por su interés e importancia: El grado de centralización y delegación adoptado; el peso dado a la formalización de las actividades y el tipo de supervisión del trabajo practicado.

La primera cuestión a resolver es decidir si se opta por un sistema de control centralizado o delegado. Creemos haber aportado suficientes argumentos para decantar, en el caso de la Administración Local, nuestra inclinación favorable hacia un mayor grado de delegación del sistema de control. Aunque esta alternativa no debe plantearse como una opción excluyente, en el seno de una misma corporación, puede ser aconsejable optar, en algunas unidades concretas, por

³⁰⁷ Child, J.: "Organización. Guía para problemas y práctica". Op. cit. Pág. 230.

un control descentralizado, mientras que en otras no. Este criterio de flexibilidad debe mantenerse según elementos estratégicos del programa de gobierno de la corporación y debe estar muy próximo a la alta dirección. En el resto, distintas a esta alta dirección, debe fomentarse la mayor delegación posible. Cuanto mayor sea el ayuntamiento o cuanto mayor sea la necesidad de descentralización, y mayor su complejidad, más recomendable es adoptar sistemas de control descentralizados y delegados. No obstante, la adopción de formas centralizadas de control son aconsejables en aquellos servicios o actividades del ayuntamiento que sean repetitivos, formalizados, rutinarios y, en definitiva, poco susceptibles de padecer acosos del entorno.

Cuando las actividades son complejas y no repetitivas se puede implantar el "control por programas", mientras que si las actividades son repetitivas o rutinarias es aconsejable el "control programado". En este último supuesto, es recomendable formalizar al máximo el proceso de las actividades y confiar que si se cumple bien, los resultados obtenidos serán los esperados, es lo que se denomina "control normativo". En este caso, como indica Donabedian³⁰⁸ "las normas tienen sentido porque contribuyen a alcanzar consecuencias valiosas". La Administración Local, como el resto de la administración pública, ha sido, y aún es, muy propensa a formalizar sus procesos de actividad y esta tendencia ha introducido rigidez en su gestión. Constatar esta realidad no significa rechazar los aspectos positivos que la formalización pueda aportar a la gestión de la Administración Local. En la tabla que se expone a continuación, se detallan las principales características del control centralizado y del control delegado.

CENTRALIZACIÓN DEL CONTROL	DELEGACIÓN
Es más fácil coordinar. Desde el puente de mando todo se ve.	El día a día no es ya un agobio para todos los directivos. Estos se ocupan de los temas importantes.
Se pueden tomar mejor las decisiones. Se tiene mayor globalidad del ayuntamiento.	La delegación da mayor control sobre el trabajo. Ello aumenta la motivación y el rendimiento.
Se equilibra el poder de las diferentes áreas funcionales del ayuntamiento.	Ayuda a la formación. Formación en el puesto de trabajo. Escuela de cuadros.

³⁰⁸ Donabedian, A.: "La calidad de la atención médica". La Prensa Médica. Mexicana, 1984. Pág. 96.

Economía de gastos indirectos. No hay duplicación de mecanismos de control.	El ayuntamiento se hace más flexible y adaptativo al cambio.
A mayor nivel dentro del organigrama, mayor preparación y por ello mayor capacitación para controlar.	El ayuntamiento es cosa de todos. Todo el personal asume sus responsabilidades y las controla.
Ante una crisis mayor capacidad de responder con rapidez.	Se clarifican las responsabilidades. Existe una base objetiva para valorar el desempeño.

Tabla nº 14: Características del control centralizado y delegado. Fuente: Donabedian, A. Op. cit.

En nuestra opinión, creemos mucho más recomendable, abogar por la delegación del sistema de control, de manera que al diseñar una estrategia de control es necesario definir, para cada uno de los niveles organizativos, los correspondientes niveles de control. Teniendo en cuenta que el sistema de control integra la toma de decisiones para corregir, con la mayor celeridad posible, aquellas desviaciones que afectan a los resultados esperados, el diseño de los niveles de control, exige plantear la cuestión de la delegación de las decisiones. **Por las características específicas de los recursos humanos de los ayuntamientos, organizaciones con una parte importante de sus actividades desarrolladas por técnicos y profesionales, existen buenas razones para implementar un sistema de control basado en la delegación hacia niveles inferiores de algunas de las decisiones, hasta ahora confiadas a los niveles superiores de la organización. Se trata de un proceso en cascada que debe afectar a toda la organización municipal, desarrollando un sistema de autocontrol basado en la delegación.**

El autocontrol consiste en trasladar la responsabilidad del control de los resultados a los ejecutores de las actividades o de los procesos. Dado que la producción de servicios en un ayuntamiento es el resultado de una cadena de actividades entrelazadas, si cada uno de los intervinientes, independientemente de cuál sea su unidad orgánica, practica el autocontrol de sus actividades, los resultados finales se ajustarán con mayor rigor a los valores preestablecidos.

Para poder implantar satisfactoriamente en la Administración Local un sistema de autocontrol deben darse, al menos, algunas condiciones de base³⁰⁹:

³⁰⁹ Bernillón, A. y Cerutti, O.: "Implantar y gestionar la calidad total". Ediciones Gestión 2000. Barcelona, 1989. Pág. 168.

- a) Existencia de una relación de confianza entre los directivos y las diferentes personas que ejecutan las actuaciones.
- b) Estos ejecutantes deben disponer, por delegación, de todas las atribuciones necesarias para poder desarrollar correctamente las tareas encomendadas.
- c) Las relaciones entre directivos y ejecutantes deben ser de confianza mutua y ésta debe ser permanente.
- d) Los ejecutantes de las actuaciones deben tener la formación y la información adecuada para poder desarrollar el autocontrol.
- e) El autocontrol no puede ser la consecuencia de una decisión súbita de la dirección. Esta acción debe ser preparada sobre el plano humano, psicológico y de organización.

En relación con la implantación del autocontrol se desarrolla el concepto de Unidad de Responsabilidad Autoadministrada³¹⁰, que debe estructurarse de acuerdo a los siguientes criterios:

- "a) Pueden ser unipersonales, o estar integradas por colectivos.
- b) Las unidades han de saber cuáles son sus objetivos y haber participado en su elaboración. Los resultados de su gestión han de ser tangibles, medibles y comparables a unos estándares.
- c) Los objetivos de cada unidad tienen que estar integrados en las finalidades de la unidad orgánica de la cual dependen.
- d) Las unidades son plenamente responsables de organizar su trabajo a fin de conseguir los resultados esperados y ejecutar con eficiencia el presupuesto asignado.
- e) Tienen toda la delegación posible para conseguir los resultados esperados y corregir las desviaciones.
- f) Los miembros de estas unidades tienen que recibir información continuada, general y específica según su categoría y responsabilidad, para ejercer satisfactoriamente su trabajo.

³¹⁰ López Camps, J. y Gadea Carrera, A.: "Servir al ciudadano. La gestión de la calidad en la Administración Pública". Op. cit. Pág. 51.

- g) Es preciso establecer un sistema de control específico para estas unidades de acuerdo con los resultados esperados.
- h) Estas unidades deben informar a sus superiores del progreso de su gestión así como de las innovaciones introducidas. Los superiores tienen que informar a estas unidades de como su trabajo contribuye a la realización de las finalidades de la corporación municipal".

Estas unidades de responsabilidad autoadministrada reforzarán previamente la satisfacción y la productividad de los trabajadores, pues es evidente que éstas aumentan cuando los trabajadores tienen un alto grado de autonomía, de discreción y de control para desarrollar su trabajo. La perspectiva aportada por estas unidades rompe con la idea tradicional de centralizar todo el peso del sistema de control en unas personas o estructuras específicas: "los controladores" o "gabinete de control". **Si bien creemos positivo estimular al máximo la creación de este tipo de unidades descentralizadas, no las consideramos incompatibles con la existencia de una pequeña unidad o estructura central que facilite el desarrollo del autocontrol en las mismas, pero sin llegar nunca a reemplazarlas.** Esta estructura central de control puede materializarse en la creación de una pequeña unidad central, con la naturaleza de staff, adjunta al nivel alto de dirección, y su actuación debe limitarse exclusivamente a dos campos: participación en el proceso de planificación sectorial y desarrollo de tareas de soporte de control. Sus cometidos serían³¹¹:

a) *"Participar en el proceso de planificación sectorial:* Esta función prevé que el staff de control ayude a los responsables de las diferentes áreas municipales a realizar el seguimiento de los grandes programas sectoriales. Esta colaboración debería ayudar también a: concretar los objetivos de cada programa sectorial, confeccionar los correspondientes Planes de Actuación y sus presupuestos; vigilar que los subprogramas y actividades de cada unidad se ejecuten de acuerdo con los objetivos, con los Planes de Actuación sectoriales, con el presupuesto asignado y con los medios adecuados; ayudar a los gestores públicos a prever las contingencias".

b) *"Desarrollar funciones de soporte de control:* Las funciones de soporte serían, fundamentalmente, las de diseñar, asesorar y mantener el sistema de recogida de información facilitado por las unidades de responsabilidad autoadministrada; proporcionar soporte técnico y

³¹¹ *Ibidem:* Págs. 52 y 53.

metodológico para el diseño de instrumentos específicos de control de procesos y actividades concretas, ayudar a los miembros de las unidades a recoger e interpretar los datos disponibles sobre la marcha de la ejecución y diseñar actuaciones alternativas en el caso de existir desviaciones; analizar la información aportada por las unidades e informar de su importancia a la dirección".

Para el buen funcionamiento del sistema de control es importante que estas estructuras de soporte de control nunca tomen decisiones propias de la línea ejecutiva. Además, los informes emitidos por este staff de soporte deben dirigirse siempre al directivo local responsable de la realización de los programas controlados, y a las diferentes unidades de responsabilidad autoadministrada.

El control dentro de la concepción del Sistema de Gestión de la Administración Local que hemos expuesto, debe potenciar la figura del auditor, tanto interno como externo, que ha de dar credibilidad al sistema de control impuesto, sin interferir ni dificultar innecesariamente la gestión cotidiana con la introducción de excesivos controles formales. En este sentido, la regulación de la auditoría del sector público en el marco internacional³¹², establece la distinción básica de dos tipos de auditorías a realizar. Siguiendo la clasificación propuesta por la GAO³¹³, se puede distinguir entre auditorías financieras y auditorías de resultados.

Las auditorías financieras comprenden a su vez las de estados financieros y las de asuntos financieros específicos. Las auditorías de estados financieros tienen por objeto determinar si los

³¹² Entre los organismos que se han pronunciado en esta materia se pueden destacar:

- General Accounting Office (GAO): "Normas de Auditoría del Sector Público (Yellow Book)". Estados Unidos, 1988.
- American Institute of Certified Public Accountants (AICPA): "Professional Ethics Interpretation 101-10". The Commission on Auditor' Responsibilities en su documento "Report, conclusions and recommendations". New York, 1978.
- "Statements on Auditing Standards (SAS) recopiladas por D.R.Carmichel & Martin Benis en su obra: "Auditing Standards & procedures Manual". John Wiley & Sons, Inc., 1992.
- IGAE: "Normas de Auditoría del Sector Público". 1985.
- Comisión de Coordinación de los Órganos Públicos de Control Externo del Estado Español (CCOPCEEE): "Principios y normas de auditoría del Sector Público". Ed. Sindicatura de Comptes de Valencia, 1992.
- ONU: "Manual de intervención de cuentas del Gobierno en los países en desarrollo". New York, 1978.
- Institute of Internal Auditors (IIA): "Standards for the Professional Practice of Internal Auditing". Inc. 1978.

³¹³ GAO: "Normas de Auditoría del Sector Público (Yellow Book)". Op. cit. Págs. 8-11.

estados financieros de la entidad auditada presentan, razonablemente, su situación financiera, los resultados de sus operaciones y flujos de efectivo, o cambios en su situación, conforme a los principios generalmente aceptados, y si la entidad ha observado las leyes y reglamentos aplicables a aquellas transacciones y hechos que puedan tener un efecto importante en los estados financieros. Las auditorías de asuntos financieros específicos tienen como propósito determinar, por ejemplo, si los informes financieros y sus elementos, como cuentas, fondos o partidas, se presentan razonablemente; si la información financiera se presenta de acuerdo con criterios establecidos o declarados expresamente, y si la entidad auditada ha cumplido requisitos financieros específicos.

Las auditorías de resultados o "de performance" comprenden las de economía y de eficiencia, y las de programas. Las auditorías de economía y de eficiencia tienden, entre otros propósitos, a determinar si la entidad adquiere, protege y emplea sus recursos de manera económica y eficiente; las causas de ineficiencias o de prácticas antieconómicas; y si la entidad ha cumplido las leyes y reglamentos aplicables en materia de economía y de eficiencia. Las auditorías de programas, entre otros fines, están encaminadas a determinar el grado en que se están logrando los resultados o beneficios previstos por la autoridad legislativa, o alguna autoridad que haya aprobado el programa correspondiente; la eficacia de los organismos, programas, actividades o funciones; y si la entidad ha cumplido las leyes y reglamentos aplicables al programa.

En la práctica de nuestro país, los órganos de control interno de la Administración Local, están regulados en la Ley Reguladora de las Haciendas Locales (LRHL) y vienen representados por los interventores de estos entes. En este sentido, el art. 194 de la mencionada Ley, establece que las funciones de control interno de las entidades locales tendrán una triple dimensión: por un lado se realizará la función interventora ligada básicamente al control de legalidad, una función de control financiero y una función de control de eficacia.

La función interventora o control de legalidad, regulada en los arts. 195 a 200 de la citada Ley, tendrá por objeto fiscalizar todos los actos de las Entidades Locales y de sus Organismos Autónomos, que den lugar al reconocimiento y liquidación de los derechos y obligaciones o gastos de contenido económico, los ingresos y pagos que de aquéllos se deriven, y la

recaudación, inversión y aplicación, en general, de los caudales públicos administrados con el fin de que la gestión se ajuste a las disposiciones aplicables en cada caso. El ejercicio de la expresada función comprenderá la intervención previa de todo acto, documento o expediente susceptible de producir derechos u obligaciones de contenido económico o movimiento de fondos y valores; la intervención formal de la ordenación del pago; y la intervención y comprobación material de las inversiones y de la aplicación de las subvenciones. Se trata, principalmente, de llevar a cabo un control de la legalidad.

El art. 201 de la LRHL, inspirado en el art. 17.1 de la Ley General Presupuestaria, establece que el control financiero tendrá por objeto comprobar el funcionamiento en el aspecto económico-financiero de los Servicios de las Entidades locales, de sus Organismos Autónomos y de las Sociedades Mercantiles de ellas dependientes. Dicho control consistiría en informar acerca de la adecuada presentación de la información financiera, del cumplimiento de las normas y directrices que sean de aplicación, y del grado de eficacia y eficiencia en la consecución de los objetivos previstos. El control financiero se realizará por procedimientos de auditoría de acuerdo a las normas de auditoría del Sector Público. Como consecuencia del control efectuado habrá de emitirse un informe escrito en el que se haga constar cuantas observaciones y conclusiones se deduzcan del examen practicado. Dichos informes, conjuntamente con las alegaciones efectuadas por el órgano auditado, serán enviados al Pleno para su examen.

El control de eficacia, regulado en el art. 202 de la LRHL, tendrá por objeto la comprobación periódica del grado de cumplimiento y del rendimiento de los respectivos servicios o inversiones.

Inspirada en la clasificación establecida por la GAO, Ortells González³¹⁴ establece los siguientes tipos de auditorías internas³¹⁵ que deben tener lugar en el seno de la Administración Local:

1. Auditoría Interna Financiera: Que engloba la auditoría interna de Estados Financieros y la

³¹⁴ Ortells González, A.: "La Auditoría Interna en los Organismos Públicos". Comunicación presentada al V Encuentro de Profesores Universitarios de Contabilidad. Sevilla, 1993. Págs. 7-9.

³¹⁵ Esta clasificación está inspirada en la que determina la GAO y que hemos expuesto anteriormente.

de Informes Financieros y Documentos Afines.

2. Auditoría Interna Operativa: Que engloba a su vez la auditoría interna de Economía, Eficiencia y Eficacia.

En este sentido, en nuestra opinión, la función de auditoría interna dentro de la entidad local debe diferenciar los aspectos relacionados con el ámbito financiero, claramente en conexión con el objetivo de cumplimiento de la legalidad, y por tanto, con la presentación de los estados financieros ajustados a unas determinadas normas de elaboración y valoración, del ámbito de la gestión de los servicios públicos claramente en conexión con el cumplimiento de la eficacia, eficiencia y economicidad.

Con respecto a los funcionarios que tengan a su cargo la función interventora, así como, los que se designen para llevar a efecto los controles financieros y de eficacia, deberán ejercer su función con plena independencia y podrán recabar cuantos antecedentes sean necesarios, efectuar el examen y comprobación de los libros, cuentas y documentos que consideren precisos, verificar arqueos y recuentos, y solicitar de quien corresponda, cuando la naturaleza del acto, documento o expediente que deba ser intervenido lo requiera, los informes técnicos y asesoramiento que estimen necesarios. Esta idea de independencia funcional ha sido trasladada de la Intervención General de la Administración del Estado, pero si bien es cierto que en este organismo autónomo, de composición colectiva y estructura jerárquica, los interventores delegados tienen el respaldo del Interventor General, en el ámbito de las entidades locales, el Interventor, y sobre todo, el Secretario-Interventor actúan en la más absoluta soledad, siendo las autoridades y órganos a quienes deben fiscalizar aquéllas de las que dependen disciplinaria y retributivamente (en cuanto que son las que fijan algunas de sus retribuciones complementarias), y por lo tanto, es evidente que su función está marcada de connotaciones de carácter político.

La solución a este punto podría consistir en la creación de una Intervención General de la Administración Local como órgano autónomo no vinculado a la Administración del Estado, que garantizase la independencia funcional de sus miembros. Otra alternativa podría ser liberar a los ahora llamados Secretarios-Interventores de la función interventora, asignándosela, en las entidades más pequeñas, a los Interventores comarcales o de zona, de manera que, tanto éstos como los Interventores de las corporaciones de mayor importancia, se integraran orgánicamente en una Entidad de ámbito superior, que podría ser la Diputación Provincial o la Comunidad

Autónoma.

3.2.3.2. Control Externo en las Corporaciones Locales.

La existencia de un control interno eficaz es una condición necesaria para garantizar el cumplimiento de los requerimientos legales, protección de recursos y respeto a las pautas que exige una buena gestión económico-financiera. No obstante, este control no suele ser suficiente, por lo que debe complementarse con uno de carácter externo, desarrollado bien por órganos institucionales de control externo o bien por profesionales privados de auditoría.

Con respecto a los primeros, los órganos institucionales de control externo vienen representados por el Tribunal de Cuentas y los Órganos Autonómicos de control externo.

a) Tribunal de Cuentas.

En este sentido, el art. 204 de la LRHL indica que la fiscalización externa de las cuentas y de la gestión económica de las Entidades Locales y de todos los Organismos y Sociedades, de ellas dependientes, es función propia del Tribunal de Cuentas, con el alcance y condiciones que establece la Ley Orgánica Reguladora³¹⁶ del mismo y su Ley de Funcionamiento³¹⁷. El Tribunal de Cuentas extiende su jurisdicción a todo el territorio nacional y depende directamente de las Cortes Generales. Sus funciones propias se pueden resumir en: a) La fiscalización externa, permanente y consuntiva de la actividad económico-financiera del sector público; b) El

³¹⁶ Ley Orgánica 2/1982, de 12 de mayo, por la que se desarrollan las normas reguladoras del Tribunal de Cuentas.

³¹⁷ Ley 7/1988, de 5 de abril, de Funcionamiento del Tribunal de Cuentas.

enjuiciamiento de la responsabilidad contable en que incurran quienes tengan a su cargo el manejo de caudales o efectos públicos.

b) Los Órganos Autonómicos de control externo.

Los Órganos Autonómicos de control externo, existentes en Galicia, País Vasco, Navarra, Cataluña, Comunidad Valenciana, Castilla-La Mancha, Andalucía y Canarias, dependen de los parlamentos nacional o autonómicos y, en su concepción actual, surgen con posterioridad a 1982 como desarrollo de la Constitución y los Estatutos de Autonomía. Tienen que verificar el cumplimiento de la legalidad en la gestión económico-financiera de los entes auditados, así como, la observancia de los principios contables que les resulten de aplicación. Han de llevar a cabo, asimismo, auditorías de eficacia, eficiencia y economía con el fin de evaluar la actuación de los gestores, buscando parámetros de referencia que permitan fundamentar objetivamente las conclusiones y recomendaciones que recojan en los correspondientes informes de auditoría operativa. Ciertamente, siguiendo a Montesinos Julve³¹⁸ hay que señalar que existe un interés creciente de gestores, parlamentarios, profesionales y ciudadanos, en general, por este tipo de auditorías que, sin embargo, resultan todavía bastante difíciles de practicar para conseguir información fiable y no sesgada, que permita efectuar los necesarios análisis y comparaciones.

Estos Órganos tienen funciones fiscalizadoras sobre todo el Sector Público de sus respectivas Comunidades, funciones que a pesar de ser recurrentes con las del Tribunal, no son excluyentes, y de acuerdo con el art. 29 de la Ley de Funcionamiento del Tribunal de Cuentas deben coordinar sus actuaciones con las del Tribunal para fijar criterios y técnicas comunes de fiscalización y evitar duplicidades en sus actuaciones. Los Órganos Autonómicos no podrán exigir responsabilidades patrimoniales a quienes manejan caudales públicos, se reserva esta función al Tribunal de Cuentas.

Aragón Sánchez³¹⁹ indica que "los medios personales son en la actualidad a todas luces insuficientes. No llegarán a cincuenta bs funcionarios para fiscalizar las cuentas y la gestión

³¹⁸ Montesinos Julve, V.: "La reforma de la Gestión Pública y sus implicaciones para los sistemas de información y control". Op. cit. Pág. 6.

³¹⁹ Aragón Sánchez, C.: "Contabilidad y Control de gestión en las entidades locales. Situación actual". Op. cit. Pág. 23.

económico-financiera de las respectivas Comunidades Autónomas con un total de cuatro mil Corporaciones Locales aproximadamente, con sus empresas públicas y organismos autónomos, así como, coordinar la información recibida de los Órganos Autonómicos para elaborar la Memoria Anual del Control de la gestión económico-financiera, que el Tribunal y dichos Órganos han debido realizar, en cada ejercicio económico, para su remisión a las Cortes". Esta consideración deja en entredicho la posibilidad de establecer, con un mínimo de rigor, los distintos tipos de controles obligatorios, no sobrepasando en la totalidad de los casos, la verificación del cumplimiento de la legalidad en la gestión económico-financiera de los entes auditados, sin llegar a la consideración de controles referentes a la gestión realizada en términos de eficacia, eficiencia y economicidad.

Tanto los órganos superiores del Tribunal como de los Órganos Autonómicos son nombrados por los representantes de los Grupos Políticos de las Cortes y del Senado, y de los respectivos Parlamentos Autonómicos, con lo que la composición es un reflejo de la estructura política de los respectivos parlamentos. Por tanto, se puede decir que hay una dependencia política de los máximos representantes de los órganos de Control Externo del Sector Público. Ello influye, asimismo, en el nombramiento de puestos de trabajo de los funcionarios de alto nivel en los órganos de Control, con lo que la independencia y la objetividad suele resquebrajarse, en bastantes ocasiones, y solamente se podría eliminar esta influencia, si se modificara la actual forma de designar los Altos Cargos de las Instituciones de Control.

Con respecto a los auditores privados del Sector Público, sus actuaciones pueden revestir dos modalidades:

1. Cuando los Plenos de las Entidades Locales les encomiendan auditorías, esto es, informes sobre la gestión-financiera de la Entidad. Suele darse esta situación por motivaciones políticas, es decir, para poner de manifiesto la gestión deficiente de la Corporación anterior o cuando se observan anomalías en la gestión por parte de algunos de sus miembros o funcionarios.

2. Cuando son contratados por los órganos de control de las Corporaciones Locales, para que, bajo su dependencia, colaboren en el ejercicio de auditorías, especialmente de carácter económico-financiero.

El Real Decreto³²⁰, de 28 de diciembre de 1995, que desarrolla el régimen de Control Interno ejercido por la IGAE, le concede atribuciones para recabar de los Departamentos Ministeriales, Organismos Autónomos, Sociedades Estatales y demás Entes Públicos, los informes de auditoría que hayan sido emitidos por auditores privados en materia económico-financiera. Los Órganos de Control Externo, Tribunal de Cuentas y Órganos Autonómicos de control también están facultados para la contratación con auditores privados, de colaboraciones y auditorías bajo su dirección. Esta combinación de actuaciones institucionales y privadas sin duda redundará en mejores resultados.

³²⁰ Real Decreto, de 28 de diciembre de 1995, por el que se desarrolla el régimen de control interno de la Intervención General de la Administración del Estado.

Hay que decir que las únicas entidades que en el Estado español no tienen regulada ninguna actividad de revisión ni siquiera financiera son los ayuntamientos, con lo cual creemos que **la auditoría pública, aplicada en este caso a los entes locales, debería presentar el carácter de auditoría integral³²¹, cuyo objetivo consiste en no sólo revisar el área financiera, sino también los aspectos de cumplimiento y los procedimientos de gestión empleados.** En este sentido, la auditoría pública, en general, y por tanto, también en el ámbito municipal, debería englobar las siguientes actuaciones:

Auditoría Financiera:

- Área presupuestaria: Económico y Funcional.
- Área patrimonial.

Auditoría de Legalidad:

- Área presupuestaria.
- Área de personal.
- Área de contratación externa.
- Subvenciones, etc.

Auditoría de Regularidad

Auditoría de Gestión:

- Servicios ofrecidos a los ciudadanos (Clientes externos).
 - * Evaluación de la calidad recibida.
 - * Evaluación de los costes de los servicios.
 - * Búsqueda de la mejor práctica.
 - * Programas presupuestarios: Acciones y Objetivos. (Vinculación con clasificación funcional).
- Procedimientos internos (Cliente-Interno).
 - * Racionalidad en la gestión de ingresos.
 - * Organización de archivos.
 - * Sistemas informáticos.

Cuadro nº 12: Tipos de Auditorías en el marco local. Fuente: Alzola Martínez de Antoñana, A. Op. cit.

Para concluir, en relación con la forma de utilización de mecanismos que verifiquen el cumplimiento de los sistemas de control interno instalados en la entidad municipal, es decir, con la realización de auditorías financieras y de resultados, hemos de argumentar que excede los límites del presente trabajo, ya que consideramos que se trata de un tema tan extenso y complejo que puede dar lugar a investigaciones posteriores. No obstante, con esta consideración no se

³²¹ Sobre este tema puede consultarse:

- Alzola Martínez de Antoñana, A.: "Técnicas de auditoría pública". Auditoría Pública. Revista de los Órganos Autonómicos de Control Externo, nº 12, diciembre 1997. Págs. 59-62.
- Arnau Bernia, V.J.: "La Auditoría en las entidades locales". Revista de Hacienda Local, vol. XXVI, nº 77, mayo-agosto 1996. Págs. 405-437.

pretende restar importancia al mismo en cuanto a la necesidad de formular los procedimientos y reglas de actuación, que permitan, al gestor local, evaluar el sistema de control, entendido en un sentido amplio tanto económico-financiero como operativo, que rige su actividad.

Una vez descrito el Sistema de Gestión de las entidades locales, puede observarse que las directrices que lo delimitan son aplicables a cualquier tipo de organización, teniendo en cuenta que los razonamientos y técnicas de gestión expuestos, son trasladables a todas ellas, tanto en lo referente a los elementos definidos como no formales y a los de carácter formal. Como consecuencia de la característica atribuida, a éstos últimos, de mayor controlabilidad, en los capítulos que siguen, intentamos aplicar las consideraciones efectuadas, relativas al Plan Estratégico Local y a la estructura organizativa de la entidad municipal, dentro del ámbito marcado, a un conjunto específico de servicios públicos. En este sentido, se pretende desarrollar las etapas de GESTIÓN y CONTROL de determinados servicios públicos municipales, teniendo en cuenta las distintas connotaciones que pueden influir en su delimitación.

Así pues, se han seleccionado los siguientes rasgos diferenciadores, representativos de los objetivos que todo Sistema de Información para la Gestión debe cumplir: la toma de decisiones con respecto al modo de gestión que la entidad local utilice para llevar a cabo la prestación de dichos servicios, y la determinación de costes con la consiguiente influencia en la financiación de los servicios públicos locales. El modo de prestación, así como, la financiación de los servicios, presentan distintas influencias, tanto a nivel de identificación de actividades como de asignación de recursos, sobre la definición y análisis de las etapas de GESTIÓN y CONTROL llevadas a cabo por los centros gestores responsables de las actuaciones municipales.

CAPÍTULO IV

**FORMAS DE PRESTACIÓN Y FINANCIACIÓN DE
LOS SERVICIOS PÚBLICOS LOCALES:
INFLUENCIA SOBRE LA GESTIÓN Y EL
CONTROL MUNICIPAL**

Introducción

Una vez analizados los elementos integrantes del Sistema de Gestión de las entidades municipales, dedicaremos la tercera parte de este trabajo a desarrollar las dos últimas etapas del Plan Estratégico Municipal, aplicadas a la actividad local. En este sentido, en el capítulo que se desarrolla a continuación, se presentan los aspectos generales que conforman la metodología básica para llevar a cabo las fases de GESTIÓN y CONTROL, aplicables, de forma general, a la prestación de los servicios públicos municipales. La etapa de GESTIÓN permitirá efectuar el diseño de las actividades y la asignación de recursos necesarios para determinar el coste de prestación del servicio municipal, presentando, tanto unas como otros, distintas connotaciones en función de la forma administrativa de prestación del servicio y configurando, a su vez, la determinación de los ingresos públicos locales, tanto aquéllos afectados al coste del servicio como aquéllos que no lo están. La etapa de CONTROL facilitará los indicadores e informes, tanto de carácter técnico como económico, que permitan al gestor evaluar la acción municipal con criterios de economicidad, eficiencia y eficacia.

Así pues, la tercera parte de esta tesis, en sus capítulos quinto y sexto respectivamente, está dedicada al análisis de cada una de estas etapas, pretendiendo, en el presente capítulo que ahora desarrollamos, abordar el análisis de las distintas modalidades de gestión de servicios públicos municipales, así como, la forma de financiación de los mismos. En este sentido, si el servicio se financia mediante el cobro de tasas, precios públicos y contribuciones especiales, existirá una correlación directa entre el coste del mismo y los ingresos recibidos. De esta forma, el Sistema Informativo Interno proporcionará datos, tanto sobre los costes de prestación, como sobre el grado de cobertura de dichos costes. En el caso de que los servicios municipales se financien con ingresos generales del presupuesto de la corporación, el Sistema Informativo Contable, en principio, sólo proporcionará datos sobre el coste de prestación de dichos servicios; al no existir ingresos que se puedan determinar de forma correlacionada con los costes, no se podrá hablar de grado de cobertura de los mismos, a menos que se opte por calcularlos con criterios internos.

No obstante, antes de ahondar sobre las distintas modalidades de prestación y formas de financiación de los servicios públicos locales, hemos de delimitar el campo de actuación sobre el

que se desarrollarán las etapas de Gestión y Control mencionadas. Este campo se circunscribe al conjunto de competencias municipales y, por tanto, al mapa de servicios públicos locales susceptibles de ser gestionados y controlados en base a las especificaciones que se expondrán en los capítulos siguientes, a los que son trasladables, a su vez, distintas modalidades gestoras y financieras desde el punto de vista jurídico-administrativo.

Una vez analizada esta problemática se presentan las notas esenciales y generales que las etapas de Gestión y Control van a reunir en el modelo propuesto, y que constituirán el punto de partida de los dos últimos capítulos de este trabajo.

1. ESFERA DE ACTUACIÓN DE LA GESTIÓN Y EL CONTROL MUNICIPAL: LOS SERVICIOS PÚBLICOS LOCALES.

La unidad de trabajo que va a representar el campo de actuación de la Gestión y Control Municipal la vamos a definir como Servicio Público Local³²². En este sentido, desde un punto de vista técnico-económico, se entiende por servicio siguiendo la definición de Hill³²³ todo cambio en la condición de una persona o de un bien, perteneciente a alguna unidad económica, que se origina como consecuencia de la actividad de alguna otra unidad económica. Basándose en las

³²² A este respecto hay que decir que no existe, ni en el Sector Privado ni en el Público, un consenso generalizado en cuanto a la noción de servicio. En el ámbito empresarial, González Moreno indica que la histórica escasez de publicaciones en torno a la economía de los servicios se debe, en parte, "al hecho de que no exista hasta la fecha, un consenso sobre cuestiones tales como qué es un servicio, cómo clasificar las diferentes actividades terciarias, etc. Las actividades de los servicios que pertenecen al sector terciario se suelen definir, en un sentido muy general, como las actividades que no producen bienes".

- González Moreno, M.: "Los Servicios: concepto, clasificación y problemas de medición". ICE, noviembre 1990. Págs. 155 y 156.

En este sentido, y con referencia al Sector Público, puede consultarse:

- Staats Elmer B.: "Public service and the public interest". Public Administration Review, vol. 48, marzo-abril 1988. Págs. 601-605.

- Bardaji, L.: "Derecho Constitucional y Administrativo". Cuarta Edición. Centro de Estudios Fiscales. Madrid, 1994.

- Wagehheim, G.D. y Reurink, J.H.: "Customer service in public administration". Public Administration Review, vol. 51, mayo-junio 1991. Págs. 263-270.

- Chevalier, J.: "Le service public". PUF, Paris 1971.

³²³ Hill, T.P.: "On goods and services". The Review of Income and Wealth, nº 4, diciembre 1977.

principales características del servicio, Thomas³²⁴ indica que éstos deben presentar, entre otras, las siguientes peculiaridades: su producto es inmediato y difícil de almacenar, su producción lleva consigo cierto grado de cualificación profesional y suele necesitar de grandes cantidades de recursos humanos. De forma general, los servicios se caracterizan por su intangibilidad, inseparabilidad entre producción y consumo, heterogeneidad y caducidad³²⁵.

En el ámbito público, un servicio público se puede definir como "la actividad que prestan las Administraciones Públicas, cuyas características principales son la búsqueda del interés general y la no sujeción a las leyes tradicionales de la oferta y la demanda, y que tiene por finalidad la consecución de la satisfacción del cliente"³²⁶. Consideramos el servicio como el conjunto de actividades que tienen un objetivo en común, entendiendo por actividad, aquellas actuaciones realizadas por la entidad local, cuyo fin es el de ocasionar cambios en el estado físico y mental de las personas o en la utilidad de las cosas. Por su parte, Saias y Léonardi³²⁷, enumeran como principales características de todo servicio público, las siguientes: Se trata de servicio en lugar de bienes; el objetivo perseguido no es el beneficio económico, con lo cual no se podrá utilizar dicha magnitud como representativa del éxito o del fracaso; existe ausencia casi total de la relación entre precio y costes; el Sector Público disfruta, con frecuencia, de situaciones monopolísticas, operando al margen de los mecanismos de mercado; teóricamente, no puede utilizarse una

³²⁴ Thomas, G.B.: "Manpower Problems in the Service Sector". OCDE (Seminarios Internacionales 1966-2), 1967.

³²⁵ En este sentido puede verse:

- Muñoz Colomina, C.I.: "La Contabilidad de Gestión en las empresas de servicios". Incluido en Lizcano Álvarez, J. (Coord.): "Elementos de Contabilidad de Gestión". AECA. Madrid, 1994. Págs. 141-144.
- Teas, R.K.: "Expectations, performance evaluation and consumers' perception of quality". *Journal of Marketing*, vol. 57, nº 4, octubre 1993. Págs. 132-139.
- Senlle, A.: "Calidad Total en los servicios y en la administración pública". Op. cit.
- Kostecki, M.M.: "Marketing strategies for services. Globalisation, deregulation, clienorientation". Pergamon Press. Oxford, 1994.
- Cronin, J.J. y Taylor, S.: "Servpef versus Servqual: Reconciling performance-based and perceptions-minus-expectations measurement of service quality". *Journal of Marketing*, vol. 58, nº 1, enero 1994. Págs. 125-131.

³²⁶ Miguel, S.; Bigné, E.; Sánchez, J.; Moliner, M.A.; y Vallet, T.M.: "El marketing de los servicios públicos administrativos". Incluido en la Colección de Ponencias y Comunicaciones presentada al IX Congreso Hispano-Francés. AEDEM. Toledo, 1995. Págs. 2285-2299.

³²⁷ Saias, M. y Léonardi, J.P.: "Service Public et Service du Public". *Revue Française de Gestión*, mayo-agosto 1977. Pág. 9.

estrategia de segmentación de mercados; en numerosos casos, los responsables de las actividades públicas han sido formados especialmente para el servicio público.

En este sentido, y compartiendo la idea de Navarro Galera³²⁸, el concepto de servicio público puede entenderse desde dos puntos de vista. Por un lado, desde la percepción del usuario o beneficiario y por otro, desde la perspectiva de la entidad prestataria. Desde la óptica del beneficiario o ciudadano, los servicios públicos se caracterizarían por los rasgos que quedan contemplados en la siguiente tabla:

Rasgos de los servicios públicos locales desde la óptica del receptor	
Coincidencia	Del momento en que se genera la producción terminada y del consumo. En este sentido, los servicios puestos a disposición del público y no consumidos en el mencionado momento no son susceptibles de aprovechamiento en otro momento posterior.
No almacenabilidad	A lo largo del proceso productivo, en algunos casos, los servicios pueden ser susceptibles de inventario, pero nunca una vez terminado su proceso de elaboración.
Factor mano de obra	Supone el principal elemento de las prestaciones.
Intangibilidad	De los outputs generados y de gran parte de los componentes que intervienen en la producción.
Principio de no exclusión	La percepción de un determinado servicio por un usuario no impide que otros usuarios puedan beneficiarse de ese mismo servicio.
Ámbito de aplicación limitado	Normalmente, el ámbito de aplicación suele coincidir con los límites del término municipal, aunque en el caso de actuaciones conjuntas con otros Municipios el alcance de las prestaciones puede trascender de dichos límites.
Diversidad, Heterogeneidad y Flexibilidad.	En referencia, no sólo de las necesidades sociales que deben satisfacer sino también, en referencia a las distintas modalidades de gestión de los mismos.

³²⁸ Navarro Galera, A.: "El control económico en la Administración Municipal. Una propuesta basada en Indicadores". Op. cit. Págs. 465-468.

Presencia física	Del usuario en el proceso de elaboración.
Existencia de otros efectos	Posible divergencia entre las utilidades intrínsecas de los servicios y las expectativas del usuario, puesto que éste no puede conocer con exactitud su nivel de calidad hasta tanto no sean consumidos.

Tabla nº 15: Rasgos de los servicios públicos locales desde la óptica del receptor.
Fuente: Navarro Galera. Op.cit.

Desde la óptica de la Administración Local, se puede entender por servicio público municipal aquella actividad o conjunto de actividades encaminadas a satisfacer las demandas del público ubicado en el término municipal, independientemente de que la competencia sea propia del Municipio, esté siendo ejercida por la aludida entidad en virtud de previa delegación estatal, autonómica o de otras entidades locales, de que las prestaciones se estén ejerciendo en régimen de concurrencia con otros niveles de la administración, o de que dicha entidad haya decidido o no exigir a los correspondientes beneficiarios una contraprestación evaluada económicamente.

Enlazando con las consideraciones anteriores y desde un punto de vista jurídico, creemos de gran importancia hacer referencia a la continua evolución que han sufrido las competencias locales dentro del Régimen Local. La concepción tradicional, reflejada en la legislación tanto española, francesa o italiana, se ha basado, por un lado, en una lista de competencias tasadas y, por otro, en una cláusula general de competencias sobre los intereses peculiares de la colectividad local. La indefinición de lo que sean intereses peculiares o particulares, su supeditación a los generales, así como controles y tutelas a los que el municipio se ve, frecuentemente, sometido por parte del Estado, ha hecho imposible establecer, en la práctica, un haz de competencias efectivas y específicamente locales o municipales³²⁹. En la formulación que realiza la Carta Europea sobre las competencias de los Entes Locales, se sustituye el planteamiento, siempre teórico y nunca efectivo, de competencias exclusivas sobre los intereses particulares por el de competencia sobre una parte importante de los asuntos públicos, tanto generales como específicos, que afecten a la colectividad local. Este nuevo planteamiento afronta de forma realista el hecho de que es cada vez más evidente que la mayor parte de las competencias administrativas son compartidas entre el conjunto o entre varias de las Administraciones Públicas del Estado, y que interés general e

³²⁹ Perdigo, J.: "Organización territorial del Estado. Municipio y democracia, Organización de Competencias". Op. cit. Pág. 93.

interés particular no son sino aspectos de una misma realidad. En este sentido, para evitar la irrupción de las Administraciones superiores en el campo competencial de las Administraciones Locales, la Carta Europea plantea una serie de garantías institucionales tendentes a frenar o paliar cualquier ímpetu centralizador.

En primer lugar, recoge que las competencias básicas de las Corporaciones Locales vienen fijadas por la Constitución o por la Ley. Sin embargo, esta disposición no impide la atribución a las Corporaciones Locales de competencias para fines específicos de conformidad con la ley. Señala, además, la libertad plena para ejercer su iniciativa en toda materia que no esté excluida de su competencia o atribuida a otra autoridad. En segundo lugar, predica el principio de administración indirecta, defendiendo que el ejercicio de las responsabilidades públicas debe, de modo general, incumbir preferentemente a las autoridades más cercanas a los ciudadanos. La atribución de una responsabilidad a otra autoridad debe tener en cuenta la amplitud o la naturaleza de la tarea o las necesidades de eficacia o economía. Y, en todo caso, establece que las Corporaciones Locales deben ser consultadas, en la medida de lo posible, a su debido tiempo y de forma apropiada, a lo largo de los procesos de planificación y de decisión para las cuestiones que les afecten directamente. En tercer lugar, respecto a la amplitud de las competencias encomendadas a las Corporaciones Locales, afirma que deben ser normalmente plenas y completas, no pudiendo ser cuestionadas ni limitadas por otra autoridad central o regional más que dentro del ámbito de la ley. En cuarto lugar, con respecto al control de las administraciones superiores, estatal o regional, sobre el ejercicio de las competencias de los entes locales, la Carta dispone que, en principio, dicha fiscalización superior se ha de orientar al estricto respeto de la legalidad, sin entrar en la oportunidad o conveniencia de las medidas adoptadas por los Entes Locales. En caso de delegación de poderes por una autoridad central o regional, para la ejecución por los entes locales de funciones propias del Estado o de la Región, las Corporaciones Locales estarán ya no sólo sometidas al control de legalidad, sino también al de oportunidad por parte de la administración superior delegante. Con todo, la Carta prevé que, en estos supuestos, las entidades locales deben disfrutar en la medida de lo posible de la libertad de adaptar la ejecución de las funciones que le han sido delegadas a las condiciones locales. Finalmente, se contempla la necesidad de que las Corporaciones Locales dispongan de una vía de recursos jurisdiccionales, a fin de asegurar el libre ejercicio de sus competencias y el respeto de los principios de autonomía local consagrados en la Constitución o en la legislación interna.

En lo que atañe a la legislación nacional, la ley Reguladora de las Bases del Régimen Local (LBRL)³³⁰, realiza en el art. 25.2 una declaración de competencias generales del Municipio para promover toda clase de actividades y prestar cuantos servicios públicos contribuyan a satisfacer las necesidades y aspiraciones de la comunidad vecinal. Estas competencias son en las siguientes materias³³¹:

- Seguridad en lugares públicos.
- Ordenación del tráfico de vehículos y personas en las vías urbanas.
- Protección civil, prevención y extinción de incendios.
- Ordenación, gestión y disciplinas urbanísticas.
- Promoción y gestión de viviendas.
- Parques, jardines y pavimentación de vías urbanas.
- Conservación de caminos y vías rurales.
- Abastos, mataderos, ferias, mercados y defensa de los usuarios y consumidores.
- Protección de la salubridad física y del medio ambiente.
- Participación en la gestión primaria de la salud, prestación de los servicios sociales y promoción y reinserción social.
- Cementerios y servicios funerarios.
- Suministro de agua y alumbrado público, servicio de limpieza viaria, de recogida y tratamiento de residuos, alcantarillado y tratamiento de aguas residuales.
- Transporte público de viajeros.
- Actividades e instalaciones culturales y deportivas, patrimonio histórico artístico, ocupación del tiempo libre y turismo.
- Participación en la programación de la enseñanza y cooperación en la creación, construcción y sostenimiento de los centros docentes públicos, intervenir en sus órganos de gestión y participar en la vigilancia del cumplimiento de la escolaridad obligatoria.

Estos servicios se consideran básicos y reservados a la competencia de todos los municipios, sin perjuicio de ser compartida en algunos casos por otras entidades. La enumeración realizada es "ad exemplum", no cerrada o limitativa, y la prueba de ello es que en el último apartado de este artículo se contiene una cláusula residual o fórmula genérica para recoger o

³³⁰ LRBRL. Op. cit.

³³¹ Fernández-Figueroa Guerrero, F.: "Diversas consideraciones sobre las competencias locales". Revista de Estudios de la Administración Local y Autonómica, núms.271-272, julio-diciembre 1996. Págs. 729-759.

incluir en el artículo todo tipo de actividades o servicios antes no mencionados, en tanto contribuyan a satisfacer necesidades o aspiraciones de la comunidad.

En el art. 26.1 de la LBRL se establecen los servicios que, en todo caso, el Municipio ha de prestar, ya sea por sí mismo o asociado con otros, de forma necesaria, en función del número de habitantes. En este sentido, se distinguen los siguientes estratos:

En todos los Municipios.	Alumbrado Público
	Cementerio
	Recogida de Residuos
	Limpieza Viaria
	Abastecimiento domiciliario de agua potable
	Alcantarillado
	Acceso a los núcleos de población
	Pavimentación de las vías públicas
	Control de alimentos y bebidas

Aquí, se enumera un conjunto de servicios que se consideran básicos, y los impone, como prestación obligatoria para todos los municipios, cualquiera que sea su importancia o su censo de habitantes. Esta lista ha de considerarse rígida y como formando un bloque, al constituir una obligación que recae sobre todos los Ayuntamientos que han de cumplir totalmente. El Ayuntamiento podrá prestar más servicios que los que le incumben, pero no menos. Además:

En Municipios con población superior a 5.000 habitantes	Parque Público
	Biblioteca Pública
	Mercado
	Tratamiento de residuos
En Municipios con población superior a 20.000 habitantes.	Protección Civil
	Prestación de Servicios Sociales
	Prevención y extinción de incendios

	Instalaciones deportivas de uso público
	Matadero
En Municipios con población superior a 50.000 habitantes.	Transporte colectivo urbano de viajeros
	Protección del medio ambiente

De esta forma se establece una triple categoría de servicios que serán o no obligatorios según sea el censo de la población. Esto no quiere decir que se tengan que prestar directamente por el Ayuntamiento; solamente su creación y existencia es forzosa. No son susceptibles de monopolizar por parte del Municipio, lo único que debe garantizarse es que se presten efectivamente en el término municipal, pudiendo existir, por lo tanto, empresas privadas.

No obstante, el art. 2 de la Ley establece, recogiendo casi literalmente el espíritu y la letra de la Carta Europea, que para efectividad de la autonomía garantizada constitucionalmente a las entidades locales, la legislación del Estado y de las Comunidades Autónomas reguladora de los distintos sectores de acción pública, según la distribución constitucional de competencias, deberá asegurar a Municipios, Provincias e Islas su derecho a intervenir en cuantos asuntos afecten directamente al círculo de sus intereses, atribuyéndoles las competencias que procedan en atención a las características de la actividad pública de que se trate y a la capacidad de gestión de la entidad local, de conformidad con los principios de descentralización y de máxima proximidad de la gestión administrativa a los ciudadanos.

Además, hemos de señalar un bloque de actividades, que complementan las anteriores señaladas, consideradas como regulares. Dicho bloque, hace referencia al ejercicio de competencias por delegación de otras Administraciones, la Estatal y Regional básicamente. Estas competencias, según establece el art. 27 de la ley, deberán relacionarse con materias que afecten a sus intereses propios, siempre que con ello se mejore la eficacia de la gestión pública y se alcance una mayor participación ciudadana. Las competencias se ejercitarán en los términos que se establezcan en el acuerdo de delegación, que determinará el alcance, contenido, condiciones y duración de ésta, así como, el control que se reserve la Administración delegante y los medios personales, materiales y económicos que transfiera, con sometimiento a los criterios de

conveniencia y oportunidad que la Administración delegante imponga; sin embargo, deberá siempre respetarse la potestad de autoorganización de la Entidad Local en la actuación de las funciones delegadas.

Otro bloque es el de las actividades complementarias de las propias que realicen otras Administraciones Públicas. En particular, señala el art. 28 de la Ley, las relacionadas con la educación, la cultura, la promoción de la mujer, la vivienda, la sanidad y la protección del medio ambiente. Por actividad complementaria parece que ha de entenderse toda actuación que, no siendo de competencia del Municipio, éste la emprende auxiliando así a la Administración Pública a quien, por ley, originariamente incumbe.

Por último, podemos hacer referencia a las competencias municipales en el terreno de la actividad económica. Así, la Ley de Bases, de conformidad con las previsiones constitucionales³³², faculta a las entidades locales para ejercer la iniciativa pública para la realización de actividades económicas. Para llevar a cabo esta iniciativa económica, el art. 86.3 declara la reserva en favor de los Entes Locales de una serie de actividades o servicios especiales:

Abastecimiento y depuración de aguas.
Recogida, tratamiento y aprovechamiento de residuos.
Suministro de gas y calefacción; Mataderos, mercados y lonjas
centrales; Transporte público de viajeros; Servicios mortuorios.

Al decirse aquí que "se declara la reserva a favor de las entidades locales" de las actividades mencionadas, quiere expresarse, que se impone a las entidades locales la prestación en régimen de monopolio de las mismas. Como ya se ha comentado antes, la prestación podrá ser directa o indirecta. Esta reserva en el orden, básicamente, de los servicios públicos no quiere decir que los Entes Locales no puedan llevar a cabo economías de otro tipo, ya sean industriales o comerciales. Son cada vez más frecuentes las colectividades locales que intervienen directamente en la promoción de la actividad económica y en el fomento del empleo en su ámbito territorial. Las Corporaciones Locales podrán monopolizar otras actividades y servicios, si bien,

³³² La Constitución Española en su título VII, art. 129.2 permite y posibilita la utilización de una amplia gama de posibilidades de actividades económicas por parte de los poderes públicos. Concretamente el citado texto afirma: "los poderes públicos promoverán eficazmente las diversas formas de participación en la empresa y fomentarán, mediante una legislación adecuada, las sociedades cooperativas. También establecerán los medios que faciliten el acceso de los trabajadores a la propiedad de los medios de producción".

en este caso, se requerirá la aprobación por parte de las Comunidades Autónomas.

En un trabajo del Departamento de estudios del Banco de Crédito Local³³³, se señalan, entre los motivos que justifican y explican esta intervención directa de la Administración Local en el desarrollo económico, los siguientes:

- El deseo de procurar un mayor bienestar a sus ciudadanos.
- El ser generadora de empleo directo e indirecto.
- Su capacidad para aplicar las políticas emanadas de niveles superiores de la Administración y, por ende, de ajustarlas al caso concreto, lo que redundará en una mayor efectividad.

Sin embargo, en el otro lado de la balanza estarían los factores limitativos a esta intervención. Fundamentalmente, estos factores son dos:

- Por un lado, la falta de experiencia en las actuaciones de tipo económico, que en muchos casos pueden llevar a acciones descordinadas y, sobre todo, falta de eficacia.
- Por otro lado, la escasez de recursos para financiar estas inversiones. Con unos recursos escasos, los Entes Locales tienen que hacer frente a un volumen cuantioso y cada vez más numeroso de acciones encaminadas a dotar de unos determinados servicios y de una mejor calidad de vida al ciudadano. Sumar a esto acciones en favor del empleo y del desarrollo económico, no cabe duda que podría suponer algún menoscabo para el resto de las acciones.

De forma general, podemos decir que las competencias vigentes en materia de Régimen Local, quedan clasificadas tal y como se recogen a continuación:

Competencias Propias: Se ejercen en régimen de autonomía y bajo la responsabilidad del Ente, atendiendo siempre a la debida coordinación en su programación y ejecución con las demás Administraciones Públicas. Tienen la peculiaridad de que sólo podrán ser determinadas por Ley (arts. 25 y 26 LRBL). Dichos artículos diferencian entre servicios obligatorios o facultativos, en tanto en cuanto, no se supere el límite marcado por el número de habitantes.

³³³ Departamento de Estudios del Banco de Crédito Local: "El papel de las Corporaciones Locales en el desarrollo integral de los Municipios". Trabajo presentado en la Tercera Universidad Política Local. La Manga (Murcia). Junio, 1988.

Competencias Atribuidas o Delegadas: Se ejercerán en los términos de la delegación, pudiendo prever técnicas de dirección y control de oportunidad y que, en todo caso, deberán respetar la potestad de autoorganización de los servicios de la Entidad Local. (art. 27.1 LRBL).

Competencias Compartidas o Concurrentes: Son las ejercidas conjuntamente por la Administración del Estado o de la Comunidad Autónoma y la Administración Local, a través de la constitución de entes instrumentales de carácter público o privado (art. 28 LRBL).

Además, mediante *acuerdo*, los Entes Locales podrán asumir o colaborar en la realización de obras o gestión de servicios del Estado, incluidos los de Seguridad Social, a través de cualquiera de las formas de gestión previstas en las leyes, y en todo caso, mediante consorcio o convenio (art. 70 Texto Refundido LBRL).

Cuadro nº 13: Competencias vigentes en materia de Régimen Local. Fuente: Elaboración Propia.

En la práctica se han realizado algunos trabajos para delimitar qué servicios públicos municipales se consideran como prioritarios. En este sentido, Guerra Librero³³⁴ establece la siguiente clasificación de servicios municipales: pavimentación, agua, alcantarillado, alumbrado público, parques y jardines, basura y limpieza viaria, contaminación y ruido, grupos escolares, circulación urbana e instalaciones deportivas.

El Instituto de Estudios de la Administración Local³³⁵ contempla el siguiente catálogo de servicios locales: pavimentación viaria, alumbrado público, abastecimiento de aguas, alcantarillado, limpieza viaria, cementerios, botiquín de urgencia y policía municipal. De la Cuétara Martínez³³⁶ advierte la siguiente tipología: red viaria, alumbrado público, abastecimiento de aguas, alcantarillado, ferias, limpieza viaria, campos de deporte, policía municipal, matadero, mercado,

³³⁴ Guerra Librero, M.: "Encuestas municipales para la determinación de las necesidades prioritarias". Boletín de Información de la Vida Local nº 77-78, 1974. Pág. 13.

³³⁵ IEAL: Estadística de servicios de las Corporaciones Locales, referida al 1 de enero de 1974. Madrid, 1977. Pág. 19.

³³⁶ Al respecto puede consultarse: De la Cuétara Martínez, J.M.:
- "Funciones, servicios y prestaciones de las Entidades Locales". Incluido en "Introducción a los servicios locales. Tipos de prestación y modalidades de gestión". Ministerio para las Administraciones Públicas. Madrid, 1991. Págs. 37-61.
- "La indefinición del concepto de servicio público local". Incluido en "Introducción a los servicios locales. Tipos de prestación y modalidades de gestión". Ministerio para las Administraciones Públicas. Madrid, 1991. Págs. 17-35.

recogida de basuras, parques y jardines, cementerios, explotaciones agropecuarias, extinción de incendios, lonjas, hospitales, polígonos de promoción industrial y centros docentes municipales. De la globalidad de estos servicios, puede desprenderse la siguiente clasificación atendiendo a su continuidad y permanencia en la prestación: servicios públicos de carácter regular, servicios públicos de ciclo anual y proyectos³³⁷.

Mapa de Servicios Públicos Municipales	
Servicios de ciclo anual	Sanidad. (Por ejemplo: Campaña de vacunación). Enseñanza. (Por ejemplo: Matriculación curso escolar). Cultura y ocio. (Por ejemplo: Festejos populares).
Proyectos	Protección del Patrimonio Artístico, Protección del medio ambiente, Sanidad, Cultura y ocio, Urbanismo, Vivienda, Servicios Sociales, Enseñanza.
Servicios regulares	Alumbrado público, Limpieza viaria, Seguridad en lugares públicos, Ordenación del tráfico de vehículos y personas, Protección civil, Recogida, tratamiento y eliminación de residuos, Alcantarillado y saneamiento de aguas residuales, Abastecimiento y suministro de aguas, Transporte público de viajeros, Prevención y Extinción de incendios, Mercados y Abastecimientos, Cementerios y servicios funerarios, Higiene alimentaria y defensa de los consumidores, Sanidad. (Por ejemplo: Mantenimiento y conservación de centros de salud y hospitales), Enseñanza. (Por ejemplo: Mantenimiento de Colegios y otros centros Públicos), Cultura y ocio. (Por ejemplo: Mantenimiento de Bibliotecas, Museos, polideportivos, etc.).

Tabla nº 16: Configuración del mapa de servicios públicos municipales.

Fuente: López Camps y Gadea Carrera. Op. cit.

³³⁷ López Camps, J. y Gadea Carrera, A.: "El control de gestión en la Administración Local". Fundemi Books. Ed. Gestión 2000. Madrid, 1992. Págs. 17-20.

Los servicios de carácter regular son aquéllos que se prestan de forma ininterrumpida y que por su frecuencia, necesidad y familiaridad con el ciudadano, se dan por planificados y presupuestados, partiendo de las cifras del presupuesto del año anterior. Dichos servicios recogen la mayor parte de la actividad económica del municipio y por tanto, creemos imprescindible que sean gestionados de la forma más eficaz y eficiente posible para lograr que éstos se acerquen a la calidad que el ciudadano desea recibir. Para ello, un sistema de gestión que desglose por actividades dichos servicios, permitirá ver cuales son las necesidades de recursos para llevarlos a cabo y es posible que, además de una mejor prestación, se llegue a un ahorro presupuestario. En referencia a los servicios de ciclo anual son aquéllos que se realizan todos los años y que tienen una duración concreta y determinada. Así pues, en la tabla anterior, se han puesto de manifiesto algunos ejemplos relacionados con la sanidad, la enseñanza, la cultura y el ocio. Por último, en cuanto a los proyectos, se trata de aquellos servicios que abarcan un período de tiempo superior al ejercicio económico, se planifican para un número determinado de años. La realización, durante cada uno de los años planificados y presupuestados, de las actividades diseñadas, debe desembocar en el logro de los objetivos y las metas propuestas. Así, por ejemplo, pueden considerarse como proyectos, la restauración de iglesias y catedrales; la reforestación de montes y descontaminación de ríos, lagunas, pantanos, etc.; la creación de viviendas de protección oficial; la pavimentación de vías públicas; la creación de instalaciones deportivas; la reinserción social de determinados grupos marginales, etc.

Ante el amplio abanico que conforma el conjunto de servicios públicos susceptibles de ser prestados por las entidades locales, creemos necesario limitar la aplicación de las consideraciones y argumentos teóricos desarrollados en los capítulos siguientes, referentes a la Gestión y Control de dichos servicios, a algunos de ellos. Si bien es cierto que dichos razonamientos son formulados para poder ser aplicados a cualquiera de los servicios definidos anteriormente, de forma general, creemos que cada servicio en concreto, presentará particularidades y diferencias tan amplias, que el realizar un análisis de todos ellos conllevaría al desbordamiento de este trabajo. En este sentido, centraremos la aplicación de los argumentos teóricos en cuatro servicios concretos, en nuestra opinión, imprescindibles, por su marcado carácter social. Dichos servicios son:

- **Recogida de Residuos Domiciliarios, incluyendo la Recogida Selectiva de Residuos.**
- **Limpieza Viaria.**
- **Suministro y Abastecimiento de Agua.**
- **Saneamiento de Aguas Residuales.**

La justificación de la selección establecida está basada en que dichos servicios habrán de ser prestados, en virtud del art. 26 de la LRHL, por todos los municipios, con independencia del número de habitantes que éstos tengan. En este sentido, el análisis realizado no presentaría ningún sesgo por no ser útil a un número determinado de ayuntamientos, al no tener que prestar dichos servicios por vía imperativa.

Además, estos cuatro servicios catalogados como esenciales, absorben más del 28,5%³³⁸ de la financiación otorgada por los Programas de Acción Especial, concedidos por el Ministerio de Administraciones Públicas, con el fin de contribuir a corregir los desequilibrios intermunicipales, al concurrir en ellos circunstancias socioeconómicas y territoriales que determinen un bajo nivel de vida. Este dato nos parece relevante en el sentido de que representa un peso muy importante dentro del global de servicios financiados por los Programas de Acción Especial (PAES). Además, la ley permite que dichos servicios sean susceptibles de ser prestados tanto de forma directa como indirecta mediante concesión administrativa, siendo ésta la base del análisis que, a continuación, se desarrolla.

338

Servicio	Financiación por PAES
Alumbrado Público	8,98
Alcantarillado	9,85
Abastecimiento de Aguas	18,52
Otros servicios	10,11
Acceso de núcleos de población	0,43
Pavimentación de calles	52,11
TOTAL	100

- Ministerio de Administraciones Públicas: "Dotación de Infraestructuras y Equipamientos de las Corporaciones Locales. Incluido en "Informe Económico-Financiero de las Administraciones Territoriales en 1995". Madrid, 1997. Pág. 102.

2. EL CARÁCTER EMPRESARIAL DE LA FUNCIÓN LOCAL: FORMAS DE PRESTACIÓN DE LOS SERVICIOS LOCALES.

Con respecto a los modos de gestión, Albi³³⁹ los define como "una serie sistemática de fórmulas legales, de carácter orgánico, funcional y financiero, a las cuales ha de ajustarse la actividad de la Administración Pública para realizar sus fines peculiares, mediante la localización de porciones de competencia en estructuras adecuadas, sometidas a un régimen jurídico especial".

Existe unanimidad entre los tratadistas³⁴⁰ en clasificar los modos de gestión en modos de gestión directa e indirecta, señalándose como posibles criterios determinantes del carácter directo o indirecto de la gestión de un servicio público los siguientes:

- a) Que exista o no entre la Entidad Local titular del servicio y los usuarios del mismo una persona jurídica que preste el servicio.
- b) Que asuma el riesgo la propia Entidad Local titular del servicio o, por el contrario este riesgo lo asuman los particulares.

El carácter directo o indirecto de la prestación, no lo da el hecho de que la realice la Administración o el particular, sino la carga económica derivada del funcionamiento del servicio. Si las pérdidas o ganancias de la explotación van a cargo de la Administración, aunque el servicio se preste por una persona física, la gestión es directa. Si los particulares asumen en mayor o menor grado el riesgo, la gestión es indirecta. En cualquier caso, no todas las actividades pueden gestionarse de cualquier modo, sino que existen limitaciones legales al respecto. En este sentido,

³³⁹ Albi, F.: "Tratado de los modos de gestión de los servicios públicos locales". Aguilar. Madrid, 1960. Págs. 51-52.

³⁴⁰ A este respecto puede verse entre otras:

- Garrido Falla, F.: "Tratado de Derecho Administrativo". Centro de Estudios Constitucionales. Madrid, 1980.
- Rivero Isern, J.L.: "Manual de Derecho Local". El Consultor de Ayuntamientos. Abella. Madrid, 1986. Pág. 304.
- Lliset Borrell, F.: "Manual de Derecho Local". El Consultor de Ayuntamientos. Abella. Madrid, 1986. Pág. 451.
- García Escudero, P. y Pendas García, B.: "El nuevo régimen local español". Praxis, D.L. Barcelona, 1993. Pág. 309.
- Sosa Wagner, F.: "Manual de Derecho Local". El Consultor de Ayuntamientos. Abella. Madrid, 1986. Pág. 276.

el art. 85.2 de la LBRL, señala que los servicios que impliquen ejercicio de autoridad no podrán gestionarse de forma indirecta, añadiendo en el art. 92.2 que estos servicios deberán ser prestados necesariamente por funcionarios. Asimismo, el Texto Refundido además de ratificarse en lo anterior, refleja en el art. 95.2 que "sólo podrán ser objeto de arrendamiento los servicios cuya instalación se haya hecho directamente por la Corporación, o que sean propiedad de ésta, y no se podrá utilizar esta forma para la prestación de los servicios de beneficencia y asistencia sanitaria, incendios y establecimientos de crédito".

2.1. LA GESTIÓN DIRECTA.

Según el art. 41 del Reglamento de Servicios, se entiende por gestión directa la que realizan las Corporaciones Locales por sí mismas o mediante organismo exclusivamente dependiente de ellas. La gestión directa adoptará alguna de las siguientes formas:

- a) Gestión de la propia Entidad Local (ya sea con o sin órgano especial de administración).
- b) Organismo Autónomo Local.
- c) Sociedad Mercantil, cuyo capital social pertenezca íntegramente a la Entidad Local.

a) Gestión directa por la propia Entidad.

Puede realizarse mediante dos modalidades: sin órgano especial de administración; o con órgano especial de administración. La gestión directa de la propia Entidad mediante su personal se circunscribe a las funciones públicas municipales y, en particular, a aquéllas cuyo desempeño implica el necesario ejercicio de autoridad; es la llamada gestión directa indiferenciada por cuanto se encuadra en la organización administrativa ordinaria del Ente Local. El servicio no goza de autonomía alguna respecto de la Entidad titular, afirmación que se justifica, de un lado, porque el servicio está prestado por el propio personal de la Administración titular, de otro, porque no goza de personalidad jurídica y, finalmente, porque los fondos para sufragar la prestación del servicio proceden del presupuesto ordinario de la Corporación. Esta modalidad se encuentra sometida al Derecho Público y viene regulada por el art. 85.3 en su apartado a) de la LBRL y por el art. 100 del Texto Refundido.

Cuando la gestión directa de los servicios se realice mediante una organización especializada u órgano de gestión sin personalidad jurídica, habrá de constituirse un Consejo de Administración que será presidido por un miembro de la corporación. Asimismo, habrá de contar con un gerente designado por el Alcalde o Presidente y a propuesta del Consejo de Administración. El órgano de gestión, sin personalidad jurídica, se regirá por la normativa general establecida para los Entes Locales. Su gestión económica, presupuestaria y contabilidad quedan en su totalidad integradas en la gestión del Ente al que pertenecen y están sujetos a control, fiscalización e intervención en los mismos términos y alcance que la restante gestión del Ente. Sin embargo, habrá de tener, dentro del presupuesto único del Ente, una sección presupuestaria propia constituida por las partidas consignadas, a tal fin, y nutrida por el producto de la prestación y por todas las subvenciones o auxilios que se recibiesen. Los servicios prestados mediante una organización especializada llevarán una contabilidad especial³⁴¹. Esta forma de desconcentración presenta, por tanto, cuatro notas características³⁴²:

- a) Autonomía financiera.
- b) Control por parte de la Entidad titular, no sólo de índole presupuestario (presupuesto especial), sino subjetivo (nombramiento del Presidente y Consejo).
- c) No poseer personalidad jurídica propia.
- d) Poseer órganos de gestión propios (Consejo y Gerente).

Viene regulada por el art. 95.3 en su apartado a) y por los arts. 101 y 102 del Texto Refundido y los arts. 70 a 75 del Reglamento de Servicios.

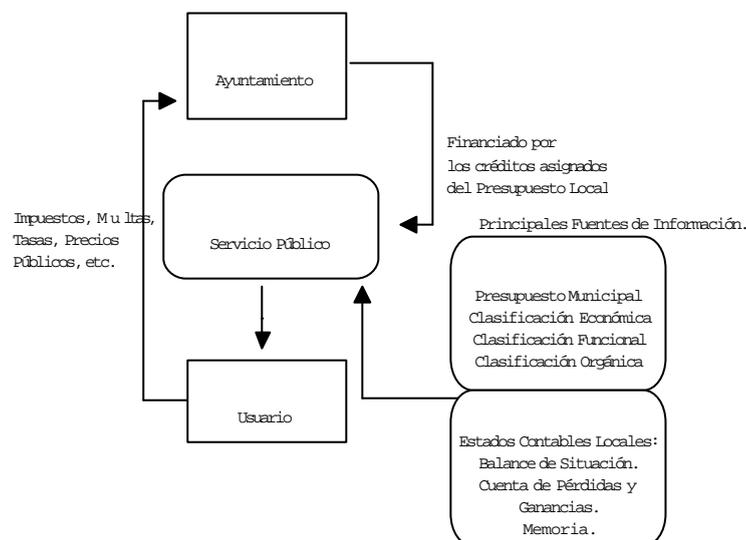
Es aplicable a todos los servicios públicos, excepto a aquéllos que impliquen ejercicio de autoridad. Serán sus fuentes de recursos las provenientes de la prestación del servicio y las cantidades asignadas a tal fin por la Entidad, cuando las primeras no fueran suficientes. Sánchez Martín y Sánchez García³⁴³ indican que esta forma de gestión es apenas utilizada en la práctica,

³⁴¹ Real Decreto 781/1986 de 18 de abril. Op. cit. Arts. 101 y 102.

³⁴² Lliset Borrell, F.: "Manual de Derecho Local". Op. cit. Págs. 453 y ss.

³⁴³ Sánchez Martín, A. y Sánchez García, R.: "Gestión directa de servicios públicos locales. En particular las sociedades mercantiles municipales". Temas de Administración Local, nº 46. CEMCI. Granada 1992. Pág. 105.

toda vez que son escasas las ventajas que proporciona. La creación de estos órganos desconcentrados persigue obtener una mejor financiación, una mayor eficacia, una mayor participación vecinal, ventajas que, en la realidad, apenas se obtienen, en la práctica, con esta forma gestora. A continuación, se presenta el gráfico que ilustra estas modalidades:



Puede tratarse de servicios financiados de forma global vía transferencias, con créditos del presupuesto general de la entidad o bien pueden ser servicios por los que se reciba una contraprestación económica, en forma de tasa o de precio público. En la prestación de este tipo de servicios, si no existe un órgano especializado, las fuentes de información que van a suministrar los datos necesarios para calcular el coste de los mismos, serán principalmente el presupuesto local, en su clasificación económica y funcional, y los estados contables municipales: balance de situación, cuenta de pérdidas y ganancias y memoria.

Si existe un *órgano especializado* para la gestión de dicho servicio público, existirá un presupuesto especial diferenciado del general de la Corporación y, por tanto, en el presupuesto global de la entidad local se diferenciará una sección presupuestaria propia constituida por las partidas consignadas a tal fin. En este sentido, la clasificación orgánica, que no es obligatoria para los entes locales, juega un papel básico, en tanto en cuanto, recogerá los créditos asignados a cada órgano especializado para la gestión del servicio encomendado. Asimismo, cada uno de estos órganos llevará separadamente la contabilidad que posteriormente se integrará en la contabilidad general del ente local.

b) Gestión mediante la creación de un Organismo Autónomo Local.

A este respecto, el art. 145.2 de la Ley 39/88 Reguladora de las Haciendas Locales³⁴⁴, añade que:

" 2. Los Organismos Autónomos de las Entidades Locales se clasifican , a efectos de su régimen presupuestario y contable, en la forma siguiente:

a) Organismos Autónomos de carácter administrativo.

b) Organismos Autónomos de carácter comercial, industrial, financiero o análogo.

Las normas de creación de cada Organismo Autónomo deberán indicar expresamente el carácter del mismo".

Los Organismos Autónomos Locales se crean para la gestión de cualquier actividad o servicio que sea competencia de la Entidad Local o que ésta asuma, si bien es cierto que destaca su presencia en la gestión de servicios no económicos, como pueden ser los de enseñanza, cultura, sanidad, servicios sociales, relaciones públicas, turismo, información, etc. Se trata de un verdadero Ente Institucional, dotado de personalidad jurídica propia, distinta de la del Ente Local, aunque sometidos a su tutela y fiscalización. Como señala Sosa Wagner³⁴⁵: "Los Estatutos constituyen la norma rectora de estas organizaciones y son aprobados por el Pleno de la Corporación..... Son pues, los Estatutos los que determinan los fines, los órganos de gobierno y

³⁴⁴ LRHL. Op. cit.

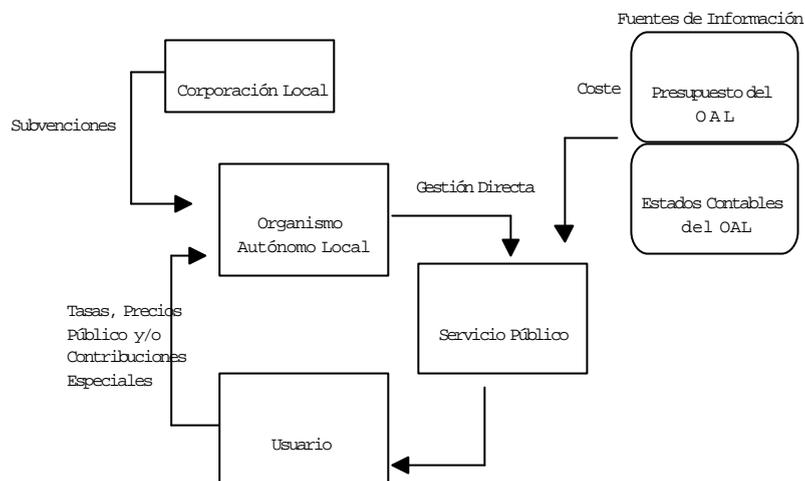
³⁴⁵ Sosa Wagner, F.: "Manual de Derecho Local". Op. cit. Págs. 59 y 60.

administración, el personal, los bienes, los presupuestos, el régimen de sus actos, la modificación o, en su caso, la disolución del organismo, en fin, el ámbito o extensión de las facultades de tutela que sobre él ejerce la Corporación".

Podríamos definir estos Organismos, haciendo una adaptación de lo expresado en el art. 2 de la Ley de Régimen Jurídico de las Entidades Estatales Autónomas³⁴⁶ al ámbito local, como Entidades de derecho público creados por acuerdo plenario de la Corporación, con personalidad jurídica y patrimonial independientes de las del Ente Local, a quienes se encomienda expresamente, en régimen de descentralización, la organización y administración de algún servicio público y de los fondos adscritos al mismo, el cumplimiento de actividades económicas al servicio de los fines diversos y la administración de determinados bienes del Ente Local que sean patrimoniales o de dominio público. En definitiva, cada Organismo Autónomo Local es una unidad orgánica al frente de la cual hay una autoridad única, responsable de todas sus actividades (planificación, gestión, contabilidad, etc.) que opera independientemente del Ente Local. No obstante, su actuación se dirige a cumplir los fines públicos que éste le asigna. Los presupuestos de los Organismos Autónomos dependientes de una Entidad Local se integrarán en el presupuesto general de la misma. De igual modo, se someterá al régimen de contabilidad pública, y de control financiero y de eficacia, que será realizado por la propia intervención de la Entidad Local.

Este modo de gestión responde al principio de descentralización, y se crea para la gestión de cualquier actividad o servicio que sea competencia del Ente Local o que éste asuma, para lo cual deberá contar con un patrimonio constituido por los bienes que la Entidad Local le pueda atribuir bien en propiedad o bien en régimen de transferencia de uso. Su financiación estará constituida por las tasas, precios públicos y contribuciones especiales que perciba por los servicios prestados; no obstante, si existiera déficit, éste deberá enjugarse por la propia Entidad Local en la forma que disponga el Pleno de la misma. Esta forma de prestación se recoge gráficamente a continuación:

³⁴⁶ Ley de 26 de Diciembre de 1958, de Régimen Jurídico de las Entidades Estatales Autónomas. BOE 29 de Diciembre de 1958.



c) Gestión mediante sociedad mercantil, cuyo capital pertenezca íntegramente a la Entidad Local.

En los casos en que la actividad o servicio público local de carácter económico se gestione directamente en forma de empresa privada³⁴⁷, habrá de adoptar una de las formas de sociedad mercantil de responsabilidad limitada. Esta entidad estará dotada como toda sociedad privada de personalidad propia. El capital de la empresa habrá de pertenecer en su totalidad al Ente Local, y el Consejo de Administración de la sociedad será nombrado por el Pleno de la Corporación. Aunque se trata de empresas públicas su personalidad jurídica tiene carácter privado y, por tanto, la actividad de gestión del servicio público que presta se desarrollará de conformidad con las normas de derecho privado, en sus aspectos civil, mercantil, laboral y social³⁴⁸. A la vista de lo anterior, nos parece de interés resaltar ciertos rasgos comunes a estos

³⁴⁷ Al respecto pueden consultarse las siguientes obras:

-Sánchez Martín, A. y Sánchez García, R.: "Gestión directa de servicios públicos locales. En particular las sociedades mercantiles municipales". Op. cit.

- Alonso Ureba, A.: "La Sociedad Mercantil de Capital como forma de gestión de los servicios locales". Incluido en el "Tratado de Derecho Local". Madrid, 1988. Págs. 1.301-1.373.

³⁴⁸ Real Decreto 781/1986. Art. 103; Real Decreto 17 de Junio de 1955. BOE núm.196, 15 de julio de 1955. Arts. 41-101.

Entes de gestión descentralizada, como son:

- 1) Todos ellos son organismos nacidos fruto de la autonomía de los Entes Locales para prestar sus servicios en la forma y mediante la organización, que se considere más adecuada, para servir con objetividad a los intereses públicos³⁴⁹. Se trata, por tanto, de organismos que suponen la concreción del conjunto de alternativas que la ley pone al servicio de los Entes Locales, para constituirse en instrumento de solución a los problemas comunes de todos ellos.
- 2) La prestación de un servicio mediante la gestión directa descentralizada obedece al deseo del Ente Local de alcanzar, con la creación de un organismo con personalidad jurídica propia, mejoras organizativas en el proceso de entrega de bienes o prestación de servicios a los ciudadanos³⁵⁰.
- 3) Estos organismos actúan en el ámbito de las finanzas públicas. Lo cual no significa que les sean aplicables todo el ordenamiento jurídico-tributario o presupuestario, sino únicamente aquella parte que expresamente haya nacido con esta finalidad.

³⁴⁹ LRBRL. Art. 6 y 25.

³⁵⁰ LRBRL. Arts. 86 y 87

Existe una conexión entre las finanzas de los organismos con personalidad jurídica y la Entidad que los crea. Esta conexión se realiza a través del presupuesto general de la Entidad³⁵¹. Con este modo de gestión lo que se pretende es la creación de un Ente instrumental, que permita evadir, en cierta forma, las rigideces derivadas de los modos de acción administrativos por parte de los Entes Locales, así como limitar la responsabilidad de éstos. No obstante, cabe destacar la obligatoriedad por parte del Ente Local de seguir el procedimiento administrativo, recogido en el art. 97 del Texto Refundido de la LBRL, mediante el cual se determina su voluntad de constituir una sociedad mercantil.

En este sentido, Albi³⁵² define estas sociedades como "empresa pública, con financiación y predominio exclusivo de la Administración Pública, pero dotada formalmente de autonomía patrimonial y funcional, y sujeta al Derecho peculiar de las sociedades mercantiles de capital". Se trata de sociedades de capital, cuya responsabilidad se va a limitar al capital suscrito y desembolsado, por lo que tendrá que adoptar, generalmente, alguna de las formas de sociedad anónima o de sociedad de responsabilidad limitada. El capital deberá ser aportado íntegramente y escriturado en el momento de la constitución y pertenecerá en su totalidad al Ente Local.

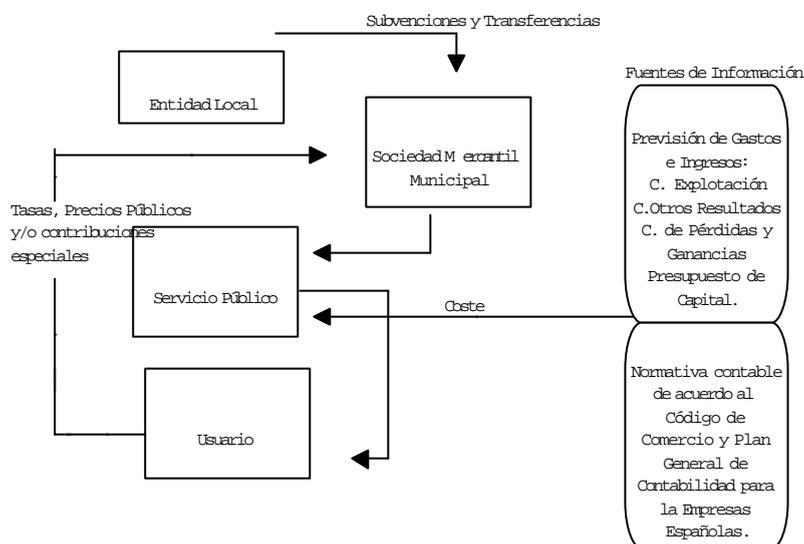
En los arts. 98 y 99 del Texto Refundido de la LBRL, se indica que estas sociedades se podrán constituir por expropiación de empresas ya existentes; por adquisición a título oneroso o gratuito de todos los títulos representativos del capital de sociedades ya existentes, y por fundación de una nueva sociedad. A pesar de estar sometidas al Derecho Mercantil, la Entidad Local tiene el control de la empresa a través de la aprobación de sus Estatutos, nombramiento de los administrados, así como mediante el control interno, realizado mediante procedimientos de auditoría³⁵³. La aprobación del Presupuesto de gastos e ingresos corresponde a la Junta General y se integra como anexo en el Presupuesto General de la Entidad, si bien este presupuesto no tiene el carácter limitativo propio de los Presupuestos de gastos de los Entes Públicos. Están sujetas al régimen de contabilidad y rendición de cuentas previsto por la legislación mercantil y

³⁵¹ LBRL. Art.112; LRHL. Arts. 145-147.

³⁵² Albi, F.: "Tratado de los modos de gestión de los servicios públicos municipales". Op. cit. Págs. 359-360.

³⁵³ LRHL. Arts. 201 a 203.

además, al régimen de contabilidad y cuentas públicas, debiéndose integrar las cuentas de estas sociedades mercantiles en la Cuenta General de la Entidad Local³⁵⁴. Este modo de gestión sólo será aplicable en rigor, a los servicios o actividades económicas, en régimen de libre concurrencia o de monopolio. Algo que se puede considerar lógico si nos encontramos ante la prestación de una actividad o servicio con sujeción a un régimen de Derecho Privado, que tiene como una de sus finalidades el ánimo de lucro, objetivo que no es compatible con la prestación de servicios no económicos³⁵⁵. El gráfico siguiente recoge esta forma de gestión:



³⁵⁴ LRHL. Arts. 181.2 y 190.1 apartado c).

³⁵⁵ Hernández González, F. y Bernardos Correa, J.: "Algunos problemas de la gestión de los servicios públicos municipales". Incluido en "Introducción a los servicios públicos locales. Tipos de prestación y modalidades de gestión". Ministerio Administraciones Públicas. Madrid, 1991. Págs. 109-110.

2.2. LA GESTIÓN INDIRECTA.

La gestión indirecta de servicios públicos engloba las distintas modalidades de contratación de dichos servicios con el sector privado. El ordenamiento Español³⁵⁶ recoge las siguientes modalidades de gestión indirecta: Concesión administrativa; gestión interesada; concierto; arrendamiento; empresa mixta. Además de estas modalidades, cabría añadir los convenios y consorcios³⁵⁷.

De los arts. 107 y 108 del Texto Refundido, se pueden sacar una serie de notas comunes que han de regir en la prestación indirecta de una actividad o servicio público:

- a) Se fijará el término del convenio de acuerdo con las características del servicio, sin que en ningún caso pueda exceder de 50 años.
- b) Se fijarán los precios de prestación del servicio, además de los plazos y condiciones de su revisión. Las tarifas fijadas deben ser suficientes para la autofinanciación del servicio de que se trate. No obstante, si se fijaran tarifas inferiores, debería establecerse la compensación económica pertinente.
- c) Deberán establecerse las garantías necesarias para que, al final del convenio, las instalaciones, bienes y material integrante del servicio reviertan al patrimonio de la Entidad en condiciones normales de uso.
- d) Se deberán fijar las condiciones de rescisión de los contratos.
- e) Se deberán fijar, cuando así sea necesario, el canon anual que deba satisfacerse a la Entidad debiendo determinarse, también, la participación que la misma tenga en la dirección de la empresa, así como en sus beneficios o pérdidas.

³⁵⁶ LRBRL. Art. 85.4; Real Decreto 17 de Junio de 1955. Arts. 102-155.

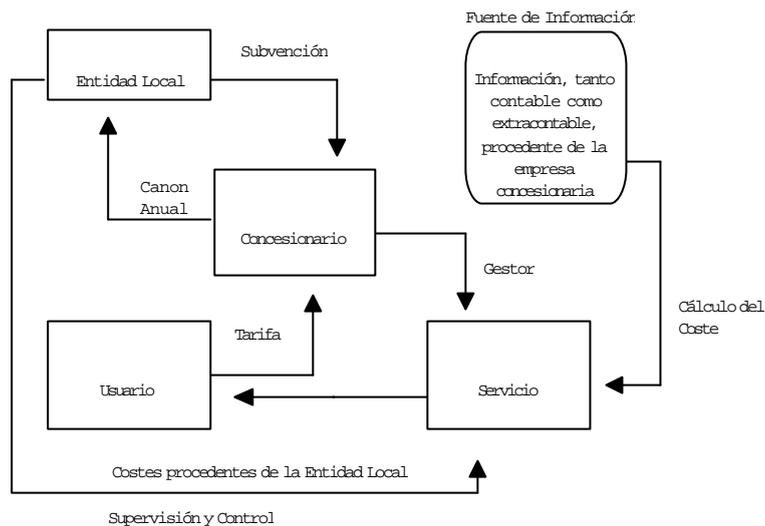
³⁵⁷ LRBRL. Art. 77 y arts. 69 y 70 del Texto Refundido.

a) La concesión administrativa.

La concesión administrativa es la forma típica de gestión indirecta de servicios públicos. Consiste en que, mediante contrato adjudicado por concurso, el concesionario ha de aportar el conjunto de obras, instalaciones o demás medios materiales y personales necesarios para el establecimiento y prestación de un determinado servicio público. El Ente Local mantiene la titularidad del servicio, así como, las potestades de establecimiento de la calidad, cantidad, tiempo o lugar de las prestaciones en que el mismo consista, la alteración de las tarifas a cargo de los usuarios y la forma de retribución del concesionario, la fiscalización y control del mismo y la inspección del servicio con la eventual imposición de correctivos y sanciones, la posibilidad de asunción temporal de la ejecución directa del servicio, el rescate de la concesión y la supresión del servicio; por su parte, el concesionario tiene derecho a obtener la adecuada protección de la Administración para la regular prestación del servicio y a mantener el equilibrio financiero de la concesión. Al término de la misma, fundamentalmente por reversión, caducidad o rescate, revertirán a la Administración concedente el conjunto de obras, instalaciones y medios materiales adscritos al servicio, pudiendo continuarse su prestación por gestión directa o por nueva concesión. Para conseguir el equilibrio financiero, el concesionario tendrá derecho a percibir una retribución que permita cubrir los costes de establecimiento del servicio y de explotación del mismo, así como, obtener un margen normal de beneficios. Este tipo de gestión es aplicable a todas las actividades económicas y servicios públicos, a excepción de los que implican ejercicio de autoridad³⁵⁸.

Se trata de una empresa privada y como tal, su actividad está regulada por la normativa referente al Código de Comercio y al resto de la legislación mercantil, y su contabilidad se regirá por el Plan General de Contabilidad para la empresa privada. En el gráfico que aparece a continuación, se recoge esta modalidad de prestación de servicios públicos:

³⁵⁸ LRBRL. Art. 95.1.



La concesión administrativa puede utilizarse tanto para la adjudicación de obras como para la adjudicación de servicios públicos. La forma de adjudicación puede ser mediante subasta, concurso-subasta, concurso o mediante contratación directa. La particularidades de cada una de estas modalidades se reflejan en la siguiente tabla:

Forma de adjudicación	Características Principales	Servicios Contratados
Subasta	La adjudicación se efectúa a la propuesta más ventajosa para los intereses económicos de la Corporación Local.	Se emplea en los contratos de Obras, cuando estos están muy definidos, son de ejecución muy sencilla y su cuantía es inferior a 25 millones de ptas.

Concurso-Subasta	Se caracteriza por: - La Corporación selecciona los proponentes que reúnen las condiciones requeridas. - De los seleccionados, la Corporación adjudica el contrato a la oferta más ventajosa.	Se emplea opcionalmente y preceptivamente si los presupuestos de obras fuesen superiores los 25 millones de ptas y el proyecto no fuere de ejecución sencilla.
Concurso	La adjudicación se efectúa a la propuesta que mejor responda a los criterios indicados en el correspondiente Pliego de Cláusulas Administrativas Particulares. No responde únicamente a intereses económicos.	Se emplea para la gestión de servicios públicos locales y para los contratos de suministros de la Corporación Local.
Contratación Directa	Se conoce también como procedimiento negociado. Se utiliza cuando las obras, servicios y suministros no excedan del 2% de los recursos ordinarios del presupuesto. En ningún caso podrá superarse el límite establecido para la contratación directa en las normas básicas aplicables a todas las Administraciones Públicas.	Se aplica tanto en la contratación de obras, de servicios y de suministros.

Tabla nº 17: Formas de adjudicación de las concesiones administrativas. Fuente: Elaboración Propia.

En la gestión de servicios públicos mediante concesión, el Pleno de la Corporación Local podrá elegir bien el procedimiento de adjudicación por contratación directa, cuando el importe de éste no sea superior al 2% de los recursos ordinarios del presupuesto anual, así como cuando la duración del mismo no sea superior al año. El concurso, es el procedimiento más utilizado en la contratación de servicios públicos, e implica la consideración de criterios distintos y alternativos a los meramente económicos para otorgar la concesión. Entre estos criterios se pueden considerar los siguientes:

Criterios que han de servir de base para la adjudicación mediante Concurso

Abaratamiento de las tarifas; adelanto en el plazo de la reversión; ventajas a los usuarios económicamente débiles; mayor canon; rebaja del importe de la subvención; soluciones técnicas que mejoren el proyecto aprobado; fórmula de revisión de tarifas; coste de utilización; calidad; rentabilidad; características estéticas o funcionales; la posibilidad de repuestos; mantenimiento; asistencia técnica; el servicio postventa.

Cuadro nº 14: Criterios vigentes en la adjudicación de la prestación de servicios mediante concurso. Fuente: Elaboración Propia.

En este sentido, puede observarse como no son únicamente aspectos económicos los que intervienen en el momento de seleccionar al concesionario entre todas las ofertas realizadas, por tanto, creemos, que el papel de la Contabilidad de Gestión es crucial a la hora de la realización de dicha selección, en tanto en cuanto que, además del cálculo de costes y resultados, puede ofrecer información de tipo cualitativo o cuantitativo, referente a las propuestas realizadas. La financiación del servicio puede realizarse:

a) Mediante aportación municipal, sin perjuicio de que el Ayuntamiento imponga y cobre las tasas correspondientes, encargándose, por tanto, de la gestión financiera del cobro a los usuarios; y

b) Mediante tarifas, cuando el servicio es rentable. Estas tarifas deben ser autorizadas por el Gobernador Civil cuando se trata de precios sometidos a este control, o en todo caso por el Ayuntamiento incluyéndolas en la Ordenanza fiscal correspondiente. Cuando el servicio se autofinancia con precios y/o tasas, el Ayuntamiento suele establecer en el pliego de condiciones un canon que puede ser una participación en los ingresos brutos o una cantidad fija al año, o bien por usuario y año; en este supuesto el canon suele actualizarse o revisarse en función del coste, con el fin de que ayude a financiar el Presupuesto ordinario. Este canon tiene como finalidad cubrir aquellos costes en los que se incurre como consecuencia de las actividades realizadas por el Ayuntamiento, y que completan la gestión realizada por el concesionario. De esta forma, el coste total del servicio concedido sería la suma de todos los costes en los que se hubiere incurrido, tanto los ocasionados por la gestión del concesionario como los ocasionados por las actividades realizadas por la Corporación Local. En algunos casos, cuando la tarifa cobrada al usuario es inferior al coste del servicio, el Ayuntamiento, en aras a mantener el equilibrio económico-financiero del concesionario, puede conceder la subvención correspondiente para compensar dicha diferencia, subvención que puede configurarse bien en forma de asignación de créditos presupuestarios o bien mediante la disminución del canon.

b) La gestión interesada.

En la gestión interesada, la Administración contratante explota el servicio a su propio riesgo, si bien se sirve de una empresa gestora a la que retribuye mediante una participación o interesamiento que se calcula por beneficios o por cifras de negocio. Así, tanto la Administración como el empresario gestor reparten riesgos y beneficios en una determinada proporción. Esta forma de gestión indirecta no es muy habitual en la Administración Local Española. No obstante, según Bourgón Tivao³⁵⁹, parece un sistema que podría combinar dos factores determinantes: la solvencia de la administración y el interés del empresario.

³⁵⁹ Bourgon Tivao, L.P.: "Manual de servicios públicos locales". Ministerio para las Administraciones Públicas. Madrid, 1991. Pág. 112.

En la gestión interesada el empresario aporta exclusivamente el trabajo, por lo que no asume el riesgo de la explotación al tener garantizada una retribución independiente del resultado de la gestión. En este sentido, la entidad local sigue siendo titular del servicio, con lo cual tendrá una serie de potestades en relación al mismo. Así, Ballesteros Fernández³⁶⁰, señala como más relevantes las siguientes:

1. Ordenar discrecionalmente las variaciones en la calidad, cantidad, tiempo o lugar de las prestaciones en que consista el servicio.
2. Fiscalizar la actuación del gestor.
3. Asumir temporalmente la ejecución directa del servicio cuando determinadas circunstancias así lo aconsejen.
4. Imponer al gestor las correcciones pertinentes por razón de las infracciones que acometiese.
5. Rescatar la gestión del servicio.

Este autor advierte que si uno de los criterios diferenciadores de los modos de gestión directos e indirectos es la asunción de riesgos, la gestión interesada debería incluirse entre los primeros, pues en ella el riesgo lo asume la Corporación, actuando el gestor como mandatario de la misma, y obteniendo como retribución una participación en los beneficios que se obtengan.

c) El concierto.

El concierto es la forma indirecta de gestión mediante la cual un Ente Local puede prestar servicios a través de otras entidades públicas o privadas y con los particulares, utilizando los servicios que unas u otras tuvieran establecidos y en funcionamiento, de manera que la Entidad Local se va a limitar exclusivamente a usarlos. El concierto no da lugar a una nueva persona jurídica. El pago de los servicios prestados se fija en un tanto alzado inalterable, que puede ser de carácter conjunto por la totalidad del servicio en un tiempo determinado, o por unidades a precio fijo. El concierto quedará automáticamente sin efecto desde el momento en que la Entidad Local tuviera instalado y en disposición de funcionar un servicio análogo al concertado.

³⁶⁰ Ballesteros Fernández, A.: "Manual de la Administración Local". Comares-CEMCI. Granada, 1992. Pág. 419.

d) El arrendamiento.

El arrendamiento consiste en que la Entidad Local pone a disposición del particular arrendatario, siempre mediante contrato, las instalaciones de propiedad local y, en su caso, los medios materiales que constituyan la infraestructura del servicio, a fin de que sea el empresario privado el que se encargue de la gestión y prestación efectiva del mismo.

La nota que caracteriza esta modalidad viene determinada por el hecho de que la instalación que sirve de base al servicio, es propiedad del Ente Local. En este sentido, se pronuncia el art. 95.2 del Texto Refundido al apuntar que sólo podrán ser objeto de arrendamiento los servicios cuya instalación se haya hecho directamente por la Corporación o que sea propiedad de ésta. Se trata, por tanto, de servicios preestablecidos y de instalaciones preexistentes. El arrendatario, a cambio de la prestación del servicio, recibirá un precio por parte de los usuarios del mismo, que habrá de calcularse por encima del coste, ya que esta forma de gestión está concebida para que tanto el arrendatario como el arrendador, mediante el canon que recibe del arrendatario, obtengan beneficios económicos del mismo.

Este tipo de gestión es muy similar a la concesión administrativa. En este sentido, Abellán³⁶¹ indica que "el arrendamiento de servicios es una concesión atenuada, que confiere a la Corporación, como propietaria de la empresa, derechos más extensos que la simple concesión, mayor posibilidad de economías, porque no procede en él la subvención ni tampoco la obligación para aquélla de mantener el equilibrio financiero en la prestación del servicio".

e) La empresa mixta.

³⁶¹ Abellán, C.: "Tratado práctico de Administración Local Española. Modos operativos (T.III)". Instituto de Estudios de Administración Local. Madrid, 1974. Pág. 886.

La empresa mixta es aquella sociedad mercantil o cooperativa cuyo capital social sólo parcialmente pertenece a la Entidad Local. Cuando el capital público es mayoritario nos encontramos, en la práctica, ante una figura muy parecida a la sociedad mercantil utilizada para prestación directa de servicios públicos. De hecho, mientras las normas de régimen local español sitúan la empresa mixta entre las formas indirectas, las normas estatales³⁶² no distinguen entre las empresas con capital íntegro o mayoritariamente público. La constitución de este tipo de empresas exige un contrato previo entre el capital privado y el Ente Local. También es posible que la parte privada del capital se forme mediante la suscripción de acciones por particulares. Una modalidad de economía mixta se da en el supuesto de que no se constituya una empresa, sino que la Entidad adquiera participaciones o acciones de sociedades privadas ya constituidas en proporción suficiente para compartir la gestión social. En las sociedades mixtas, la responsabilidad de la Entidad Local se limitará a lo que expresamente conste en la escritura de constitución, sin que, en ningún caso, sea inferior al valor de los bienes o derechos aportados por aquélla. En este sentido, las formas sociales que permite nuestro ordenamiento jurídico son las de sociedades anónimas o sociedades de responsabilidad limitada.

Al igual que ocurría con las sociedades de capital íntegramente municipal, los programas de actuación, inversión y financiación deberán incluirse como anexos del Presupuesto General de la Entidad Local, siempre que su participación sea mayoritaria en la sociedad³⁶³. Estas previsiones no tienen carácter limitativo, pero si implican la aceptación de unos compromisos que serán especialmente útiles a la hora de ejercitar el control a la sociedad por parte del Ente Local.

Puede distinguirse entre sociedades mixtas de carácter puramente industrial o comercial (sociedades de mercado) y sociedades mixtas de servicio público³⁶⁴. Desde el primer punto de vista, las que denominamos sociedades de mercado, la empresa mixta local no pasa de ser una

³⁶² Ley Orgánica del Tribunal de Cuentas. Art. 4.1.; Texto Refundido de la Ley General Presupuestaria. Arts. 6.1. y 139.

³⁶³ LRHL. Art. 147.1 apartado b).

³⁶⁴ Prieto González, L.F. y Hernández González, F.L.: "El doble papel de la Administración Pública en la empresa mixta local". Revista de Estudios de la Administración Local y Autonómica, Núms. 271-272, julio-diciembre 1996. Págs. 707-727.

sociedad de Derecho privado, a través de la cual, las entidades locales pueden perseguir simplemente una determinada utilidad pública de naturaleza económica. El papel del ente local se limita, en este caso, a la defensa de sus intereses patrimoniales desde su posición de socio, desprovisto de cualquier tipo de potestades administrativas y utilizando sólo su capacidad como persona jurídica privada, aunque sin posibilidad de sustraerse, como depositario y gestor de los intereses públicos, a los principios constitucionales que rigen la actividad de la Administración.

La situación varía, en cambio, cuando se trata de la sociedad de servicio público, donde la forma mixta presenta un carácter puramente instrumental con respecto a la finalidad concreta de gestión de las prestaciones públicas, con el único objetivo de agilizar la funcionalidad de ciertos servicios, liberándolos de las rigideces de los principios presupuestarios, de los métodos selectivos del personal y de las trabas del procedimiento administrativo, tal y como sostiene la Sentencia del Tribunal Supremo de 8 de noviembre de 1982.

f) Los consorcios.

Se trata de entes de carácter instrumental, con personalidad jurídica propia, que aglutinan las competencias de los Entes consorciados y que, en ejercicio de las competencias delegadas, gestionan los servicios precisos para hacer efectivas esas competencias, pudiendo utilizar, para ello, cualesquiera de las formas de gestión de servicios públicos. La LBRL en su art. 87 señala que las Entidades Locales pueden constituir voluntariamente consorcios con otras Administraciones Públicas para fines de interés común o con entidades privadas sin ánimo de lucro que persigan fines de interés público, concurrentes con los de las Administraciones Públicas. El Texto Refundido en su art. 110.3 establece que en los estatutos se determinarán los fines del consorcio, así como, las particularidades del régimen orgánico, funcional y financiero.

g) Los convenios.

Se puede distinguir entre convenios interadministrativos³⁶⁵, que son los denominados convenios de cooperación, y convenios Administración-Administrados, que son los denominados convenios de colaboración, según estén compuestos sólo por Administraciones Públicas o, por el

³⁶⁵ Lliset Canelles, A.: "Incidencia de la figura de los convenios de cooperación interadministrativa en la teoría de las formas de gestión de los servicios públicos". El Consultor de Ayuntamientos y Juzgados, nº 11, junio 1997. Págs. 1619-1628.

contrario, estén formados por Administraciones Públicas y administrados.

Los convenios de cooperación a su vez pueden ser de igualdad³⁶⁶ y de subordinación³⁶⁷. En este sentido, las Corporaciones Locales pueden acordar para la gestión de un servicio, que a todas ellas interese, la constitución de una sociedad anónima de capital íntegramente público, pero que, a diferencia de las ya analizadas, no estaría formado por un único accionista, sino que los accionistas serían las distintas Corporaciones firmantes del convenio.

En la Administración Local, cada vez cobra más fuerza la idea de traspaso de actividades públicas al sector privado como forma de conseguir una mayor eficiencia en la actividad de prestación, puesto que se considera que sólo el sector privado puede imponer la disciplina económica y crear los incentivos necesarios para el eficiente desarrollo de una actividad, al ser el mercado, a pesar de todos sus problemas, el mejor sistema de asignación y distribución de recursos, conduciendo a que el servicio quede sometido a la competencia y al control de costes. En este sentido, la contratación de agentes privados para la gestión de prestaciones públicas, contratación externa incluida la concesión, se convierte en el principal instrumento utilizado por las entidades locales españolas para materializar la transferencia de responsabilidades de producción de los

³⁶⁶ LRBRL. Art. 57 y arts. 69 y 70 del Texto Refundido.

³⁶⁷ LRBRL. Arts. 27 y 37 y arts. 66 a 68 del Texto Refundido.

servicios públicos³⁶⁸.

Así como los servicios que implican ejercicio de autoridad sólo pueden prestarse por gestión directa, y los servicios asistenciales por gestión directa o por concierto, los servicios económicos objeto de reserva legal, podrán ser prestados por gestión indirecta, preferentemente por concesión, pero también por gestión directa, sea ésta indiferenciada, con diferenciación orgánica especializada o con diferenciación personificada, bien mediante Organismo Autónomo o mediante Sociedad. Los amplios márgenes de discrecionalidad que la LRBRL concede a los administradores locales, en virtud de su potestad de autoorganización, deben ajustarse a los criterios racionales que se fijen en la Memoria de asunción del servicio o actividad. Estos criterios habrán de apoyarse necesariamente en la naturaleza de la actividad económica, -servicio público económico o mera gestión económica-. En el primer caso, las fórmulas se orientarán hacia la empresa propia sin personalidad (administración especializada), hacia el Organismo Autónomo, o si se decide hacia la Concesión Administrativa. En el segundo caso, la tendencia recaerá más bien en la Sociedad Mercantil. No obstante, nada impide que un servicio público económico se preste, sobre todo por razones de mayor control, por gestión indiferenciada, o por razones de eficacia, por medio de Sociedad de ente público, y que una actividad de nueva gestión económica se preste por formas distintas de la Sociedad de mercado, aunque esto último resultará mucho menos justificado, habida cuenta que, las formas públicas de gestión, implican en alguna medida facultades de imperio.

En base a los modos de gestión expuestos, hemos de decir que el desarrollo de las etapas de Gestión y Control versan sobre la clasificación entre gestión directa, independientemente de la tipología que ésta revista, y en gestión indirecta centrándonos, únicamente, en la concesión

³⁶⁸ Trabado Montesinos, F.M.: "La prestación de servicios públicos locales. La participación del sector privado". Revista de Auditoría Pública, nº 9, marzo 1997. Págs. 27-31.

administrativa, por ser la más frecuente y típica en el marco municipal. Ambas formas, presentan peculiaridades respecto a las partidas de coste y actividades generadas, en la implantación de cada una de ellas, en la prestación de servicios públicos locales, así como ciertas matizaciones en cuanto a su posible valoración.

3. INGRESOS PÚBLICOS LOCALES.

En referencia a la forma de financiación de los servicios públicos el art. 142 de la Constitución, establece que: "Las Haciendas Locales deberán disponer de los medios suficientes para el desempeño de las funciones que la ley atribuye a las corporaciones respectivas, y se nutrirán fundamentalmente de tributos propios y de participación en los del Estado y de las Comunidades Autónomas". Así, queda configurado el modelo de Hacienda Pública Local por la conjunción, en diversos grados, de éstas formas de financiación. De acuerdo con la Ley 39/88, reguladora de las Haciendas Locales, la Hacienda de las Entidades Locales estará constituida por los siguientes recursos:

1. Los ingresos procedentes de su patrimonio y demás de derecho privado.
2. Los tributos propios clasificados en tasas, contribuciones especiales e impuestos y los recargos exigibles sobre los impuestos de las Comunidades Autónomas o de otras Entidades Locales.
3. Las participaciones en los tributos del Estado y de las Comunidades Autónomas.

4. Las Subvenciones.
5. Los percibidos en concepto de precios públicos.
6. El producto de las operaciones de crédito.
7. El producto de las multas y sanciones en el ámbito de sus competencias.
8. Las demás prestaciones de Derecho Público.

A continuación, realizaremos un somero estudio de cada uno de ellos³⁶⁹:

³⁶⁹ Para un estudio más profundo pueden consultarse los siguientes textos:
- Rubio de Urquía, J.I.; Cordero López, J. y Valero Rodríguez, L.: "El Sistema Tributario Local". 9 Tomos. Estudios Financieros. Madrid, 1989.
- Rubio de Urquía, J.I. y Arnal Suria, S.: "Ley Reguladora de las Haciendas Locales". El Consultor. Madrid, 1989.
- Cobo Olvera, T.: "Recursos Tributarios y Precios Públicos de las Entidades Locales". Bayer Hnos.S. A. Barcelona, 1990.
- González Pueyo, J.M.: "Manual de Ingresos Locales Tributarios y no Tributarios". Instituto Nacional de Administración Pública (INAP). Madrid, 1990.

A) Ingresos de Derecho Privado.

Están constituidos por los rendimientos o productos de cualquier naturaleza derivados de su patrimonio, así como las adquisiciones a título de herencia, legado o donación. A estos efectos, se considera patrimonio de las Entidades Locales el constituido por los bienes de su propiedad, así como por los derechos reales o personales de que sean titulares, susceptibles de valoración económica, siempre que unos y otros no se hallen afectos al uso o servicio público.

B) Ingresos de Derecho Público.

b.1) Tasas.

Surgen por la prestación de un servicio público o la realización de una actividad administrativa de competencia local que se refiera, afecte o beneficie de modo particular a los ciudadanos, cuando sean demandados o soportados obligatoriamente por los mismos y no sean susceptibles de ser prestados o realizados por la iniciativa privada, por tratarse de servicios o actividades que impliquen manifestación de ejercicio de la autoridad, o bien por tratarse de servicios públicos en los que esté declarada la reserva a favor del Ente Local con arreglo a la normativa vigente. La Ley 39/88 establece una serie de supuestos en los que se pueden establecer tasas:

- Los documentos que expidan o que entiendan la Administración o las autoridades municipales, a instancia de parte.
- La autorización de licencias y autorizaciones administrativas de auto-taxis y demás vehículos de alquiler.
- Servicios de competencia municipal que especialmente sean motivados por la celebración de espectáculos públicos, grandes transportes, paso de caravanas y cualquiera otras actividades que exijan la prestación de dichos servicios especiales.
- Otorgamiento de licencias urbanísticas exigidas por el art. 78 de la Ley del Suelo.
- Licencia de apertura de establecimientos.
- Inspección de vehículos, calderas de vapor, motores, transformadores, ascensores, montacargas u otros aparatos o instalaciones análogos y de establecimientos industriales y comerciales.
- Recogida y retirada de vehículos de la vía pública.
- Cementerios municipales.
- Servicios de alcantarillado.
- Recogida domiciliaria de basuras o residuos sólidos urbanos.
- Acarreo de carnes si hubiera de utilizarse de modo obligatorio.
- Servicio de inspección en materia de abastos, incluida la utilización de medios de pesar y medir.

Del mismo modo, en el art. 21, la Ley 39/88, establece que las Entidades Locales no podrán exigir tasas por los servicios siguientes:

- Abastecimientos de aguas en fuentes públicas.
- Alumbrado de vías públicas.
- Vigilancia pública en general.
- Protección civil.
- Limpieza de la vía pública.
- Enseñanza en los niveles de educación preescolar y educación general básica.

b.2) Contribuciones Especiales.

Tienen por finalidad la financiación de obras o prestaciones de servicios de carácter local, siempre que la realización de éstos supongan un beneficio o un aumento de valor de los bienes de determinados ciudadanos, aunque sea de forma indirecta. El importe de las contribuciones especiales no excederá en ningún caso del 90% del coste que la Entidad Local soporte por la realización de las obras o por el establecimiento o ampliación de los servicios. En particular, y a título simplemente orientativo, podemos señalar como casos concretos por los que los municipios pueden establecer contribuciones especiales los siguientes:

- La realización de obras públicas o el establecimiento o ampliación de servicios públicos, en general. Por ejemplo, la pavimentación de una calle, la construcción de un parque en una zona determinada del término municipal, etc.
- El establecimiento o ampliación del servicio de extinción de incendios.

- La realización de obras o el establecimiento o ampliación de servicios a consecuencia de explotaciones empresariales. Por ejemplo, la ampliación de la red de alcantarillado.
- La construcción de galerías subterráneas. Por ejemplo, galerías subterráneas para la conducción del gas.

b.3) Impuestos.

Son aquellos ingresos cuyo pago es generalizado, sin que exista necesidad de una contraprestación concreta. Responden y se basan en la obtención de rentas, detentación de propiedades, realización de consumos, realización de actividades, etc. El sistema tributario local consta de los siguientes impuestos:

- a) Impuesto sobre Bienes Inmuebles: Grava la propiedad de bienes inmuebles, tanto de naturaleza rústica como los de naturaleza urbana situados en el término

municipal, la titularidad de un derecho real de usufructo o de superficie, la de una concesión administrativa sobre dichos bienes o sobre los servicios públicos a los que estén afectados.

- b) Impuestos sobre Actividades Económicas: Grava el ejercicio en territorio nacional, de actividades empresariales, profesionales o artísticas. A tal efecto, se consideran actividades empresariales las agrícolas, ganaderas, forestales, pesqueras, industriales, comerciales, de servicios y mineras.
- c) Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica: Grava la titularidad de los vehículos de esta naturaleza, aptos para circular por las vías públicas cualquiera que sea su clase y categoría.

Los tres impuestos anteriores son exigibles de forma obligatoria en todos los Municipios. Asimismo, de forma voluntaria podrán establecerse y exigir otros dos:

- d) Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras: Grava la realización dentro del término municipal de cualquier construcción, instalación u obra para la que se exija la correspondiente licencia de obras o urbanística.
- e) Impuesto sobre Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana: Grava el incremento de valor que experimentan dichos terrenos y se ponga de manifiesto a consecuencia de la transmisión de la propiedad de los mismos por cualquier título, o de la constitución o transmisión de cualquier derecho real de goce, limitativo del dominio sobre los referidos terrenos.

b.4) Recargos.

Las Entidades Locales podrán establecer recargos sobre los impuestos propios de las respectivas Comunidades Autónomas y de otra Entidad Local, en los casos expresamente previstos en las Leyes de las Comunidades Autónomas.

C) Participaciones en Tributos del Estado o de las Comunidades Autónomas y subvenciones.

La Ley 39/88 recoge en los arts. 112 a 116, las características de financiación de los mismos con cargo al Presupuesto del Estado.

Con respecto a las subvenciones, se refiere a las obtenidas con destino a sus obras y servicios, no pudiendo ser aplicadas a atenciones distintas a aquellas para las que fueron otorgadas.

D) Precios Públicos.

Tienen esta consideración las contraprestaciones pecuniarias que se satisfagan por la utilización privativa o el aprovechamiento especial del dominio público, y por la prestación de servicios o realización de actividades administrativas de la competencia de la Entidad Local, siempre que no sean de solicitud o recepción obligatoria y sean susceptibles de ser prestados o realizados por el sector privado. A continuación, se exponen, a título meramente indicativo, algunos supuestos por los que se podría exigir precios públicos:

- a) **Utilizaciones privativas:**
Quioscos en la vía pública.
- b) **Aprovechamientos especiales:**
Ocupación de terrenos de uso público por mesas y sillas con finalidad lucrativa.
Puestos, barracas, casetas de venta, espectáculos o atracciones situados en terreno de uso público e industrias callejeras y ambulantes y rodaje cinematográficos.
Entradas de vehículos a través de las aceras y las reservas de vía pública para aparcamiento exclusivo, carga o descarga de mercancías de cualquier clase.
- c) **Prestación de servicios o realización de actividades administrativas.**
Guardería rural.
Asistencia y estancia en hogares y residencias de ancianos, guarderías infantiles, albergues y otros establecimientos de naturaleza análoga.
Casas de baños, duchas, piscinas e instalaciones municipales análogas.
Conducción de cadáveres y otros servicios funerarios.
Suministro de agua municipal.
Servicio de matadero, lonjas y mercados.
Visitas a museos, exposiciones, bibliotecas, monumentos históricos o artísticos, parques zoológicos y otros centros o lugares análogos.

E) Operaciones de Crédito, Sanciones y Multas.

Los Entes Locales pueden, para la financiación de sus previsiones, concertar operaciones de crédito a medio y largo plazo, cualquiera que sea su modalidad, con toda clase de Entidades Financieras, públicas o privadas. También pueden concertar operaciones de Tesorería por plazo no superior a un año, para atender sus necesidades transitorias de tesorería.

Con respecto a las sanciones y multas, se producen a causa de que la forma más ágil y eficaz de corregir determinadas desviaciones o algunas ilegalidades manifiestas, es hacer pagar al ciudadano despreocupado o infractor. La diferencia entre unas y otras está en que las primeras, consisten en un correctivo para determinadas faltas al bien común, causadas, por regla general, por la omisión de algún ciudadano que no incumple la legalidad de forma manifiesta, mientras que las segundas son un castigo al ciudadano que incumple la legalidad manifiestamente por medio de

un acto no permitido.

De entre todos los ingresos recogidos por la Hacienda Municipal, se puede distinguir aquéllos que responden a una relación directa con el coste del servicio que se presta, es decir, prestación de servicios con financiación afectada³⁷⁰, y aquéllos otros que se recaudan sin guardar una relación directa con el coste de los servicios prestados, de manera que se recogen de forma general y se destinan a la financiación de los servicios públicos mediante asignación presupuestaria. Dicho criterio de clasificación, va a dar lugar a que, en la etapa de Gestión de servicios públicos locales, la información se obtenga con distinto grado de desarrollo. En este sentido, para el primer grupo de ingresos, tasas y precios públicos, los servicios públicos locales financiados con los mismos podrán ser gestionados y controlados, de forma que los estados informativos de gestión presenten outputs tanto en lo referente a los costes como a la generación de ingresos obtenidos por la venta de dichos servicios. Estos ingresos permitirán determinar el grado de cobertura de los costes y por tanto, del resultado obtenido. Si bien, tal y como ya se ha indicado anteriormente, este resultado no podrá considerarse como medida representativa de la rentabilidad de la gestión, por las características específicas de las Administraciones Públicas, sí podría entenderse como una medida de la eficiencia al comparar los costes con el output o servicio prestado.

Para el segundo grupo de ingresos, es decir aquéllos no relacionados con los costes generados de los servicios públicos locales, los estados informativos de gestión ofrecerán para cada servicio público individual información referente al coste del mismo. Para este grupo de servicios, la oferta de los mismos a los ciudadanos, no supone la recuperación de dicho montante a través de la generación de ingresos en el ciclo de ventas, como ocurre en la empresa privada o en el ámbito público con el primer grupo de ingresos. Por ello, la información que en este modelo presentaremos hará referencia, únicamente, al coste de dicho servicio, pues habría que utilizar criterios de carácter interno para calcular los ingresos asociados al mismo. En este sentido, a

³⁷⁰ Puede hablarse dentro de este apartado de tasas, precios públicos y contribuciones especiales.

pesar de que no se puede hablar de un grado de cobertura de los costes, la información ofrecida puede resultar extremadamente útil para delimitar los créditos presupuestarios, asignados a cada partida, para la financiación de los servicios municipales. Por ello, creemos muy importante la relación existente entre gestión, cálculo de costes y elaboración del presupuesto de la corporación local.

En lo referente al primero de los grupos delimitados, la decisión sobre la financiación de los servicios mediante tasas y precios públicos debe apoyarse en un análisis previo de carácter tanto económico como social. Dicho análisis giraría, por un lado, en torno a los beneficios identificables y exclusión de los no pagadores en la prestación del servicio, y por otro, en torno a los aspectos sociales, históricos, culturales y pragmáticos relacionados con dicha prestación. En cuanto a los beneficios identificables y exclusión de los no pagadores, los servicios prestados por las entidades públicas pueden situarse a lo largo de una escala en cuyos extremos se enmarcan los bienes públicos y los privados. Las dos características que definen a los primeros son³⁷¹:

- a) Una vez producida una unidad del bien o servicio en cuestión, ésta puede beneficiar a una segunda persona sin disminuir el beneficio del consumidor inicial o suponer costes para alguien.
- b) No puede excluirse a nadie de su uso.

Consecuentemente, no se podrá identificar una relación tasa-beneficios individuales, lo cual, dada la imposibilidad de exclusión de uso, tampoco resultaría aconsejable, pues conduciría inevitablemente, a la sobreutilización del servicio y a que nadie pagase por él, ante la posibilidad de obtenerlo gratuitamente. En el otro extremo se sitúan los bienes privados, para los que unas características opuestas a las anteriores hacen no sólo posible, sino aconsejable, la financiación a través de tarifas. Entre ambos, se sitúan bienes que comparten características de los bienes públicos y de los privados; son los denominados bienes mixtos. En estas situaciones, cuanto mayores sean los beneficios externos con respecto a los específicos para cada usuario, más compleja será la determinación del precio adecuado. Goetz³⁷² indica, en estos casos, la necesidad

³⁷¹ Eckstein, O.: "Public Finance". 2ª Ed. Prentice - Hall. Englewood Cliffs. N.J. 1967.

³⁷² Goetz, C.J.: "The revenue potential of user-related charges in state and local government". Nota extraída de Musgrave, R.: "Broad Based Taxes: New Options and Sources". Johns Hopkins Press. Baltimore, 1973. Págs. 113-129.

de subvenciones equivalentes al valor marginal para la sociedad de los beneficiarios externos. Si tales subvenciones no existieran, el receptor que pagase por el servicio estaría, a su vez, otorgando beneficios a los no pagadores, lo cual conduciría a que desde un punto de vista social, el servicio estuviese sobreutilizado. En otras situaciones, esta política de precios representa, en realidad, una alternativa a la intervención gubernamental directa restringiendo el uso del servicio. Esto sucede, por ejemplo, cuando la utilización de espacios comunes exige el pago de un precio que desincentiva una ocupación excesiva y reconoce los costes que el uso impone sobre terceros. Otras veces, se establecen precios adicionales, recogiendo costes no considerados por los productores, e impuestos sobre los no usuarios (por ejemplo, la polución), que puede generar una inversión excesiva en esas actividades. Relacionando la naturaleza de los servicios públicos, con las alternativas de financiación, se desarrolla la siguiente tabla³⁷³:

Bienes Públicos	Bienes Mixtos		Bienes Privados
Defensa Nacional Política Exterior	Salud pública Inst.recreativas Bibliotecas	Transp. Publico Hospit. Publicos	Aeropuertos Puertos
Financiación			
Imposición	Parcialmente tasas En su mayor parte imposición	En su mayor parte tasas Parcialmente imposición	Tasas

Tabla nº 18: Alternativas de financiación de los servicios públicos locales.

Fuente: Glisson, P. C. y Holley, S.H. Op. cit.

En lo referente a los aspectos sociales, históricos, culturales y pragmáticos, en determinadas situaciones, la no exclusión del uso de un determinado servicio a determinadas personas, se fundamenta no en la imposibilidad de hacerlo, sino en la política pública (educación general básica gratuita); en razones históricas o culturales (la recogida de basura se trata en

³⁷³ Glisson, P. C. y Holley, S.H.: "Developing local government user charges: technical and policy considerations". *Governmental Finance*, March. 1988. Págs. 3-7.

Inglaterra como un bien público, mientras que en Alemania se establecen tasas por este concepto); o en la escasa factibilidad de la exclusión (acceso a un parque cruzado por numerosas vías públicas).

4. REGULACIÓN Y TRATAMIENTO JURÍDICO DE LAS TASAS Y PRECIOS PÚBLICOS EN ESPAÑA.

En los ayuntamientos resulta necesaria una financiación estable y suficiente, que permita y asegure una prestación adecuada de los servicios públicos. No obstante, en la realidad, una financiación estable no será determinante de la calidad y racionalidad en la prestación de servicios, pues de nada sirve incrementar los recursos si existen desequilibrios generados por inadecuados métodos de gestión y decisión públicos. Algunos de los síntomas más comunes de la situación actual municipal son³⁷⁴:

a) Aceleración progresiva del gasto público, condicionado tanto por el incremento de servicios, como por el aumento de los costes asociados a los ya existentes. Esto permite escasos incrementos de productividad y lleva, por tanto, a importantes aumentos en los costes.

b) La prestación de servicios obligatorios sin que sus tarifas cubran su verdadero coste, situación agravada por las deficiencias de los sistemas recaudatorios.

c) La asunción progresiva de actividades ajenas ha venido acompañada de financiación de otras administraciones que, en pocas ocasiones, ha tenido en cuenta el gasto recurrente.

³⁷⁴ Salvador Vilar, J.E.: "La gestión de los servicios municipales. Una mejora necesaria". Auditoría Pública nº9, marzo 1997. Pág. 22.

d) La creencia en una cierta garantía final de otras administraciones, en orden a equilibrar los déficits.

Es por tanto necesario, junto al cambio del sistema de financiación, la mejora de la capacidad de los ayuntamientos para la utilización eficaz de los recursos. La financiación adecuada y la gestión eficiente del gasto no son independientes, la falta de recursos provoca, por sí misma, dificultades en la gestión que a su vez ocasionan aumentos de los costes de funcionamiento.

4.1. ASPECTOS JURÍDICOS.

La regulación normativa³⁷⁵ de las tasas viene recogida, tal y como expresa la Ley nº 8/1989 de 13 de Abril en su art. 9, en las siguientes fuentes:

- a) Por los Tratados o Convenios Internacionales que contengan cláusulas en materia de tasas, publicados oficialmente en España.
- b) Por la Ley nº 8/1989 de Tasas y Precios Públicos y la Ley General Presupuestaria en cuanto no preceptúen lo contrario.
- c) En su caso, por la Ley propia de cada tasa.

³⁷⁵ Sobre este tema puede consultarse:

- Cobo Olvera, T.: "La doctrina del Tribunal Constitucional en materia de precios públicos y sus consecuencias para la administración local. Modificaciones necesarias en las ordenanzas y acuerdos de fijación de precios públicos". Revista de Hacienda Local, vol. XXVI, nº 78, septiembre-diciembre 1996. Págs. 571-595.

- González Escudero, M^a.T.: "El principio de legalidad tributaria en la doctrina del Tribunal Constitucional: Reflexiones sobre la S.T.C. 185/1995, de 14 de Diciembre". Revista de Hacienda Local, vol. XXVI, nº 78, septiembre-diciembre 1996. Págs. 599-629.

- Martín Queralt, J.: "Tasas y precios públicos". Revista de Hacienda Autonómica y Local, vol. XIX, nº 57, septiembre-diciembre 1989. Págs. 305-332.

d) Por las normas reglamentarias dictadas en desarrollo de estas leyes.

No obstante, la Ley anterior se aplicará de forma supletoria respecto de la legislación que regula las tasas de las Comunidades Autónomas y las Haciendas Locales. De esta forma, la Ley Reguladora de Haciendas Locales 39/1988, de 28 de diciembre, en los arts. 20 a 27 del Capítulo III de su Título I, recoge el régimen general de aplicación de las tasas a todos los tipos de Entidades Locales. En lo que respecta a los precios públicos, éstos están regulados en la misma ley en los arts. 41 a 48 del Capítulo VI del Título I.

Tal y como ya se ha indicado, el matiz jurídico que determina la clasificación de los ingresos públicos en tasas y precios públicos, viene determinado por dos criterios: a) que sean de solicitud o recepción obligatoria; b) que no sean susceptibles de ser prestados o realizados por la iniciativa privada, por tratarse de servicios o actividades que impliquen manifestación de ejercicio de autoridad, o bien se trate de servicios públicos en los que esté declarada la reserva en favor de las Entidades Locales, con arreglo a la normativa vigente. En el caso de que se cumplan ambos criterios hablaremos de tasas mientras que, en caso contrario, hablaremos de precios públicos.

En referencia a dichos criterios, en el Anteproyecto de la Ley de modificación del Régimen Legal de las Tasas estatales y locales y de Reordenación de las prestaciones patrimoniales de carácter público, y en base a la Sentencia del Tribunal Constitucional 185/1995, de 14 de diciembre³⁷⁶, se interpone un recurso de inconstitucionalidad de la Ley de Tasas y Precios públicos, concretamente en lo referente a los arts. 1, 3.4, 24, 25, 26 y 27 y disposición adicional 2ª y 5ª. Con este recurso se pretende poner de manifiesto, entre otras cosas, la dificultad existente para diferenciar jurídicamente tasas y precios públicos, en el sentido de que los dos requisitos mencionados anteriormente, de solicitud o recepción obligatoria y de susceptibilidad de ser o no prestados por el sector privado, son fáciles de aplicar desde un punto de vista teórico, si bien, en la práctica, la libertad o espontaneidad exigida en la realización del hecho imponible y en la decisión de obligarse, ha de ser real y efectiva. Esto significa que deberán considerarse coactivamente impuestas no sólo aquellas prestaciones en las que la realización del

³⁷⁶ Sentencia del Tribunal Constitucional 185/1995, de 14 de diciembre: Jurisprudencia. Sistema Administrativo, nº 2, febrero 1996. Págs. 1-7.

supuesto de hecho o la constitución de la obligación es obligatoria, sino también aquélla en las que el bien, la actividad o el servicio requerido es objetivamente indispensable para poder satisfacer las necesidades básicas de la vida personal o social de los particulares, de acuerdo con las circunstancias sociales de cada momento y lugar o, dicho con otras palabras, cuando la renuncia a estos bienes, servicios o actividades priva al particular de aspectos esenciales de su vida privada o social. La dilucidación de cuándo concurren estas circunstancias, deberá atender a las características de cada caso concreto. Sin que sea procedente añadir ahora mayores precisiones, se trata de averiguar, si los criterios utilizados para definir los precios públicos se refieren a prestaciones fruto de una opción realmente libre o se trata de una libertad meramente teórica, y en consecuencia, les cuadraría mejor la definición de tasas públicas que de precio público. En este sentido, los servicios públicos seleccionados para el desarrollo de los capítulos siguientes, engloban dicha ambigüedad. Así como para los servicios de Recogida de Residuos Domiciliarios y Alcantarillado la Ley establece que podrán solicitarse tasas, indica que para el servicio de Suministro y Abastecimiento de Agua se exigirán precios públicos. De esta forma, se pone en entredicho la no obligatoriedad de un servicio como es el de consumo de agua, con un marcado carácter de necesidad y por tanto, no libre en cuanto a su uso. Con respecto al servicio de Limpieza Viaria no podrán solicitarse tasas ni precios públicos y por lo tanto será financiado con impuestos globales del presupuesto local.

Así, y ante la dificultad de distinguir una necesidad básica de otra que no lo es, creemos que no es demasiado significativa la diferenciación, desde el punto de vista jurídico, entre tasas y precios públicos. En nuestra opinión, consideramos que lo realmente importante es la gestión y la prestación del servicio de forma eficaz y eficiente y, como consecuencia de dicha prestación, el cálculo del importe ocasionado por la misma representado por el coste del servicio público, que se recuperará mediante el cobro a los usuarios, independientemente de la figura jurídica que revista el ingreso obtenido.

4.2. ASPECTOS ECONÓMICOS.

Antes de decidir en qué medida un servicio va a ser financiado a través de tasas, o qué precio debe recibir, se necesita un análisis previo muy riguroso en el que se analicen diversas cuestiones, como las que se detallan a continuación:

a) Demanda:

El análisis de la elasticidad-precio de la demanda es esencial cuando se evalúa la conveniencia del establecimiento o modificación de tasas. Por una parte, si la demanda es muy sensible al precio, la ausencia de éstos, o su bajo nivel, conduce a una excesiva utilización de los servicios. Si, por el contrario, la demanda es inelástica, no puede actuarse sobre los precios con el fin de racionalizar el uso de los servicios. Por otra parte, el impacto del precio sobre la demanda afecta también a los ingresos. El estudio de la elasticidad de la demanda no es, ni mucho menos, sencillo, aunque existen determinados aspectos que pueden considerarse. En este sentido, han de identificarse los grupos afectados por el servicio, para poder valorar:

1. Su necesidad relativa al servicio: Así, por ejemplo, en el campo de la sanidad, el establecimiento o aumento de tarifas, no alteraría la demanda por parte de los enfermos graves, en tanto que, produciría recortes en los servicios prestados a los enfermos más leves.

2. La posición social de los demandantes de los servicios, ya que serán los grupos sociales más bajos los responsables de los cambios más drásticos en los niveles de demanda.

3. Los efectos sobre la composición de la demanda de una introducción o modificación de precios³⁷⁷.

Otra de las cuestiones importantes con respecto a la demanda es la existencia de períodos punta, lo cual, exige un diseño de las instalaciones capaz de acomodarla, y de períodos de baja demanda, en los que, por el contrario, existe capacidad ociosa.

b) Análisis Coste- Ingreso.

En el caso de introducción o modificación de tasas debe ser superado, también, el análisis relativo a los costes e ingresos potenciales de tal política. A estos efectos, resulta imprescindible conocer todos los costes de prestación del servicio, así como los ingresos derivados de la tasa propuesta. Ésta es la única manera de apreciar con claridad sus efectos: generación de beneficio,

³⁷⁷ A este respecto, Maynard hace hincapié en este aspecto con referencia a los servicios sanitarios, señalando que los beneficios potenciales del establecimiento de tasas en las visitas de medicina general, pueden verse anulados ante el probable aumento de las visitas de urgencia como forma más barata de tratamiento.

- Maynard, A.: "Pricing, insurance and the National Health Service". *Journal of Social Policy*, vol.36, nº2, 1983. Págs. 203-212.

autofinanciación, subvención, etc.

c) Alternativas a la distribución del servicio:

Se trata de investigar si existen fuentes alternativas de prestación del servicio en mejores condiciones de coste y eficiencia, para evaluar de forma realista, si resultaría o no factible la imposición de tarifas.

d) Modelo de tasas.

En algunos casos como los correspondientes a servicios sanitarios, educativos, recreativos, etc., las entidades públicas experimentan la competencia de instituciones privadas, por lo tanto, sus tasas deben de situarse a un nivel, ni demasiado elevado, pues pondría en peligro su demanda, ni excesivamente bajo, para no dañar la imagen que el consumidor tiene de la calidad del servicio.

e) Procedimiento de cobro.

En este apartado, deben valorarse apropiadamente las alternativas existentes: cobro periódico, cobro ex-ante, cobro ex-post, considerando, como señalan Gillette y Hopkins³⁷⁸ que, "los procedimientos de cobro pueden aclarar u oscurecer las señales adecuadas para los beneficiarios con respecto al uso del servicio. En particular... pueden afectar a la demanda del servicio". En algunos casos, son los propios procedimientos de cobro los que desaconsejan el establecimiento de la tasa³⁷⁹. La decisión debe apoyarse en un estudio de las peculiaridades del servicio. En los casos en que las actividades sean repetitivas, puede argumentarse a favor de cobros estándar ex-ante, que además de reducir el riesgo de impagos, minimizan los costes asociados al cobro. En otros casos, las características del servicio aconsejan cobros periódicos (agua, basura, servicios de saneamiento). Finalmente, si los costes asociados a la prestación de

³⁷⁸ Gillette, C.P. y Hopkins, T.D.: "Federal user fees: a legal and economic analysis". Boston University Law Review, vol.67, november 1987. Págs. 795-874.

³⁷⁹ A este respecto puede servir de ilustración el ejemplo encontrado en Schelling, T.: "The life you save may be your own". Choice and Consequence. 1984. Págs.115 - 118. En este artículo se comenta el caso del Servicio de Guardacostas Estadounidense, en dónde podría pensarse en pagos ex-ante, que reflejasen el coste esperado del rescate, o en pagos ex-post que gravasen especialmente a los rescatados. Ambas opciones podrían considerarse rechazables, la primera podría inducir a que una vez que los individuos han pagado acometiesen actividades más arriesgadas; la segunda, ante las críticas que supondría el hecho de que el gobierno actuase discriminatoriamente en los rescates, o intentase posteriormente, obtener una compensación.

servicio difieren sustancialmente para cada usuario (servicios de inspección), los costes pueden valorarse con mayor precisión con posterioridad.

Para llevar a cabo la determinación de tasas y precios públicos pueden utilizarse distintos métodos, que pueden estar basados bien en criterios no contables o bien en criterios contables³⁸⁰.

³⁸⁰ Con respecto a los métodos no contables puede consultarse, entre otros:

- Kotler, P. y Clarke, R.N.: "Marketing for Health Care Organizations". Prentice- Hall. Englewood Cliffs, N.J., 1987.

- Stockfish, J.A.: "Fees and service charges as a source of city revenues: a case study of los Angeles". *National Tax Journal*, vol. 13, june 1960. Págs. 97-121.

Con respecto a los métodos contables puede consultarse, entre otros:

- Aronson, J.R. y Schwartz, E.: "A public finance perspective". Nota extraída de Miller, T.C.: "Public Sector Performance: a Conceptual Turning Point". The Johns Hopkins University Press. Baltimore and London, 1984. Págs. 193-223.

- Ruggles, N.: "Recent developments in the theory of marginal cost pricing". Nota extraída de Turvey, R.: "Public Enterprise". Penguin Books. Baltimore, 1968. Págs. 1-44.

- Cherrington, J.O.; Hubbard, E.D. y Luthy, D.H.: "Cost Accounting: a Managerial Approach". 2ª ed. West Publishing Company. St. Paul, 1988.

- Mangum, G.L.: "The benefit principle: an unexploited source of municipal revenues and investment

La regulación española sobre el cálculo de las tasas y precios públicos de los servicios públicos locales, se recoge en los arts. 24 y 25 de la Ley 39/1988³⁸¹. El tratamiento otorgado a esta materia, aunque escasamente desarrollado, se adapta bastante bien a las características de los criterios contables y en concreto a los criterios contables basados en el coste completo.

Así, se exige como paso previo a la determinación de la cuantía de la tasa, un estudio económico en el que se ponga de manifiesto el coste del servicio o actividad (Art. 25). En la determinación de este coste, el art. 24.1 se decanta hacia la figura del coste completo, haciendo

decisions". *Municipal Finance*, 1962. Págs. 125-136.

- Savas, E.S.: "How much do government services really cost?". *Urban Affairs Quarterly*, vol. 15, septiembre 1979. Págs. 23-42.

- Young, D.W.: "Nonprofits need surplus too". *Harvard Business Review*, jan-feb. 1982. Págs. 125-131.

- Gordon, L.A.; Cooper, R.; Falk, H. y Miller, D.: "The pricing decision". *Management Accounting*, vol. 62, march. 1981. Págs. 59-60.

³⁸¹ Al respecto puede consultarse:

- Caamaño Anido, M.A.: "Cuantificación de las tasas y coste de los servicios públicos prestados". *Revista de Hacienda Autonómica y Local*. volumen XXII, nº 64, enero-abril 1992. Págs. 110-129.

referencia a la necesidad de considerar tanto los costes directos como los indirectos, e incluyendo, explícitamente, las amortizaciones y los gastos generales. El conocimiento del coste completo posibilita la adopción de decisiones de autofinanciación o subvención parcial del servicio, correctamente fundamentadas. En el primer caso, sería el coste total o previsible el que se imputaría de forma individualizada a los distintos sujetos pasivos. En el segundo caso, el importe objeto de imputación se situaría por debajo del coste total, al operar este último como límite máximo (Art. 24.1). Finalmente, la cuota tributaria puede establecerse, bien por cuantía fija, bien aplicando un tipo de gravamen, o bien, conjuntamente por ambos procedimientos (Art. 24.2.) pero, en cualquier caso, tal asignación no puede concebirse como una distribución lineal, pues el art. 24.3 obliga a considerar la capacidad económica del contribuyente. Se intenta así, evitar la regresividad de que normalmente se acusa al método del coste completo.

Por lo que se refiere a la cuantía de los precios públicos, aparece regulada en el art. 45 de la Ley 39/1988. En el caso de precios derivados de la prestación de servicios o realización de actividades, y atendiendo al hecho de que la actividad de la Administración es ahora similar a la que podría realizar cualquier particular, se le otorga una mayor libertad en la fijación de precios. El límite del coste total, antes mencionado, opera aquí como límite mínimo (Art. 45.1), permitiendo la consideración de factores como el valor de mercado. Además, se prevé la existencia de razones sociales, benéficas, culturales, o de interés público, que hagan aconsejable la subvención parcial del servicio. Ahora bien, con el fin de garantizar una política racional de subvenciones, se establece la necesidad de consignar la diferencia entre el coste total y el precio, en los presupuestos de la entidad (Art. 45.3). Cuando se trata de precios públicos por utilización privativa o aprovechamiento especial del dominio público, se permite también, que la Administración actúe con criterios semejantes a los de la iniciativa privada. Salvo en los casos recogidos en el art. 45.3, el valor de mercado o la utilidad derivada de tales bienes, actúan como límites mínimos.

Tanto en lo referente a la determinación de tasas como de precios públicos, es indiscutible la conveniencia de contar con el estudio de los costes del servicio, no obstante, una vez determinados dichos costes, es necesario llevar a cabo las operaciones posteriores, tendentes, todas ellas, a la fijación del precio o tarifa exigible por la Administración Local. A tal efecto, existen dos aspectos que están estrechamente relacionados: a) el nivel de actividad existente al

realizar el cálculo de costes, y b) la cantidad previsible de servicios o prestaciones que puede producirse durante el ejercicio.

Respecto a la actividad es conveniente hacer la clasificación de niveles, con un nivel de actividad normal, un nivel de actividad óptima y un nivel de subactividad. En la mayoría de los casos, el estudio económico del cálculo de costes se habrá realizado sobre las magnitudes de la actividad real o existente. Generalmente coincidirá este nivel de actividad con el nivel de actividad normal. Sea como fuere, es conveniente formular el estudio económico de los costes por niveles de actividad de tal manera que se obtenga el coste del servicio a actividad normal y a actividad óptima, determinando la cantidad de prestaciones a realizar por cada nivel.

Con respecto a la cantidad previsible de servicios, es necesario determinar un previsible nivel de aceptación de los bienes o servicios producidos entre la población, lo que puede calificarse como un estudio de mercado. En este sentido, en base a estadísticas, consultas o encuestas, habrá de establecerse el número de consumidores o receptores de la prestación y la frecuencia de consumo o recepción de la misma durante el ejercicio.

La relación o puesta en común de los datos sobre la actividad y niveles de prestación - que constituiría la oferta-, y el consumo o recepción por los ciudadanos -que sería la demanda-, ha de permitir establecer la mínima política tarifaria por la Administración Local, salvando el objetivo de cubrir el coste total del servicio, es decir, los costes fijos y los costes variables. Esta clasificación de los costes en fijos y variables, permitirá calcular el punto muerto o umbral de rentabilidad del servicio, que representa el número de unidades de producto o servicios necesarios para cubrir la totalidad de los costes. Un ejemplo podría ayudar a comprender mejor todo lo dicho:

Ejemplo: Supongamos que un Ayuntamiento es propietario de un teatro, con una capacidad de 400 butacas y que se ofrecen al año 50 representaciones, lo que supone una utilización máxima de 20.000 espectadores. Del estudio de costes se obtienen unos costes fijos de 3.150.000 ptas. anuales y unos costes variables que, considerados unitariamente suponen 350 ptas/entrada. El precio de venta de la entrada se ha calculado en 600 ptas.

$$Cf = (Pv - Cv) X$$

Siendo:

Cf: Costes fijos; Pv: Precio de venta; Cv: Costes variables; X: Unidades de producto o servicio.

Aplicando la fórmula se obtienen las siguientes magnitudes:

$$Cf = (P - Cv) X; 3.150.000 = (600 - 350) X$$

$X = (3.150.000 / 250) = 12.600$ espectadores, que equivalen a 31,5 funciones a plena entrada.

En base a los estudios de mercado se sabe que si el precio fuese inferior podría incrementarse el nivel de utilización, por lo que puede establecerse un precio de 500 ptas. por entrada y, al repartir sobre mayor número de prestaciones, los costes variables representarían 320 ptas/entrada. Aplicando la fórmula anterior:

$$Cf = (P - Cv) X; 3.150.000 = (500 - 320) X$$

$X = (3.150.000 / 180) = 17.500$ espectadores, que equivalen a 43,75 funciones a plena entrada.

Como puede observarse la disminución de un 16,7% en el precio de venta, supone un aumento de utilización del 38,9% que no sobrepasa el nivel máximo de utilización y cubre igualmente el total de costes:

En el primer supuesto:

Costes fijos.....	3.150.000
Costes variables:(350 x 12.600).....	4.410.000
Costes totales:	7.560.000
Ingresos: (12.600 x 600).....	7.560.000

En el segundo supuesto:

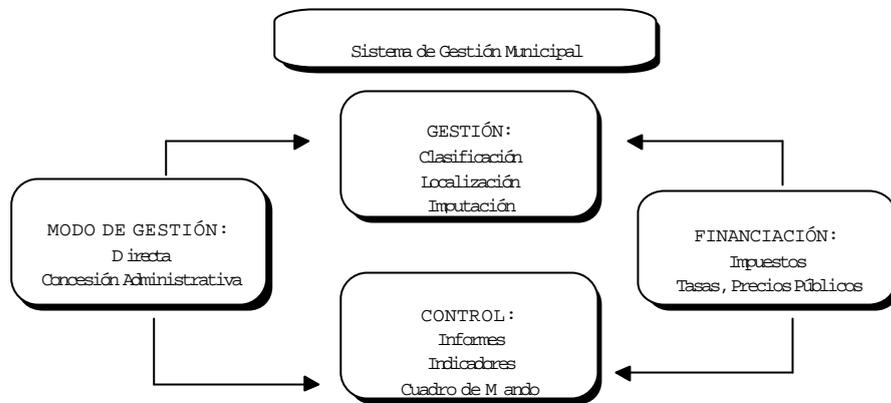
Costes fijos.....	3.150.000
Costes variables:(320 x 17.500).....	5.600.000
Costes totales:	8.750.000
Ingresos: (17.500 x 500).....	8.750.000

La determinación según la normativa española de tasas y precios públicos, parte de la

consideración de una perspectiva de coste completo, en la que deben englobarse el consumo de todos los factores productivos, clasificados en función de su carácter directo o indirecto, incluyendo la amortización y los gastos financieros. **Desde el punto de vista de la gestión, creemos que el criterio jurídico de determinación de estos ingresos, regulado en la normativa española, debería sustituirse por un criterio económico-funcional en el que no serían los factores de producción los determinantes del coste del servicio, sino las actividades necesarias para cumplimentar el mismo de forma eficiente y eficaz. En este sentido, se adoptaría una visión completa de la cadena de valor del servicio englobando tanto, aspectos de carácter estratégico, en la concepción y diseño del mismo, como de carácter operativo en el proceso de prestación. La valoración de la realización de dichas actividades constituiría, a nuestro juicio, la base sobre la que calcular las tarifas en la determinación de tasas y precios públicos locales.**

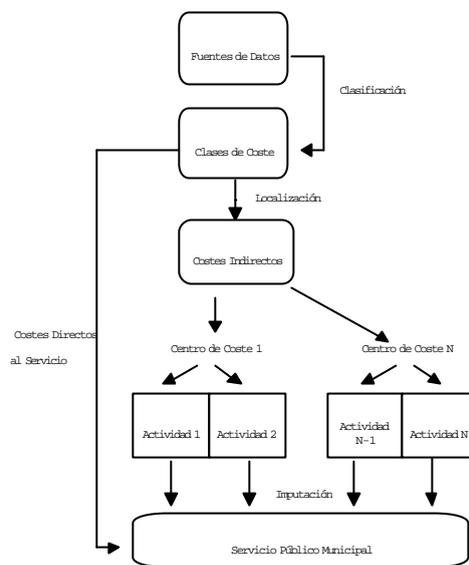
5. CARACTERÍSTICAS GENERALES DEL MODELO DE GESTIÓN Y CONTROL DE LOS SERVICIOS PÚBLICOS LOCALES.

A raíz de la clasificación de los modos gestores de servicios públicos y de las distintas formas de financiación de los mismos, exponemos, a continuación, las características generales que debe englobar la realización de las etapas de Gestión y Control componentes del Sistema de Gestión de las entidades municipales. En este sentido, para cumplir o lograr el objetivo de cálculo de costes de los servicios, en aras a facilitar el proceso de adopción de decisiones, se propone la elaboración de un modelo de cálculo de costes que implica la realización de las siguientes etapas: clasificación de costes, localización e imputación de los mismos. Con respecto a la etapa de Control, cuyo objetivo fundamental es el de enjuiciar la gestión realizada, se propone un cuadro de indicadores e informes, tanto de carácter técnico como económico, representativos de la eficacia, eficiencia y economicidad en la gestión. El gráfico que figura a continuación recoge los aspectos puntuales del desarrollo de dichas etapas, teniendo en cuenta la influencia de la forma de prestación y la repercusión en la determinación de los ingresos públicos locales.



5.1. DESARROLLO DE LA ETAPA DE GESTIÓN. DESCRIPCIÓN GENERAL Y METODOLOGÍA PARA EL CÁLCULO DEL COSTE DE PRESTACIÓN DE LOS SERVICIOS PÚBLICOS LOCALES.

El desarrollo del Modelo de Gestión que permita el cálculo del coste de cada uno de los servicios públicos locales de la entidad municipal, pasa por la realización de las etapas clásicas de todo modelo de cálculo de costes relacionadas con la Clasificación, Localización e Imputación de los mismos.



En este sentido, considerando la entidad local desde una perspectiva global, pensamos que, en primer lugar, antes de proceder al desarrollo de dichas etapas, habría que delimitar los centros de responsabilidad identificados en la misma. Dichos centros, se corresponderán, a veces, con centros de coste, en el caso de que no se generen ingresos en los mismos, o con centros de resultados, si además de los costes se obtienen ingresos por los servicios prestados. Así, **los niveles de responsabilidad que delimitarán dichos centros se identificarán, en este modelo, con las funciones establecidas en la clasificación funcional del presupuesto.** En cada uno de los centros de coste identificados se prestan determinados servicios, de manera que aquellos centros que prestan servicios directamente al ciudadano recibirán el nombre de *centros principales de coste*, mientras que, aquellos otros que realizan funciones de apoyo o de carácter general a otro tipo de centros, recibirán el nombre de *centros auxiliares*.

Una vez identificados los distintos tipos de centros en la entidad local, se desarrollaría la etapa de **Clasificación**, determinando el consumo de los distintos factores productivos que, en cada centro, ha tenido lugar en el transcurso de la prestación de los distintos servicios, teniendo en cuenta que éstos son susceptibles de prestarse de forma directa o mediante concesión administrativa. Las fuentes informativas elegidas para el cálculo de dichos consumos, y en contra de lo propuesto en el "Manual de Costes para las Corporaciones Locales", se sustentarán, si el

servicio se presta de forma directa, en la Contabilidad Externa e Interna del ente local y no en la información de carácter presupuestario. Si el servicio se presta de forma indirecta, el modelo de gestión debería elaborarse en la empresa concesionaria. Por tanto, habría que relacionar por un lado, el sistema de información contable externo del ente privado, con la información de carácter interno generada por éste destinada al cálculo del coste del servicio, teniendo en cuenta, además, aquellos costes derivados de actividades realizadas por la corporación local, que contribuyan a la prestación del servicio y que estarán reflejados en los estados contables externos de la entidad municipal. Para la delimitación de las clases de coste, tanto en gestión directa como indirecta, se utilizarán distintos criterios, siendo los más relevantes la clasificación de costes en función de su naturaleza y en función de su origen o procedencia.

En la etapa de **Localización**, una vez identificados los costes en cada uno de los centros de la entidad local, habrá que imputarlos a cada una de las actividades que componen los servicios realizados en dichos centros. En nuestro modelo, proponemos como portador de coste no la función marcada en el presupuesto, tal y como remarca el "Manual de Costes para Corporaciones Locales" de 1976, ni el programa como propugna el "Grupo 9 de Contabilidad Analítica" de 1983, sino que, en nuestra opinión, creemos que es recomendable una mayor desagregación y **abogamos por considerar como portador al servicio público local.**

De acuerdo con la filosofía del Proyecto CANOA, y teniendo en cuenta que hemos definido servicio público como "la realización de determinadas actividades que producen algún cambio físico o mental en las personas o en la utilidad de las cosas", planteamos como principio fundamental del modelo, determinar el coste de las actividades que componen la cadena de valor del servicio, siendo la agregación de las mismas, el coste global del servicio público local. En este sentido, **puede entenderse que la actividad será portador, en tanto en cuanto, sea considerada como parte del servicio público local, y al mismo tiempo la consideraremos como lugar de coste, al poder localizar en cada una de ellas los consumos generados. Dicho razonamiento parte de la idea de que la realización de las actividades tiene como consecuencia la generación de costes y, a su vez, la prestación de los servicios tiene como consecuencia la realización de las distintas actividades que lo componen.** Con respecto a la tipología de actividades, diferenciaremos claramente tres grupos, actividades *previas* a la prestación; actividades *de prestación* propiamente dichas, que clasificaremos, a su

vez, en actividades de carácter principal si son consumidas directamente por el ciudadano, y de tipo auxiliar, si tienen como finalidad prestar apoyo de carácter técnico o general a otras actividades del servicio; y actividades *posteriores* a la prestación. Todas ellas, a través de las correspondientes claves de reparto, y específicas para cada servicio concreto, asumirán los costes derivados del consumo de los distintos factores productivos.

La **Imputación** de los costes a cada una de las actividades delimitadas permitirá calcular el coste del portador final, es decir, del servicio público local. La determinación del coste de cada uno de los servicios, hará posible conocer, a su vez, el coste localizado en cada uno de los centros identificados con las funciones establecidas por el presupuesto, en su clasificación funcional. En este sentido, es **obvia la importancia y la relación que el modelo propuesto puede tener en la consignación de los créditos presupuestarios de la entidad local.**

Se trata de un modelo **dualista**, en principio de carácter radical, que basado en la Contabilidad Externa, puede funcionar de forma autónoma a la misma. Esta idea de funcionamiento autónomo se debe básicamente a facilitar la gestión del modelo, pero no implica la inexistencia de relaciones recíprocas en cuanto al suministro de la información, de manera que, pensamos que, sería interesante poder hablar de un Sistema Integrado de Información, que englobe tanto información referente al ámbito externo como al interno, aunque somos conscientes de la dificultad de su consecución y por ello, en una primera fase de diseño del sistema informativo contable, optamos por el funcionamiento por separado de cada uno de ellos.

En cuanto al momento de determinación de los costes, nos decantamos, en un primer momento, por la utilización de **costes históricos o reales**, sin olvidar la importancia que reviste la utilización de costes estándar, para efectuar el oportuno control de la actividad, mediante la comparación de los costes inicialmente previstos y aquéllos otros en los que se ha incurrido, para la realización de las mismas, siendo dicho sistema de referencia un elemento básico a incluir en un cuadro de mando para la gestión de los servicios públicos. En nuestra opinión, el coste estándar determinado a raíz de las etapas de planificación y presupuestación, permitirá analizar las desviaciones surgidas en la gestión de los servicios locales. No obstante, en una primera etapa de diseño del modelo, nos inclinamos por el cálculo de costes utilizando datos reales o históricos, para en ejercicios futuros, utilizar datos presupuestados y estándar.

Con respecto al método de asignación, y siguiendo la práctica tradicional en este campo, nos inclinamos por un **modelo de coste completo** (Full-cost) frente a un modelo de costes parciales. No obstante, existen argumentos a favor de este último enfoque pronunciándose, en este sentido, Muñoz Colomina y Norverto Laborda³⁸², al indicar que, las razones que justifican la existencia de los organismos públicos no son las mismas que las de las empresas privadas y si, además, el objetivo perseguido con el cálculo de costes es el de obtener información a efectos de control de gestión y evaluación de rendimientos internos, el coste a obtener será un coste parcial respecto al portador final. En relación a este tema, López Díaz³⁸³ indica en referencia al Proyecto CANOA que, "tal y como ha sido concebido el Proyecto para el cálculo del coste de actividades, la técnica del direct-cost tendría mayor utilidad si se completa con los costes estándar". Por otra parte, hay que tener en cuenta que, si se utiliza la técnica de fijar precios que generen los suficientes recursos para la cobertura de costes, en función de las demandas anteriores de dichos bienes y servicios, no se está tomando en consideración la posibilidad de que el volumen del bien o servicio demandado pueda fluctuar de un período a otro. Para incluir estas posibles variaciones en la demanda, los gestores de los gobiernos locales pueden optar por tomar en consideración la utilización del análisis coste-volumen-beneficio³⁸⁴. Este tipo de análisis al ser únicamente a corto plazo, supone una importante limitación, además de presentar la dificultad de valorar con relativa exactitud los costes e ingresos. Abogamos por un modelo de coste completo, entendiendo que serán todos los costes -fijos o variables, directos o indirectos, externos o calculados- los que formarán parte del servicio local. En cualquier caso, esto no implica que los datos no estén estructurados de tal forma que se pueda extraer información sobre aspectos parciales de la gestión de la entidad local³⁸⁵.

³⁸² Muñoz Colomina, C.I. y Norverto Laborda, M.C.: "El reto de la mejora de la información contable como instrumento de gestión en el sector público". Op. cit. Pág. 80-81.

³⁸³ López Díaz, A.: "Contabilidad de Gestión aplicada al Sector Público". Op. cit. Pág. 11.

³⁸⁴ Sobre este tema puede verse, entre otras:
- Luengo Mulet, P.: "Análisis Coste-Volumen-Beneficio". Monografía nº 13. Instituto de Planificación Contable. Madrid, 1988.

³⁸⁵ Creemos que ambos métodos, coste completo y coste parcial, no deberían excluirse, sino que debería poderse elaborar distintos informes por aplicación de ambas metodologías. En este sentido puede verse:

- Serra Salvador, V. y Vilar Sanchís, J.E.: "Contabilidad de costes parciales. (Modelos de Direct Cost)". Incluido

Siguiendo la misma práctica del modelo de contabilidad propuesto por el "Grupo 9 de Contabilidad Analítica de 1983", creemos interesante diferenciar la estructura económica del servicio de la estructura financiera, por ello, se plantea un modelo de costes completo y un modelo suplementario de costes que recoge aquéllos considerados como costes de oportunidad o de tipo financiero. En este sentido, siguiendo a Cañibano Calvo³⁸⁶, "si se considera la empresa vinculada a un determinado tipo de actividad, que exige, naturalmente, una determinada composición de activos, una inversiones concretas, entonces podríamos hablar de conservación de capital en funcionamiento, del capital económico en su más genuino sentido. Si por el contrario, se parte de que la empresa es ante todo una unidad financiera, que lo que ha de preservar intacto es el valor de la riqueza de los accionistas, al margen de cual sea la actividad específica que desarrolla la misma, entonces podríamos hablar de capital financiero". Dentro del entorno de las Administraciones Públicas en general, y por tanto, también en la Administración Local, creemos que es el capital económico el que habría que mantener o conservar, como respuesta a la orientación de los distintos entes públicos a la realización de una serie de actividades fundamentadas en las sistemáticas inversiones, que consoliden la prestación continuada de los servicios públicos básicos. Por el contrario, la consideración del capital, resulta una idea ajena y contrapuesta a la esencia y razón de ser de tales entidades. Por ello, creemos importante considerar ambos ámbitos pero de forma separada, de manera que **la información contable hará referencia, por un lado, a la estructura económica del servicio local y por otro, a los costes ocasionados por la financiación de la misma.**

en Sáez Torrecilla, A. (Coor.): Cuestiones de Contabilidad de Costes. McGraw-Hill- ACODI. 1993. Pág. 188.

³⁸⁶ Cañibano Calvo, L.: "Contabilidad. Análisis contable de la realidad económica". Pirámide. Sexta Edición, 1991. Pág. 557.

En cuanto a la determinación de **márgenes y resultados**, se podrán determinar para aquellos servicios por los que se reciban tasas y precios públicos, pudiéndose presentar para los mismos la correspondiente Cuenta de Pérdidas y Ganancias Analítica, resultante de la prestación. En cambio, para aquellos servicios, generalmente de carácter administrativo, financiados de forma global y básicamente vía impuestos, será difícil establecer una correspondencia individualizada entre el coste y los ingresos generados. No obstante, en relación con López Díaz³⁸⁷ "esto no impide que nos manifestemos claramente partidarios del intento de conseguir cerrar el proceso completo de la Contabilidad Analítica, en los entes públicos, asignando ingresos y calculando márgenes y resultados, utilizando, para ello, las técnicas de asignación más racionales". En este sentido, se propone que **la base para el cálculo de los ingresos públicos, -tasas y precios públicos o ingresos de carácter general-, debe sustentarse en el valor de las actividades que han sido necesarias realizar para la prestación de los servicios locales, se plantea, en este sentido, una versión analítica o funcional de la determinación de los ingresos públicos, frente a la versión jurídica analizada anteriormente.**

5.2. EL CONTROL EN LA ESFERA DE LA GESTIÓN MUNICIPAL.

Con respecto a la etapa de Control se pretende, por un lado, diseñar los informes técnicos y económicos que permitan el seguimiento en cada una de las etapas delimitadas en el modelo de cálculo de costes, en relación a la clasificación, localización e imputación de los mismos. En dichos informes, se plasmarán outputs informativos referentes tanto a unidades monetarias como a unidades técnicas, relacionadas con factores de coste, centros, actividades y servicios, y si bien, en un primer momento, se propone utilizar datos de carácter histórico, real o a posteriori, dichos informes pueden ejercer en un momento posterior, una importante función en la comparación de magnitudes reales y estándar o presupuestadas, con el consecuente análisis de las

³⁸⁷ López Díaz, A.: "La contabilidad de Costes en la Administración Pública". Op. cit. Pág. 9.

desviaciones resultantes, y su efecto en la planificación y gestión de los servicios públicos. Además de dichos informes, se propone una serie de indicadores que enjuiciarán la función local en términos de eficacia, eficiencia y economicidad. Dichos indicadores, integrados en el cuadro de mando de la corporación municipal reflejarán el grado de bondad de la gestión local realizada.

5.2.1. Indicadores técnicos y económicos aplicables a la gestión de los servicios locales.

La implantación de indicadores de gestión en el ámbito de las Administraciones Públicas está justificada por gran multitud de autores, que los consideran como básicos para la medición y evaluación de la Eficacia, Eficiencia y Economicidad, así como, herramienta de apoyo en la toma de decisiones, es decir, entendiendo los sistemas de indicadores como instrumentos de información al servicio de la gestión de la Administración Pública³⁸⁸. No obstante, también son

³⁸⁸ Entre los argumentos que justifican la necesidad de emplear indicadores como elementos integrantes de un sistema de información, pueden consultarse entre otros:

A nivel nacional:

- Mendoza Mayordomo, J.: "La metodología ESADE de elaboración e implantación de Indicadores de Gestión en los servicios públicos". Ponencia presentada al III Encuentro de Gestión de las Administraciones Públicas de Aragón. Incluido en "Hacia una nueva gestión pública". Universidad de Zaragoza. Zaragoza, 1994. Pág. 106.

- Ballart, X.: "¿Cómo evaluar programas y servicios públicos?. Aproximación sistemática y estudios de caso". Ministerio para las Administraciones Públicas. Madrid, 1992. Pág. 77.

- Lasheras Merino, M.A. y Ruíz-Huerta Carbonell, J.: "Algunas consideraciones sobre dimensión y eficacia del Sector Público en España". Economistas, nº 52, 1992. Págs. 188-191.

- López González, E.: "Técnicas de Control de Ejecución en la Dirección Estratégica de la Administración Pública". Instituto Nacional de Administración Pública. Madrid, 1988. Pág. 127.

- De Forn i Foxá, M.: "Sistemas de Información y Gestión para la Administración Local". Instituto Nacional de Administración Pública. Ministerio para las Administraciones Públicas. Madrid, 1988. Pág. 110.

- Jiménez, J.R.: "Objetivos y Metodología de un Sistema de Indicadores". Incluido en Seminarios Tribunal de Cuentas 1986. Madrid, 1987. Págs. 194-195.

- Brusca Alijarde, I.: "Una nueva perspectiva de los informes financieros en la Contabilidad Pública: los Indicadores de Gestión". Comunicación presentada a la III Jornada de Trabajo sobre Contabilidad Pública. ASEPUC. Santiago de Compostela, 1995. Págs. 29-50.

- Benito López, B. y Hernández Fernández, J.: "Información sobre la Economía, Eficiencia y Eficacia en los Estados Contables de las Administraciones Públicas: la propuesta del GASB". Comunicación presentada a la III Jornada de Trabajo sobre Contabilidad Pública. ASEPUC. Santiago de Compostela, 1995. Págs. 197-221.

- AECA: "Indicadores de Gestión para las Entidades Públicas". Op. cit.

A nivel internacional:

- Government Accounting Standards Board. GASB: Concepts Statement, nº 1. Norwalk, Connecticut. GASB, 1990.

- Government Accounting Standards Board. GASB: Concepts Statement, nº 2. Service Efforts and Accomplishments Reporting. GASB, 1994.

- Stowe, A.: "Auditing Performance Measurement Reporting". Government Accountants Journal. Invierno, 1992.

muchas las dificultades y limitaciones al uso de los indicadores de gestión³⁸⁹ entre las que se pueden destacar las siguientes: a) En determinados casos, los objetivos son establecidos de forma muy imprecisa, impidiéndose, así, el desarrollo de indicadores útiles; b) al existir distintos niveles en el seno de la organización deberán establecerse diferentes indicadores para cada uno de ellos; c) aunque las mediciones con respecto a la calidad son tan necesarias como las relacionadas con la cantidad, las primeras son más difíciles de obtener, por causa de su alto grado de subjetividad; d) en ocasiones las medidas tienen un carácter relativo más que absoluto, de ahí que sea preciso proceder a establecer comparaciones, lo cual no siempre es fácil, y sobre todo teniendo en cuenta la existencia de tratamientos alternativos, además de la existencia de variables exógenas o socioeconómicas que afectan a la población y pueden implicar la carencia de sentido de las comparaciones efectuadas; e) en ocasiones una característica de la información puede ir en detrimento de la otra, por cuanto al elegir una de ellas debe desecharse otra; f) los indicadores de gestión correspondientes a los niveles superiores son probablemente los de mayor importancia, pero también los más difíciles de diseñar, ya que la existencia de costes y beneficios con incidencia a largo plazo, las variables externas y las dificultades de medición de la calidad, convierten a ésta en una labor complicada.

Siguiendo la definición de AECA³⁹⁰, podría entenderse por indicadores "las unidades de medida que permiten el seguimiento y evaluación periódica de las variables clave de una organización, mediante su comparación con los correspondientes referentes internos y externos. Estos tendrán dos funciones básicas: a) Función descriptiva: aportar información sobre una situación determinada o el estado de un sistema y la evolución en el tiempo; b) Función valorativa: permite apreciar los efectos derivados de una actuación". Dichos indicadores pueden clasificarse

Págs. 32-36.

- Mayston, D.J.: "Non-profit performance indicators in the public sector". *Financial Accountability & Management*, 1 (19). Summer, 1985. Págs. 51-74.

- Jowett P. y Rothwell, M.: "Performance Indicators in the Public Sector". Macmillan Press, nº 1. *Objectives of Financial Reporting*. GASB, 1987.

³⁸⁹ Hyndman, N. y Anderson, R.: "Public Sector Accounting-looking beyond financial reporting". *Management Accounting*, octubre 1991. Págs. 50-52.

³⁹⁰ AECA: "Indicadores de Gestión para las Entidades Públicas". Op. cit. Págs. 31-32.

atendiendo a diversos criterios, entre los que destacamos³⁹¹:

a) Según su naturaleza: Esta clasificación agrupa los indicadores en torno al aspecto concreto de la actuación que trata de medir, distinguiendo entre:

- *Indicadores de Economía:* Tratarán de medir las condiciones en que un determinado organismo adquiere los recursos financieros, humanos y materiales, aportando información sobre tiempo de adquisición, coste, cantidad y calidad de dichos recursos.

- *Indicadores de Eficacia:* Aportarán información sobre el grado de cumplimiento de los objetivos fijados en los programas de actuación. Con ellos, se informará sobre la continuidad, modificación o suspensión de un programa, sobre si los programas cumplimentados han conseguido los fines propuestos, sobre el resultado de las decisiones gubernamentales, etc.

- *Indicadores de Eficiencia:* Informarán sobre la relación existente entre los bienes y servicios consumidos y los bienes o servicios producidos; o, en definitiva, por los servicios prestados (outputs) en relación con los recursos empleados a tal efecto (inputs). En este sentido, será necesario conocer los siguientes aspectos: el rendimiento del servicio prestado o del bien adquirido, o vendido, en relación a su coste; la comparación del citado rendimiento con un referente o estándar previamente establecido; las recomendaciones para mejorar los rendimientos estudiados y, si procede, la crítica de los resultados obtenidos.

- *Indicadores de Efectividad:* Medirán el impacto final de la actuación sobre el total de la población afectada, por tanto, reciben también la denominación de indicadores de impacto.

- *Indicadores de Equidad:* Informarán sobre la posibilidad de acceso a los servicios públicos de los grupos sociales menos favorecidos en comparación con las mismas posibilidades

³⁹¹ Para un estudio pormenorizado sobre la utilización de indicadores en la Administración Local, puede consultarse:

- Navarro Galera, A.: "El control económico en la Administración Municipal. Propuesta de un modelo basado en indicadores". Op. cit.

de la media del país.

- *Indicadores de Excelencia:* Se referirán a la calidad de los servicios, teniendo en cuenta la necesidad de su conocimiento por los usuarios, es decir, cómo percibe el usuario dicho servicio.

- *Indicadores de Entorno:* Aportarán información sobre la evolución socioeconómica del entorno, así como el conocimiento de las acciones, servicios y productos que están desarrollando los diferentes agentes que interactúan en ese contexto.

- *Indicadores de Sostenibilidad:* Hacen referencia a la capacidad de mantener un servicio con una calidad aceptable durante un largo período de tiempo.

b) Según el objeto a medir: Puede diferenciarse dentro de este grupo:

- *Indicadores de Resultado:* Tratan de informar en torno al grado de cobertura de las necesidades sociales logrado con las actuaciones públicas municipales. Su objetivo básico lo constituye la medición de los incrementos de calidad de vida y de los beneficios sociales experimentados por los miembros de la ciudadanía, como consecuencia de las actividades desarrolladas por el Municipio.

- *Indicadores de Proceso:* Valoran aspectos relacionados con las actividades y su eficiencia. Pueden considerarse indicadores de eficiencia.

- *Indicadores de Estructura o de Entradas:* Tratan de medir aspectos relacionados con el coste y la utilización de los recursos. Pueden considerarse indicadores de economía.

- *Indicadores Estratégicos:* Valoran cuestiones que, sin tener una relación directa con las actividades desarrolladas, tienen una incidencia importante en la consecución de los resultados de éstas. Se considera que estos factores siempre son externos a los programas, pero actúan con una clara incidencia en los resultados.

c) Según el ámbito de actuación: Pueden dividirse en:

- *Indicadores de ámbito interno:* Hacen referencia a variables relacionadas con el funcionamiento de la entidad correspondiente y, por tanto, a la actuación interna de la entidad.

- *Indicadores de ámbito externo:* Se refieren normalmente a la repercusión exterior de determinadas actividades relacionadas con los servicios.

En base a la clasificación anterior, en nuestra opinión, todo Sistema de Gestión debe incorporar indicadores que posibiliten una supervisión y control de las acciones llevadas a cabo, a partir del establecimiento de puntos de referencia. Dichos puntos de referencia permiten realizar

determinados procesos comparativos, entre entidades, centros, actividades, espacios temporales diferentes, etc. La entidad municipal debe contar con indicadores de economicidad, de eficiencia, de eficacia y de calidad. Para poder realizar un control a través de ratios es necesario analizar las posibles desviaciones de las realizaciones del servicio respecto a su valor esperado. En este sentido, la decisión de investigar una desviación en estos ratios dependerá de los límites de tolerancia establecidos, de la magnitud de la desviación y de su significación estadística, es decir, deberán aplicarse los principios de la dirección por excepción, según la cual se hace caso omiso a desviaciones poco importantes y solamente se analizan desviaciones importantes, con el fin de encontrar y eliminar su causa³⁹². La determinación del estándar que sirva de referencia para establecer las comparaciones, es quizás el punto más conflictivo en el análisis de la gestión municipal. Este estándar puede responder a dos valores: a) valores óptimos, b) mejores prácticas observadas. En ocasiones, en el caso, por ejemplo, de evaluación de la eficiencia, es posible elaborar de forma objetiva un estándar de producción que permita determinar cuál es la máxima cantidad de producto que se puede obtener a partir de los recursos utilizados. En estos casos, el grado de eficiencia en la actuación de la entidad local depende de la mayor o menor proximidad del indicador elaborado al "valor óptimo" determinado a partir de dicho estándar³⁹³. En cualquier caso, debido a las dificultades para determinar el estándar óptimo, es necesario establecer un estándar de carácter relativo a partir de la información disponible, de manera que, a la hora de hacer las comparaciones, debe tomarse como referencia los valores observados en otras entidades de características similares.

5.2.2. Otras técnicas para medir la eficiencia en la prestación de los servicios locales.

³⁹² Wilson, R.: "Control de Costes". Ediciones Deusto. Bilbao, 1997. Págs. 318 y 342.

³⁹³ Cárcaba García, A.: "La auditoría operativa en el Sector Público. Alternativas para la medición de la eficiencia". VIII Encuentros ASEPUC. Alicante, 1998. Págs. 377-392.

Además de proponer el cuadro de mando, integrado por indicadores, como instrumento para la medición de la eficiencia, pueden utilizarse otro tipo de técnicas que a primera vista pueden clasificarse en técnicas de tipo paramétrico y técnicas de tipo no paramétrico. Las primeras trabajan en base a observaciones de las características tecnológicas del proceso productivo de la organización, estimando los parámetros de su función de producción, estableciendo así relaciones entre diversos inputs y un output productivo concreto; en cualquier caso, el empleo de estas técnicas requiere, de un lado, la fijación de premisas de partida seleccionadas con una cierta carga de subjetividad, y de otro, la utilización de precios de mercado. La consideración o no de elementos aleatorios, que afectan tanto al comportamiento de las entidades como a sus resultados, lleva a la clasificación de estos métodos en tres categorías: modelos deterministas, modelos probabilísticos y estocásticos³⁹⁴. Las no paramétricas presentan una serie de ventajas, frente a las anteriores, que provienen de no tener que especificar una forma determinada para la función de producción sino tan sólo, conocer las principales propiedades a satisfacer por la misma; de esta forma, el empleo de dichas técnicas puede efectuarse en situaciones dónde los outputs generados sean múltiples y dónde, por otra parte, o no existen precios de mercado para los mismos o, aún existiendo, no sean fiables. Estas técnicas son muy

³⁹⁴ A este respecto puede consultarse:

- Aigner, D.J.; Amemiya, T.; Poirier, D.J.: "On the estimation of production frontiers: maximum likelihood estimation of the parameters of a discontinuous density function". *International Economic Review*, nº 17, 1976. Págs. 377-396.

- Timmer, C.P.: "Using a probabilistic frontier production function to measure technical efficiency". *Journal of Political Economics*, vol. 79, 1971. Págs. 776-794.

útiles para la evaluación de la eficiencia de las administraciones municipales, ya que las características del entorno jurídico de las mismas no impiden su aplicación en la práctica. De todas estas técnicas, pueden seleccionarse dos, por su aplicación en la práctica:

- Data Envelopment Analysis (DEA).
- Free Disposal Hull (FDH).

El DEA constituye un indicador de eficiencia relativa a partir del estudio comparado de la proporción observada de recursos y realizaciones o actividad, que presenta cada unidad a evaluar³⁹⁵. Esta técnica puede aplicarse tanto a entidades no lucrativas consideradas globalmente, como a determinadas partes de la organización de las mismas, tales como secciones, departamentos y negociados, siempre y cuando sean unidades que consuman el mismo tipo de recursos para la obtención del mismo tipo de actividad. Las unidades examinadas reciben el nombre de unidad de toma de decisiones o Decisión Making Unit³⁹⁶. Este modelo pretende, partiendo del concepto de eficiencia de Pareto, obtener la expresión cuántica de la eficiencia global de las entidades no lucrativas, de forma que una unidad de decisión es catalogada como ineficiente cuando existen alguna o algunas otras unidades pertenecientes al conjunto considerado, que puedan generar una mayor cantidad de outputs con idéntica cantidad de inputs empleados. Tanto las actividades como los recursos pueden expresarse en cualquier unidad de medida, siempre y cuando los mismos tipos de outputs e inputs mantengan su homogeneidad en todas las DMU. Asimismo, pueden incluirse variables binarias o categóricas representativas de atributos cualitativos, tales como, tamaño, factores de entorno, circunstancias políticas o ambientales, que están fuera del control de la DMU, pero que pueden afectar a su nivel de eficiencia. El DEA facilita información sobre el indicador de eficiencia, las holguras que señalan las cantidades de

³⁹⁵ Para un análisis detallado puede consultarse, entre otros:

- Banker, R.D., Charnes, A. y Cooper, W.W.: "Some Models for Estimating Technical and Scale Inefficiencies in DEA". *Management Science*, vol. 30, n° 9, 1984. Págs. 1078-1092.

- Charnes, A. W.; Cooper, W.W y Rhodes, E.: "Measuring Efficiency of Decision Making Units". *European Journal of Operational Research*, 1978. Págs. 429-444.

- Pedraja, F.; Salinas, J. y Smith, P.: "La restricción de las Ponderaciones en el Análisis Envoltante de Datos: Una fórmula para mejorar la Evaluación de la Eficiencia". *Investigaciones Económicas (Segunda Época)*, vol.XVIII, 1994. Págs. 365-380.

- Ahn, T; Charnes, A. y Cooper, W.: "Some statistical and Dea evaluations of relative efficiencies of public and private Institutions of higher learning". *Socio-Economic Planning Sciences*, n° 6, vol. 22, 1988. Págs. 259-269.

³⁹⁶ Gonzalo Angulo, J.A.; Pina Martínez, V. y Torres Prada, L.: "Aplicaciones del Análisis Envoltante de Datos (DEA) a la medición de la eficiencia de las Entidades Públicas: Utilidad para la gestión. *Actualidad Financiera*, n° monográfico 2 T, 1997. Págs. 91-103.

input y output a disminuir e incrementar respectivamente, las unidades que se toman como punto de referencia y los coeficientes que señalan la importancia de cada indicador en la determinación de la eficiencia. Para llevar a cabo el cálculo de la eficiencia total, las técnicas de programación lineal constituyen el principal instrumento utilizado por este modelo, siendo identificada la función objetivo con la maximización del ratio expresivo de la eficiencia de una entidad evaluada, y las restricciones con el hecho de que los ratios de eficiencia correspondientes al resto de entidades consideradas no superen la unidad; así, los valores indicativos del grado de eficiencia quedan, comprendidos en el intervalo formado por los dígitos entre cero y uno, o, en términos

$$\max h_0 = \frac{\sum u_r y_r}{\sum v_i x_i} \text{ sujeto a : } \frac{\sum u_r y_{rj}}{\sum v_j x_{ij}} \leq 1$$

porcentuales entre, cero y cien. El modelo queda definido de la siguiente manera:

$$\text{para todo } u_r, v_i > 0; r = 1, \dots, s; i = 1, \dots, m; j = 1, \dots, n.$$

Los "r" hacen referencia a los outputs o actividades, los "i" hacen referencia a los inputs o recursos, respectivamente de los "j" DMU evaluados. Los u_r , v_i son los coeficientes de ponderación a determinar, que nos dará el ratio de eficiencia de cada DMU evaluada. El valor h_0 indica la relación ponderada entre los recursos y las actividades realizadas en las unidades eficientes y la empleada por la unidad evaluada. Por tanto, h_0 será igual a uno cuando la unidad evaluada sea eficiente. En otro caso, presentará un valor entre cero y uno, que medirá la diferencia entre el consumo de recursos de la unidad evaluada y el consumo realizado por las unidades eficientes. No obstante, esta técnica de evaluación de la eficiencia, presenta algunas limitaciones ya que opera bajo el supuesto de rendimientos constantes de escala, permitiendo que unidades de gran dimensión productiva sean comparadas con otras mucho más pequeñas, lo cual hace que pierda utilidad a los resultados obtenidos, y sea especialmente sensible a la presencia de unidades que tengan valores extremos³⁹⁷. Además, los resultados obtenidos de la aplicación de datos

³⁹⁷ Esta limitación puede eliminarse añadiendo una restricción complementaria que asegure que cada DMU se compara con otras, observadas o virtuales, que operan en una dimensión similar a la analizada.

numéricos, ratios, u otro tipo de indicadores cualitativos o cuantitativos, dependerán de los recursos y las actividades seleccionados para llevar a cabo el estudio.

Con respecto a la técnica no paramétrica conocida como FDH, es considerada por algunos autores como un caso especial del DEA, pero su principal diferencia con respecto a este último es que no requiere la condición de convexidad en la función de producción, por lo que, si hay entidades que emplean dos tipos de inputs para obtener un único output, deben ser declaradas como ineficientes aquéllas que utilicen, de forma estricta, para producir igual cantidad de outputs, mayores cantidades de los dos tipos de inputs utilizados.

5.3. INFLUENCIA EN LA PLANIFICACIÓN LOCAL.

Antes de concluir este capítulo, queremos hacer hincapié en que, a pesar de que a lo largo del desarrollo del Sistema de Gestión Municipal, nos hemos detenido básicamente en las etapas de Gestión y Control, es muy importante, a nuestro juicio, la influencia que las mismas van a tener sobre la primera de las etapas integradoras del Plan Estratégico Local, es decir, sobre la Planificación Municipal. En este sentido, la separación de funciones entre políticos y gestores, promulgadas por las nuevas tendencias en el ámbito de la gestión municipal, no implica que ambos papeles no deban estar coordinados y perfectamente integrados en el proceso circular, - planificación, gestión y control-, de prestación de servicios locales.

De esta forma, si bien es cierto que es el político quién debe proceder al cumplimiento de la Planificación Estratégica con el análisis de las necesidades de los ciudadanos, influyendo y condicionando, por tanto, las actuaciones de los gestores municipales, también lo es que son dichos gestores los que, como consecuencia de la gestión de actividades y costes, tienen un conocimiento objetivo sobre las posibilidades de satisfacer las necesidades demandadas, mediante la utilización de los recursos disponibles, en condiciones de economicidad, eficiencia y eficacia. Por ello, los conocimientos y el trabajo llevado a cabo por el gestor municipal va a condicionar el resultado y el grado de consecución de los objetivos fijados por el político.

En este sentido, puede ocurrir que la materialización de los planes estratégicos pueda realizarse y cumplirse, de forma real, a través de la presupuestación y programación anual, de la gestión y del control de las actividades desempeñadas, produciéndose, en este caso, un resultado positivo tanto para el político, por la cobertura de las necesidades demandadas por los usuarios, como para el gestor, por haberlo logrado en condiciones de economicidad, eficiencia y eficacia. No obstante, y ante la incuestionable realidad, caracterizada por la escasez de recursos disponibles para cubrir la globalidad de las necesidades demandadas, también puede ocurrir, que los planes diseñados por los responsables políticos no sean viables por no reunir las condiciones que aseguren la satisfacción de las necesidades ciudadanas. En este caso, son los gestores locales los que deben adaptar, utilizando los medios existentes, los planes estratégicos a planes de actuación reales, lo cual desembocará en la aparición de brechas, fallos e irregularidades en el proceso de cobertura de las necesidades ciudadanas. En este momento, es el político quién debe saber transmitir al ciudadano, a través de un programa comunicacional adecuado, la justificación de dichas irregularidades para evitar, así, repercusiones graves en futuros procesos electorales. En este sentido, se puede hablar de la influencia y condicionamiento de la gestión municipal sobre el marco político, en lugar del proceso contrario. Es patente, por tanto, la importancia que el desarrollo del Sistema de Gestión Municipal y de un Modelo de Contabilidad de Gestión adecuado, puede tener sobre el comportamiento de los políticos locales, planteándonos, en este sentido, ante la insuficiencia de los recursos públicos existentes, qué rol debe desempeñarse en primer lugar, es decir, ¿debe ser el político quién transmita al gestor local el Plan Estratégico para que éste lo lleve a cabo, en la medida de sus posibilidades a través de los distintos Planes de Actuación, arriesgándose a que el ciudadano advierta desviaciones entre el servicio esperado y el servicio recibido?, o por el contrario, ¿debe ser el gestor local quién comunique al político la posibilidad de llevar a cabo un servicio demandado, para que éste informe al ciudadano sobre las condiciones en que dicho servicio le puede ser ofrecido?. En base a esto surge el planteamiento sobre cuál es el punto inicial en el desarrollo del Plan Estratégico Municipal, es decir, sobre quién condiciona a quién: político a gestor o, gestor a político. En nuestra opinión, ambas figuras deben coexistir y actuar en perfecta simbiosis, intentando maximizar las condiciones de eficacia, eficiencia y economicidad, en que los servicios municipales se lleven a cabo. No obstante, entendemos que dichas condiciones pueden verse alteradas y, por tanto, no alcanzadas, justificándose, en nuestra opinión, como consecuencia de garantizar los valores máximos, representados en el Texto Constitucional, de justicia, igualdad y bienestar social para todos los

individuos. Es en este caso, cuando el rol ejercido por el político debe prevalecer por encima del rol representado por el gestor público.

A continuación, desarrollamos más detalladamente los aspectos generales relacionados con la Gestión y el Control de los servicios públicos municipales.

TERCERA PARTE :

**ANÁLISIS DE LA GESTIÓN DE LOS SERVICIOS
MUNICIPALES DESDE UNA CONSIDERACIÓN
ESTRATÉGICA Y EVALUACIÓN DE LA
ACTIVIDAD REALIZADA**

CAPÍTULO V

**GESTIÓN DE COSTES Y DETERMINACIÓN DE
INGRESOS MUNICIPALES: PROPUESTA DE UN
MODELO BASADO EN LA CADENA DE VALOR
DE LOS SERVICIOS LOCALES**

Introducción

Una vez centrado el objetivo de nuestro trabajo en aquellos servicios públicos locales de carácter económico, pretendemos, en este capítulo, desarrollar el modelo de costes, diseñado en base a las consideraciones expuestas en el capítulo anterior, haciendo especial hincapié, en las particularidades determinadas por la forma gestora, y por la financiación del servicio para cada una de las etapas de Clasificación, Localización e Imputación.

En la etapa de Clasificación, se pretende calificar distintas categorías de coste que se asignarán posteriormente, directa o indirectamente, a las actividades que componen la cadena de valor del servicio público local. Estas categorías de coste presentan diversas peculiaridades, siempre en función de cuál sea la forma gestora, siendo éstas, principalmente, las referentes a los costes resultantes de la estructura financiera del servicio; a los costes relacionados con el inmovilizado material, especialmente en el caso de existencia de activos revertibles; a los costes relacionados con el beneficio industrial obtenido por el concesionario; y a aquéllos relacionados con el canon recibido por la corporación local cuando concede el servicio, para ser gestionado, mediante concesión.

Una vez delimitadas todas las partidas integrantes del coste de prestación del servicio, habría que localizarlas en las distintas actividades que los han causado y que componen el mismo, abordándose, así, la etapa de Localización de los costes. Para la determinación de las actividades, se trabaja desde una visión estratégica de la cadena de valor del servicio, teniendo en cuenta tanto, aquéllas que hacen referencia a la planificación y diseño; aquéllas que hacen referencia a la prestación del mismo propiamente dichas, tanto de carácter principal como auxiliar; y aquéllas otras posteriores al momento en que el usuario ya ha consumido el servicio. Los costes se imputarán a todas ellas en función de distintas claves de reparto seleccionadas, sobre las que se profundizará, un poco más, en el capítulo siguiente. Por último, mediante la agregación del coste de las actividades de carácter principal, se calculará el coste del portador u output final, completándose así la etapa de Imputación.

Para poder llevar a cabo toda la problemática anterior, previamente, es necesario delimitar los distintos centros de coste de la entidad local que, en nuestro caso, les hemos hecho

coincidir con las funciones establecidas en la clasificación funcional del Presupuesto de las Corporaciones Locales. La identificación de centros, al igual que lo explicitado anteriormente para las actividades tiene, a nuestro modo de ver, diversas repercusiones en el cálculo del coste del servicio, dependiendo de la forma gestora.

Finalmente, para dotar de un mayor pragmatismo el contenido teórico propuesto, se desarrolla la problemática correspondiente a los cuatro servicios seleccionados: el servicio de Recogida de Residuos Domiciliarios, de Limpieza Viaria, de Saneamiento de Aguas Residuales y de Suministro y Abastecimiento de Agua, presentando las principales divergencias que, para cada uno de ellos, conllevaría la selección de los modos de prestación directa y concesión administrativa.

1. DELIMITACIÓN DE LOS CENTROS DE COSTE EN EL ENTE MUNICIPAL.

Un Ayuntamiento puede ser objeto de desagregación en una serie de unidades básicas integradas por un conjunto de elementos, técnicos y humanos, más o menos extenso, que desembocan en la realización de una operación productiva. Estas unidades de trabajo se consideran de carácter indivisible, de forma que la ausencia de cualquiera de los factores que la conforman, impide o perturba la realización de la actividad que justifica su existencia. Requena Rodríguez³⁹⁸ indica que, "tales unidades, en su actuar, realizan un trabajo específico, como consecuencia del cual se genera un coste, y ambos -trabajo y coste- constituyen el elemento esencial -tecnológico y económico-, respectivamente, que para fines distintos, servirá de criterio básico para su homogeneización. Cada unidad de trabajo constituye a su vez, pues, una unidad de coste, nociones ambas que, aunque en aspectos distintos, coinciden". La agregación sucesiva de las referidas unidades conduce a la consideración de los lugares y secciones, cuya adecuada delimitación conceptual establece Requena en los siguientes términos³⁹⁹: "de una parte, el conjunto

³⁹⁸ Requena Rodríguez, J.M.: "La estadística de costes como instrumento de análisis y control en la Contabilidad de Gestión". Incluido en Sáez Torrecilla, A. (Coord.): "Cuestiones actuales de Contabilidad de Costes". McGraw-Hill. ACODI, 1995. Pág. 30.

³⁹⁹ *Ibidem*.

de unidades cuyo trabajo específico concorra a un determinado objetivo, absoluta o relativamente homogéneo, configura un lugar de trabajo. De otra, el conjunto de tales unidades cuya función económica sea común y su coste medible homogéneamente define un lugar de coste". En este sentido, "lugar de trabajo y lugar de coste pueden corresponderse absolutamente o no, dado que el criterio a seguir para la agrupación de sus respectivas unidades no es coincidente. Cada unidad de trabajo determina una unidad de coste, no sucede otro tanto, con los lugares de trabajo y de coste, resultantes de la aplicación de criterios de homogeneización diferentes, tecnológicos o económicos, respectivamente"... "La agrupación homogénea de lugares nos lleva a la noción de sección, de trabajo o de coste, según se trate de unos u otros, que a su vez, como en el caso de los lugares respecto de las unidades, puede hallarse integrada, igualmente, por varios o un solo lugar".

Los lugares de coste se configuran pues, como "operadores de captación"⁴⁰⁰ de las clases de coste que, en una fase posterior, serán objeto de imputación a los portadores, siendo, asimismo, susceptibles de convertirse en eficaces herramientas al servicio del control de gestión. De este modo, los lugares de coste pueden desempeñar una doble función en la contabilidad interna, al servir tanto de instrumento para el cálculo de costes, como para efectuar el control de las funciones llevadas a cabo por las células operativas en que puede descomponerse la unidad económica⁴⁰¹.

⁴⁰⁰ Mallo Rodríguez, C.: "Contabilidad de Costes y de Gestión". Op. cit. Pág. 431.

⁴⁰¹ En base a las características principales que deben reunir los lugares de coste, y que pueden sintetizarse como homogeneidad y unidad de control, pueden consultarse, entre otras:

- Morala Gómez, B.: "Los centros de responsabilidad al servicio de la gestión pública". Op. cit. Págs. C229-C239.

- Cost Accounting Standards Boards: CASB nº 418 "Allocation of Direct and Indirect Costs". Puede consultarse en Bedingfield, J.P. y Rosen, L.I.: "Gouvernement Contract Accounting". Federal Pub., Washington D.C.

- Lauzel, P. y Cibert, A.: "Plan General de Contabilidad". Tomo IV. Contabilidad Analítica de Explotación. Compl. Madrid, 1973. Págs. 137-138.

Atendiendo a su participación directa o indirecta en el proceso de producción, se distingue, normalmente, entre lugares de coste principales y lugares de coste auxiliares. Los primeros son aquéllos cuyas prestaciones se aplican directamente a los bienes y servicios que constituyen el objetivo de la transformación económica operada por la organización. Los lugares de coste auxiliares realizan sus prestaciones en beneficio de otros lugares, colaborando, así, a que éstos puedan desarrollar su actividad. Los lugares auxiliares, a su vez, pueden subdividirse en lugares auxiliares comunes y lugares auxiliares de los principales. Los primeros ceden sus prestaciones tanto a otros lugares auxiliares como a diversos lugares principales. Los lugares auxiliares de los principales son los que realizan prestaciones exclusivamente a un lugar de coste principal. Por su parte, aquellos lugares auxiliares comunes entre los que existe interrelación de prestaciones, se denominan lugares recíprocos, siendo calificados de lugares auxiliares propiamente dichos aquéllos que carecen de las mismas⁴⁰².

Para delimitar los lugares de coste de un Ayuntamiento, considerándolo a éste como una entidad multifuncional que integra, dentro de una misma organización, un cierto número de unidades, que podrían funcionar de forma independiente y que, sin embargo, están dirigidas por medio de una estructura centralizada, habrían de tenerse en cuenta distintos criterios, entre los que se podrían destacar, las peculiaridades organizativas, la dimensión, la actividad desarrollada, el nivel tecnológico, etc. pero, al mismo tiempo, influiría de forma decisiva la finalidad perseguida por la Entidad con esta división, de manera que cabría imaginar múltiples posibles clases de secciones y lugares, más o menos racionales y operativos, en función del criterio adoptado en su fijación⁴⁰³.

⁴⁰² Para profundizar sobre el tema, puede verse:

- Vera Ríos, S. y Buendía Carrillo, D.: "Análisis y cálculo del coste de los centros de actividad". Monografías de contabilidad de costes y de gestión. Monografía nº 1. Granada, 1996. Pág. 8.

⁴⁰³ Requena Rodríguez, J.M.: "La estadística de costes como instrumento de análisis y control en la Contabilidad de Gestión". Op. cit. Pág. 31.

Dentro de este ámbito, se advierte que existe una tendencia generalizada a considerar como criterio base para la determinación de los lugares de coste, el organigrama de la entidad local⁴⁰⁴. En este sentido, a la hora de desagregar el Ayuntamiento en lugares de coste, se puede partir de la estructura organizativa establecida por el organigrama del mismo y, por lo tanto, va a ser distinto en función de la dimensión del municipio.

Botella⁴⁰⁵ pone de manifiesto que, "la división -área, empresa o patronato en el caso municipal-, tiene a su cargo la realización del proceso productivo o la prestación del servicio. En esta concepción organizativa, la división es considerada, desde la perspectiva central, como una auténtica "caja negra". Se conocen y controlan sus entradas y salidas, pero se desiste de controlar

⁴⁰⁴ Sobre este tema puede verse:

- Herbert, L; Killough, L.N. and Steiss, A.W.: "Accounting and control for governmental and other nonbusiness organizations". McGraw-Hill. Inc. 1987. Pág. 535.

- García García, M.: "Economía de la producción y contabilidad de costes". Instituto de Planificación Contable. Madrid, 1984. Pág. 290.

⁴⁰⁵ Botella, M.: "Organización, programación y control en los grandes municipios. El caso de Barcelona". Incluido en Borja, J.: "Manual de gestión municipal democrática". Instituto de Estudios de Administración Local. Madrid-Barcelona, 1987. Págs. 255-256.

los procesos productivos que tienen lugar en su interior". De esta forma, estudiando el organigrama general del Ayuntamiento, se pueden observar distintas secciones de coste que van a participar en la provisión de determinados servicios municipales de forma directa, mientras que otras van a servir de apoyo a las primeras para la realización de su actividad. Partiendo de esta consideración, se establece una clasificación de los lugares de coste en lugares o secciones de coste principales y lugares o secciones de coste auxiliares.

En este sentido, siguiendo la opinión de Muñoz Colomina y Norverto Laborda⁴⁰⁶, la Contabilidad de Costes ayuda a detectar puntos débiles de la gestión en la medida en que la implantación del modelo obliga a definir lugares del organigrama que constituyen unidades diferentes, en las que se realiza una actividad, trabajo o servicio determinado, y en el que existe un responsable de ello. La división de todo el ente público en centros y actividades permite conocer si existen unidades que realizan trabajos iguales, total o parcialmente, para la misma finalidad, así como el coste que esto ocasiona. A través de este desglose de actividades y centros se puede hacer un análisis de cómo se desarrolla la cadena de valor, mediante la coordinación de estas actividades, hasta llegar al punto final, representado por la prestación del servicio al ciudadano. Con ello, es posible detectar qué actividades no existen en la actualidad y sería necesario implantar para mejorar ese servicio, así como, aquellas otras que existen y no aportan ningún valor añadido al mismo. A partir de aquí, se podrían tomar medidas sobre modificaciones para evitar estos costes ociosos.

Combinando la finalidad perseguida por la entidad local y la delimitación de responsabilidades, el análisis realizado en este trabajo se basa en la identificación de los lugares de coste con los grupos de función y funciones establecidas, en la clasificación funcional, por la Ley de Presupuestos de las Corporaciones Locales⁴⁰⁷.

⁴⁰⁶ Muñoz Colomina, C.I. y Norverto Laborda, M^oC.: "El reto de la mejora de la información contable como instrumento de gestión en el Sector Público". Op. cit. Págs. 85-86.

⁴⁰⁷ Una propuesta parecida se lleva a cabo en el ayuntamiento de Ravena, municipio de la Región italiana Emilia Romagna, desde mitad de los años 80. El sistema de gestión implantado pretendía, a partir de un análisis sobre el entramado administrativo existente, identificar y catalogar una serie de áreas de actividad, caracterizadas por determinadas competencias objetivas y funcionales. Dentro de estas áreas se definieron los servicios prestados por el órgano analizado, identificándose, clasificándose y codificándose las distintas "macroactividades" o servicios sintéticos que en ellas tenían lugar. Esta agrupación de costes por áreas de actividad se consideró insuficiente, por lo que se desagregaron éstos en las

De esta forma los lugares de coste determinados en el ente municipal son los siguientes⁴⁰⁸:

distintas actividades que en ellos se desarrollaban, siendo consideradas estas microactividades como servicios analíticos.

Al respecto puede consultarse:

- Vélez Elorza, M.L.: "Distintas aproximaciones al control de gestión en los gobiernos locales italianos". Op. cit. Págs. 4-9.

- Vélez Elorza, M.L.: "Sistemas de información para la mejora de la gestión de los gobiernos locales italianos. La iniciativa de Modena". IV Jornada de Trabajo sobre Contabilidad Pública. Zaragoza, 1996. Págs. 89-108.

⁴⁰⁸ Arnal Suria, S. y González-Pueyo, J.M.: "Manual de Presupuestos y Contabilidad de las Corporaciones Locales. (Adaptado al nuevo régimen legal)". El Consultor de los Ayuntamientos y Juzgados. Madrid, 1995. Págs. 112 a 120.

1. Servicios de Carácter General.

Se incluyen en este lugar de coste los gastos relativos a actividades que afecten, con carácter general, a todo el ente local, y que consiste en el ejercicio de funciones de gobierno o de apoyo administrativo a toda la organización. Recogerá los gastos generales de la Entidad, que no puedan ser imputados directamente a ningún otro grupo de los previstos. A su vez, dentro de esta sección se van a distinguir otros dos lugares de coste que tendrán como finalidad la realización de funciones de distinto carácter:

1.1. Órganos de Gobierno: Comprenderá las funciones relativas a la constitución y funcionamiento de los órganos de gobierno de la entidad y de representación de los mismos. La actividad realizada por este lugar de coste se va a recoger con el siguiente nombre y código:

1.1.1. Órganos de Gobierno.

1.2. Administración General: Comprenderá las funciones encaminadas a apoyar al resto de funciones de la entidad local, tales como pueden ser funciones de información, de registro, de publicaciones, de contratación de personal, etc. En este lugar de coste se van a identificar dos actividades:

1.2.1. Administración General.

1.2.2. Gastos por servicios de la Administración General.

2. Protección Civil y Seguridad Ciudadana.

Este lugar de coste recogerá los costes originados por los servicios que tiene a su cargo, el orden y la seguridad propios de la policía local, control del tráfico, guardería rural, etc., así como la protección civil. En esta sección, las actividades realizadas y codificadas a nivel de tres dígitos, al igual que en el caso anterior, y que configurarían el servicio municipal de "Seguridad y Protección civil"⁴⁰⁹ son:

2.2. Seguridad y protección civil.

2.2.2. Seguridad.

2.2.3. Protección civil.

3. Seguridad, Protección y Promoción Social.

Se incluye en esta sección todos aquellos costes resultantes de la realización de actividades destinadas a cubrir el régimen de previsión y seguridad social a cargo de la Entidad Local; pensiones de funcionarios, atenciones de carácter benéfico-asistencial; atenciones a grupos con necesidades especiales, como jóvenes, mayores, minusválidos físicos y tercera edad. Esta sección, a su vez, se dividirá en dos secciones de carácter principal, como son:

3.1. Seguridad y protección social: Se incluirán todos los costes resultantes de la realización de actividades destinadas a la prestación de servicios de asistencia social, asistencia a drogodependientes y colectivos marginales, y todas aquellas destinadas a la mejora de las condiciones económicas de los funcionarios, personal laboral o sus derechohabientes por el incremento de sus pensiones u otras prestaciones económicas. Las funciones o actividades tipificadas en este lugar de coste son:

3.1.3. Acción social.

3.1.4. Pensiones y otras prestaciones económicas.

3.2. Promoción social: En este centro de coste se recogerían todos aquéllos derivados de la realización de actividades destinadas a mejorar el nivel educativo de los ciudadanos, a facilitar el acceso a los distintos niveles de enseñanza, al fomento y promoción de empleo en acciones propias o en colaboración con otras Administraciones, o a la promoción y reinserción social de marginados, entre otras. Las actividades codificadas en este lugar de coste son:

3.2.1. Promoción educativa.

3.2.2. Promoción de empleo.

3.2.3. Promoción y reinserción social.

⁴⁰⁹ En el caso de la prestación de servicios, las actividades realizadas en un lugar de coste, se identifican, en la

4. Producción de Bienes y Servicios Públicos de Carácter Social.

Comprende este centro de coste todos aquéllos en los que incurra la entidad local, en relación con la sanidad, educación, vivienda y urbanismo y, en general, todos aquéllos tendentes a la elevación o mejora de la calidad de vida. Dentro de esta sección se distinguen, a su vez, los siguientes lugares de coste:

4.1. Sanidad: Se encargará de recoger todos los costes necesarios para la realización de actividades canalizadas a la prevención y cura de enfermedades, a crear y mantener un estado de inmunidad sanitaria en la población, tales como las destinadas a la creación, construcción, equipamiento y funcionamiento de hospitales, clínicas, sanatorios, casas socorro, dispensarios, botiquines de urgencia, balnearios, laboratorios, etc. Además, se incluirán las actividades destinadas a la realización de servicios complementarios como los de higiene pública, control y suministro de medicamentos, laboratorios de análisis agroalimentarios, etc. Las actividades tipificadas en esta sección son:

4.1.2. Hospitales, servicios asistenciales y centros de salud.

4.1.3. Acciones públicas relativas a la salud.

4.2. Educación: Se recogen los costes derivados de la realización de las actividades destinadas a la conservación y funcionamiento de Centros e Instituciones de enseñanzas de todo tipo y sus servicios complementarios, así como, los correspondientes a los Centros benéfico-asistenciales cuando, en ellos, predomine el carácter educativo. Se distingue una única función codificada de la siguiente forma:

4.2.2. Enseñanza.

4.3. Vivienda y urbanismo: Se incluyen todos los costes ocasionados como consecuencia de actividades relacionadas con la vivienda y el urbanismo, así como, los complementarios de éstos. Estas actividades están destinadas a la construcción, mejora y conservación de viviendas y albergues, las encaminadas al planeamiento y régimen urbanístico del suelo; a la conservación y alumbrado público, al mantenimiento de parques y jardines, etc. En este centro de coste se tipifican dos actividades:

4.3.1. Vivienda.

4.3.2. Urbanismo y arquitectura.

4.4. Bienestar comunitario: En este lugar de coste se incluirán los costes relativos a actuaciones y servicios cuya finalidad es la mejora de la calidad de vida en general. Entre estas actividades se destacan las de mantenimiento, conservación y funcionamiento de los servicios de saneamiento; abastecimiento y distribución de aguas; recogida, eliminación o tratamiento de basuras; limpieza viaria; alcantarillado; oficinas de informador; protección y mejora del medio ambiente; cementerios y servicios funerarios; mataderos; ferias y exposiciones; etc. Dentro de esta sección se tipifican tres funciones:

4.4.1. Saneamiento, abastecimiento y distribución de aguas.

4.4.2. Recogida de basuras y limpieza viaria.

4.4.3. Cementerios y servicios funerarios.

mayoría de las ocasiones con el output, siendo, en este caso, el servicio público prestado.

4.5. *Cultura*: Esta sección incluye los costes que originen los servicios a que se refiere su denominación, incluso los de carácter recreativo. En este lugar de coste se realizan actividades destinadas a la creación, conservación y funcionamiento de los edificios destinados a bibliotecas, museos, archivos, casas de la cultura, actividades culturales, de esparcimiento y tiempo libre, salas de exposiciones, palacios de congresos, parques zoológicos, etc., además de, publicaciones, emisoras de radio, bandas de música y agrupaciones musicales, fiestas locales de carácter popular, playas, piscinas, instalaciones deportivas de todo tipo, campos de fútbol, polideportivos, gimnasios, pistas de atletismo, actuaciones en orden a la conservación del patrimonio histórico-artístico, etc. Las actividades tipificadas por la clasificación funcional del presupuesto son:

4.5.1. Promoción y difusión de la cultura.

4.5.2. Educación física, deportes y esparcimiento.

4.5.3. Arqueología y protección del patrimonio histórico-artístico.

4.6. *Otros servicios comunitarios y sociales*: Se concentran en este lugar de coste, aquéllos generados por la realización de actividades destinadas a fines religiosos, subvenciones a confesiones religiosas o a instituciones sin fines de lucro, ayudas a organizaciones cívicas, medios de comunicación social, información al ciudadano, gabinete de prensa e información, asociaciones juveniles, sindicatos y partidos políticos y, en general, todos los relacionados con servicios comunitarios y sociales no incluidos en otros epígrafes. En este centro de coste se ha tipificado una única actividad:

4.6.3. Comunicación social y participación ciudadana.

5. Producción de Bienes de Carácter Económico.

Se incluyen en esta sección todos los costes, preferentemente de inversión, relacionados con actividades que tienden a desarrollar el potencial económico del entorno local. Así, se imputarán a este grupo los gastos en infraestructuras básicas y de transportes; comunicaciones; infraestructuras agrarias; investigación científica y técnica, información básica y estadística, y otros de naturaleza análoga, incluso de transferencias a otros agentes que colaboren al cumplimiento de estos fines. En esta sección se distinguen, a su vez, los siguientes lugares de coste:

- 5.1. Infraestructuras básicas y transportes.
- 5.2. Comunicaciones.
- 5.3. Infraestructura agraria.
- 5.4. Investigación científica, técnica y aplicada.
- 5.5. Información básica y estadística.

La finalidad de cada una de ellas, así como, las actividades comprendidas en las mismas son las siguientes:

5.1. Infraestructura básica y transportes: Recoge los costes tendentes a la creación, mejora y mantenimiento de las infraestructuras básicas y los servicios de transporte, como pueden ser la construcción y mejora de carreteras y caminos vecinales, gastos en obras, conducción y distribución de aguas, regadíos, adquisición de medios de transporte de todo tipo, estaciones de autobuses, puertos y aeropuertos, viaductos, acueductos, etc. Las actividades tipificadas en esta sección son:

- 5.1.1. Carreteras, caminos vecinales y vías públicas urbanas.
- 5.1.2. Recursos hidráulicos.
- 5.1.3. Transporte terrestre, marítimo, fluvial y aéreo.

5.2. Comunicaciones: Comprende todos los costes de gestión, funcionamiento, apoyo y suministro de radiodifusión y televisión; construcción o adquisición de instalaciones; producción y difusión de programas. Se tipifica una sola actividad:

- 5.2.1. Comunicaciones.

5.3. Infraestructura agraria: Comprende los costes de todo tipo derivados de la creación, mejora y mantenimiento de las infraestructuras agrarias, modificación y mejora de las estructuras, conservación y saneamiento de suelos, tratamiento de plagas y, en general, todo lo relativo al medio rural. Además, se incluirán las actividades relativas a la creación de infraestructuras básicas de tipo agrícola, ganadero, piscícolas o cinegéticas, así como, todas aquellas destinadas a la protección del medio natural. Se tipifican dos actividades:

- 5.3.1. Desarrollo agropecuario.
- 5.3.3. Mejora del medio natural.

5.4. Investigación científica, técnica y aplicada: Comprende los costes destinados a administración, infraestructura, funcionamiento y apoyo destinados a la investigación fundamental y aplicada. Se imputarán todos los costes destinados al fomento de los conocimientos científicos puros, y aquéllos con objetivos prácticos específicos o concretos, que no puedan aplicarse a ninguna otra función. Se tipifica una actividad en esta sección:

- 5.4.1. Investigación científica y aplicada.

5.5. Información básica y estadística: Esta sección comprende los costes derivados de actividades relacionadas con la elaboración de información básica de carácter general y series estadísticas sobre los distintos servicios de la Entidad Local. Se imputarán los costes referentes a gabinetes de estudio e información, documentación de carácter general elaborada para servir de apoyo al resto de las Entidades locales y a otras Administraciones Públicas. Se configura una sola actividad:

- 5.5.1. Información básica y estadística.

6. Regulación Económica de Carácter General.

En este lugar de coste se integran los costes de los servicios relacionados con asuntos económicos, financieros y comerciales de la Entidad Local. A su vez, se distinguen dos secciones en la misma:

6.1. Regulación Económica: Comprende los costes correspondientes a la administración financiera de la Entidad. Son costes de carácter general de los servicios de economía y hacienda; planificación, presupuestos y fiscalidad; control interno, contabilidad y cuentas generales; gestión de la tesorería; gestión del patrimonio, contabilidad patrimonial y rendición de cuentas; gestión, inspección y recaudación de tributos, formación y actualización de padrones fiscales, y otros gastos relacionados con la actividad económica y financiera de la entidad. Se tipifica una actividad:

6.1.1. Administración financiera.

6.2. Regulación comercial: Este lugar de coste recogerá todos los consumos generados por la prestación de toda clase de servicios relacionados con el comercio o la actividad comercial. Así, comprenderá costes relacionados con mercados centrales o de minoristas, lonjas y cualesquiera otras instalaciones similares, actuaciones en defensa de la competencia, control de pesas y medidas, báscula municipal, mataderos y acarreo de carnes, y otros de naturaleza análoga. Se distingue una sola actividad a la que se le atribuye el nombre de:

6.2.2. Comercio interior.

7. Regulación Económica de Sectores Productivos.

Se integra en este grupo los gastos de actividades, servicios y transferencias que tienden a desarrollar el potencial económico de los distintos sectores de la producción. Dentro de esta sección se distinguen, a su vez, cinco lugares de coste:

7.1. Agricultura, ganadería y pesca.

7.2. Industria.

7.3. Energía.

7.4. Minería.

7.5. Turismo.

Las actividades desarrolladas en cada uno de estos lugares de coste son las siguientes:

7.1. Agricultura, ganadería y pesca: Comprende los costes de toda índole destinados a la mejora, fomento y ordenación de las actividades agrícolas, ganaderas y piscícolas. Se imputarán, pues, los gastos relativos a planes de ordenación del sector, fomento del movimiento cooperativo y promoción del asociacionismo; control y erradicación de plagas; mejora y selección de la ganadería; centros de inseminación artificial; fomento de la industrialización agroalimentaria y otras de naturaleza similar. Todos estos costes se incluyen en la actividad:

7.1.1. Agricultura, ganadería y pesca.

7.2. Industria: Comprende los costes de todo tipo destinados a la promoción, apoyo y desarrollo de la industria en el ámbito de acción de la Entidad Local. Se imputarán a esta función los costes

⁴¹⁰ A pesar de que atendiendo a la clasificación funcional, se recogen tanto intereses como amortización de la

ocasionados con motivo de inversión en capital de empresas; fomento de la acción empresarial; ayudas para la reconversión y reindustrialización; fomento del asociacionismo de Empresas industriales, y todo tipo de transferencias con destino a estos fines, incentivos a la localización industrial, etc. Se tipifica una única actividad:

7.2.1. Industria.

7.3. *Energía*: Comprende los costes relacionados con la producción, transmisión y distribución de energía, en especial de gas y electricidad. También se imputarán a esta función las transferencias a otros agentes con el fin específico propio de las actividades que se contemplan en la misma. Se destaca una única actividad:

7.3.1. Energía.

7.4. *Minería*: Se incluirán en este lugar de coste todos aquéllos relacionados con el apoyo a la minería, investigación, preparación, comercialización y otras actividades de la producción minera. Todos estos costes se recogen en una única actividad que se tipifica como:

7.4.1. Minería.

7.5. *Turismo*: Se aplicarán a este centro de coste todos aquéllos que atiendan al desarrollo del turismo y a la prestación de los servicios de apoyo al mismo. Se imputarán a ella los costes por construcción, mejora, conservación y funcionamiento de establecimientos hoteleros, campings, oficinas de turismo, edición de folletos, carteles y libros, campañas de propaganda, etc. Se tipifica una sola actividad:

7.5.1. Turismo.

9. Transferencias a Administraciones Públicas. Se incluirá en este grupo las transferencias de carácter general que no puedan ser aplicadas a ningún otro epígrafe de la clasificación funcional. Se imputarán a esta función las transferencias genéricas que ordene la Entidad Local hacia el Estado o la Comunidad Autónoma o a favor de otros Entes locales, tales como participaciones en ingresos, cuotas de mancomunidades o consorcios, y cualquiera otras de naturaleza similar. Se tipifica una sola actividad:

9.1.1. Transferencias a Administraciones Públicas.

0. Deuda Pública.

deuda, a efectos de la Contabilidad Analítica, solamente se recogerán aquellas partidas que realmente supongan coste del ejercicio contable al que nos estemos refiriendo, es decir, consideraremos como coste el resultante por la obtención de recursos ajenos. Con respecto a estas operaciones, algunas financian elementos del activo que se encuentran identificados de forma clara, en la prestación de un servicio concreto, mientras que otras financian operaciones de carácter genérico que no se corresponden con ningún servicio público concreto. En el primer caso, los costes financieros se imputarán de forma directa a dicho servicio, y dentro de éste a las actividades que lo componen. Pensamos que el importe de los costes recogidos en esta actividad debería ser por valor cero, ya que todas las aplicaciones de préstamo deben tener delimitadas la finalidad a la que se van a aplicar. El origen de los costes recogidos en este lugar de coste puede provenir de deudas antiguas no identificadas con la financiación de algún servicio en concreto.

Comprende los gastos de intereses y amortización de deuda y demás, operaciones financieras de naturaleza análoga, con exclusión de los gastos que ocasione la formalización de las mismas. Se imputarán a esta función los gastos destinados a atender la carga financiera del Ente Local, amortización e intereses, derivados de las operaciones de crédito contratadas. Los costes se llevarán a una sola actividad⁴¹⁰:

0.1.1. Deuda Pública.

7.2.1. Industria.

7.3. *Energía*: Comprende los costes relacionados con la producción, transmisión y distribución de energía, en especial de gas y electricidad. También se imputarán a esta función las transferencias a otros agentes con el fin específico propio de las actividades que se contemplan en la misma. Se destaca una única actividad:

7.3.1. Energía.

7.4. *Minería*: Se incluirán en este lugar de coste todos aquéllos relacionados con el apoyo a la minería, investigación, preparación, comercialización y otras actividades de la producción minera. Todos estos costes se recogen en una única actividad que se tipifica como:

7.4.1. Minería.

7.5. *Turismo*: Se aplicarán a este centro de coste todos aquéllos que atiendan al desarrollo del turismo y a la prestación de los servicios de apoyo al mismo. Se imputarán a ella los costes por construcción, mejora, conservación y funcionamiento de establecimientos hoteleros, campings, oficinas de turismo, edición de folletos, carteles y libros, campañas de propaganda, etc. Se tipifica una sola actividad:

7.5.1. Turismo.

9. Transferencias a Administraciones Públicas.

Se incluirá en este grupo las transferencias de carácter general que no puedan ser aplicadas a ningún otro epígrafe de la clasificación funcional. Se imputarán a esta función las transferencias genéricas que ordene la Entidad Local hacia el Estado o la Comunidad Autónoma o a favor de otros Entes locales, tales como participaciones en ingresos, cuotas de mancomunidades o consorcios, y cualquiera otras de naturaleza similar. Se tipifica una sola actividad:

9.1.1. Transferencias a Administraciones Públicas.

0. Deuda Pública.

Comprende los gastos de intereses y amortización de deuda y demás operaciones financieras, de naturaleza análoga, con exclusión de los gastos que ocasione la formalización de las mismas. Se imputarán a esta función los gastos destinados a atender la carga financiera del Ente Local, amortización e intereses, derivados de las operaciones de crédito contratadas. Los costes se llevarán a una sola actividad⁴¹¹:

0.1.1. Deuda Pública.

⁴¹¹ A pesar de que atendiendo a la clasificación funcional presupuestaria, se recogen tanto intereses como amortización de la deuda, a efectos de la Contabilidad Analítica, solamente se recogerán aquellas partidas que realmente supongan coste del ejercicio contable al que nos estemos refiriendo, es decir, consideraremos como coste el resultante por la obtención de recursos ajenos. Con respecto a estas operaciones, algunas financian elementos del activo que se encuentran identificados de forma clara en la prestación de un servicio concreto, mientras que otras financian operaciones de carácter genérico que no se corresponden con ningún servicio público específico. En el primer caso, los costes financieros se imputarán de forma directa a dicho servicio, y dentro de éste a las actividades que lo componen. En base a esto, pensamos que el importe de los costes recogidos en la actividad 0.1.1. Deuda Pública deberían ser por valor cero, ya que todas las aplicaciones de préstamo deben tener delimitadas la finalidad a la que se van a aplicar. El origen de los costes recogidos en este lugar de coste, puede provenir de deudas antiguas no identificadas con la financiación de algún servicio en concreto.

Una vez establecida la clasificación de los lugares de coste, atendiendo y basándonos en la clasificación funcional del presupuesto, podemos distinguir entre lugares de coste auxiliares y principales:

Lugares de coste Principales	Lugares de coste Auxiliares
2.2. Seguridad y Protección Civil. 3.1. Seguridad y Protección Social. 3.2. Promoción Social. 4.1. Sanidad. 4.2. Educación. 4.3. Vivienda y urbanismo. 4.4. Bienestar comunitario. 4.5. Cultura. 4.6. Otros servicios comunitarios y sociales. 5.1. Infraestructuras básicas y transportes. 5.2. Comunicaciones. 5.3. Infraestructura agraria. 5.4. Investigación científica, técnica y aplicada. 5.5. Información básica y estadística. 6.2. Regulación Comercial. 7.1. Agricultura, ganadería y pesca. 7.2. Industria. 7.3. Energía. 7.4. Minería. 7.5. Turismo. 9.1. Transferencias a Administraciones Públicas.	1.1. Órganos de Gobierno. 1.2. Administración General. 6.1. Regulación Económica. 0.1. Deuda Pública.

Tabla nº 19: Delimitación de los centros de coste en la entidad local. Fuente: Elaboración Propia

Los lugares de coste auxiliares repartirán sus costes entre los principales en base al criterio que, el ente local, considere más adecuado en cada caso. Así pues, a nuestro juicio, cabría plantear tres propuestas para llevar a cabo el tratamiento de los costes recogidos en los mismos:

- a) No imputarlos como mayor coste de los centros principales, al no poder establecer una relación de causalidad de carácter operativo, entre los costes acumulados en los centros auxiliares y las actividades de apoyo que éstos desarrollan en los principales. En este sentido, estos costes no formarían parte del coste de prestación del servicio, y deberían ser cubiertos, de forma general, con los ingresos globales de la entidad local.

- b) Imputar únicamente los costes ocasionados en los centros auxiliares que estén perfectamente identificados, o que hayan surgido como consecuencia de la realización de actividades de apoyo a los centros principales. Estos costes formarán parte, por tanto, del coste de prestación del servicio, mientras que el resto de costes de carácter general, no atribuibles a ningún servicio en concreto, deberán cubrirse con los ingresos globales recaudados por el ente municipal.
- c) Imputar el global de los costes acumulados en los centros auxiliares a todos los centros de carácter principal, en base a los criterios de reparto que el ente local considere más adecuados.

En nuestra opinión, creemos que debe ser la corporación local la que se decante por una alternativa u otra. No obstante, teniendo presente, en la medida de lo posible, la relación de causalidad entre costes y actividades, y a pesar de la complejidad y del grado de arbitrariedad que incluye la tercera de las opciones, pensamos que, partiendo de la configuración de un modelo de costes completos, el coste global de prestación de los servicios municipales debe estar integrado por el coste del total de actividades que haya sido necesario realizar para llevarlos a cabo, tanto las correspondientes a centros de carácter principal como a centros de apoyo o de tipo auxiliar. En definitiva, a nuestro juicio, todas las actividades realizadas en las entidades locales van encaminadas a satisfacer las necesidades de los ciudadanos, por ello, los ingresos públicos, bien de carácter general o bien tasas y precios públicos, obtenidos de los mismos, deben cubrir el global de costes de los servicios que reciben, incluyendo aquéllos que prestan una función indirecta, no tangible desde el punto de vista del receptor, pero indudablemente necesaria para cumplimentar los servicios identificados en los lugares de coste de carácter principal. La dificultad de aplicar este método consiste en la selección de la clave de reparto. En este sentido, para aquellos costes no identificables de forma clara en los centros principales, uno de los criterios de reparto a utilizar podría ser, con la finalidad de simplificar el método de cálculo y de reparto de los costes secundarios, imputar a cada centro principal el porcentaje determinado por el peso relativo que el coste acumulado en cada una de las secciones principales supone en el coste total de dichos lugares primarios⁴¹². Así por ejemplo, los costes secundarios procedentes de "1.1.

⁴¹² Este criterio de reparto se utiliza en la práctica, y podemos encontrar algunas de sus manifestaciones en la Sentencia de 7/11/1996 de la Sala de lo Contencioso Administrativo, del Tribunal Superior de Justicia de Castilla la Mancha, en la que se dictamina que la tasa de licencia de apertura de establecimientos debe incluir el valor del coste del servicio reflejado en la memoria económica-financiera realizada. Dicha memoria debe incluir, costes de personal, costes por adquisición de bienes y servicios..... Y por la realización de otras actividades que también dan lugar a la exacción de una

Servicios de carácter general", que se destinarían a la sección principal "4.1. Sanidad", siempre y

$$\text{Costes Secundarios} = \frac{\text{Costes acumulados en 4.1}}{\text{Costes Totales de lugares principales}} \times \text{Costes acumulado}$$

cuando no pudieran identificarse de forma directa, serían igual a:

En el cuadro que aparece a continuación, se establece la relación entre los centros auxiliares y los criterios de reparto que, en el caso de no poder establecer una relación de tipo directo ente los costes y dichos centros, se ha seleccionado:

Centro Auxiliar		Clave de reparto
Sección 1.1.; Sección 1.2; Sección 6.1.		C_{p_i} / C_{p_t}
Sección 0.1.	Préstamos no Individualizados	

Cuadro nº 15: Clave de reparto de los costes localizados en centros auxiliares de la entidad local.

Fuente: Elaboración Propia.

En dónde:

C_{p_i} = Costes primarios del lugar principal i.

C_{p_t} = Costes primarios totales.

Para abordar el subreparto de los costes acumulados en los centros auxiliares entre los

tasa, los gastos estructurales imputables según las ordenanzas existentes, son el resultado de aplicar el porcentaje resultante de la división entre los costes directos del servicio y el total de los costes directos del Ayuntamiento, lo que, multiplicando por el global de los costes estructurales, determina la cifra que de éstos corresponde atribuir a la actividad de que se trata.

principales, creemos conveniente mantener la separación entre la estructura económica y financiera del servicio. En este sentido, podemos distinguir centros auxiliares pertenecientes a la estructura económica y centros auxiliares atribuibles a la estructura financiera de la entidad municipal:

- a) Los centros 1.1. Órganos de Gobierno, 1.2. Administración General y 1.6. Regulación Económica, se considerarían **centros auxiliares correspondientes a la estructura económica del ente local**, ya que en ellos se realizan actividades de carácter técnico.
- b) El centro 0.1. Deuda Pública se consideraría como **centro auxiliar de la estructura financiera**, ya que estos costes no responden a operaciones reales sino que, recogen costes generales de tipo financiero, no identificables en ningún centro en concreto.

Una vez identificados los costes secundarios, tanto los correspondientes a la estructura técnica o económica como a la estructura financiera, en cada uno de los lugares de coste principales, éstos se distribuirán entre las actividades realizadas en cada uno de ellos en base a la clave de reparto seleccionada. Los costes serán directos a aquellas actividades que los hayan generado, e indirectos a aquellas otras en las que no puedan identificarse de forma clara. Los lugares de coste establecidos, teniendo en cuenta la clasificación por funciones del presupuesto, pueden considerarse como portadores de coste en el caso de querer calcular el coste de cada una de las funciones establecidas -defensa, educación, sanidad, etc.- . En nuestro caso, consideraremos dichas funciones como centros de coste del Ayuntamiento, costes que deberán imputarse desde los mismos a cada uno de los servicios prestados por dichas unidades. De esta forma, el portador de coste será, optando por un mayor nivel de desglose, cada uno de los servicios públicos individuales prestados, que se puedan identificar dentro de los lugares de coste establecidos, de forma global, en el ente local, y que se corresponden con la clasificación funcional del presupuesto.

2. DELIMITACIÓN Y TRATAMIENTO DE LAS CLASES DE COSTE.

Las formas de prestación de servicios públicos locales, a las que hemos hecho referencia en el capítulo anterior, van a propiciar la aparición de divergencias en lo que respecta a las partidas que integrarán el coste de los mismos. Estas diferencias surgirán, bien, por partidas de coste o actividades, distintas, en función de que se gestione el servicio de forma directa o mediante concesión administrativa, o bien, por ciertas matizaciones con respecto a la valoración

de dichas partidas, en función de la normativa contable que regule el Sistema Informativo de la entidad gestora, ya sea ésta la propia corporación local o el concesionario:

Diferencias en función del agente que asume el riesgo		Diferencias en función de la normativa contable reguladora	
Elementos de coste y actividades diferentes entre:		Criterios de valoración de los costes:	
Gestión Directa por la Corporación Local.	Gestión Indirecta por Concesión Administrativa.	Gestión Directa por la Corporación Local: PGC Público.	Gestión Indirecta por Conces. Administrativa: PGC Privado, Legislación Mercantil.

Cuadro nº 16: Principales diferencias en el coste como consecuencia del modo de gestión del servicio público local.
Fuente: Elaboración Propia.

2.1. LAS CLASES DE COSTE EN PRESTACIÓN DIRECTA.

Cuando el servicio municipal es gestionado de forma directa por el ente local, el origen de la información relativa a los factores que intervienen en el proceso de formación del coste puede provenir, bien, de relaciones de la entidad local con terceros, obtenida a partir del Sistema de Información Externa, o bien, de cálculos realizados por el propio Ayuntamiento con criterios de Contabilidad Interna.

En la actividad pública en general, y en concreto en la municipal, el concepto de gasto puede relacionarse tanto con el ámbito presupuestario como con el ámbito contable. En este sentido, creemos importante diferenciar dichas perspectivas, a efectos de delimitar cual será la fuente informativa del ente público que constituirá la base para el cálculo del coste de los servicios públicos locales.

Se pueden considerar gastos presupuestarios⁴¹³, aquellos flujos que suponen el empleo de créditos consignados en el presupuesto de gastos del organismo. Su realización conlleva obligaciones presupuestarias a pagar con origen en gastos, en inversiones o en el vencimiento de obligaciones, indistintamente. Por tanto, se puede decir que se trata de un concepto cercano al desembolso a realizar por las adquisiciones de la entidad, no estando, por tanto, ligado a la idea

⁴¹³ Norverto, M.C.; Muñoz, C.; Veuthey, E. y Zornoza, J: "Las compras y gastos en el Nuevo Plan General de Contabilidad Pública". Incluido en Carrasco, D. (Coord.): "La nueva Contabilidad Pública. La información contable y el Plan General de Contabilidad Pública de 1994". ACODI. 1994. Págs. 205-249.

económico-financiera de modificación del patrimonio neto. En un sentido económico, el gasto se define, según el nuevo Plan General de Contabilidad Pública, como aquellos flujos que implican un decremento en el patrimonio neto de la entidad como consecuencia de la variación de activos, o el surgimiento de obligaciones, y configuran el componente negativo del resultado producido, a lo largo del ejercicio económico, por las operaciones conocidas de naturaleza presupuestaria o no presupuestaria⁴¹⁴.

Para reconocer contablemente un gasto han de cumplirse los siguientes requisitos⁴¹⁵:

- a) Que se haya producido un hecho contable que implique un decremento en el patrimonio neto de la entidad, asociado a una variación de activos o surgimiento de obligaciones. El reconocimiento del gasto ha de realizarse simultáneamente al momento en que se registren las variaciones de activo u obligaciones que los mismos originan.
- b) Que la partida tenga un coste o un valor que pueda ser medido con fiabilidad. Dentro de este requisito cabe incluir el uso de estimaciones razonables como un método válido para cuantificar ciertos gastos.

Para la determinación de los gastos de la entidad local se aplicará el principio del devengo, definido, en el nuevo Plan General de Contabilidad Pública, de la siguiente forma: La imputación temporal de gastos e ingresos debe hacerse en función de la corriente real de bienes y servicios que los mismos representan, y no en el momento en que se produzca la corriente monetaria o financiera derivada de aquéllos. Si bien los gastos e ingresos que surjan de la

⁴¹⁴ IGAE: Documento nº 3 de Principios Contables Públicos sobre "Obligaciones y Gastos" (borrador). Párrafo 24.

⁴¹⁵ *Ibidem*: Párrafo 41.

ejecución del presupuesto se imputarán, de acuerdo con el procedimiento establecido en cada caso, cuando se dicten los correspondientes actos administrativos. Al menos, a la fecha del cierre del período, deberán reconocerse en la cuenta del resultado económico-patrimonial los gastos efectivamente realizados por la entidad hasta dicha fecha, aunque no hayan sido dictados los mencionados actos. **En este sentido, y basándonos en el concepto económico del gasto, la Contabilidad Externa del ente municipal constituye la principal fuente de información, recogida principalmente en el grupo 6 del PGCP, incluyendo tanto gastos presupuestarios como no presupuestarios, para acometer las funciones de cálculo de la Contabilidad Interna. No obstante, no toda la información de la Contabilidad Externa será útil al sistema de Contabilidad Analítica, siendo utilizadas, por esta última, sólo aquellas partidas que se consideren como costes.**

Por coste entendemos, siguiendo la definición de Pedersen⁴¹⁶, el equivalente monetario de los bienes aplicados o consumidos en el proceso de producción y, por tanto, según Schneider⁴¹⁷, el consumo valorado en dinero de los bienes y servicios para la producción que constituye el objetivo de la empresa. En este sentido, podemos decir que el concepto de coste, generalizado al ámbito de la Contabilidad Analítica Pública Local, constituiría el valor monetario del consumo de bienes y servicios necesarios para la prestación de un bien o un servicio público⁴¹⁸. Para determinar cuales son los costes de un servicio público, si partimos de la consideración económica del gasto, podemos decir que hay determinadas partidas consideradas como gastos por la Contabilidad Externa que, sin embargo, no van a ser considerados como costes por la Contabilidad Interna. La causa de que estas partidas no se incorporen al ámbito interno puede provenir por:

- a) Corresponderse con actividades realizadas por otro ente público.
- b) Corresponder a costes de otros ejercicios.
- c) Por razón de su naturaleza: Adquisición de inmovilizado, cuya incorporación al

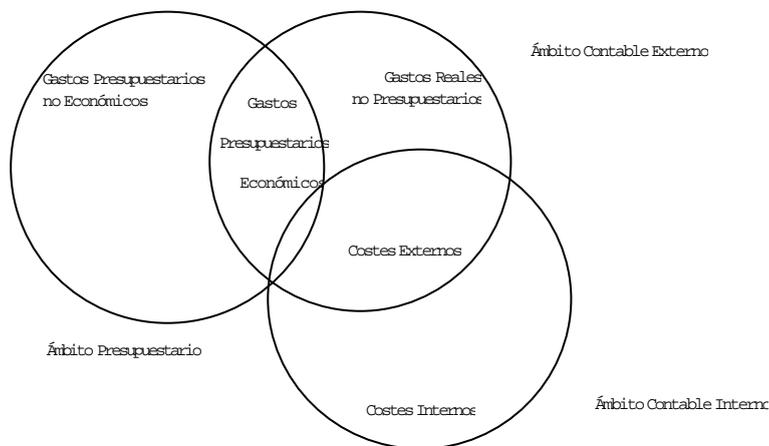
⁴¹⁶ Pedersen, H.W.: "Los costes y la política de precios". Op. cit. Pág. 6.

⁴¹⁷ Schneider, E.: "Contabilidad industrial: fundamentos y principales problemas". Ed. Aguilar. Madrid, 1968. Pág. 7.

⁴¹⁸ López Díaz, A.: "La Contabilidad de Costes en la Administración Pública". Op. cit. Pág. 15.

proceso productivo se realizará vía amortización; operaciones de carácter financiero como es el caso de las provisiones; operaciones de tipo extraordinario; operaciones que constituyan costes no necesarios.

Si relacionamos los ámbitos presupuestario, contable externo y contable interno de una entidad local, se puede decir que, dentro del presupuesto habrán partidas que a su vez coincidan con gastos reales del ejercicio y a su vez constituyan datos utilizables por la contabilidad interna, al ser considerados también como costes. Además, el Sistema Contable Externo proporcionará datos no presupuestados que podrán ser o no considerados como costes, en función de sus características. Por último, se determinarán costes que no estarán recogidos ni por el Presupuesto ni por la Contabilidad Externa y que, por ser necesarios para la prestación del servicio público municipal, se calcularán desde el ámbito interno del ente local. Esta relación se presenta, gráficamente, a continuación:



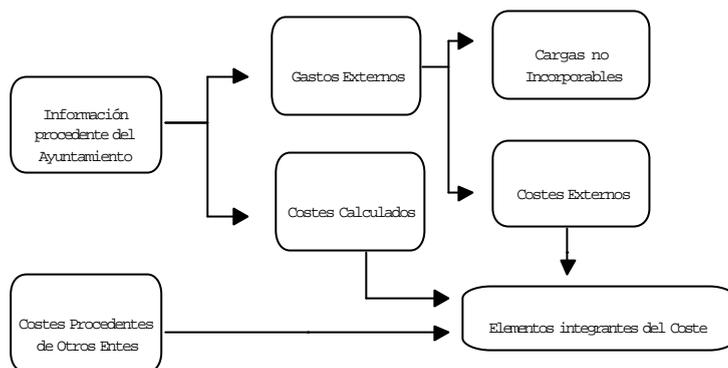
De forma global, el origen de los costes de prestación de un servicio público local puede provenir de:

1. Costes que proceden de la ejecución de gastos de otros organismos. Son costes que procediendo de gastos gestionados por otro ente público se destinan a realizar actividades propias del ente objeto de estudio y, como tal, deben ser considerados

- costes en el ente donde se consumen, debiendo distinguir, por tanto, entre el ente que ordena el gasto y ente que lo consume.
2. Costes que proceden de la ejecución de gastos del Ayuntamiento, tomados de determinadas partidas de la contabilidad externa. Son costes que proceden de la ejecución de los créditos gestionados por la entidad pública analizada, por ejemplo: personal, suministros, servicios exteriores, etc. En este caso, la información relativa a los mismos se encuentra disponible dentro del propio organismo, ya que están asignados como gastos presupuestarios a este ente.
 3. Costes que son calculados con carácter interno dentro del propio Ayuntamiento. Se definen como aquellos costes que, con independencia de su tratamiento en Contabilidad Externa, deben ser considerados de acuerdo con los criterios propios de la Contabilidad Analítica. Estos costes no se derivan de un gasto presupuestario pero, sin embargo, sí representan el consumo de recursos y, por tanto, implican un coste de ejercicio. Pueden incluirse en este grupo, las amortizaciones, el coste de previsión social de los funcionarios, etc.

En base a esta clasificación podemos hablar de costes externos y de costes internos, siendo los primeros aquéllos que relacionan al Ayuntamiento con el exterior, y los segundos aquéllos costes calculados. Si bien, como señala Mir⁴¹⁹, "resulta discutible otorgar la consideración de categorías distintas de coste a lo que constituye, en realidad, una mera diferencia de criterio valorativo, pues para los costes externos se usa un valor transaccional externo, mientras que para los segundos se utiliza un valor no transaccional externo", indicando además que, "conceptualmente no existen costes externos". A continuación, se presenta gráficamente la clasificación establecida.

⁴¹⁹ Mir Estruch, F.: "Comentarios sobre el desarrollo del Grupo 9 -Plan General de Contabilidad". Revista Española de Financiación y Contabilidad, nº 27, 1979. Págs. 54-55.



Una vez identificadas las distintas fuentes de procedencia de los factores de coste, se pueden distinguir diferentes clasificaciones de los mismos, en función de los objetivos que se pretendan conseguir, a través del modelo de Contabilidad Interna. Así, distinguiremos las siguientes clasificaciones:

Clasificación de los componentes de costes en prestación directa
Costes Externos e Internos
Costes clasificados en función de su naturaleza
Costes Directos e Indirectos
Costes Variables y Fijos
Costes Controlables y no Controlables
Costes de Calidad y de No Calidad

Cuadro nº 17: Clasificación de los componentes de coste en prestación directa.

Fuente: Elaboración Propia.

2.1.1. Costes Externos e Internos.

Esta clasificación, tal y como ya se ha indicado anteriormente, corresponde a la consideración del origen de la información con respecto a su seguimiento y control a efectos presupuestarios. Se clasifica como coste externo⁴²⁰ "todo componente de coste que, siendo del ejercicio, procede de una relación con un tercero y se deriva de bienes y servicios efectivamente recibidos por la entidad". Dentro de este grupo podríamos incluir los referentes al personal, a los consumos de bienes, a servicios exteriores, tributos, etc. Por otro lado, se considera coste interno⁴²¹, "aquéllos que deben ser objeto de elaboración por la contabilidad de gestión". En este apartado podrían incluirse los costes por amortización, las diferencias de inventario, los costes de previsión social de los funcionarios, costes de oportunidad, etc.

2.1.2. Costes clasificados en función de la naturaleza de los mismos.

Las categorías de coste que podemos distinguir son:

- Costes relacionados con los materiales.
- Costes relacionados con el personal.
- Costes relacionados con el inmovilizado.
- Costes relacionados con suministros y servicios exteriores.
- Costes de oportunidad.
- Transferencias y subvenciones.
- Otros costes.

⁴²⁰ AECA: "La Contabilidad de Gestión en las Entidades Públicas". Op. cit. Pág. 36.

⁴²¹ Íbidem: Pág. 37.

1. Costes relacionados con los materiales.

a) Consumo directo de materiales: Dentro de este epígrafe se incluye el consumo de mercaderías, materias primas y otros aprovisionamientos. Van a tener un carácter residual pues, en la Administración Pública en general, el consumo de materiales de tipo directo no es especialmente significativo en el cálculo del coste del servicio, ya que las actividades del Municipio se van a centrar, principalmente, en la prestación de servicios y no en la producción de bienes. En este sentido, a veces se utiliza el uso de los gastos por tales conceptos como aproximación razonable de su coste siendo, este enfoque, no demasiado válido cuando la fluctuación de los inventarios es acusada, o difiere la intensidad en el uso de los mismos por parte de los distintos servicios⁴²². El registro y movimiento de los materiales dentro de la entidad puede adaptarse a dos situaciones:

a) En entidades pequeñas, los materiales adquiridos se cargan a gastos a medida que se aprueban sus pagos. Al final del ejercicio, un recuento físico de las existencias permite determinar el consumo de materiales y ajustar así, la cuenta de inventarios a la utilización real.

b) En las grandes entidades se emplean sistemas de inventario permanente, consistentes en la creación de registros individuales de almacén que, al igual que el inventario general, se cargan por las compras y se abonan por la utilización de las peticiones de stocks.

Relacionados con el coste de materiales, puede surgir una segunda categoría de coste que necesitarán ser calculados desde la óptica de la Contabilidad Interna, nos estamos refiriendo a:

b) Coste de diferencias de inventario: Recogerá las diferencias de inventario producidas como consecuencia de mermas, roturas, pérdidas o eliminación por obsolescencia de los materiales o productos almacenados.

2. Costes relacionados con el personal.

La mayor parte de los servicios públicos municipales se caracterizan por la intensidad en la aplicación del factor trabajo ocupando, por tanto esta partida, un gran peso específico en el coste final de los servicios. Dentro de este grupo se pueden incluir los siguientes conceptos:

⁴²² Morala Gómez, B.: "Información contable para la gestión pública". Op. cit. Pág. 458.

a) **Sueldos y salarios:** Recogen el valor de las remuneraciones, tanto fijas como variables, monetarias o en especie, satisfechas al personal, ya sea funcionario, laboral fijo o laboral eventual, que preste sus servicios en el Ayuntamiento.

b) **Cotizaciones sociales a cargo del Ayuntamiento:** Comprende las aportaciones del ente local al régimen de la Seguridad Social. Si bien para la Administración Central se produce una distinción entre las aportaciones realizadas por este concepto para el personal acogido al Régimen General de la Seguridad Social y para el personal funcionario, en el Régimen Local no existe tal tratamiento diferenciado. En este sentido, hasta abril de 1993, fecha en la que se autoriza al Gobierno para que proceda a la integración del colectivo incluido en el campo de aplicación del Régimen Especial de la Seguridad Social de los funcionarios de la Administración Local, en el Régimen General de la Seguridad Social⁴²³, las aportaciones realizadas por el Ayuntamiento a la Mutualidad de Funcionarios Locales (MUNPAL) para el personal excluido del Régimen General, se calculaban, a nivel interno, determinando el coste efectivo que le supondría, al Ayuntamiento, el total de prestaciones a percibir por el personal estatutario no acogido a dicho Régimen General⁴²⁴.

A partir de esta fecha, es el propio Ayuntamiento quien realiza los pagos y soporta el coste de las cuotas por este concepto que, para el personal activo, incluirá las prestaciones de asistencia sanitaria y de incapacidad laboral transitoria, las pensiones de jubilación, las pensiones de invalidez y las prestaciones por muerte y supervivencia, todo ello, en los términos previstos por

⁴²³ Real Decreto 480/1993, de 2 de Abril. BOE nº 80.

⁴²⁴ Con este coste calculado internamente, el Ayuntamiento trataba de cubrir lo que para el ente supondría la previsión social de los funcionarios, al ser el agente empleador de los mismos. Se trataba de homogeneizar este coste con el de aquellos trabajadores sometidos al Régimen General de la Seguridad Social por los cuales, el Ayuntamiento, se veía obligado a soportar el coste de las cuotas patronales correspondientes. Para el cálculo de este coste, se proponían dos métodos:

- El Método de Homogeneización: respecto de los costes que se soportan por las cuotas a la Seguridad Social del personal no funcionario.
- El Método de Agregación: a través del cálculo de la pensión actualizada y de la aportación económica del Ayuntamiento al ente privado prestador del servicio de previsión.

En principio, siguiendo la misma línea que el Modelo Estándar del Proyecto CANOA, abogamos por el método de homogeneización frente al de agregación, por la simplicidad de su cálculo. El método de homogeneización, consiste en aplicar a las retribuciones íntegras satisfechas anualmente, el tipo de cotización constituido por los elementos que estén en vigor para el sistema funcional, básicamente, contingencias comunes, formación profesional, invalidez, muerte, supervivencia e incapacidad laboral transitoria.

Para un estudio en profundidad puede verse:

- Rodríguez Plaza, S. y Ruíz Gómez, R.: "El modelo contable en el Proyecto CANOA (II)". Incluido en IGAE: "Contabilidad Analítica de las Administraciones Públicas. El Proyecto CANOA". IGAE. Madrid, 1994. Págs. 252-257.

el Régimen General de la Seguridad Social⁴²⁵. Con respecto a las pensiones del personal pasivo del Ayuntamiento serán integradas igualmente en el Régimen General de la Seguridad Social, respetando sus cuantías y los términos jurídicos conforme a los cuales se causaron, si bien se suprime la distinción entre pensión "básica" y "mejora" que se venía manteniendo en la normativa aplicable por la MUNPAL pues, en definitiva, se trataba de una forma de cálculo de una prestación para conformar una pensión única⁴²⁶. Por tanto, el coste que para el Ayuntamiento va a suponer la Seguridad Social, tanto del personal funcionario como del no funcionario, se englobará dentro de la partida "Cotizaciones sociales a cargo del Ayuntamiento".

c) Formación y perfeccionamiento del personal: Recoge el valor de los costes relativos a cursos y conferencias destinados al personal del Ayuntamiento, cuando sean contratados con el exterior⁴²⁷.

d) Indemnizaciones por razón de servicio: Englobaría costes de dietas, locomoción y traslados.

e) Vestuario: En la mayor parte de los convenios que regulan las relaciones entre el Ayuntamiento y su personal se establece la obligatoriedad, por parte del primero, de dotar a su personal de la ropa adecuada para desempeñar sus funciones y, generalmente, con carácter anual.

f) Otros gastos sociales: Este grupo incluiría elementos tales como becas, subvenciones a economatos y comedores, seguros, etc.

g) Otros gastos relacionados con el personal no incluidos en los epígrafes anteriores.

3. Costes relacionados con el inmovilizado.

Dentro de este apartado se pueden incluir las amortizaciones, los costes por reparación, mantenimiento y conservación, y todos aquéllos que tengan que ver con el inmovilizado.

a) Amortizaciones del inmovilizado material e inmaterial: Desde un punto de vista económico, representaría el reconocimiento de un coste ocasionado por la aplicación de un factor

⁴²⁵ Los términos y condiciones de la integración del personal activo pueden verse en los arts. 4 a 9 del capítulo III del RD 480/1993 anteriormente citado.

⁴²⁶ Los términos y condiciones de la integración del personal pasivo están comprendidas en los arts. 2 y 3 del capítulo II del RD 480/1993.

⁴²⁷ Para un análisis de los costes de formación puede verse:
- Robleda Cabezas, H.: "Análisis de los costes de formación del personal". Revista Española de Financiación y Contabilidad, vol. XXIII, nº 81, octubre-diciembre 1994. Págs. 969-982.

al proceso productivo o de generación de servicios⁴²⁸.

⁴²⁸ Córdor López, V.; Gimeno Zuera, J. y otros: "Las amortizaciones en las entidades de Administración Pública". Técnica Contable, nº 493, enero 1990. Pág. 27.

En el ámbito público, existe una gran variedad de respuestas a la problemática de la depreciación de los activos inmovilizados y, podríamos decir que, supone uno de los conceptos más cuestionados a la hora de considerarlo o no como coste del servicio público prestado. En este sentido, pueden mencionarse las opciones señaladas por Anthony⁴²⁹, sobre las posibilidades de tratamiento de la amortización:

- a) No amortizar.
- b) Registrar las depreciaciones de activos directamente relacionadas con la prestación de un servicio o un programa como un elemento más de su coste.
- c) Registrar las depreciaciones cuando su reemplazo se piense hacer con recursos generados por la prestación de servicios.
- d) Registrar las depreciaciones cuando su reemplazo se piense hacer con un fondo especial generado para ello.
- e) Cuando se adquieran con fondos ajenos y la vida del préstamo o empréstito sea equivalente a la vida útil del bien, registrar por las cuotas correspondientes de servicio de la deuda más amortización del capital.
- f) Registrar las depreciaciones cuando los activos correspondientes se hayan comprado con remanentes o fondos generados endógenamente, y las depreciaciones vayan a contribuir a la constitución de estos fondos endógenos.
- g) Registrar la depreciación de los activos que se compren en el futuro, pero no los actuales.
- h) Registrar las depreciaciones para todos los activos fijos a excepción de los de uso público.
- i) Registrar las depreciaciones con similar criterio al de la empresa privada.

⁴²⁹ Anthony, R.N.: "Financial accounting in nonbusiness organizations an exploratory study of conceptual issues". Stamford. FASB, 1978. Pág. 137.

En nuestra opinión, y de acuerdo con González Giménez⁴³⁰, creemos de mayor interés los planteamientos correspondientes a los apartados b) y h), por adaptarse con mayor plenitud a la realidad económica de tales entidades; por otra parte, el apartado d), hace alusión a una exposición usual en la literatura sobre la materia, esto es, la posibilidad de constituir un fondo especial para el reemplazo de los activos, el cual, se supone, debería llevarse a cabo con dotaciones presupuestarias con el fin de poder registrar la depreciación, también, en el aspecto presupuestario⁴³¹.

En consecuencia, sobre este tema, existen opiniones a favor y en contra de la amortización. Así, para Henke⁴³² es perjudicial el registro de ésta en un ámbito donde los impuestos no dependen del beneficio obtenido, la compra de activos fijos no se relaciona con la capacidad de endeudamiento y el exceso de los ingresos sobre los gastos no está disponible para su distribución a los accionistas. Razek y Hosch⁴³³, por su parte, al referirse a su posible inclusión en el presupuesto, exponen que "es evidente que, a menos que se provea un capítulo particular para las dotaciones en el presupuesto de gastos y un fondo específico para la amortización acumulada en el de ingresos, ésta no aparecerá en la Contabilidad Presupuestaria".

Sin embargo, dado que las entidades que integran las Administraciones Públicas presentan características propias y definidas, la contabilidad no debe obviar éstas peculiaridades. En un sentido dinámico, la naturaleza de este tipo de entidades genera una serie de planteamientos económicos, y, por lo tanto, contables, que, en ocasiones, pueden estar más alejados del entorno privado de lo que, inicialmente, podamos pensar. Tales peculiaridades están siendo sopesadas

⁴³⁰ González Giménez, R.: "Problemática contable de la valoración, renovación y gestión del inmovilizado material en las Administraciones Públicas. Propuesta de un modelo contable". Tesis doctoral. Albacete, 1997.

⁴³¹ Tal propuesta, presentada, a veces, como posible alternativa, adolece de cierta inercia hacia el objetivo de equiparar los modos contables públicos y privados, sin embargo, consideramos que la contabilidad presupuestaria recoge el destino y origen de los recursos financieros, lo cual margina el coste de la depreciación. Además, las particularidades de la actividad presupuestaria pública, que, lógicamente, nunca debería modificarse por razones estrictamente contables, sólo debería hacerlo si ello generara mayores niveles en los índices de control, eficiencia y eficacia en las entidades públicas.

⁴³² Henke, E.O.: "Accounting for nonprofit organizations". PWS-Kent Publishing Co. Ohio, 1989. Pág. 58.

⁴³³ Razek y Hosch, 1985.: "Introducción to governmental and not-for-profit accounting". Prentice-Hall. Englewood Cliffs. New Jersey, 1985. Pág. 108.

por la normativa contable internacional; en este sentido son de interés, a nuestro juicio, las normas aplicables tanto a la contabilidad de las Corporaciones Locales Británicas⁴³⁴ como las referentes al sistema contable sueco⁴³⁵. En el primer caso, tal como se ha mencionado anteriormente, la solución planteada para dar respuesta a la depreciación de los activos inmovilizados de vida excesivamente larga, consiste en no amortizar cuando se lleve a cabo regularmente una política de alargamiento de la vida útil de los activos mediante reparaciones, conservación y mantenimiento. En el segundo caso se procede, al finalizar el ejercicio, a un proceso de periodificación de la inversión realizada en activos inmovilizados, los cuales han sido previamente cargados como gasto, con el fin de separar la depreciación de dichos bienes, del gasto presupuestario correspondiente, manteniendo, de esta forma, los valores de tales activos en el balance de situación.

Una posición a considerar, dentro de nuestras fronteras, es la que plantean los profesores Fernández Fernández y Morala Gómez⁴³⁶. Éstos señalan que, en particular, las sociedades estatales y demás empresas públicas que desarrollan unos procesos de generación de riqueza, similares a los de las empresas privadas, quedan sometidas al régimen de Contabilidad Empresarial. Para éste tipo de entidades públicas, así como, para ciertos servicios concretos ofrecidos por organizaciones públicas de carácter típicamente administrativo, en los que se recupera el coste completo de prestación de los servicios, vía tasas y precios públicos, se considera imprescindible el cálculo y registro de la amortización, dada la correlación de sus ingresos y sus costes.

En cualquier caso, existen multitud de opiniones sobre el tema objeto de estudio, unas favorables al correspondiente registro y otras desfavorables, sustentándose tales divergencias, a

⁴³⁴ Sobre el tema puede verse:

- Vela Bagues, J.M.: "La Contabilidad en el Reino Unido" Incluido en: La Contabilidad Pública en algunos países de la O.C.D.E. (I). I.G.A.E. Madrid, 1995. Págs. 307-308.

⁴³⁵ Departamento Nacional de Auditoría: "Modelo Contable de las Agencias Gubernamentales Suecas". Modificaciones al Decreto de Contabilidad y Presupuesto. 1991.

⁴³⁶ Fernández Fernández, J. M.; Morala Gómez, M. B.: "¿Amortizar o no amortizar en Contabilidad Pública?. He ahí el dilema". Incluido en: "La nueva Contabilidad Pública". Ariel Economía. Barcelona. Noviembre, 1994. Pág. 104.

nuestro modo de ver, en la diferente concepción del sentido y función de la información contable pública. Procede, por tanto, hacer una relación de los argumentos, tanto a favor como en contra, esgrimidos por los distintos analistas. Los primeros se centran en tres consideraciones⁴³⁷:

- a) Valoración más exacta del inmovilizado.
- b) Cálculos de los costes de la prestación de servicios.
- c) Comparabilidad con el sector privado.

⁴³⁷ Pina Martínez, V.: "Análisis del resultado económico y financiero de las entidades públicas." Revista de Contabilidad y Tributación, nº 125-126, agosto-septiembre 1993. Pág. 119.

Respecto al primer apartado, habría que matizar que la utilización del coste histórico en épocas de inflación distorsiona de manera notable los valores contables del inmovilizado. Tal efecto ocasiona la ilegitimación de las partidas relacionadas con el inmovilizado, entre ellas la amortización, para reflejar lo que teóricamente sería uno de sus cometidos. De esta forma, creemos que, siempre que se trabaje con coste histórico, la colaboración que la amortización puede prestar en la determinación de valores para el inmovilizado es realmente escasa⁴³⁸. Por el contrario, la segunda consideración sí parece más orientada a la realidad. Es indudable la necesidad existente en las Administraciones Públicas, de conocer la cuantía de los costes de los servicios prestados. Sin duda un paso en esa dirección sería enriquecedor para la aplicación de conceptos como eficiencia, eficacia, etc. En este sentido, la amortización podría aportar el coste por depreciación del activo fijo interviniente en la actividad de la empresa, lo cual es imprescindible para conocer dicho coste dentro de un planteamiento de contabilidad analítica, a pesar de que volvemos a encontrarnos con la necesidad de considerar valores alternativos al de adquisición, como única forma de otorgar realismo a los comentarios realizados. En cuanto a la similitud con el sector privado, el registro de la amortización puede ayudar a la comparabilidad del coste de determinados servicios, estableciendo objetivos de minimización de éstos en las entidades públicas, lo cual, en algunos casos, podría ser beneficioso para el control presupuestario.

En lo referente a los argumentos en contra, éstos se pueden agrupar en:

- a) No es necesario conocer los valores depreciados o de reemplazamiento de inmovilizado porque éste no puede utilizarse como garantía de crédito.

⁴³⁸ No obstante, queremos poner en evidencia la preponderancia que, en la práctica habitual de la vida local, tiene la utilización del coste histórico frente a otros criterios valorativos. A este respecto, la Sentencia de 18/10/1994, del Tribunal Superior de Justicia de Asturias, desestimó el recurso de casación interpuesto por el Ayuntamiento de Avilés, contra la Sentencia de fecha 23/2/93, por la que se anulaban las Ordenanzas Fiscales reguladoras de la tasa de alcantarillado, por incluir ésta una previsión de un superávit a fin de constituir un fondo con el que poder acometer una inversión nueva. La entidad local pretendía amortizar a precio histórico e incrementar la tasa exigiendo al usuario el superávit que le permitiera hacer frente a la reposición de los elementos del inmovilizado afectos al servicio, en definitiva, pretendía recuperar el valor de reposición del bien. No obstante, la Sala de lo Contencioso-Administrativo de dicho Tribunal rechazó el recurso interpuesto por el Ayuntamiento, por entender que la amortización no es otra cosa que la expresión contable de la depreciación experimentada por el inmovilizado de una empresa o entidad y, cualquiera que sea el método que se adopte para su expresión, responde a la idea de distribuir el coste íntegro del bien en cuestión, entre el número de años en que se espera preste utilidad, de modo que se desestimó la previsión de unas cantidades que, sin conexión alguna con elementos del activo, no tenían otra función que la de originar un superávit a fin de constituir un fondo con el que acometer nuevas inversiones. Desde un punto de vista contable, el Tribunal estimó que, este proceder no respondía al concepto técnico de amortización y desde el punto de vista tributario desnaturalizaba el concepto de tasa.

- b) La ausencia de ánimo de lucro quita sentido a la amortización.
- c) El principio contable que subyace tras el concepto de amortización es el de correlación de ingresos y gastos y éste no es aplicable a entidades públicas de carácter administrativo.

Respecto a las consideraciones en contra, creemos que ninguna aporta una argumentación definitiva para obviar el registro de la depreciación en el inmovilizado material. El hecho de que la aportación del inmovilizado a la garantía de la empresa sea escasa, al perder tal garantía el sentido que se le da en la empresa privada, sólo resta alguna virtud al cálculo de la depreciación. Por otra parte, es cierto que la ausencia de ánimo de lucro resta importancia a la cuantía del resultado económico del ejercicio, pero ello no significa que dicha importancia se pierda, y respecto a la repercusión que el principio de correlación de ingresos y gastos tiene en el cálculo de la depreciación, debemos decir que dicho principio puede también ser aplicable en las entidades administrativas, si contemplamos la polarización existente entre el ente público que presta el servicio y la colectividad⁴³⁹, globalmente considerada, que satisface periódicamente determinados tributos como correspondencia a la recepción de aquéllos.

Al margen de los argumentos favorables o desfavorables sobre la amortización, creemos que no necesariamente hay que orientarse hacia el traslado de los postulados de la problemática de la empresa privada, sino que más bien, **habría que buscar tanto las analogías como las diferencias que existen en las diferentes actividades desarrolladas, las cuales encuentran una primera nota común en el sentido de continuidad considerado en ambos ámbitos.**

⁴³⁹ Ver sobre el tema:

- Vela Pastor, M; J.M^a Vela Bargues: "Los principios contables en el Nuevo Plan General de Contabilidad Pública". Incluido en: "La nueva Contabilidad Pública". Ariel Economía. Barcelona. Noviembre, 1994. Pág. 40.

El cálculo del coste de amortización se realizará sobre aquellos bienes que cumplan las siguientes condiciones:

1. Tener una vida útil limitada.
2. Ser utilizados durante más de un ejercicio económico.
3. Ser utilizados por el sujeto contable para la prestación de bienes y servicios o para fines administrativos.

En este sentido, el cálculo y registro de la amortización se llevaría a cabo para todo el inmovilizado no financiero público, excepto para aquellos bienes cuya naturaleza no se adecúa a las condiciones anteriores. Así pues, existen algunas limitaciones respecto a algunos bienes que no son objeto de amortización⁴⁴⁰:

- a) Los integrantes del dominio público natural.
- b) Los terrenos y bienes naturales, tanto los de uso público como los comunales, salvo que tuvieran una vida útil limitada por el sujeto (minas, graveras, escombreras, etc.).
- c) Las inversiones destinadas al uso general.
- d) Los integrados en el Patrimonio Histórico Español, en tanto no se utilicen por el sujeto contable para la prestación de bienes y servicios o para fines administrativos.

b) Costes de reparación, mantenimiento y conservación del inmovilizado: Se considerarán como coste todas las reparaciones que no supongan una mejora del inmovilizado ya que, dichos gastos, incrementarán el valor del bien correspondiente por lo que su imputación, como coste, se realizará vía amortización.

c) Costes relativos a primas de seguros del inmovilizado: Se considerará como coste las primas de seguros, excepto las que avalen otros elementos que no sean inmovilizado.

4. Costes relacionados con suministros y servicios exteriores.

Dentro de este grupo se incluyen todas las partidas que hacen referencia al consumo de bienes y servicios adquiridos del exterior de la empresa no incluidos en apartados anteriores.

⁴⁴⁰ IGAE: Documento nº 6 sobre Principios Contables Públicos. "Inmovilizado no Financiero". Madrid, 1992.

Entre otros, se pueden distinguir los siguientes conceptos de coste:

a) Arrendamientos y cánones: Recogerá el coste relativo al alquiler de bienes muebles e inmuebles, así como, todos aquéllos que hacen referencia al uso de las distintas manifestaciones de la propiedad intelectual.

b) Publicidad, propaganda y relaciones públicas: Incluye todos los costes relativos a campañas de divulgación, de orientación, o de promoción cultural, edición de catálogos, etc., que tienen como finalidad informar al ciudadano de los servicios del Ayuntamiento, así como, aquellas otras partidas relacionadas con atenciones protocolarias y representativas.

c) Suministros: Representa el coste referente al consumo de energía eléctrica, agua, gas, combustible, etc., tengan o no la cualidad de almacenables.

d) Trabajos realizados por otras empresas: Esta partida incluye todos los costes correspondientes a actividades cuya realización, aunque fuera de la competencia del Ayuntamiento, se encarga a empresas externas o a profesionales independientes. Esta partida adquiere una gran importancia en el total de costes del Ayuntamiento, ya que cualquier actividad técnica es susceptible de contratación.

e) Comunicaciones: Recoge todos los costes relativos a teléfono, télex, servicios postales y telegráficos o cualquier otro tipo de comunicación.

f) Materiales fungibles: Se refiere a todos los costes relativos al material de oficina, así como, aquellos otros gastos de material necesarios para el normal funcionamiento de los equipos informáticos, sean o no almacenables.

g) Servicios bancarios y similares: Constituyen las cantidades satisfechas en concepto de servicios bancarios que no tengan la consideración de coste financiero.

h) Transportes: Incluye los gastos de transporte de todo tipo excepto los de transporte del personal.

i) Otros costes asociados a suministros y servicios exteriores: En este apartado, se incluyen todos aquellos costes no contemplados en los apartados anteriores, tales como los cánones a pagar a las Confederaciones Hidrográficas por el vertido de aguas residuales y por el abastecimiento de agua, las adquisiciones de publicaciones y revistas, los gastos en productos de limpieza y aseo, etc.

5. Costes de oportunidad.

En este apartado, considerando coste de oportunidad como el beneficio que se deja de

obtener como consecuencia de decisiones, bien de inversión o de otra naturaleza, para la realización de un determinado proceso productivo en vez de centrarse en otra alternativa⁴⁴¹, vamos a hacer referencia a los costes de tipo financiero y a la remuneración del empresario.

Existe controversia en cuanto a la consideración de los *costes financieros* como mayor valor del coste del servicio público local. Así, en el "Manual de Costes para las Corporaciones Locales" de 1976, se procede al cálculo del coste de capital, tanto propio como ajeno, aplicándole a ambos el tipo de interés vigente; el "Modelo propuesto por el Grupo 9 de Contabilidad Analítica" de 1983, considera únicamente el coste de capital correspondiente a los recursos ajenos; el Modelo propuesto, para el cálculo de costes, para el Instituto Tecnológico Geominero de España, no considera los costes financieros y; finalmente, la decisión adoptada por el Proyecto CANOA⁴⁴² es la de considerarlos como cargas no incorporables al sistema de contabilidad analítica, tal vez, por la dificultad que entraña su cálculo y posterior imputación a los distintos portadores de coste. No obstante, otros autores se muestran favorables a su inclusión como parte componente del coste de los servicios públicos locales. En este sentido, Morala Gómez⁴⁴³ indica que el coste financiero debe integrarse en el cálculo del coste total de la prestación del servicio, ya se trate de fondos ajenos o propios. Si los intereses de los fondos ajenos financian las inversiones implicadas en la distribución del servicio, y dicho importe no se incluyese en el cálculo del coste global del mismo, serían todos los ciudadanos, incluso los que no se benefician del servicio, los que soportarían tales costes. Si la relación entre la deuda y el servicio no se especifica debería asignarse al coste de los servicios un importe calculado por el ente local⁴⁴⁴. López Díaz⁴⁴⁵ opina que la incorporación del coste de los recursos propios como coste de oportunidad al coste completo no ofrece ninguna duda, a pesar de que su cálculo encierra dificultades⁴⁴⁶. Duran Gutiérrez⁴⁴⁷ indica que, a pesar de su no utilización, en nada puede

⁴⁴¹ Mallo, C. y Jiménez, M^a A.: "Contabilidad de Costes". Op. cit. Págs. 43-44.

⁴⁴² Rodríguez Plaza, S. y Ruiz Gómez, S.: "El modelo contable del Proyecto CANOA". Op. cit. Pág. 195.

⁴⁴³ Morala Gómez, M^aB.: "Información contable para la gestión pública". Op. cit. Págs. 463-465.

⁴⁴⁴ Morala Gómez propone, para realizar ese cálculo, asignar al coste de los servicios un importe acorde con el que el sector privado aplicaría en este caso.

⁴⁴⁵ López Díaz, A.: "La contabilidad de costes en la administración pública". Op. cit. Págs. 15-16.

oponerse la Corporación Local en su cálculo por haber decidido el Estado su inclusión en el Plan de Cuentas del Grupo 9. Además, amplía el concepto de coste de capital a las transferencias de capital no financiadas con operaciones de crédito, ya que éstas son inversiones reales efectuadas por terceros. Estos costes, a pesar de haber sido contemplados en la elaboración del Manual de

⁴⁴⁶ En cuanto a las posibilidades de determinación de la base de cálculo y del tipo de interés aplicable, puede verse:

- Piedra Herrera, F.: "El coste de los recursos financieros en el ámbito de la contabilidad interna: su determinación". Actualidad Financiera, nº 36. Págs. C489-C509.
- Ansón Lapeña, A.; Costa Toda, A.: "El coste de capital: Aproximación a un sistema de estimación de costes en la empresa". Técnica Contable, 1994. Págs. 405-416.
- Goxéns Duch, A.: "La inclusión del interés en los costes". Técnica Contable, 1989. Págs. 727-730.

⁴⁴⁷ Duran Gutiérrez, F.: "El coste de los servicios". Manual del Alcalde. Banco de Crédito Local. Madrid, 1989. Págs. 27 y 28.

Costes para las Corporaciones Locales⁴⁴⁸ y del Grupo 9 del PGCP⁴⁴⁹, en la práctica, no han sido incluidos por muchas Entidades Locales como consecuencia de:

- a) Que el capital de la Corporación es un Patrimonio formado por fondos públicos provenientes de detracciones efectuadas a la sociedad.
- b) Que no parece justo exigir al beneficiado por la prestación de un servicio, un interés del capital cuando ese capital ha sido formado con los recursos aportados por los mismos beneficiados.

⁴⁴⁸ IEAL: "Manual de Costes para las Corporaciones Locales". Op. cit. Pág. 56.

⁴⁴⁹ Orden del Ministerio de Hacienda de 20 de septiembre de 1983. Op. cit.

Con respecto a los recursos ajenos, partiendo del principio presupuestario de No Afectación, se ha de considerar que "cualesquiera de los ingresos de los entes públicos deben utilizarse indistintamente para financiar cualesquiera de sus gastos". Dicho principio es consecuencia y medio a la vez del principio de unidad de Caja, pues si todos los fondos entran en un mismo flujo, una vez registrados no cabe distinguir su origen, lo que permite que salgan indiferenciadamente para atenciones de todo tipo. En el ámbito local, este principio de no afectación⁴⁵⁰, dispone que los recursos de la Entidad Local y de cada uno de sus Organismos Autónomos y Sociedades Mercantiles se destinarán a satisfacer el conjunto de sus respectivas obligaciones, salvo en el caso de ingresos específicos afectados a fines determinados. Con referencia a las excepciones determinadas por la afectación de ciertos ingresos a fines específicos, se pueden destacar las cantidades recaudadas por contribuciones especiales⁴⁵¹, el producto de la enajenación de los bienes patrimoniales⁴⁵², las subvenciones finalistas⁴⁵³, el producto de las operaciones de crédito⁴⁵⁴, los ingresos afectados al pago de obligaciones originadas por operaciones de crédito⁴⁵⁵ y las que resulten de precepto expreso de otras normas. **En este**

⁴⁵⁰ LRHL. Art. 146.2.

⁴⁵¹ LRHL. Art. 29.3.

⁴⁵² LRHL. Art. 5.

⁴⁵³ LRHL. Arts. 40.1 y 128.1.

⁴⁵⁴ Estas cantidades deben destinarse a inversiones según el art. 50.1 de la LRHL, con las excepciones previstas en los arts. 158.5 y 174.2 de la misma.

⁴⁵⁵ LRHL. Art. 50.4.

sentido, como consecuencia de la afectación de los ingresos obtenidos por operaciones de crédito a la financiación de inversiones que tienen como finalidad la prestación de servicios públicos, la carga financiera derivada de estas operaciones de endeudamiento deberá imputarse como mayor coste del servicio en el que dicha inversión se encuentra aplicada. Por tanto, el coste de los recursos ajenos que viene determinado, mayoritariamente, salvo algunas excepciones, por la financiación de inversiones de capital, supondrá, en nuestra opinión, un coste financiero que integrará el coste global del servicio prestado.

Con respecto a la consideración de los recursos propios como coste del servicio, cuando el servicio es gestionado de forma directa por el Ayuntamiento, además de la dificultad que entrañaría su cálculo, creemos que no se puede hablar de un coste de oportunidad como tal, ya que las oportunidades en el ámbito público son más reducidas que en el ámbito privado, dada la limitación de los recursos existentes. El coste de los recursos propios es un elemento de coste más característico del entorno empresarial en dónde, a través del precio de venta, se pretende recuperar el coste de todos los factores productivos utilizados, incluyendo el capital propio aportado por el propietario. En el ámbito privado no existe coincidencia entre la persona que aporta el capital y la persona que consume el servicio y por lo tanto, la que debe hacer frente a los costes resultantes de la prestación. En el caso de los Ayuntamientos se estaría cobrando, a nuestro juicio, un coste adicional al usuario de los servicios públicos por la aportación de sus propios recursos. En nuestra opinión, su inclusión como mayor valor del coste del servicio, no resulta tan obvio como el coste del capital ajeno. **A nuestro entender, tratar el coste del capital propio, en el caso de la Administración Pública, como un coste de oportunidad, no es muy lógico, ya que cuando los recursos son escasos, existen pocos usos alternativos para los mismos. Al mismo tiempo, no es menos cierto que los Ayuntamientos no tienen demasiada libertad en cuanto a la elección de sus inversiones ya que, al tratarse de servicios públicos, las decisiones que pueden adoptar giran en torno a la cuantía de la inversión, pero no sobre el abandono o no de la prestación, de alguno de esos servicios.**

Si entendemos el coste de los recursos propios como el beneficio que se deja de obtener por no realizar una inversión alternativa, al tratarse de entidades públicas ese beneficio es cero ya que se consideran entidades sin ánimo de lucro, así pues, tanto la realización de inversiones como

la prestación de servicios públicos locales no persigue la obtención de rentabilidades de tipo económico sino la cobertura de determinadas necesidades, latentes o existentes, demandadas por los ciudadanos. En este sentido, creemos que el llevar a cabo un servicio y no otro, o una inversión y no otra, responde a decisiones políticas en dónde deben primar los intereses sociales. Ello lleva a que cuando el servicio es financieramente deficitario, es decir, cuando mediante la recuperación de las tasas y precios públicos no se cubre el total del coste del mismo, se produzca una redistribución de riqueza entre los ciudadanos, permitiendo que aquellos ciudadanos que utilizan o consumen el servicio se vean beneficiados frente aquéllos que no son usuarios del mismo. Esto, en nuestra opinión, responde a cuestiones de tipo político y social, y creemos que al no existir ánimo de lucro en la Administración Pública en general, no existe coste de oportunidad y por tanto, coste por la no obtención de un beneficio al no realizar una inversión alternativa. Pensamos que todas las inversiones realizadas son necesarias, en tanto en cuanto, deben cubrir necesidades de determinados grupos sociales no existiendo, a nuestro juicio, libertad de elección en otras alternativas. En este sentido, si para la prestación de un servicio público, ya sea de carácter local o de cualquier otro ámbito, es necesario financiar parte de las inversiones vía impuestos -recursos propios, por tanto-, la utilización de estos ingresos generales responderá a decisiones, tal y como ya hemos indicado, de carácter político y social, y mediante la recuperación del valor del inmovilizado vía amortización se obtendrá el importe correspondiente tanto a los recursos propios como ajenos que financian dicho inmovilizado, de manera que, en el momento en que deba realizarse la renovación del bien se contará con fondos suficientes para no acudir a la utilización de impuestos ni al endeudamiento. Así pues, para sucesivas inversiones estaría prevista su financiación, pero no para la primera inversión que, por decisiones de los órganos gobernantes y para garantizar la prestación de dicho servicio, precisan utilizar ingresos del global de los recursos del ente público.

Por tanto, abogamos por la consideración del coste de capital teniendo en cuenta únicamente el coste de los recursos ajenos; coste que debería ser imputado, bien como mayor coste del servicio, si no se realiza un desglose entre la estructura económica y financiera del centro gestor, o bien siguiendo la terminología del Grupo 9 del PGCP, como un suplemento de coste reflejado, únicamente, en el análisis de la estructura financiera. La consideración de una u otra forma, no presenta diferencias en cuanto al montante final de los costes siempre y cuando se trate de productos no inventariables, ya que el total del coste financiero formará parte del coste global

del servicio público local. En nuestra opinión, tal y como se explicó en el capítulo anterior, consideramos **más adecuado el tratamiento del coste financiero como suplemento de coste, pues ateniéndonos a la definición de coste dada anteriormente como "el consumo valorado en unidades monetarias de los factores productivos necesarios para llevar a cabo el proceso de prestación del servicio"**, se está haciendo referencia a la estructura económica del ente local independientemente de como ésta haya sido financiada. Los costes derivados de esa financiación figurarán como un suplemento que incrementará el coste final, y al aparecer por separado ofrecen una mayor información indicando el coste por la obtención de los recursos que financian la estructura técnica, que posibilita, a su vez, la prestación del servicio. Así pues, se podrán realizar comparaciones entre corporaciones que prestan un mismo servicio a partir de una determinada estructura económica, considerada como la base que determina el coste del mismo. De esta forma, se dispone, a la vez, de la información que se deriva de la estructura económica del servicio, así como, de la utilización de determinadas fuentes financieras, y del coste que implican para la Administración Local. En cuanto al componente referente a la *remuneración del empresario*, no procede su consideración como coste en el ámbito de las Administraciones Públicas Locales⁴⁵⁶ al no perseguir éstas ánimo de lucro.

6. Transferencias y subvenciones.

Únicamente serán consideradas como coste cuando supongan la sustitución de costes directos del ente local en la prestación de servicios públicos. En el caso de que supongan solamente flujos entre diversos organismos, siendo consolidables a nivel del sector público, se tratará de un gasto pero no de un coste. Un ejemplo de estas transferencias y subvenciones, como parte componente del coste de los servicios públicos locales, podría ser las concedidas a Asociaciones que coadyuvan a prestar el servicio: premios y concursos de limpieza de barrios, de separación de residuos domiciliarios entre reciclables y no reciclables, etc.

7. Otros costes.

Este grupo incluiría el resto de partidas que no han sido incluidas en los grupos anteriores. Entre otros pueden mencionarse:

⁴⁵⁶ Norverto Laborda, M^oC.; Muñoz Colomina, C.I.; Veuthey Martínez, E.y Zornoza Boy, J.: "La contabilidad analítica del sector público en España. Un panorama". Op. cit. Págs. 531-544.

a) **Tributos:** Recogerá el valor de los costes que surjan como consecuencia de la satisfacción de tasas, contribuciones e impuestos, ya sean estatales, autonómicos o locales, siempre y cuando no incrementen el gasto por compras realizadas.

b) **Pérdida de impuestos:** Incluye el importe de los impuestos que dejan de cobrarse como consecuencia de que el ente local sustituya a un organismo privado en la elaboración de un producto o servicio. En este sentido, podría entenderse como un coste de oportunidad.

2.1.3. Costes Directos e Indirectos.

La clasificación de los componentes de coste de un servicio municipal, en directos e indirectos, dependerá de su relación, a efectos de control, con un objetivo de coste. Un componente de coste será clasificado como coste directo, cuando se pueda controlar, de forma inmediata, la conexión que existe entre el consumo individualizado del factor y el objetivo de coste del que se desea disponer información. En este sentido, será necesario que el usuario de la información delimite ese objetivo, para que se pueda definir cuáles y cuántos son los costes cuya existencia está originada por él. El resto de los componentes serán tratados como indirectos, ya que son consumidos de forma global por dos o más puntos de referencia y su asignación deberá ser realizada a través de un criterio de reparto⁴⁵⁷. Por ello, es necesario definir, con carácter previo, cuál va a ser el objeto de cálculo que se va a adoptar como base de referencia, así por ejemplo, en el servicio de recogida de residuos, por un lado, el coste de amortización de los camiones lavacontenedores, puede ser directo a la actividad "lavado y desinfección de contenedores" mientras que por otro, si el consumo de agua resultante de la prestación del servicio no se conoce de forma individualizada para cada una de las funciones que lo integran, puede ser indirecto a dicha actividad. En este sentido, esta clasificación depende del dispositivo de control que cada ente público tenga establecido para cada elemento⁴⁵⁸. Por ello, no puede definirse una relación única y generalizada de elementos de coste en directos o indirectos para todos los entes públicos, aunque sí puede afirmarse que cuanto más desagregados sean los objetivos de coste, aumentará la probabilidad de encontrar más costes directos en relación a

⁴⁵⁷ AECA: "La Contabilidad de Gestión en las Entidades Públicas". Op. cit. Pág. 38.

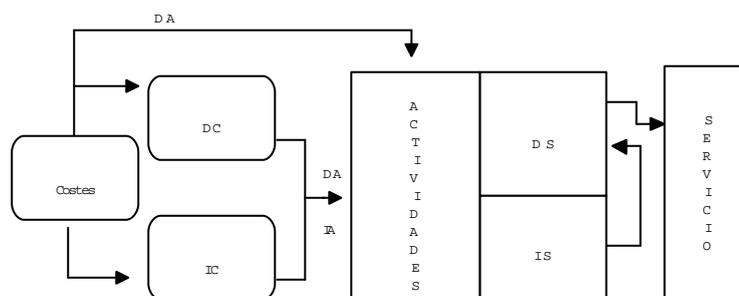
⁴⁵⁸ Serra Salvador, V. y Vilar Sanchís, J.E.: "Contabilidad de costes parciales (Modelos de Direct Cost)". Op. cit. Págs. 171-193.

ellos. Considerando como objeto de cálculo a los centros y a las actividades, del Ayuntamiento y, teniendo en cuenta que el servicio municipal no es más que el resultado de la realización de una serie de actividades principales, se puede presentar la siguiente tipología de costes:

1. Costes directos a un centro de coste e indirectos a una actividad.
2. Costes indirectos a un centro de coste e indirectos a una actividad.
3. Costes indirectos a un centro de coste y directos a una actividad.
4. Costes directos a un centro de coste y directos a una actividad.
5. Costes directos a una actividad e indirectos a un servicio.
6. Costes directos a una actividad y directos a un servicio.

Cuadro nº 18: Costes directos e indirectos a centros y actividades. Fuente: Elaboración Propia.

En el supuesto de que sea necesario aplicar criterios de reparto para la imputación de costes a los centros, a las actividades y a los servicios, es necesario elegir el inductor de coste que mejor relacione el consumo con el objeto de coste, siempre ponderando la complejidad de su obtención. En la definición de estos criterios o claves de reparto se precisa la consulta con los responsables de la gestión, no existiendo respuestas únicas de imputación de costes indirectos, debido a su alto grado de subordinación con respecto a la estructura de los centros, a las actividades y a la dependencia orgánica. La clasificación de costes en función con el objeto de cálculo puede reflejarse, tal y como se indica, en el gráfico que figura a continuación:



DA: Costes Directos a Actividades.
 DC: Costes Directos a Centros.
 IC: Costes Indirectos a Centros.
 IA: Costes Indirectos a Actividades.
 DS: Actividades Directas al Servicio
 IS: Actividades Indirectas al Servicio

2.1.4. Costes variables y fijos.

Esta clasificación se realiza en función del comportamiento de los costes en relación a alguna variable independiente que los condicione. Así, un componente de coste será clasificado como variable, cuando su consumo aumente o disminuya en relación a las variaciones de dicha variable independiente. Será calificado como fijo, cuando su consumo se mantenga con independencia de la utilización que se haga del mismo. La importancia de esta clasificación en relación con los organismos públicos locales radica en que⁴⁵⁹:

a) Permite planificar a priori qué parte de los recursos presupuestarios se van a necesitar para atender el montante que éstos van a suponer y, por tanto, para poder valorar anticipadamente el volumen de recursos, lo que posibilita disponer de un margen de actuación para los gestores del ayuntamiento en la toma de decisiones.

b) Permite poder elaborar información sobre la capacidad disponible y utilizada de dichos componentes, fundamentalmente de los costes fijos, en cada período de tiempo.

2.1.5. Costes Controlables y no Controlables.

⁴⁵⁹ AECA: "La Contabilidad de Gestión en las Entidades Públicas". Op. cit. Pág. 41.

Esta clasificación atiende a la cualidad de que dichos costes sean o no controlables por el centro de coste. Siguiendo la definición de AECA⁴⁶⁰, un coste se considerará controlable cuando el responsable del centro en cuestión, pueda ejercer alguna influencia sobre el mismo. Será no controlable cuando no se dé esta circunstancia. Este criterio es importante en el ámbito público en general y particularmente en el local, entre otras razones, por los distintos modos de prestación de los servicios municipales consecuentes con el gran proceso descentralizador existente, y por tanto, con la consiguiente separación entre el órgano que ordena la prestación del servicio y el que realmente lo presta. Esta distinción resulta útil de cara a la implantación de un sistema de control de gestión efectivo, al permitir orientar las acciones de los distintos responsables de los centros hacia los objetivos de eficacia y eficiencia, con miras al logro de una mejora constante en la gestión del Ayuntamiento.

2.1.6. Costes de Calidad y de no Calidad.

Esta clasificación de los costes, a la que ya hemos aludido en capítulos anteriores, hace referencia a aquéllos que surgen como consecuencia de no gestionar la actividad del ente municipal desde la óptica de la Calidad Total. Estos costes se clasifican en costes de calidad y costes de no calidad. Este tipo de costes son muy frecuentes en la Administración Pública y, por tanto, también en la Administración Local. Por ello, creemos necesario fomentar los costes de calidad -costes de prevención y de evaluación- hasta que los servicios públicos municipales se presten en base a las especificaciones delimitadas por el Sistema de Calidad Total, para, así, poder reducir al máximo los costes de no calidad -costes de fallos internos y de fallos externos-. Estos costes, tanto los de calidad como los de no calidad, forman parte del coste de prestación del servicio, y por ello, incrementan el importe de las tasas y precios públicos. Un aumento de los costes de calidad debe desembocar en una disminución de los costes de disfuncionamientos o de no calidad. Dichos disfuncionamientos o costes ocultos se pueden definir como la desviación entre el funcionamiento esperado y el real⁴⁶¹. Estos costes ocultos podrían venir medidos como la

⁴⁶⁰ AECA: "Glosario de Contabilidad de Gestión". Principios de Contabilidad de Gestión. Documento nº 0. Madrid.1995.

- "La Contabilidad de Gestión en las Entidades Públicas". Op. cit. Pág. 83.

⁴⁶¹ Para un estudio más detallado sobre este tema puede verse:

- Savall, H. y Zardet, V.: "Le nouveau contrôle de gestion. Méthode des coûts-performance cachés". Ed. Éditions

diferencia entre los costes resultantes por la gestión realizada por el ente local, y aquéllos en los que se incurriría si el servicio fuese prestado por una empresa privada o una entidad local más competitiva de características similares. Las técnicas de Benchmarking constituirían un gran apoyo para llevar a cabo dichas comparaciones. A continuación, exponemos un ejemplo correspondiente a fallos internos de no calidad en el servicio de abastecimiento de agua.

Ejemplo:

La empresa X presta por concesión municipal el servicio de abastecimiento de agua potable a una determinada población. El pliego de condiciones del contrato establecido permite obtener el precio real de coste del m³, sumando al precio de facturación en alta, todos los costes adicionales anuales obtenidos por conservación y mantenimiento, por las pérdidas evacuadas en m³ en la red y por la amortización de las nuevas inversiones realizadas necesarias para garantizar la satisfacción de la demanda urbana a medio plazo.

En base a estas condiciones se parte de los siguientes datos:

- **Precio de facturación en alta: 16,25 ptas/m³.**

- **Costes de mantenimiento y conservación:**

a) A los fines de mantenimiento se contrata un nuevo empleado con un sueldo anual de 520.364 ptas.

b) En la partida de conservación, solución de averías, reposición y restitución de firme se dedica un montante medio anual de 248.000 ptas.

- **Pérdidas en la red:**

Por el estado de la red se han venido produciendo unas pérdidas estimadas en un 22,5% del total de los m³ facturados. Para los 815.987 m³ facturados en el ejercicio anterior, se producirán unas pérdidas en la red de 22,5% x 815.987 m³ = 183.597 m³, que valorados al precio en alta, supondrá un valor total de la pérdida de 183.597 m³ x 16,25 ptas/m³ = 2.983.451 ptas.

- **Nuevas realizaciones.**

Las acciones programadas se valoran en 84.152.000 ptas, siendo la amortización anual de las mismas de 788.920 ptas.

Los costes adicionales anuales estarían constituidos por:

1. Costes de mantenimiento: 520.364 ptas; 2. Costes de conservación: 248.000 ptas.
3. Costes de fallos internos: 2.983.451 ptas.; 4. Anualidad de amortización: 788.920 ptas.

El coste total adicional de este ejercicio asciende a 4.540.735 ptas., que distribuido entre los m³ facturados a abonados, 77,5 % (815.987 m³) = 632.390 m³, surge un coste

adicional unitario de $4.540.735 \text{ ptas}/632.390 \text{ m}^3 = 7,18 \text{ ptas/m}^3$.

De esta forma, el coste del m^3 de agua:

a) Coste inicial de facturación: $16,25 \text{ ptas/m}^3$.

b) Coste unitario adicional: $7,18 \text{ ptas/m}^3$.

Coste del m^3 de agua: $23,43 \text{ ptas/m}^3$.

En este ejemplo, se intenta poner de manifiesto como los costes de no calidad, en concreto en este caso, un coste de fallos internos por las pérdidas de m^3 en la red, pueden representar un alto porcentaje dentro de los costes adicionales de un ejercicio determinado $-(2.983.451 \text{ ptas}/ 4.540.735 \text{ ptas}) = 65,7\%$ -, implicando un aumento del coste del servicio $- \text{en este caso de, } 2.983.451 \text{ ptas} / 632.390 \text{ m}^3 = 4,72 \text{ ptas/m}^3$ -, lo cual va a tener repercusión en el consumidor. Un sistema de gestión que persiga la Calidad Total debe procurar reducir a cero dichos costes.

Todas estas clasificaciones analizadas no son excluyentes sino que, costes incluidos en alguna de las categorías anteriores pueden estar también tratadas en otras.

2.2. LAS CLASES DE COSTE EN CONCESIÓN ADMINISTRATIVA.

En el caso de prestación indirecta de servicios públicos locales mediante concesión administrativa, la clasificación de los costes que pueden surgir durante el proceso de gestión atiende, igualmente, a los siguientes criterios:

Clasificación de los componentes de costes en prestación indirecta
A. Costes Externos e Internos
B. Costes clasificados en función de su naturaleza
C. Costes Directos e Indirectos
D. Costes Variables y Fijos
E. Costes Controlables y no Controlables
F. Costes de Calidad y de No Calidad

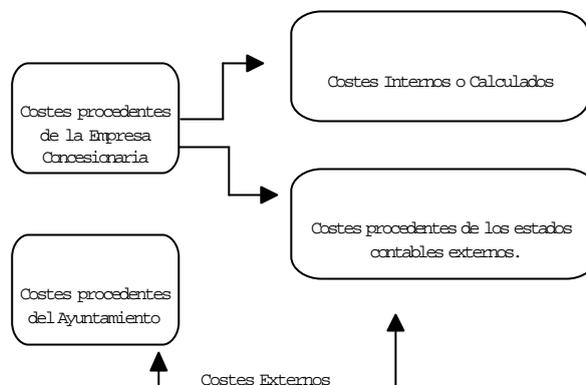
Cuadro nº 19: Clasificación de los componentes de coste en prestación indirecta.

Fuente: Elaboración propia.

Las clasificaciones C, D, E y F son idénticas a las que se acaban de exponer y, por lo tanto, no merecen más detalle, si bien habría que indicar que el ámbito de aplicación de todas ellas será la empresa concesionaria que, como empresa privada, estará sujeta a la legislación de carácter mercantil aplicable a las mismas. Son, por tanto, las clasificaciones A y B las que pueden presentar divergencias, con respecto a las establecidas en el subepígrafe anterior, como consecuencia del modo de prestación. En este caso, el Ayuntamiento, si bien sigue teniendo funciones de titularidad sobre el servicio prestado, no se constituye como órgano gestor del mismo. Pasamos, por tanto, a analizar los puntos de divergencia más representativos en cada una de dichas clasificaciones, que tienen su origen en la forma de gestión de los servicios municipales.

2.2.1. Costes Externos e Internos.

Esta clasificación realizada en función del origen de la información a utilizar para calcular el coste del servicio, aplicada al marco de la empresa concesionaria, va a definir costes externos como aquéllos que, siendo del ejercicio, proceden de una relación con un tercero y se derivan de bienes y servicios efectivamente recibidos por la entidad. Dentro de este grupo se pueden distinguir, a su vez, los que se obtienen a través de la Contabilidad Externa del concesionario y aquéllos que surgen como consecuencia de las actividades realizadas por el Ayuntamiento, -entre las que se pueden mencionar actividades de supervisión, gestión de cobro, etc.-, como consecuencia de ostentar la titularidad jurídica del servicio. En estos casos, se establece un canon, que el concesionario debe pagar al ente municipal, por las actividades realizadas por este último. La fuente informativa sobre el origen de los costes de las actividades realizadas por la Corporación Local, debe provenir de los estados contables, externos y/o internos, del propio Ayuntamiento. Por otro lado, se considerarán costes internos, aquéllos que deban ser objeto de elaboración por parte del sistema de Contabilidad de Gestión de la empresa concesionaria. En este apartado, al igual que se referenciaba para el caso de prestación directa, podrían incluirse los costes por amortización, las diferencias de inventario, costes de oportunidad, etc. Gráficamente, se representaría de la siguiente forma:



2.2.2. Costes clasificados en función de su naturaleza.

Las categorías de coste que podemos distinguir son:

- Costes relacionados con los materiales.
- Costes relacionados con suministros y servicios exteriores.
- Costes relacionados con el personal.
- Costes relacionados con el inmovilizado.
- Costes de oportunidad.
- Costes relacionados con el canon pagado a la entidad municipal.
- Otros costes.

Con respecto a los apartados de costes de materiales, de suministros y servicios exteriores, de personal y otros costes, no existen diferencias en relación a lo ya expuesto en el caso de prestación directa, siendo trasladable a la empresa concesionaria todo lo que, en su momento, se ha analizado en referencia a los mismos. Únicamente, en relación al coste de materiales, habría que señalar que la empresa concesionaria debe establecer un sistema de gestión de almacenes, que le permita llevar un inventario permanente de los materiales de que disponga, y efectuar, así, un seguimiento con los oportunos criterios de valoración, de las entradas y las salidas al mismo. Dicho sistema de gestión le permitirá por un lado, calcular el coste del consumo de materiales que, tal y como se indicó, no suponen un peso representativo en el total de los costes de prestación por tratarse de una empresa de servicios y, por otro lado, le permitirá calcular las diferencias de inventario que se hubieran producido como consecuencia de mermas y roturas. Este último cálculo corresponderá a un coste interno del que no existen referencias en los estados contables externos del concesionario.

En cuanto a los costes de suministros y servicios exteriores se obtendrán, básicamente, a través del sistema informativo externo de la empresa concesionaria, principalmente la cuenta de pérdidas y ganancias y el sistema de justificantes de gastos. No existirá demasiada complejidad para conciliar los datos de contabilidad externa con la información que, a nivel interno, se demanda para calcular este tipo de costes. Con respecto a los costes de personal se recogerán todos los conceptos que, como consecuencia del mismo, surjan en la empresa. En este sentido, no existen diferencias con lo expuesto para el caso de la entidad pública local y serán devengados por el personal laboral de la empresa concesionaria, ya sea fijo o eventual. Si en la prestación del servicio hay algún empleado a cargo del Ayuntamiento, los costes de personal devengados por el mismo, supondrán un mayor coste de dicho servicio, y tendrán un tratamiento de costes externos a la empresa concesionaria⁴⁶². En el grupo denominado como "Otros Costes", se recogen todos aquellos conceptos que no hayan sido incluidos en otros apartados.

En este sentido, las principales diferencias, en cuanto a partidas de coste se refiere, en función del órgano gestor que asume el riesgo de la explotación del servicio, vienen recogidas en: el canon a pagar a la Corporación Local, los costes de oportunidad y los costes relacionados con el inmovilizado revertible.

2.2.2.1. Costes relacionados con el canon recibido por el ente local.

En el concepto de coste que hemos denominado como "costes relacionados con el **canon** pagado a la entidad municipal", se recogerá la transferencia realizada por el concesionario al Ayuntamiento, como consecuencia de las actividades que éste llevará a cabo para cumplimentar la prestación del servicio. Se recogerá como coste para el concesionario, en tanto en cuanto, entendemos que reúne las mismas condiciones exigidas a las transferencias y subvenciones. El

⁴⁶² Para la determinación de este coste nos remitimos a lo expuesto en el epígrafe anterior.

canon recogería el importe transferido por la empresa concesionaria al Ayuntamiento por la realización, por parte del mismo, de actividades que pueden tener como objetivo la supervisión y control del servicio, la gestión de cobro, etc. Puede ser que el concepto de coste que representa el canon sea perfectamente cuantificable e identificable, es decir, puede ocurrir que el ayuntamiento tenga a su cargo personal que trabaje en la empresa concesionaria realizando dichas funciones, en este caso, creemos más adecuado recoger como coste de personal, el importe que la empresa concesionaria transfiere al ayuntamiento en concepto de canon. Otro ejemplo que puede ilustrar esta problemática, puede ser el caso de que el ayuntamiento ceda, en concepto de alquiler, inmovilizado, a la empresa concesionaria, para la prestación del servicio. Consideramos que la transferencia que el concesionario realiza al ayuntamiento, por el alquiler del inmovilizado, se trataría de forma más adecuada como coste procedente de arrendamientos y cánones y no de forma genérica como canon.

Por el contrario, cuando entre las obligaciones del concesionario se establece la de abonar al Ayuntamiento un canon que representa un beneficio económico para la entidad local, entendemos que dicha cantidad no debe incluirse como coste, en tanto en cuanto, este importe no se vincula con la prestación del servicio ni con la puesta a disposición del concesionario de determinados bienes necesarios para la gestión del mismo, sino que, está destinado a aportar a la Administración concedente un beneficio económico o contraprestación, por el otorgamiento de la concesión. Pensamos, por tanto, que no cabe incluir este canon como coste del servicio al estar desvinculado del proceso de prestación⁴⁶³, aunque sí sea considerado como coste para el concesionario. **Por tanto, se considerará como coste integrante del coste global del servicio, el canon cedido por la empresa concesionaria, al Ayuntamiento, cuando este canon esté relacionado con actividades que dicho Ayuntamiento deba realizar, bien para la prestación del servicio, o bien por la utilización de bienes o servicios que la entidad local ceda para la prestación de sus actividades. Es decir, debe existir una relación entre el canon entregado y la realización del servicio concedido. En cualquier otro caso, el importe entregado en concepto de canon no debe considerarse como coste del servicio aunque el concesionario, sí deba recuperarlo vía tasa o precio público.**

⁴⁶³ Al respecto puede consultarse:

- Sentencia de 19/2/1996, nº 144/1996 del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía, Granada. Sala de lo Contencioso-Administrativo.

2.2.2.2. Costes de oportunidad.

Entre los costes de oportunidad a considerar, haremos referencia a los costes financieros de los recursos propios y a la remuneración del concesionario. Con respecto a los *costes financieros*, se calcularán los costes correspondientes a los recursos destinados a la financiación de la estructura permanente de la empresa. Para su determinación, se obtendrá el coste medio ponderado de cada una de las fuentes de financiación de la misma⁴⁶⁴, distinguiendo el coste de los recursos ajenos y el coste de los recursos propios. Si bien es cierto que los primeros no entrañan demasiada dificultad en su cálculo ya que tienen un reflejo en la contabilidad externa, con respecto a los recursos propios debe calcularse, por la contabilidad analítica, el coste de oportunidad que represente el beneficio que se ha dejado de obtener, por no haber aplicado los fondos invertidos en la empresa en otras alternativas.

El total de costes de tipo financiero, calculados para el período temporal analizado y referentes tanto a propios como a ajenos, deberá imputarse, como suplemento de coste, a través de las claves de reparto seleccionadas, a las actividades que los hayan consumido⁴⁶⁵. En este sentido, si en el caso de la Administración Pública resultaba dudosa la incorporación del coste de capital propio como coste del servicio, debido a que, en nuestra opinión, no era muy lógico gravar al usuario de los servicios públicos por los recursos que él mismo había aportado, en el caso de la empresa concesionaria, no se presenta ningún tipo de duda, en el sentido de que el empresario, a través del precio de venta de los servicios, debe recuperar todos los costes en los que ha incurrido, incluyendo el coste de oportunidad de los recursos propios.

⁴⁶⁴ Para el cálculo del coste medio ponderado de capital puede verse:

- Carrasco Carrasco, M.: "El coste efectivo de la financiación empresarial". Ed. Servicio de Publicaciones de la Universidad de Sevilla. Huelva, 1988.

- Mascareñas, J. y Lejarriaga, G.: "Análisis de la estructura de capital de la empresa". Fudema Universidad. Salamanca, 1993.

⁴⁶⁵ A este respecto puede consultarse:

- Mallo, C. y Jiménez, M^a A.: "Contabilidad de Costes". Op. cit. Págs. 254 a 257.

- Mallo Rodríguez, C.: "Contabilidad Analítica. Costes, rendimientos, precios y resultados". ICAC. Madrid, 1992.

En el caso de que la empresa concesionaria reciba subvenciones de capital procedentes del ente local, dichas subvenciones deberán ser consideradas como "verdadera fuente de financiación empresarial", y por tanto, formarán parte en el cálculo del coste de capital. El cálculo de este coste responde a cuestiones financiero-fiscales, debido a la obligatoriedad que establece el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, sobre la amortización de estas subvenciones a través de su inclusión en la base imponible del mencionado impuesto. El coste se materializa en la porción de la cuota impositiva que paga la empresa beneficiaria, por la inclusión, en la base imponible del impuesto, de una partida correspondiente a la amortización anual de la subvención. De esta forma, las subvenciones de capital se convierten en la única fuente de financiación, propia o ajena, cuyo coste después de impuestos supera el coste antes de impuestos⁴⁶⁶.

Con respecto a *la remuneración del concesionario*, debe calcularse como el coste que representaría para la empresa la prestación de las funciones desarrolladas por el propietario - funciones de tipo directivo, de coordinación, de control, etc.-, si dichas funciones no fuesen prestadas por él mismo y hubiese que contratar a alguien para su realización. Este coste de oportunidad debería ser calculado desde el ámbito de la Contabilidad Analítica, en el caso de que no existiera una retribución fija para el empresario. De esta forma, creemos que en el caso de las empresas concesionarias no se da esta situación, puesto que en el momento de la formalización del Pliego de Cláusulas Administrativas, que deben regir el concurso para la concesión de la gestión del servicio, deberá fijarse el valor de la tarifa que se percibirá del público, incluyendo en dichas tarifas la suma de los siguientes factores constitutivos:

- a) Costes de instalación.
- b) Costes de explotación.
- c) **Beneficio industrial, siendo éste la remuneración que recibe el concesionario por la gestión del servicio.**

⁴⁶⁶ Carrasco Carrasco, M.: "El coste efectivo de la financiación empresarial". Op. cit. Pág. 189.

De igual forma, el Ayuntamiento como titular y responsable de la gestión del servicio público concedido, deberá velar por el equilibrio económico del concesionario, cuya retribución deberá mantenerse, en todo caso, en función de la necesaria amortización, durante el plazo de la concesión, del coste de establecimiento del servicio que hubiere satisfecho, así como, de los gastos de explotación y normal beneficio industrial⁴⁶⁷. En este sentido, el concepto de retribución del concesionario queda recogido, como parte componente del valor de la tarifa a percibir del usuario, bajo la denominación de beneficio industrial y por tanto, no será necesario realizar ningún cálculo de coste de oportunidad. **Este coste es fijo y se conoce de antemano en el momento de la formalización del Pliego de Cláusulas Administrativas del Contrato⁴⁶⁸, por tanto, se trata de un componente de coste más, que tiene carácter predeterminado y cuya finalidad es retribuir al concesionario por el capital aportado y por la actividad realizada. Mantendremos este coste denominándolo beneficio industrial, por ser uno de los elementos distintivos de la gestión indirecta frente a la directa, no obstante, pensamos que se trata de un coste de personal y no de un coste de oportunidad.** Dicho coste será absorbido por las actividades del servicio gestionado en base a los criterios de reparto que se establezcan.

2.2.2.3. Costes relacionados con el inmovilizado revertible.

En relación con el inmovilizado material pueden presentarse distintas problemáticas como consecuencia del tipo de concesión de que se trate y de las cláusulas existentes en el contrato firmado con la entidad municipal. En este sentido, se puede distinguir entre:

a) Concesiones Puras: En éstas, el concesionario debe realizar la obra pública y

⁴⁶⁷ Chacón Ortega, L.: "Manual de Procedimientos y Formularios de Contratos para la Administración Local". Ed. Bayer Hermanos, S. A. Barcelona, 1997. Pág. 511.

⁴⁶⁸ Si nos remitimos a los Proyectos de Realización de Obras, el art. 124 de la Ley 13/1995, de 19 de Mayo sobre Contratos de las Administraciones Públicas, determina que el presupuesto de la obra deberá presentar los precios que comprenderán:

- Los costes directos: Mano de obra, materiales a pie de obra, gastos de personal, de la maquinaria empleada, combustibles, energía, etc.

- Los costes indirectos: Gastos de oficina a pie de obra, almacenes, talleres, etc.

El presupuesto puede ser de ejecución material y de ejecución por contrata, constituyéndose este último como la suma del primero más los gastos generales, IVA y beneficio industrial, siendo dicho beneficio del 6% del presupuesto de ejecución material.

explotar, posteriormente, el servicio.

b) Concesiones de mero ejercicio: En éstas, el Ayuntamiento transfiere el derecho al uso del dominio de obras e instalaciones públicas y el particular se encarga exclusivamente de la explotación del servicio público.

Además, **es posible que el concesionario se comprometa, de forma voluntaria, a la entrega de los elementos patrimoniales utilizados en la prestación del servicio. Dicho compromiso, se reflejará en el contrato de concesión mediante la cláusula de reversión de activos. La entrega se realizará de forma gratuita y en el estado de conservación previamente pactado entre ambas partes, siendo, generalmente, el correspondiente a si se tratara de activos nuevos, bien mediante la adquisición de material renovado o, en su caso, mediante las inversiones adicionales que sean precisas realizar para alargar la vida útil o aumentar la capacidad productiva, de los activos a revertir.** En base a esto, podemos encontrar las siguientes situaciones:

TIPOS DE CONCESIÓN ADMINISTRATIVA	CARACTERÍSTICAS
Concesión pura sin cláusula de reversión	El concesionario deberá realizar inversiones sin adquirir el compromiso de reversión al organismo público titular del derecho concesional.
Concesión pura con cláusula de reversión	El concesionario deberá realizar inversiones que, posteriormente, en fecha determinada, deberán revertir al organismo público titular del derecho concesional.
Concesión de mero ejercicio o arrendamiento administrativo	El organismo público titular de los derechos concesionales transfiere al concesionario la potestad de uso de dominio de obras e instalaciones, encargándole, únicamente, realizar la función de llevar a cabo la prestación de los servicios delegados.

Tabla nº 20: Tipos de Concesiones Administrativas. Fuente: Guzmán Raja, I⁴⁶⁹.

En el caso de concesiones puras sin cláusula de reversión, la problemática contable referente al inmovilizado material no va a suponer ninguna divergencia con respecto a la de cualquier empresa privada, siendo los costes atribuibles a este elemento, los derivados de la

⁴⁶⁹ Guzmán Raja, I.: "El fondo de reversión: Aspectos económicos-financiero y contables". Tesis de Licenciatura. Murcia, 1995. Pág. 9.

amortización técnica, y los derivados de reparaciones y conservación cuando no supongan un incremento de la vida útil del bien.

En el caso de concesiones de mero ejercicio, en las que el concesionario no tendrá que hacer ninguna inversión en obras e instalaciones, los costes derivados del inmovilizado material serán aquellos ocasionados como consecuencia de la conservación y la puesta a punto del inmovilizado para ser devuelto al Ayuntamiento, en las condiciones pactadas. En este sentido, los costes ocasionados por el inmovilizado transferido al concesionario, serán por los mismos conceptos expuestos en el caso de concesiones puras sin cláusula de reversión.

Si se trata de una concesión pura con cláusula de reversión, además de los costes resultantes por la depreciación del inmovilizado como consecuencia de su utilización en el proceso de prestación del servicio, el concesionario articulará un plan basado en el coste de las inversiones previstas y las previsiones de ingresos, que sea capaz de reconstituir los capitales invertidos en los activos revertibles necesarios para la prestación de los servicios públicos delegados por el ente municipal, teniendo en cuenta las posibles renovaciones y ampliaciones y/o mejoras que deban realizarse en los citados activos, para que en su caso, sean revertidos, en su momento, en perfecto estado de utilización. La recuperación de los capitales invertidos en los activos revertibles, implicará la constitución de un fondo de reversión, fondo que podrá ser analizado desde una perspectiva financiera, económica y patrimonial, para determinar su importancia, como coste o no, en el establecimiento de las tarifas a percibir de los usuarios.

Desde una *óptica financiera* el fondo de reversión tratará de recuperar los capitales invertidos en la financiación de los activos revertibles, con el fin de evitar la descapitalización de la empresa por el importe de dichos activos en el momento de la reversión y la consiguiente pérdida para el concesionario.

Desde una *óptica económica* el importe de los activos revertibles ha de tener la consideración final de gasto para la empresa concesionaria, teniendo en cuenta que el beneficio que se distribuya entre los accionistas debe proceder del incremento patrimonial generado, y no representar una devolución del capital aportado, es decir, debe recuperarse íntegramente el

importe de la inversión realizada, con independencia de la rentabilidad que pueda generar el negocio jurídico de la concesión administrativa.

Desde una *óptica patrimonial* la concesión administrativa genera para la empresa la necesidad de realizar determinadas inversiones derivadas de la adquisición del derecho de concesión, con independencia de la materialización de aquellas otras que sean precisas para la prestación de los servicios objeto del contrato concesional. En consecuencia, la inversión por los mencionados derechos de concesión tienen carácter inmaterial, es decir, se trata de una inversión de naturaleza intangible con valor de realización económico. Contablemente se realizará la distinción entre las inversiones de carácter material o activos afectos a reversión y las de carácter inmaterial o derechos de concesión administrativa. Tanto activos materiales como inmateriales, supondrán un coste que repercutirá sobre el valor final de las tarifas.

2.2.2.3.1. Naturaleza de los activos revertibles

En el caso de las concesiones administrativas puras, en dónde al final del período de la concesión deben revertir los activos al ente concedente, es necesario señalar las posibles matizaciones que podrían hacerse sobre el carácter de dichos activos en cuanto a su consideración en los Estados Financieros de la empresa, así como, su repercusión en el cálculo de los costes de los servicios públicos locales, ya que, a pesar de haber sido adquiridos por la empresa concesionaria, puede ponerse en tela de juicio, si a ella corresponde su absoluta titularidad y libertad de disposición, teniendo en cuenta que el ente concedente tiene plena potestad, sobre ellos, debido a la mencionada cláusula de reversión.

No existe coincidencia entre las opiniones sobre la consideración de los activos revertibles dentro del Balance de Situación del concesionario. Algunos autores⁴⁷⁰, hablan de la conveniencia de considerar dichos activos, como activos fijos, apoyándose en la tutela y el control

⁴⁷⁰ Sobre este aspecto pueden consultarse:

- Ballester Casado, M.: "En torno al fenómeno de la reversión". IV Encuentro de Profesores Universitarios de Contabilidad. Universidad de Cantabria. Santander, 1991. Págs. 1267-1283.

- García Martín, V.: "Naturaleza contable de los activos revertibles". IV Congreso de Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas (AECA). Barcelona, 1987. Págs. 335-347.

directo que el ente concedente ejerce sobre los mismos, limitando, por lo tanto, la realización de operaciones con ellos y por supuesto la utilización de los mismos como garantía de la cobertura de las deudas que la empresa concesionaria tiene con sus acreedores. En este caso, dichos autores abogan por la activación de los bienes sujetos a reversión, debiéndose amortizar el gasto que conllevan entre los ejercicios que dura el contrato de la concesión.

Otros autores⁴⁷¹, respaldándose en que dichos activos son necesarios para llevar a cabo la prestación del servicio que les ha sido encomendado, defienden un tratamiento de los bienes sujetos a reversión como si se tratara de activos reales, de forma que, a pesar de que la Administración tenga potestad sobre los mismos, dicha potestad sólo va a ser efectiva en el momento final de la concesión, cuando dichos activos tengan que revertir y, por lo tanto, durante la utilización de los mismos, es la empresa concesionaria la que dispone de todos los derechos sobre dichos bienes y es, por lo tanto, la responsable de las operaciones que con los mismos se realicen. **De esta forma, como elementos necesarios para la realización del proceso productivo, se pone de manifiesto el carácter económico de los mismos, y el consumo que de ellos se haga debe formar parte del coste del servicio que con ellos se presta.** En cuanto a que los bienes revertibles sirvan o no como garantía frente a terceros, es necesario anticipar que, en nuestra opinión, la razón de constituir el fondo de reversión es para que al final del período concesional, la empresa concesionaria haya recuperado el total del valor de los mismos para que reembolse el capital que financia dichos activos, tanto capital propio como capital ajeno, con la consiguiente desaparición de la relación empresa concesionaria-accionistas y empresa concesionaria- acreedores. De esta forma, se daría por terminada la continuidad de la empresa y sería necesario partir de cero en lo que a esos activos se refiere, si es que la empresa

⁴⁷¹ A este respecto puede verse:

- Cea García, J.L.: "Análisis contable de la reversión de activos". Monografía nº 20. Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas. Madrid, 1990.

- Rojo Ramírez, A.: "Empresas concesionarias y sus problemas contables: La naturaleza del fondo de reversión". Revista Española de Financiación y Contabilidad, nº 59, 1989. Págs. 483-502.

concesionaria desea continuar con la prestación del servicio, habría que crear un nuevo contrato concesional.

A este respecto, mencionando la normativa del IASC⁴⁷² que manifiesta que, "un activo es un recurso controlado por la empresa como consecuencia de sucesos pasados, del cual se esperan obtener en el futuro beneficios económicos", puede decirse que los activos revertibles se consideran ficticios desde el punto de vista jurídico y reales desde el punto de vista económico. De cara a su reflejo contable, estos bienes se consideran como activos reales desde la perspectiva económica, prevaleciendo el fondo sobre la forma, no obstante, su carácter jurídico debería reflejarse sobre los estados contables que se ofrecen al público (desglose de la información). Desde el punto de vista patrimonial, se considerarán como propiedad exclusiva del concesionario hasta el momento final de la concesión, ya que precisamente son adquiridos, única y exclusivamente para llevar a cabo la prestación del servicio. Rojas Miravete y Marín Vilanova⁴⁷³ proponen, para llevar a cabo una mayor información, el registro del inmovilizado diferenciando entre inmovilizado revertible y no revertible, tal y como se presenta en el Plan General de Contabilidad⁴⁷⁴, facilitando así el cálculo de las dotaciones a los diferentes fondos y provisiones, que sería conveniente prever. La clasificación a la que nos referimos es la siguiente:

1. Inmovilizado revertible
 - a) Inmovilizado no sujeto a reposición (vida útil superior al período de la concesión)
 - b) Inmovilizado sujeto a reposición (vida útil inferior al período de la concesión)
 - c) Inmovilizado repuesto y no sujeto a reposiciones posteriores.
2. Inmovilizado no revertible.

Quizás la clasificación anterior debería estar desglosada a un mayor nivel, teniendo en cuenta no solamente la relación existente entre la vida útil del elemento y la duración del período concesional, sino también sería bueno indicar cual es la fuente financiera que está financiando

⁴⁷² Comisión de Normas Internacionales de Contabilidad (I.A.S.C.). Ediciones del Instituto de Censores Jurados de Cuentas de España. Madrid, 1990. Pág. 76.

⁴⁷³ Rojas Miravete, J.I. y Marín Vilanova, J.M.: "Problemática de los fondos de reversión". Revista Técnica del Instituto de Censores Jurados de Cuentas de España, nº 11, 1985. Págs. 32-34.

⁴⁷⁴ Real Decreto 1643/1990 de 20 de diciembre, por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad.

dicho activo revertible, para que en cualquier momento sepamos cual es el capital que estamos reconstituyendo a través de las dotaciones al fondo de reversión, y si se trata de capital propio o ajeno materializado en dichos activos.

En nuestra opinión, consideramos que la empresa concesionaria tiene plena propiedad de tales activos, pudiendo disponer libremente de ellos, siempre y cuando los servicios públicos a los que se ha comprometido, se presten correctamente. El neto patrimonial de la empresa concesionaria es el que se deduce de su Balance de Situación y, por tanto, los activos revertibles sí pueden ser considerados como garantía frente a terceros, ya que su "pérdida voluntaria" se producirá en el momento de la reversión y la misma se irá recuperando paulatinamente mediante la creación de un fondo de "amortización financiera" a lo largo del período concesional. Asimismo, consideramos necesario manifestar en la Memoria de la empresa concesionaria el carácter de dichos bienes y la necesidad de revertirlos al ente público al final del período concesional.

2.2.2.3.2. Naturaleza del fondo de reversión y de las cuotas imputables para su constitución.

En cuanto a la naturaleza del citado fondo, la opinión imperante, parece decantarse por considerar el fondo de reversión como una provisión que pretende cubrir el riesgo cierto de pérdida del capital. También AECA⁴⁷⁵, ha pasado de considerarlo como reserva a considerarlo como un pasivo exigible. Según Rojo⁴⁷⁶, tal fondo no es ni una cosa ni otra, ni reserva ni provisión, y para justificar tal afirmación se refiere al trasfondo de la operación económica que origina el surgimiento del susodicho fondo, que consiste en recuperar la inversión llevada a cabo por una empresa, cuando tal inversión, revertirá finalmente, a la entidad que ha concedido el

⁴⁷⁵ AECA: "Principios contables. El Fondo de Reversión". Documento nº 14. Madrid, 1992. Pág. 19.

⁴⁷⁶ Rojo Ramírez, A: "Empresas concesionarias y sus problemas contables: La naturaleza del fondo de reversión". Op. cit. Pág. 500.

derecho de disfrute de la explotación. Según este autor, se trataría más de un usufructo, en donde el usufructuario es la empresa concesionaria y el nudo propietario quien otorga la concesión, siendo el usufructo las cuotas o precios a cobrar por el arrendamiento pactado de antemano y revisables, en su caso.

Según Rojas Miravete y Marín Vilanova⁴⁷⁷, la dotación del fondo de reversión es del todo necesaria para que no se produzca una pérdida en el momento de efectuarse la reversión de los activos al ente concedente. Asimismo, para eliminar los problemas derivados de la inflación, en el caso de que la legislación no prevea actualizaciones del valor de los activos, deberá dotarse una Provisión por Reposición que cubra la diferencia entre el coste histórico y el coste actual de los activos revertibles que deben ser repuestos durante el período de la concesión. De igual forma, en el caso de que los coeficientes de actualización fueran inferiores a la inflación real del período, debería cubrirse a través de la Provisión por reposición la parte complementaria. Nosotros no estamos totalmente de acuerdo con esta opinión, ya que creemos que el fondo de reversión debe ser suficiente para cubrir las diferencias que pudieran surgir por la inflación y por lo tanto, no sería necesario dotar una provisión por reposición, ya que el importe que la misma englobaría quedaría ya contemplado al calcular las cuotas de dotación del fondo de reversión.

El PGC⁴⁷⁸ español de 1973, incluía el fondo de reversión en el Grupo 1: financiación básica, subgrupo 11: reservas, las cuales define como "cuentas representativas de beneficios mantenidos a disposición de la empresa y no incorporadas a capital". En concreto la cuenta 117: Fondo de reversión, recoge la "reconstitución del valor capital económicamente invertido en el activo revertible".

Goxéns Duch⁴⁷⁹, al referirse a las concesiones administrativas de servicios públicos, considera que estas empresas han de realizar, además de las amortizaciones normales, la

⁴⁷⁷ Rojas Miravete, J.I. y Marín Vilanova, J.M.: "Problemática de los fondos de reversión". Op. cit. Págs. 34-35.

⁴⁷⁸ Real Decreto 530/1973, de 22 de febrero.

⁴⁷⁹ Goxens Duch, A.: "Contabilidad Económica". Tomo IV. Enciclopedia de Contabilidad y Administración de Empresas. Editorial Giner. Madrid, 1973. Pág. 388.

amortización financiera del capital y de los empréstitos que hubiesen emitido. Deben constituir con cargo a Pérdidas y Ganancias reservas suficientes para poder reintegrar a los accionistas el valor de sus inversiones cuando debe cesar en la explotación del servicio público.

En este mismo sentido, Giner Inchausti⁴⁸⁰, considera que existen amplias interpretaciones en torno a la figura del fondo de reversión, interpretaciones que son diversas debido a que se confunde con frecuencia lo que es la amortización técnica de un bien, con la función financiera de la misma. Según la autora, si consideramos que la amortización es la expresión contable de la depreciación sufrida por un activo fijo, es evidente que, vaya a procederse o no a su reposición, debe ser amortizado si está sujeto a depreciación, sin embargo, aquéllos que confunden dicho concepto con la función financiera de liberar recursos para llevar a cabo la reposición, interpretan que, al no tener lugar ésta, no debe contabilizarse la amortización técnica. Desde este punto de vista, hay que considerar que la amortización técnica se deriva de la depreciación por el consumo del activo, y no del hecho de la reposición. Por ello, en caso de tratarse de un activo depreciable que no debe ser renovado, como los fondos recuperados vía amortización técnica no se destinarán a la sustitución del bien, podrán emplearse en la amortización por reversión, no debiéndose dotar el fondo de reversión por la cuantía en que se dote la amortización acumulada.

Otra cuestión, es la que se plantea en el Plan Contable Francés, en donde se indica que en la medida en que el valor útil de un bien puede ser conservado por un mantenimiento adecuado, dicho bien no debe ser objeto de dotaciones o amortizaciones que afecten a la cuenta de Explotación de la empresa concesionaria, obviamente, en tal caso, los gastos por reparaciones y mantenimiento hacen que podamos considerar el bien como no depreciable y, en consecuencia, el tratamiento contable de las amortizaciones se asemeja al de tales bienes.

La no creación del fondo de reversión, hace que la sociedad, o sus accionistas, sufran una auténtica pérdida patrimonial al término de la concesión. Tal pérdida podría haber sido compensada con anterioridad, en el caso de que los dividendos distribuidos por la sociedad anualmente hubieran sido suficientes para que los accionistas recuperasen su capital

⁴⁸⁰ Giner Inchausti, B.: "Reflexiones en torno a la dotación del fondo de reversión". Técnica Contable, nº 426, 1984. Págs. 201-214.

paulatinamente⁴⁸¹.

En el caso de que el activo revertible haya sido financiado, total o parcialmente, mediante la obtención de recursos ajenos, la creación del fondo es una necesidad de la empresa como garantía frente a sus acreedores, puesto que de lo contrario puede llegarse a la situación límite en que, al revertir el activo al ente concedente, no fuese posible devolver a los acreedores sus préstamos por no existir activo, dado que anualmente los accionistas se repartieron tanto su aportación como la de los acreedores en forma de dividendos.

⁴⁸¹ Sin embargo, tomando como referencia el concepto clásico de beneficio de Hicks, la American Accounting Association, definió el beneficio de la empresa como "la máxima cantidad que se puede consumir o distribuir a los accionistas sin empobrecer a la empresa, es decir, sin disminuir el capital inicial. No nos parece oportuno este proceder, y por ello, antes de determinar el resultado periódico, y con independencia de cual sea éste, debe dotarse un fondo de reversión, al igual que la amortización acumulada.

- American Accounting Association: "1964 Concepts and Standards Research Study Committée. The realization concept". The Accounting Review, abril 1965. Págs. 312-322.

En cuanto a la pregunta de si el fondo de reversión se considera reserva o provisión, cabría en primer lugar plantearnos la cuestión acerca de qué se considera como Neto Patrimonial, pudiendo decir que es el excedente del activo frente al pasivo, siendo, pues, un conjunto de valores propiedad de los titulares del capital de la empresa. En el caso de las empresas concesionarias con activos revertibles, se produce la situación de que ostentan la propiedad temporal de un bien o, lo que es lo mismo, que en un plazo de tiempo conocido van a verse privadas de él, esto es, van a sufrir una pérdida patrimonial conocida y esperada. En este sentido, el fondo de reversión no formaría parte del neto patrimonial, sino que más bien debería considerarse como una provisión y la dotación al fondo como un gasto⁴⁸².

Existen sobrados argumentos para justificar como gasto la citada dotación, AECA⁴⁸³ señala que todos los principios básicos de contabilidad desarrollados en el Documento nº 1, son de aplicación a los fondos de reversión, en concreto hace mención a los siguientes:

- a) Correlación de ingresos y gastos: Entre la totalidad de los gastos se incluye la recuperación del capital invertido en activos revertibles.
- b) Devengo: La asignación temporal del gasto derivado de la recuperación del capital debe hacerse a lo largo del período concesional, y no al final.
- c) Prudencia valorativa: Debe provisionarse la pérdida perfectamente conocida que se producirá en el momento de la reversión.
- d) Uniformidad: El criterio de reparto de la pérdida debe mantenerse a lo largo del tiempo.

⁴⁸² Giner Inchausti, B.: "Reflexiones en torno a la dotación del fondo de reversión". Op. cit. Págs. 206-207.

⁴⁸³ AECA: Documento nº 1 de la Comisión de Principios y Normas de Contabilidad.

Por tanto, resulta evidente la necesidad de dotar periódicamente el citado fondo, y desde luego, con independencia de cual sea el resultado contable del período. Sin embargo, en la medida en que este gasto se destine a la creación de una provisión, puede ser discutida la consideración de coste en Contabilidad Interna, ya que no refleja el consumo de un factor productivo, sino más bien un gravamen de tipo jurídico derivado de la propia naturaleza del negocio. En este sentido, Cea García indica que⁴⁸⁴ "la dotación por la reversión de los activos debería figurar por separado como gasto o partida detractiva del resultado económico encuadrado dentro del capítulo general, en el que figurasen los demás impuestos o transferencias propias del negocio por no ser consumo económico" y que "se constata una pérdida o gasto adicional del negocio a distribuir entre todos los ejercicios contables que forman el tramo de la concesión". Según este autor, la cantidad de la pérdida es más o menos incierta dependiendo de las dos partes y del contrato, la incertidumbre es doble atendiendo a dos factores principalmente:

a) Por un lado, habrá que tener en cuenta **si la reversión afecta a activos depreciables**, es decir renovables por la empresa concesionaria, siendo su vida útil inferior al período concesional, esto puede implicar una variación posible de precios de adquisición o coste de producción de tales activos aumentando en el futuro como consecuencia de un aumento de precios, causas tecnológicas, etc., todo ello con las repercusiones que puede tener sobre el plan de amortización fijado normalmente sobre valores originales, debiendo basarse, por ello, en cifras estimadas.

b) Por otro, **el compromiso de la reversión de los activos en condiciones de adecuado funcionamiento**, no deja de ser un concepto ambiguo o impreciso que impide conocer, con exactitud, de antemano, a cuanto ascenderán los gastos e inversiones de reacondicionamiento de dichos activos.

Cea García⁴⁸⁵ reconoce la existencia de una pérdida cierta en cuanto a su naturaleza e intervalo temporal, pero incierta respecto a su cuantía. Además, se produce un efecto simultáneo

⁴⁸⁴ Cea García, J.L.: "Análisis contable de la reversión de activos". Op. cit. Págs. 28-29.

⁴⁸⁵ *Ibidem*.

y correlativo en el proceso de la reversión junto con el proceso de la amortización técnica de activos fijos depreciables:

a) Efecto Económico: constatación de un gasto o pérdida para el capital-propiedad de la empresa como consecuencia de la privación sufrida por los activos revertibles.

b) Efecto Financiero: o de recuperación de la pérdida representativa de los activos revertidos.

La magnitud monetaria del doble efecto señalado ascendería a:

1) Valor neto contable de los activos a revertir en la fecha de la entrega: es decir, la porción no recuperable del coste contable de los mismos vía amortización técnica (subcuota de recuperación de la inversión neta).

2) Gastos e inversiones supuestamente a realizar en el momento de la reversión para cumplir condiciones de mantenimiento y uso (subcuota de reacondicionamiento).

1) El valor neto contable de los activos a revertir equivaldría a:

a) Para bienes no depreciables o intrínsecamente no sometidos a proceso de amortización (por el uso, por el paso del tiempo, por envejecimiento económico) al coste capitalizado en cuentas para dichos activos, en el momento de la reversión: precio de adquisición o coste de producción más todas las adiciones capitalizables y las posibles reducciones parciales habidas sobre los mismos, de acuerdo con las normas contables generales. De haber sido actualizado el valor neto contable equivaldría al último importe actualizado resultante.

b) Para bienes depreciables o intrínsecamente sometidos a proceso de amortización técnica, al coste capitalizado en cuentas para dichos activos, en el momento de la reversión de activos, deducida la amortización técnica acumulada que figurase para los mismos activos de acuerdo a un plan sistemático de imputación temporal de este concepto, deducido también el importe de cualquier provisión acumulada para los mismos activos por saneamiento de su valor. Se incorporarán todas las adiciones capitalizables y las posibles disminuciones parciales posteriores habidas sobre los mismos, de acuerdo con las normas contables generales que regulan el tratamiento de estos activos fijos. De haber sido actualizado dicho valor, la magnitud del valor neto contable equivaldría a la diferencia entre el importe actualizado de los activos y de la amortización acumulada correspondiente. Además podrían presentarse dos sistemas diferentes:

b.1) Activos a revertir sujetos a una o varias renovaciones durante el intervalo de la concesión, es decir, vida útil técnica menor al plazo señalado para la reversión: en este caso, la empresa concesionaria procedería exactamente igual que si no hubiera pacto de

reversión. En todo caso, las circunstancias concretas de la reposición, sobre todo si fuesen distintas al plan original trazado para la reversión de activos, podrían obligar eventualmente a la revisión y modificación de dicho plan. En definitiva: el valor neto contable de los activos a revertir sería igual a la porción correspondiente a la última inversión o valor capitalizado en cuentas de dichos activos y no al de la primera inversión realizada en los mismos.

b.2) Activos a revertir no sujetos a renovación durante el intervalo de la concesión, es decir, vida útil técnica mayor al plazo señalado para la reversión de activos: en este caso, la empresa habría establecido su plan de amortización técnica al margen de la existencia o no de la obligación de reversión de dichos activos, con lo que el valor neto contable a recuperar sería la porción pendiente de amortización del importe capitalizado en las cuentas representativas de los pertinentes activos, correspondiente a la primera y única inversión realizada.

2) Gastos e inversiones de reacondicionamiento de los activos de la reversión (subcuota de reacondicionamiento): tendrá como finalidad cumplir la obligación de entregar en perfectas condiciones de capacidad, uso o funcionamiento los activos utilizados, implicando una estimación previa de dicho importe, para que la dotación periódica a la provisión sea adecuada, desde el punto de vista del principio de correlación de ingresos y gastos, con los distintos ejercicios económicos del horizonte de la concesión, y compatible con la acumulación final total de dicho importe. Las reglas generales para realizar una estimación razonable son las siguientes:

a) Bienes no depreciables o no sometidos al proceso de amortización técnica: la naturaleza intrínseca de tales activos de no experimentar depreciación o desgaste hace pensar que no requerirán gastos o inversiones especiales de este género, ello implicará entregarlos en perfectas condiciones de uso. No obstante, en algunos casos pueden surgir compromisos de realización de determinadas obras de acondicionamiento, sobre terrenos, solares, etc. que implican la necesidad de realizar una estimación y proceder al reparto de la subcuota.

b) Bienes depreciables o sometidos al proceso de amortización técnica: será necesario realizar gastos e inversiones para que cumplan las condiciones previstas:

b.1) Efectuarlas previamente a la entrega por la propia empresa

concesionaria.

- b.2) Indemnizar monetariamente al ente beneficiario de la reversión de activos por el montante convenido a que ascenderá dicho compromiso.

En función de los datos se realizarán las oportunas previsiones. A falta de datos o indicaciones más precisas, habrá que estimar el porcentaje máximo posible a que ascenderán los gastos e inversiones de reacondicionamiento, que se corresponderá con el porcentaje amortizado para cada uno de los respectivos activos en la fecha de la reversión según el plan de amortización técnica imputado. Bajo esta premisa, su importe monetario máximo sería el porcentaje amortizado calculado sobre el valor de reposición o de reconstrucción de los activos usados en la fecha de la reversión, o en su caso, sobre el valor capitalizado que figurase en los registros contables para dichos activos sin más, (magnitud contabilizada como amortización técnica acumulada en el montante de la reversión). Obviamente, de aplicar como importe máximo estimado para los gastos e inversiones previsibles de reacondicionamiento la cifra de amortización técnica acumulada, el montante total de la provisión para la reversión de activos en la fecha señalada para la entrega (englobando las dos subcuotas) ascendería exactamente al valor capitalizado que figurase en cuentas para los activos implicados. La subcuota de reacondicionamiento podría ser compatible con la posible existencia de una provisión para reparaciones y obras extraordinarias inherentes a los mismos activos a revertir resultante de imperativos de carácter técnico, legal, etc, como ocurre con ciertos activos obligados a realizar este tipo de reparaciones pluriperiodo, estén o no sometidos a reversión. Si la próxima reparación extraordinaria se situase después de la fecha de reversión de los activos, no será menester tener que dotar la provisión para reparaciones y obras extraordinarias quedando subsumidas dentro del cálculo de la provisión para reversión de activos en lo referente a la subcuota de reacondicionamiento final de los activos a revertir⁴⁸⁶.

⁴⁸⁶ Para profundizar sobre el cálculo del valor neto contable y la subcuota de reacondicionamiento, teniendo en cuenta la posibilidad de realización de inversiones de ampliación y/o mejora, puede consultarse:

- Guzmán Raja, I.: "El fondo de reversión: Aspectos económicos-financieros y contables". Op. cit. Págs. 60-82.

Desde el punto de vista de la estructura económica de la empresa, puede entenderse que no se produce la destrucción o consumo de un componente del activo empresarial para generar ingresos, por lo tanto, el gasto a dotar no tiene un verdadero componente económico. Hay autores que consideran que la dotación se puede entender como un gravamen o tasa pública específica que se incluirá como el importe simulado de un impuesto sobre el consumo, consumo de servicios públicos, ya que, en definitiva, son los usuarios los que soportan el gravamen citado. Si profundizáramos en esta idea, el mencionado y singular "gasto" no debería figurar en la cuenta de pérdidas y ganancias ni como gasto ni como ingreso, pues su imputación se haría de forma directa a la cuenta fondo de reversión, el cual debería ser equivalente en el momento de la reversión al valor neto contable de los activos a revertir.

Según Rojas Miravete y Marín Vilanova⁴⁸⁷, la consideración de la dotación al Fondo de Reversión como gasto del ejercicio y no como una distribución del Resultado del Ejercicio, parece incuestionable por las siguientes razones:

a) La dotación al fondo de reversión es independiente de la existencia o no de resultados positivos en el ejercicio. Es decir, aunque haya pérdidas la dotación al fondo es inexcusable para una correcta periodificación de las operaciones de una empresa concesionaria.

b) La adecuada correlación que debe existir entre los ingresos y los gastos del ejercicio. Como se ha señalado anteriormente en la tarifa o canon, que recibe como contraprestación el concesionario, se incluye el derecho que éste tiene a recuperar la totalidad del capital invertido. Contabilizándose la totalidad de la tarifa como ingreso del ejercicio debe contabilizarse como gasto del mismo, la dotación al fondo de reversión.

⁴⁸⁷ Rojas Miravete, J.L. y Marín Vilanova, J.M.: "Problemática de los fondos de reversión". Op. cit. Pág. 36.

Cea García⁴⁸⁸ se plantea la problemática de si la dotación a la provisión para reversión de activos, debe considerarse como un coste económico o más bien como un gravamen jurídico o transferencia de plusvalía de una esfera de control a otra. **No se trata de un coste económico ya que la dotación no implica un sacrificio económico de un factor o activo necesario para la producción-distribución de un determinado bien o servicio, sino que tiene un claro carácter jurídico. Se considera gasto para el capital propiedad de la empresa concesionaria, pero no es un consumo o sacrificio de un factor productivo desde el punto de vista económico.** Este autor insiste en que el único y auténtico coste económico es la amortización técnica, ya que constituye la evaluación del desgaste sufrido por la aportación de dichos activos al proceso de obtención de bienes y servicios. De esta forma, el coste de amortización formaría parte del coste del producto y el gasto de la dotación a la provisión por reversión, constituiría una partida detractiva del resultado económico y no sería consumo económico.

En cuanto al cálculo de las cuotas anuales de dotación a la provisión para reversión de activos, se pronuncia de la siguiente forma⁴⁸⁹: "Debido a la temporalidad del fenómeno de la reversión, el mayor problema radica en diseñar un plan de reparto e imputación lógico y sistemático capaz de lograr una adecuada correlación de ingresos y gastos durante los diferentes ejercicios económicos de explotación de la concesión. Las principales variables y datos del problema son las siguientes:

- El horizonte temporal: es un dato conocido.
- El plan de amortización técnica de los activos revertibles de carácter depreciable: es un dato conocido.
- La magnitud monetaria del valor neto contable de los activos revertibles de carácter depreciable será una incógnita más o menos incierta para los activos cuya vida útil sea < al plazo de reversión.
- La magnitud monetaria de los gastos e inversiones de reacondicionamiento supone también una incógnita".

⁴⁸⁸ Cea García, J.L.: "Análisis contable de la reversión de activos". Op. cit. Pág. 28.

⁴⁸⁹ *Ibidem*: Pág. 39.

Respecto al modo de establecer la correlación del gasto por la reversión con los ingresos de la explotación, pueden aplicarse dos criterios⁴⁹⁰:

- a) En función de la serie de ingresos esperados en la concesión.
- b) En función del grado de utilización de los distintos activos sujetos a reversión en los diferentes ejercicios contables.

Hay argumentos a favor de uno y otro, no obstante, la consideración de la reversión de activos como un gravamen de tipo jurídico, más que como coste o consumo de elementos materiales en un proceso productivo, aboga a favor del criterio de reparto en función de los ingresos esperados del negocio. En nuestra opinión, creemos que se trata de una cuestión discutible, pues la esencia de la creación del fondo de reversión es la de recuperar el valor de los activos revertibles, valor que atendiendo al principio de correlación de ingresos y gastos debe intentar recobrase en función de cual sea la aplicación de los mismos en el proceso productivo. Desde luego, no tiene sentido el reparto lineal de la pérdida, ya que debido a la hipótesis de ingresos crecientes con el tiempo y ante el fenómeno de la rentabilidad implícita de las cuotas recuperadas por la dotación a la provisión, el reparto debería ser progresivo y no lineal o constante como se propone desde el punto de vista fiscal.

Para concluir este apartado, en nuestra opinión, la naturaleza del fondo de reversión responde a una provisión para riesgos y gastos dado el carácter contingente sobre la cuantía a constituir, derivado, de las características del contrato de concesión, en función de que los activos sean o no amortizables, deban o no entregarse en perfectas condiciones de uso o deban realizarse inversiones de renovación, ampliación o mejora. En todo momento, creemos que las dotaciones al

⁴⁹⁰ Para un estudio en profundidad sobre el cálculo de las cuotas de dotación al fondo de reversión, puede consultarse:

- Guzmán Raja, I.: "El fondo de reversión: Aspectos económico-financieros y contables". Op. cit. Págs. 86-143.

fondo de reversión y al fondo de amortización acumulada deben ser dotaciones independientes debido a que ambos tienen distintas causas justificativas, y se deben a hechos económicos distintos. Si bien es incuestionable la consideración de la amortización técnica como coste del servicio, la dotación al fondo de reversión no tendrá tal consideración aunque implique una carga para el concesionario que deberá recuperar vía tasas o precios públicos, con el fin de no perjudicar su equilibrio económico-financiero. Como colofón a este apartado, los componentes que pueden afectar al coste derivados del inmovilizado, tanto material como inmaterial, en la empresa concesionaria, vienen delimitados por los siguientes conceptos:

Elementos de coste relacionados con el inmovilizado en la concesión administrativa
Amortización del Inmovilizado Inmaterial: Por la parte a imputar como coste del ejercicio como consecuencia de la obtención del derecho al uso o explotación de la concesión administrativa. Supondrá un mayor coste del servicio.
Amortización Técnica del Inmovilizado Material: Por la depreciación sufrida por los elementos del inmovilizado por su utilización en el proceso productivo. Formará parte del coste del servicio.
Reparaciones y conservación: Por las realizadas durante el ejercicio que no supongan una ampliación y/o mejora de su capacidad técnica. Formarán parte del coste del servicio.
Dotación al fondo de reversión: Por la parte correspondiente a la recuperación de la pérdida del capital invertido en los activos revertibles. Supondrá un incremento de la tasa o precio público, pero no un mayor coste del servicio público local.

Tabla nº 21: Elementos de coste relacionados con el inmovilizado en la empresa concesionaria.

Fuente: Elaboración Propia.

3. IMPUTACIÓN DE LAS CLASES DE COSTE A LAS ACTIVIDADES.

Los conceptos de coste delimitados en función de su naturaleza y de su asignación directa o indirecta a las actividades, nos va llevar a la determinación del coste del servicio prestado como la suma de los costes de las actividades primarias que se han realizado de forma necesaria, para llevarlo a cabo. Dichas actividades serán susceptibles de múltiples clasificaciones tanto dependiendo de su relación con costes y portadores como en función de su naturaleza o finalidad. De forma general, las actividades que, en base a su finalidad o carácter funcional, vamos a identificar en cualquier proceso de prestación de servicios, independientemente de que la gestión

se realice directamente por la corporación local o mediante concesión administrativa, van a ser las siguientes⁴⁹¹:

Actividades previas a la prestación⁴⁹²: Se trata de aquéllas que son necesarias para poder llevar a cabo el servicio público en las mejores condiciones posibles, son actividades de planificación y diseño. Recogen costes de estudios de mercado, investigación y desarrollo, de preparación a la prestación y puesta en marcha, costes por la elaboración del Pliego de Condiciones del Servicio y establecimiento de las condiciones de la contratación en el caso de gestión indirecta, etc.

Actividades realizadas durante la prestación: Se trata de aquéllas que componen la cadena de valor del ente municipal. Desde el inicio del suministro del servicio hasta el fin del mismo. Recogen costes de aprovisionamiento del servicio, de producción y de distribución⁴⁹³.

⁴⁹¹ Esta clasificación está basada en la que posteriormente analizaremos más detalladamente, y realizan Castelló Taliani y Lizcano Álvarez en: "El sistema de gestión y costes basado en las actividades. Un nuevo instrumento para la competitividad empresarial". Instituto de Estudios Económicos. Madrid, 1994. Págs. 96-101. Aquí se clasifican en actividades fundamentales y actividades discrecionales. A su vez, las actividades fundamentales las diferencian en actividades de concepción, actividades de realización y actividades de mantenimiento.

⁴⁹² Para imputar el coste recogido en estas actividades, que no tienen una perspectiva a corto plazo, al servicio prestado, los autores anteriores, al referirse principalmente a empresas de carácter industrial y no de servicios, indican que el criterio a utilizar para imputar estos costes, será el impacto futuro que puedan tener a lo largo del ciclo de vida del producto, atendiendo al principio de correlación de ingresos y gastos, y en función de la capacidad de generación de ingresos en cada ejercicio. Al no ser la generación de ingresos el objetivo principal de las instituciones públicas, y además considerando que el ciclo de vida del servicio, en el caso que a nosotros nos ocupa, debe considerarse ilimitado por tratarse de servicios públicos locales de carácter regular y continuo, creemos que el criterio de reparto o de imputación de dichos costes, debe ser elegido por la entidad local, debiendo proceder a la distribución de los mismos entre distintos períodos de personalización, siendo éstos como máximo iguales al año natural. En este sentido, se entiende por período de personalización cada una de las partes homogéneas en las que se divide un ejercicio completo de cálculo de coste, es decir, constituye el punto de referencia tanto de los datos de entrada como de la información que proporciona el Sistema y va a variar en función de las necesidades de información del ente local, pudiendo ser de carácter mensual, bimensual, trimestral, semestral o anual. Por tanto, serán costes a distribuir durante varios ejercicios, que en el caso de que el servicio se preste de forma directa se podría realizar de acuerdo a lo determinado en el estudio económico previo a la realización del servicio que el Ayuntamiento debe realizar de forma obligatoria, y en base al período concesional en el caso de gestión indirecta.

Con respecto a la definición del período de personalización puede verse:

- Pou Díaz, J.; Fernández Rodríguez, M^a del Mar y Aliaga Martínez, M^aD.: "Nuevos desarrollos de Contabilidad Analítica en la Administración Institucional. -El Proyecto CANOA-". Presupuesto y Gasto Público, n^o 13, 1.994. Págs. 149-166.

⁴⁹³ Tanto en el ámbito público como en el privado, las funciones de producción y distribución que se distinguen en cualquier proceso de transformación de bienes, y que permiten calcular por un lado, coste de producción y margen bruto, y por otro, margen comercial, al restar de este último los costes de distribución, se considerarán ambos, en el caso de prestación de servicio, parte componente del coste de producción del mismo, al coincidir en el tiempo las funciones de prestación y de distribución, por tratarse de bienes no almacenables.

Actividades posteriores a la prestación: Recogen costes referentes a funciones posteriores al momento en que el consumidor ya ha hecho uso del servicio, por ejemplo costes de gestión de cobro a los usuarios, costes de control en la prestación, costes de carácter general, como los de administración y dirección, etc.

Tabla nº 22: Clasificación funcional o analítica de las actividades que componen el servicio público local. Fuente: Elaboración Propia.

En base a esta clasificación, podemos plantear la determinación bien, únicamente del coste de prestación del servicio público, al no poderse relacionar éste con la obtención de ingresos individualizados al mismo si dicho servicio es financiado con ingresos generales del presupuesto de la entidad local; o bien, además, la determinación del resultado obtenido por la confrontación entre el coste de prestación del servicio y los ingresos individualizados al mismo, en el caso de que dicho servicio se financie mediante tasas o precios públicos. En este último caso, más que de resultado quizás sería más conveniente hablar del grado de cobertura de los costes, por cuanto lo que se pretende es tener información sobre el grado de autofinanciación que el portador de costes es capaz de generar directamente a través de los usuarios del mismo.

3.1. DETERMINACIÓN DEL COSTE DEL SERVICIO PÚBLICO LOCAL EN PRESTACIÓN DIRECTA Y SU REPERCUSIÓN EN EL CÁLCULO DE INGRESOS.

En base a lo anterior, en el caso de prestación directa, el coste de prestación del servicio, teniendo en cuenta el carácter funcional de las actividades diseñadas, y sin considerar las prestaciones existentes entre las mismas, podría venir delimitado según se presenta en la siguiente estructura:

Coste del Prestación del Servicio Municipal en Prestación Directa
<p><i>Coste de la estructura económica del Servicio</i>⁴⁹⁴: Costes de Actividades previas a la prestación⁴⁹⁵ + Costes de las Actividades realizadas durante la prestación Otros costes: + Costes de las Actividades posteriores a la prestación.</p>

⁴⁹⁴ El global de costes del servicio, se realiza en base a la clasificación de los factores de coste en costes directos e indirectos. Dicha clasificación toma como referencia las actividades que componen el servicio municipal. Así, van a existir

+ Suplemento por costes financieros derivados de la estructura financiera del servicio

Cuadro nº 20: Coste de la Prestación del Servicio Municipal en Prestación Directa.
Fuente: Elaboración Propia.

En el caso de poder identificar ingresos, de forma individualizada, con los costes generados, la estructura de la Cuenta de Pérdidas y Ganancias de cada uno de los períodos de personalización establecidos, puede responder al siguiente formato, teniendo en cuenta la clasificación de costes del cuadro anterior:

Ingresos por prestación del Servicio
(Costes de Prestación del Servicio)
Margen de prestación del Servicio
(Otros costes de actividades posteriores)
Resultado de Explotación de la Estructura Económica del servicio
(Suplemento por costes financieros)
Resultado de Explotación del Servicio

Cuadro nº 21: Estructura de la Cuenta de Pérdidas y Ganancias Analítica en Prestación Directa.
Fuente: Elaboración Propia.

Como puede observarse, el Resultado de Explotación del Servicio será la diferencia entre los ingresos recibidos y los costes globales del servicio, debiendo ser igual a cero para el caso de

costes directos e indirectos al servicio que a su vez se podrán localizar bien de forma directa o indirecta en dichas actividades. Por tanto, el componente de costes directos al servicio no aparecerá como tal, sino que estará recogido como coste de las actividades que, directamente, los hayan consumido.

⁴⁹⁵ Por la parte correspondiente al período de personalización establecido.

que el ingreso obtenido responda a la figura jurídica de tasa, o igual o mayor a cero si responde a la figura jurídica de precio público. **De esta forma, el importe sobre el que se va a aplicar la tarifa correspondiente, para obtener la tasa o el precio público, recogerá la suma de los costes de todas las actividades, indistintamente de cuál sea la naturaleza de éstas. En este sentido, frente al carácter jurídico de los conceptos de tasa y precio público, proponemos que, para su cálculo, desde un punto de vista analítico, debe tenerse en cuenta el carácter funcional de las actividades que delimitan el servicio.** Ambas clasificaciones aparecen en los cuadros que figuran a continuación:

<p><i>Importe sobre el que calcular Tasas y Precios Públicos :</i></p> <p>Costes Directos</p> <p>+ Costes Indirectos (incluidos amortización y financiación)</p> <p>+ Margen (%sobre el coste)⁴⁹⁶</p> <p>(- Transferencias y subvenciones recibidas de otras Administraciones Públicas)</p>

Cuadro nº 22: Versión Jurídica del cálculo de Tasas y Precios Públicos. Fuente: Elaboración Propia.

<p><i>Importe global sobre el que calcular la tasa y/o precio público:</i></p> <p>Costes de las actividades previas a la prestación</p> <p>+ Costes de las actividades de prestación</p> <p>+ Costes de las actividades posteriores a la prestación</p> <p>+ Suplemento por costes financieros</p> <p>+ Margen (%sobre el coste)</p> <p>(- Transferencias y subvenciones recibidas de otras Administraciones Públicas)</p>

Cuadro nº 23: Versión Analítica del cálculo de Tasas y Precios Públicos. Fuente: Elaboración Propia.

Cuando el Ayuntamiento recibe subvenciones o transferencias de otras Administraciones

⁴⁹⁶ Sólo en el caso de los Precios Públicos, ya que en el caso de cálculo de tasas, debe ser igual a cero.

Públicas, bien de ámbito superior -Administración Central o Administración Autonómica-, o bien de otro ayuntamiento, para llevar a cabo la prestación del servicio, consideramos que la subvención o transferencia recibida tiene como única finalidad financiar un servicio público que, o bien no es de su competencia o bien aún siéndolo, dichas competencias han sido transferidas al Ayuntamiento que finalmente lo presta. Consideramos que estos flujos de carácter financiero suponen un menor importe a exigir al usuario de los servicios municipales. Por tanto, la tarifa a aplicar para determinar el valor de la tasa y precio público, versará sobre el total de los costes del servicio menos la parte que el Ayuntamiento gestor haya recuperado vía transferencia o subvención concedida por otra entidad pública.

3.2. DETERMINACIÓN DEL COSTE DEL SERVICIO PÚBLICO LOCAL EN CONCESIÓN ADMINISTRATIVA Y SU REPERCUSIÓN EN EL CÁLCULO DE INGRESOS.

Cuando el servicio se presta mediante concesión administrativa, el coste del servicio, teniendo en cuenta el carácter funcional de las actividades diseñadas y sin llevar a cabo un estudio de las prestaciones entre los distintos centros de coste delimitados en la entidad municipal, es decir, llevando a cabo un análisis inórgánico del coste, podría venir delimitado según se presenta en la siguiente estructura:

Coste del Servicio Municipal en Prestación Indirecta
<p><i>Coste de la estructura económica del Servicio:</i> Costes de Actividades previas a la prestación⁴⁹⁷ + Costes de las Actividades realizadas durante la prestación <i>Otros costes:</i> + Costes de las Actividades posteriores a la prestación.</p>
<p>+ Suplemento por coste de oportunidad derivados de la estructura financiera</p>

Cuadro nº 24: Coste del servicio municipal en prestación indirecta. Fuente: Elaboración Propia.

⁴⁹⁷ Por la parte correspondiente al período de personalización establecido.

Otras cargas a soportar por el concesionario:
+ Dotaciones al fondo de reversión en el caso de que existan activos revertibles. + Canon al Ayuntamiento en concepto de Bº económico

Cuadro nº 25: Otras cargas del concesionario. Fuente: Elaboración Propia.

De esta forma, el importe sobre el que se va a aplicar la tarifa correspondiente, para obtener la tasa o el precio público, recogerá la suma de los costes de todas las actividades, indistintamente de cuál sea la naturaleza de éstas, así como el resto de cargas que si bien no responden al sentido económico de coste, si deben ser soportadas por el concesionario, garantizándole, así, el equilibrio económico-financiero en su gestión. En este sentido, frente al carácter jurídico de los conceptos de tasa y precio público, proponemos que, para su cálculo, cuando el servicio se gestiona mediante concesión administrativa, debe tenerse en cuenta el carácter funcional de las actividades que lo delimitan. Ambas clasificaciones aparecen en los cuadros que figuran a continuación:

<i>Importe sobre el que calcular la Tasa o Precio Público, mediante concesión:</i> Coste de Instalación + Coste de explotación + Beneficio Industrial (- Transferencias y subvenciones recibidas)
--

Cuadro nº 26: Versión Jurídica del cálculo de Tasas y Precios Públicos. Fuente: Elaboración Propia.

<i>Importe global sobre el que calcular la tasa y/o precio público, en concesión administrativa:</i> Costes de las actividades previas a la prestación + Costes de las actividades de prestación + Costes de las actividades posteriores a la prestación + Suplemento por coste de oportunidad. +Dotación al fondo de reversión + Canon al Ayuntamiento en concepto de Bº económico (- Transferencias y subvenciones recibidas)

Cuadro nº 27: Versión Analítica del cálculo de Tasas y Precios Públicos. Fuente: Elaboración Propia.

Si la empresa concesionaria recibe transferencias y/o subvenciones por parte del ayuntamiento, dichas cantidades disminuirán la base sobre la que calcular las tasas y precios

públicos. En este supuesto, la entidad municipal concede, por motivos sociales o políticos, un montante determinado con el fin de que la cantidad a recuperar por el concesionario, procedente de los ciudadanos, sea inferior al coste del servicio. Se trata, por tanto, de meros flujos de carácter financiero, que disminuyen el pago que deben realizar los usuarios, pero que nada tienen que ver con el cálculo del coste del servicio.

4. ESTADOS COMPARATIVOS DE COSTES EN FUNCIÓN DEL MODO DE PRESTACIÓN DEL SERVICIO PÚBLICO LOCAL.

4.1. DIFERENCIAS EN CUANTO A ELEMENTOS DE COSTE.

En las tablas que aparecen a continuación, se especifican las partidas de coste consideradas como directos e indirectos a las actividades, y a su vez indirectos al output o portador final, que, tanto en el caso de prestación directa como de concesión, constituyen el reparto primario de costes entre las actividades que los han ocasionado.

En base a dichas tablas, habría que indicar que en el caso de **prestación directa**, se podría hablar de:

- *Coste de la estructura económica del servicio*: Sería la suma de los costes recogidos en las actividades principales -previas, de prestación y posteriores-, bien originados como consecuencia del consumo de factores productivos por la propia corporación local o bien por cualquier otro agente económico -costes externos-, que esté implicado en la realización del servicio.

- *Coste de la estructura financiera del servicio*: Sería el valor de los costes recogidos en las actividades principales -previas, de prestación y posteriores-, cuyo origen se encuentra en la configuración de la estructura financiera del servicio que gestiona el ente municipal.

- *Coste de prestación del servicio*: Sería la suma de los dos anteriores.

En el caso de gestión mediante **concesión administrativa**, además de los costes anteriores, el concesionario debe soportar otras cargas, que si bien no suponen un coste de prestación del servicio, si deben integrar el montante global sobre el que calcular las tasas y precios públicos retribuidas por los ciudadanos. Estas cargas corresponden, tal y como ya se ha

indicado, a las dotaciones al fondo de reversión y al beneficio económico concedido al Ayuntamiento. Con respecto a estas cargas, al no ser consideradas como costes, proponemos considerarlas de forma global, ya que no son originadas por la ejecución de ninguna de las actividades que componen el servicio, y por tanto, no puede decirse que exista una relación de causalidad entre dichas cargas y las actividades realizadas. De esta forma, en la prestación indirecta, cabría distinguir entre:

- *Coste de la estructura económica del servicio*: Sería la suma de los costes recogidos en las actividades principales -previas, de prestación y posteriores-, bien originados como consecuencia del consumo de factores productivos por el propio concesionario o bien por cualquier otro agente -costes externos-, que coadyuve a la realización del servicio.

- *Coste de la estructura financiera del servicio*: Sería el valor de los costes recogidos en las actividades principales -previas, de prestación y posteriores-, cuyo origen se encuentra en la configuración de la estructura financiera de la empresa concesionaria.

- *Coste de prestación del servicio*: Sería la suma de los dos anteriores.

- *Otras cargas a soportar por el concesionario*: Hace referencia a otros gastos que si bien son soportados por el gestor no pueden considerarse costes de prestación del servicio. Aquí se incluirían las dotaciones al fondo de reversión y el beneficio recibido por la Corporación Local.

- *Coste total del concesionario*: Sería el valor a soportar por éste y, por tanto, la base a recuperar de los usuarios mediante el cobro de los ingresos correspondientes. Se calcularía por la suma del coste de prestación del servicio y de otras cargas a soportar por el concesionario.

En base a la comparación establecida entre gestión directa por la corporación local e indirecta mediante concesión de los servicios locales, puede deducirse que la relación de los componentes de coste en la gestión directa son menos numerosos que en el caso de prestación indirecta, ya que no se contempla, a nuestro modo de ver, ni el coste de capital de los recursos propios, ni el beneficio industrial recibido por el concesionario, ni la dotación al fondo de reversión, ni la obtención por parte del ente municipal de un beneficio económico en forma de canon. Esto hace que nos planteemos, si en teoría el coste es inferior en número de partidas, porqué en la Administración Local es cada vez más frecuente el proceso descentralizador y el otorgamiento de concesiones administrativas. En respuesta a estas consideraciones podemos destacar los siguientes argumentos:

- a) La adjudicación de concesiones permite a la Administración Local no acudir al endeudamiento o al incremento de impuestos para gestionar algunos servicios.

- b) En el caso de que la concesión esté sujeta a reversión de activos, al finalizar el período concesional la Administración Local dispondrá de unos activos que no tendría, de forma gratuita, si el servicio se prestara de forma directa.
- c) Mediante la gestión indirecta se agiliza la prestación del servicio, evitándose la burocracia que implica la gestión por parte de la Administración Local. A pesar de que la burocracia obedece a fines de control, son excesivos los trámites para poder prestar un servicio de forma inmediata e ininterrumpida.
- d) La gestión del servicio de forma directa implica incurrir en unos costes ocultos o costes de no calidad, como consecuencia de no disponer de mecanismos de gestión adecuados. Así, en este sentido, las técnicas de Benchmarking pueden resultar de gran utilidad⁴⁹⁸.

⁴⁹⁸ Referente a esta técnica puede consultarse, entre otras, las siguiente publicaciones:
- Mallo, C. y Merlo, J.: "Control de gestión y control presupuestario". Op. cit. Págs. 65-70.
- Giralt Escobar, S: "El benchmarking como herramienta de apoyo a una estrategia operativa basada en la racionalización de los costes". Comunicación presentada al VII Encuentro de Profesores Universitarios de Contabilidad. Barcelona, 1996. Ponencias y Comunicaciones sobre contabilidad de costes. Pág. 370.

GESTIÓN DIRECTA	Actividades Previas a la Prestación			Actividades de Prestación del Servicio			Actividades Posteriores a la Prestación del Servicio		
	A1	A2	An	A1	A2	An	A1	A2	An
Relacionados con los materiales: Consumo de materiales Relacionados con el personal: Sueldos y salarios Cotizaciones sociales Formación y perfeccionamiento Indemnizaciones Vestuario Otros costes sociales Relacionados con el inmovilizado: Amortización Reparac., mantenim. y conservación Primas de seguros Suministros y servicios exteriores: Arrendamientos y cánones Publicidad y propaganda Suministros TRPE Comunicaciones, Otros. Transferencias y subvenciones Otros Costes: Tributos, etc. CT de la estructura económica del servicio a cargo del Aytº.									
<i>Costes Externos</i>									
<i>CT de la estruc.económ.del servicio</i>									
Suplemento por coste financieros: Coste de recursos ajenos									
<i>CT de prestación del servicio</i>									

Tabla nº 23: Reparto de los costes primarios en Gestión Directa. Fuente: Elaboración Propia.

GESTIÓN INDIRECTA MEDIANTE CONCESIÓN	Actividades Previas a la Prestación			Actividades de Prestación del Servicio				Actividades Posteriores a la Prestación Servicio	
	A1	A2	An	A1	A2	An	A1	A2	An
Relacionados con materiales: Consumo de materiales Relacionados con personal: Sueldos y salarios Cotizaciones sociales Formación y perfeccionamiento Indemnizaciones Vestuario Otros costes sociales Relacionados con el inmovilizado: Amortización IM e II. Reparación, mantenimiento y conser. Primas de seguros Suministros y servicios exteriores: Arrendamientos y cánones Publicidad y propaganda Suministros TRPE, Comunicaciones, Otros. Beneficio Industrial. Transferencias y subvenciones Otros Costes: Tributos, etc. CT de la estr.económ.del Concesio.									
<i>Costes Externos</i>									
CT de la estr. económica del servicio									
<i>Suplem.por costes financieros</i>									
CT de la prestación del servicio									
<i>Suplem.por Dotac.al Fondo Revers.</i> <i>Suplem. por B° económ.para Ayto.</i>									
<i>CT del concesionario</i>									

Tabla n° 24: Reparto de los costes primarios en Concesión Administrativa. Fuente: Elaboración Propia.

4.2. DIFERENCIAS EN CUANTO A ACTIVIDADES.

Teniendo en cuenta la clasificación de las actividades en función de su carácter funcional, en actividades previas, de prestación y posteriores a la prestación, las peculiaridades que marcan la diferencia entre gestión directa e indirecta, provienen básicamente, de aquéllas que son previas y posteriores a la prestación del servicio, si bien consideramos que las actividades de prestación del servicio propiamente dichas, son constantes, independientemente de quién sea el sujeto gestor del mismo. **En consecuencia, hemos delimitado dos tipos de actividades, una de carácter auxiliar y otra de tipo principal que, en nuestra opinión, merecen ser examinadas:**

- a) **Actividades de Administración y Servicios Generales que recogen costes de carácter general de la entidad y constituyen prestaciones de tipo auxiliar.**
- b) **Actividades de Control de Calidad en la prestación del servicio que tienen lugar, normalmente, durante y posteriormente a la prestación del mismo.**

a) Con respecto a las actividades de Administración y Servicios Generales, se distinguen dos tipos de actividades, que a su vez, recogen costes de tipo administrativo con orígenes distintos. Se puede diferenciar así, entre:

- a.1) **Actividades de Administración y Servicios Generales (Ad1):** Recoge costes de tipo general, relacionados directamente con el servicio y con el centro de responsabilidad en el que tiene lugar su ejecución. Son consecuencia del espacio geográfico en el que se centraliza el mismo, y se asimilaría a los costes de tipo administrativo que la oficina de cualquier empresa privada conllevaría. Se considera actividad de prestación del servicio propiamente dicha de tipo auxiliar, y los costes recogidos en la misma podrían imputarse al global de actividades principales, tanto previas, de prestación y posteriores, que componen el servicio, ya que éstos pueden surgir como consecuencia de realizar funciones de apoyo a cualquiera de ellas, por ejemplo, el responsable del servicio puede realizar propuestas sobre la planificación del mismo, pueden soportarse costes de tipo global durante todo el proceso de prestación, así como, puede llevarse a cabo la gestión de cobro a los clientes en el espacio geográfico dedicado al ejercicio de esta actividad auxiliar. Dicha actividad existe tanto en gestión directa como en concesión administrativa.

a.2) **Actividades de Administración y Servicios Generales (Ad2):** Recoge los costes a imputar a cada servicio correspondientes a los centros de coste codificados como: 1.1. Órganos de Gobierno, 1.2. Administración General, 6.1. Regulación Económica, imputables a la estructura económica y 0.1. Deuda Pública, imputable a la estructura financiera del servicio. Esta actividad, si bien existe tanto en el caso de gestión directa como en concesión administrativa, presentará algunas particularidades, en nuestra opinión, en cuanto a la forma de distribuir sus costes entre las actividades principales. Así, en el caso de gestión del servicio por la entidad local, los costes de administración de los centros auxiliares de la Corporación, podrían imputarse a todas las actividades principales que integran los servicios prestados, tanto previas, de prestación como posteriores, ya que recogerían costes resultantes del apoyo al resto de centros principales, por ejemplo en esta actividad, se reflejarían costes de tipo administrativo correspondientes a la gestión y tramitación de nóminas del personal adscrito al resto de centros principales, y por tanto, en función de la actividad desempeñada por el personal, imputables a todas ellas, independientemente de su carácter previo, de prestación o posteriores a la misma. En este sentido, a través del criterio de reparto seleccionado, dichos costes afectarían a las actividades principales a las que este personal estuviese destinado. En el caso de gestión del servicio mediante concesión administrativa, los costes recogidos en esta actividad hacen referencia principalmente a actividades previas y posteriores a la prestación del servicio. Con respecto a las actividades de prestación, en nuestra opinión, los costes de carácter general estarían reflejados en la actividad Ad1 correspondientes al centro gestor, representado, en este caso, por la empresa concesionaria. Así en el caso de la concesión, los costes resultantes de la gestión y tramitación de nóminas del personal, aparecerían recogidos en actividad denominada como Ad1, ya que el personal que presta el servicio es dependiente del concesionario y no en Ad2 como en el caso de la gestión directa. No obstante, en gestión indirecta surgen costes resultantes de la realización de una serie de actividades, por parte del Ayuntamiento, correspondientes a los trámites de contratación, de interpretación del Pliego de Condiciones, de revisiones de precios, de ajuste de las fianzas constituidas, de atención al cliente, etc⁴⁹⁹, en definitiva, actividades, básicamente, de carácter previo y

⁴⁹⁹ A este respecto pueden consultarse los arts. 115 a 125 del Reglamento de Servicios de las Corporaciones Locales.

posterior a la prestación del servicio.

Por ello, en concesión administrativa la actividad Ad2 incorporaría costes correspondientes a los centros auxiliares del Ayuntamiento, y a pesar de que, en nuestra opinión, supondrían un montante de costes por cuantía inferior a la imputada en el caso de gestión directa, creemos necesario tenerla en cuenta como componente del coste global del servicio⁵⁰⁰.

b) Con respecto al segundo grupo de actividades correspondientes al control de calidad de la gestión, se han realizado las siguientes consideraciones:

b.1) En el caso de gestión directa: Se realiza una única actividad de control de calidad del

- Real Decreto de 17 de Junio de 1955. "El Consultor de Ayuntamientos y Juzgados". Madrid, 1992.

$$\% \text{ de Ad2 en gest.indirecta} = \frac{\text{Beneficio Industrial del concesionario}}{\text{Costes totales de la concesión}}$$
$$\% \text{ Ad2 G.directa centro } i = \frac{C \text{ princ.centro } i}{SC \text{ princ. total centros Ayt}}''$$

⁵⁰⁰ Debido a la gran relatividad que supone seleccionar un criterio de distribución de los costes de Ad2 entre los servicios realizados en cada uno de los centros de la corporación local, pensamos que es el responsable de la gestión de los centros auxiliares, quien debe proponer dichos criterios. No obstante, en nuestra opinión, siguiendo la práctica contable realizada, y siendo conscientes de sus limitaciones, así como, de su facilidad en el cálculo, una de las claves de reparto aplicable a los costes de Ad2, es la que a continuación se propone, tanto para la gestión directa como para la gestión mediante concesión. Ya que normalmente, es menor el tiempo dedicado en horas de trabajo a la gestión administrativa de las concesiones que cuando los servicios son gestionados de forma directa, debido a que en el primer caso, el trámite administrativo ocasionado por las actividades de prestación propiamente dichas recae básicamente sobre el concesionario, pensamos que deben imputarse costes de carácter general o auxiliar a los servicios concedidos, pero en menor proporción, que a los servicios que son gestionados de forma directa por el ente municipal. Así pues, podría utilizarse como criterio de reparto, para los servicios gestionados directamente, una vez deducidos los costes imputables a las concesiones otorgadas, la siguiente proporción:

En el caso de gestión indirecta, la intervención de estos costes de carácter administrativo debe ser menor. Por ello, el criterio a proponer para distribuir estos costes a los servicios gestionados de forma indirecta, debería ser estimado por el responsable de la gestión en los centros auxiliares. No obstante, uno de ellos podría venir determinado en función del beneficio industrial fijado en el Pliego de Condiciones. Dicho beneficio supone un coste fijo y conocido que se determina en relación al montante global del resto de los costes de la concesión. Así pues, los costes de Ad2 atribuibles a las concesiones vendrían determinados por la siguiente relación:

servicio prestado, a cargo de la entidad local que gestiona el servicio. A esta actividad hemos denominado Cc. En el caso de que la prestación del servicio se haya delegado por otras instituciones públicas de ámbito superior o igual, también se podrán realizar por parte de éstas, funciones inspectoras del servicio prestado, en este caso se dará una situación análoga a la que se muestra a continuación.

- b.2) En el caso de concesión administrativa: La función inspectora sobre la realización del servicio, se desdobra en dos actividades. Por un lado, se puede hablar del control de calidad que la empresa concesionaria, al igual que cualquier empresa privada, debe realizar sobre la actividad prestada - actividad que hemos identificado como Cc1-, y por otro, del control de calidad que la entidad local como titular del servicio debe llevar a cabo, de forma obligatoria, sobre la actividad realizada por el concesionario, conservando la potestad de modificar las circunstancias de prestación del servicio en calidad, cantidad, lugar y tiempo, así como, el poder sancionador sobre el concesionario, pudiendo incluso la administración, suprimir dicho servicio⁵⁰¹, esta actividad se ha identificado como Cc2.

4.3. MATIZACIONES A CERCA DE LA INFLUENCIA, EN LA VALORACIÓN DE DETERMINADOS ACTIVOS, DE LAS DISTINTAS FORMAS DE GESTIÓN DE SERVICIOS LOCALES.

Los criterios de valoración establecidos por el Plan General de Contabilidad Pública aplicable a la Administración Local y, por tanto, trasladables a la gestión directa derivan, a su vez, tal y como ya se ha visto en capítulos anteriores, de los criterios establecidos por el Plan General de Contabilidad aplicable a la empresa privada y, por tanto, de los utilizados en la concesión administrativa. En este sentido, la traslación de los criterios de valoración a las partidas componentes del activo, no presentan, a nuestro juicio, ninguna divergencia importante, como consecuencia de la forma gestora del servicio municipal.

No obstante, en nuestra opinión, creemos que, existen argumentos distintos, a favor y en contra, sobre la conveniencia de mantener o modificar los criterios de valoración existentes, en

⁵⁰¹ Sobre la actividad fiscalizadora de ente público local sobre la gestión privada del concesionario puede verse art. 127. del Reglamento de Servicios de las Corporaciones Locales.

- Real Decreto de 17 de Junio de 1955. Op. cit.

función de que el servicio sea gestionado de forma directa o mediante concesión. Así pues, si bien entendemos que no hay una divergencia real entre los criterios de valoración utilizados, sí creemos que son diferentes los motivos por los que se justifica la conveniencia o no de aplicar unos u otros, en función de la forma de gestión.

La mayor parte de la normativa analizada se inclina por la valoración de los activos a coste histórico o precio de adquisición. De esta forma, la regulación española, tanto en materia pública como en el ámbito privado, considera que los bienes integrantes del "Inmovilizado material", deben reflejarse valorados a su precio de adquisición o coste de producción cuando sean adquiridos a título oneroso, o por su valor venal cuando sean adquiridos de forma gratuita. A nivel internacional⁵⁰², la normativa contable también aboga de forma clara por la utilización del precio de adquisición o coste de producción para la valoración de los activos materiales, tanto en sentido general como en particular, en lo que a los activos públicos se refiere. Además, en nuestro entorno económico, se procede ocasionalmente a una actualización de valores mediante la oportuna ley de revalorización que acerca, a éstos, a los existentes en el mercado. Sin embargo, y a pesar de la preponderancia que actualmente tiene el coste histórico como medida de los activos, en el ámbito público, se encuentran determinadas reformas sobre *Contabilidad Pública*, que proponen como alternativa la utilización del *coste de reposición*⁵⁰³. En este sentido, puede mencionarse la nueva estructuración contable que se está llevando a cabo en las Corporaciones

⁵⁰² A este respecto puede consultarse:

- International Accounting Standard Committée (IASC). NIC 16: "Contabilización del inmovilizado material". Marzo, 1982.
- International Accounting Standard Committée (IASC). NIC 23: "Capitalización de intereses". Marzo, 1984.
- Australian Accounting Standard (AAS). Nº 10: "Contabilización de los cambios de valor del inmovilizado". Abril, 1993.
- Australian Accounting Standard (AAS). Nº 21: "Adquisición de activos y empresas". Diciembre, 1985.
- American Institute of Certified Public Accountants (AICPA): Committee on Accounting Procedure. ARB 43: Reexposición y Modificación de Boletines de Investigación Contable. New York, 1953. Págs. 28-29.

⁵⁰³ Entendemos por Coste de Reposición "el valor que tendría otro bien que asegure los mismos servicios, prestaciones o rendimientos, dado que en una economía dinámica, normalmente no se reemplaza un bien por otro idéntico desde el punto de vista técnico, ni se puede ligar el valor absoluto a un precio de mercado actual sobre el que influyen factores coyunturales y especulativos".

- Rivero Torre, P.: "Análisis de balances y estados complementarios". Pirámide. Quinta edición. Madrid, 1991. Pág. 26.

El profesor Rivero da a la definición anterior la denominación de "valor de reconstitución", concepto que a nuestro juicio, es sinónimo de lo que entendemos por "coste de reposición".

Locales Británicas⁵⁰⁴, o el proyecto de plan contable público general que se está elaborando en Bélgica⁵⁰⁵, dónde se propugna la valoración del inmovilizado a su coste de reposición.

En cualquier caso existe una inclinación clara a mantener la aplicación del precio de adquisición o coste de producción para la totalidad de los elementos integrantes del inmovilizado material⁵⁰⁶. Incluso la normalización contable pública solo permite ciertas excepciones cuando vienen amparadas por la correspondiente ley de revalorización de activos⁵⁰⁷.

Los argumentos a favor de mantener criterios alternativos al coste histórico como medida representativa de los activos inmovilizados en el Sector Público, pueden venir en la siguiente línea:

1. La imagen fiel del patrimonio de una entidad pública no debe suponer una perentoria necesidad informativa para los individuos que reciben los servicios. Hay que considerar que la mayor parte de los usuarios de la información contable pública, poseen una visión sensiblemente distinta de la Administración, en cuanto a la solvencia de sus actividades, que la que puedan tener de una entidad privada. En el entorno público, por ejemplo, la garantía para captar recursos financieros, está en función, normalmente, de las perspectivas presupuestarias, por delante, incluso, de la propia situación patrimonial. De esta forma, el balance de situación no tiene un efecto sensible en el desarrollo de las actividades que sistemáticamente realizan tales Administraciones, lo cual libera a dicho estado contable, de los condicionantes propios de la actividad privada, permitiéndole orientarse hacia planteamientos más cercanos a la característica de relevancia en la información emitida.

⁵⁰⁴ Puede verse al respecto:

- Vela Bagues, J.M.: "La Contabilidad Pública en el Reino Unido". Op. cit. Pág. 307.

⁵⁰⁵ Ver sobre el tema:

- Norverto Laborda, M.C; Muñoz Colomina, C.I.; Veuthey Martínez, E.y Zornoza Boy, J.: "La Contabilidad Pública en Bélgica". Incluido en: "La Contabilidad Pública en algunos países de la OCDE". Volumen II. IGAE. Madrid, 1995. Págs. 88 y ss.

⁵⁰⁶ *Ibidem*. Pág. 118.

⁵⁰⁷ Nos referimos al P.G.C.P vigente, el cual marca la pauta a seguir para las sucesivas adaptaciones contables que se produzcan en el futuro. Hay que mencionar que la Instrucción de Contabilidad para la Administración Local, permite que, excepcionalmente, en caso de evidente efectividad y si no se infringen normas de obligado cumplimiento, los activos pueden figurar por un valor superior al precio de adquisición. Ello es producto de que dicha Instrucción, en este caso, se ha visto afectada por la corriente normalizadora inspirada en el P.G.C. de 1973, y en la versión del P.G.C.P. de 1983.

2. Desde un punto de vista económico, el primer objetivo que la doctrina contable pública debe asumir, está orientado, fundamentalmente, a la adecuación, bondad y calidad de los servicios públicos prestados, en primer lugar, y a la correlación existente entre tal bondad y el coste del servicio, en segundo lugar⁵⁰⁸. Ello relativiza, por tanto, planteamientos contables que simplemente trasladen, de una forma más o menos sencilla, la normalización contable privada al ámbito público, y confirma, en consecuencia, como objeto de estudio, al propio sujeto contable por delante, incluso, de la propia disciplina.

3. No cabe duda, que el conocimiento del coste de los servicios, se fundamenta, entre otros conceptos, en la depreciación del inmovilizado interviniente en la actividad. Desde esta perspectiva, sí consideramos oportuno acercarnos a la valoración del inmovilizado material de las Administraciones Públicas, pero no con el fin único de representar fielmente la imagen de su patrimonio, sino, más bien, para buscar el necesario rigor en la cuantía de dicha depreciación, porción altamente significativa del coste de los servicios prestados por la entidad pública.

Por todo ello, creemos de gran importancia llevar a cabo, de forma adecuada, el proceso valorativo como paso obligado para la determinación del coste por depreciación de los activos utilizados. En este sentido, **el coste de reposición de tales activos, es el que consideramos más adecuado, tanto para los bienes patrimoniales, como para los de servicio público. Sin embargo, hay que tener en cuenta la existencia de inmovilizados materiales para los que no existe un bien de referencia sobre el que proceder a la pertinente valoración. En este caso, el proceso valorativo deberá ser realizado, sobre la base de criterios de común aceptación, por expertos independientes que sitúen el valor del bien dentro del área de valores corrientes. De cualquier forma, el objetivo básico perseguido, una vez valorados los distintos bienes, se circunscribe a una fiable cuantificación de la depreciación soportada por los activos inmovilizados.** Al margen de lo aventurado que, a nuestro juicio, pueda parecer la realización de las amortizaciones para los activos de infraestructura y comunitarios, resulta constatable la necesidad de dirigirse hacia medidas fiables en el cálculo de la depreciación del inmovilizado, sin lo cual resulta utópico pretender conseguir una cuantificación adecuada del coste de los servicios prestados. Por ello, la consideración de

⁵⁰⁸ Hacia medidas representativas del cumplimiento de tales objetivos, se orientan las recomendaciones de la normativa Australiana sobre la materia. Australian Accounting Standard (A.A.S.) N° 27: "Información financiera de Entidades Locales". Septiembre, 1993.

valores corrientes para los bienes amortizables es una tarea necesaria, a pesar del grado de dificultad que pueda conllevar, tanto el análisis de las especiales características que acompañan a los bienes públicos, como la iniciación de nuevos procesos valorativos en un ámbito objeto de reciente estudio contable en nuestro país.

En el *ámbito empresarial*, no todos los pronunciamientos doctrinales y normativos se manifiestan a favor de la utilización del principio del precio de adquisición. En este sentido la IV Directiva de la CEE⁵⁰⁹, en su art. 33.1, establece los siguientes criterios de valoración alternativos al principio de precio de adquisición:

- "a) La valoración sobre la base del coste de reposición en las inmobilizaciones materiales cuya utilización tenga un límite temporal, así como en las existencias.
- b) La valoración de las partidas que figuran en las cuentas anuales, incluidos los capitales propios, sobre la base de otros métodos distintos a los previstos en a) y destinados a considerar la inflación.
- c) La revalorización de las inmobilizaciones materiales y de las inmobilizaciones financieras".

De esta forma, puede observarse que la IV Directiva de la CEE, permite la utilización de otros métodos de valoración de los elementos patrimoniales distintos al precio de adquisición, con el fin de evitar los problemas que el incremento de los precios ocasiona, sobre todo desde el punto de vista de la gestión. El *Corporate Report*⁵¹⁰ indica que la información suministrada por los estados financieros no es del todo válida para satisfacer las necesidades de los usuarios de los mismos, en parte debido a los criterios de valoración utilizados. De este modo, el empleo del precio de adquisición en épocas de inflación perjudica el mantenimiento del capital económico de la empresa, así como la comparabilidad de los estados financieros, ya que en éstos se incluyen elementos patrimoniales valorados con monedas de distinto poder adquisitivo. Por su parte AECA⁵¹¹, aunque incluye como uno de los principios contables el precio de adquisición,

⁵⁰⁹ Consejo de las Comunidades Europeas: Cuarta Directiva del Consejo de 25 de julio de 1978: Basada en la letra g) del apartado 3 del artículo 54 del Tratado y relativa a las cuentas anuales de determinadas formas de sociedad (79/660/CEE).

⁵¹⁰ Institute of Chartered Accountants in England and Wales: "The Corporate Report". ICAEW. Londres, 1975. Párrafo 7.15.

⁵¹¹ AECA: Principios Contables. Documento nº 1: "Principios y Normas de Contabilidad en España". Op. cit. Pág. 28.

establece, igualmente, que "el valor resultante de la aplicación de este principio se mantendrá en Balance mientras aparezca en el mismo el activo o pasivo en cuestión, sin perjuicio de las modificaciones derivadas de otros principios y de la posible corrección de la inestabilidad monetaria", reconociendo, implícitamente, que el mencionado principio presenta problemas en épocas de inflación. Quesada⁵¹², en colaboración con otros autores, reconoce, en referencia a la valoración de los elementos patrimoniales, que "la dificultad estriba cuando los precios no sean estables, esto es, presenten tasa de inflación o deflación de los distintos precios asignados o posiblemente asignados a cada elemento de activo o pasivo. Si así ocurre, nos encontramos que las distintas partidas no son homogéneas entre sí, por lo cual, la información presentada ha seguido criterios de asignación de precios diferentes debido a que éstos han variado de forma arbitraria..., por lo que se puede pensar que entre en crisis el principio del precio de adquisición o coste de producción, como consecuencia de la inflación generalizada". De esto se deduce que los estados financieros no cumplen con el fin esperado de presentar a los usuarios información veraz, objetiva y fiable. Sprouse y Moonitz⁵¹³ entienden que los activos fijos deben presentarse en los informes externos "en términos de costes de reposición actuales cuando ocurran hechos significativos, tales como la reorganización de la entidad o su fusión con otra, o cuando se constituya en filial de una matriz. Incluso en ausencia de acontecimientos significativos, las cuentas deben rectificarse en intervalos periódicos, quizás cada cinco años". Estos autores reconocen los problemas que presenta el principio del precio de adquisición, proponiendo un criterio valorativo alternativo al mismo para la valoración de los activos fijos, cual es el coste de reposición. A este respecto, Tua⁵¹⁴ comenta que para el Trublood Report, el coste corriente de reposición puede ser "el mejor sustituto del valor histórico para medir los beneficios potenciales de los activos a largo plazo destinados al uso más que a la venta y adquiere un importante significado cuando se producen cambios importantes en los precios o en las condiciones tecnológicas tras la adquisición

⁵¹² Quesada Sánchez, F.J.; Jiménez Montañés, M.A.; Alonso Carrillo, I.; Precioso García, M.I y Gil Fabra, J.M.: "Contabilidad e inflación". Ed. Pirámide. Madrid, 1993. Pág. 104.

⁵¹³ Sprouse, R.T. y Moonitz, M.: "A tentative set of broad accounting principles for business enterprises". AICPA. ARS, nº 3, New York, 1962. Citado en Tua Pereda, J.: "Principios y Normas de Contabilidad". Instituto de Planificación Contable. Ministerio de Economía y Hacienda. Madrid, 1983. Pág. 583.

⁵¹⁴ Tua Pereda, J.: "Principios y Normas de Contabilidad". Op. cit. Pág. 770.

de los activos". Para Quesada⁵¹⁵ **"el concepto básico del principio de ajuste al coste de reposición es que un negocio está orientado a continuar sus operaciones y necesita reemplazar sus activos..., por lo que dicho criterio tiene un enfoque hacia la función operativa de la empresa y no al valor original del capital invertido"**. En la misma línea, en el Corporate Report⁵¹⁶ se establece que la aplicación del coste de reposición puede facilitar el suministro de información útil, tanto de naturaleza interna como externa, por encontrarse estrechamente relacionado con el mantenimiento de una capacidad operativa dada.

En definitiva, en relación a la aplicación del principio del precio de adquisición en el ámbito empresarial, queda claro que existe controversia en cuanto a la utilización como criterio general de valoración de los elementos patrimoniales. En nuestra opinión, la utilización de este criterio de valoración puede ocasionar problemas graves para la empresa tales como la descapitalización de la misma, mediante la distribución de dividendos y pago de impuestos sobre beneficios ficticios, así como, suministro de datos erróneos para el análisis y la toma de decisiones, tensiones de tesorería, etc.

En el ámbito municipal, además de los argumentos señalados anteriormente, entre las razones que podrían justificar la utilización de un valor corriente en la valoración de los activos fijos, habría que señalar que, de la cuenta de resultados pública se derivan diversas informaciones con importantes repercusiones de carácter público y social. Una de estas informaciones es la que **se refiere a la medida de la equidad intergeneracional o interperíodo, según la cual se podría analizar si las generaciones presentes han consumido más o menos recursos públicos de los que han aportado, así como el impacto que estas circunstancias ha tenido o tiene en las generaciones pasadas o futuras**. Por otro lado, las cargas por amortización en la cuenta de resultados calculadas como un porcentaje de los activos valorados a coste histórico resultan heterogéneas con los ingresos y gastos del propio ejercicio, en el caso de existencia de inflación. Dichas cargas se encuentran infravaloradas, derivándose de tal infravaloración un resultado superior al realmente obtenido, de modo que la dotación de amortizaciones monetarias

⁵¹⁵ Quesada Sánchez, F.J.; Jiménez Montañés, M.A.; Alonso Carrillo, I., Precioso García, I. y Gil Fabra, J.M.: "Contabilidad e Inflación". Op. cit. Pág. 105.

⁵¹⁶ Institute of Chartered Accountants in England and Wales: "The Corporate Report". Op. cit. Párrafo 7.29.

que no corresponden a los consumos reales de los bienes en la moneda en que aparecen contabilizados los ingresos, origina la obtención de resultados nominales o ficticios. Ante estas circunstancias, **la cuenta de resultados no podría informar correctamente sobre la equidad intergeneracional por encontrarse registrados los consumos de determinados recursos en moneda de mayor poder adquisitivo que los ingresos, por lo que la existencia, por ejemplo, de un resultado "cero" en un determinado ejercicio, realmente implica la existencia de beneficios para las generaciones presentes en perjuicio de las futuras, y no una situación de equilibrio intergeneracional como podría pensarse ya que, para el mantenimiento del mismo nivel de servicios, deben ser las generaciones futuras las que cubran el déficit ocasionado por las presentes**⁵¹⁷.

En el caso del suministro de servicios públicos municipales, si se trata de un servicio que se está prestando actualmente gracias al funcionamiento de instalaciones técnicas ya amortizadas en períodos anteriores, se estaría beneficiando a las generaciones actuales a costa de las anteriores. En este sentido, cuando el servicio se presta de forma indirecta y el concesionario hace uso de instalaciones ya realizadas, habiendo sido ya amortizadas por generaciones anteriores, el canon que el concesionario reporta al ayuntamiento como cláusula del contrato de la gestión del servicio, debería servir, a nuestro juicio, para garantizar por parte del Ayuntamiento, la equidad de uso y disfrute de dichos servicios a las generaciones futuras. Por tanto, **creemos que podría relacionarse el pago del canon, por parte de la empresa concesionaria y la garantía de la equidad intergeneracional, por parte del entidad local.** A pesar de los distintos argumentos expuestos que nos podrían ayudar a decantarnos por la valoración de los activos, tanto en el ámbito público como en el privado, y por ello, tanto en el caso de gestión directa por la propia entidad local como en el caso de concesión administrativa, a precio de reposición, somos conscientes de la dificultad que su puesta en práctica entraña, al no existir en muchos casos bienes de referencia que utilizar, para realizar la correspondiente valoración.

5. ANÁLISIS Y DESARROLLO DE LA CADENA DE VALOR DE LOS SERVICIOS PÚBLICOS LOCALES.

⁵¹⁷ Para profundizar sobre el estudio de la Equidad Intergeneracional, puede consultarse: Sánchez-Mayoral García Calvo, F.: "La medida contable de la equidad intergeneracional en el Sector Público". V Premio para jóvenes investigadores en Contabilidad "Carlos Cubillo Valverde". ICAC. Madrid, 1997.

En este epígrafe se expondrá el desarrollo de la cadena de valor de los servicios de Recogida de Residuos Domiciliarios, Limpieza Viaria, Saneamiento de Aguas Residuales y Suministro y Abastecimiento de Agua, de manera que se formularán las tablas correspondientes a la estadística de costes que englobará tanto el cálculo de los costes primarios como el subreparto de costes o cálculo de los costes secundarios, localizados en centros y/o actividades auxiliares. Con respecto a los costes primarios, éstos ya han sido definidos en el apartado referente a la clasificación de los costes y habrán sido identificados y localizados en cada una de las actividades, en base a los criterios que el gestor local o el concesionario hayan considerado más adecuados. Sobre estos criterios ahondaremos, un poco más, en el capítulo siguiente cuando desarrollemos los informes de carácter técnico y económico referentes a la etapa de Control del Plan Estratégico Local. Con respecto al subreparto de los costes de las actividades auxiliares hemos de diferenciar entre:

- Actividades auxiliares del servicio propiamente dichas.
- Actividades auxiliares procedentes de los centros auxiliares de la entidad local.

Con respecto a las primeras se imputarán al resto de actividades en función del tipo de trabajo o prestación que realicen a las mismas, pudiendo complementar y ayudar en la ejecución tanto de las actividades previas, de prestación o posteriores a la prestación. Con respecto al segundo grupo, actividades auxiliares procedentes de los centros auxiliares del ayuntamiento, podrían colaborar en la realización de las actividades principales pero, tal y como ya se ha indicado, de forma distinta dependiendo de que la gestión sea directa o indirecta mediante concesión administrativa. En el caso de gestión directa, afectará a todas las actividades, tanto de carácter previo, de prestación o posteriores a la misma. En el caso de concesión afectarán principalmente a las de carácter previo y posterior, debido a que las actividades de prestación están más desvinculadas de la entidad local y son realizadas, como consecuencia del proceso descentralizador, a cargo del concesionario. Al igual que en el caso anterior, se elegirán aquellas claves de distribución más adecuadas según la opinión del gestor local.

A continuación, pasamos a examinar las actividades que integran la creación y prestación de cada uno de los servicios seleccionados, teniendo en cuenta únicamente la estructura económica del servicio. Posteriormente, se integrará este análisis con el modelo suplementario de

costes financieros, dándose así, una visión global del coste del servicio⁵¹⁸.

5.1. SERVICIO DE RECOGIDA, ELIMINACIÓN Y APROVECHAMIENTO DE RESIDUOS DOMICILIARIOS.

5.1.1. Descripción del servicio.

⁵¹⁸ Se marcará con una **X** las casillas que, en el subreparto de costes, representen la distribución de los costes secundarios de las actividades auxiliares a las principales.

Dentro de este servicio⁵¹⁹, a prestar por los Municipios según los preceptos estatales y autonómicos, tal y como establece el art. 25.2.1. de la Ley 7/1985, debe diferenciarse, en primer lugar, el servicio de Recogida de Residuos y Limpieza Viaria⁵²⁰ que son de prestación obligatoria para cualquier Municipio⁵²¹ y, en segundo lugar, el servicio de Tratamiento de Residuos cuya prestación, en virtud del art. 26.b de la mencionada ley, únicamente resulta obligatoria para aquellos Municipios con población superior a 5.000 habitantes. Independientemente de todo ello, la recogida, tratamiento y aprovechamiento de residuos son servicios susceptibles de monopolización municipal, toda vez que el art. 86 los cataloga de esenciales, pudiendo igualmente el Municipio realizar actividades complementarias a las correspondientes a otras administraciones públicas - art. 28 de la Ley 7/85-. Este servicio tiene como **objetivo**⁵²² la ordenación y vigilancia

⁵¹⁹ La normativa consultada reguladora de este servicio es la siguiente:

Normativa Reguladora consultada del Servicio de Recogida, Tratamiento y Eliminación de Residuos Domiciliarios

- Ley 22/1973 de Minas de 21 de julio.
- Ley 7/1988 Reguladora de las Bases de Régimen Local de 2 de abril.
- Ley 42/1975 de Recogida y Tratamiento de los desechos y residuos sólidos urbanos.
- Real Decreto 782/1998, de 30 de abril por el que se aprueba el Reglamento para el desarrollo y ejecución de la Ley 11/1997, de 24 de abril de Envases y Residuos de Envases.

⁵²⁰ A pesar de que el servicio de limpieza viaria se considera incluido en el servicio global de recogida, tratamiento y eliminación de residuos, en nuestro estudio será analizado de forma independiente.

⁵²¹ LRBRL. Art. 26.a.

⁵²² Ley 42/75 de 19 de noviembre. BOE nº 280, de 21 de noviembre de 1975. Art. 1.

de la recogida y tratamiento de los desechos y residuos sólidos urbanos, en orden a la protección debida del medio ambiente y el subsuelo, fomentando el aprovechamiento de los mismos mediante la adecuada recuperación de los recursos en ellos contenidos. En este sentido, se entiende por tratamiento el conjunto de operaciones encaminadas a la eliminación de los desechos y residuos o al aprovechamiento de los recursos contenidos en ellos. La eliminación comprende todos aquellos procedimientos dirigidos, bien al almacenamiento o vertido controlado de los residuos, o bien a su destrucción, total o parcial, por incineración u otro sistema que no implique recuperación de energía. Se considerará como aprovechamiento todo proceso industrial cuyo objeto sea la recuperación o transformación de los recursos contenidos en los residuos. Serán tratados como residuos sólidos urbanos o domiciliarios los siguientes:

Tipos de Residuos Domiciliarios

- Desechos de la alimentación, consumo doméstico y residuos procedentes del barrido de calles y viviendas.
- Latas y restos de enseres domésticos.
- Recipientes de vidrio y cerámica.
- Papel y cartón.
- Telas y residuos textiles. Restos de pequeñas obras (inferiores a 25 kg.).
- Restos de poda y jardinería en pequeñas cantidades (hasta 5 kg.).
- Envoltorios, envases y embalajes rechazados por los ciudadanos o producidos en locales comerciales (pequeñas cantidades).
- Residuos de actividades industriales, comerciales y de servicios que puedan asimilarse a basuras domiciliarias:
 - Resto de consumo de bares, restaurantes y actividades similares y los producidos en supermercados, autoservicios y establecimientos análogos.
 - Residuos del consumo en hoteles, residencias, colegios y otros establecimientos similares.
 - Escorias y cenizas.

Residuos no asimilables a Domiciliarios

- Tierras, escombros o similares procedentes de obras públicas o particulares en cantidades superiores a 25 kg.
- Residuos industriales que por su volumen, peso, tipo o porcentaje en humedad, no pueden asimilarse a residuos domiciliarios.
- Residuos especiales: vehículos abandonados, o animales muertos.
- Los residuos sanitarios no asimilables a domiciliarios: residuos clínicos o biológicos y residuos infecciosos o patológicos.
- Residuos tóxicos, peligrosos y radioactivos.

Las actividades que van a configurar el servicio de Recogida, Tratamiento y Eliminación

de residuos, se considerarán agrupadas dentro de los tres grupos establecidos.

Las primeras, *actividades previas a la prestación*, tienen como objetivo la delimitación de las necesidades a cubrir en una población determinada, con el fin de conseguir un diseño y prestación del servicio en óptimas condiciones de eficacia y eficiencia. Dentro de este primer grupo se pueden distinguir las siguientes actividades:

Actividad	Objetivo a cubrir
Estudio de la población y su distribución.	Análisis de la producción estable de residuos, mínima para la dimensión de los vehículos. Análisis de los distritos para determinar la producción por zonas geográficas.
Estudio de las características de las calles.	Análisis de la transitabilidad de equipos y dimensión por estrechez de calles o zonas peatonales.
Estudio de la producción y tipos de residuos.	Análisis de la dimensión de equipos.
Estudio del grado de contenerización y ubicación de contenedores.	Análisis de contenerización, necesidad en su caso de contenedores, determinación del número de contenedores para dimensionar el número de equipos.
Estudio de las bases cálculo para la elección de equipos.	Obtención de datos necesarios para la selección de equipos, en base al volumen necesario del recolector, la capacidad teórica de la carga y determinación de la jornada.

Cuadro nº28: Actividades previas a la prestación del servicio de Recogida de Residuos Domiciliarios. Fuente: Elaboración Propia.

La realización de estas actividades permitirá que se realicen las inversiones necesarias para que el servicio sea prestado durante un número determinado de años. Así, los costes localizados en las mismas se imputarán entre los distintos períodos de personalización previstos, tanto en el caso de gestión por la propia corporación local como en el caso de concesión administrativa.

En lo que respecta a las *actividades de prestación del servicio*, consideraremos que el servicio de Recogida, Tratamiento y Eliminación de Residuos se desdobra a su vez en los siguientes servicios: servicio de Recogida de Residuos Domiciliarios, en el que distinguiremos el servicio de Recogida de Residuos Domiciliarios de carácter orgánico y el de Recogida Selectiva; el servicio de Eliminación de Residuos y el de Aprovechamiento de Residuos.

A) Servicio de Recogida de Residuos Domiciliarios.

A.1) Recogida de Residuos Domiciliarios de carácter orgánico: Comprende la operación de recogida y transporte al lugar de eliminación de los residuos domiciliarios o asimilables a domiciliarios. Para ello se utilizarán vehículos recolectores especiales, equipados con caja compactadora y un sistema elevacontenedores polivalente. El recolector irá recorriendo una ruta prefijada, deteniéndose frente a cada contenedor o punto de recogida, de manera que el personal adscrito al servicio lo acercará al camión para elevarlo y volcarlo automáticamente en la tolva del recolector. Al finalizar el proceso, el contenedor será devuelto a su ubicación habitual. Cada vez que el vehículo recolector alcance su carga máxima admisible se procederá a transportar los residuos hasta el lugar de eliminación o tratamiento. A modo de ejemplo, la tabla nº 25 pone de manifiesto cómo organizar este servicio para un municipio en particular, a partir de una dotación dada de recursos materiales y humanos.

Servicio de Recogida Domiciliaria	PORTES	FRECUENCIA	HORARIO	PLAN O	RECURSOS MATERIALES	RECURSOS HUMANOS
Equipo n° 1	2	Diaria excepto domingos y festivos	22:30 - 5:00	R4	1 Recolector 17 m ³	1 Conductor 2 Peones
Equipo n° 2.1	3	Diaria excepto domingos y festivos	22:30 - 2:00	R5	1 Recolector Minibenne 3 m ³	1 Conductor 2 Peones
Equipo n° 2.2	1	Diaria excepto domingos y festivos	2:00 - 5:00	R6	1 Recolector 18 m ³	1 Conductor 2 Peones
Equipo n° 3	1	Diaria excepto domingos y festivos	5:00 - 10:30	R7	1 Recolector 9 m ³ ó 18 m ³ (lunes)	1 Conductor 1 Peón
Recogida de Residuos de Matadero						

Equipo nº 3	1	Diaria excepto domingos y festivos	14:00 - 15:00		1 Recolector 9 m ³ ó 18 m ³ (lunes)	1 Conductor 1 Peón
-------------	---	------------------------------------	---------------	--	---	-----------------------

Tabla nº 25: Organización del servicio de Recogida de Residuos Domiciliarios de carácter orgánico. Fuente: ONYX, S.L.. Ayuntamiento de Albacete.

A.2) Recogida Selectiva de Residuos: Estarán comprendidas dentro de este servicio:

1. Recogida de muebles y enseres.
2. Recogida selectiva de vidrio.
3. Recogida selectiva de papel y cartón.
4. Recogida de puntos limpios móviles.
5. Recogida de pilas.
6. Recogida y suministro de contenedores de medicamentos.
7. Recogida de ropa usada.
8. Recogida selectiva de latas.

1. Recogida de muebles y enseres: Comprende la recogida de los muebles y enseres domésticos de domicilios particulares o establecimientos, exentos de productos líquidos, peligrosos o nocivos de los cuales los vecinos deseen desprenderse. Se retirarán cuantos muebles y enseres se encuentren abandonados en calles, cunetas, etc.

2. Recogida selectiva de vidrio: Comprende la operación de recogida y transporte al lugar de depósito de vidrio. Este servicio solo se llevará a cabo como consecuencia de desbordamientos o sobrellenado de los contenedores previa petición de la delegación del servicio y puede ser realizado por el recuperador autorizado por parte del Ayuntamiento.

3. Recogida selectiva de papel y cartón: Comprende la operación de recogida y transporte al recuperador autorizado para ello.

4. Recogida de puntos limpios móviles: Un punto móvil es un centro de aportación voluntaria que consta de una serie de contenedores específicos con capacidad para almacenar todos los residuos procedentes de particulares, comerciales, fabricantes, etc. Los puntos limpios móviles pueden alojar uno o varios contenedores en el mismo sitio y su objetivo es que la población clasifique sus residuos en el origen, es decir, aislar los residuos reciclables, por una parte (vidrio, papel-cartón, plástico, chatarras), y por otra, los residuos orgánicos. Cuando sea necesario, el punto limpio móvil será transportado hasta los centros de tratamiento, vaciado y depositado de nuevo en su sitio.

5. Recogida de Pilas: Para llevar a cabo la recogida selectiva se realiza la instalación de contenedores en distintos centros (tienda de fotografía, electrodomésticos, supermercados, colegios y centros públicos, etc.). Una vez llenos, se recogerán y si no alcanzan un volumen suficiente serán almacenados hasta que se alcance una cantidad que haga viable su transporte a un gestor autorizado.

6. Recogida y suministro de contenedores de medicamentos: Para la recogida selectiva de medicamentos se propone la instalación de contenedores suficientes en centros de salud, ambulatorios, farmacias, colegios y otros centros públicos. Una vez llenos se recogerán y se separarán los productos recuperables y utilizables de aquéllos que no lo sean. Los que no puedan ser recuperados serán eliminados cumpliendo estrictamente las normas aplicables y el resto se almacenarán hasta que alcancen un volumen considerable y se transparen a las Organizaciones que puedan hacer un buen uso de los mismos.

7. Recogida selectiva de ropa usada: Se instalarán los contenedores necesarios distribuidos por todo el municipio, y una vez llenos se recogerán y se almacenarán hasta que la organización, que pueda hacer buen uso de la ropa, se responsabilice de la misma. Se reclasificará la ropa entre productos recuperables y utilizables y productos inservibles.

8. Recogida selectiva de latas: Se realizará la instalación de los contenedores de latas en las zonas de más producción como colegios, parques, etc. Estos contenedores llevan un sistema de prensado con el fin de optimizar el espacio disponible en el contenedor. Una vez llenos se recogerán y cuando alcancen un volumen considerable se traspasarán al recuperador autorizado.

La organización del servicio de recogida selectiva de residuos, se recoge, a modo de ejemplo, para un municipio concreto y una combinación determinada de recursos materiales y humanos, en la tabla que aparece a continuación:

Servicio de Recogida Selectiva de Residuos	TRATAMIENTO	FRECUENCIA	PLANO	RECURSOS MATERIALES	RECURSOS HUMANOS
Recogida de Muebles y Enseres	Recuperador autorizado	Semanal		1 Volquete con grúa y gancho pesador	1 Conductor
Recogida de Vidrio	Recuperador autorizado	A petición de la delegación del servicio	R3	1 Volquete con grúa y gancho pesador 1 Contenedor 12 m ³	1 Conductor
Recogida de Papel y Cartón	Recuperador autorizado	Cuando sea necesario	R3	1 Volquete con grúa y gancho pesador 1 Contenedor 12 m ³	1 Conductor
Recogida de medicamentos caducados	ONGs	Previa petición		1 Furgoneta citroen C-15	1 Encargado
Recogida de pilas	Tratamiento en planta	Previa petición		1 Furgoneta C-15	1 Encargado
Recogida de ropa usada	ONGs	Periódicamente y siempre que estén llenos		1 Volquete con grúa y gancho pesador 1 Contenedor 12 m ³	1 Conductor
Recogida de latas	Charreros, Vertedero	Periódicamente y siempre que estén llenos		1 Furgoneta C-15	1 Encargado
Recogida de puntos limpios móviles	Recuperadores autorizados	Periódicamente y siempre que estén llenos		1 Volquete con grúa 2 Puntos limpios móviles	1 Conductor

Tabla nº 26: Organización del servicio de Recogida Selectiva de Residuos. Fuente: ONYX, S.L.. Ayuntamiento de Albacete.

B) Servicio de Eliminación de Residuos: Su objetivo gira en torno a la aplicación de todos aquellos procedimientos dirigidos bien al almacenamiento o vertido controlado de los residuos, bien a su destrucción, total o parcial, por incineración u otro sistema que no implique recuperación de energía.

C) Servicio de Aprovechamiento de Residuos: Se considerará como aprovechamiento todo proceso industrial cuyo objeto sea la recuperación o transformación de los recursos contenidos en los residuos. Las principales actividades que pueden integrar el servicio de Aprovechamiento de Residuos, podrían ser: separación en la fuente, recuperación de residuos, transformación de residuos y rehuso de residuos.

En los procesos de eliminación y aprovechamiento de residuos pueden darse, además, las siguientes actividades:

1. Compactación de Residuos: Consiste en comprimir de manera mecánica, los residuos sólidos, con el fin de que ocupen menor espacio y reduzcan los riesgos a la salud o al ambiente.

2. Control de Gases y lixiviados: Es el proceso por el cual se pretende controlar que los gases y fluidos líquidos provenientes de la descomposición de los residuos, bien sea por su propia humedad, reacción, arrastre o disolución de un solvente o agua al estar en contacto con ellos, no produzca riesgo a la salud o al medio ambiente.

3. Cobertura de residuos: Es el proceso mediante el cual se cubre un relleno sanitario o vertedero controlado con capas de tierra, para sanearlo o para disminuir el riesgo a la salud o al ambiente.

Estos dos servicios de eliminación y de aprovechamiento de residuos se prestan frecuentemente por empresas distintas a la empresa que realiza la recogida de residuos, normalmente mediante la gestión de un particular. Los sistemas más utilizados para el tratamiento

de residuos son el vertido controlado, la incineración, el reciclado y el compostaje⁵²³.

En cuanto a las *actividades posteriores a la prestación del servicio*, consisten en la realización de operaciones relacionadas con el área comercial y de atención al usuario, operaciones relacionadas con la facturación y la gestión de cobro, así como todas aquellas encaminadas a la supervisión y control del servicio prestado. Estas actividades quedan recogidas a continuación:

Actividad	Objetivo a Cubrir
Actividades relacionadas con el área comercial y atención al cliente.	Recogerán los costes asociados a campañas de publicidad realizadas para la concienciación del ciudadano en su participación en la prestación del servicio, así como todos los costes originados por la atención y resolución de inquietudes del usuario.
Actividades relacionadas con la	Corresponde a la formalización de la factura del usuario, liquidada en base a la tarifa

⁵²³ Hay que indicar que el vertido incontrolado, a pesar de no estar autorizado, es el sistema más utilizado por los municipios españoles para eliminar la basura, no considerándose como sistema de tratamiento, sino como simple abandono de la misma.

- Gómez Díaz, J. y Camoyán Pérez, A.: "Consideraciones generales sobre el tratamiento de basuras y escombros en núcleos rurales, parajes naturales, zonas de acampada y proximidades de vías de comunicación". Incluido en "Tratamiento de aguas residuales, basuras y escombros en el ámbito rural". Editorial Agrícola Española, S. A. Colegio Oficial de Ingenieros Agrónomos de Centro y Canarias. Madrid, 1993. Págs. 304-305.

facturación o gestión de cobro.	establecida, y a la gestión de cobro de las mismas.
Actividades relacionadas con operaciones de supervisión y control.	Recogerán los costes asociados con operaciones de vigilancia y aseguramiento de la calidad del servicio, tanto en lo referente a la utilización de recursos, como en la realización de las actividades que componen el servicio.

Cuadro nº 29: Actividades posteriores a la prestación del servicio de Recogida de Residuos Domiciliarios. Fuente: Elaboración Propia.

5.1.2. Actividades de prestación propiamente dichas que integran el servicio.

Para el análisis del servicio de Recogida de Basuras, se realizará un desglose entre el servicio de Recogida de Residuos Domiciliarios de carácter orgánico y el servicio de Recogida Selectiva. Además de las actividades previas a la prestación del servicio y de las actividades posteriores a la misma, que se consideran similares en ambos casos, existen las actividades de prestación del servicio, propiamente dichas, entre las que se distinguirán unas de carácter principal percibidas directamente por el ciudadano y otras cuya finalidad será servir de apoyo a las primeras, siendo consideradas, por tanto, actividades de carácter auxiliar. A continuación, pasamos a analizar las actividades de prestación.

5.1.2.1. Actividades que integran el servicio de recogida de residuos domiciliarios de carácter orgánico.

Las actividades que pueden delimitarse, y que integran la prestación global del servicio son las siguientes:

Servicio de Recogida de Residuos Domiciliarios
Recolección Manual, Vaciado de Contenedores, Transferencia, Transporte, Informatización de Contenedores, Limpieza y Desinfección de Contenedores y vehículos utilizados, Mantenimiento de equipos, Administración y Servicios Generales

Cuadro n° 30: Actividades de Prestación del servicio de Recogida de Residuos Domiciliarios.

Fuente: Elaboración Propia.

La finalidad de cada una de estas actividades es la siguiente:

1. Recolección Manual: Es la actividad mediante la cual se retiran los residuos del lugar en el que han sido depositados por el usuario, debidamente envasados. La medición del nivel de esta actividad podría expresarse por el número de kgs. recogidos por día.

2. Vaciado de contenedores: Comprende la carga de los contenedores en el vehículo recolector para su vaciado, y su devolución a su posición original, en condiciones de ser nuevamente utilizado. Esta actividad podría medirse, entre otras unidades, por el número de m³ de capacidad de los contenedores, n° de contenedores instalados, etc.

3. Transferencia: Consiste en el transbordo de residuos sólidos de un vehículo a otro de mayor capacidad por medios mecánicos, evitando el contacto manual y el esparcimiento de los residuos. El volumen de dicha actividad se podría expresar por el número de kgs. transferidos.

4. Transporte: Es la actividad que consiste en trasladar los desechos sólidos ubicados en el lugar de depósito, al lugar en que serán tratados o eliminados. Esta actividad podría medirse por los kms. recorridos hasta el lugar donde serán tratados o eliminados dichos residuos.

5. Informatización de la Contenerización: Consiste en la incorporación de un sistema de lectura de códigos de barras en todos los contenedores, de manera que mediante la asignación de un código a cada contenedor, interpretado por un escáner con un terminal móvil, se permite obtener las características y ubicaciones correctas, in situ, para poder trasladar las posibles incidencias en el ordenador central dispuesto a tal fin. El número de contenedores informatizados, podría ser una de las unidades de medida de dicha actividad.

Este sistema permite ver y tratar sobre un plano digitalizado de la ciudad todos los contenedores existentes, estableciendo la posibilidad de ubicar nuevos contenedores, desplazar los existentes, gestionar las posibles bajas, así como obtener consultas de la base de datos de este

mobiliario.

6. Limpieza de vehículos y contenedores utilizados: Comprende la limpieza y desinfección periódica de los equipos utilizados en la prestación del servicio.

7. Mantenimiento de equipos: Consiste en la supervisión y puesta a punto, diariamente, de los vehículos destinados a la prestación del servicio.

8. Administración y Servicios Generales (Ad1): Recogerá los costes procedentes del local o recinto que sirve de almacén de los vehículos, así como de la oficina en la que se recoge el material administrativo necesario para la prestación del servicio.

De las actividades delimitadas, algunas de ellas pueden ser consideradas como actividades de carácter principal, por estar directamente implicadas en la cadena de valor de prestación del servicio, mientras que otras son consideradas como auxiliares o de apoyo a las principales, ya que, si bien son necesarias, no son percibidas de forma directa por el usuario, complementando a otras actividades de carácter principal. En este sentido, dicha clasificación, se refleja a continuación:

Actividades Principales	Actividades Auxiliares
Recolección Manual, Vaciado Contenedores Transferencia, Transporte Informatización de Contenedores	Limpieza de los vehículos y contenedores utilizados, Mantenimiento de equipos Administración y Servicios Generales

Cuadro nº 31: Actividades principales y auxiliares del servicio de Recogida de Residuos Domiciliarios. Fuente: Elaboración Propia.

Los costes acumulados en las actividades auxiliares se repartirán⁵²⁴ entre las actividades principales en base a las claves de reparto que a continuación se proponen, no sin antes indicar que la elección de dichos criterios dependerá del responsable de ejecución del servicio, y si bien

⁵²⁴ En la realización del subreparto de costes hemos obviado el caso de reciprocidad entre centros y actividades auxiliares, así como la existencia de centros y actividades auxiliares comunes. No obstante, dicha abstracción, fundada básicamente en facilitar la determinación de costes, puede darse en la realidad municipal.

somos conscientes del grado de relatividad que este menester conlleva, creemos que sería necesario efectuar los pertinentes análisis de regresión para determinar el máximo grado de correlación entre la actividad auxiliar y las claves utilizadas⁵²⁵. Así, los costes acumulados en la actividad "Limpieza de los vehículos y contenedores utilizados", podrían distribuirse entre las principales que requieran la utilización de dichos equipos. Si fuese posible identificar el tiempo aplicado a la limpieza de cada uno de los vehículos y contenedores, el coste de esta actividad, se podría repartir de forma proporcional en función de dicho tiempo, a cada una de las actividades principales a las que estuvieran adscritos dichos inmovilizados.

Para imputar los costes acumulados en la actividad "Mantenimiento de equipos" se podría utilizar una clave de reparto que tuviera en cuenta el consumo que cada una de las actividades principales realiza de cada uno de los equipos sometidos a dicha actividad de mantenimiento. Así, por ejemplo, el coste de mantenimiento de las máquinas lavacontenedores se aplicaría íntegramente a la actividad principal "Vaciado de contenedores".

El coste de mantenimiento de las máquinas recolectoras podría imputarse, siempre y

⁵²⁵ Con respecto a la distribución de los costes indirectos puede consultarse:

- Teplitz, C.J.: "The Learning Curve Deskbook. A reference guide to theory, calculations and applications". Quorum Books, Westport, Connecticut, 1991.

- Merlo Sánchez, J.: "Modelo deductivo de reparto y distribución de costes". Partida Doble, nº 56, 1995. Págs. 39-45.

- Arias Álvarez, A.; García Cornejo, B. y García Suárez, J.: "Asignación de los costes indirectos". Partida Doble, nº 90, 1998. Págs. 42-57.

cuando no se conocieran de forma individualizada el coste de mantenimiento de cada equipo, en función del número de horas/máquina de utilización de dichas máquinas en cada una de las actividades principales. Para ello, sería necesario que el responsable del servicio llevase a cabo un seguimiento y control de tiempos de las tareas realizadas, a partir del cuál pudieran calcularse las claves de distribución propuestas.

Para la distribución del coste acumulado en la actividad "Administración y Servicios Generales (Ad1)" podrían utilizarse los mismos criterios de reparto que, para las actividades administrativas de los centros de coste de carácter auxiliar se han propuesto anteriormente, de esta forma y optando por el criterio que, en nuestra opinión, facilitaría el proceso de cálculo, se distribuirían entre el resto de actividades principales en función del porcentaje que los costes primarios de cada una de éstas suponría en el coste primario total de las mismas, -Costes primarios de la actividad principal i /Costes primarios de todas las actividades principales-.

5.1.2.2. Actividades integrantes del servicio de recogida selectiva de residuos.

Las actividades que pueden delimitarse, y que integran la prestación global del servicio son las siguientes:

Servicio de Recogida Selectiva de Residuos
Recolección Manual o Mecánica, Transporte, Mantenimiento de Contenedores, Mantenimiento de equipos, Administración y Servicios Generales.

Cuadro nº 32: Actividades que integran el servicio de Recogida Selectiva de Residuos.

Fuente: Elaboración Propia.

Al igual que en el caso anterior, podemos distinguir entre actividades principales y actividades auxiliares. Se considerarán actividades principales las de "Recolección Manual o Mecánica" y "Transporte". Las actividades "Mantenimiento de Contenedores", "Mantenimiento de equipos" y "Administración y Servicios Generales (Ad1)" se considerarán actividades auxiliares que distribuirán sus costes en función de las claves de reparto seleccionadas por el gestor. Una de las posibilidades a utilizar pasaría por seleccionar las mismas claves de reparto que las propuestas para el servicio de recogida de residuos domiciliarios de carácter orgánico.

5.1.2.3. Prestación directa e indirecta del servicio de Recogida de Residuos Domiciliarios de carácter orgánico.

A) Prestación Directa por la Corporación Local:(Tabla nº 27):

Siendo: A1, A2, An= Actividades relacionadas con la planificación y el diseño del servicio.

R= Recolección manual.

Vc= Vaciado de contenedores.

T= Transferencia.

Trs= Transporte.

Ic= Informatización de contenedores.

Lc= Limpieza de vehículos y contenedores.

Me= Mantenimiento de equipos.

Ad1= Administración y servicios generales procedentes directamente de la gestión del servicio.

Ad2⁵²⁶= Administración y servicios generales procedentes de otros centros del Ayuntamiento.

Sc= Servicio de atención al cliente.

Gc= Gestión de cobro.

Cc= Control de Calidad.

B) Prestación Indirecta mediante concesión administrativa (Tabla nº 28):

Siendo:A1, A2, An= Actividades previas a la prestación del servicio.

R= Recolección manual.

Vc= Vaciado de contenedores.

T= Transferencia.

Trs= Transporte.

Ic= Informatización de contenedores.

Lc= Limpieza de vehículos y contenedores.

Me= Mantenimiento de equipos.

⁵²⁶ Los costes acumulados en esta actividad corresponden en este servicio, así como en los tres restantes que se analizan a continuación, únicamente a los costes de los centros auxiliares afectados a la estructura económica del servicio, ya que el resto, recogidos en 0.1. Deuda Pública, se distribuirán en el modelo de suplementos de coste. Nos referimos a los centros 1.1. Órganos de Gobierno, 1.2. Administración General y 6.1. Regulación Económica.

Ad1= Administración y servicios generales procedentes directamente de la gestión del servicio.

Ad2= Administración y servicios generales procedentes de otros centros del Ayuntamiento.

Sc= Servicio de atención al cliente.

Gc= Gestión de cobro.

Cc1= Control de Calidad realizado por el concesionario.

Cc2= Control de Calidad realizado por el ente municipal.

A)

GESTIÓN DIRECTA POR EL AYUNTAMIENTO DEL SERVICIO DE RECOGIDA DE RESIDUOS DOMICILIARIOS DE CARÁCTER ORGÁNICO	A.Previas a la prestación			Actividades de Prestación del Servicio								Cent Aux.	Actividades Posteriores a la Prestación del Servicio		
	Actividades Principales			Actividades Principales					Actividades Auxiliares			Actividades Principales			
	A1	A2	An	R	Vc	T	Trs	Ic	Lc	Me	Ad1	Ad2	Sc	Gc	Cc
Costes Primarios	Cp1	Cp2	Cp3	Cp4	Cp5	Cp6	Cp7	Cp8	Cp9	Cp10	Cp11	Cp12	Cp13	Cp14	Cp15
Reparto Secundario:															
Lc				x	x	x	x								
Me				x	x	x	x	x							
Ad1	x	x	x	x	x	x	x	x					x	x	x
Ad2	x	x	x	x	x	x	x	x					x	x	x
Costes Secundarios	Cs1	Cs2	Cs3	Cs4	Cs5	Cs6	Cs7	Cs8	(-)	(-)	(-)	(-)	Cs13	Cs14	Cs15
Costes Totales	Ct1	Ct2	Ct3	Ct4	Ct5	Ct6	Ct7	Ct8	0	0	0	0	Ct13	Ct14	Ct15

Tabla nº 27: Imputación de los costes a las actividades del servicio de Recogida de Residuos Domiciliarios de carácter orgánico en Gestión Directa.

Fuente: Elaboración Propia.

B)

GESTIÓN INDIRECTA DEL SERVICIO DE RECOGIDA DE RESIDUOS DOMICILIARIOS DE CARÁCTER ORGÁNICO	A.Previas a la prestación			Actividades de Prestación del Servicio									Cent Aux.	Actividades Posteriores a la Prestación del Servicio			
	Actividades Principales			Actividades Principales					Actividades Auxiliares				Actividades Principales				
	A1	A2	An	R	Vc	T	Trs	Ic	Lc	Me	Ad1	Ad2	Sc	Ge	Cc1	Cc2	
Costes Primarios	Cp1	Cp2	Cp3	Cp4	Cp5	Cp6	Cp7	Cp8	Cp9	Cp10	Cp11	Cp12	Cp13	Cp14	Cp15	Cp16	
Reparto Secundario:																	
Lc				x	x	x	x										
Me				x	x	x	x	x									
Ad1	x	x	x	x	x	x	x	x					x	x	x	x	
Ad2	x	x	x										x	x	x	x	
Costes Secundarios	Cs1	Cs2	Cs3	Cs4	Cs5	Cs6	Cs7	Cs8	(-)	(-)	(-)	(-)	Cs13	Cs14	Cs15	Cs16	
Costes Totales	Ct1	Ct2	Ct3	Ct4	Ct5	Ct6	Ct7	Ct8	0	0	0	0	Ct13	Ct14	Ct15	Ct16	

Tabla nº 28: Imputación de los costes a las actividades del servicio de Recogida de Residuos Domiciliarios de carácter orgánico en Concesión Administrativa.

Fuente: Elaboración Propia.

5.1.2.4. Prestación directa e indirecta del servicio de Recogida Selectiva de Residuos.

A) Prestación Directa por la Corporación Local (Tabla nº 29):

Teniendo en cuenta que:

A1, A2, An= Actividades relacionadas con la planificación y el diseño del servicio.

R= Recolección manual o mecánica.

Trs= Transporte.

Mc= Mantenimiento de contenedores.

Me= Mantenimiento de equipos.

Ad1= Administración y servicios generales procedentes directamente de la gestión del servicio.

Ad2= Administración y servicios generales procedentes de otros centros del Ayuntamiento.

Sc= Servicio de atención al cliente.

Cc= Control de Calidad.

Tr⁵²⁷ = Traspaso al gestor de los residuos recogidos.

B) Prestación Indirecta mediante concesión administrativa (Tabla nº 30):

Teniendo en cuenta que:

A1, A2, An= Actividades relacionadas con la planificación y el diseño del servicio.

R= Recolección manual o mecánica.

Trs= Transporte.

Mc= Mantenimiento de contenedores.

Me= Mantenimiento de equipos.

Ad1= Administración y servicios generales procedentes directamente de la gestión del servicio.

Ad2= Administración y servicios generales procedentes del Ayuntamiento.

Sc= Servicio de atención al cliente.

Tr= Traspaso al recuperador autorizado.

⁵²⁷ Solamente existiría esta actividad en el caso de que el Ayuntamiento incurriera en algún coste por deshacerse de dichos residuos. Lo normal es que el gestor los recoja sin coste alguno para el Ayuntamiento o incluso, aunque no necesariamente, generándole ingresos.

Cc1= Control de Calidad realizado por el concesionario.

Cc2= Control de Calidad realizado por el ente municipal.

A)

GESTIÓN DIRECTA POR EL AYUNTAMIENTO. (RECOGIDA SELECTIVA DE.....)	A.Previas a la prestación			Actividades de Prestación del Servicio						C. Aux.	Actividades Posteriores a la Prestación del Servicio		
	Actividades Principales			Actividades Principales		Actividades Auxiliares				Actividades Principales			
	A1	A2	An	R	Trs	Mc	Me	Ad1	Ad2	Sc	Cc	Tr	
Costes Primarios	Cp1	Cp2	Cp3	Cp4	Cp5	Cp6	Cp7	Cp8	Cp9	Cp10	Cp11	Cp12	
Reparto Secundario:													
Me				x	x								
Mc				x									
Ad1	x	x	x	x	x					x	x	x	
Ad2	x	x	x	x	x					x	x	x	
Costes Secundarios	Cs1	Cs2	Cs3	Cs4	Cs5	(-)	(-)	(-)	(-)	Cs10	Cs11	Cs12	
Costes Totales	Ct1	Ct2	Ct3	Ct4	Ct5	0	0	0	0	Ct10	Ct11	Ct12	

Tabla nº 29: Imputación de los costes a las actividades del servicio de Recogida Selectiva de Residuos en Gestión Directa.

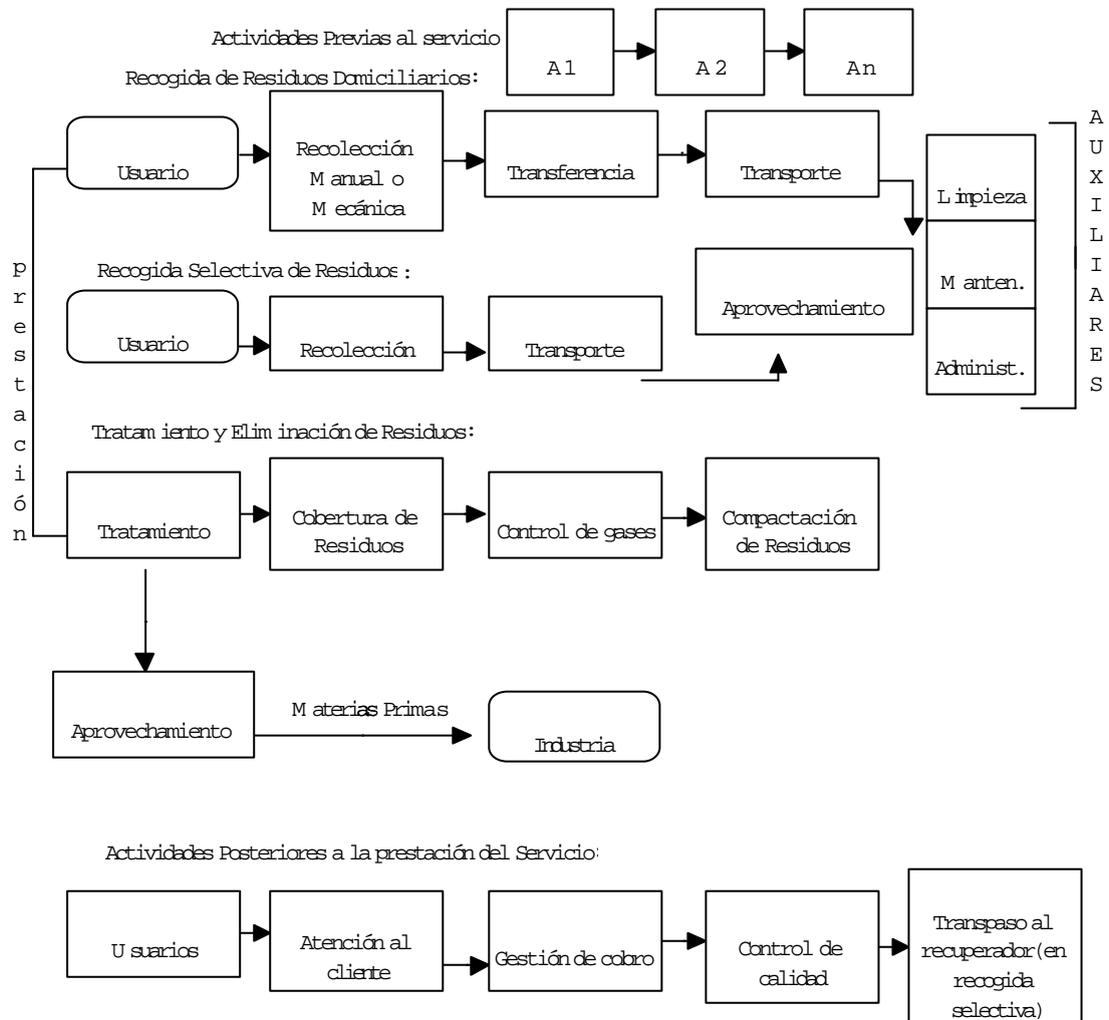
Fuente: Elaboración Propia.

B)

GESTIÓN INDIRECTA DEL SERVICIO (RECOGIDA SELECTIVA DE.....)	A.Previas a la prestación			Actividades de Prestación del Servicio						C. Aux.	Actividades Posteriores a la Prestación del Servicio			
	Actividades Principales			Actividades Principales		Actividades Auxiliares				Actividades Principales				
	A1	A2	An	R	Trs	Mc	Me	Ad1	Ad2	Sc	Tr	Cc1	Cc2	
Costes Primarios	Cp1	Cp2	Cp3	Cp4	Cp5	Cp6	Cp7	Cp8	Cp9	Cp10	Cp11	Cp12	Cp13	
Reparto Secundario:														
Me				x	x									
Mc				x										
Ad1	x	x	x	x	x					x	x	x	x	
Ad2	x	x	x							x	x	x	x	
Costes Secundarios	Cs1	Cs2	Cs3	Cs4	Cs5	(-)	(-)	(-)	(-)	Cs10	Cs11	Cs12	Cs13	
Costes Totales	Ct1	Ct2	Ct3	Ct4	Ct5	0	0	0	0	Ct10	Ct11	Ct12	Ct13	

Tabla nº 30: Imputación de los costes a las actividades del servicio de Recogida Selectiva de Residuos en Concesión Administrativa.

Fuente: Elaboración Propia.



El gráfico anterior representa el flujograma de actividades que integran el servicio de Recogida, Tratamiento y Eliminación de Residuos Domiciliarios de forma completa, si bien hemos de decir que la propuesta presentada en este trabajo, para la obtención del coste, abarca únicamente el servicio de Recogida de Residuos Domiciliarios, tanto los de carácter orgánico como los de carácter selectivo.

5.2. SERVICIO DE LIMPIEZA VIARIA.

5.2.1. Descripción del servicio.

El servicio de Limpieza Viaria⁵²⁸, tal y como se ha indicado anteriormente, se contempla, en la Ley 7/1985 de Régimen Local⁵²⁹, conjuntamente con el servicio de Recogida, Tratamiento y Eliminación de residuos, de manera que se diferencia, por un lado, el servicio de Recogida de Residuos y Limpieza Viaria, que en nuestro estudio van a ser objeto de análisis por separado, tal y como ya se ha indicado, y por otro, el servicio de Tratamiento y Eliminación de Residuos. En este sentido, según dispone la anterior regulación, el servicio de Limpieza Viaria es considerado como servicio de prestación obligatoria para cualquier municipio⁵³⁰.

El servicio de Limpieza Viaria tiene como **objetivo** la eliminación de todo tipo de residuos sólidos diseminados o acumulados, tales como papeles, hojas, arenilla, etc., susceptibles de ser barridos en las vías y áreas públicas, entendiéndose por vías y áreas públicas las áreas destinadas

⁵²⁸ La normativa consultada reguladora de este servicio se recoge en la tabla que figura a continuación:

Normativa Reguladora consultada del Servicio de Limpieza Viaria.

- Ley 22/1973 de Minas de 21 de julio.
- Ley 7/198 Reguladora de las Bases de Régimen Local de 2 de abril.
- Ley 42/1975 de Recogida y Tratamiento de los desechos y residuos sólidos urbanos.

⁵²⁹ LRBRL. Art. 25.2.1.

⁵³⁰ LRBRL. Art. 26. a.

al tránsito público, vehicular o peatonal, o afectadas por él, que componen la infraestructura vial de la ciudad y que comprenden avenidas, calles, carreras, transversales, diagonales, calzadas, etc., además de las zonas verdes. En concreto, el objetivo a cubrir con el servicio de Limpieza Viaria quedaría configurado con la realización de las siguientes operaciones:

- Limpieza con baldeo y barrido manual y/o mecánico de las vías públicas y zonas verdes.
- Limpieza de las zonas verdes del municipio, recogida de todos los objetos arrojados por los ciudadanos.
- Limpieza de espacios públicos, tanto calles, plazas, vías, avenidas, carreteras, comprendidas en zonas urbanas, como de todos los lugares públicos de la villa dotados de firme pavimento, así como los parques y jardines.
- Limpieza de los mercadillos habituales.
- Limpieza durante Ferias y Festividades Populares.

Cuadro nº 33: Configuración del servicio de Limpieza Viaria. Fuente: Elaboración Propia.

Las actividades que integran la prestación del servicio de Limpieza Viaria, se clasifican, de la misma forma que lo establecido para el servicio de Recogida de Residuos, en los tres grupos establecidos:

- a) Actividades previas a la prestación del servicio.
- b) Actividades de prestación del servicio.
- c) Actividades posteriores a la prestación del servicio.

Las actividades previas a la prestación, tendrán como objetivo el análisis de las necesidades del municipio, estudiando la factibilidad o no de mecanización del servicio, con el fin de diseñarlo de la forma más eficiente para cada zona de dicho municipio. Algunas de las actividades que configuran esta fase de análisis vienen recogidas a continuación:

CARACTERÍSTICA ANALIZADA	SISTEMA DE MEDICIÓN
Longitud y anchura de aceras y calzadas	Metros lineales y metros cuadrados por calle.
Tipo y calidad del pavimento y acerado	Baldosa, asfaltado, etc. Empedrado.
Zonas peatonales	División de zonas peatonales y no peatonales Estimación tránsito peatonal.

Estacionamiento de vehículos	Estacionamiento por acera, línea o batería, uno o dos bordillos por calle. Densidad de estacionamiento por acera.
Ubicación y densidad del mobiliario urbano	Nº y ubicación de papeleras y contenedores por calle. Ubicación de mobiliario urbano en aceras. Factibilidad de limpieza viaria mecanizada.
Tránsito del tráfico rodado y peatonal	Estimación del tráfico rodado por hora y calle.
Pendientes de calzadas y aceras	Localización de calles de pendiente pronunciada. Factibilidad de limpieza manual y/o mecanizada.
Densidad y tipo de población, por distrito	Nº de viviendas por distrito. Tipo de población: residentes, estacionales, etc.
Clasificación Urbanística	Zona residencial. Zona industrial. Zona comercial. Zona monumental y turística.
Zonas verdes	Parques, jardines, arbolado, etc. Zonas de caída de hoja; Zonas muy transitadas.

Cuadro nº 34: Actividades previas a la prestación del servicio de Limpieza Viaria.
Fuente: Elaboración Propia.

El análisis realizado va a permitir estructurar el servicio Limpieza Viaria, diferenciando entre aquél que se presta de forma normal en el municipio y con una periodicidad diaria, y aquéllos otros que requieren, por situaciones especiales, el desarrollo del servicio de forma distinta, ya sea por la intensidad del mismo o por la realización de actividades diferentes. En este sentido, hemos desglosado el servicio de Limpieza Viaria, entre servicio de limpieza de frecuencia diaria y servicio de limpieza en situaciones especiales, diferenciando dentro de este último, dos de estas situaciones por considerarlas fijas, aunque no únicas, en casi todos los municipios. Dichas situaciones son las que hacen referencia al servicio de limpieza viaria en "mercadillos" y en "fiestas populares". En el epígrafe siguiente, analizaremos las actividades, tanto principales como

auxiliares, que configuran la prestación de cada uno de estos servicios.

Servicio de Limpieza Viaria
1. Servicio de Limpieza Viaria con frecuencia diaria. 2. Servicio de Limpieza Viaria en situaciones excepcionales: Limpieza de Mercadillos; Limpieza en fiestas populares.

Cuadro n° 35: Desglose del servicio de Limpieza Viaria. Fuente: Elaboración Propia.

A) Servicio de Limpieza Viaria con frecuencia diaria: Consiste en la limpieza, recogida y retirada de los residuos existentes en las aceras, calzadas o cualquier otra parte de la vía pública, mediante el procedimiento de barrido (manual, mecánico o mixto), baldeo y vaciado de papeleras, de todos los residuos depositados producidos por la circulación viandante o rodada, de restos de residuos domiciliarios depositados en la vía pública posterior a la recogida de los mismos o como consecuencia de una recogida defectuosa, las hojas de los árboles y cualquier otro residuo a eliminar que pueda ser retirado por este equipo. Los rendimientos y la organización del servicio, se reflejan, a modo de ejemplo, a continuación:

Rendimientos	
Velocidad media del servicio (m)	x
Jornada (Horas)	x
Jornada Efectiva (Jornada- T°Muerto)	x
Rendimiento (m/jornada)	x
Ancho de barrido	x
Rendimiento (m ² /jornada)	x

Organización del servicio de Limpieza Viaria (Frecuencia Diaria)							
Equi.	Horario	Sector	Plano	Días	Frecuencia	Long.servi c.	Superf.serv v.
N°1	7:00-13:30	1	LV1	299	Diaria	7.000 m	17.500 m ²
N°2	7:00-13:30	2	LV2	299	Diaria	5.200 m	13.000 m ²

Nº3	7:00-13:30	3	LV3	299	Diaria	7.400 m	18.500 m ²
Total: 3 equipos						19.600 m	49.000 m ²

Fuente: ONYX, S.L.. Ayuntamiento de Albacete.

B) Servicio de Limpieza Viaria en situaciones especiales:

B.1) Limpieza de mercadillos: Comprende la operación de limpieza, recogida y retirada de los residuos existentes en las aceras, calzadas o cualquier otra parte de la vía pública, procedentes de la actividad propia del mercadillo. Contempla los residuos depositados producidos por la misma, cualquier otro residuo a eliminar que pueda ser retirado por este equipo, especialmente las acumulaciones y residuos voluminosos, así como la recogida de los contenedores utilizados para la recepción de los residuos generados y los utilizados por los operarios de limpieza del mercadillo.

B.2) Limpieza en fiestas populares: Comprende la operación de limpieza, recogida y retirada de los residuos existentes en las aceras, calzadas o cualquier otra parte de la vía pública, procedentes de la actividad propia de las fiestas (fiestas patronales, Semana Santa, etc.). A tal efecto, el personal adscrito a este servicio irá retirando, mediante barrido manual, los residuos depositados en la acera, bajo los vehículos aparcados y, en general, de lugares de difícil acceso al paso de la barredora, para ser a su vez recogidos y aspirados por ésta hacia la tolva de acumulación. Contempla los residuos depositados producidos durante la celebración de las fiestas, cualquier otro residuo a eliminar que pueda ser retirado por este equipo, especialmente las acumulaciones y residuos voluminosos, así como la recogida de los contenedores utilizados por los operarios de limpieza.

Con respecto a las *actividades posteriores a la prestación del servicio*, pueden distinguirse aquéllas relacionadas con el área comercial y de atención al usuario, así como operaciones de supervisión y control del servicio prestado. El servicio de Limpieza Viaria, es una de las excepciones propuestas por la LRBHL para el cobro de tasas a los usuarios del mismo, por lo tanto, no van a surgir costes relativos a las actividades de facturación y gestión de cobro. Las actividades posteriores a la prestación se reflejan a continuación:

Actividad	Objetivo a Cubrir
Actividades relacionadas con el área comercial y atención al cliente.	Recogerán los costes asociados con campañas de publicidad realizadas para la concienciación del ciudadano en su participación en la prestación del servicio, así como todos los costes originados por la atención y resolución de inquietudes del usuario.
Actividades relacionadas con operaciones de supervisión y control.	Recogerán los costes asociados con operaciones de vigilancia y aseguramiento de la calidad del servicio, tanto en lo referente a la utilización de recursos, como en la realización de las actividades que componen el servicio.

Cuadro nº 36: Actividades posteriores a la prestación del servicio de Limpieza Viaria.
Fuente: Elaboración Propia.

5.2.2. Actividades de prestación propiamente dichas que integran el servicio.

Las actividades que componen el servicio de Limpieza Viaria, tanto en su modalidad normal, como en situaciones especiales, son las mismas, únicamente varía el grado de intensidad y la frecuencia con que éstas se realizan. Dichas actividades pueden ser de carácter principal o auxiliar.

5.2.2.1. Servicio de Limpieza Viaria de frecuencia diaria.

Las actividades que se han delimitado son las siguientes:

Servicio de Limpieza Viaria de Frecuencia Diaria
<p style="text-align: center;">Barrido Manual Barrido Manual Motorizado Barrido Motorizado de Repaso Barrido Mecánico de Calzadas Baldeo Manual Baldeo Mecánico Vaciado de Papeleras Mantenimiento de equipos Limpieza de equipos Servicios generales y Administración</p>

Cuadro nº 37: Actividades de prestación del servicio de Limpieza Viaria. Fuente: Elaboración Propia.

1. Barrido Manual: Supone la operación de limpieza, recogida y retirada de los residuos existentes en las aceras, calzadas o cualquier otra parte de la vía pública, mediante el procedimiento de barrido.

2. Barrido Manual Motorizado: Comprende la operación de recogida y retirada de los residuos que son objeto del barrido manual, sin que signifique que sea necesario un barrido sistemático de la totalidad de la superficie de los viales, sino solamente de aquellas zonas que se observen con un deficiente grado de limpieza.

3. Barrido Motorizado de repaso: Comprende la operación de recogida y retirada de los residuos más significativos que son objeto del barrido manual, sin que signifique que sea necesario un barrido sistemático de la totalidad de la superficie de los viales, sino solamente de aquellas zonas que se observen con un deficiente grado de limpieza. Contempla los residuos depositados producidos por la circulación viandante o rodada producidos después de la actuación de otros servicios, el vaciado de papeleras y cualquier otro residuo a eliminar que pueda ser retirado por este equipo.

4. Barrido mecanizado de calzadas: Comprende la operación de limpieza, recogida y retirada de los residuos existentes en las calzadas, mediante el procedimiento de barrido mecánico de aspiración; a tal efecto, el conductor adscrito al servicio irá recorriendo las calzadas del sector, con especial atención a la confluencia entre el bordillo y la acera. La máquina barredora está provista de unos cepillos frontales y centrales que dirigen los restos de la circulación peatonal y rodada hacia la boca de aspiración, donde son dirigidos a la tolva interior de almacenamiento para ser retirados. Contempla los residuos depositados producidos por la circulación peatonal y rodada, las hojas de los árboles y cualquier otro tipo de residuo que pueda ser retirado por este equipo.

5. Baldeo Manual: Supone la operación de limpieza de las calzadas mediante el procedimiento de baldeo con agua a presión, utilizando medios humanos y como medios materiales las mangueras que impulsan el agua.

6. Baldeo Mecánico: Comprende la operación de limpieza de las calzadas, mediante el procedimiento de baldeo con agua a presión, la acumulación de los residuos, y su posterior eliminación. La cisterna baldeadora impulsará agua a presión sobre el pavimento, consiguiendo una limpieza en profundidad del mismo mediante la eliminación de polvo, tierra y otros residuos,

arrastre hacia el bordillo o acera y acumulación para su posterior eliminación. Contempla el arrastre y retirada de los residuos depositados en las calles producidos por la circulación viandante o rodada del difícil acceso para los servicios de barrido.

7. Vaciado de papeleras: Comprende las operaciones necesarias para el vaciado de los residuos depositados en las mismas, ya sea a granel o en bolsas instaladas a tal efecto.

El rendimiento y la composición del equipo utilizado, para cada una de las actividades anteriores, puede representarse, a modo de ejemplo, tal y como se refleja a continuación:

Rendimientos	
Velocidad media de la actividad (m)	4500 a 6000 metros/hora
Jornada (Horas)	6,5 horas
Jornada Efectiva (Jornada-T°Muerto)	3,25 horas (descanso, carga de agua, descarga de residuos, desplazamientos)
Rendimiento (m/jornada)	14625 a 19500 metros
Ancho de barrido	3 a 6 metros
Rendimiento (m ² /jornada)	43875 a 117000 m ²

Composición del Equipo	
Medios Materiales	1 Cisterna Baldeadora.
Medios Humanos	1 Conductor

Fuente: ONYX, S.L.. Ayuntamiento de Albacete.

Todas las actividades anteriores son actividades principales, y como propuesta de unidades de obra que, a modo de ejemplo, permitan medirlas se explicitan las siguientes:

Actividad	Unidad de Obra
Barrido Manual	Metros / Hora, metros ² /Hora

Barrido Manual Motorizado	Metros / Hora, metros ² /Hora
Barrido Motorizado de Repaso	Metros / Hora, metros ² /Hora
Barrido Mecánico de Calzadas	Metros / Hora, metros ² /Hora
Baldeo Manual	Metros/hora, metros ² /Hora
Baldeo Mecánico	Metros / Hora, metros ² /Hora
Vaciado de Papeleras	Papeleras / Hora

Cuadro nº 38: Actividades principales del servicio de Limpieza Viaria. Fuente: Elaboración Propia.

8. Mantenimiento de equipos: Se trata de una actividad auxiliar cuya finalidad es la de reparar y poner a punto los equipos utilizados en la realización de cada una de las actividades principales. La medida de esta actividad podría venir determinada, por ejemplo, por el número de horas/hombre dedicadas en la realización de misma. El coste acumulado se distribuirá entre las actividades principales, tanto las que integran el servicio de "limpieza de frecuencia diaria" como el de "situaciones especiales", en función de las horas/hombre aplicadas al mantenimiento de los equipos utilizados en cada una de dichas actividades principales. Si un mismo equipo se utilizara para prestar más de una actividad principal, se distribuirán los costes de mantenimiento en función de las horas/hombre dedicadas en cada una de ellas, por dicho equipo.

9. Limpieza de equipos: Es una actividad auxiliar que tiene como finalidad la limpieza y desinfección de los equipos destinados a la recolección de los residuos recogidos de las vías públicas. Sus costes podrían repartirse, entre las actividades principales, tanto del servicio "limpieza de frecuencia diaria" como el de "situaciones especiales", por ejemplo, utilizando como clave de reparto las horas/hombre, utilizadas en la realización de las mismas.

10. Servicios generales y Administración(Ad1): Se trata de una actividad auxiliar que recoge costes resultantes de operaciones de carácter general en relación al local en dónde está ubicada la sede del servicio, y en dónde se lleva a cabo la gestión de nóminas, selección de personal, etc, en el caso de que el servicio se gestione de forma indirecta. Los costes recogidos en esta sección se distribuirán entre las actividades principales, en base al criterio que el responsable de la gestión considere más adecuado. Podría utilizarse como criterio de reparto a cada una de las actividades principales el propuesto para el servicio descrito en el epígrafe anterior, es decir, el porcentaje que resulta al dividir los costes primarios de cada actividad

principal entre la suma de costes primarios de dichas actividades principales. En el cuadro que aparece a continuación, se reflejan las actividades auxiliares y algunas claves de distribución que, a modo de ejemplo, facilitarían el subreparto de costes:

Actividades Auxiliares	Clave de reparto
Limpieza de equipos	Hora/Hombre
Mantenimiento de equipos	Hora/Hombre
Administración y Servicios Generales	Cpi/Cpt

Cuadro nº 39: Actividades auxiliares del servicio de Limpieza Viaria. Fuente: Elaboración Propia.

5.2.2.2. Servicio de Limpieza Viaria en situaciones especiales.

Tanto en lo que respecta a la "limpieza de mercadillos" como a la "limpieza en ferias y fiestas populares", las actividades que completan este servicio son las mismas que las indicadas para el servicio de "Limpieza Viaria con frecuencia diaria", pero llevadas a cabo con un rendimiento y una composición de equipos distinta a las determinadas para el servicio general. A modo de ejemplo, se expone a continuación, cómo podría ser el rendimiento y composición de equipos en la realización de las actividades para estas situaciones:

Rendimientos	
Velocidad media de la actividad	
Jornada (Horas)	Hasta la finalización del servicio

Composición del Equipo	
Medios Materiales	1 Camión recolector. 1 Barredora de calzadas. 1 Cisterna baldeadora.
Medios Humanos	Todos los disponibles

Fuente: ONYX, S.L.. Ayuntamiento de Albacete.

5.2.2.3. Prestación directa e indirecta del servicio de Limpieza Viaria.

A) Prestación Directa por la Corporación Local (Tabla nº 31):

Teniendo en cuenta que:

A1, A2, An= Actividades relacionadas con la planificación y el diseño del servicio.

Ap1= Barrido manual. (Actividad principal 1)

Ap2= Barrido manual motorizado. (Actividad principal 2)

Ap3= Barrido motorizado de repaso. (Actividad principal 3)

Ap4= Barrido mecánico de calzadas. (Actividad principal 4)

Ap5= Baldeo manual. (Actividad principal 5).

Ap6= Baldeo mecánico. (Actividad principal 6)

Ap7= Vaciado de papeleras. (Actividad principal 7)

Le= Limpieza de equipos.

Me= Mantenimiento de equipos.

Ad1= Administración y servicios generales procedentes directamente de la gestión del servicio.

Ad2= Administración y servicios generales procedentes de otros centros del Ayuntamiento.

Sc= Servicio de atención al cliente.

Cc= Control de Calidad.

B) Prestación Indirecta mediante concesión administrativa (Tabla nº 32):

Teniendo en cuenta que:

A1, A2, An= Actividades relacionadas con la planificación y el diseño del servicio.

Ap1= Barrido manual. (Actividad principal 1)

Ap2= Barrido manual motorizado. (Actividad principal 2)

Ap3= Barrido motorizado de repaso. (Actividad principal 3)

Ap4= Barrido mecánico de calzadas. (Actividad principal 4)

Ap5= Baldeo manual. (Actividad Principal 5)

Ap6= Baldeo mecánico. (Actividad principal 6)

Ap7= Vaciado de papeleras. (Actividad principal 7)

Le= Limpieza de equipos.

Me= Mantenimiento de equipos.

Ad1= Administración y servicios generales procedentes directamente de la gestión del servicio.

Ad2= Administración y servicios generales procedentes del Ayuntamiento.

Sc= Servicio de atención al cliente.

Cc1= Control de Calidad realizado por el concesionario.

Cc2= Control de Calidad realizado por el ente municipal.

A)

GESTIÓN DIRECTA POR EL AYUNTAMIENTO DEL SERVICIO DE LIMPIEZA VIARIA	A.Previas a la prestación		Actividades de Prestación del Servicio												C. Aux.	Actividades Posteriores a la Prestación del Servicio	
			Servicio de Limpieza diaria y Situaciones Especiales														
	Actividades Principales		Activ.Princ Frecuencia Diaria		Ac.Princ. Mercad.		Ac.Princ. Fiestas		Ac.Princ. Total		Actividades Auxiliares				Actividades Principales		
	A1	An	Ap1	Ap7	Ap1	Ap7	Ap1	Ap7	Ap1	Ap7	Me	Le	Ad1	Ad2	Sc	Cc	
Costes Primarios	Cp1	Cp2	Cp3	Cp9	Cp10	Cp15	Cp16	Cp21	Total	Tota l	Cp22	Cp23	Cp24	Cp25	Cp26	Cp27	
Reparto secundario:																	
Me			x	x	x	x	x	x									
Le			x	x	x	x	x	x									
Ad1	x	x	x	x	x	x	x	x							x	x	
Ad2	x	x	x	x	x	x	x	x							x	x	
Costes secundarios	Cs1	Cs2	Cs3	Cs9	Cs10	Cs15	Cs16	Cs21	Total	Tota l	(-)	(-)	(-)	(-)	Cs26	Cs27	
Costes Totales	Ct1	Ct2	Ct3	Ct9	Ct10	Ct15	Ct16	Ct21	Total	Tota l	0	0	0	0	Ct26	Ct27	

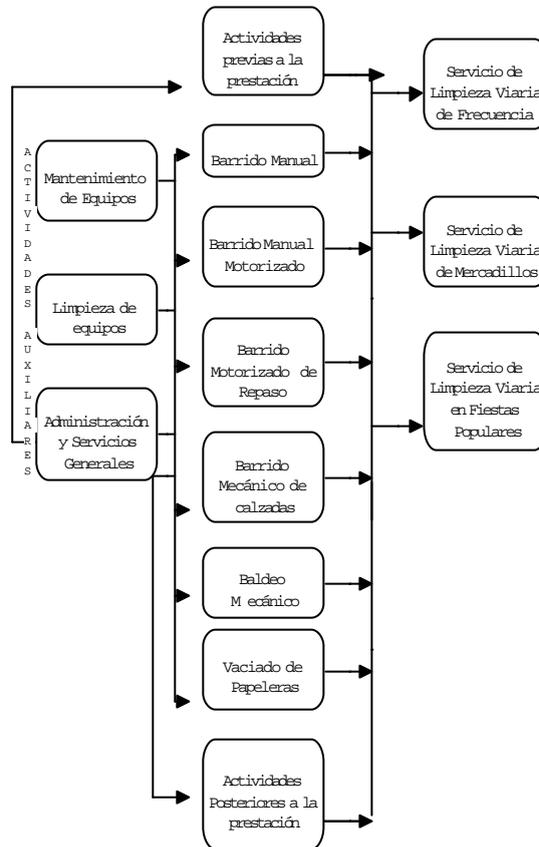
Tabla nº 31: Imputación de los costes a las actividades del servicio de Limpieza Viaria en Gestión Directa. Fuente: Elaboración Propia.

B)

GESTIÓN INDIRECTA MEDIANTE CONCESIÓN DEL SERVICIO DE LIMPIEZA VIARIA	A.Previas a la prestación		Actividades de Prestación del Servicio								C. Aux.				Actividades Posteriores a la Prestación del Servicio		
			Servicio de Limpieza diaria y Situaciones Especiales														
	Actividades Principales		Ac.Princ. Frecuencia Diaria			Ac.Princ. Mercadillos	Ac.Princ. Fiestas		Ac.Princ. Total		Actividades Auxiliares				Actividades Principales		
	A1	An	Ap1	Ap7	Ap1	Ap7	Ap1	Ap7	Ap1	Ap7	Me	Le	Ad1	Ad2	Sc	Cc1	Cc2
Costes Primarios	Cp1	Cp2	Cp3	Cp9	Cp10	Cp15	Cp16	Cp21	Tot.	Tot.	Cp22	Cp23	Cp24	Cp25	Cp26	Cp27	Cp28
Reparto secundario:																	
Me			x	x	x	x	x	x									
Le	x	x	x	x	x	x	x	x							x	x	x
Ad1	x	x													x	x	x
Ad2																	
Costes secundarios	Cs1	Cs2	Cs3	Cs8	Cs10	Cs15	Cs16	Cs21	Tot.	Tot.	(-)	(-)	(-)	(-)	Cs26	Cs26	Cs28
Costes Totales	Ct1	Ct2	Ct3	Ct8	Ct10	Ct15	Ct16	Ct21	Tot.	Tot.	0	0	0	0	Ct26	Ct27	Ct28

Tabla nº 32: Imputación de los costes a las actividades del servicio de Limpieza Viaria en Concesión Administrativa. Fuente: Elaboración Propia.

En el gráfico que aparece a continuación se refleja el flujograma que representa la prestación del servicio de "Limpieza Viaria".



5.3. SERVICIO DE SANEAMIENTO DE AGUAS RESIDUALES.

5.3.1. Descripción del servicio.

En lo que respecta al servicio de Saneamiento de Aguas Residuales⁵³¹, se trata de un servicio a desempeñar por los municipios, en el marco de la normativa estatal y autonómica, independientemente de su volumen poblacional⁵³², propugnándose además, la reserva de la actividad de depuración de aguas en favor de los municipios, que podrán ejercerla por tanto en régimen monopolístico, previa autorización autonómica⁵³³. De otro lado, también están autorizados los municipios, para desempeñar actividades de carácter complementario a las propias de otras administraciones públicas⁵³⁴.

El **objetivo** perseguido con la prestación de este servicio, y de acuerdo con el Plan Nacional de Saneamiento y Depuración de Aguas Residuales (1995-2005), es el de garantizar la calidad de la depuración y del vertido de las aguas residuales urbanas, acorde con los criterios de la Unión Europea, mediante la integración y coherencia de las inversiones de los tres niveles de la

⁵³¹ La normativa consultada reguladora del servicio se concreta en las siguientes normas:

Normativa reguladora del servicio de Saneamiento de aguas residuales

- Instrucción del Consejo, de 16 de junio de 1975, relativa a la calidad requerida a las aguas superficiales destinadas a la producción de agua para la alimentación de los Estados Miembros (75/440/CE). Ratificada por Orden de 11 de mayo de 1988 (BOE nº 124, de 24-5-88), y modificada por Orden de 15 de octubre de 1990.
- Instrucción del Consejo (91/271/CEE), de 21 de mayo de 1991, sobre el tratamiento de las aguas residuales urbanas.
- Ley 7/1985 de Bases de Régimen Local.
- Ley 14/1986, de 25 de abril, general de sanidad.
- Ley 22/1988, de 28 de julio, de costas.
- Real Decreto 1471/1989, de 1 de diciembre, por el que se aprueba el Reglamento general para desarrollo y ejecución de la ley de costas.
- Orden 26 de octubre de 1993 sobre utilización de lodos de depuración en el sector agrario. Ministerio de Agricultura, Pesca y Alimentación.
- Resolución de 28 de abril de 1995, por la que se aprueba el Plan Nacional de Saneamiento y Depuración de Aguas Residuales (1995-2000).

⁵³² LRBRL. Art. 26. a.

⁵³³ LRBRL. Art. 86.

⁵³⁴ LRBRL. Art. 28.

Administración, y el desarrollo normativo básico propiciado por la Secretaría de Estado de Medio Ambiente y Vivienda. Este Plan deberá verse acompañado por actuaciones que favorezcan la reducción en origen de la carga contaminante y el correcto control de los vertidos, así como por el desarrollo de los programas ya iniciados y no incluidos en este Plan en materia de vigilancia de calidad de las aguas, de deslinde del dominio público, y de restauración hidrológico ambiental de las cuencas.

La prestación de este servicio debe cubrir y subsanar los problemas relativos que se detectan con mayor frecuencia, junto con la irregularidad geográfica de las dotaciones existentes, los cuales se muestran a continuación:

Problemas e irregularidades relativos a las aguas residuales
<ul style="list-style-type: none"> - Redes de saneamiento urbanas con insuficiente capacidad o en estado deficiente. - Obsolescencia de las instalaciones de depuración y de vertido, en particular las construidas antes del inicio de la década de los ochenta. - Insuficientes medios humanos y materiales para la correcta explotación y mantenimiento de las plantas. - Escaso control y seguimiento del funcionamiento de las depuradoras por parte de las autoridades competentes. - Inexistencia o insuficiente cumplimiento de las Ordenanzas Municipales que regulan el vertido al alcantarillado. - Escasa preocupación por el tratamiento y eliminación de los fangos derivados de la depuración, lo que puede provocar incluso problemas de la calidad del efluente. - Insuficiente consideración y gestión de las aguas de tormenta, que impide en ocasiones el cumplimiento de los objetivos de calidad. - Los vertidos de las empresas industriales no cumplen, en su mayoría, con las normas de emisión, y los correspondientes procedimientos de autorización, control y sanción deben ser revisados.

Cuadro nº 40: Problemas e irregularidades de las aguas residuales. Fuente: Elaboración Propia.

Los principales objetivos y líneas de actuación en la gestión de las aguas residuales, vienen recogidos a continuación:

<p>Objetivos y líneas de actuación en la gestión y tratamiento de las aguas residuales.(Plan Nacional de Saneamiento y Depuración de Aguas Residuales).</p>

Objetivos Específicos	Principales líneas de actuación
Tratamiento adecuado de las Aguas Residuales.	Completar las infraestructuras, según criterios Directiva 91/271. Fomento de la reutilización de aguas residuales.
Tratamiento adecuado de los lodos.	Fomento de la reutilización de los lodos. Minimización del impacto ambiental de su tratamiento o depósito.

Cuadro nº 41: Plan Nacional de Saneamiento y Depuración de Aguas Residuales.

Fuente: Elaboración Propia.

Las razones que argumentan la consecución de estos objetivos se concretan principalmente en que:

1. Es necesario un tratamiento secundario de las aguas residuales urbanas para evitar que la evacuación de dichas aguas tratadas de manera insuficiente tenga repercusiones negativas en el medio ambiente.
2. Es necesario exigir un tratamiento más riguroso en las zonas sensibles, mientras que un tratamiento primario puede ser adecuado en algunas zonas menos sensibles.
3. Los sistemas colectores de entrada de aguas residuales industriales, así como la evacuación de aguas residuales y fangos procedentes de las instalaciones de tratamiento de aguas residuales urbanas, deberían ser objeto de normas generales, reglamentaciones y/o autorizaciones específicas.
4. Deben someterse a requisitos adecuados los vertidos de aguas residuales industriales biodegradables, procedentes de determinados sectores industriales, que no entran en las plantas de tratamiento de las aguas residuales urbanas antes del vertido de las aguas receptoras.
5. Debe fomentarse el reciclado de los fangos producidos por el tratamiento de las aguas residuales, suprimiéndose progresivamente la evacuación de los mismos a las aguas superficiales.
6. Es necesario controlar las instalaciones de tratamiento, las aguas recibidas y la evacuación de fangos, para garantizar la protección del medio ambiente de las repercusiones negativas de los vertidos de aguas residuales.
7. Es importante garantizar la información al público, mediante la publicación de informes periódicos, sobre la evacuación de aguas residuales urbanas y fangos.

En consecuencia, los objetivos perseguidos por el Plan de Saneamiento de Aguas Residuales, se resumen en dos puntos:

a) Recogida, tratamiento y vertido de las aguas residuales urbanas y tratamiento y vertido de las aguas residuales procedentes de determinados sectores industriales. Entendiendo por:

"Aguas residuales urbanas": Las aguas domésticas o la mezcla de las mismas con aguas residuales industriales y/o aguas de escorrentía pluvial.

"Aguas residuales domésticas": Las aguas residuales procedentes de zonas de vivienda y de servicios, generadas principalmente por el metabolismo humano y las actividades domésticas.

"Aguas residuales industriales": Todas las aguas residuales vertidas desde locales utilizados para efectuar cualquier actividad comercial o industrial que no sean aguas residuales domésticas ni aguas de escorrentía pluvial.

b) Proteger el medio ambiente de los efectos negativos de los vertidos de las mencionadas aguas residuales.

Las actividades que integran la prestación del servicio de Saneamiento de Aguas Residuales se clasifican, de la misma forma que lo establecido para los anteriores, en tres grupos:

a) Actividades previas a la prestación del servicio.

b) Actividades de prestación del servicio.

c) Actividades posteriores a la prestación del servicio.

Las actividades previas a la prestación del servicio, tendrán como objetivo diseñar las características y actividades que deben componer el "Servicio de Saneamiento de Aguas Residuales", de manera que los costes recogidos en ellas se distribuirán entre más de un ejercicio, en función del criterio temporal más conveniente. Las consideraciones previas que pueden realizarse para llevar a cabo el diseño del servicio, pueden versar sobre los siguientes factores:

Consideraciones a realizar en la etapa de diseño del Servicio de Saneamiento de Aguas Residuales

- Superficie precisa de la depuradora.
- Distancia al núcleo desde su punto de ubicación.
- Coste estimativo de la depuradora, teniendo en cuenta el tiempo de amortización y la repercusión económica actual.
- Problemas sanitarios que la depuradora pueda generar.
- Análisis del estado de las redes, de alcantarillado y colectores, puntos de vertido, naturaleza de los mismos y evolución de los estados contaminantes de los cauces fluviales.
- Prospección de futuro y previsión de la situación en que la zona contemplada se encontraría de no realizarse la depuración.
- Establecimiento de los objetivos de calidad, razonablemente alcanzables y necesarios.
- Estudio de las soluciones técnicas necesarias para permitir alcanzar los objetivos propuestos.
- Comparación técnico-económica de las diferentes alternativas estudiadas, estableciendo unos planes financieros adecuados, tanto para la construcción como para el mantenimiento y explotación.
- Estudio del contexto administrativo-legal que permita una organización, que garantice la realización y explotación del sistema, para poder alcanzar los objetivos perseguidos.

Cuadro nº 42: Actividades previas a la prestación del servicio de Saneamiento de Aguas Residuales. Fuente: Elaboración Propia.

En cuanto a las actividades de prestación del servicio, se van a encontrar englobadas en los siguientes procesos:

- a) Proceso de recogida de aguas residuales.
- b) Proceso de pretratamiento de aguas residuales.
- c) Proceso de tratamiento primario.
- d) Proceso de tratamiento secundario.
- e) Proceso de tratamiento terciario.
- f) Proceso de vertido.
- g) Proceso de tratamiento de lodos y recuperación de energía.

El *proceso de recogida de aguas residuales* tiene como finalidad la recogida y el transporte de las aguas residuales domésticas e industriales, resultantes del uso del agua potable por parte de los usuarios del servicio de suministro y abastecimiento de agua, y de las aguas pluviales hasta llevarlas al sitio de tratamiento o disposición final.

Mediante el **proceso de pretratamiento de aguas residuales o tratamiento físico**, se pretende eliminar los sólidos gruesos de gran tamaño y las arenas, cuyo paso a los tratamientos posteriores dificultarían la acción de éstos últimos. El conjunto de actividades que constituyen el pretratamiento cumple dos objetivos, por un lado, eliminar contaminación y, por otro, proteger los procesos que siguen.

El **proceso de tratamiento primario o tratamiento químico**, se entiende como el proceso o conjunto de procesos que tienen como misión la separación, por medios físicos, de las partículas en suspensión no retenidas en el pretratamiento. Se incluyen tratamientos que requieran la utilización de productos químicos o coagulantes que rompen el estado coloidal de las moléculas y forman residuos de gran tamaño.

El **proceso de tratamiento secundario o biológico** es el encargado de reducir la materia orgánica degradable biológicamente contenida en las aguas residuales, ya sean industriales o urbanas. En este tratamiento se utilizan procesos de oxidación biológica.

El **proceso de tratamiento terciario** consiste en la eliminación sobre el agua depurada de las células bacterianas contenidas en la misma. Los procesos que pueden utilizarse para conseguir la desinfección pueden ser la radiación ultravioleta, la ozonización y la cloración. Consiste en conseguir que el vertido de las aguas residuales tenga unas determinadas concentraciones para determinadas sustancias.

El **proceso de vertido** persigue el desplazamiento y transporte de las aguas ya depuradas desde la planta de tratamiento hasta el punto en que se produzca el vertido.

En cuanto al **proceso de tratamiento de lodos y recuperación de la energía** consistirá en concentrar los contaminantes separados en el proceso de depuración en forma de lodos. A estos lodos hay que someterlos a determinados procesos que reducirán su facultad de fermentación y su volumen. Las características físicas y químicas de los lodos estarán condicionadas por el uso que se le haya dado a las aguas, además de por los procesos de depuración a los que se hayan visto sometidos.

En cuanto a las *actividades posteriores a la prestación del servicio* se pueden distinguir:

Actividad	Objetivo a Cubrir
Actividades relacionadas con el área comercial y atención al cliente.	Recogerán los costes asociados con campañas de publicidad realizadas para la concienciación del ciudadano en su participación en la prestación del servicio, así como todos los costes originados por la atención y resolución de inquietudes del usuario.
Actividades relacionadas con la lectura e inspección de contadores.	Recogerán los costes relacionados con el control e inspección de los contadores, y permitirá valorar el consumo realizado por los usuarios.
Actividades relacionadas con la facturación o gestión de cobro.	Corresponde a la formalización de la factura al usuario liquidada en base a la tarifa establecida, y a la gestión de cobro de las mismas.
Actividades relacionadas con operaciones de supervisión y control.	Recogerán los costes asociados con operaciones de vigilancia y aseguramiento de la calidad del servicio, tanto en lo referente a la utilización de recursos, como en la realización de las actividades que componen el servicio.

Cuadro nº 43: Actividades posteriores a la prestación en el servicio de Saneamiento de Aguas Residuales. Fuente: Elaboración Propia.

5.3.2. Actividades de prestación propiamente dichas que componen el Servicio.

Los procesos indicados anteriormente como integrantes de la prestación del servicio de Saneamiento de Aguas Residuales que se desarrollarán en mayor o menor grado según sea la dimensión del municipio y sus medios económicos y técnicos, se componen de las siguientes

*actividades principales*⁵³⁵:

Actividades principales del Servicio de Saneamiento de aguas residuales	
Proceso de recogida de aguas residuales	<ul style="list-style-type: none"> - Recogida de aguas residuales y pluviales. - Transporte y almacenamiento. - Bombeo de aguas residuales.
Proceso de Pretratamiento de aguas residuales	<ul style="list-style-type: none"> - Aliviadero. - Debaste. - Desarenado y Desengrasado. - Medición del caudal.
Proceso de Tratamiento Primario	<ul style="list-style-type: none"> - Sedimentación primaria. - Flotación. - Neutralización.
Proceso de Tratamiento Secundario	<ul style="list-style-type: none"> - Lodos activados. - Lechos bacterianos.
Proceso de Tratamiento Terciario	<ul style="list-style-type: none"> - Adsorción. - Cambio iónico. - Desinfección.
Proceso de Vertido	<ul style="list-style-type: none"> - Transporte y evacuación.
Proceso de Tratamiento y disposición final de lodos y recuperación de energía	<ul style="list-style-type: none"> - Concentración de lodos. - Destrucción de la materia orgánica. - Acondicionamiento de los lodos. - Deshidratación de lodos. - Recuperación de energía.

Cuadro nº 44: Actividades de prestación del servicio de Saneamiento de Aguas Residuales.

Fuente: Elaboración Propia.

⁵³⁵ Hernández Muñoz, A.: "Depuración de aguas residuales". Colegio de Ingenieros de Caminos, Canales y Puertos. Colección Seignor, nº 9. Madrid, 1.990.

Los objetivos a conseguir con la realización de cada una de estas actividades se sintetizan en:

A) Proceso de Recogida de Aguas Residuales.

1. Recogida de aguas residuales y pluviales: Comprende la actividad de recolección de las aguas residuales y pluviales, evacuadas por los inmuebles y las vías, para transportarlas hasta los grandes colectores. Las infraestructuras utilizadas para realizar esta actividad reciben el nombre de redes secundarias o ramales y se componen de tuberías de menores diámetros. Esta actividad podría medirse por el volumen de m³ de agua recogidos o número de metros de red instalados.

2. Transporte y almacenamiento: Es la actividad de conducción de las aguas residuales y pluviales evacuadas por las redes secundarias, para llevarlas hasta el sitio de tratamiento o de disposición final. Las infraestructuras utilizadas para realizar esta actividad se llaman colectores e interceptores, y constituyen tuberías de mayores diámetros y en algunos casos, depósitos para almacenar aguas pluviales y evitar inundaciones. Al igual que la actividad anterior, podría medirse en función de los m³ almacenados o número de metros de red instalados.

3. Bombeo de aguas residuales: Es la actividad de elevación del agua residual hasta una cota o altura, requerida por las características topográficas, para entregarlas al transporte, tratamiento o disposición final. Dicha actividad podría medirse bien en función de la potencia instalada (kilowatios), o bien en función del número de m³ de agua bombeados.

B) Proceso de Pretratamiento de Aguas Residuales.

1. Aliviadero: Esta actividad permite que la planta funcione según el caudal del proyecto. El agua en exceso que transporta la conducción de entrada a la planta depuradora, por lluvias generalmente, debe ser eliminada antes de la entrada a la depuradora.

2. Debaste: Tiene por objeto proteger a la estación depuradora de la posible llegada de objetos grandes y pequeños capaces de producir obstrucciones y atascos en las distintas unidades de la planta. El proceso más usual consiste en hacer pasar el agua residual a través de rejillas o tamices. Se podría medir por los m³ de agua residual tratados.

3. Desarenado y Desengrasado: Consiste en separar del agua residual grava, arenas, partículas minerales y cualquier otra materia pesada que tenga una velocidad de sedimentación o

peso específico superiores a la de los sólidos orgánicos. El desengrasado consiste en la separación de grasas y aceites que se encuentren libres en el agua residual. En aguas urbanas, el desengrase es conveniente y se efectúa satisfactoriamente en combinación con el desarenado. La unidad de obra que podría medir estas actividades vendría representada por el volumen de m³ tratados.

4. Medida del caudal: Es útil para el cálculo de las cargas contaminantes eliminadas, tiempos de retención y consumo de reactivos, suministrando una base para el informe sobre los costes de tratamiento. Su medida podría venir determinada por las horas/hombre dedicadas a la realización de la misma.

C) Proceso de Tratamiento Primario.

1. Sedimentación: Es la actividad consistente en la eliminación de sólidos en suspensión susceptibles de separación por diferencia de densidad, de forma que las partículas más pesadas que el agua, son separadas por la acción de la gravedad. El proceso de sedimentación se utiliza tanto al principio como al final. Una de las unidades de obra que podría medir esta actividad, sería los m³ tratados.

2. Flotación: Este proceso se utiliza en el tratamiento de aguas residuales, para eliminar sólidos en suspensión con una densidad próxima a la del agua, así como aceites y grasas. La medición de esta actividad podría venir dada por los m³ tratados.

3. Neutralización: En ocasiones las aguas residuales contienen ácidos o alcalis con un pH muy alto o muy bajo, cuya acción debe ser neutralizada antes de su vertido o de su tratamiento biológico. La neutralización en el caso de vertido debe ser tal que asegure el vertido marcado por una autorización (Reglamento de la Ley de Aguas) y en el caso de tratamiento biológico debe ser tal que aporte el pH entre el 6,5 y 8,5 para no perturbar la actividad biológica. Podría medirse en función de los m³ tratados.

D) Proceso de Tratamiento Secundario o Biológico.

Aparte de los procesos químicos, la mayoría de los que tienen lugar en la depuración del agua residual están ligados a procesos biológicos. En este tipo de procesos, plantas, animales, hongos y bacterias, realizan su función siempre y cuando se den las condiciones adecuadas, a través de procesos, que se conocen bajo la denominación de "metabolismo". Este proceso puede llevarse a cabo mediante dos sistemas, bien mediante el proceso de lodos activados o bien

mediante el sistema de lechos bacterianos, y tanto en uno u otro caso, la unidad de medida de estas actividades serán los m³ tratados.

1. Lodos activados: El sistema consiste en desarrollar un cultivo bacteriano disperso en forma de flóculo en un depósito agitado, aireado y alimentado con el agua a depurar. La agitación evita sedimentos y homogeneiza la mezcla de los flóculos bacterianos y el agua residual; la aireación que puede hacerse partiendo del oxígeno del aire, de un gas enriquecido en oxígeno, o de oxígeno puro, tiene por objeto suministrar el oxígeno necesario tanto a las bacterias como al resto de los microorganismos aerobios, para que después de un tiempo de contacto suficiente, la mezcla pueda enviarse a un clarificador destinado a separar el agua depurada de los fangos. Un porcentaje de estos últimos se recircula al depósito de aireación, para mantener en el mismo una concentración suficiente de biomasa activa, y el excedente se extrae del sistema y se evacua al tratamiento de fangos.

2. Lechos bacterianos: El principio de funcionamiento consiste en hacer caer el agua a tratar previamente decantada en forma de lluvia, sobre una masa de material de gran superficie específica que sirve de soporte a los microorganismos depuradores, los cuales, forman en la misma una película de mayor a menor espesor, según la naturaleza del material utilizado.

E) Tratamiento terciario o avanzado.

1. Adsorción: Es la actividad que define la propiedad de ciertos materiales para fijar en superficie moléculas orgánicas extraídas en la fase líquida en la que se encuentran. Se utiliza en los casos en los que hay que eliminar contaminantes específicos como son: fenoles, hidrocarburos aromáticos nitrados, derivados clorados, etc. así como, la eliminación de color, olor y sabor. Los adsorbentes más utilizados son: gel de sílice, alumina, resinas orgánicas y preferentemente carbón activo. Tanto el precio como la capacidad de adsorción y las posibilidades de regeneración son los principales factores a considerar a la hora de seleccionar el adsorbente a utilizar. Proponemos como unidad de obra de esta actividad el número de m³ tratados.

2. Cambio iónico: Esta actividad consiste en la sustitución de uno o varios iones presentes en el agua a tratar por otros que forman parte de una fase sólida finamente dividida sin alterar su estructura física, pudiendo regenerarlo posteriormente a su estado primitivo. Al igual que en el caso anterior, dicha actividad podría medirse en función del número de m³ tratados.

3. Desinfección: Consiste en la eliminación de bacterias mediante diversas técnicas como pueden ser la radiación ultravioleta, la ozonización o la cloración. Esta actividad puede

medirse, entre otras unidades de obra, en función del número de m³ desinfectados.

F) Proceso de Vertido.

1. Transporte y evacuación: Es la actividad de conducción de las aguas residuales ya tratadas en la depuradora para llevarlas al lugar de vertido: mar, río, arroyo, etc. Las infraestructuras instaladas para llevar a cabo esta actividad reciben el nombre de emisarios. Puede medirse por el volumen de m³ recogidos o metros de red instalados.

G) Proceso de Tratamiento de lodos y recuperación de energía.

Los lodos se producen en distintas etapas del proceso de depuración de las aguas residuales, siendo éstos de distintas características, en función de cual haya sido su origen. En este sentido, se obtienen lodos en el pretratamiento, en el proceso de tratamiento químico o primario y en el tratamiento secundario.

Existen dos soluciones generales básicas para el tratamiento de estos lodos:

a) Recuperación: Utilizándolos en agricultura como abono, para la recuperación de terrenos agotados o para la recuperación de energía eléctrica, mecánica y calorífica.

b) Eliminación sin recuperación: Vertiéndolos al mar, a un cauce superficial, o sirviendo de relleno de terrenos, escombreras, etc.

Las actividades que configuran el proceso de tratamiento de lodos son las siguientes:

1. Concentración o Espesamiento: Esta actividad puede realizarse mediante flotación o centrifugación y podría medirse por el número de kgs. de lodo tratados.

2. Destrucción de la materia orgánica: Puede realizarse bien a través de digestión aerobia o a través de digestión anaerobia. La unidad de obra utilizada para medir dicha actividad podría ser los kgs. de lodo tratados.

3. Acondicionamiento de los lodos: Los lodos urbanos y muchos industriales tienen una estructura coloidal que los hace poco filtrables, por lo que el sistema de filtración consigue un bajo rendimiento. Para evitar este inconveniente se añade a los lodos reactivos floculantes que rompen la estructura coloidal y le confiere otra de carácter granular de mayor filtrabilidad, bajando, por tanto, su resistencia específica a la filtración. Se podría utilizar como unidad de medida los kgs. de lodo tratados.

4. Deshidratación de lodos: Consiste en la disposición de los lodos a secar, bien utilizando eras de secado, filtros de vacío, filtros de prensa, filtros de prensa de bandas o

mediante el proceso de centrifugación. Se podría medir, al igual que las actividades anteriores, en función de los kgs. de lodo tratados.

5. Recuperación energética: El gas generado en los digestores puede utilizarse de diversas formas para producir una combinación de energía y calor en los sistemas de generación de energía: Generar calor para la fermentación de lodos, calefacción de edificios, etc. Esta actividad se podría medir en función del volumen de m³ de gas tratados.

Además de las actividades de carácter principal, se pueden distinguir las siguientes *actividades auxiliares*:

- **Mantenimiento de equipos:** Se trata de una actividad auxiliar cuya finalidad es la de reparar y poner a punto los equipos utilizados en la realización de cada una de las actividades principales. La medida de esta actividad podría venir determinada por el número de horas/hombre dedicadas.

- **Servicios generales y Administración(Ad1):** Se trata de una actividad auxiliar que, tal y como se ha explicado anteriormente, recoge costes resultantes de operaciones de carácter general en relación al local en dónde está ubicada la sede del servicio, y en dónde se lleva a cabo la gestión de nóminas, selección de personal, etc, en el caso de que el servicio se gestione de forma indirecta. Los costes recogidos en esta sección se distribuirán entre las actividades principales, al igual que en los servicios anteriores, en base al criterio que el responsable de la gestión considere más adecuado. A modo de ejemplo, podría utilizarse como criterio de reparto, el propuesto para los dos servicios anteriores.

5.3.2.1. Prestación directa e indirecta del servicio de Saneamiento de aguas residuales⁵³⁶.

A) Prestación directa por la Corporación Local (Tabla nº 33):

Siendo: A1, A2, An= Actividades relacionadas con la planificación y el diseño del servicio.

⁵³⁶ El número de actividades principales que compongan el servicio dependerá del grado de perfección y precisión con que éste se lleve a cabo, lo cual está en función de la dimensión del ayuntamiento y de la disposición, que éste tenga, de medios económicos, técnicos y humanos.

Ap1 = Recogida de aguas residuales. (Actividad principal 1).
Ap2 = Transporte de aguas residuales y pluviales. (Actividad principal 2).
Ap3 = Bombeo de aguas residuales. (Actividad principal 3).
Ap4 = Aliviadero. (Actividad principal 4).
Ap5= Debaste. (Actividad principal 5).
Ap6= Desarenado y Desengrasado. (Actividad principal 6).
Ap7= Medida del caudal. (Actividad principal 7).
Ap8= Sedimentación. (Actividad principal 8).
Ap9= Flotación.(Actividad principal 9).
Ap10= Neutralización. (Actividad principal 10).
Ap11= Lodos activados o Lechos bacterianos. (Actividad principal 11).
Ap12= Desinfección. (Actividad principal 12).
Ap13= Adsorción. (Actividad principal 13).
Ap14 = Cambio iónico. (Actividad principal 14).
Ap15 = Transporte y evacuación. (Actividad principal 15).
Ap16 = Concentración. (Actividad principal 16).
Ap17 = Destrucción de materia orgánica. (Actividad principal 17).
Ap18 = Acondicionamiento. (Actividad principal 18).
Ap19 = Deshidratación. (Actividad principal 19).
Ap20 = Recuperación de energía. (Actividad principal 20).
Me= Mantenimiento de equipos.
Ad1= Administración y servicios generales procedentes directamente de la gestión del servicio.
Ad2= Administración y servicios generales procedentes de otros centros del Ayuntamiento.
Sc= Servicio de atención al cliente.
Cc= Control de Calidad.
Gc = Gestión de cobro

B) Prestación indirecta mediante concesión administrativa (Tabla nº 34):

Teniendo en cuenta que:

A1, A2, An= Actividades relacionadas con la planificación y el diseño del servicio.

Ap1 = Recogida de aguas residuales. (Actividad principal 1).

Ap2 = Transporte de aguas residuales y pluviales. (Actividad principal 2).

Ap3 = Bombeo de aguas residuales. (Actividad principal 3).

Ap4 = Aliviadero. (Actividad principal 4).

Ap5= Debaste. (Actividad principal 5).

Ap6= Desarenado y Desengrasado. (Actividad principal 6).

Ap7= Medida del caudal. (Actividad principal 7).

Ap8= Sedimentación. (Actividad principal 8).

Ap9= Flotación.(Actividad principal 9).

Ap10= Neutralización. (Actividad principal 10).

Ap11= Lodos activados o Lechos bacterianos. (Actividad principal 11).

Ap12= Desinfección. (Actividad principal 12).

Ap13= Adsorción. (Actividad principal 13).

Ap14 = Cambio iónico. (Actividad principal 14).

Ap15 = Transporte y evacuación. (Actividad principal 15).

Ap16 = Concentración. (Actividad principal 16).

Ap17 = Destrucción de materia orgánica. (Actividad principal 17).

Ap18 = Acondicionamiento. (Actividad principal 18).

Ap19 = Deshidratación. (Actividad principal 19).

Ap20 = Recuperación de energía. (Actividad principal 20).

Me= Mantenimiento de equipos.

Ad1= Administración y servicios generales procedentes directamente de la gestión del servicio.

Ad2= Administración y servicios generales procedentes del ente local.

Sc= Servicio de atención al cliente.

Cc1= Control de Calidad realizado por el concesionario.

Cc2= Control de Calidad realizado por el ente municipal.

Gc = Gestión de cobro

A)

GESTIÓN DIRECTA POR EL AYUNTAMIENTO DEL SERVICIO DE SANEAMIENTO DE AGUAS RESIDUALES	A.Previas a la prestación		Actividades de Prestación del Servicio									C. Aux.			Actividades Posteriores a la Prestación del Servicio		
			Actividades Principales									Actividades Auxiliares					
	Proceso de Recogida de Aguas		Proceso de Tratamiento ⁵³⁷			P. Ver.		Proceso de Tratamiento de Lodos									
	A1	An	Ap1	..	Ap3	Ap4	..	Ap14	Ap15	Ap16	Ap20	Me	Ad1	Ad2				Sc	Gc	Cc
Costes Primarios	Cp1	Cp2	Cp3		Cp5	Cp6		Cp16	Cp17	Cp18	Cp22	Cp23	Cp24	Cp25	Cp26	Cp27	Cp28
Reparto secundario: Me																	
Ad1			x	x	x	x	x	x	x	x	x						
Ad2	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x				x	x	x
	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x				x	x	x
Costes secundarios	Cs1	Cs2	Cs3	..	Cs5	Cs6	..	Cs16	Cs17	Cs18	Cs22	(-)	(-)	(-)	Cs26	Cs27	Cs28
Costes Totales	Ct1	Ct2	Ct3	..	Ct5	Ct6	..	Ct16	Ct17	Ct18	Ct22	0	0	0	Ct26	Ct27	Ct28

⁵³⁷ Incluye Pretratamiento, Tratamiento Primario, Secundario y Terciario.

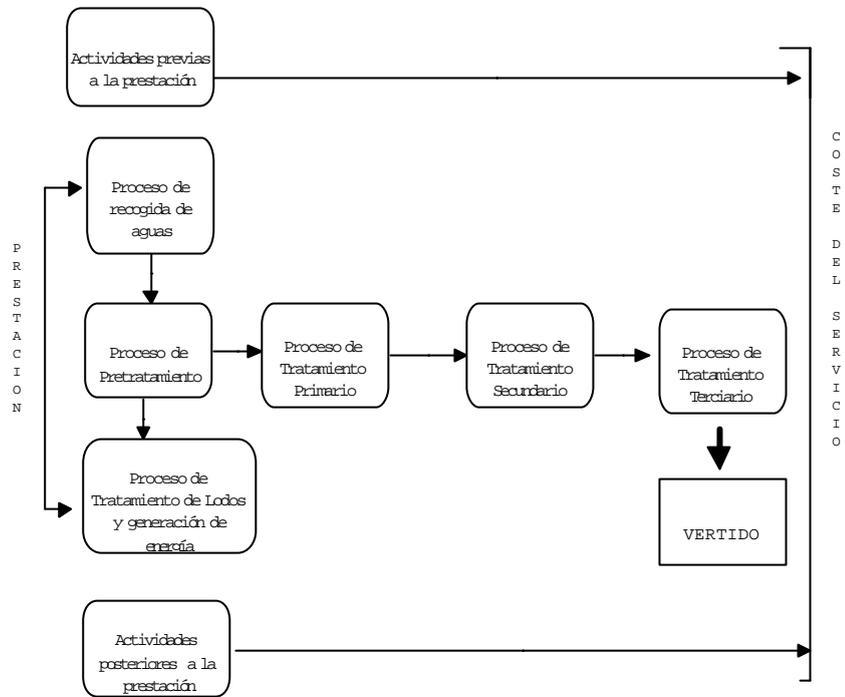
Tabla nº 33: Imputación de los costes a las actividades del servicio de Saneamiento de Aguas Residuales en Gestión Directa. Fuente: Elaboración Propia.

B)

GESTIÓN INDIRECTA MEDIANTE CONCESIÓN DEL SERVICIO DE SANEAMIENTO DE AGUAS RESIDUALES	A.Previas a la prestación		Actividades de Prestación del Servicio									C.Aux			Actividades Posteriores a la Prestación del Servicio			
			Actividades Principales									Actividades Auxiliares						
			Proceso de Recogida de Aguas		Proceso de Tratamiento		P. Ver.		Proceso de Tratamiento de Lodos									
	A1	An	Ap1	..	Ap3	Ap4	..	Ap14	Ap15	Ap16	Ap20	Me	Ad1	Ad2	Sc	Gc	Cc1	Cc2
Costes Primarios	Cp1	Cp2	Cp3		Cp5	Cp6		Cp16	Cp15	Cp18	Cp22	Cp23	Cp24	Cp25	Cp26	Cp27	Cp28	Cp29
Reparto secundario:																		
Me			x	x	x	x	x	x	x	x	x							
Ad1	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x				x	x	x	x
Ad2	x	x													x	x	x	x
Costes secundarios	Cs1	Cs2	Cs3	.	Cs5	Cs6	..	Cs16	Cs17	Cs18	Cs22	(-)	(-)	(-)	Cs26	Cs27	Cs28	Cs29
Costes Totales	Ct1	Ct2	Ct3	.	Ct5	Ct6	..	Ct16	Ct17	Ct18	Ct22	0	0	0	Ct26	Ct27	Ct28	Ct29

Tabla nº 34: Imputación de los costes a las actividades del servicio de Saneamiento de Aguas Residuales en Concesión Administrativa. Fuente: Elaboración Propia.

En el gráfico que aparece a continuación se reflejan los procesos que delimitan la prestación del servicio de Saneamiento de Aguas Residuales.



5.4. SERVICIO DE SUMINISTRO Y ABASTECIMIENTO DE AGUA.

5.4.1. Descripción del servicio.

El Servicio de Abastecimiento de Aguas⁵³⁸, que deberá prestarse por los municipios con arreglo a los preceptos promulgados en el ámbito del Estado y de la correspondiente Comunidad Autónoma⁵³⁹, es un servicio de prestación obligatoria para todos los municipios, independientemente de su volumen de población⁵⁴⁰; además, se declara la reserva a favor de las entidades locales, por lo que los municipios quedan habilitados para prestar este servicio en régimen de monopolio⁵⁴¹.

El **objetivo** perseguido con la prestación de este servicio reside en suministrar el agua con garantías sanitarias para el consumo humano. En este sentido, se considerará tal garantía, aquélla que en todo momento, y a lo largo de la red de abastecimiento, reúna las condiciones que la califiquen como potable o sanitariamente tolerable; su sistema de suministro disponga de las instalaciones de tratamiento, corrección o depuración que resulten precisos; y contengan cloro

⁵³⁸ La normativa reguladora de este servicio se recoge en la tabla que figura a continuación:

Normativa Reguladora del Servicio de Suministro y Abastecimiento de Aguas.

- Real Decreto 928/1979, de 16 de marzo, sobre garantías sanitarias de los abastecimientos de aguas con destino al consumo humano.
- Real Decreto 1423/1982, de 18 de junio, por el que se aprueba la Reglamentación técnica sanitaria para el establecimiento y control de la calidad de las aguas potables de consumo público.
- Ley 7/1985, de 2 de abril, Reguladora de Bases de Régimen Local.
- Ley 29/1985, de 2 de agosto, de Aguas.
- Real Decreto 849/1986, de 11 de abril, por el que se aprueba el Reglamento de la Ley de Aguas.
- Ley 14/1986, de 25 de abril, General de Sanidad.
- Real Decreto 1/1995, de 10 de febrero, por el que se arbitran medidas de carácter urgente en materia de abastecimientos hidráulicos.

⁵³⁹ LRBRL. Art. 25.2.

⁵⁴⁰ LRBRL. Art. 26.1.

⁵⁴¹ LRBRL. Art. 86.3.

libre residual u otros indicadores indirectos de potabilidad, en los niveles que se determinen⁵⁴².

En cuanto a las características que debe reunir el Servicio de Abastecimiento se pueden destacar⁵⁴³:

a) El agua para el abastecimiento se obtendrá, en lo posible, del origen más adecuado, considerando la calidad, recursos disponibles y garantía de los mismos. En todo caso, deberá asegurarse la adecuada protección sanitaria de los acuíferos, cauces, cuencas y puntos de captación.

b) Las aguas destinadas a la producción de agua potable de consumo público deberán ser tales que después de sometidas a los tratamientos apropiados, incluidos entre ellos el de mezcla con aguas de mayor calidad, alcancen las características exigibles a las potables. A estos efectos, se procurará captar aguas de la mejor calidad posible, para reducir al mínimo los tratamientos necesarios y en cualquier caso no se admitirán las que contengan una cantidad de tóxicos superiores a los admitidos como tolerables por la Ley.

c) Los depósitos, dispositivos de tratamiento y conducciones, permitirán que las aguas conserven las máximas condiciones higiénico-sanitarias y estarán construidos con materiales que no cedan a las aguas sustancias o microorganismos que modifiquen sus condiciones de potabilidad.

⁵⁴² Real Decreto, 16 de marzo 1979, nº 928/79. Abastecimiento de Aguas. Garantías sanitarias de los destinados al consumo humano. Art. 1.

⁵⁴³ Real Decreto, 18 de junio 1982, nº 1423/82. Aguas. Reglamentación Técnico-Sanitaria para el abastecimiento y control de calidad de las potables de consumo público. Arts. 5 a 11.

d) Los proyectos de construcción de abastecimientos de aguas, tanto en lo que se refiere a la captación y conducción como a instalaciones de tratamiento deberán someterse a informe de las autoridades sanitarias, a los efectos de conseguir las garantías necesarias.

e) A lo largo de todas las conducciones y con la distribución técnicamente aconsejable, desde la zona de captación, pasando por las instalaciones, hasta el grifo del consumidor, deberán existir puntos de toma adecuados para que, tanto el personal de la propia empresa, como los agentes de la autoridad sanitaria, puedan efectuar las oportunas tomas de muestras, al objeto de controlar las condiciones de aguas en los distintos tramos.

f) En toda red, pública o privada, de abastecimiento de aguas potables de consumo público, se dispondrá, permanentemente y en perfecto estado de funcionamiento, de las instalaciones adecuadas para el tratamiento y depuración de las aguas.

En lo que respecta a las actividades que componen el servicio, al igual que en los tres casos anteriores, se van a distinguir tres grupos:

- a) Actividades previas a la prestación del servicio.
- b) Actividades de prestación del servicio.
- c) Actividades posteriores a la prestación del servicio.

Las primeras, tienen como objetivo los ya delimitados en los casos anteriores, por tanto, para su análisis, haremos referencia a lo explicitado en los servicios ya presentados.

En cuanto a las actividades de prestación del servicio, pueden considerarse integradas en los siguientes procesos:

- a) Proceso de Captación.
- b) Proceso de Tratamiento de Potabilización.
- c) Proceso de Distribución.

a) Proceso de Captación: Consiste en recoger, captar o tomar el agua de una fuente natural, que puede ser un río, laguna o pozo, y conducirla hasta las plantas de tratamiento.

b) Proceso de Tratamiento de Potabilización: Este proceso tiene como finalidad someter a acción química el agua captada, con el propósito de liberarla de sustancias químicas objetables y gérmenes patógenos, garantizando que sea apta para el consumo humano.

c) Proceso de Distribución: Mediante este proceso se provee el agua tratada a los usuarios garantizando la calidad, cantidad y presión en forma permanente, durante todo el tiempo y así establecer la demanda en las horas de consumo.

En cuanto a las actividades posteriores a la prestación del servicio, quedan reflejadas a continuación⁵⁴⁴:

Actividad	Objetivo a Cubrir
Actividades relacionadas con el área comercial y atención al cliente.	Recogerán los costes asociados con campañas de publicidad realizadas para la concienciación del ciudadano en su participación en la prestación del servicio, así como todos los costes originados por la atención y resolución de inquietudes del usuario.
Actividades relacionadas con la lectura e inspección de contadores.	Recogerán los costes relacionados con las operaciones de supervisión e inspección de los contadores a efectos de evaluar el consumo realizado por cada uno de los usuarios.
Actividades relacionadas con la facturación o gestión de cobro.	Corresponde a la formalización de la factura al usuario liquidada en base a la tarifa establecida, y a la gestión de cobro de las mismas.
Actividades relacionadas con operaciones de supervisión y control.	Recogerán los costes asociados con operaciones de vigilancia y aseguramiento de la calidad del servicio, tanto en lo referente a la utilización de recursos, como en la realización de las actividades que lo componen.

Cuadro nº 45: Actividades posteriores a la prestación del servicio de Suministro y Abastecimiento de Agua. Fuente: Elaboración Propia.

5.4.2. Actividades de prestación propiamente dichas que integran el Servicio.

⁵⁴⁴ Hernández Muñoz, A.: "Abastecimiento y Distribución de agua". Colegio de Ingenieros de Caminos, Canales y Puertos. Colección Senior, nº 6.

Las actividades que se pueden diferenciar en cada uno de los procesos expuestos anteriormente, se reflejan a continuación⁵⁴⁵:

Proceso	Actividad
Proceso de Captación	<ul style="list-style-type: none"> - Tratamiento de la Cuenca. - Derivación. - Bombeo de Agua Cruda. - Aducción.
Proceso de Tratamiento de Potabilización	<ul style="list-style-type: none"> - Remoción de olores y sabores. - Remoción de turbiedad y color. - Desinfección y Estabilización. - Tratamiento y Disposición final de lodos.
Proceso de Distribución	<ul style="list-style-type: none"> - Conducción y Almacenamiento. - Bombeo. - Distribución. - Conexión y Reconexión.

Cuadro nº 46: Actividades de prestación del servicio de Suministro y Abastecimiento de Agua.

Fuente: Elaboración Propia.

A) Proceso de Captación:

1. Tratamiento de la Cuenca: Actividad encaminada a proteger las cuencas o fuentes aprovechadas para el suministro, con el objeto de garantizar los niveles de conservación deseados en cuanto a cantidad y calidad del agua de las fuentes naturales. Dicha actividad podría medirse en función de los m³ de agua tratados.

2. Derivación: Actividad que incluye la desviación y el pretratamiento del agua cruda a través del desarenador y oxigenación del agua en los embalses y aplicación de sustancias químicas. Para medir dicha actividad se podrían tener en cuenta, entre otras unidades de obra, los m³ de agua desviados y pretratados.

⁵⁴⁵ El nivel de desglose de la cadena de valor del servicio dependerá del grado de desarrollo del municipio así como de sus condiciones geográficas, topográficas y técnicas.

3. Bombeo de agua cruda: Esta actividad tiene como finalidad elevar el agua de un sitio a otro para garantizar un procedimiento más adecuado, lo cual implica costes de operación significativos principalmente ocasionados por consumo de energía. La medición de esta actividad se podría realizar en función de los m³ de agua bombeados o potencia eléctrica instalada.

4. Aducción: El objetivo de esta actividad es el transporte del agua desde la presa hasta las plantas de tratamiento. Se mediría por los m³ de agua transportados. Las instalaciones que llevarán a cabo este desplazamiento reciben el nombre de conductores.

B) Proceso de Tratamiento:

1. Remoción de Olores y Sabores: Esta actividad tiene como propósito la transformación de los compuestos orgánicos volátiles, productores de olores y sabores. Como operaciones de esta actividad están: aleración, oxidación, absorción e intercambio iónico. Al igual que las anteriores esta actividad se podría medir por los m³ de agua tratados.

2. Remoción de Turbiedad y Color: Actividad que tiene por objeto remover la materia inorgánica, suspendida y disuelta en el agua, a través de la coagulación, floculación, sedimentación y filtración. Se mediría por los m³ de agua sometidos a tal actividad.

3. Desinfección y Estabilización: La desinfección es la aplicación de un agente bactericida con el fin de eliminar los órganos patógenos. La estabilización es la operación de mantener en equilibrio los cambios químicos que se le hicieron previamente al agua. Se mediría por los m³ de agua tratados.

4. Tratamiento y Disposición Final de Lodos: Actividad de depuración y disposición final del subproducto sólido, resultante de la sedimentación y de la filtración en el tratamiento del agua. Esta actividad se mediría en función de los m³ de subproducto sólido tratado.

C) Proceso de Distribución:

1. Conducción y Almacenamiento: Comprende el transporte del agua tratada desde las plantas de tratamiento hasta los depósitos de almacenamiento utilizando la red principal, la cual no tiene derivación a los inmuebles de los usuarios. La realización de esta actividad podría medirse en función de los m³ de agua almacenados y tratados.

2. Bombeo: Actividad de impulsión del agua tratada desde los depósitos de almacenamiento hasta los sitios más altos de distribución. Al igual que las anteriores se mediría en función de los m³ bombeados.

3. Distribución: Transporte del agua tratada desde los depósitos hasta su entrega a los

usuarios finales, utilizando las redes locales o secundarias que reciben el nombre de redes de distribución. Se mediría en función de los m³ de agua consumidos en cada punto final de estas redes, para ello, será necesaria la realización previamente de la lectura de los contadores instalados en las viviendas.

4. Conexión y Reconexión: Mediante esta actividad se efectúa la conexión a los nuevos suscriptores con el fin de proveerlos de agua potable; además se puede presentar el hecho de reconectar al usuario nuevamente al servicio. La medición de esta actividad se realizaría en función del número de conexiones realizadas.

Además de estas actividades principales, se pueden distinguir las siguientes actividades auxiliares:

a) Mantenimiento de las instalaciones necesarias para prestar el servicio: Esta actividad auxiliar distribuirá sus costes entre las actividades principales en función de las horas/hombre dedicadas al mantenimiento de las instalaciones adscritas a las mismas.

b) Servicios generales y administración (Ad1): Para esta actividad sería aplicable todo lo indicado en los servicios anteriormente analizados.

5.4.2.1. Prestación directa e indirecta del servicio de Suministro y Abastecimiento de Agua.

A) Prestación Directa por la Corporación Local (Tabla nº 35):

Teniendo en cuenta que:

A1, A2, An= Actividades relacionadas con la planificación y el diseño del servicio.

Ap1= Tratamiento de la cuenca. (Actividad principal 1).

Ap2= Derivación. (Actividad principal 2).

Ap3= Bombeo de agua cruda. (Actividad principal 3).

Ap4= Aducción. (Actividad principal 4).

Ap5= Remoción de olores y sabores. (Actividad principal 5).

Ap6= Remoción de turbiedad y color. (Actividad principal 6).

Ap7 = Desinfección y estabilización. (Actividad principal 7).

Ap8 = Tratamiento y disposición final de lodos. (Actividad principal 8).

Ap9 = Conducción y almacenamiento. (Actividad principal 9).

Ap10 = Bombeo. (Actividad principal 10).

Ap11 = Distribución. (Actividad principal 11).

Ap12 = Conexión y Reconexión. (Actividad principal 12).

Me= Mantenimiento de equipos.

Ad1= Administración y servicios generales procedentes directamente de la gestión del servicio.

Ad2= Administración y servicios generales procedentes de otros centros del Ayuntamiento.

Sc= Servicio de atención al cliente.

Cc= Control de Calidad.

Gc = Gestión de cobro

Lc = Lectura e inspección de contadores.

B) Prestación Indirecta mediante concesión administrativa (Tabla nº 36):

Teniendo en cuenta que:

A1, A2, An= Actividades relacionadas con la planificación y el diseño del servicio.

Ap1= Tratamiento de la cuenca. (Actividad principal 1).

Ap2= Derivación. (Actividad principal 2).

Ap3= Bombeo de agua cruda. (Actividad principal 3).

Ap4= Aducción. (Actividad principal 4).

Ap5= Remoción de olores y sabores. (Actividad principal 5).

Ap6= Remoción de turbiedad y color. (Actividad principal 6).

Ap7 = Desinfección y estabilización. (Actividad principal 7).

Ap8 = Tratamiento y disposición final de lodos. (Actividad principal 8).

Ap9 = Conducción y almacenamiento. (Actividad principal 9).

Ap10 = Bombeo. (Actividad principal 10).

Ap11 = Distribución. (Actividad principal 11).

Ap12 = Conexión y Reconexión. (Actividad principal 12).

Me= Mantenimiento de equipos.

Ad1= Administración y servicios generales procedentes directamente de la gestión del servicio.

Ad2= Administración y servicios generales procedentes del Ayuntamiento.

Sc= Servicio de atención al cliente.

Cc1= Control de Calidad realizado por el concesionario.

Cc2= Control de Calidad realizado por el ente municipal.

Gc = Gestión de cobro

Lc = Lectura e inspección de contadores.

A)

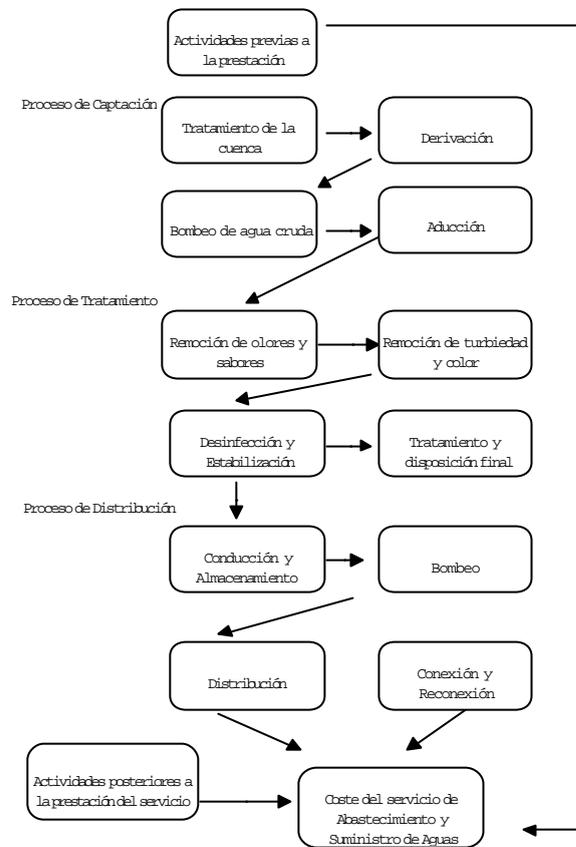
GESTIÓN DIRECTA POR EL AYUNTAMIENTO DEL SERVICIO DE SUMINISTRO DE AGUAS	A.Previas a la prestación		Actividades de Prestación del Servicio									C. Aux.			Actividades Posteriores a la Prestación del Servicio			
			Actividades Principales									Actividades Auxiliares						
			Proceso de Captación			Proceso de Tratamiento			Proceso de Distribución									
	A1	An	Ap1	..	Ap4	Ap5	..	Ap8	Ap9	..	Ap12	Me	Ad1	Ad2	Sc	Gc	Lc	Cc
Costes Primarios	Cp1	Cp2	Cp3		Cp6	Cp7		Cp10	Cp11		Cp14	Cp15	Cp16	Cp17	Cp18	Cp19	Cp20	Cp21
Reparto secundario: Me																		
Ad1			x	x	x	x	x	x	x	x	x							
Ad2	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x				x	x	x	x
	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x				x	x	x	x
Costes secundarios	Cs1	Cs2	Cs3	..	Cs6	Cs7	..	Cs10	Cs11	..	Cs14	(-)	(-)	(-)	Cs18	Cs19	Cs20	Cs21
Costes Totales	Ct1	Ct2	Ct3	..	Ct6	Ct7	..	Ct10	Ct11	..	Ct14	0	0	0	Ct18	Ct19	Ct20	Ct21

Tabla nº 35: Imputación de los costes a las actividades del servicio de Suministro y Abastecimiento de Agua en Gestión Directa. Fuente: Elaboración Propia.

B)

GESTIÓN INDIRECTA MEDIANTE CONCESIÓN DEL SERVICIO DE SUMINISTRO DE AGUAS	A.Previas a la prestación		Actividades de Prestación del Servicio													Actividades Posteriores a la Prestación del Servicio			
			Actividades Principales																
			Proceso de Captación			Proceso de Tratamiento				Proceso de Distribución			Actividades Auxiliares						
	A1	An	Ap1	..	Ap4	Ap5	..	Ap8	Ap9	..	Ap12	Me	Ad1	Ad2	Sc	Ge	Lc	Ce1	Ce2
Costes Primarios	Cp1	Cp2	Cp3		Cp6	Cp7		Cp10	Cp11		Cp14	Cp15	Cp16	Cp17	Cp18	Cp19	Cp20	Cp21	Cp22
Reparto secundario:																			
Me			x	x	x	x	x	x	x	x	x								
Ad1	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x				x	x	x	x	x
Ad2	x	x													x	x	x	x	x
Costes secundarios	Cs1	Cs2	Cs3	..	Cs6	Cs7	..	Cs10	Cs11	..	Cs14	(-)	(-)	(-)	Cs18	Cs19	Cs20	Cs21	Cs22
Costes Totales	Ct1	Ct2	Ct3	..	Ct6	Ct7	..	Ct10	Ct11	..	Ct14	0	0	0	Ct18	Ct19	Ct20	Ct21	Ct22

Tabla nº 36: Imputación de los costes a las actividades del servicio de Suministro y Abastecimiento de Agua en Concesión Administrativa. Fuente: Elaboración Propia.



El gráfico anterior recoge la secuencia de actividades principales que componen la prestación del servicio de Suministro y Abastecimiento de Agua.

6. MODELO SUPLEMENTARIO DE COSTES DE OPORTUNIDAD.

El análisis de los servicios realizado anteriormente ejemplifica el desarrollo y composición de la estructura económica de los mismos, ya que pone de relieve los costes generados por el consumo de los factores productivos en la realización de las actividades que componen la cadena de valor de dichos servicios. En este sentido, hay que decir que el coste identificado al final de cada una de las tablas como el total del coste recogido en cada uno de los grupos de actividades, responde, únicamente, al coste total resultante de la estructura económica del servicio. Así pues, para determinar el coste global de suministro del servicio, a los ciudadanos, habría que incorporar otros factores, que serán distintos, en función de la forma de gestión del mismo, nos estamos

refiriendo a los costes de oportunidad de tipo financiero o resultantes de la estructura financiera del servicio, tanto los imputables a centros auxiliares como los imputables a centros principales.

A) Modelo suplementario de costes de oportunidad de tipo financiero.

Entre estos factores reflejaremos los referentes a la estructura financiera que serán considerados, aunque con matizaciones, tal y como ya se ha explicado, tanto en gestión directa como en concesión administrativa. El coste global de la estructura financiera vendrá determinado por los costes financieros primarios o principales y por costes de tipo financiero recogidos en los centros auxiliares de la entidad municipal.

Con respecto a los primeros, surgen como consecuencia de operaciones de capital que suministran los fondos necesarios materializados en activos o bienes de la estructura económica. Dichos activos estarán adscritos a la realización de alguna de las actividades que componen la cadena de valor del servicio, por tanto, siempre y cuando, el coste financiero corresponda a fuentes individualizadas, se identificará en alguna de las tres categorías de actividades delimitadas, con el fin de controlar el suplemento por coste financiero correspondiente a cada una de ellas.

Con respecto a los segundos, deben suponer un montante muy bajo ya que corresponden a costes no individualizados cuyo origen está normalmente en deudas antiguas. Son por tanto, costes de tipo indirecto recogidos en la actividad Ad2 adscrita a la estructura financiera del servicio, y por tanto para su distribución se aplican los mismos razonamientos, que para esta actividad, se argumentaron en el análisis de la estructura económica del servicio.

SUPLEMENTO COSTES DE OPORTUNIDAD	A.Previas a la prestación		Actividades de prestación			Actividades Posteriores a la Prestación del Servicio	
	A1	A2	A3	A4	Ad2	A6	A7
CP de tipo	Cp1	Cp2	Cp3	Cp4	Cp5	Cp6	Cp7

financiero							
Reparto secundario: Ad2⁵⁴⁶	x	x	x	x	x	x	x
Costes secundarios	Cs1	Cs2	Cs3	Cs4	(-)	Cs6	Cs7
CT de tipo financiero	Ct1	Ct2	Ct3	Ct4	0	Ct6	Ct7

Cuadro nº 47: Modelo suplementario de costes de oportunidad. Fuente: Elaboración Propia.

El cuadro anterior será válido tanto para el caso de prestación directa como en concesión administrativa matizando, únicamente, la distribución de los costes recogidos en Ad2 que, tal y como ya se indicó anteriormente, en el caso de gestión directa afectaría a todas las actividades independientemente de su naturaleza, mientras que, en el caso de concesión administrativa se imputaría un montante inferior ya que las actividades de prestación propiamente dichas quedarían excluidas del ámbito de la corporación local y el ayuntamiento influiría, básicamente, en la realización de las actividades previas y posteriores a la prestación del servicio.

La suma del coste del servicio resultante de la estructura económica y de la estructura financiera constituirá el coste global del servicio público local. En concesión administrativa además, el concesionario deberá soportar las cargas correspondientes a la dotación al fondo de reversión y al canon concedido a la entidad local, cuando éste implique un beneficio económico para la misma. Dichas partidas a pesar de no suponer un coste del servicio, sí deberán ser recuperadas vía ingresos públicos.

⁵⁴⁶ Esta actividad comprendería el valor correspondiente, para un servicio en concreto, a los costes de tipo financiero no individualizados recogidos en el centro auxiliar 0.1. Deuda pública.

Para concluir este apartado, únicamente resta remarcar que en este capítulo, se ha pretendido formalizar un método de cálculo de costes de prestación de los servicios públicos municipales, concibiendo dichos servicios desde una perspectiva estratégica. En nuestra opinión, pensamos que, **dada la gran heterogeneidad de la actividad pública, quizás sería más aconsejable sacrificar un poco la exactitud en el cálculo de los costes en aras a facilitar y agilizar la gestión de los mismos. En este sentido, el modelo de cálculo, que en este capítulo se ha pretendido formular, concibe el servicio público desde una doble óptica: el modo de gestión y las actividades que componen la cadena de valor del mismo.**

Con respecto a la forma de prestación han sido seleccionadas dos: gestión directa por la propia Corporación Local y gestión indirecta mediante concesión administrativa. Con respecto a la cadena de valor que integra el servicio público se han estructurado tres niveles de actividades diferenciando, así, entre actividades previas, actividades de prestación propiamente dichas y actividades posteriores a la misma. El nivel de desglose aplicable, va a depender del criterio del responsable de la gestión. En nuestra opinión, creemos que "la información es cara" y debe utilizarse un nivel de especificación en el que la información que se reporte no supere el coste de obtención de la misma.

A continuación, en el capítulo siguiente, se presentan los informes técnicos y económicos que van a ayudar al responsable de la gestión, bien a la propia corporación local o bien al concesionario, a recabar la información para poder proceder al análisis de los costes de prestación de los servicios municipales. Además, para cumplimentar dicho análisis será necesario presentar el cuadro de indicadores que permita evaluar la gestión pública local en términos de eficacia, eficiencia y economicidad.

CAPÍTULO VI

**EL CONTROL Y LA EVALUACIÓN MUNICIPAL:
INFORMES E INDICADORES TÉCNICOS Y
ECONÓMICOS**

Introducción

Una vez desarrollada la etapa de GESTIÓN en la que se han marcado las pautas principales para llevar a cabo el análisis de los costes y de las actividades que integran los servicios municipales, pasamos, en este capítulo, a abordar la última de las etapas del Plan Estratégico Municipal: la etapa de CONTROL, en la que se pretende diseñar el soporte documental que permita suministrar información útil y relevante, a todos los usuarios del Sistema de Gestión de la entidad municipal. En este sentido, creemos que el éxito o fracaso de la gestión pública en la obtención de la información, radica en el diseño de informes, bien de carácter técnico bien de carácter económico que, tanto en su contenido como en su forma, deben caracterizarse por su flexibilidad, comprensibilidad, sencillez y oportunidad.

La elaboración de dichos informes permitirá obtener de forma periódica indicadores de gestión básicos para la medición y evaluación de la Eficacia, Eficiencia y Economicidad. Dichos indicadores integrarán el cuadro de mando de la entidad municipal, cuyo objetivo será ofrecer información de forma agregada, que facilite la toma de decisiones a los distintos responsables públicos locales.

1. PRESENTACIÓN DE LA INFORMACIÓN PARA LA OBTENCIÓN DEL CÁLCULO DEL COSTE DEL SERVICIO MUNICIPAL EN PRESTACIÓN DIRECTA.

En base al modelo presentado, en el capítulo anterior, para la determinación del cálculo del coste de los servicios públicos locales analizados, proponemos, a continuación, los informes o tablas que, en función de la información obtenida, facilitan, a la entidad local, el cálculo del coste final del servicio público prestado, así como, del grado de cobertura obtenido por la gestión del mismo cuando, por éste, se reciben tasas o precios públicos. En este sentido, se elaborarán una serie de cuadros, informes o tablas que recogerán información tanto de tipo técnico como económico, referente a:

- Informes relacionados con los factores de coste.	- Costes de materiales. - Costes de personal. - Costes de inmovilizado. - Suministros y Servicios Exteriores. - Costes Financieros. - Transferencias y Subvenciones. - Otros Costes.
- Informes relacionados con las actividades y servicios.	- Actividades previas a la prestación. - Actividades de prestación principales. - Actividades de prestación auxiliares. - Actividades posteriores a la prestación.
- Informes relacionados con los centros de coste del ente local.	- Centros de coste principales. - Centros de coste auxiliares.
- Informes relacionados con la financiación del servicio.	- Coste global del servicio. - Base de cálculo de tasas y precios públicos. - Grado de cobertura de los costes.

1.1. INFORMES DE REGISTRO DE LOS FACTORES DE COSTES.

En la prestación directa de los servicios públicos municipales, para proceder a desarrollar el modelo de Contabilidad Analítica, anteriormente propuesto, sería necesario, en primer lugar, captar la información correspondiente a los consumos de los distintos factores productivos intervinientes en la prestación del servicio. De esta forma, se facilitarían los inputs informativos para la determinación de los costes primarios de los centros de coste, tanto los de carácter principal como auxiliar, delimitados en la Corporación Local⁵⁴⁷. Así, el registro y conocimiento del consumo de los factores productivos, permitiría cumplimentar, integrando el total de centros de

⁵⁴⁷ Dichos centros de coste, tal y como se ha indicado en el capítulo anterior, se corresponden con la clasificación funcional del presupuesto de las Corporaciones Locales, no obstante, hay que añadir, que en nuestra propuesta, no existe conexión entre el momento de registro de los inputs informativos en los ámbitos presupuestarios y contable externo, y el ámbito analítico. La propuesta del modelo de costes explicitada se identifica, tal y como ya se argumentó, en una fase inicial de diseño, con un modelo dualista radical.

responsabilidad que gestionan los distintos servicios, una ficha de costes primarios del Ayuntamiento, similar a la que se propone a continuación:

Grupo Función. Código: Función . Código:		AUXILIARES			PRINCIPALES																						
		1		6	0	2	3		4						5					6	7				9		
		1.1	1.2	6.1	0.1	2.	3.	3.	4.	4.	4.	4.	4.	4.	5.	5.	5.	5.	5.	6.	7.	7.	7.	7.4	7.	9.	
Concepto	Total																										
		- Costes relacionados con Materiales.																									
		- Costes relacionados con el Personal.																									
		- Costes relacionados con el Inmovilizado.																									
		- Suministros y Servicios Exteriores.																									
- Transferencias y Subvenciones.																											
- Otros Costes.																											
- Suplemento Costes Fncancieros.																											
- Costes Externos																											
Costes Primarios																											

Tabla nº 37: Costes Primarios de los distintos centros de coste delimitados en la Corporación Local. Fuente: Elaboración Propia.

A partir de la información recogida en la tabla anterior, y una vez calculados los costes primarios de los centros de la entidad municipal, cada uno de los responsables de la gestión de los servicios locales, -tanto responsables de centros principales como auxiliares-, podría conocer el importe de los costes primarios atribuibles a las actividades, bien de carácter principal o auxiliar, que integran la cadena de valor de los mismos.

Delimitados los costes primarios de todos los centros, la corporación local debe estudiar la forma de financiar los servicios prestados, de manera que el ciudadano, bien mediante impuestos o mediante tasas y precios públicos, reportará el coste de los servicios recibidos. En este sentido, únicamente, la producción y distribución de los servicios llevada a cabo en los centros principales generarán ingresos por la actividad realizada, ya que son éstos los que ofrecen de forma directa prestaciones a los ciudadanos. No obstante, el coste primario de los centros auxiliares deberá ser obviamente recuperado y recaerá sobre los de carácter principal, tal y como se ha indicado en el capítulo anterior.

Por ello, para conocer el total de costes del servicio público, el gestor adscrito a centros de carácter principal, debe ser consciente del montante de costes secundarios que debe asumir como consecuencia de los centros de apoyo, es decir, debe saber la cuantía, que para el servicio prestado, engloba la actividad Ad2: "Administración y servicios generales procedentes de otros centros del Ayuntamiento".

En el proceso de control de costes, cada uno de los dirigentes del servicio analizado, ya sean principales o de apoyo, podrá elaborar una estadística en la que se reflejen los costes primarios correspondientes a cada una de las actividades, tanto auxiliares como principales, y a su vez actividades realizadas en el propio centro o prestadas por otro ente gestor, es decir, actividades que asuma costes de tipo externo. Cumplimentada dicha estadística, representada en la tabla que aparece a continuación, podrá abordarse el subreparto de costes con la consecuente determinación de los costes secundarios.

Grupo de Función:..... Código:.....

Función:..... Código:.....

Servicio:..... Responsable:..... Período de Personalización:.....

GESTIÓN DIRECTA	Actividades Previas			Actividades de Prestación del			Actividades Posteriores			Total Costes
	Código Actividad.....	A1	A2	An	Ap1	Ap2	Apn	A1	A2		An
- Costes relacionados con los materiales:										
- Costes relacionados con el personal:										
- Costes relacionados con el inmovilizado:										
- Suministros y servicios exteriores:										
- Transfer. y subv.concedidas:										
- Otros Costes:										
- Costes Externos:										
Total de costes primarios de la Estructura Económica										
Suplemento de Costes Financieros Primarios										

La configuración de la ficha anterior se realizará en un proceso ascendente de recogida de la información, en dónde cada unidad responsable de la prestación de los servicios delimitados, establecerá un sistema de control de costes relacionados con cada uno de los factores consumidos. En este sentido, siguiendo la propuesta de AECA⁵⁴⁸ **consideramos que una de las fases más importantes para el éxito o fracaso de un modelo de Contabilidad de Gestión radica en el diseño de los informes con los que se debe suministrar la información a los usuarios de la misma, y por tanto del formato que tengan. Así pues, el contenido concreto de estos informes dependerá de las necesidades de decisión y del interés que suponga para los distintos responsables de cada servicio, si bien, hay que decir que dichos informes, tanto en su contenido como en su forma, deben reunir las características de flexibilidad, comprensibilidad, sencillez y oportunidad.** Las tablas que se proponen constan de dos partes, una primera en la que se recogen las unidades técnicas que servirán para determinar las claves de distribución de los costes totales entre las distintas actividades, y una segunda en la que se refleja, en unidades monetarias, el consumo total de cada uno de los factores de coste. Sobre dicha magnitud se aplicarán los criterios de reparto seleccionados en la primera parte del informe, para obtener, así, el consumo de factor de coste imputable a cada una de las actividades. En el diseño de estos informes, se ha optado en principio por recoger los datos con carácter histórico o a posteriori, no obstante, en períodos de personalización sucesivos se podrán elaborar datos a priori o de carácter estándar y presupuestado, ya que será posible obtener un referente, que permita llevar a cabo comparaciones e influir, así, mediante el análisis de las desviaciones que puedan surgir, en las etapas de Planificación y Gestión municipal.

Así pues, la propuesta de informes, tanto de carácter técnico como económico que realizamos, para la gestión de cada uno de los servicios locales delimitados constará de la siguiente estructura:

⁵⁴⁸ AECA: "La Contabilidad de Gestión en las Entidades Públicas". Op. cit. Págs. 103-104.

Tipos de informes y documentos a diseñar por el departamento responsable de cada servicio relacionados con los costes primarios	
- Informes relacionados con los factores de coste.	<ul style="list-style-type: none"> - Costes relacionados con materiales. - Costes relacionados con personal. - Costes relacionados con inmovilizado. - Suministros y Servicios Exteriores. - Transferencias y Subvenciones. - Otros Costes. - Costes Financieros. - Costes Externos.

A) Costes relacionados con materiales.

G.F Código:	F: Código:	Servicio: Responsable:..... Período de Personalización:.....							
		Costes relacionados con Materiales.							
Concepto		Material 1		Material 2		..	Material N		Total
		Q	P	Q	P		Q	P	
Valor de Existencias Iniciales.									
Valor de Compras. Compra 1: (Fecha) Compra 2: (Fecha) Compra N: (Fecha)									
Valor del Consumo		x	x	x	x		x	x	xxxxxxx
Actividad generadora		Código1...		Código 2.....			Código n.....		
Valor de Existencias Finales.									

Siendo Q el número de unidades físicas y P el precio unitario al que fueron adquiridas, esta tabla permitirá el registro de la salida de cada uno de los materiales necesarios para la realización del servicio, que se considerarán consumidos en el mismo, siempre y cuando el período de personalización no exceda de un año. Asimismo, aparecerá reflejado el movimiento del almacén de la entidad local además de la actividad a la que, de forma directa, se asignará el consumo producido. Si el material consumido no pudiese asignarse de forma global a una actividad en concreto, la clave de reparto a utilizar, vendrá determinada por el criterio que el responsable de la gestión considere más adecuado.

B) Costes relacionados con el personal.

Por conceptos de coste, a través de la nómina o de cualquier otro soporte documental necesario para obtener la información, se elaborará, en cada centro de coste, el siguiente informe para cada uno de los empleados en el servicio.

En el caso de que un trabajador estuviera realizando actividades en dos centros de coste diferentes, es decir esté asignado a dos grupos de función distintos, habría que establecer el reparto de los costes atribuibles a cada centro en función de la dedicación, en horas, realizada en cada uno de ellos. Esto implicaría la elaboración de hojas de control de tiempos, que permitieran identificar la dedicación de cada uno de los empleados en cada centro y, a su vez, en las actividades que tienen encomendadas.

G.F Código:	F: Código:	Servicio:		
		Responsable:.....		
		Período de Personalización:.....		
Conceptos de coste relacionados con el Personal.				
Categoría Profesional del Trabajador:.....			Actividad a la que está asignado el coste.	Criterio de reparto
	Total	%	Código.....	

Sueldos y Salarios				
Cotizaciones Sociales				
Formación				
Indemnizaciones				
Vestuario				
Otros costes sociales				
Total				

Una vez individualizados los conceptos de coste para cada uno de los funcionarios y trabajadores laborales asignados al servicio, podremos determinar el coste de personal. Dicho coste se considerará como MOD cuando el trabajador esté adscrito a una única actividad, mientras que si un mismo empleado estuviera adscrito a más de una actividad, se hablaría de MOI, y se imputará a las actividades en función de las personas equivalentes⁵⁴⁹ asignadas a dicha actividad, siempre y cuando fuese posible conocer dicha información.

Para la distribución de los costes indirectos referentes a cualquier factor de coste, creemos que el responsable de la gestión es quién debe determinar las claves de reparto, ya que es el que mejor conoce la relación causa-efecto entre actividades realizadas y costes generados. En cualquier caso, en este trabajo, se proponen algunos de estos criterios de reparto que, a nuestro juicio, consideramos como factibles.

Mediante la utilización del número de personas equivalentes se contempla la necesidad de establecer una primera relación inicial del personal de cada servicio, así como la obligatoriedad de recoger todas las variaciones, que a partir de esta situación, se produzcan, tanto en lo que se refiere a personas que cambien de centros o a variaciones en su situación laboral, como puede ser bajas de enfermedad, maternidad, excedencia, asuntos propios, etc. Así, para la obtención de los porcentajes de dedicación de cada persona a las actividades cada servicio se estimará el tiempo invertido en cada actividad en base a distintos criterios, por ejemplo: nº de horas trabajadas, nº de

⁵⁴⁹ Se entiende por persona equivalente el parámetro que hace homogénea la relación, persona/tiempo; dicho parámetro se definirá, en tanto por ciento o en tanto por uno, para cada persona, como la proporción existente entre el tiempo efectivamente trabajado para la realización de cada actividad y el total de tiempo en ese mismo período.

Persona Equivalente en una actividad = (Nº de días efectivos trabajados para esa actividad/Nº de días totales trabajados por esa persona en el período de personalización).

partes de trabajo, dedicación estimada, etc. En las siguientes tablas, se recogerá el número de personas equivalentes adscritas a cada servicio y dentro de cada uno de ellos las personas equivalentes dedicadas a cada actividad.

Ej: Supongamos que en el servicio de Limpieza Viaria hay contratadas tres personas que han trabajado durante el ejercicio 199X, los siguientes días:

- Persona A: Desde el 1 de enero a 31 de diciembre, realizando la actividad de "barrido manual".

- Persona B: Desde el 1 de enero a 30 de junio realizando la actividad de "barrido manual", y de 1 de julio a 31 de diciembre realizando la actividad de "baldeo mecánico".

- Persona C: Desde el 1 de enero a 31 de marzo realizando la actividad "barrido manual", desde 1 de abril a 31 de diciembre realizando la actividad de "baldeo mecánico". Esta persona causó baja por enfermedad del 1 de octubre al 31 de diciembre. Las personas equivalentes del servicio serían:

Servicio	Días Trabajados	Actividad	Días no Trabajados	Días Totales P.Personali.	Persona equivalente
Persona A	360	A1		360	1
Persona B	180 180	A1 A2		360	0,5 0,5
Persona C	90 180	A1 A2	90	360	0,25 0,5
Total P.equiv.					2,75

La distribución de las personas equivalentes determinadas para cada servicio, se realizará a cada una de las actividades en función del % de dedicación a cada una de ellas.

Personal	% Dedicación			P.E.	P.E. por Actividad			
	A1	A2	An		A1	A2	An	Total
A	100			1	1			1

B	50	50		1	0,5	0,5		1
C	25	50		0,75	0,25	0,5		0,75
TOTAL				2,75	1,75	1		2,75

Una vez determinados los costes totales de MOD y MOI, así como los criterios de reparto de los mismos a las distintas actividades del servicio, se podrán completar las tablas que figuran a continuación, reflejando los costes de personal, tanto de carácter directo como indirecto que se distribuyen a cada actividad, ya sea ésta de carácter principal o de tipo auxiliar.

G.F Código	F: Código:	Servicio:			
		Responsable:.....			
		Período de Personalización:.....			
		Costes relacionados con el Personal e imputación a actividades.			
C.reparto:		Activ.1.....	Activ.2.....	Activ.3.....	Activ.n.....
A					
B					
C					
D					
Total P.E. por Actividad					
Total Costes: (Um.)		Activ.1.....	Activ.2.....	Activ.3.....	Activ.n.....
A					
B					
C					
D					
CTpersonal					
por					

C) Costes relacionados con el inmovilizado material.

Para determinar el coste de amortización de los elementos del inmovilizado es necesario recopilar una serie de datos para cada uno de los equipos productivos adscritos al servicio. En el caso de que existan elementos de inmovilizado vinculados a dos centros de coste distintos, es decir, que realicen servicios asignados a grupos de función diferentes, el coste de amortización de dichos activos deberá distribuirse en función de la clave de reparto que la entidad local seleccione. Uno de los posibles criterios a aplicar podría ser en función de las horas de utilización de dichos equipos, en cada uno de esos centros, para distribuirlos, a partir de ahí, a las distintas actividades.

En este sentido, sería necesario registrar en cada uno de los centros de coste y para cada uno de los servicios realizados, los siguientes datos técnicos, referentes a cada uno de los elementos del inmovilizado material. Dichos elementos, hacen referencia a instalaciones técnicas o maquinaria, construcciones, redes y tuberías, mobiliario y otro inmovilizado material.

G.F Código	F: Código:	Servicio:			
		Responsable:.....			
		Período de Personalización:.....			
Inventario del Inmovilizado Material.					
Instalaciones T.	Marca	Modelo	Capacidad	Matrícula	Vida útil
Código.....					
Código.....					
Código.....					
Construcción	Superficie	Período de Amortización.			
Código.....					
Código.....					
Código.....					
Redes,	Longitud	Período de Amortización			
Código.....					
Código.....					
Código.....					
Mobiliario	Modelo	Nº uds.	Período de Amortización		

Código.....			
Código.....			
Otro Inm.Mat.	Modelo	Nº uds.	Período de Amortización
Código.....			
Código.....			

De esta forma, para determinar el coste anual de amortización, sería necesario por un lado, obtener el valor amortizable del elemento tratado, y por otro, seleccionar el método de amortización a aplicar a cada uno de los elementos de dicho inmovilizado. Para determinar el valor amortizable, es necesario recabar la siguiente información⁵⁵⁰:

Elemento de Inmovilizado (Código).....	
Servicio.....	
Fecha de adquisición.....	
Precio de compra	
Gastos Inherentes: Transportes Seguros Impuestos IVA ⁵⁵¹ Aranceles Mejoras Otros	
Valor Residual	
Valor Amortizable	

⁵⁵⁰ En el capítulo anterior se ha abogado por calcular el coste de amortización en base al coste de reposición. No obstante, ante la dificultad para obtener valores de referencia que permitan llevar dicha valoración a cabo, proponemos a nivel práctico, los informes que reflejarían el cálculo del coste en base a precios de adquisición.

⁵⁵¹ El IVA supondrá un mayor valor del precio de adquisición siempre y cuando no sea repercutible al ciudadano. En el caso de los servicios que se han analizado en el capítulo anterior, sólo en el servicio de Limpieza Viaria incrementaría el valor del precio de adquisición.

Con respecto al método de amortización seleccionado, proponemos que para la determinación del coste de amortización, deben aplicarse, siempre que sea posible, criterios de contabilidad interna que permitan calcular el coste de amortización en base al número de horas de vida útil que realmente hayan sido consumidas del activo⁵⁵². Para ello, es necesario tener en cuenta, por un lado, los distintos tramos de rendimiento establecidos a lo largo de la vida útil del inmovilizado, diferenciando así, entre el tiempo natural y el tiempo homogéneo. Esto nos permitiría el cálculo del coste de amortización por cada hora homogénea consumida. Por otro lado, habría que calcular el grado de utilización efectiva que se haya realizado del equipo en el período de personalización que se esté analizando. En base a estos datos, el coste de amortización, vendrá determinado por el producto del coste de cada hora homogénea y el número de horas efectivas consumidas.

Así pues, los informes técnicos que cada responsable del servicio debe elaborar para cada una de las instalaciones y maquinaria utilizadas, responderían al siguiente formato:

Elemento de Inmovilizado (Código)...	Coefficientes Rendimiento (CR)			
Vida Útil (Horas físicas):.....	CR1	CR2	CR3	Total
Porcentajes de vida útil				
Horas Homogéneas				
Valor Amortizable				
Coste hora /homogénea				

Con respecto al consumo de horas realizado en cada ejercicio, se confeccionaría el siguiente documento:

H.Física	Cap.Utiliz.	H.Efectiv.	C	H.Homog.	Coste. H.Homg.	Coste
----------	-------------	------------	---	----------	----------------	-------

⁵⁵² Mallo Rodríguez, C. y Jiménez Montañés, M^aA.: "Contabilidad de Costes". Op. cit. Págs. 235-239.

s	%		R			Amort.

Para aquellos activos en los que no fuera posible medir el número de horas efectivas utilizadas, se propone calcular el coste de amortización correspondiente a cada maquinaria o instalación técnica, de forma lineal, durante los períodos de personalización, en los que la misma se encuentre en funcionamiento. Este mismo método se utilizaría para los restantes elementos del inmovilizado material inventariados. Por tanto, la ficha técnica que recoge el cálculo del coste por amortización de dichos activos sería la siguiente:

Elemento de Inmovilizado (Código)...	Período de amortización	Valor Amortizable	Coste de amortización

Una vez determinado el coste de amortización en cada período de personalización, para cada uno de los elementos del inmovilizado, habría que imputar el mismo, a la actividad correspondiente. Para ello, habría que identificar la actividad a la que está adscrito el activo.

Para las instalaciones técnicas o maquinaria, en el caso de que se identifiquen claramente en una actividad, se atribuirá de forma directa el coste de amortización, a la misma. En caso contrario, uno de los criterios de distribución, podría venir determinado por el número de horas/máquina consumidas por cada una de ellas. En el resto de elementos del inmovilizado, los criterios de distribución de los costes de amortización serán seleccionados por el responsable del servicio. En cualquier caso, a modo de ejemplo, se proponen las siguientes claves de reparto en las siguientes situaciones: si una construcción sirve de apoyo a la realización de varias actividades, el coste de amortización de la misma puede distribuirse en función del número de m² del local

ocupados para desarrollar cada una de ellas; si se trata de mobiliario, el coste por amortización se distribuirá en función del nº de uds. físicas del mismo implicadas en la realización de cada actividad; si son redes y tuberías, en función de los metros instalados para la realización de cada actividad; etc.

La distribución del coste de amortización del ejercicio por actividades vendría especificado de la siguiente forma:

G.F Código	F: Código:	Servicio:			
		Responsable:.....			
		Período de Personalización:.....			
		Costes relacionados con el Inmovilizado e Imputación a las actividades. Amortización			
Instalac. T.	Nº h/máq.	Activ.1..	Activ.2...	Activ.3...	Activ.n..
Código.....					
Código.....					
Código.....					
Total h/máq. por actividad					
Instalac. T.	C.T Amort	Activ.1...	Activ.2...	Activ.3...	Activ.n..
Código....					
Código....					
Código....					
C. T. Amort. I.T. por					
Construcción	m ² o h/m.	Activ.1...	Activ.2...	Activ.3...	Activ.n....
Código.....					
Código.....					
Código.....					
Clave de reparto					
Construcción	C.T.Amort	Activ.1...	Activ.2..	Activ.3..	Activ.n..

Código...					
Código...					
Código...					
C. T. Amort.C. por activ.					
Mobiliario	ud o h/máq	Activ.1....	Activ.2...	Activ.3....	Activ.n....
Código.....					
Código.....					
Código.....					
Clave de reparto					
Mobiliario	C.T Amort	Activ 1....	Activ.2...	Activ.3...	Activ.n.
Código....					
Código....					
Código....					
C. T. Amort. Mo. por					
Redes y tub.	Criterio de reparto	Activ.1....	Activ.2.....	Activ.3...	Activ.n..
Código.....					
Código.....					
Código.....					
Clave de reparto		Activ.1...	Activ.2..	Activ.3..	Activ.n..
Redes y tub.	CT. Amort				
Código...					
Código...					
Código...					
C.T. Amort.redes por					

El resto de costes indirectos relacionados con el inmovilizado material, reparaciones, mantenimiento y conservación, recogerán aquellos costes ocasionados por la realización de operaciones de este tipo, que no sean de carácter ordinario y continuo, y siempre y cuando no impliquen una ampliación y/o mejora en el rendimiento del activo. Las reparaciones y costes de

mantenimiento y conservación de rutina se imputarían directamente a la actividad de carácter auxiliar que para cada uno de los servicios hemos definido. Para la distribución de los costes de reparación y mantenimiento de carácter esporádico, así como, de las primas de seguros que cubren los inmovilizados, se propone, a modo de ejemplo, como clave de reparto entre las distintas actividades, el mismo criterio utilizado para la distribución del coste de amortización de dichos activos.

Elemento de Inmov.Mat.	Costes de Reparación	Costes de Mantenim.	Costes de Primas seguros	Total
Código.....				
Código.....				
Código.....				

La distribución de estos costes a las distintas actividades:

Elemento de Inmov.Mat.	Criterio de reparto	Activ.1...	Activ.2..	Activ.3..	Activ.n..
Código.....					
Código.....					
Código.....					
Clave de reparto					
Elemento de Inmov.Mat.	Costes Totales(um)	Activ.1..	Activ.2...	Activ.3...	Activ.n...
Código.....					
Código.....					
Código.....					

Total costes Reparación, Manten. y P.seg. por actv.				
--	--	--	--	--

D) Costes relacionados con suministros y servicios exteriores.

El coste ocasionado por los suministros y servicios exteriores va a contabilizarse en el subgrupo 64 del Plan General de Contabilidad Pública cuando se acredite el cumplimiento por parte del acreedor⁵⁵³.

No obstante, existen excepciones a la regla del "servicio hecho", como son los pagos a justificar y los anticipos de caja fija, que permiten la expedición de órdenes de pago sin la previa recepción de la documentación justificativa.

El procedimiento de *pagos a justificar* es un procedimiento especial para gastos y pagos, en donde se realiza la ejecución del presupuesto antes que la realización del gasto mediante la autorización del pago a una caja pagadora. Cuando se rindan cuentas a los tres meses desde la recepción de los correspondientes fondos, según la normativa vigente, se registrará el gasto o inversión correspondiente a la naturaleza económica de la operación. Por tanto, la imputación económica y presupuestaria no coinciden en el tiempo; si se identifica el nacimiento del coste con el reconocimiento de la obligación presupuestaria, el gasto correspondiente a la naturaleza económica de la operación se produce con posterioridad. Si se registra el coste cuando se refleje en contabilidad financiera el gasto correspondiente a la naturaleza económica de la operación, puede suceder que la información proporcionada por la contabilidad de gestión no cumpla uno de los requisitos fundamentales de este sistema contable, que consiste en proporcionar información rápida, oportuna y completa que permita apoyar la adopción de decisiones.

⁵⁵³ Con carácter general los gastos se contabilizarán cuando se acredite que está cumplida la prestación del acreedor. Se aplicará la regla del "servicio hecho". En términos presupuestarios se trataría de la fase de reconocimiento de la obligación que, además de tener efectos presupuestarios, tiene efectos económico-financieros.

El procedimiento de *anticipo de caja fija*, tiene como finalidad agilizar los pagos derivados de determinados gastos presupuestarios, que se producen periódicamente o de forma repetitiva. De esta forma se descentraliza la Tesorería, de manera que cuando se realiza la provisión de fondos a la "caja fija", se considera un movimiento interno de tesorería que reflejará las cantidades que han recibido y entregado la tesorería receptora y remitente, respectivamente. La rendición y aprobación de cuentas por los gastos realizados y subsiguiente reposición de fondos originará el reconocimiento de obligaciones presupuestarias. En el sistema de anticipo de caja fija, las imputaciones presupuestarias y económicas tienen lugar con posterioridad a la realización del gasto, y de acuerdo a la normativa vigente, se realizará conforme se produzcan las necesidades de tesorería y siempre con anterioridad al 20 de diciembre, con el fin de que los gastos atendidos con el anticipo se imputen al ejercicio en el que se realizaron. En este sentido, si se identifica el coste con la rendición y aprobación de cuentas, el gasto de naturaleza económica se ha producido con anterioridad, con lo cual existe un desfase de tiempo entre la obtención de la información por la Contabilidad Financiera y la Contabilidad de Gestión.

Por todo esto, para obtener la información correspondiente a estos costes, se ha propuesto siguiendo la idea de AECA⁵⁵⁴, realizar un tratamiento diferenciado para la Contabilidad Financiera y para la Contabilidad de Gestión. En este sentido, para obtener los elementos de coste relacionados con suministros y servicios exteriores, se recomienda la utilización de un sistema de justificantes de gasto que permitan el cumplimiento de los siguientes objetivos:

a) Servir de registro de toda clase de justificantes de gasto (facturas, recibos, certificaciones de obra) y de contratos, que permita mantener y gestionar esta información.

b) Facilitar la gestión económica de los habilitados y cajas pagadoras, en relación con los pagos directos y los efectuados mediante los procedimientos de anticipos de caja fija y pagos a justificar.

c) Proporcionar la información necesaria para la contabilidad financiera, mediante la asignación a cada justificante de las aplicaciones presupuestarias y demás datos; de tal manera que, tramitado y aprobado el gasto permita, en su caso, la expedición de los documentos para que la oficina de contabilidad los incorpore al sistema.

⁵⁵⁴ AECA: "La Contabilidad de Gestión en las Entidades Públicas". Op. cit. Págs. 72-74.

d) Proporcionar los datos necesarios para la imputación de costes, mediante la asignación a cada justificante del elemento de coste y portadores de coste.

Enlazando con este último punto, los justificantes de coste para suministros y servicios exteriores deben recoger, en nuestra opinión, la siguiente información⁵⁵⁵:

G.F Código	F: Código:	Servicio:	
		Responsable:.....	
		Período de Personalización:.....	
Costes relacionados con Suministros y Servicios Exteriores			
Concepto de Coste		Total	Criterio de reparto
Combustible			Uds. físicas consumidas
Materiales Diversos			Uds. físicas consumidas
Materias Auxiliares			Uds. físicas consumidas
Arrendamientos			m ²
Energía Eléctrica			Potencia Instalada
Comunicaciones			Nº de líneas
Agua			Consumo m ³
P.seguros (excepto las ya contab.como coste inmov.)			
Transportes			
Otros			
TOTAL DE COSTES			

De los elementos de coste que se han explicitado en la tabla anterior, habrán algunos que se puedan imputar de forma directa a la actividad que los ha originado. Sin embargo, a lo largo de la gestión municipal aparecerán otros que se localizarán de forma indirecta entre distintas

⁵⁵⁵ Las claves de reparto que se exponen son opcionales. Simplemente se quiere ofrecer una propuesta para clarificar la imputación de los costes.

actividades. En este caso, si fuera posible conocer el nº de kws instalados para la realización de cada actividad, el nº de líneas telefónicas, etc., se distribuirían los costes en función del nº de unidades de obra consumidas; en caso de que no se dispusiera de esa información se distribuirían siguiendo el criterio mejor considerado por el responsable del servicio.

G.F Código	F: Código:	Servicio:			
		Responsable:.....			
		Período de Personalización:.....			
		Costes relacionados con Suministros y Servicios Exteriores e Imputación a actividades.			
Concepto	C.reparto	Activ.1..	Activ.2...	Activ.3....	Activ.n....
Combustible					
Mat. diversos					
Mat. Auxiliar.					
Arrendamiento					
Energía Electr.					
Agua					
Comunicación					
P.seg.					
Otros					
Clave de reparto					
Concepto	Coste	Activ.1...	Activ.2...	Activ.3..	Activ.n..
Combustible					
Mat. diversos					
Mat. Auxiliar					
Arrendamiento					
Energía Electr.					
Agua					
Comunicación					
P.seg.					

Otros					
Coste Total sum. serv.ext. por actividad					

E) Costes relacionados con Transferencias y subvenciones.

En este apartado se recogerá el importe monetario de los recursos concedidos a otro ente para la realización de actividades, que la corporación local no realiza, y que son necesarias para culminar la prestación del servicio. En este sentido, las transferencias y subvenciones que el Ayuntamiento realiza a entidades públicas o privadas por este concepto, serán parte del coste global del servicio prestado, aunque no suponga un coste para el gestor del mismo. Así pues, en nuestra opinión, al igual que el ayuntamiento lleva un registro de las transferencias o subvenciones que concede, el organismo receptor deberá contabilizarlas como costes externos. Del mismo modo, si algún ente público de ámbito superior realiza alguna función junto con el ayuntamiento para completar la prestación del servicio, los costes derivados de dichas actividades formarán parte del coste del servicio, imputándose a la actividad realizada por esa entidad de ámbito superior, ya sea la Comunidad Autónoma, la Administración Central u otro Ayuntamiento.

Así, la entidad local llevará un registro de las subvenciones y transferencias concedidas, reflejando el importe, la fecha de concesión, el organismo destinatario, y la finalidad de las mismas en el caso de las subvenciones.

G.F Código	F: Código:	Servicio:		
		Responsable:.....		
		Período de Personalización:.....		
		Costes relacionados con transferencias y subvenciones.		
Concepto	Coste Total	Fecha de concesión	Ente Beneficiario	Finalidad
Transferenc.....				
Subvención....				
Subvención.....				

La distribución de estos costes a las distintas actividades la realizará el ente que recibe la subvención o transferencia de forma que incrementará el coste global de prestación del servicio. Para la distribución de estos costes indirectos se utilizará la clave que el gestor considere más adecuada, así por ejemplo, en el caso de las subvenciones, si se trata de subvenciones de capital, podría utilizarse el mismo criterio de reparto que el aplicado para la amortización del elemento de activo subvencionado.

F) Otros Costes.

En este apartado se recogerían los costes no reflejados en los epígrafes anteriores. Normalmente se tratará de costes de tipo indirecto en cuanto a su asignación a las actividades, por tanto, el criterio de reparto de los mismos será el que la entidad local considere más adecuado.

G.F Código	F: Código:	Servicio:			
		Responsable:.....			
		Período de Personalización:.....			
		Otros Costes e Imputación a actividades.			
Concepto	C.reparto	Activ.1.	Activ.2...	Activ.3...	Activ.n...
.....					
.....					
.....					
Clave de reparto					
Concepto	Coste	Activ.1...	Activ.2...	Activ.3...	Activ.n.
.....					
.....					
.....					
Total de otros costes por actividad					

G) Costes Financieros.

Serán recogidos en el modelo suplementario de coste que, tal y como se indicó en el capítulo anterior, hace referencia a la estructura financiera del servicio, registrándose, únicamente, el coste en el que incurra la entidad local por la obtención de recursos ajenos, que se destinen, específicamente, a la prestación de servicios públicos concretos. Dicho coste deberá distribuirse entre las actividades que componen dicho servicio ya que, tal y como se matizó en el capítulo anterior, los costes derivados de recursos ajenos que no sean individualizables en un servicio concreto se recogerán dentro del centro de coste 0.1 Deuda Pública, distribuyéndose entre todos los centros de coste de carácter principal en base al criterio de reparto explicitado para los centros auxiliares.

Así pues, para cada uno de los servicios, en cada período de personalización, debe computarse el coste financiero de los recursos ajenos. Para imputar dicho coste como suplemento resultante de la estructura financiera de la entidad local, a las distintas actividades, se utilizará el criterio que el responsable del servicio considere más adecuado.

Si se da la circunstancia de que el coste financiero corresponde al endeudamiento para proceder a la financiación de un elemento de inmovilizado que está adscrito a la realización de una única actividad, dicho coste será considerado como coste directo, y se imputará en su totalidad a la misma. Si el elemento de inmovilizado está adscrito a más de una actividad el coste financiero generado, se considerará indirecto y para su distribución a las distintas actividades podría utilizarse como criterio de reparto, el mismo que el utilizado para imputar el coste de amortización del elemento de inmovilizado que se está financiando con dicha deuda.

Si se da la circunstancia de que una o más fuentes financian de forma global más de una inversión de capital, y a la vez dichas inversiones están afectas a más de una actividad, se determinará en primer lugar, el coste de capital aplicable a cada elemento del inmovilizado en función del peso relativo que cada activo supone en el total de la inversión. Una vez individualizado el coste para cada elemento del inmovilizado se distribuirá éste entre las distintas actividades a las que dicho elemento esté asignado, bien de forma directa o indirecta.

G.F Código	F: Código:	Servicio:			
		Responsable:.....			
		Período de Personalización:.....			
		Suplemento de Costes de tipo financiero e Imputación a actividades.			
Concepto	C.reparto	Activ.1..	Activ.2...	Activ.3...	Activ.n....
Deuda	h/máq				
Deuda.....	m ²				
Deuda.....					
Clave de reparto					
Concepto	Coste	Activ.1...	Activ.2...	Activ.3...	Activ.n..
Deuda.....					
Deuda.....					
Deuda.....					
Suplemento de Coste Total de tipo finac. por actividad					

H) Costes Externos.

Los costes externos se imputarán a la actividad a la que esté dedicada la subvención o transferencia recibida por el ente concedente. En caso de que se realice más de una actividad uno de los criterios de reparto aplicables podría venir representado por las personas equivalentes dedicadas a la realización de cada una de ellas.

G.F Código	F: Código:	Servicio:			
		Responsable:.....			
		Período de Personalización:.....			
		Costes Externos e Imputación a actividades.			
Total de costes		Activ...1	Activ...2.	Activ....3.	Activ....n.

CT externos por actividad				
----------------------------------	--	--	--	--

La elaboración de todas las tablas e informes anteriores va a permitir configurar la que se expone a continuación, que refleja el total de costes primarios para cada una de las actividades, tanto principales como auxiliares, en cada uno de los servicios de la corporación local. No obstante, tal y como se ha indicado en el capítulo anterior, creemos interesante diferenciar entre aquellos costes correspondientes a la estructura económica del servicio, y que por tanto, responden a la realización de una actividad de carácter técnico, bien realizada por la corporación local o bien por un ente ajeno a la misma en cuyo caso estaríamos hablando de costes externos, de aquéllos otros que no son fruto de una actividad real, y por tanto, no implican el consumo de factores productivos, sino que son consecuencia de la configuración de la estructura financiera del ente municipal. Así pues, diferenciaremos entre costes correspondientes a la estructura económica del servicio y costes correspondientes a la financiación del mismo.

G.F Código	F: Código:	Servicio:			
		Responsable:.....			
		Período de Personalización:.....			
		Costes Primarios (CP) de las actividades			
Concepto		Activ.1.	Activ.2.	Activ.3.	Activ.n.
Consumo de materiales					
MOD					
MOI					
Amortiz. Inst.Téc. y Maquin.					
Amortiz. Construcciones					
Amortiz. Redes y Tuberías					
Amortiz. Mobiliario					
Amortiz. Otros activos					
Reparac. mantenim. P.seg.					
Suministros y serv. exteriores					
Otros costes					
Transferencias y					

Costes Externos				
CP estructura económica				
Suplemento C. Financieros				
CP del servicio				

1.2. INFORMES RELACIONADOS CON EL CÁLCULO DEL COSTE DE LAS ACTIVIDADES Y DEL SERVICIO.

Una vez delimitado el valor monetario del consumo de los factores productivos y clasificados en función de su asignación a las actividades, se imputarán en base a los criterios de reparto seleccionados a las mismas. El coste de cada uno de los servicios locales vendrá determinado por el coste de las actividades finales que lo integran, y para obtenerlo es necesario llevar a cabo la distribución de los costes identificados en las actividades auxiliares entre las principales, es decir, habrá que abordar el subreparto de costes. En este sentido, creemos que lo ideal en el proceso de cálculo, sería llevar a cabo la determinación de los costes secundarios en dos etapas:

a) Determinar los costes secundarios correspondientes a la estructura económica del servicio, es decir, distribuir los costes primarios de las actividades auxiliares, resultantes de la estructura técnica del servicio entre las actividades principales, sin tener en cuenta los costes financieros para, así, controlar los costes globales de las actividades principales, que son consecuencia, únicamente, de los medios económicos y humanos que hacen posible la prestación del servicio.

b) Determinar los costes secundarios correspondientes a la estructura financiera del servicio, es decir, distribuir los costes financieros acumulados en las actividades auxiliares, para conocer, de este modo, el suplemento por costes financieros incorporado a cada una de las actividades principales, -ya sean previas, de prestación o posteriores a la misma-.

Así pues, la problemática, que a continuación se expone, referente al cálculo de los costes totales de las actividades principales, hace referencia únicamente a la estructura económica del servicio, posteriormente se verán los informes propuestos aplicables a la estructura financiera.

En este sentido, los informes que, tanto en prestación directa como en concesión, ayudarán a la determinación de los costes totales de las tres categorías de actividades delimitadas, serán relativos a:

<p>- Informes relacionados con las actividades:</p>	<ul style="list-style-type: none"> - Actividades Previas a la prestación. - Actividades de Prestación Principales. - Actividades de Prestación Auxiliares. - Actividades Posteriores a la Prestación.
---	---

El primero de los informes propuestos es el que hace referencia a las actividades previas a la prestación. Así, una vez calculados los costes totales primarios correspondientes a estas funciones de planificación y diseño del servicio, será preciso distribuirlos durante el período de explotación del mismo. Dicho período será delimitado en la realización del análisis del servicio y en la Memoria justificativa del mismo. Así pues, en el primer año de prestación del servicio, una vez conocidos los costes acumulados en estas actividades, se determinará qué parte del coste se computará, de forma lineal, en cada ejercicio, como coste. Dicha información puede registrarse en la siguiente tabla:

G.F Código	F: Código:	Servicio:			
		Responsable:.....			
		Período de Personalización 1:.....			
		Actividades previas a la prestación del servicio			
Concepto		Activ.1..	Activ.2..	Activ.3...	Activ.n...
Costes primarios					
Períodos de Explot.del serv.		n	n	n	n
CP del Ejercicio 1					
CP del Ejercicio 2					
.....	
CP del Ejercicio n					

De esta forma, el responsable de la gestión del servicio estaría en disposición de conocer

los costes primarios de las actividades, -previas, de prestación y posteriores-, correspondientes a cada uno de los ejercicios de personalización analizados, a los que hemos hecho coincidir con el año natural, quedando reflejados de la siguiente forma:

G.F:Código F: Código:			Servicio:								
			Responsable:.....								
Activ.previas			Activ.de pretación del serv.						Activ.post. al serv.		
			Período de Personalización:.....								
Costes primarios de las actividades											
A_a	A_b	A_c	A_{p1}	A_{p2}	A_{p3}	A_{xi}	A_{d1}	A_{d2}	A_d	A_e	A_f

Siendo:

- A_a = Actividad previa a la prestación nº 1.
- A_b = Actividad previa a la prestación nº 2.
- A_c = Actividad previa a la prestación nº 3.
- A_{p1} = Actividad principal nº1.
- A_{p2} = Actividad principal nº2.
- A_{p3} = Actividad principal nº3.
- A_{xi} = Actividad auxiliar nºi.
- A_{d1} = Costes generales ocasionados por centros auxiliares del servicio.
- A_{d2} = Costes procedentes de los centros auxiliares del Ayuntamiento.
- A_d = Actividad posterior a la prestación del servicio nº1.
- A_e = Actividad posterior a la prestación del servicio nº2.
- A_f = Actividad posterior a la prestación del servicio nº3.

Con los informes propuestos hasta este momento, los centros de coste, tanto de carácter auxiliar como principal, conocerían el valor de sus costes primarios. Así pues, para conocer el coste global de los servicios gestionados por los centros principales, habría que distribuir el coste de los centros auxiliares recogidos en la actividad A_{d2} entre todos los centros principales y, dentro de cada uno de ellos, entre todos los servicios gestionados por los mismos y, a su vez, entre todas las actividades que componen dichos servicios. Así pues, la tablas que figuran a continuación, recogen la distribución de los costes de los centros auxiliares entre los centros de coste de carácter principal:

Per.de Personaliz. G.de Func.: Código	2	3	4	5	6	7	9	Concesione s	Total
Total costes princip.									
% de distribución ⁵⁵⁶									
Coste de Centros Auxiliares: 1.1.:..... 1.2.:..... 6.1.:.....									
Total Costes Ad2 por centro de coste									

Una vez localizados los costes de los centros auxiliares en cada uno de los centros principales de la entidad local, se imputarán a los distintos servicios realizados en los mismos. Dichas operaciones, quedarían reflejadas en la siguiente tabla:

Período	Centro de coste: Grupo de								Cost.Princ del			
Ad2 del centro.....	4								% de reparto			
Función . Código:	4.	4.	4.	4.	4.	4.	4.	4.	4.	4.4	4.	4.

⁵⁵⁶ Los porcentajes de distribución vendrían determinados, tanto para el caso de gestión directa como indirecta, por el criterio del responsable de la gestión. No obstante, en el capítulo anterior ha sido propuesta, a modo de ejemplo, una de las formas posibles para llevar a cabo este subreparto.

Total de C. Principales de los servicios												
Costes Ad2 por servicio												

A partir de este momento, se conocen, para cada servicio, los costes imputables a cada una de las actividades auxiliares, y siguiendo el proceso de cálculo de costes, habría que proceder al subreparto de los mismos. A este respecto podría elaborarse el siguiente informe:

G.F:Código F: Código:	Servicio:										
	Responsable:.....										
Período de Personalización:.....											
Subreparto de costes de Actividades Auxiliares del servicio.											
Concepto		Activ.previas			Activ.de prestación			Activ.post. al serv.			
Clave de reparto		A _a	A _b	A _c	A _{p1}	A _{p2}	A _{p3}	A _d	A _e	A _f	
Ax ₁	h/máq				x	x	x				
Ax ₂	.....				x	x	x			
Ad ₁	C _i /C _t	x	x	x	x	x	x	x	x	x	
Ad ₂	C _i /C _t	x	x	x	x	x	x	x	x	x	
.....											
Ax ₁	.....				x	x	x			
Ax ₂	.....				x	x	x			
Ad ₁	.....	x	x	x	x	x	x	x	x	x
Ad ₂	.....	x	x	x	x	x	x	x	x	x
Costes secundarios											
Costes primarios											
CT activ.principales											

Con la elaboración del informe anterior, el responsable del servicio municipal, conocería el coste de prestación del mismo imputable al mantenimiento de la estructura económica de dicho servicio.

Para conocer el coste global de prestación faltaría incorporar la información relativa a los costes generados por la estructura financiera:

G.F:Código F: Código:		Servicio:								
		Responsable:.....								
		Período de Personalización:.....								
Suplemento por costes financieros.										
Concepto		Activ.previas			Activ.de prestación			Activ.post. al serv.		
Clave de reparto		A _a	A _b	A _c	A _{p1}	A _{p2}	A _{p3}	A _d	A _e	A _f
Ad2:	C _i /C _t									
Ad ₂ :	u.m.									
Costes secundarios										
Costes primarios financieros										
CT estruc. financiera										

El coste total de prestación del servicio público municipal gestionado por la entidad local vendría reflejado en:

Servicio:..... Responsable:..... Período de Personalización:.....	G.F:Código F: Código:
	Coste Total del servicio.
Costes de Actividades Previas a la prestación del servicio	
Suplemento por costes financieros de activ.previas	
Costes de Actividades de prestación del servicio	
Suplemento por costes financieros de activ.de prestación	
Costes de actividades posteriores a la prestación del serv.	

Suplemento por costes financieros de actividades posteriores	
Coste Total del servicio	

1.3 INFORMES RELACIONADOS CON LOS CENTROS DE COSTE DELIMITADOS EN LA ENTIDAD LOCAL.

Para obtener la información relativa al coste de cada uno de los centros delimitados en la corporación local, habría que seguir un proceso sumatorio del coste determinado, en base a los cuadros anteriores, para los servicios realizados en cada uno de dichos centros. La elaboración de un informe que refleje el coste del global de cada uno de los centros, tanto los de carácter principal como los de carácter auxiliar⁵⁵⁷, serviría de base para llevar a cabo la planificación, y por consiguiente la elaboración de los presupuestos municipales, tanto en lo referente al consumo de factores de coste como en lo referente a la gestión de las distintas actividades de los servicios prestados, en distintos períodos de personalización.

La estructura productiva de la entidad local vendría determinada por las funciones realizadas por los centros de carácter principal, y el coste acumulado en cada uno de estos centros se determinaría por la suma del coste de cada uno de los servicios prestados en los mismos.

Ayuntamiento.....Período de Personalización	
Costes de Servicios: Costes de Centros Principales.	
Seguridad: Protección Civil:.....	Centro 2.2:
Acción social: Pensiones y otras prestaciones económicas:.....	Centro 3.1:
Promoción educativa:..... Promoción de empleo:	Centro 3.2:

⁵⁵⁷ Tal informe respondería a la misma estructura que la de la tabla nº37 anteriormente expuesta.

Promoción y reinserción social:.....	
Hospitales, servicios asistenciales y centros de salud: Acciones públicas relativas a la salud:.....	Centro 4.1:
Enseñanza:.....	Centro 4.2:
Vivienda: Urbanismo y arquitectura:.....	Centro 4.3:
Abastecimiento de aguas:..... Saneamiento de aguas residuales: Recogida de basuras:..... Limpieza viaria: Cementerios y servicios funerarios:.....	Centro 4.4:
Promoción y difusión de la cultura:..... Educación física y deportes: Arqueología y protección del patrimonio:.....	Centro 4.5:
Comunicación social:.....	Centro 4.6.
Carreteras, caminos vecinales y vías públicas:..... Recursos hidráulicos:..... Transporte terrestre, marítimo, fluvial y aéreo:.....	Centro 5.1:
Comunicaciones:.....	Centro 5.2:
Desarrollo agropecuario:..... Mejora del medio natural:.....	Centro 5.3:
Investigación científica y aplicada:.....	Centro 5.4:
Información básica y estadística:.....	Centro 5.5:
Comercio interior:.....	Centro 6.2:
Agricultura, ganadería y pesca:.....	Centro 7.1:
Industria:.....	Centro 7.2:
Energía:	Centro 7.3:
Minería:.....	Centro 7.4:
Turismo:	Centro 7.5:

Transferencias a Administraciones Públicas:.....	Centro 9.1:
--	-------------

1.4. INFORMES RELACIONADOS CON LA FINANCIACIÓN DEL SERVICIO.

Finalmente, una vez calculado el coste global del servicio prestado habría que recabar toda la información referente a la financiación del mismo, a la obtención de tasas y precios públicos y al grado de cobertura del coste de dicho servicio. Si por la prestación del servicio no se cobran tasas o precios públicos, dicho servicio tendrá que ser financiado con los ingresos del ente local de forma global, no pudiéndose calcular el grado de cobertura de los costes, de forma individualizada para el mismo. De esta forma, dicho coste servirá como punto de referencia para determinar los créditos presupuestarios, en el presupuesto global municipal, que van a ir destinados a financiar dicho servicio.

El cálculo de las tasas y precios públicos a exigir a los usuarios pasa, previamente, por la determinación de la base sobre la que calcular la tarifa a cobrar, y será igual al coste global del servicio menos la financiación específica que se haya obtenido de otros entes públicos, en forma de transferencias y/o subvenciones, destinada a rebajar el importe reflejado en dicho coste.

En el caso de que el ingreso obtenido responde a la figura jurídica de tasa, el grado de cobertura de los costes debe ser del 100% y la rentabilidad del servicio igual a cero. Si se trata de un precio público, legalmente se permite, tal y como ya se ha indicado en capítulos anteriores, la posibilidad de cargar un margen sobre el coste del servicio de forma que, en este caso, el grado de cobertura de dicho coste sería mayor al 100% y la rentabilidad del servicio positiva. El informe que se propone a continuación, recogería esta información:

Servicio:..... Responsable:.....	G.F:Código F: Código:
-------------------------------------	--------------------------

	Base de cálculo de tasas y precios públicos.
Coste total del servicio	
+ Margen (% sobre el coste) ⁵⁵⁸	
(-Transferencias y subvenciones recibidas de otras Administraciones Públicas)	
Importe a recuperar de los usuarios del servicio	

⁵⁵⁸ Sólomente en el caso de que el ingreso a obtener responda a la figura de precio público.

Una vez calculado el importe a recuperar, se determinarán las tarifas a aplicar a los ciudadanos. Para ello, será necesario determinar el coste unitario del servicio dividiendo dicho coste entre el número de prestaciones a realizar. En este cociente, la naturaleza o características del divisor dependen del tipo de servicio que se esté considerando. Así por ejemplo, en el caso de recogida de basuras, habrá que considerar el número de alojamientos, locales o establecimientos, hospitales y laboratorios existentes en el término municipal; en cuanto a suministro de agua, el número de metros cúbicos suministrados; etc. Estas tarifas pueden ser de tipo único, de forma que todos los ciudadanos que reciben el servicio sean gravados con el mismo importe; de tipo de variable en base a distintas condiciones⁵⁵⁹; o de tipo mixto. En cualquier caso, las tarifas dependerán de la actividad o número de servicios que se presten y, por tanto, de la elasticidad de la demanda con respecto al precio del producto o servicio en cuestión⁵⁶⁰. Por tanto, cada ayuntamiento en base a los estudios económicos realizados para cada uno de los servicios, y en base al coste determinado para un período de personalización determinado puede estimar el coste para períodos sucesivos, así como, la demanda futura de un determinado servicio municipal⁵⁶¹. Así, por ejemplo, para el servicio de alcantarillado si conocemos los costes y

⁵⁵⁹ En cada ayuntamiento se optará por la que mejor se adapte a sus necesidades y organización administrativa, y pueden responder a:

- En el servicio de Recogida de Basuras: En función a la naturaleza y destino de los inmuebles y de la categoría del lugar, plaza, calle o vía pública en la que estén ubicados aquéllos; en función de los metros cúbicos de agua consumida por los usuarios de las viviendas, este criterio no es muy acertado ya que la producción de residuos sólidos urbanos no guarda relación de causa-efecto con el consumo de agua, no obstante, ofrece la ventaja de una gestión más fácil y económica ya que puede ser cobrada conjuntamente con el recibo de consumo de agua y saneamiento; en función de la superficie de las viviendas y locales, por entender que a mayor superficie, mayor número de productores de residuos sólidos urbanos. Se diferencia el importe de la tasa para viviendas de carácter familiar, alojamientos, establecimientos de alimentación, establecimientos de restauración, de espectáculos, otros locales industriales o mercantiles y despachos profesionales.

- En el servicio de Saneamiento de Aguas Residuales se utilizará el volumen de agua consumida por el usuario de la vivienda o local, no obstante, también podría utilizarse, y de hecho así se hace, en no pocos municipios, los módulos de superficie en metros cuadrados del local o vivienda, o el valor catastral de éstos a efectos del Impuesto sobre Bienes Inmuebles. Se diferencia el importe de la tasa para viviendas y fincas y locales no destinados exclusivamente a vivienda.

- En el servicio de Suministro y Abastecimiento de Agua se utilizará el metro cúbico de agua consumida por el usuario, estableciéndose distintos precios para distintos tramos de consumo y para distintos tipos de viviendas, pudiendo diferenciar, así, entre viviendas de uso doméstico, viviendas de uso comercial, industrial, para obras y edificios de uso docente, asistencial, administrativo, sanitario y similares.

⁵⁶⁰ Sobre este tema puede consultarse:

- Rubio de Urquía, J.I.; Tanco Martín-Criado, J.; Trebolle Fernández, J.; Padrón Cabrera, G., Montero Luna, J.L.; Cordero López, J. y Valero Rodríguez, L.: "Manual de Ordenanzas Fiscales". Instituto de Estudios Fiscales. Madrid, 1989. Págs. 53-55.

⁵⁶¹ Existen diversas formas de estimar la demanda futura de un determinado servicio municipal. Una primera

demanda del período X, pueden estimarse los costes y demanda del período X+1, y por tanto la tasa o precio público a cobrar:

Período de personalización X	Coste Total	m ³ evacuados	Coste por m ³
Servicio de Alcantarillado			
Período de personalización X+1	Coste Total Previsible	m ³ que está previsto evacuar	Coste por m ³ previsible
Servicio de Alcantarillado			
Desviaciones servicio de alcantarillado			

Del mismo modo, se podrán comparar datos reales con datos previstos, efectuando, por tanto, el consiguiente análisis de las desviaciones que hayan podido surgir.

La aplicación de las tarifas a los servicios unitarios consumidos por los usuarios, independientemente de cómo éstas hayan sido fijadas por el Ayuntamiento y de cómo las cuestiones políticas hayan influido en las mismas, debe reportar al ente local el importe que anteriormente hemos denominado como importe a recuperar del usuario. Dicho importe junto con las transferencias y subvenciones recibidas para la financiación del servicio, debe sumar el coste global del mismo. En la tabla que figura a continuación, se refleja la estructura de la cuenta de Pérdidas y Ganancias Analítica resultante de la gestión del servicio, cuyo resultado no puede

alternativa podría ser aprovechar la experiencia del responsable del servicio y examinar cuáles son sus previsiones de cara al próximo período de personalización. Pueden utilizarse también técnicas estadísticas para determinar la tendencia secular o dirección predominante que se desprende de las cifras registradas durante los últimos años. De los numerosos métodos ideados para determinar dicha tendencia se pueden mencionar: Método gráfico de los puntos medios y Método analítico de los mínimos cuadrados.

Para un estudio más detallado puede verse:

- Instituto de Estudios Fiscales: "Manual de Ordenanzas Fiscales". Op. cit. Págs. 83-86.

entenderse como un beneficio, al no tener éste sentido en la Administración Pública, sino más bien como el grado en que los ingresos obtenidos contribuyen a la cobertura de los costes.

Servicio:..... Responsable:..... Período de Personalización:.....	G.F:Código F: Código:
	Resultado o grado de cobertura
Ingresos obtenidos por tasas o precios públicos	
+Transferencias y subvenciones recibidas de otras Administraciones Públicas	
(-Coste total del servicio)	
Grado de cobertura de los costes	

2. PRESENTACIÓN DE LA INFORMACIÓN PARA LA OBTENCIÓN DEL CÁLCULO DEL COSTE DEL SERVICIO MUNICIPAL EN CONCESIÓN ADMINISTRATIVA.

En lo que respecta a la prestación indirecta de servicios locales mediante concesión administrativa, los informes de carácter técnico y económico a elaborar por la empresa concesionaria serán similares a los propuestos para el caso de la gestión directa. Estos informes vendrán determinados por:

- Informes relacionados con los factores de coste.	- Costes relacionados con materiales. - Costes relacionados con el personal. - Costes relacionados con inmovilizado. - Suministros y Servicios Exteriores. - Costes Financieros. - Transferencias y Subvenciones, Otros Costes.
--	--

<ul style="list-style-type: none"> - Informes relacionados con las actividades y el servicio. 	<ul style="list-style-type: none"> - Actividades previas a la prestación. - Actividades de prestación principales. - Actividades de prestación auxiliares. - Actividades posteriores a la prestación.
<ul style="list-style-type: none"> - Informes relacionados con la financiación del servicio. 	<ul style="list-style-type: none"> - Coste global del servicio. - Base de cálculo de tasas y precios públicos. - Grado de Cobertura de los costes.

No haremos referencia, en este caso, a los informes relacionados con los centros del servicio, teniendo en cuenta que los únicos centros de costes delimitados en el modelo, han sido los referentes a la entidad local y se han hecho coincidir, para facilitar la gestión, con los grupos de función y funciones, de la clasificación funcional del presupuesto. En cualquier caso, los informes que se especifican a continuación, hacen referencia, únicamente, a aquéllos que deben recoger las peculiaridades de la gestión indirecta con respecto a la gestión directa por el ente local, el resto se consideran perfectamente asimilables a los expuestos en el epígrafe anterior.

2.1. INFORMES DE REGISTRO DE LOS FACTORES DE COSTES.

El sistema de información de la empresa concesionaria que le permita la consecución de todos los datos necesarios y abordar, así, el cálculo del coste del servicio que presta, debe ser similar al que hemos propuesto en el apartado anterior en el caso de prestación directa. Tal y como ya se explicó en el capítulo anterior, las diferencias, en cuanto a conceptos de coste se refiere, en función del modo de prestación del servicio, se sustentan, básicamente, en los costes de oportunidad con la inclusión del coste de los recursos propios y la remuneración del empresario, y en el coste resultante del canon que la empresa concesionaria transfiere al ente local por la realización, por parte de éste último, de actividades que complementan la prestación global del servicio. Con respecto a los costes relacionados con el inmovilizado material, en la empresa concesionaria surge, cuando existe cláusula de reversión de activos, la necesidad de dotar la cuota correspondiente al fondo de reversión. Esta dotación, si bien no es considerada como un coste, sí debe tenerse en cuenta para calcular el valor global de la tasa o precio público a cobrar al usuario, al igual que el importe del canon transferido cuando éste supone un beneficio económico para la corporación local. Después de la elaboración de los informes técnicos y económicos, el

concesionario debe estar en disposición de la información necesaria para cumplimentar la tabla que figura a continuación. Seguidamente se presentan los informes adicionales, a confeccionar por el concesionario, que plasmarían las diferencias con respecto a la prestación directa.

A) Costes de oportunidad.

En este apartado se hace referencia a los costes de capital englobando tanto costes de recursos propios como ajenos, además del coste resultante de la remuneración del empresario. Con respecto a esta última partida, tal y como ya se explicó anteriormente, no cabe considerarlo como coste de oportunidad ya que se trata de una cifra previamente calculada en el Pliego de Condiciones de la concesión, correspondiente a la remuneración del trabajo realizado por el gestor del servicio. En este sentido, dicha partida se consideraría coste de personal, en concreto MOI, y para su control se elaboraría un informe similar al anteriormente propuesto para los costes relacionados con el personal en el caso de gestión directa por la corporación local.

Empresa:.....Servicio:..... Responsable:..... Período de Personalización:.....

GESTIÓN INDIRECTA	Actividades Previas			Actividades de Prestación			Actividades Posteriores			Total Costes
	Código Actividad.....	A1	A2	An	Ap1	Ap2	Apn	A1	A2		An
<ul style="list-style-type: none"> - Costes relacionados con los materiales: - Costes relacionados con el personal: - Costes relacionados con el inmovilizado: - Suministros y servicios exteriores: - Beneficio Industrial: - Transferencias y subvenciones Canon relacionado con el servicio - Otros Costes: - Costes externos - CT Prestación estruc. Económ. 										
<ul style="list-style-type: none"> - Suplemento coste de oportunidad Recursos Ajenos, Recursos Propios. - Suplem.por Dotac. Fondo Revers. - Suplemento por Bº para Ayto. 										
Total de costes de la concesión										

Con respecto a los costes financieros, complementarán el análisis de la estructura financiera de la empresa mediante el modelo suplementario de costes de oportunidad. Para su cálculo se utilizará el valor del coste de capital medio ponderado de las fuentes financieras, propias y ajenas, de la empresa⁵⁶². En la concesión administrativa, al incluirse los recursos propios en el cálculo del coste, encontramos una mayor dificultad para imputarlo a las actividades, debido a que es menos clara la relación de las fuentes financieras con las inversiones adscritas a la prestación del servicio. Así pues, se imputará el coste de forma directa a aquellas actividades en las que se pueda identificar de forma clara la fuente de financiación. En el caso de que no exista tal relación, actividad-recursos financieros, la distribución del coste indirecto vendrá determinada por el criterio que el responsable de la gestión considere más adecuado⁵⁶³. Además de estos costes, que serán considerados como costes primarios, el análisis de la estructura financiera debe reflejar los costes secundarios que provienen del centro auxiliar, -0.1. Deuda Pública-, de la misma forma que se explicó para la prestación directa por el ente local. En este sentido, el informe que haría referencia al tratamiento de los costes financieros sería similar al que se propone a continuación:

⁵⁶² Al respecto puede consultarse:

- Mallo Rodríguez, C.: "Contabilidad Analítica. Costes, rendimientos, precios y resultados". Op. cit. Págs. 621-655.

- Álvarez López, J.: "Contabilidad Analítica de Explotación". Ed. Donostiarra, S. A. San Sebastián, 1992. Págs. 371-392.

- Montesinos Julve, V. y Broto Rubio, J.: "Ejercicios y soluciones de Contabilidad de Costes". Ed. Ariel Economía. Barcelona, 1991. Págs. 113-121.

⁵⁶³ En nuestra opinión y con la intención de acotar la relatividad de este supuesto, una de las claves de reparto a utilizar, pasaría por imputar el coste de capital calculado en base al Coste Medio Ponderado del total de recursos, tanto propios como ajenos, distinguiendo entre costes atribuibles al activo fijo y al activo circulante. De esta forma, el coste indirecto atribuible a la estructura fija de la concesión podría imputarse en función de la misma clave utilizada para el elemento del inmovilizado de mayor valor adquisitivo, y el coste indirecto correspondiente a la estructura circulante podría imputarse entre las distintas actividades, en base al mismo criterio utilizado para la partida de coste variable de la empresa que representara el mayor peso relativo con respecto al total de costes variables de la misma.

EMPRESA:.....	Servicio:									
	Responsable:.....									
Período de Personalización:.....										
Suplemento por costes financieros. Coste Medio Ponderado										
Concepto		Activ.previas			Activ.de prestación			Activ.post. al serv.		
Clave de reparto		A _a	A _b	A _c	A _{p1}	A _{p2}	A _{p3}	A _d	A _e	A _f
Ad ₂ :	C _i /C _t									
Ad ₂ :	u. m.									
Costes secundarios										
Costes primarios										
CT estruc.financiera										

B) Canon correspondiente al Ayuntamiento.

Entre las formas de efectuar el pago del canon al Ayuntamiento, habría que distinguir aquella en la que se lleva a cabo el pago año a año, calculándose por diferencia entre la tarifa aplicada al consumidor y el coste ofrecido por el concesionario en la licitación del servicio, en cuyo caso en cada período de personalización se contabilizaría como coste por este concepto, dicha cantidad, de aquella otra en la que se realiza un sólo pago al inicio de la concesión, de manera que en cada período de personalización, se contabilizaría de forma lineal la parte correspondiente del coste total.

Dentro de las transferencias realizadas por el concesionario a la entidad local, distinguíamos aquellas que tenían como finalidad la realización, por parte de ésta última, de actividades que completan la prestación del servicio, de aquellas otras que tenían como único fin servir de beneficio económico al Ayuntamiento sin que éste aportase contraprestación alguna. En este sentido, para distribuir dicho coste entre las distintas actividades que componen el servicio, pueden darse dos situaciones:

- a) Si existe una relación de funcionalidad entre la concesión del canon y la prestación del servicio, éste se imputará a las distintas actividades bien de forma directa si está identificado de manera global en una de ellas, o bien indirectamente en base al criterio

seleccionado por el gestor.

- b) Si la concesión del canon pretende únicamente beneficiar a la entidad municipal, esta cantidad no será considerada como coste, tal y como ya se indicó, y será soportada de forma global por el concesionario, sin imputarse a ninguna de las actividades que componen el servicio municipal.

El informe que se propone a continuación refleja ambas situaciones:

EMPRESA.....		Servicio:			
		Responsable:.....			
		Período de Personalización:.....			
		Costes relacionados con el canon pagado al Ayuntamiento			
Concepto	C.reparto	Activ..1.	Activ..2.	Activ..3...	Activ..n...
Canon					
Clave de reparto					
Concepto	Coste	Activ...1.	Activ...2.	Activ...3.	Activ..n.
Canon					
CT Canon con relación funcional por actividad.					
CT Canon: Bº económico para el Ayuntamiento.					

C) Costes relacionados con el Inmovilizado.

Con respecto a los costes relacionados con el inmovilizado, la concesión administrativa presenta algunas particularidades con respecto a lo explicitado para la gestión directa. En primer lugar, el concesionario debe soportar como coste, en cada período de personalización, la parte proporcional correspondiente a la obtención del derecho al uso o explotación de la concesión. Por tanto, el informe que podría hacer referencia al control de los costes procedentes del inmovilizado inmaterial recogería el valor total del coste, el número de períodos entre los que debería distribuirse, y la imputación a cada una de las actividades. Se trata de un coste de tipo indirecto necesario para poder llevar a cabo la prestación, por tanto, en nuestra opinión, dado a

su carácter previo, afectaría únicamente a las actividades previas a la prestación del servicio, siendo el criterio de distribución aquél considerado por el concesionario, como el más adecuado.

EMPRESA:.....		Servicio:			
		Responsable:.....			
		Período de Personalización 1:.....			
Costes relacionados con el Inmovilizado Inmaterial					
Costes Totales					
NºP.personaliz.	n	Activ.1..	Activ..2..	Activ..3...	Activ..n...
Costes del Ejercicio 1					
Costes del Ejercicio 2					
Costes del Ejercicio n					
CT del I.Inmat. por activ.					

Con respecto al coste procedente del inmovilizado técnico, en la concesión administrativa existe la misma problemática que la expuesta, anteriormente, para la gestión directa, en lo que respecta al coste de amortización técnica y a los costes por reparación, mantenimiento y primas de seguros asociadas al inmovilizado. No obstante, además, en el contrato concesional puede pactarse la entrega de los activos afectos al servicio en perfectas condiciones de funcionamiento y de manera gratuita. En este caso, y en base a la argumentación teórica que se ha dado sobre esta materia, la empresa concesionaria debe elaborar el plan de recuperación del valor de los activos revertibles, a lo largo del período concesional, con el fin de contabilizar, en cada ejercicio, la cuota de gasto por reversión establecida en función del método de cálculo que se haya elegido. Esta cuota, al no haber sido definida como coste del servicio sino como una carga más a soportar por el concesionario no se imputaría a las distintas actividades, manteniendo dicho importe de forma global. En cualquier caso, el cuadro técnico que ayudaría al control del fondo de reversión podría responder a la siguiente estructura, siendo: valor Neto Contable (VNC), ampliaciones (AM), renovaciones y mejoras (RM) y fondo de reversión (FR).

EMPRESA.....		Servicio:				
		Responsable:.....				
		Período de Personalización:.....				
Fondo de Reversión						
Act. revertibles	P.adquis.	Amort.Acu	VNC	AM	RM	Valor FR
Equipo.....						
Equipo.....						
EMPRESA.....		Servicio:				
		Responsable:.....				
		Período de Personalización:.....				
Plan de recuperación del valor de los activos revertibles.						
Act. revertibles	Equipo...	Equipo....	Eqipo...	Equipo...	Equipo...	Total
Valor FR						
P. Concesional						
Año 1.....						
Año 2.....						
Año 3.....						
.....						
Año n.....						
V.						

Agregando la información recogida para cada uno de los factores productivos, la empresa concesionaria tendría disponible toda la información necesaria para calcular los costes primarios de las actividades, tanto principales como auxiliares, que componen el servicio. La estructura del informe global recogería los siguientes datos al finalizar el período de personalización:

EMPRESA.....	Servicio:			
	Responsable:.....			
	Período de Personalización:.....			
	Costes Primarios de las actividades			
Concepto	Activ...1	Activ...2.	Activ....n.	TOTAL
Consumo de materiales				
MOD				
MOI, Beneficio Industrial				
Amortización Inm.Inmaterial				
Amortiz. Inst.Técnicas				
Amortiz. Construcciones				
Amortiz. Mobiliario				
Amortiz. Otros activos				
Reparac. mantenim. P.seg.				
Suministros y serv. exteriores				
Canon				
Otros costes				
Costes externos				
CP estructura económica				
Suplem.cost. de Oportunidad: Coste Medio Ponderado				
CP del servicio				
Dotación fondo reversión Canon Beneficio económico				
Coste Total de la Concesión				

2.2. INFORMES DE REGISTRO RELACIONADOS CON LAS ACTIVIDADES Y EL SERVICIO.

Una vez determinado el coste primario de las actividades realizadas, debe procederse al cálculo de los costes secundarios o subreparto, imputando el coste acumulado en las actividades de carácter auxiliar. Sin detenernos más en la tipología de éstas y en el reparto de sus costes a las actividades principales, presentamos el informe que facilitaría la visión de los costes totales de las actividades principales que componen el servicio. Dichos informes, responden a la misma estructura que la desarrollada para el caso de gestión directa por la propia corporación municipal.

EMPRESA.....			Servicio:								
			Responsable:.....								
			Período de Personalización:.....								
Costes primarios de las actividades											
Activ.previas			Activ.de prestación del servicio						Activ.posteriores		
A _a	A _b	A _c	A _{p1}	A _{p2}	A _{p3}	A _{xi}	A _{d1}	A _{d2}	A _d	A _e	A _f
EMPRESA.....			Servicio:								
			Responsable:.....								
			Período de Personalización:.....								
Imputación de costes de Actividades Auxiliares del servicio.											
Concepto		Activ.previas			Activ.de prestación			Activ.post. al serv.			
Clave de reparto		A _a	A _b	A _c	A _{p1}	A _{p2}	A _{p3}	A _d	A _e	A _f	
Ax ₁					x	x	x				
Ax ₂					x	x	x				
Ad ₁		x	x	x	x	x	x	x	x	x	
Ad ₂		x	x	x				x	x	x	
Ax ₁	u. m....										
Ax ₂	.....									
Ad ₁	.....									
Ad ₂	.....									

Costes secundarios									
Costes primarios									
CT activ.principales									

El coste total soportado por la gestión de la concesión vendrá determinado por:

Servicio:.....	Empresa.....
Responsable:.....	Coste Total de la concesión
Período de Personalización:.....	
Costes de Actividades Previas a la prestación del servicio	
Suplemento por costes financieros de activ.previas	
Costes de Actividades de prestación del servicio	
Suplemento por costes financieros de activ.de prestación	
Costes de actividades posteriores a la prestación del serv.	
Suplemento por costes financieros de actividades posteriores	
Coste Total del servicio	
Dotación al Fondo de Reversión	
Canon como Beneficio económico para el Ayuntamiento	
Coste Total de la concesión	

2.3. INFORMES RELACIONADOS CON LA FINANCIACIÓN DEL SERVICIO.

Finalmente, de la misma forma que se ha desarrollado para el caso de prestación directa, habría que recabar toda la información referente a la financiación del servicio, a la obtención de tasas y precios públicos exigidos a los ciudadanos y al grado de cobertura del coste de dicho servicio. Las tasas y precios públicos se aplicarán sobre el importe equivalente al coste total de la concesión menos las transferencias y/o subvenciones, de carácter meramente financiero, que el

concesionario haya recibido de la entidad local o cualquier ente público.

Servicio:.....	Empresa.....
Responsable:.....	Base de cálculo de tasas y precios públicos.
Período de Personalización:.....	
Coste total de la concesión	
+ Margen (% sobre el coste)	
(-Transferencias y subvenciones recibidas del Ayuntamiento)	
Importe a recuperar de los usuarios del servicio	

Una vez calculado el importe a recuperar se determinarían las tarifas a aplicar a los usuarios del servicio, calculando, así, su coste unitario.

3. APLICACIÓN DE LOS INDICADORES DE GESTIÓN A LA ACTIVIDAD PÚBLICA LOCAL.

Junto con los informes técnicos y económicos diseñados en el epígrafe anterior, la etapa de Control del Plan Estratégico Local debe comprender la elaboración de aquellos indicadores que faciliten la supervisión de la gestión realizada, a partir de los valores de referencia que para los mismos se hubieren establecido. En este sentido, basándonos en las clasificaciones mencionadas en el capítulo cuarto de este trabajo, pasamos al análisis y aplicación particular de dichos indicadores a la gestión, tanto directa como indirecta mediante concesión administrativa, de los cuatro servicios municipales que han sido estructurados y analizados, proporcionando, de esta forma, la información referente a la economicidad, eficiencia y eficacia de la función pública local.

3.1. INDICADORES DE ECONOMICIDAD DE LOS FACTORES

PRODUCTIVOS.

Estos indicadores son los encargados de proporcionar, en el proceso de Gestión de las corporaciones locales, la información que haga posible comparar el precio, la cantidad física, la calidad técnica y el momento de tiempo que se consideren óptimos para las adquisiciones de los recursos afectados. En este sentido, para cada uno de los factores de producción utilizados en la prestación del servicio, y válidos tanto para el caso de gestión directa como gestión mediante concesión administrativa, habrá de indicarse número de unidades físicas consumidas, precio unitario de las mismas, calidad técnica y momento de tiempo. A continuación, se recogen los indicadores que para cualquier servicio municipal informarían sobre la economicidad de la gestión.

3.1.1. De las operaciones relacionadas con la cantidad física consumida.

$$r_1 = \frac{\sum P_i \times h_i}{\sum P_i}$$

- *Relacionados con el personal de la entidad local.*

En dónde:

P_i = Personas dedicadas a la realización de un servicio concreto.

h_i = Nº de horas dedicadas por cada persona a la realización de dicho servicio.

Este ratio indica cuál es el número de horas que por término medio dedica cada trabajador de la entidad local o empresa concesionaria, en sus distintas categorías profesionales, a la realización de los servicios municipales.

- *Relacionados con la adquisición de materiales.*

Podemos distinguir entre materiales comprados y materiales consumidos. Con respecto a los primeros, se hace referencia al número de unidades físicas que, para cada uno de estos materiales, están disponibles y, por tanto, pueden utilizarse en la prestación del servicio, en cada período de personalización. Los segundos indican el valor del coste que, para cada uno de los

$r_1 = n$ ” de unidades físicas adquiridas de cada bien no transformables.

mismos, se distribuirá a las distintas actividades que componen el servicio.

$r_2 = n$ de unidades físicas de cada bien consumidas.

$r_1 = S n$ de m^2 de cada edificio o terreno $x n$ de edificios o terrenos.

$r_2 = n$ de equip. inform. ; $r_3 = n$ de elem. de transp. adquiridos

$r_4 = n$ de m quinas, instalaciones técnicas y utensilios adquiridos.

- Relacionados con Inmovilizado.

Estos ratios indican cuál es el número de unidades físicas disponibles en la entidad local o empresa concesionaria, en cada uno de los activos fijos, para prestar el servicio.

- Relacionados con Trabajos, Suministros y Servicios Exteriores.

De la misma forma se calcularían indicadores, similares a los anteriores para nº de pasos de teléfono consumidos, nº de horas de seguridad contratadas, nº de metros cúbicos de agua

$r_1 = S n$ de m^2 de edificio o terreno alquilado $x n$ de edificios o terrenos

consumidos, etc.

$r_2 = n$ de horas, por elemento deteriorado dedicadas a reparaci n.

$r_3 = n$ de asesoram. y otros servicios de profes. independ.

$r_5 = n$ de servic. publicit. contrat.; $r_6 = n$ de kilovatios luz consumidos.

$r_4 = n$ de portes contratados con empresas de transporte.

$r_1 = \text{Nominal pr}\zeta\text{st.a l.p.concertados}; r_2 = \text{Nominal pr}\zeta\text{st.a c.p.concertados}.$

- *Relacionados con la financiación de la entidad local*

Al igual que para los préstamos, pueden formularse indicadores para cualquier línea de financiación de la entidad local o empresa concesionaria, como pueden ser las disponibilidades líquidas utilizadas por la contratación de pólizas de crédito, por operaciones de descuento de derechos de cobro, etc.

3.1.2. De las operaciones relacionadas con el precio de adquisición.

- *Relacionados con el personal de la entidad local.*

$$r_1 = \frac{\text{remuneraci n bruta anual de cada empleado}}{\text{n}^{\circ} \text{ de horas de trabajo en cada a}\zeta\text{o}}$$

1. Coste por hora de trabajo de cada persona de la corporación.

Este ratio podrá calcularse para cada una de las categorías profesionales que existan, es decir, para altos cargos, funcionarios, personal eventual y personal laboral.

$$r_1 = \frac{\text{gasto total en } m_i}{S m_i}; \text{ siendo } m_i = \text{material } i \text{ comprado}$$

- *Relacionados con la adquisición de materiales.*

Este indicador puede realizarse tanto para materiales comprados que se entregarán al público sin transformar como para materiales consumidos en un ejercicio concreto.

- *Relacionados con Inmovilizado.*

$$r_1 = \frac{\text{Importe gastado en adquisici n de edificios y/o terrenos}}{\text{n}^{\circ} \text{ de } m^2 \text{ adquiridos}}$$

1. Precio unitario por cada metro cuadrado de edificios y/o terrenos adquiridos.

2. Precio unitario por cada equipo informático adquirido.

Igualmente podría calcularse para cualquier otro elemento del inmovilizado material e inmaterial.

- *Relacionados con Trabajos, Suministros y Servicios Exteriores.*

1. Precio unitario, por tipos de edificios y/o terrenos, del alquiler de cada metro cuadrado

$$r_1 = \frac{\text{Importe de gastos en alquileres}}{n^{\circ} \text{ de } m^2 \text{ de los edificios y/o terrenos alquilados}}$$

contratado.

Igualmente podrían calcularse indicadores referentes al coste unitario por cada hora contratada para la reparación y conservación de bienes, por cada porte contratado con empresas de transporte, por cada servicio publicitario contratado, por cada kilovatio de luz consumido, etc.

- *Relacionados con la financiación de la entidad local.*

Con este tipo de indicadores se facilitaría información sobre el tipo de interés anual pactado en la contratación de préstamos a largo plazo, en la contratación de préstamos a corto plazo o en cualquier otra línea de financiación de la entidad local o empresa concesionaria.

3.1.3. De las operaciones relacionadas con la calidad técnica.

Con este tipo de indicadores se asignará una puntuación determinada a cada uno de los factores de producción, que representen la valoración de los atributos de calidad que se hayan seleccionado. Así, se valorará la cualificación profesional de cada una de las personas de la entidad local, de los materiales comprados y consumidos, del inmovilizado adquirido, de trabajos, servicios y suministros exteriores, etc. A este tipo de indicadores nos referiremos con mayor detalle en el anexo que se desarrolla al final de este capítulo.

3.1.4. De las operaciones relacionadas con el momento de tiempo en que fueron adquiridos.

Hacen referencia al día, mes y año en el que se realizaron, y debieron haber sido realizadas las contrataciones de personal, las adquisiciones de materiales, los servicios, trabajos y

suministros contratados, las adquisiciones de inmovilizado y la contratación de las operaciones financieras.

3.2. INDICADORES DE EFICIENCIA.

Con estos ratios se suministrará la información comprensiva de la relación por cociente entre el esfuerzo o coste realizado y la unidad de output o resultado obtenido. Una gestión será eficiente, si para un determinado valor de los costes se consigue el máximo valor de output, o bien si para un determinado nivel de prestación del servicio se consume el mínimo de recursos posibles.

3.2.1. Del servicio de Recogida de Residuos Domiciliarios de carácter orgánico y Recogida Selectiva de Residuos⁵⁶⁴.

Es posible establecer diferentes formas de medición del output, como puede ser el número de usuarios servidos o el número de toneladas de residuos recogidos. En este sentido, se proponen los siguientes indicadores.

$$\frac{\text{Costes totales de las actividades}}{n^{\circ} \text{ de toneladas de basura dom\cstica recogidas}}$$

1. Coste por tonelada de basura doméstica recogida.

$$\frac{\text{Coste total de las actividades}}{n^{\circ} \text{ de toneladas de papel y cart\cstn recogidas}}$$

2. Coste por tonelada de papel y cartón recogida.
3. Coste por tonelada de vidrio recogido.

⁵⁶⁴ Sindicatura de Comptes de Catalunya: "Eficiència i cost dels serveis locals de recollida d'escombraries. Exercici 1994. Informe 31/96-B. Barcelona, 1997.

$$\frac{\text{Coste total de las actividades}}{n^{\circ} \text{ de toneladas de vidrio recogidas}}$$

$$\frac{\text{Costes totales de las actividades}}{n^{\circ} \text{ de toneladas de ropa usada recogidas}}, \frac{\text{Costes totales de las actividades}}{n^{\circ} \text{ de toneladas de pilas recogidas}}$$

4. Coste por tonelada de ropa usada, pilas o cualquier otro residuo selectivo recogido.
5. Coste por usuario servido, entendiendo por usuario el hogar o establecimiento

$$\frac{\text{Costes totales de actividades del servicio de Residuos Domiciliarios}}{n^{\circ} \text{ de hogares o establecimientos comerciales}}$$

comercial.

6. Coste por contenedor puesto a disposición de los hogares o establecimientos

$$\frac{\text{Costes total de las actividades}}{n^{\circ} \text{ de contenedores instalados en el municipio}}$$

comerciales.

$$\frac{\text{Coste total de las actividades}}{n^{\circ} \text{ de puntos m viles instalados}}$$

7. Coste por punto limpio móvil instalado.

Además de ir referidos a los costes totales de las actividades, los indicadores de eficiencia pueden venir expresados en relación a un factor productivo determinado.

$$\frac{n^{\circ} \text{ de toneladas de residuos recogidas}}{n^{\circ} \text{ de trabajadores del servicio}}$$

8. Toneladas de residuos recogidas por trabajador.
9. Toneladas de residuos recogidas por vehículo utilizado.

$$\frac{n'' \text{ de toneladas de residuos recogidas}}{n'' \text{ de vehículos utilizados}}$$

3.2.2. Del servicio de Limpieza Viaria.

El output de este servicio vendrá medido por el número de metros cuadrados de calles limpiadas a diario, o bien por el número de usuarios atendidos con la prestación del servicio.

$$\frac{\text{Coste total de las actividades}}{n'' \text{ de m}^2 \text{ de calle que son limpiadas a diario}}$$

1. Coste por metro cuadrado limpiado a diario.

$$\frac{\text{Coste total de las actividades}}{n'' \text{ de habitantes censados}}$$

2. Coste por número de usuarios del servicio.

$$\frac{n'' \text{ de m}^2 \text{ de calle limpiados}}{n'' \text{ de trabajadores del servicio}}$$

3. Número de m² limpiados por trabajador.

3.2.3. Del servicio de Saneamiento de Aguas Residuales.

Dependiendo del proceso en el que se encuentre el desarrollo de la prestación del servicio, pueden proponerse distintos tipos de indicadores.

$$\frac{\text{Coste total de las actividades del proceso de recogida de aguas residuales}}{n'' \text{ de m}^3 \text{ de agua evacuada}}$$

1. Coste por m³ de agua residual evacuada.
2. Coste por m³ de agua residual evacuada y tratada.

$$\frac{\text{Coste total de las actividades de recogida y tratamiento de aguas residuales}}{n'' \text{ de m}^3 \text{ de agua tratada}}$$

$$\frac{n'' \text{ de metros de red de alcantarillado limpiados}}{n'' \text{ de horas dedicadas a la actividad}}$$

3. Número de metros de la red de alcantarillado por hora de limpieza.

$$\frac{\text{Coste total de las actividades de limpieza y mantenimiento}}{n'' \text{ de metros de red de alcantarillado limpiados}}$$

4. Coste por metro de alcantarillado limpiado.

$$\frac{\text{Coste total de las actividades del proceso de Tratamiento de lodos}}{n'' \text{ de toneladas de lodo tratadas}}$$

5. Coste por tonelada de lodo tratado.

3.2.4. Del servicio de Suministro y Abastecimiento de Aguas.

$$\frac{\text{Coste total de las actividades del Proceso de Captación}}{n'' \text{ de } m^3 \text{ captados}}$$

1. Coste por m^3 de agua captada.

$$\frac{\text{Coste total de las actividades de Captación y Tratamiento}}{n'' \text{ de } m^3 \text{ tratados}}$$

2. Coste por m^3 de agua tratada.

$$\frac{\text{Coste total de las actividades del Servicio}}{n'' \text{ de } m^3 \text{ distribuidos}}$$

3. Coste por m^3 de agua distribuida.
4. Coste por m^3 de agua distribuida resultante de la inspección de las condiciones sanitarias.

$$\frac{\text{Costes Totales de las actividades de control de calidad}}{n^{\circ} \text{ de } m^3 \text{ distribuidos}}$$

5. Coste por hogar y establecimiento comercial e industrial al que el servicio llega

$$\frac{\text{Costes Totales de las actividades}}{n^{\circ} \text{ de hogares a los que llega el servicio ininterrumpidamente}}$$

ininterrumpidamente.

$$\frac{\text{Costes Totales de las actividades}}{n^{\circ} \text{ de personas censadas que reciben el servicio de forma ininterrumpida}}$$

6. Coste por persona que recibe el servicio de forma ininterrumpida.

Además, para cada uno de los servicios analizados se pueden proponer indicadores sobre la eficiencia de las actividades auxiliares de prestación de dichos servicios, así como, para las actividades previas y posteriores a la prestación de los mismos.

$$\frac{\text{Coste total de las actividades de limpieza y mantenimiento}}{n^{\circ} \text{ de horas/hombre dedicadas a la limpieza de redes y equipos}}$$

$$\frac{\text{Coste total de las actividades de limpieza y mantenimiento}}{n^{\circ} \text{ de metros de red de limpiados}}$$

$$\frac{\text{Coste total de las actividades de limpieza y mantenimiento}}{n^{\circ} \text{ de equipos limpiados}}$$

1. Indicadores de Eficiencia para actividades auxiliares.

$$\frac{\text{Coste Total de la actividad de servicio de atención al cliente}}{n^{\circ} \text{ de reclamaciones recibidas}}$$

2. Indicadores de Eficiencia para actividades posteriores a la prestación.

Costes Totales de actividad Control de Calidad
n” de horas/hombre dedicadas

Costes Totales de actividad Gestión de Cobro
n” de recibos gestionados

Costes Totales de actividad previa
n” de horas/hombre dedicadas o n” de proyectos analizados

Costes Totales de actividad Lectura e Inspección de Contadores
n” de contadores revisados

3. Indicadores de Eficiencia para actividades previas a la prestación del servicio.

3.3. INDICADORES DE EFICACIA.

Con el control de la eficacia mediante indicadores, se pretende comprobar hasta qué punto el municipio ha cumplido los objetivos marcados de antemano para cada uno de los servicios prestados. La fijación de objetivos para la evaluación de la eficacia puede realizarse desde dos perspectivas distintas⁵⁶⁵ aunque no excluyentes, definidas como:

- a) Orientación Interna, en la que la fijación de objetivos se manifestaría en términos -físicos o monetarios- de la cantidad de outputs generados por el proceso productivo del municipio.
- b) Orientación Externa, en la que los objetivos serán fijados en función de la efectiva cobertura de necesidades de la comunidad vecinal provocada por las intervenciones del municipio. Estos últimos indicadores, se identifican con los que se conocen como indicadores de Impacto e indicadores de Calidad, y se caracterizan por su subjetividad y porque para su obtención deben utilizarse bien técnicas documentales o de recuento, o bien encuestas y sondeos de opinión.

3.3.1. Del servicio de Recogida de Residuos Domiciliarios.

⁵⁶⁵ Navarro Galera, A.: "El Control Económico en la Administración Municipal. Propuesta de un modelo basado en Indicadores". Op. cit. Pág. 507.

a.1) Orientación Interna.

1. Número de empleados por habitante: Indica la dimensión humana del servicio. En todos los indicadores del área de recogida cabría diferenciar entre: recogida de residuos

$$\frac{n'' \text{ total de empleados}}{n'' \text{ total de habitantes}}$$

domiciliarios de carácter orgánico, recogida de papel y cartón, de vidrio, de ropa usada, etc.

2. Kilogramos recogidos por habitante: Indica la efectividad del servicio en términos

$$\frac{n'' \text{ total de kgs. recogidos}}{n'' \text{ total de habitantes}}$$

materiales. Aquí también habría que diferenciar el tipo de servicio.

$$\frac{n'' \text{ total de habitantes}}{n'' \text{ total de contenedores}}$$

3. Habitantes por contenedor.

4. % de Kgs. recogidos en recogida selectiva: Indica el grado de desarrollo de procesos relacionados con la selección de los residuos en los distintos municipios. Cabría diferenciar según

$$\frac{\text{kgs. recogidos en recogidas selectivas}}{\text{Kgs. recogidos en recogida de residuos domiciliarios de carácter orgánico}}$$

el tipo de recogidas.

a.2) Orientación Externa.

1. Número de personas del total de la población que están de acuerdo con la prestación

$$\frac{n'' \text{ de habitantes que valoran como adecuado el servicio}}{n'' \text{ de habitantes totales}}$$

del servicio de recogida de basuras.

2. Número de quejas y reclamaciones recibidas por deficiencias en el servicio de recogida y tratamiento.

3. Número de núcleos de población en los que existe el servicio de Recogida Selectiva de

$$\frac{\textit{n}^{\circ} \textit{ de núcleos de población en los que existe recogida selectiva}}{\textit{n}^{\circ} \textit{ de núcleos de población del municipio}}$$

Residuos.

3.3.2. Del servicio de Limpieza Viaria.

a.1) Orientación Interna.

1. Frecuencia media con la que las calles del municipio son limpiadas: Este ratio debe ser

$$\frac{\textit{n}^{\circ} \textit{ de limpiezas anuales}}{365 \textit{ días}}$$

tan alto como exijan las necesidades de la población.

2. Grado de rapidez con que las calles del municipio son limpiadas en situaciones especiales: Este indicador refleja la diferencia de tiempo existente entre el final de la situación caracterizada como especial, -mercadillo, fiesta popular-, y el momento en que finaliza la prestación del servicio de limpieza.

3. Número total de empleados adscritos al servicio para un número determinado de

$$\frac{\textit{n}^{\circ} \textit{ total de empleados}}{\textit{n}^{\circ} \textit{ total de habitantes}}$$

habitantes.

a.2) Orientación Externa.

1. Número de metros cuadrados de las calles que son limpiadas a diario.

2. Número de personas del total poblacional que estiman adecuado el estado de limpieza de las calles del municipio.

$$\frac{n'' \text{ de habitantes que valoran como adecuado el servicio}}{n'' \text{ de habitantes totales}}$$

3. Número de quejas y reclamaciones recibidas por deficiencias en la prestación del servicio de limpieza viaria.

$$\frac{n'' \text{ de núcleos de población en los que existe el servicio}}{n'' \text{ de núcleos de población del municipio}}$$

4. Número de núcleos de población en los que existe el servicio.

3.3.3. Del servicio de Saneamiento de Aguas Residuales.

a.1) Orientación Interna.

1. Frecuencia media con la que la red de alcantarillado es sometida a limpiezas.

$$\frac{n'' \text{ de limpiezas anuales}}{365 \text{ días}}$$

$$n'' \text{ de horas dedicadas a dicha limpieza } \times n'' \text{ de personas empleadas}$$

2. Número de horas/hombre dedicadas a la limpieza de la red de alcantarillado.

3. Número de metros de alcantarillado que son limpiados con una frecuencia que garantiza su perfecto funcionamiento.

4. Cantidad de metros cúbicos de aguas residuales evacuadas por cada habitante.

$$\frac{n'' \text{ de m}^3 \text{ evacuados}}{n'' \text{ de habitantes totales del municipio}}$$

5. Cantidad de metros cúbicos de aguas residuales evacuadas y adecuadamente tratadas por cada habitante.

$$\frac{n'' \text{ de } m^3 \text{ evacuados y tratados}}{n'' \text{ de habitantes totales del municipio}}$$

6. Cantidad de metros cúbicos de agua evacuada por cada habitante, que ha sido

$$\frac{n'' \text{ de } m^3 \text{ reutilizados}}{n'' \text{ de habitantes totales del municipio}}$$

aprovechada en otros usos.

7. % de depuración del agua: Se refiere concretamente al área de depuración del agua

$$\frac{m^3 \text{ de agua depurada}}{m^3 \text{ de agua vertida}}$$

vertida.

8. Número de metros de red necesarios para completar el servicio: Se refiere a los metros de instalación necesarios en el núcleo de población, correspondientes a ramales y colectores, que

$$\frac{n'' \text{ de metros necesarios}}{n'' \text{ de metros de ramales y colectores instalados}}$$

son necesarios para no calificar el servicio como deficitario.

a.2) *Orientación Externa.*

1. Número de horas en las que la evacuación de agua se ha visto interrumpida a consecuencia de deficiencias en el estado de la red de alcantarillado.

2. Número de personas del total poblacional que consideran que la evacuación y tratamiento de aguas se realiza de manera no molesta y no perjudicial.

3. Número de usuarios beneficiados por las aguas recicladas.

4. Número de habitantes que consideran que en general el servicio se presta de forma

$$\frac{n'' \text{ de habitantes que valoran como adecuado el servicio}}{n'' \text{ de habitantes totales}}$$

adecuada.

5. Número de viviendas no conectadas al servicio frente a las viviendas totales: Hace

$$\frac{n'' \text{ de viviendas no conectadas al servicio}}{n'' \text{ de viviendas totales}}$$

referencia al grado de saneamiento autónomo que existe en el municipio.

$$\frac{n'' \text{ de viviendas afectadas por el déficit}}{n'' \text{ de viviendas conectadas}}$$

$$\frac{n'' \text{ de habitantes afectados por el déficit}}{n'' \text{ de habitantes totales}}$$

6. Grado en que el servicio se considera deficitario.

3.3.4. Del servicio de Suministro y Abastecimiento de Aguas.

a.1) Orientación Interna.

$$\frac{N\text{úmero de controles anuales}}{365 \text{ días}}$$

1. Frecuencia y cobertura del análisis del agua.

$$\frac{N\text{úmero de limpiezas anuales}}{365 \text{ días}}$$

2. Frecuencia media con la que se practica la limpieza de depósitos.

3. Número de horas-hombre dedicadas a la inspección de las condiciones sanitarias de la calidad y potabilidad del agua.

4. Número de metros cúbicos de agua abastecida por habitante.

$$\frac{n'' \text{ de } m^3 \text{ abastecidos en verano}}{n'' \text{ de habitantes}}; \frac{n'' \text{ de } m^3 \text{ abastecidos en invierno}}{n'' \text{ de habitantes}}$$

5. Número de metros cúbicos depurados sobre el total de metros cúbicos que han sido abastecidos.

6. Tiempo medio invertido en reparaciones de averías y creación de nuevas instalaciones requeridas por el público. Se calcula por diferencia entre el día y la hora en la que el servicio municipal es requerido y el día y la hora en la que se produce la intervención municipal.

7. Número de metros de red necesarios para completar el servicio: Hace referencia a la

$$\frac{n'' \text{ de metros de red de distribución necesarios}}{n'' \text{ de metros de red de distribución instalados}}$$

deficiencia existente en las redes de distribución instaladas en el municipio.

a.2) Orientación Externa.

1. Indicadores referentes a los cortes en el suministro: Es un indicador de calidad del servicio y puede medirse como:

- a) Cortes en un período considerado.
- b) N° de habitantes afectados.
- c) N° total de horas sin suministro en el período.

$$\frac{n'' \text{ de habitantes que sufren restricciones}}{n'' \text{ habitantes totales}}$$

d) N° de habitantes que sufren restricciones:

2. Estudio de los tiempos medios de respuesta: Es un indicador de calidad/satisfacción al usuario. Puede calcularse como:

- a) Tiempo de respuesta en la contratación del servicio.
- b) Tiempo de respuesta en la atención a la reparación de una avería propia.
- c) Tiempo de respuesta en la atención a la reparación de una avería por cuenta de terceros.

3. Grado de control de expedientes urbanísticos. Es importante para que las obras urbanísticas realizadas cumplan con los requisitos oportunos en materia de abastecimiento, ciclo integral del agua, etc.

4. Número de quejas formuladas a por el público a raíz de deficiencias en el servicio.

$$\frac{n'' \text{ de habitantes que califican bueno el servicio}}{n'' \text{ de habitantes totales}}$$

5. Número de habitantes que consideran adecuada la prestación del servicio.

$$\frac{n'' \text{ de viviendas no conectadas al servicio}}{n'' \text{ de viviendas totales}}$$

6. Grado de suministro autónomo del servicio.

$$\frac{n'' \text{ de habitantes afectados por el dCficit}}{n'' \text{ total de habitantes}}$$

$$\frac{n'' \text{ de viviendas que sufren dCficit}}{n'' \text{ de viviendas conectadas}}$$

$$\frac{n'' \text{ de viviendas que sufren dCficit por presi n excedentaria}}{n'' \text{ de viviendas conectadas}}$$

$$\frac{n'' \text{ de viviendas que sufren dCficit por presi n deficitaria}}{n'' \text{ de viviendas conectadas}}$$

7. Grado en que el servicio se estima deficitario.

4. EL CUADRO DE MANDO EN EL CONTROL DE LA GESTIÓN DE LOS SERVICIOS LOCALES.

Mediante la utilización de cuadros de mando en las entidades locales, se pretende disponer del instrumento que proporcione una información sistematizada de los objetivos de gestión estructurados de un servicio municipal, y de los datos e indicadores que permiten evaluar el grado de consecución de dichos objetivos. Este instrumento, permitirá comparar la evolución de la gestión de una entidad local en un período determinado, con su misma gestión en otro período anterior y con la actuación que realizan otras entidades locales.

Las etapas a seguir en el proceso de elaboración de un cuadro de mando son las siguientes⁵⁶⁶:

- *Enumeración de los servicios públicos locales.*

Se trata de aislar las responsabilidades finalistas que la administración contrae con sus ciudadanos y encadenar a ellas unos medios y una organización, que existen para producir su cobertura. El listado de servicios propuesto en este trabajo es el coincidente con la estructura de la clasificación funcional del presupuesto de gastos de las corporaciones locales.

- *Concreción de los objetivos de gestión.*

Para la fijación de objetivos se requiere un proceso amplio de debate fundamentalmente político. Se seleccionarán los objetivos de economicidad, eficiencia, eficacia y satisfacción del ciudadano. Con esta clasificación de objetivos, se parte de la idea de que un servicio público pretende atender una demanda o cubrir una necesidad existente, con un grado de calidad determinado, condicionando ambos factores el coste del servicio. Por último, se ha de evaluar si el receptor del servicio, queda o no satisfecho por la relación coste-beneficio que el servicio le reporta.

- *Definición de outputs-inputs.*

A veces resulta complicado concretar qué es lo que produce un servicio público, o cual es el producto que del mismo recibe el ciudadano. Los outputs pueden clasificarse en finales, si son los que directamente recibe el ciudadano e intermedios, si son necesarios para la producción de los outputs finales consumidos por la propia administración. En cuanto a los inputs, tendrán que tenerse en cuenta todos los factores productivos, que en función de su naturaleza, han sido definidos en el capítulo anterior.

- *Análisis del proceso productivo.*

⁵⁶⁶ Morras Andrés, E.: "El control de gestión de los servicios públicos locales". Ponencia incluida en II Jornadas sobre Presupuesto y Contabilidad de las Entidades Locales. IEAL. Sevilla, 1986. Págs. 247-252.

Se trata de analizar el orden lógico y secuencial en que se desarrolla el proceso productivo desde su iniciación, con las actividades de diseño y planificación, hasta su culminación con la oferta disponible de los bienes y servicios terminados.

- Selección de la información.

Se trataría de realizar tres funciones:

- a) Realizar un inventario exhaustivo de toda la información que genera la gestión de un servicio público, así como, de toda aquella que sería deseable o posible obtener, aunque no se sepa con seguridad cuál es la utilidad que puede reportar.
- b) Clasificar el inventario de información real, posible y deseable en base a los objetivos de gestión sobre los que aportan información para su planificación, ejecución y control.
- c) Seleccionar la información a incluir en el cuadro de mando en base a criterios referentes a la calidad de la misma, a su complejidad y coste de obtención.

En función del destinatario del cuadro de mando, se incluirá una u otra información:

- a) Para el responsable técnico de la gestión del servicio: Se incluirá la totalidad de la información seleccionada, así como los objetivos de gestión.
- b) Para el responsable político-directo: Se incluirá únicamente la información referida a los aspectos de efectividad, calidad y satisfacción del usuario, así como un resumen de la eficiencia.
- c) Para el alcalde y pleno de la corporación: Se incluirá unas referencias resumidas sobre aspectos de efectividad, calidad, eficiencia y satisfacción del usuario.

- Obtención de valores de referencia⁵⁶⁷.

Para que un indicador tenga sentido, necesita un referente, y éste tiene que ser consecuente con el indicador. Al obtener indicadores, resultantes en un determinado servicio municipal, será necesario que se comparen con los de otra ciudad o servicio que tengan condiciones socio-económicas y demográficas similares. Como fuente de comparación se pueden relacionar los siguientes tipos:

1. Referentes estándar: Suelen ser emitidos por los organismos públicos y constituyen la fuente de información de muchas medidas conocidas.
2. Referentes mayoritarios: Son los que representan la cifra o el resultado más

⁵⁶⁷ AECA: "Indicadores de Gestión para Entidades Públicas". Op. cit. Pág. 48.

habitual en una actividad determinada.

3. Referentes inter-servicio: Coste medio de un servicio determinado en otras ciudades similares.
4. Referentes de precios de mercado: Son comparadores de economicidad.
5. Referentes de tendencia: Un ejemplo lo constituiría la utilización de series cronológicas en unidades no monetarias o en moneda constante.
6. Referentes gerenciales: Compararían servicios similares, gestionados de manera distinta o utilizando diferentes inputs. Así pues, estos últimos resultarían útiles para efectuar la comparación entre la gestión realizada por la corporación local y por la empresa concesionaria.

Las tablas que figuran a continuación responderían al diseño de un cuadro de mando para una corporación local, permitiendo el análisis, en períodos de tiempo distintos, así como, las comparaciones entre municipios distintos, y a su vez con otros centros gestores distintos.

Servicio:.....	G.F:Código
Responsable:.....	F: Código:
Período de Personalización:.....	

Indicadores	Valores			Grado de obtención		
	Estándar	Real	Desviación	Óptimo	Aceptabl e	Pésimo
Eficacia						

Servicio:.....	G.F:Código
Responsable:.....	F: Código:
Período de Personalización:.....	

Indicadores	Resultados		Costes incurridos		Ratio de eficiencia	
	Estánd .	Real	Estánd .	Real	Estánd .	Real
Eficiencia						

Servicio:.....	G.F:Código
Responsable:.....	F: Código:
Período de Personalización:.....	

Indicadores	Valores óptimos	Valores reales	Desviaciones
Economicidad			

Servicio:.....	G.F:Código
Responsable:.....	F: Código:
Período de Personalización:.....	

Indicadores	Período n-2			Período n-1			Período n.....		
	VS	VR	DV	VS	VR	DV	VS	VR	DV

Eficacia									
Eficiencia									
Economicidad									
Servicio:..... Responsable:..... Período de Personalización:.....				G.F:Código F: Código:					
Indicadores	Valores Propios			Municipio A			Municipio N		
	VS	VR	DV	VS	VR	DV	VS	VR	DV
Eficacia									
Eficiencia									
Economicidad									

Siendo: **VS**: Valores estándares fijados para los indicadores seleccionados en los distintos municipios.
VR: Valores reales seleccionados. **DV**: Desviación entre los valores estándares y los valores reales.

El diseño de los informes técnico-económicos, el establecimiento de indicadores de gestión y la integración de éstos en el cuadro de mando elaborado por el centro gestor del servicio municipal, facilitarán la gestión y el control de las actividades locales, dando una visión de la eficacia, eficiencia y economicidad conseguidas, y permitiendo, al mismo tiempo, la comparación entre diferentes municipios, períodos de personalización y modos de gestión -directa y concesión administrativa-, en la actividad pública municipal.

A continuación, en el anexo que se presenta, se desarrolla un análisis práctico sobre los principales argumentos teóricos, tratados a lo largo de todos estos capítulos, en una muestra de Ayuntamientos de la Región Castellano-Manchega.

ANEXO

En relación a la realización de esta última parte del trabajo, se ha pretendido contrastar algunas de las ideas expuestas, en la realidad de una parte muy representativa de los municipios de la Comunidad Autónoma de Castilla-La Mancha. La fuente elegida para la obtención de la información requerida, tal y como justificaremos posteriormente, la hemos encontrado en la Encuesta sobre Infraestructura y Equipamiento Local, elaborada por la Dirección General para la Administración Local, dependiente del Ministerio de Administraciones Públicas.

De dicha Encuesta, a pesar de la ausencia de información sobre la utilización de las distintas técnicas de gestión propuestas en este trabajo, por su inexistencia y no aplicación en la Administración Local, se han podido extraer aspectos que hacen referencia a la forma de gestión de los servicios municipales, distinguiendo entre titularidad y gestor de los mismos; a la composición de la cadena de valor de algunos de los servicios locales analizados⁵⁶⁸; a la valoración de la calidad de los servicios prestados; y a ratios o indicadores de tipo cuantitativo que van a permitir llevar a cabo un análisis de la eficacia en la prestación local de servicios públicos, posibilitando así, evaluar y controlar la gestión realizada en cada uno de los centros de responsabilidad en que se ha estructurado la gestión municipal. Los servicios analizados son los cuatro desarrollados en este trabajo: Recogida de Residuos, Limpieza Viaria, Suministro y Abastecimiento de Agua y Saneamiento de Aguas Residuales.

A pesar de que el análisis práctico realizado no engloba la totalidad de aspectos desarrollados referentes a la gestión y control de los servicios estudiados, hemos creído interesante, por las razones que a continuación expondremos, basar este análisis en la información ofrecida por la mencionada Encuesta. De esta forma, la estructura de esta parte empírica se ha organizado analizando los objetivos de la investigación, la muestra analizada, el cuestionario desarrollado y el análisis de los resultados obtenidos.

1. OBJETIVOS DE LA INVESTIGACIÓN.

La finalidad fundamental de la realización de este estudio radica en conocer cuál es la situación de la realidad de la gestión de los servicios públicos municipales, desarrollados en este trabajo. Aún sabiendo que muchos de los argumentos teóricos expuestos no iban a estar presentes en la gestión de la práctica local, hemos creído interesante comprobar qué aspectos, consideraciones y herramientas se utilizan durante el desarrollo de los servicios públicos municipales, para su gestión y control. La ausencia de información referente a una parte importante de los argumentos expuestos la reducimos, básicamente, a dos cuestiones: Por un lado, a la inexistencia de un Sistema de Contabilidad Interna en los municipios de nuestra Comunidad Autónoma, que permita la cuantificación de los consumos de los distintos factores productivos que intervienen en la prestación de los servicios; y por otro, al elevado coste que en un entorno tan burocrático como es el del sector público, conlleva recabar información que no sea

⁵⁶⁸ Si bien es cierto que con un grado desglose menor, para los distintos procesos que los integran, al propuesto en este trabajo.

la que debe suministrarse por imperativo legal. En este sentido, el Sistema de Información Contable Externo, resulta insuficiente para abordar las cuestiones relativas a la etapa que hemos definido como GESTIÓN y por tanto, a la cuantificación de costes, tanto en el caso de gestión directa como indirecta, al desglose por actividades de los servicios públicos y a la imputación de costes a las mismas. Así pues, en la etapa de CONTROL en la que hemos desarrollado básicamente el cuadro de indicadores que permiten evaluar la gestión realizada, en términos de economicidad, eficiencia y eficacia, los datos reales encontrados hacen referencia únicamente a la evaluación de la última, ya que no se dispone de datos relativos a la valoración del consumo de los factores productivos y, por tanto, a la evaluación de la economicidad y eficiencia de la gestión municipal.

Así pues, se ha intentado aprovechar la información, tanto cualitativa como cuantitativa, elaborada por el Ministerio de Administraciones Públicas, para conocer aspectos relacionados con la GESTIÓN y el CONTROL de la realidad municipal, independientemente de la entidad titular y gestora de los correspondientes servicios, permitiendo, de esta forma, a los responsables de la gestión pública, abordar la planificación y la toma de decisiones de forma más objetiva y racional.

2. CONSIDERACIONES SOBRE LA MUESTRA.

En un primer momento, nuestra pretensión era formular un cuestionario que englobara las consideraciones, herramientas e instrumentos propuestos, relativos tanto a la Gestión como al Control de los servicios municipales. El propósito era enviar dicho cuestionario al responsable de la gestión del servicio y, por tanto, seleccionar una muestra de municipios en los que la gestión fuera realizada por la propia Corporación, y otra en los que la gestión se realizara mediante concesión administrativa, para poder llevar a cabo, en este sentido, la comparación entre ambas formas de gestión. Esta idea fue rechazada posteriormente por las siguientes razones:

a) En primer lugar, era necesario buscar dos grupos de municipios homogéneos, tanto en lo referente al número de habitantes como a condiciones geográficas y territoriales, en los que fuera factible comparar la prestación de los servicios públicos en función de la forma gestora. Una vez identificados dichos grupos, representativos de gestión directa versus gestión indirecta, había que conseguir que el responsable de los servicios seleccionados contestara dicho cuestionario, tropezando, así, con el segundo de los obstáculos debido a la enorme reticencia que tanto las corporaciones locales como las empresas concesionarias han mostrado para facilitar cualquier tipo de información.

b) En segundo lugar, es infrecuente, por no decir nula, la elaboración de información analítica referente a los costes de los servicios y a la implantación de modelos de Contabilidad Analítica, así como a aspectos relacionados con el personal adscrito a los servicios, la cultura organizativa, el entorno económico-social, la gestión de la Calidad Total o la utilización de cualquier técnica de gestión de las propuestas en este trabajo. Por tanto, hemos creído más conveniente analizar la información disponible y proponer otras consideraciones que puedan completar y complementar el cuestionario real existente para que al mismo tiempo que se

cumplimenta, pueda obtenerse información referente a los argumentos defendidos.

c) Por último, hemos de hacer referencia a las dificultades para obtener una respuesta más o menos rápida, motivadas por la excesiva burocracia administrativa y por la falta de concienciación, tanto en los entes públicos locales como en las empresas concesionarias, para el suministro de información que no sea la puramente legal.

Todas estas dificultades hicieron que nos inclináramos por explotar los datos recogidos en la Encuesta de Infraestructura y Equipamiento Local de 1995 (EIEL), que constituye el instrumento objetivo de análisis y valoración de las necesidades de dotaciones locales a efectos de la Cooperación Económica Local del Estado⁵⁶⁹. Al ser el instrumento utilizado por la Administración Central para ejecutar el Programa de Cooperación Económica Local del Estado (CEL), mediante el cual se dota a los diferentes núcleos y entidades de población de las necesarias infraestructuras y equipamientos básicos, existe una perfecta colaboración entre la Dirección General para la Administración Local y las entidades locales entrevistadas. En este sentido, pensamos que los datos obtenidos por dicha encuesta, son mucho más objetivos y fidedignos que los que a nivel particular podrían haberse obtenido. El procedimiento de recogida de la información consiste en la realización de una entrevista personal en la entidad local y en la comprobación de los datos obtenidos en la misma mediante la elaboración de trabajos de campo. Las diputaciones provinciales anuncian la realización de la encuesta en cada uno de los municipios, pudiendo ser concedida la entrevista por cargos diferentes, -alcalde, secretario, alguacil, técnicos especializados en los diversos servicios, etc.-, en función del tamaño de la entidad local. La primera recogida de información de la mencionada Encuesta se realizó en 1985, únicamente, en los municipios con población inferior a 20.000 habitantes. Posteriormente, se realizó una nueva ampliación y actualización de los datos y en 1990 se encuestó, además, a los municipios con población comprendida entre 20.000 y 50.000 habitantes. Así, se ha conseguido una Base de Datos de 7454 municipios en los que la última información recopilada es del año 1995, estando prevista la próxima encuesta para el año 2000. El análisis de la Encuesta se ha realizado por estratos de población. Esta población se encuentra localizada en el medio rural y semirural, y en función de los datos analizados en el capítulo primero de este trabajo, a nivel nacional engloba el 48,58% de la población y 98,58% del global de ayuntamientos. A nivel de Castilla La Mancha, hemos de decir que ha sido analizada toda la información disponible, es decir, todos aquellos municipios cuyo número de habitantes es menor o igual a 50.000. La población comprendida en estos municipios, está concentrada principalmente en el estrato de 2.000 a 5.000 habitantes y, en total, representa el 72,06% de la población total de la Comunidad Castellano Manchega⁵⁷⁰.

⁵⁶⁹ RD 1328/97 de 1 de Agosto. Art. 3.

⁵⁷⁰

Porcentaje de población por estratos en Castilla La Mancha						
Nº Habitantes	Albacete	C. Real	Cuenca	Guadalajara	Toledo	Total

Población	Albacete	Ciudad Real	Cuenca	Guadalajara	Toledo	Total
0-50.000 h.	250546	367844	199898	86654	343714	1248656
Pob.total	361336	490653	207532	155784	517468	1732773
%	69	75	96	55,6	66,4	72,06

La investigación realizada en las cuatro provincias ha pasado, igualmente, por identificar diferentes clases de municipios en función del número de habitantes. Así, hemos optado por agrupar los municipios, desglosados en sus distintos núcleos de población, en cinco tramos, diferenciando los siguientes estratos:

- a) Municipios de menos de 1000 habitantes.
- b) Municipios de 1000 a 5000 habitantes.
- c) Municipios de 5000 a 10000 habitantes.
- d) Municipios de 10000 a 20000 habitantes.
- e) Municipios de 20000 a 50000 habitantes.

La información se presenta a nivel de municipio entendido éste como la suma de los distintos núcleos de población identificados en el mismo. En este sentido, se considerará como núcleo de población en cada municipio: Los que contemple el Planeamiento Urbanístico vigente municipal; los que cumplan con la definición de las Normas Subsidiarias de ámbito provincial o supramunicipal; y según el INE y de acuerdo con el Censo de 1991, el conjunto de al menos diez edificaciones que estén formando calles, plazas y otras vías urbanas. Por excepción, el número de edificaciones podrá ser inferior a diez siempre que la población de derecho que habita las mismas supere los 50 habitantes. Se incluyen en el núcleo aquellas edificaciones que, estando aisladas, disten menos de 200 metros de los límites exteriores del mencionado conjunto⁵⁷¹.

Menos de 100	0,03		1,16	8,77	0,03	0,79
De 100 a 250	0,31	0,11	5,10	17,31	0,74	2,31
De 250 a 1000	8,73	5,24	23,81	20,39	13,28	12,32
De 1000 a 2000	15,52	9,11	14,66	19,96	17,10	14,22
De 2000 a 5000	25,03	12,83	17,25	19,39	35,18	22,69
De 5000 a 10000	12,42	28,01	11,80		30,81	21,56
De 10000 a 20000	6,19	22,89	5,35	14,19	2,87	10,6
De 20000 a 50000	31,77	21,81	20,87			15,51

Dirección General de Régimen Jurídico y Económico Territorial: Censo de población de 1995. INE.

⁵⁷¹ La información se presenta a nivel de municipio, no obstante, como se explicará más adelante, se elaborará, además, a nivel de núcleo de población en los casos en los que la información para el municipio no se corresponde con la suma de la información obtenida en sus distintos núcleos de población.

Se ha analizado el total de los municipios encuestados por la Dirección General para la Administración Local, por lo que la muestra elegida equivale al total de la población registrada en la Encuesta. Así, los municipios estudiados en cada una de las provincias figuran en los cuadros que se adjuntan al final de este anexo. El número de municipios y núcleos de población analizados, por tramos de población, han ascendido a 909 y 1533 respectivamente, y quedan representados en la siguiente tabla:

Provincia	NÚMERO DE MUNICIPIOS					NÚMERO DE NÚCLEOS DE POBLACIÓN				
	Menos de 1000	1000 a 5000	5000 a 10000	10000 a 20000	20000 a 50000	Menos de 1000	1000 a 5000	5000 a 10000	10000 a 20000	20000 a 50000
Albacete	38	40	3	1	3	101	191	9	2	18
C. Real	35	38	16	6	3	50	60	30	18	7
Cuenca	197	34	4	1	1	252	63	4	1	8
Guadalaj.	269	17	0	1	0	401	87	0	1	0
Toledo	99	88	13	2	0	108	105	15	2	0
TOTAL	638	217	36	11	7	912	506	58	24	33

3. INFORMACIÓN RECOGIDA DE CADA MUNICIPIO PARA LA VERIFICACIÓN DEL SISTEMA DE GESTIÓN PROPUESTO.

El cuestionario que formulamos a continuación tiene su origen en los cuadros que, para quince servicios, contienen las instrucciones específicas de elaboración de la EIEL⁵⁷². La información registrada en dichos cuadros ha sido adaptada para ver en qué medida los entes locales cumplen con parte de las propuestas que, en este trabajo, se realizan en torno a la GESTIÓN y al CONTROL de los servicios municipales. En este sentido, se ha formulado el cuestionario estructurado en las siguientes partes aplicadas, cada una de ellas, a los servicios de Recogida de Residuos Sólidos, Limpieza Viaria, Suministro y Abastecimiento de Agua y Saneamiento de Aguas Residuales:

- a) Información general sobre los municipios.
- b) Existencia, titularidad, forma de gestión y financiación del servicio municipal.
- c) Grado de integración y valoración de la Calidad Total en la gestión.
- d) Análisis de la gestión y cadena de valor de los servicios municipales.
- e) Indicadores económicos de gestión.

Así como el primer apartado se referirá a cada uno de los municipios diferenciando, únicamente, por tramos de población, los cuatro restantes se cumplimentarán referidos de forma

⁵⁷² El formato de dichos cuadros se muestra al final de este anexo.

individual para cada uno de los servicios analizados. Los datos obtenidos en la quinta parte del cuestionario servirán junto con los obtenidos en apartados anteriores para desarrollar algunos de los indicadores de control propuestos en este trabajo. El contenido de cada uno de estos apartados y, por tanto, el proceso seguido para captar los datos registrados de forma independiente y separada, para cada municipio, a fecha de 1995, es el siguiente:

3.1. INFORMACIÓN GENERAL SOBRE LOS MUNICIPIOS.

1. Información Demográfica.

a) Identificación del municipio según el número de habitantes.

Menos de 1000 De 1000 a 5000 De 5000 a 10000

De 10000 a 20000 De 20000 a 50000

b) Población de Derecho en cada uno de los municipios identificados⁵⁷³.

Menos de 1000 De 1000 a 5000 De 5000 a 10000



De 10000 a 20000 De 20000 a 50000



2. Tipo y número de viviendas.

⁵⁷³ Se hará constar para cada núcleo de población el número de habitantes obtenido del último Censo del INE de 1991 con las variaciones y las rectificaciones habidas en los años posteriores a esa fecha, hasta el año 1995, a través del Padrón Municipal.

a) Número de viviendas ocupadas totales⁵⁷⁴ en el municipio.

Menos de 1000 De 1000 a 5000 De 5000 a 10000



De 10000 a 20000 De 20000 a 50000



b) Número de viviendas ocupadas principales en el municipio⁵⁷⁵

Menos de 1000 De 1000 a 5000 De 5000 a 10000

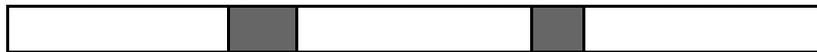


De 10000 a 20000 De 20000 a 50000



c) Número de viviendas desocupadas.

Menos de 1000 De 1000 a 5000 De 5000 a 10000



De 10000 a 20000 De 20000 a 50000



d) Número de viviendas totales⁵⁷⁶.

Menos de 1000 De 1000 a 5000 De 5000 a 10000



De 10000 a 20000 De 20000 a 50000



3. Información sobre la red viaria e instalaciones del municipio.

a) Número de metros lineales de calles, plazas y travesías del municipio⁵⁷⁷.

Menos de 1000 De 1000 a 5000 De 5000 a 10000



De 10000 a 20000 De 20000 a 50000



b) Número de metros cuadrados o superficie de la red viaria del municipio.

Menos de 1000 De 1000 a 5000 De 5000 a 10000

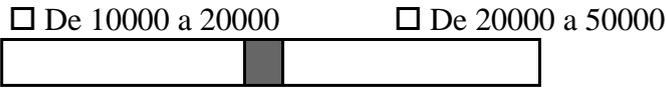


⁵⁷⁴ Se entiende por viviendas ocupadas totales las constatadas por el Censo de Viviendas de 1991 correspondientes a las de carácter principal, secundario y otras viviendas entre las que se incluyen los establecimientos colectivos y otros alojamientos.

⁵⁷⁵ Se incluye en este apartado las consideradas como domicilio familiar.

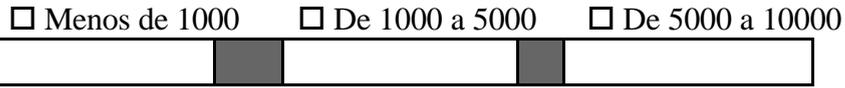
⁵⁷⁶ Constituyen la suma entre las viviendas ocupadas totales y las desocupadas.

⁵⁷⁷ Se consideran travesías, los tramos de vías urbanas coincidentes con tramos de carreteras cuya titularidad no sea Municipal. Además, para calcular la longitud de las plazas se tomará la mitad del perímetro de las mismas.

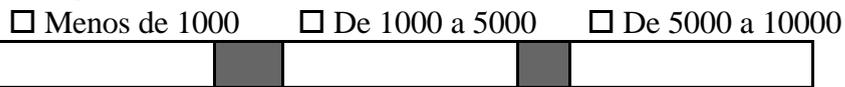


c) N° de metros de red instalados en el servicio de Saneamiento de Aguas Residuales.

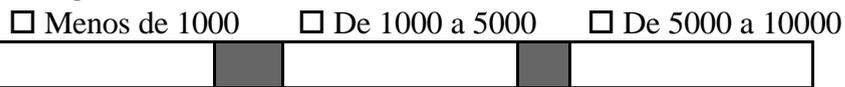
1. Longitud de instalación en ramales:



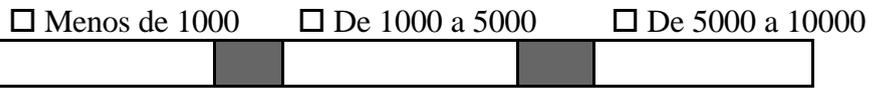
2. Longitud de instalación en colectores:



3. Longitud de instalación en emisarios:

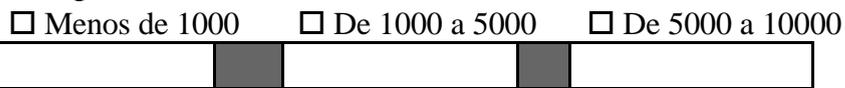


4. Metros totales de red instalados en el servicio.

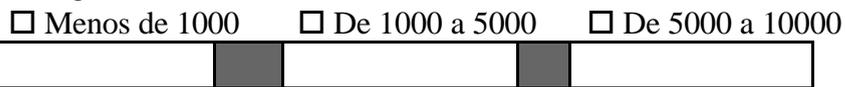


d) N° de metros de red instalados en el servicio de Suministro y Abastecimiento de Aguas.

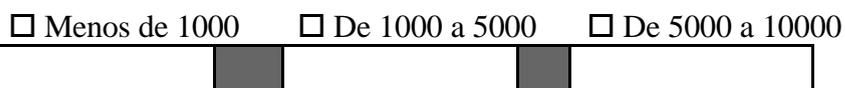
1. Longitud de redes de conducción.



2. Longitud de redes de distribución.



3. Metros totales de red instalados en el servicio.





3.2. EXISTENCIA, TITULARIDAD, FORMA DE GESTIÓN Y FINANCIACIÓN DEL SERVICIO MUNICIPAL.

1. ¿Existe el servicio en el Municipio?.

a.1) Servicio de Recogida de Residuos Domiciliarios de carácter orgánico.

SI NO

a.2) Servicio de Recogida Selectiva de Residuos.

En caso de que exista, ¿qué tipo de recogida engloba?.

SI: NO

Vidrio solamente Papel solamente Vidrio más papel
 Papel y cartón Pilas Plásticos

a.3) Servicio de Tratamiento y Eliminación de Residuos.

En caso de que exista, ¿qué sistema se utiliza para llevarlo a cabo?.

SI: NO

- | | |
|---|---|
| <input type="checkbox"/> Vertedero controlado de residuos sólidos urbanos
reciclaje | <input type="checkbox"/> Planta de |
| <input type="checkbox"/> Vertedero incontrolado de residuos sólidos urbanos
incineración | <input type="checkbox"/> Planta de |
| <input type="checkbox"/> Instalación de incineración de residuos de demolición
transferencia | <input type="checkbox"/> Planta de |
| <input type="checkbox"/> Vertedero de residuos de demolición
compostaje | <input type="checkbox"/> Plantas de |
| <input type="checkbox"/> Almacenamiento de la recogida selectiva | <input type="checkbox"/> Otros ⁵⁷⁸ |
| <input type="checkbox"/> Horno de incineración sin aprovechamiento | |

b) Servicio de Limpieza Viaria.

SI NO

c) Servicio de Saneamiento de Aguas Residuales.

SI NO

d) Servicio de Suministro y Abastecimiento de Agua.

SI NO

2. ¿Quién posee la titularidad del servicio?.

a.1) Servicio de Recogida de Residuos Domiciliarios.

Municipal Mancomunada Propia⁵⁷⁹ Provincial
 Privada Consorcio Otras formas

a.2) Servicio de Tratamiento y Eliminación de Residuos.

⁵⁷⁸ Se incluirán parque de almacenamiento de neumáticos, planta de recogida de residuos hospitalarios, residuos radioactivos, etc.

⁵⁷⁹ Cuando la titularidad la posee un sólo núcleo de población.

- Municipal Mancomunada Propia Provincial
 Privada Consorcio Otras formas

b) Servicio de Limpieza Viaria.

- Municipal Mancomunada Propia Provincial
 Privada Consorcio Otras formas

c) Servicio de Saneamiento de Aguas Residuales.

- Municipal Mancomunada Propia Provincial
 Privada Consorcio Otras formas

d) Servicio de Suministro y Abastecimiento de Aguas.

- Municipal Mancomunada Propia Provincial
 Privada Consorcio Otras formas

3. ¿Cuál es la forma gestora del servicio?

a) Servicio de Recogida de Residuos Domiciliarios.

- Mancomunada Directa Municipal directa Por concesión administrativa
 Consorcio Por empresa municipal Otros

b) Servicio de Limpieza Viaria.

- Mancomunada Directa Municipal directa Por concesión administrativa
 Consorcio Por empresa municipal Otros

c) Servicio de Saneamiento de Aguas Residuales.

- Mancomunada Directa Municipal directa Por concesión administrativa
 Consorcio Por empresa municipal Otros

d) Servicio de Suministro y Abastecimiento de Aguas.

- Mancomunada Directa Municipal directa Por concesión administrativa
 Consorcio Por empresa municipal Otros

4. ¿Cuál es la forma de financiación del servicio?

a.1) Servicio de Recogida de Residuos Domiciliarios.

- Tasas Precios Públicos Impuestos Subvenciones

a.2) Servicio de Tratamiento y Eliminación de Residuos.

- Tasas Precios Públicos Impuestos Subvenciones

b) Servicio de Limpieza Viaria.

- Tasas Precios Públicos Impuestos Subvenciones

c) Servicio de Saneamiento de Aguas Residuales.

- Tasas Precios Públicos Impuestos Subvenciones

d) Servicio de Suministro y Abastecimiento de Agua.

- Tasas Precios Públicos Impuestos Subvenciones

3.3. GRADO DE INTEGRACIÓN Y VALORACIÓN DE LA CALIDAD TOTAL EN LA GESTIÓN.

1. ¿Cuál es el procedimiento utilizado para la identificación de las necesidades de los individuos?.

- Identificación Interna Identificación Externa

2. ¿Cuáles de los siguientes elementos asociados a la calidad percibida por el usuario, son valorados en el proceso de identificación de las necesidades?.

- Calidad física del servicio Calidad interactiva
 Calidad corporativa Calidad latente
 Calidad incorporada en el diseño del servicio

3. ¿Cuál ha sido la valoración realizada sobre la calidad física de los servicios prestados?.

a.1) Servicio de Recogida de Residuos Domiciliarios.

En términos generales, ¿se considera adecuada la calidad en la prestación del servicio?.

- Adecuado Inadecuado No hay datos disponibles

¿Con qué periodicidad se presta el servicio?.

- Diario Días alternos Semanal Quincenal Otro

a.2) Servicio de Tratamiento y Eliminación de Residuos.

¿Se ha detectado algún problema en el municipio ocasionado por la gestión de los residuos?. En caso afirmativo indique de qué tipo se trata.

- SI : NO
 Contaminación biológica de animales Contaminación biológica de insectos
 Humos
 Exceso de distancia de la instalación. Filtraciones Olores
 Otros

b) Servicio de Limpieza Viaria.

En términos generales, ¿se considera adecuada la calidad en la prestación del servicio?.

- Adecuado Inadecuado No hay datos disponibles

c) Servicio de Saneamiento de Aguas Residuales.

La red en su conjunto, ¿presta un servicio adecuado?.

- Bueno Malo Regular

En el proceso de captación, ¿cómo es el estado de conservación de ramales y colectores?

- Ramales: Bueno Malo Regular
 Colectores: Bueno Malo Regular

¿Existe un número suficiente de pozos y sumideros?

- Pozos: Suficiente Insuficiente
 Sumideros: Suficiente Insuficiente

En el proceso de depuración, ¿aparecen problemas?. En caso afirmativo, indique de qué tipo.

- SI : NO
 Existencia de vertidos industriales adicionales Infradimensionamiento
 Otros
 Explotación incorrecta Falta de elementos básicos Abandono o sin uso

En el proceso de vertido, ¿cual es el estado de conservación de las redes de

evacuación?.

Bueno Malo Regular

d) *Servicio de Suministro y Abastecimiento de Agua.*

_En términos generales, ¿cómo ha sido evaluado el servicio de suministro de agua?.

Bueno Malo Regular

_En el proceso de captación, ¿es necesario llevar a cabo algún tipo de reparación para que funcione en buenas condiciones?. En caso afirmativo, ¿de qué tipo?.

SI : NO

Poco considerables Extraordinarias

_¿Cuál es el estado de conservación de las redes de conducción y depósitos de agua?.

Redes de conducción: Bueno Malo

Regular

Depósitos de Agua: Bueno Malo Regular

_En el proceso de tratamiento:

- ¿Quién realiza el control de calidad del agua?.

Servicios municipales Servicio de Comunidad Autónoma

Servicio Provincial Otros No se realiza

- ¿Con qué periodicidad se lleva a cabo dicho control?.

Diario Alterno Semanal Quincenal Mensual Otro

- ¿Cuáles son las principales características del tratamiento de potabilización?.

Cloración Oxidación fuerte Eliminación de acidez Decantador

Filtros Descalcificación Otros

- En términos generales, ¿cómo se considera la calidad del proceso de tratamiento?.

Bueno Malo Regular

_En el proceso de distribución:

- ¿Cómo se considera el estado de conservación de las redes?.

Bueno Malo Regular

- ¿Se considera suficiente el caudal de agua suministrado a cada municipio?.

Suficiente Insuficiente

4. ¿Han sido detectados durante la prestación del servicio algún tipo de disfuncionamientos o fallos que puedan derivar en costes de calidad total?. En caso afirmativo, indique de qué tipo.

SI : NO

Costes de calidad: De prevención De evaluación

Costes de no calidad: De fallos externos De fallos internos

5. En los servicios analizados, ¿qué causas han sido detectadas como originarias de fallos internos de no calidad?.

Deficiencia de personal adscrito al servicio de Limpieza Viaria.

Pérdidas de agua en el proceso de captación del agua potable.

6. ¿Cuáles han sido los indicios detectados que desembocarían en costes de fallos externos de no calidad?.

a) *Servicio de Recogida de Residuos Domiciliarios.*

Nº de viviendas sin servicio	Población residente sin servicio
<input type="text"/>	<input type="text"/>

b) *Servicio de Saneamiento de Aguas Residuales.*

Nº de viviendas conectadas a la red	Nº de viviendas no conectadas
<input type="text"/>	<input type="text"/>
Nº de metros de red necesarios para que el servicio no sea deficitario	
<input type="text"/>	
Nº de viviendas que sufren déficit	Población residente que sufre déficit
<input type="text"/>	<input type="text"/>

c) *Servicio de Suministro y Abastecimiento de Agua.*

Nº de viviendas conectadas a la red	Nº de viviendas no conectadas
<input type="text"/>	<input type="text"/>
Nº de viviendas con presión excedentaria	Nº de viviendas con presión deficitaria
<input type="text"/>	<input type="text"/>
Nº de metros de red necesarios para que el servicio no sea deficitario	
<input type="text"/>	
Nº de viviendas deficitarias	Población residente deficitaria
<input type="text"/>	<input type="text"/>
Nº de municipios que sufren restricciones de agua	
<input type="text"/>	

3.4. ANÁLISIS DE LA GESTIÓN Y CADENA DE VALOR DE LOS SERVICIOS MUNICIPALES.

a) *Servicio de Saneamiento de aguas residuales.*

1. ¿Qué tipo de actividades han sido reconocidas en la prestación del servicio?.

_Actividades previas a la prestación:	<input type="checkbox"/> SI	<input type="checkbox"/> NO
_Actividades posteriores a la prestación del servicio:	<input type="checkbox"/> SI	<input type="checkbox"/> NO
_Actividades principales de prestación	<input type="checkbox"/> SI	<input type="checkbox"/> NO
_Proceso de Captación	<input type="checkbox"/> SI	<input type="checkbox"/> NO
_Proceso de Tratamiento	<input type="checkbox"/> SI	<input type="checkbox"/> NO
_Proceso de Vertido	<input type="checkbox"/> SI	<input type="checkbox"/> NO
_Actividades Auxiliares	<input type="checkbox"/> SI	<input type="checkbox"/> NO

2. Con respecto a las actividades principales relacionadas con la prestación del servicio, indique:

_Sistema de depuración:

- Fosa séptica Depuración convencional De lagunado Filtro verde
 Otras

_Lugar en el que se efectúa el vertido:

- Al campo A una vaguada o rambla A un arroyo A río
 A acequias A un embalse Otros

b) Servicio de Suministro y Abastecimiento de Agua.

1. ¿Qué tipo de actividades han sido reconocidas en la prestación del servicio?.

- _Actividades previas a la prestación: SI NO
_Actividades posteriores a la prestación del servicio: SI NO
_Actividades principales de prestación SI NO relacionadas con:
_Proceso de Captación SI NO
_Proceso de Tratamiento SI NO
_Proceso de Distribución SI NO
_Actividades Auxiliares SI NO

2. Con respecto a las actividades principales relacionadas con la prestación del servicio, indique:

_Tipo de Captación:

- Manantial Pozo Embalse Sondeo Galería
 Toma directa de río Toma directa de canal Otras

_Sistema de Captación:

- Por Gravedad Instalación forzosa

_Tipo de depósito:

- Enterrado En superficie Elevado Semienterrado

_Momento en que se efectúa el tratamiento de potabilización:

- En la captación En la conducción al depósito En el depósito

- En la red de distribución En otros

3. Con respecto a las actividades auxiliares de prestación del servicio, indique:

_Tipo de actividad.

- Reparación y mantenimiento Administrativo

_Año en que se realizó la última reparación.

- Fecha más antigua: _____ Fecha más reciente: _____

4. Con respecto a las actividades posteriores a la prestación del servicio, indique:

_Existencia de la actividad de lectura e inspección de contadores.

- SI NO

_Existencia de la actividad de gestión de cobro y facturación.

- SI NO

_Existencia de la actividad de control de calidad.

- SI NO

c) Servicio de Recogida de Residuos Domiciliarios y de Limpieza Viaria.

1. ¿Qué tipo de actividades han sido reconocidas en la prestación del servicio?.

- _Actividades previas a la prestación: SI NO
- _Actividades posteriores a la prestación del servicio: SI NO
- _Actividades principales de prestación SI NO
- _Actividades Auxiliares SI NO

3.5. INDICADORES ECONÓMICOS DE GESTIÓN.

1. Indicadores de Economicidad.

- _Según la cantidad consumida de factores productivos.
- _Según el precio de adquisición.
- _Según operaciones con la calidad técnica de los materiales utilizados:
- a) *Servicio de Saneamiento de Aguas Residuales.*
- Estado de ramales y colectores.
 - Estado de redes de vertido.
- b) *Servicio de Suministro y Abastecimiento de Agua.*
- Estado de redes de conducción.
 - Estado de depósitos de agua.
 - Estado de redes de distribución.
- _Según el momento de compra.

2. Indicadores de Eficiencia.

- a) *Servicio de Recogida de Residuos Domiciliarios.*
- b) *Servicio de Limpieza Viaria.*
- nº de trabajadores asignados al servicio por cada 100000 m de calle limpiados.
 - nº de trabajadores asignados al servicio por cada 100000 m² de calle limpiados.
- c) *Servicio de Saneamiento de Aguas Residuales.*
- d) *Servicio de Suministro y Abastecimiento de Agua.*

3. Indicadores de Eficacia.

3.1. Ámbito Interno:

- a) *Servicio de Recogida de Residuos Domiciliarios.*
- _nº de producción anual de residuos del municipio/nº habitantes totales.
- b) *Servicio de Limpieza Viaria.*
- _nº total de empleados por cada 100000 habitantes.
- c) *Servicio de Saneamiento de Aguas Residuales.*
- _nº de m³ de agua evacuadas/nº total de habitantes.
- _nº de m³ de agua evacuada y tratada/nº total de habitantes.
- _nº de metros de red necesarios para completar el servicio por cada 1000 metros de red instalados.
- _nº de m³ tratados/ nº de m³ evacuados
- d) *Servicio de Suministro y Abastecimiento de Agua.*
- _Suministro medio diario en verano/nºtotal de habitantes.

_Suministro medio diario en invierno/nº total de habitantes.
_nº de metros de red para completar servicio por cada 1000 metros de red instalados.

3.2. Ámbito Externo:

a) Servicio de Recogida de Residuos Domiciliarios.

_nº de municipios con recogida selectiva/nº de municipios totales.
_nº de municipios que valoran bueno el servicio/nº de municipios totales.

b) Servicio de Limpieza Viaria.

_nº de municipios en los que existe el servicio/nº de municipios totales.

c) Servicio de Saneamiento de Aguas Residuales.

_nº de municipios que consideran adecuado el servicio/nº de municipios totales.
_nº de viviendas no conectadas al servicio por cada 1000 viviendas totales.
_nº de viviendas afectadas por el déficit por cada 100 viviendas conectadas.
_nº de habitantes afectados por el déficit por cada 10000 habitantes.

d) Servicio de Suministro y Abastecimiento de Agua.

_nº de municipios que consideran bueno el servicio/nº de municipios totales.
_nº de municipios que sufren restricciones/nº de municipios totales.
_nº de viviendas no conectadas por cada 1000 viviendas totales.
_nº de viviendas que sufren déficit por cada 100 viviendas conectadas.
_nº de habitantes que sufren déficit por cada 10000 habitantes.
_nº de viviendas que sufren déficit por presión excedentaria por cada 100 viviendas

conectadas.

_nº de viviendas que sufren déficit por presión deficitaria por cada 100 viviendas

conectadas.

4. ANÁLISIS Y COMPARACIÓN DE LAS INFORMACIONES OBTENIDAS DE CADA MUNICIPIO EN RELACIÓN AL SISTEMA DE GESTIÓN.

A continuación se presentan las principales conclusiones obtenidas del análisis realizado, estructuradas en función del cuestionario elaborado. Para realizar este análisis se utilizará la siguiente nomenclatura, tanto para designar las distintas provincias, los municipios en función de sus tramos de población y los servicios analizados.

AB: Albacete	a: Menos de 1000 habitantes
CR: Ciudad Real	b: De 1000 a 5000 "
CU: Cuenca	c: De 5000 a 10000 "
GU: Guadalajara	d: De 10000 a 20000 "
TO: Toledo	e: De 20000 a 50000 "

RRDO: Servicio de Recogida de Residuos Domiciliarios de carácter orgánico.

RSR: Servicio de Recogida Selectiva de Residuos.

RRD: Servicio de Recogida de Residuos Domiciliarios (engloba los dos anteriores).

TER: Servicio de Tratamiento y Eliminación de Residuos.

LV: Servicio de Limpieza Viaria.

SAR: Servicio de Saneamiento de Aguas Residuales.

SAA: Servicio de Suministro y Abastecimiento de Aguas.

4.1. Información general sobre los municipios.

Con respecto a la información demográfica se han identificado, por tramos de población, los siguientes grupos de municipios en cada una de las provincias:

	a	b	c	d	e	TOTAL
AB	38	40	2	1	2	85
CR	35	38	16	6	3	98
CU	197	34	4	1	1	237
GU	269	17	0	1	0	287
TO	99	88	13	2	0	202
TOTAL	638	217	36	11	7	909

La población de derecho localizada en cada uno de los tramos ha sido la siguiente:

	a	b	c	d	e	TOTAL
AB	22191	80554	21013	13019	113769	250546
CR	107415	83504	81428	20997	74500	367844
CU	60524	61634	24404	10991	42345	199898
GU	39178	33143	---	14333	---	86654
TO	49162	194034	97985	2533	---	343714
TOTAL	278470	452869	224830	61873	230614	1248656

Con respecto al tipo y número de viviendas se ha obtenido la siguiente información⁵⁸⁰:

a	AB	CR	CU	GU	TO	TOTAL
VOT	15647	10946	44484	46526	30287	147890
VOP	7167	8527	22178	15197	18333	71402
VD	1865	1413	6388	3737	4451	17854
VT	17512	12359	50872	50263	34738	165744
b	AB	CR	CU	GU	TO	TOTAL
VOT	34646	34676	32350	19875	78486	200033
VOP	25489	23877	22178	9930	58999	140473
VD	5904	3492	3793	2187	11508	26884
VT	40550	38168	36089	22062	89994	226863
c	AB	CR	CU	GU	TO	TOTAL
VOT	8266	38797	8165	---	32777	88005
VOP	6616	32113	6919	---	27869	73517
VD	1435	4961	883	---	4510	11789
VT	9701	43758	9048	---	37287	99794
d	AB	CR	CU	GU	TO	TOTAL
VOT	4159	27981	4028	4057	6480	46705

⁵⁸⁰ VOT: Viviendas ocupadas totales; VOP: Viviendas ocupadas principales; VD: Viviendas desocupadas; VT: Viviendas totales.

VOP	3902	24051	3242	3230	5829	40254
VD	958	3268	501	98	1020	5845
VT	5117	31249	4529	4155	7500	52550
e	AB	CR	CU	GU	TO	TOTAL
VOT	24364	25935	18044	---	---	68343
VOP	19573	23124	13024	---	---	55721
VD	1724	2924	218	---	---	4866
VT	26088	28859	18262	---	---	73209

La información viaria referente tanto a los metros lineales y superficie de calles, plazas y travessías ha sido la siguiente en cada uno de los tramos de población:

<i>Longitud</i>	a	b	c	d	e	TOTAL
AB	563594	859782	105178	55837	140114	1724505
CR	226460	511985	581632	321095	297140	1938312
CU	1281048	708938	156607	38183	77773	2262549
GU	860958	700534	---	54129	---	1615621
TO	692239	1635611	553633	106419	---	2987902
TOTAL	3624299	4416850	1397050	575663	515027	10528889
<i>Superficie</i>	a	b	c	d	e	TOTAL
AB	1549495	5384876	814597	671509	1264128	9684605
CR	1492424	3530469	3770272	3035737	2864869	14693771
CU	7240322	4410841	1199404	311497	709005	13871069
GU	5136301	3017448	---	283521	---	8437270
TO	5822323	12978635	5528028	1142283	---	25471269
TOTAL	21240865	29322269	11312301	5444547	4838002	72157984

Con respecto a los metros de red de servicio de Saneamiento de Aguas Residuales:

<i>Ramales(m)</i>	a	b	c	d	e	TOTAL
AB	158780	445960	36187	45670	141286	827883
CR	146614	403665	343914	200510	166190	1260893
CU	615181	421442	119448	42277	17205	1215553
GU	1027080	360580	---	35911	---	1423571
TO	437695	1056741	389843	69955	---	1954234
TOTAL	2385350	2688388	889392	394323	324681	6682134
<i>Colectores(m)</i>	a	b	c	d	e	TOTAL
AB	28295	64740	760	1350	6396	101541
CR	8518	37254	39390	19515	21230	125907
CU	225599	105993	18331	9523	28160	387606
GU	70222	26038	---	0	---	96260
TO	105035	170389	46773	6485	---	328682
TOTAL	437669	404414	105254	36873	55786	1039996
<i>Emisarios(m)</i>	a	b	c	d	e	TOTAL
AB	43037	104133	9750	1500	13600	172020
CR	37710	73872	50877	30224	10800	203483

CU	94616	48608	3090	---	4960	151274
GU	137775	34255	---	1900	---	173930
TO	75300	127073	16635	1795	---	220803
TOTAL	388438	387941	80352	35419	29360	921510
Metros total T	a	b	c	d	e	TOTAL
AB	230112	614833	46697	48520	161282	1101444
CR	192842	514791	434181	250249	198220	1590283
CU	935396	576043	140869	51800	50325	1754433
GU	1235077	420873	---	37811	---	1693761
TO	618030	1354203	453251	78235	---	2503719
TOTAL	3211457	3480743	1074998	466615	409827	8643640

Con respecto al servicio de Suministro y Abastecimiento de Agua.

Conduccioness	a	b	c	d	e	TOTAL
AB	205360	285965	44000	600	25961	561886
CR	288212	620300	532073	131024	132902	1704511
CU	802624	222890	12222	4000	47425	1089161
GU	1037689	181398	---	6000	---	1225087
TO	929832	903352	205630	34165	---	2072979
TOTAL	3263717	2213905	793925	175789	206288	6653624
R.distrib.(m)	a	b	c	d	e	TOTAL
AB	175107	517203	91104	38982	201872	1024268
CR	200447	493270	488874	257043	303717	1743351
CU	905139	635143	139288	51258	93433	1824261
GU	926256	393489	---	42345	---	1362090
TO	631811	1486497	547211	91991	---	2757510
TOTAL	2838760	3525602	1266474	481619	599022	8711480
Metros total	a	b	c	d	e	TOTAL
AB	380467	803168	135104	39582	227833	1586154
CR	488659	555300	1020947	388067	436619	2889592
CU	1707763	858033	1009543	55258	140858	3771455
GU	1963945	574887	---	48345	---	2587177
TO	1561643	2389849	752841	126156	---	4830489
TOTAL	6102477	5181237	2918435	657408	805310	15664867

***Nota:** En la presentación de las tablas que, a partir de este momento, se exponen para el resto de apartados de este Anexo, pueden aparecer dos tipos de datos diferenciados entre paréntesis, como consecuencia de la no coincidencia y, por tanto, la no homogeneidad, en la información de determinadas observaciones. Dicha no homogeneidad o no coincidencia hace referencia a los datos correspondientes al global del municipio y los datos correspondientes a la suma de sus distintos núcleos de población. Los primeros hacen referencia al municipio en su totalidad mientras que los que se registran entre paréntesis hacen referencia a los distintos núcleos de población. En este sentido, el primero de los datos indica que la característica analizada se da de forma exacta en un número determinado de municipios; el segundo indica que la característica

se da de forma exacta en un número determinado de núcleos de población, siempre superior a los municipios representados por los mismos. Así pues, por ejemplo si se analiza cuántos municipios valoran como "Bueno" el servicio de Recogida de Residuos y aparece el siguiente par: 35(38), significa que en 38 núcleos de población se valora como "Bueno" el servicio aunque solamente en 35 municipios se valora como tal en todos sus núcleos, existiendo otros tres municipios en los que el servicio se valora de forma combinada como "Bueno, Malo y Regular" en sus distintos núcleos de población.

4.2. Existencia, titularidad, forma de gestión y financiación del servicio municipal.

En cuanto a la **existencia de cada uno de los servicios** analizados se llegó a las siguientes conclusiones:

RRDO	a		b		c		d		e		TOTAL	
	SI	NO	SI	NO	SI	NO	SI	NO	SI	NO	SI	NO
AB	38	0	40	0	3	0	1	0	3	0	85	0
CR	35	0	38	0	16	0	6	0	3	0	98	0
CU	197	0	34	0	4	0	1	0	1	0	237	0
GU	269	0	17	0	---	---	1	0	---	---	287	0
TO	99	0	88	0	13	0	2	0	---	---	202	0
TOTAL	638	0	217	0	36	0	11	0	7	0	909	0
RSR	a		b		c		d		e		TOTAL	
	SI	NO	SI	NO	SI	NO	SI	NO	SI	NO	SI	NO
AB	30	8	35	5	3	0	1	0	1	0	70	13
CR	2	33	2	36	6	10	5	1	3	0	18	80
CU	5	192	6	28	2	2	1	0	1	0	15	222
GU	46	223	17	0	---	---	1	0	---	---	64	223
TO	54	45	71	17	13	0	2	0	---	---	140	62
TOTAL	150	501	131	86	24	12	10	1	5	0	307	600

Puede observarse que el servicio de Recogida de Residuos Sólidos Urbanos se presta en todos los municipios, mientras que cuando se trata de recogida selectiva, son los municipios de mayor número de habitantes los que mejor cubren sus necesidades en este sentido. Así, en los municipios de los tramos c), d) y e) se presta la recogida selectiva en un 66,66%, 90,9% y 71,42% respectivamente, en cambio en los municipios de los tramos a) y b), el servicio existe únicamente en el 23,5% y 60,36% respectivamente. Con respecto a la modalidad de recogida selectiva ha podido comprobarse que la de vidrio es común para todos ellos, efectuándose también la recogida de papel y cartón, y de vidrio y papel conjuntamente, siendo las

observaciones y los porcentajes representativos de su existencia los siguientes⁵⁸¹:

RSR AB	a	b	c	d	e
VI	29	28	3	1	1
PI	0	3	0	1	0
PA	0	2	1	0	0
PC	1	2	0	0	1
VP	0	0	0	0	2
RSR CR	a	b	c	d	e
VI	2	2	2	4	2
PI	1	0	1	2	1
PA	0	1	1	1	1
PC	0	1	2	3	0
VP	--	--	1	0	0
RSR CU	a	b	c	d	e
VI	5	6	1	0	1
PI	2	1	1	1	1
PA	0	0	0	1	0
PC	2	3	2	1	1
VP	0	1	1	0	0
RSR GU	a	b	c	d	e
VI	45	17	--	1	--
PI	3	4	--	1	--
PA	0	1	--	0	--
PC	0	1	--	1	--
VP	1	1	--	0	--
RSR TO	a	b	c	d	e
VI	35	47	1	0	0
PI	2	0	0	0	0
PA	3	1	0	0	0
PC	2	0	0	0	0
VP	15	27	12	2	0

Recogida de vidrio: 77,3% en tipo a); 76,3% en tipo b); 29,1% en tipo c); 60% en tipo d)y 80% en tipo e); Recogida de papel y cartón: 16,6% en tipo c); 50% en tipo d) y 40% en tipo

⁵⁸¹ VI: Solamente vidrio; PI: Pilas; PA: Solamente papel; PC: Papel y cartón; VP: Vidrio y papel.

e); Recogida de vidrio y papel: 10,6% en tipo a); 22,13% en tipo b); 58,33% en tipo c) y 20% en tipo d). En cuanto a la existencia del servicio de Tratamiento y Eliminación de Residuos:

TER	a		b		c		d		e		TOTAL	
	SI	NO	SI	NO	SI	NO	SI	NO	SI	NO	SI	NO
AB	37	1	40	0	3	0	1	0	3	0	84	1
CR	35	0	38	0	16	0	6	0	3	0	98	0
CU	197	0	34	0	4	0	1	0	1	0	237	0
GU	269	0	17	0	---	---	1	0	---	---	287	0
TO	99	0	88	0	13	0	2	0	---	---	202	0
TOTAL	637	1	217	0	36	0	11	0	7	0	908	1

En base a la tabla anterior, el servicio de Tratamiento y Eliminación de Residuos se presta, prácticamente, en la totalidad de los municipios analizados, siendo los resultados obtenidos sobre la forma de llevar a cabo dicho tratamiento, los que aparecen a continuación. Dicho tratamiento se ha concentrado, básicamente, en la utilización únicamente de vertederos controlados, vertederos incontrolados y vertederos de residuos con demolición, siendo la distribución por estratos de población la siguiente⁵⁸²:

TER	a	b	c	d	e
	VC	VC	VC	VC	VC
AB	6(39)	19(23)	1(2)	1	1(2)
CR	34(35)	36(38)	16	6	3
CU	144	26(27)	4	1	1
GU	18(26)	1	---	1	---
TO	5	7	2	0	---
TOTAL	207(219)	89(96)	23(24)	9	5(6)
TER	a	b	c	d	e
	VI	VI	VI	VI	VIC
AB	20(24)	10(12)	0	0	1
CR	0(1)	0	0	0	0
CU	49	4	0	0	0
GU	157(239)	10(14)	---	0	---
TO	94	80	10	2	---
TOTAL	320(407)	108(110)	10	2	1
TER	a	b	c	d	e
	VD	VD	VD	VD	VD
AB	4(7)	4(6)	1	0	1(2)
CR	0	0(2)	0	0	0
CU	4	3(4)	0	0	0
GU	12(86)	2(6)	---	0	---
TO	0	1	1	0	---
TOTAL	20(97)	10(19)	2	0	1(2)

⁵⁸² VC: Vertederos controlados, VI: Vertederos Incontrolados, VD: Vertederos de residuos con demolición.

Puede verse que los porcentajes que cada una de las formas de tratamiento representa sobre el total son:

VC: 32,4%(34,3%) en tipo a); 41%(44,2%) en tipo b); 63,8%(66,6%) en tipo c); 81,81% en tipo d) y 71,4%(85,7%) en tipo e).

VI: 50,1% (63,7%) en tipo a); 49,7%(50,6%) en tipo b); 10% en tipo c); 50% en tipo d).

VD: 3,13%(15,2%) en tipo a); 4,6%(8,75%) en tipo b); 5,55% en tipo c).

En cuanto a la existencia del servicio de Limpieza Viaria,

LV	a		b		c		d		e	
	SI	N	SI	N	SI	N	SI	N	SI	N
AB	8(10)	28(30)	5(10)	30(35)	3	0	0(1)	0(1)	1(2)	1(2)
CR	1	34	4	34	2(4)	12(14)	3(5)	1(3)	1(2)	1(2)
CU	15(16)	181(182)	8(11)	23(26)	0(1)	3(4)	1	0	1	0
GU	22(38)	225(247)	4(12)	5(13)	---	---	1	0	---	---
TO	6	93	23(25)	63(65)	8(10)	3(5)	0	2	---	---
TT	52(71)	561(586)	44(62)	155(173)	13(18)	18(22)	5(8)	3(6)	3(5)	2(4)

Puede comprobarse que existe únicamente en un 8,1% de los municipios tipo a); un 20,2% tipo b); en el 36,1% de tipo c); un 45,5% tipo d); y un 42,8% tipo e). Con respecto a los servicios de Saneamiento y de Abastecimiento de Agua puede observarse que se prestan en el 100% de los municipios analizados.

SAR	a		b		c		d		e	
	SI	NO	SI	NO	SI	NO	SI	NO	SI	NO
AB	38	0	40	0	3	0	1	0	3	0
CR	35	0	38	0	16	0	6	0	3	0
CU	197	0	34	0	4	0	1	0	1	0
GU	269	0	17	0	---	---	1	0	---	---
TO	99	0	88	0	13	0	2	0	---	---
TOTAL	638	0	217	0	36	0	11	0	7	0
SAA	a		b		c		d		e	
	SI	NO	SI	NO	SI	NO	SI	NO	SI	NO
AB	38	0	40	0	3	0	1	0	3	0
CR	35	0	38	0	16	0	6	0	3	0
CU	197	0	34	0	4	0	1	0	1	0
GU	269	0	17	0	---	---	1	0	---	---
TO	99	0	88	0	13	0	2	0	---	---
TOTAL	638	0	217	0	36	0	11	0	7	0

Con respecto a la posesión de la **titularidad del servicio**, no se han obtenido datos para el servicio de RRD ni para el servicio de LV, para el resto, las observaciones realizadas indican que⁵⁸³:

TER	a	b	c	d	e
	MU	MU	MU	MU	MU

⁵⁸³ Municipal(MU), Mancomunada(MA), Propia o vecinal(VE), Provincial(PR), Privada(PV), Consorcio(CO), Otras formas(OT)

AB	34	37	2	1	2(3)
CR	---	---	---	---	0(2)
CU	233(293)	32(34)	4	1	1
GU	261(264)	13(16)	---	1	---
TO	97	87(88)	13	2	---
TOTAL	625(688)	169(175)	19	5	2(5)
TER	a	b	c	d	e
	MA	MA	MA	MA	MA
AB	1	0	1	0	0
CR	---	---	---	0	0(1)
CU	4(8)	0(2)	0	0	0
GU	3(4)	1(3)	---	1	---
TO	1	0	0	0	---
TOTAL	9(14)	1(5)	1	1	0(1)
TER	a	b	c	d	e
	CO	CO	CO	CO	CO
AB	0	0	0	0	0
CR	---	---	3	0	0(1)
CU	0	0	0	0	0
GU	0	0	---	0	---
TO	0	0(1)	0	0	---
TOTAL	0	0(1)	3	0	0(1)
TER	a	b	c	d	e
	PV	PV	PV	PV	PV
AB	3	3	0	0	0(1)
CR	---	---	---	1	0
CU	0(1)	0	0	0	0
GU	0	0(1)	---	0	---
TO	0	0	0	0	---
TOTAL	3(4)	3(4)	0	1	0(1)
TER	a	b	c	d	e
	OT	OT	OT	OT	OT
AB	0	0	0	0	0
CR	---	---	---	0	0
CU					
GU	0(2)	0	---	0	---
TO	1	0	0	0	---
TOTAL	1(3)	0	0	0	0

En el servicio de Tratamiento y Eliminación de Residuos, en función de las observaciones realizadas se deduce que en la mayoría de los municipios la titularidad es municipal siendo del 97,9 % en los de tipo a); del 77,8% en los de tipo b); del 52,7% tipo c) y 45,4% tipo d). Como segunda opción se da la titularidad de forma mancomunada que supone el 1,4% en tipo a); el 2,7% en tipo c); y el 9% en tipo d). En los municipios tipo e) no se da de forma clara la titularidad

municipal, representa el 71,4% y, en función del núcleo de población, ésta aparece combinada con mancomunidades y consorcios.

Con respecto al servicio de Suministro y Abastecimiento de Agua es analizado de forma independiente en los aspectos referentes a la captación, conducción, depósitos y redes de distribución, derivándose que:

SAA Captac.	a	b	c	d	e
	MU	MU	MU	MU	MU
AB	36(38)	35(40)	3	1	1(3)
CR	33(35)	35(38)	16	6	2
CU	192(196)	31(34)	4	1	1
GU	257(267)	13(16)	---	0	---
TO	82(95)	77(85)	12(13)	2	---
TOTAL	600(631)	191(213)	35(36)	9	4(6)
SAA Captac.	a	b	c	d	e
	PV	PV	PV	PV	PV
AB	0(1)	0(1)	0	0	0(2)
CR	0(1)	0(3)	0	0	0
CU	0(1)	0	0	0	0
GU	0(4)	0(3)	---	0	---
TO	0(3)	1	0	0	---
TOTAL	0(10)	1(8)	0	0	0(2)
SAA Captac.	a	b	c	d	e
	MA	MA	MA	MA	MA
AB	0	0	0	0	0
CR	0(1)	0	0	0	0
CU	1(4)	0(3)	0	0	0
GU	2(6)	1	---	1	---
TO	2(9)	2(9)	0(1)	0	---
TOTAL	5(20)	2(13)	0(1)	1	0
SAA Captac.	a	b	c	d	e
	OT	OT	OT	OT	OT
AB	0(1)EP	0(2)VE	0	0	0(2)
CR	0	0	0	0	0
CU	0	0	0	0	0
GU	0(1)EP	0	---	0	---
TO	1(4)	0(1)	0	0	---
TOTAL	1(15)	0(1)	0	0	0

En el proceso de Captación la titularidad es municipal en el 94,04% de los de tipo a); el 88,01% de tipo b); 97,22 en tipo c); 81,81% en tipo d) y 57,14% en tipo e). El resto de opciones no se da de forma íntegra en ninguno de los municipios sino sólo parcialmente en algunos de sus núcleos de población.

SAA R.cond.	a	b	c	d	e
	MU	MU	MU	MU	MU
AB	36(38)	35(40)	3	1	1(3)
CR	33(35)	35(38)	16	6	2
CU	192(196)	31(34)	4	1	1
GU	257(267)	13(16)	---	0	---
TO	82(95)	77(85)	12(13)	2	---
TOTAL	600(631)	191(213)	35(36)	9	4(6)

AB	37(38)	36(40)	3	1	3
CR	35	36(38)	15(16)	6	3
CU	178(187)	30(34)	4	1	1
GU	251(268)	16	---	0	---
TO	74(95)	56(84)	9(13)	1(2)	---
TOTAL	575(623)	174(212)	31(36)	9(10)	7
SAA R.cond.	a	b	c	d	e
	PV	PV	PV	PV	PV
AB	0	0(1)	0	0	0
CR	0	0(1)	0	0	0
CU	0	0	0	0	0
GU	7	2	---	0	---
TO	0(1)	0	0	0	---
TOTAL	7(8)	2(4)	0	0	0
SAA R.cond.	a	b	c	d	e
	MA	MA	MA	MA	MA
AB	0	0	0	0	0
CR	0	0(1)	0(1)	0	0
CU	10(19)	0(4)	0	0	0
GU	1(8)	1(2)	---	1	---
TO	4(23)	4(28)	0(4)	0(1)	---
TOTAL	15(50)	5(35)	0(5)	1	0
SAA R.cond.	a	b	c	d	e
	OT	OT	OT	OT	OT
AB	0	0(1)	0	0	0
CR	0	0	0	0	0
CU	0	0	0	0	0
GU	3	0	---	0	---
TO	0(1)	0(2)	0	0	---
TOTAL	3(4)	0(3)	0	0	0

La titularidad de las redes de conducción es mayoritariamente municipal siendo del 90% en los municipios tipo a); del 78% en los tipo b); del 85% en los tipo c); del 80% en los d); y del 100% en los e).

SAA Depósit.	a	b	c	d	e
	MU	MU	MU	MU	MU
AB	37(38)	38(40)	3	1	3
CR	35	36(38)	14(15)	6	3
CU	185(193)	31(34)	4	1	1
GU	253(269)	17	---	1	---
TO	85(97)	86	9(13)	1(2)	---
TOTAL	595(632)	208(215)	30(35)	10(11)	7
SAA Depósit.	a	b	c	d	e
	PV	PV	PV	PV	PV

AB	0	0(1)	0	0	0
CR	0	0(1)	0	0	0
CU	0	0	0	0	0
GU	7	4	---	0	---
TO	0(1)	0	0	0	---
TOTAL	7(8)	4(6)	0	0	0
SAA Depósit.	a	b	c	d	e
	MA	MA	MA	MA	MA
AB	0	0	0	0	0
CR	0	0(1)	0(1)	0	0
CU	4(12)	0(3)	0	0	0
GU	2	0	--	0	---
TO	2(12)	2(9)	0(4)	0(1)	---
TOTAL	8(26)	2(13)	0(5)	0(1)	0
SAA Depósit.	a	b	c	d	e
	OT	OT	OT	OT	OT
AB	0(1)DEP	0(1)VE	0	0	0
CR	1VE	0	0	0	0
CU	0	0	0	0	0
GU	0	0	---	0	---
TO	0(1)	0	0	0	---
TOTAL	1(3)	0(1)	0	0	0

Con respecto a los depósitos en el 93,26% de los municipios tipo a) la titularidad corresponde al Ayuntamiento, en el 95,85% de los b), en el 83,33% de los tipo c), el 90,9% tipo d) y en el 100% de los e). El resto de formas más significativas se concretan en, un 4% de los tipo a), un 2,25% en los b) de forma privada, un 1,3% en los a), y un 1,12% en los tipo b) de forma mancomunada. El resto son combinaciones de las distintas formas en distintos núcleos de población.

SAA Distr.	a	b	c	d	e
	MU	MU	MU	MU	MU
AB	37(38)	36(40)	3	5	3
CR	34(35)	38	16	6	3
CU	197	34	4	1	1
GU	250(269)	14(17)	---	1	---
TO	98(99)	88	13	2	---
TOTAL	616(638)	210(217)	36	11	7
SAA Distr.	a	b	c	d	e
	PV	PV	PV	PV	PV
AB	0(1)	0(3)	0	0	0
CR	0(1)	0	0	0	0
CU	0	0	0	0	0
GU	0(19)	0(3)	---	0	---

TO	0	0	0	0	---
TOTAL	0(21)	0(6)	0	0	0

Con respecto al proceso de distribución únicamente aparecen las opciones de titularidad municipal y privada, siendo la primera para los municipios tipo a) del 96,55%, del 96,77% para los b), y del 100% para los restantes.

Con respecto al servicio de Saneamiento de Aguas Residuales, se analizan por separado los procesos de captación, haciendo referencia en el mismo a ramales y colectores, y al proceso de depuración. En este sentido, puede observarse que:

SAR Ramal	a	b	c	d	e
	<i>MU</i>	<i>MU</i>	<i>MU</i>	<i>MU</i>	<i>MU</i>
AB	38	36(40)	3	1	3
CR	35	38	16	6	3
CU	197	34	4	1	1
GU	250(269)	11(17)	---	1	---
TO	98(99)	88	13	2	---
TOTAL	618(638)	207(217)	36	11	7
SAR Ramal	a	b	c	d	e
	<i>PV</i>	<i>PV</i>	<i>PV</i>	<i>PV</i>	<i>PV</i>
AB	0	1(3)	0	0	0
CR	0	0	0	0	0
CU	0	0	0	0	0
GU	0(12)	0(2)	---	0	---
TO	0	0	0	0	---
TOTAL	0(12)	1(5)	0	0	0
SAR Ramal	a	b	c	d	e
	<i>MA</i>	<i>MA</i>	<i>MA</i>	<i>MA</i>	<i>MA</i>
AB	0	0	0	0	0
CR	0	0	0	0	0
CU	0	0	0	0	0
GU	0(1)	0	---	0	---
TO	0	0	0	0	---
TOTAL	0(1)	0	0	0	0
SAR Ramal	a	b	c	d	e
	<i>OT</i>	<i>OT</i>	<i>OT</i>	<i>OT</i>	<i>OT</i>
AB					
CR	0	0	0	0	0
CU	0	0	0	0	0
GU	0(6)	0(4)	---	0	---
TO	0(1)	0	0	0	---
TOTAL	0(7)	0(4)	0	0	0

En el proceso de captación la titularidad de los ramales corresponde en un 96,86% de los municipios tipo a) y en un 95,39% en los municipios tipo b) a los Ayuntamientos, en los tipo c), d) y e) en un 100%. El resto de opciones se dan de forma aislada en determinados núcleos de

población.

SAR Colect.	a	b	c	d	e
	MU	MU	MU	MU	MU
AB	38	39	3	1	1
CR	---	---	14	4	2
CU	197	34	4	1	1
GU	160(164)	11(12)	---	0	---
TO	99	88	13	2	---
TOTAL	494(498)	172(173)	34	8	4
SAR Colect.	a	b	c	d	e
	PV	PV	PV	PV	PV
AB	0	1	0	0	0
CR	---	---	0	0	0
CU	0	0	0	0	0
GU	1(5)	0(1)	---	0	---
TO	0	0	0	0	---
TOTAL	1(5)	1(2)	0	0	0
SAR Colect.	a	b	c	d	e
	OT	OT	OT	OT	OT
AB	0	0	0	0	0
CR	---	---	0	0	0
CU	0	0	0	0	0
GU	2	1	---	0	---
TO	0	0	0	0	---
TOTAL	2	1	0	0	---

Con respecto a la titularidad de los colectores se muestra que para el 77,4% de los tipo a), el 79,26% de los municipios tipo b), el 94,4% de los tipo c), el 72,7% para los tipo d) y el 57,14% para los e), la titularidad es municipal. Es privada para el 0,15% de los tipo a) y se utilizan otras modalidades en un 0,31% para los a) y un 0,46% para los b). El resto son combinaciones de las distintas formas que se dan en los distintos núcleos de población.

SAR Depur.	a	b	c	d	e
	MU	MU	MU	MU	MU
AB	38	40	3	1	3
CR	14	16	8	5	3
CU	196	34	4	1	1
GU	28(34)	10(11)	---	1	---
TO	33	33	7	1	---
TOTAL	309(315)	133(134)	22	9	7
SAR Depur.	a	b	c	d	e
	PV	PV	PV	PV	PV
AB	0	0	0	0	0
CR	0	0	0	0	0
CU	0	0	0	0	0

GU	4(5)	1(2)	---	0	---
TO	0	0	0	0	---
TOTAL	4(5)	1(2)	0	0	0
SAR Depur.	a	b	c	d	e
	VE	VE	VE	VE	VE
AB	0	0	0	0	0
CR	1	0	0	0	0
CU	0	0	0	0	0
GU	0	0	---	0	---
TO	1	0	0	0	---
TOTAL	2	0	0	0	0
SAR Depur.	a	b	c	d	e
	OT	OT	OT	OT	OT
AB	0	0	0	0	0
CR	0	0	0	1	0
CU	1	0	0	0	0
GU	2(3)	0	---	0	---
TO	0	0	0	0	---
TOTAL	3	0	0	1	0

En cuanto a la titularidad de las depuradoras no se han obtenido datos para todos los municipios de la muestra. No obstante, para los observados el 95,37% de los de tipo a), el 99,25% de los tipo b), el 100% tipo c) y e), y el 90% de los d), la titularidad es municipal. Es privada en el 1,23% de los tipo a) y en el 1,06% de los b); Vecinal en el 0,6% de los tipo a) y se dan otras modalidades en el 0,97% de los tipo a); y el 10% de los tipo d).

Con respecto a la **forma de gestión** se han obtenido datos para todos los servicios excepto para el de Limpieza Viaria, ya que éste se presta conjuntamente con el de Recogida de Residuos Domiciliarios. En este sentido, traspolaremos las conclusiones obtenidas en éste al primero de ellos. Los datos obtenidos son los siguientes⁵⁸⁴:

RRD	a	b	c	d	e
	DI	DI	DI	DI	DI
AB	15	13(15)	0	0	1
CR	0	0	0	0(1)	0
CU	23(24)	9	2	1	0
GU	23	5	---	0	---
TO	12	22	2	1	---
TOTAL	73(74)	49(51)	4	2(3)	1
RRD	a	b	c	d	e
	MA	MA	MA	MA	MA
AB	12	14(16)	0	0	0

⁵⁸⁴ Mancomunada Directa(MA), Municipal directa(DI), Por concesión administrativa(CC), Consorcio(CS), Por empresa municipal(EM), Otros(OT).

CR	0	2	2	1	0
CU	145	17	2	0	0(1)
GU	182	7	---	0	---
TO	38	40	4	0	---
TOTAL	377	80(82)	8	1	0(1)
RRD	a	b	c	d	e
	CC	CC	CC	CC	CC
AB	2	5(7)	1	1	1
CR	0(10)	0	0	0	2
CU	28	8	0	0	1(0)
GU	41	5	---	1	---
TO	47	25	7	1	---
TOTAL	118(128)	43(45)	8	3(4)	4(5)
RRD	a	b	c	d	e
	CO	CO	CO	CO	CO
AB	0	0	0	0	0
CR	34	36	14	4(5)	1
CU	0	0	0	0	0
GU	0	0	---	0	---
TO	0	1	0	0	---
TOTAL	34	37	14	4(5)	1
RDD	a	b	c	d	e
	OT	OT	OT	OT	OT
AB	1	1(2)	2	0	0
CR	0	0	0	0	0
CU	1	0	0	0	0
GU	23	0	---	0	---
TO	0	0	0	0	---
TOTAL	25(26)	1(2)	2	0	0

En base a los datos obtenidos puede decirse que el servicio se gestiona directamente por la corporación local en un 11,44% en los municipios a) formando mancomunidades que gestionan igualmente de forma directa el servicio en un 59,1%. En el 22,58% de b) el servicio lo realiza el propio Ayuntamiento mientras que el 36,86% se agrega en mancomunidades gestionadas asimismo de forma directa. En c) el 11,22% de los municipios el servicio se gestiona directamente por la entidad local y el 22,22% directamente a través de mancomunidades. Y el 18,18% en d) se gestiona directamente por el Ayuntamiento y el 9,09% directamente a través de mancomunidades. Con respecto a la gestión indirecta, se da la concesión administrativa en un 18,49% en a), un 19,81% en b), un 22,22% en c), un 27,27% en d) y un 57,14% en e). En cuanto a otras formas de gestión indirecta se da el consorcio en un 5,32 en a), un 17,05% en b), un 38,88% en c), un 36,36% en d) y un 14,28% en e). En este sentido, puede observarse que la gestión directa es más común en los municipios de menor tamaño, en dónde se gestiona el servicio a través de mancomunidades, mientras que la concesión administrativa es más común conforme la dimensión de la corporación local va aumentando. Con respecto al servicio de Suministro y

Abastecimiento de Agua, se analizan por separado cada uno de los procesos que lo componen:

SAA Captac.	a	b	c	d	e
	DI	DI	DI	DI	DI
AB	30(32)	26(27)	3	0	1
CR	33	36	8	3	0
CU	192(196)	30(31)	4	1	1
GU	265(268)	15(16)	---	0	---
TO	91(98)	77(81)	8	0	---
TOTAL	611(627)	184(191)	23	4	2
SAA Captac.	a	b	c	d	e
	MA	MA	MA	MA	MA
AB	0	0	0	0	0
CR	0	0	0	0	0
CU	1(5)	0(3)	0	0	0
GU	1(3)	1	---	1	---
TO	1(4)	1(4)	0	0	---
TOTAL	3(12)	2(8)	0	1	0
SAA Captac.	a	b	c	d	e
	CC	CC	CC	CC	CC
AB	2	9	0	1	2
CR	2	0	7	3	1
CU	0	1	0	0	0
GU	0	0	---	0	---
TO	0	0	0	0	---
TOTAL	4	10	7	4	3
SAA Captac.	a	b	c	d	e
	CO	CO	CO	CO	CO
AB	1	0	0	0	0
CR	0	0	0	0	0
CU	0	0	0	0	0
GU	0	0	---	0	---
TO		5(7)	5	2	---
TOTAL	1	5(7)	5	2	0
SAA Captac.	a	b	c	d	e
	OT	OT	OT	OT	OT
AB	0(1)	1(2)	0	0	0
CR	0	2	1	0	0
CU	0	0	0	0	0
GU	0(1)	0(1)	---	0	---
TO	0(4)	1	0	0	---
TOTAL	0(6)	4(6)	1	0	0

El proceso de captación se gestiona directamente por el Ayuntamiento en un 95,76% en a), un 84,79% en b), un 63,88% en c), un 36,36% en d) y un 28,57% en e). Con respecto a la

concesión administrativa, aparece en un 0,6% en a), un 4,6% en b), un 19,44% en c), 36,36% en d) y un 42,85% en e) estando en el resto de municipios de este último tramo en combinación, en sus distintos núcleos de población, con otras formas gestoras.

SAA R.cond.	a	b	c	d	e
	DI	DI	DI	DI	DI
AB	31(32)	30	3	0	0
CR	33	34(35)	8(10)	3	0
CU	177(187)	29(33)	4	1	1
GU	255(268)	16	---	0	---
TO	81(93)	55(81)	4(9)	0	---
TOTAL	577(613)	164(195)	19(26)	4	1
SAA R.cond.	a	b	c	d	e
	MA	MA	MA	MA	MA
AB	0	0	0	0	0
CR	0	0(1)	0	0	0
CU	10(20)	0(4)	0	0	0
GU	1(11)	1(2)	---	1	---
TO	4(19)	5(21)	1(4)	0(1)	---
TOTAL	15(50)	6(28)	1(4)	1(2)	0
SAA R.cond.	a	b	c	d	e
	CC	CC	CC	CC	CC
AB	4	8	0	1	3
CR	2	0	6(7)	3	2
CU	0	1	0	0	0
GU	0	0	---	0	---
TO	2(4)	2(11)	3(5)	1(2)	---
TOTAL	8(10)	11(20)	9(12)	5(17)	5
SAA R.cond.	a	b	c	d	e
	OT	OT	OT	OT	OT
AB	1(2) EM	2	0	0	0
CR	0	3	0(1)	0	1EM
CU	0	0	0	0	0
GU	3	0	---	0	---
TO	0(1)	0(1)	0	0	---
TOTAL	4(6)	5(6)	0(1)	0	1

Con respecto a la gestión de las redes de conducción, es directa por la entidad local en un 90,4% en a), un 75,57% en b), un 52,77% en c), un 36,36% en d) y un 14,28% en e). La concesión administrativa aparece en un 1,25% en a), un 5,06% en b), un 25% en c), un 45,45% en d) y un 71,42% en e).

SAA Depósit.	a	b	c	d	e
	DI	DI	DI	DI	DI
AB	0	0	3	0	1
CR	33	34(36)	9	3	0

CU	180(189)	30(33)	4	1	1
GU	267(269)	17	---	1	---
TO	91(96)	69(78)	4(11)	0	---
TOTAL	571(587)	150(164)	20(27)	5	1
SAA Depósit.	a	b	c	d	e
	MA	MA	MA	MA	MA
AB	0	0	0	0	0
CR	0	0	0	0	0
CU	8(17)	0(3)	0	0	0
GU	2	0	---	0	---
TO	2(5)	2(11)	0(4)	0(1)	---
TOTAL	12(24)	2(14)	0(4)	0(1)	0
SAA Depósit.	a	b	c	d	e
	CC	CC	CC	CC	CC
AB	2	4	0	0	1(2)
CR	2	0	6	3	1
CU	0	1	0	0	0
GU	0	0	--	0	---
TO	1	7	2(5)	1(2)	
TOTAL	5	12	8(11)	4(5)	2(3)
SAA Depósit.	a	b	c	d	e
	OT	OT	OT	OT	OT
AB	3(4) EM	7	0	1	0(1)
CR	0	2(3)	1	0	2
CU	0	0	0	0	0
GU	0	0	---	0	---
TO	2(0)	0	0	0	---
TOTAL	5(6)	9(10)	1	1	2(3)

La gestión de los depósitos de agua se realiza de forma directa por la propia corporación local en un 89,49% en a), un 69,12% en b), un 55,55% en c), un 45,45% en d) y un 28,57% en e). La concesión administrativa supone un 0,7% en a), un 5,53% en b), un 22,2% en c), un 36,36% en d) y un 28,57% en e). El resto de municipios no presenta una única forma gestora en el municipio para dichos depósitos sino que se dan combinaciones de todas ellas, en sus distintos núcleos de población.

SAA Distr.	a	b	c	d	e
	DI	DI	DI	DI	DI
AB	32	29(31)	3	0	2(3)
CR	32	33	6	1	0
CU	189	34	4	1	1
GU	261(269)	17	---	1	---
TO	96	79	6(7)	0	
TOTAL	610(618)	192(194)	19(20)	3	3(4)
SAA	a	b	c	d	e

	<i>CC</i>	<i>CC</i>	<i>CC</i>	<i>CC</i>	<i>CC</i>
AB	3	5(7)	0	1	0(1)
CR	3	2	8	5	2
CU	0	0	0	0	0
GU	0	0	---	0	---
TO	0	1	1	0	---
TOTAL	6	8(10)	9	6	2(3)
SAA Distr.	a	b	c	d	e
	<i>CO</i>	<i>CO</i>	<i>CO</i>	<i>CO</i>	<i>CO</i>
AB	0	0	0	0	0
CR	0	0	0	0	0
CU	0	0	0	0	0
GU	0	0	---	0	---
TO	3	7	5(6)	2	---
TOTAL	3	7	5(6)	2	0
SAA Distr.	a	b	c	d	e
	<i>OT</i>	<i>OT</i>	<i>OT</i>	<i>OT</i>	<i>OT</i>
AB	3	1(2)	0	0	0
CR	0	3	1	0	1
CU	0	0	0	0	0
GU	0(8)	0	---	0	---
TO	0	1	0	0	---
TOTAL	3(11)	5(6)	1	0	1
SAA Distr.	a	b	c	d	e
	<i>MA</i>	<i>MA</i>	<i>MA</i>	<i>MA</i>	<i>MA</i>
AB	0	0	0	0	0
CR	0	0	0	0	0
CU	8	0	0	0	0
GU	0	0	---	0	---
TO	0	0	0	0	---
TOTAL	8	0	0	0	0

Con respecto a la distribución del agua, se gestiona directamente por el propio Ayuntamiento en un 95,61% en a), un 88,47% en b), un 52,77% en c), un 27,27% en d) y un 42,85% en e). Al igual que en los casos anteriores, el porcentaje de participación de la gestión indirecta va aumentando conforme aumenta la dimensión del municipio. Así, la concesión administrativa aparece en un 0,94% en a), en un 3,6% en b), en un 25% en c) y en un 54,5% en d) y en un 28,57% en e). Con respecto al servicio de Saneamiento de Aguas Residuales, también analizado en cada uno de sus procesos puede observarse que:

SAR Ramal	a	b	c	d	e
	<i>DI</i>	<i>DI</i>	<i>DI</i>	<i>DI</i>	<i>DI</i>
AB	36(37)	37	0	0	2
CR	34	38	13	2	2
CU	197	34	4	1	1

GU	260(267)	15(17)	---	1	---
TO	98	84	8	1	---
TOTAL	625(633)	208(210)	25	5	5
SAR Ramal	a	b	c	d	e
	MA	MA	MA	MA	MA
AB	0	0	0	0	0
CR	0	0	0	0	0
CU	0	0	0	0	0
GU	0(1)	0	---	0	---
TO	0	0	0	0	---
TOTAL	0(1)	0	0	0	0
SAR Ramal	a	b	c	d	e
	CC	CC	CC	CC	CC
AB	0	2	0	1	1
CR	1	0	3	4	0
CU	0	0	0	0	0
GU	0	0	---	0	---
TO	0	1	0	0	---
TOTAL	1	3	3	5	1
SAR Ramal	a	b	c	d	e
	CO	CO	CO	CO	CO
AB	0	0	0	0	0
CR	0	0	0	0	0
CU	0	0	0	0	0
GU	0	0	---	0	---
TO	1	3	5	1	---
TOTAL	1	3	5	1	0
SAR Ramal	a	b	c	d	e
	OT	OT	OT	OT	OT
AB	2(3) EM	1	0	0	0
CR	0	0	0	0	1
CU	0	0	0	0	0
GU	2(8)	0(2)	---	0	---
TO	0	0	0	0	---
TOTAL	4(11)	1(3)	0	0	1

La red instalada de ramales se gestiona directamente en un 97,96% en a), en un 95,85% en b), un 69,44% en c), un 45,45% en d) y un 71,42% en e). La gestión indirecta mediante concesión supone un 0,15% en a), un 1,38% en b), un 8,33% en c) y un 45,45% en d).

SAR Colect.	a	b	c	d	e
	DI	DI	DI	DI	DI
AB	35(36)	36(37)	2	1	2
CR	---	---	11	0	1
CU	196	34	4	1	1

GU	163(164)	12	---	0	---
TO	98	84	8	1	---
TOTAL	492(494)	166(167)	25	3	4
SAR Colect.	a	b	c	d	e
	MA	MA	MA	MA	MA
AB	0	0	0	0	0
CR	0	0	0	0	0
CU	1	0	0	0	0
GU	0(1)	0	---	0	---
TO	0	0	0	0	---
TOTAL	1	0	0	0	0
SAR Colect.	a	b	c	d	e
	CC	CC	CC	CC	CC
AB	0	2	1	0	1
CR	---	---	3	4	0
CU	0	0	0	0	0
GU	0	0	---	0	---
TO	0	1	0	0	---
TOTAL	0	3	4	4	1
SAR Colect.	a	b	c	d	e
	CO	CO	CO	CO	CO
AB	0	0	0	0	0
CR	0	0	0	0	0
CU	0	0	0	0	0
GU	0	0	---	0	---
TO	1	3	5	1	---
TOTAL	1	3	5	1	0
SAR Colect.	a	b	c	d	e
	OT	OT	OT	OT	OT
AB	2(3)EM	1(2)	0	0	0
CR	0	0	0	0	1
CU	0	0	0	0	0
GU	3	1	---	0	---
TO	0	0	0	0	---
TOTAL	5(6)	2(3)	0	0	1

Los colectores de aguas residuales se gestionan en un 77,11% en a), un 76,5% en b), un 69,44% en c), un 27,27% en d) y un 36,36% en e), directamente por la propia corporación local. La concesión administrativa es representativa en los municipios d) donde supone el 36,36%, para a), b) y c) los porcentajes son del 0%, 1,38% y 11,11% respectivamente. La gestión indirecta mediante la creación de consorcios supone el 0,15% en a), el 1,38% en b), 13,88% en c) y el 9% en d). El resto son combinaciones de las distintas formas gestoras en los diferentes núcleos de población.

SAR	a	b	c	d	e
------------	----------	----------	----------	----------	----------

	<i>DI</i>	<i>DI</i>	<i>DI</i>	<i>DI</i>	<i>DI</i>
AB	19	28	1	0	0
CR	13	15	6	3	0
CU	192	34	4	1	1
GU	38	12	---	1	---
TO	34	33	7	0	---
TOTAL	296	122	18	5	0(1)
SAR Depur.	a	b	c	d	e
	CC	CC	CC	CC	CC
AB	0	2	1	1	2
CR	1	0	2	3	2
CU	1	1	1	1	1
GU	0	0	---	0	---
TO	0	0	0	0	---
TOTAL	2	3	4	5	5
SAR Depur.	a	b	c	d	e
	CO	CO	CO	CO	CO
AB	0	0	0	0	0
CR	0	0	0	0	0
CU	0	0	0	0	0
GU	0	0	---	0	---
TO	0	4	4	1	---
TOTAL	0	4	4	1	0
SAR Depur.	a	b	c	d	e
	OT	OT	OT	OT	OT
AB	1EM	1	0	0	0
CR	1	1	0	0	1
CU	5MA	0	0	0	0
GU	2	0	---	0	---
TO	0	0	0	0	---
TOTAL	9	2	0	0	1

En base a los datos obtenidos sobre la gestión de las depuradoras, puede observarse que un 96,41% en a), un 93,12% en b), un 69,23% en c) y un 45,45% en d) se gestiona directamente por la propia corporación local. La concesión administrativa supone un 0,65% en a), un 2,29% en b), un 15,38% en c), un 45,45% en d) y un 100% en e). Del resto de formas gestoras habría que destacar la creación de consorcios en un 3% en b), en un 15,38% en c) y en un 25% en d).

Con respecto a la **forma de financiación del servicio**, únicamente la Encuesta realiza esta pregunta en el servicio de Suministro y Abastecimiento de Agua, por lo que no es posible realizar, en este sentido, ningún tipo de conclusión para el resto de los servicios. Los datos obtenidos hacen referencia a la figura jurídica de las tasas e indican que:

SAA Tasas	a		b		c		d		e	
	SI	NO	SI	NO	SI	NO	SI	NO	SI	NO
AB	30(34)	4(8)	31(34)	6(9)	3	0	1	0	3	0

CR	32	2(3)	36	1(2)	4	0(2)	6	0	2	1
CU	169(170)	27(28)	34	0	4	0	1	0	1	0
GU	220(233)	36(49)	15(17)	0(2)	---	---	1	0	---	---
TO	99	0	88	0	13	0	2	0	---	---
TOT	550(568)	69(88)	204(209)	7(13)	24	0(2)	11	0	6	1

En base a estos datos, puede decirse que el servicio de Suministro y Abastecimiento de Agua se financia mediante tasas en un 86,2% en a), un 94% en b), un 66,6% en c), un 100% en d) y un 85,7% en e), de ahí la importancia que reviste un adecuado cálculo de los costes de dicho servicio.

4.3. Grado de integración y valoración de la calidad total en la gestión.

Dentro de las vías propuestas en el desarrollo teórico del trabajo, para conocer las necesidades de los ciudadanos, como paso previo a establecer un equilibrio entre las demandas ciudadanas y los recursos existentes, destacamos, de forma absoluta, el método de identificación interna. En este sentido, no son los propios ciudadanos sino las personas prestadoras de los diferentes servicios municipales y el personal relacionado con el público, quienes aportan las informaciones útiles para conocer el grado de satisfacción obtenido por los servicios recibidos.

Dentro del proceso de valoración de la calidad, que abarca aspectos relacionados con la calidad interna y externa del servicio, la información obtenida del análisis de los datos, nos lleva a deducir que únicamente se hace referencia a aquellos atributos que definen físicamente el servicio prestado. La evaluación de la calidad se refiere al estado de las instalaciones municipales y del material e instrumentos utilizados en la prestación del servicio. Así pues, los datos obtenidos con respecto a cuál ha sido la valoración realizada sobre la calidad física de los servicios prestados son los siguientes⁵⁸⁵: Con respecto al servicio de Recogida de Residuos Domiciliarios, ha sido calificado como adecuado o inadecuado en los siguientes términos⁵⁸⁶:

RRD Calidad	a		b		c		d		e	
	A	I	A	I	A	I	A	I	A	I
AB	17	21	28(30)	16(18)	3	0	1	0	3	0
CR	34	1	38	0	16	0	6	0	3	0
CU	176	21	30(31)	3(4)	4	0	1	0	1	0
GU	238(244)	25(31)	15(17)	0(2)	---	---	1	0	---	---
TO	93	6	87	1	13	0	2	0	---	---
TOTAL	558(564)	74(80)	198(203)	20(25)	363	0	11	0	7	0

Este servicio es calificado como adecuado en todos los municipios c), d) y e), así como en un 87,4% en a) y un 91,24% en b). Por tanto, puede deducirse que, en general, los técnicos opinan que la prestación del servicio es adecuada en todos los municipios analizados,

⁵⁸⁵ Para el servicio de Limpieza Viaria no se realiza ninguna valoración.

⁵⁸⁶ Adecuado(A), Inadecuado(I).

produciéndose la mayor deficiencia en los municipios de menor dimensión.

Con respecto a la periodicidad con que se lleva a cabo la recogida de residuos⁵⁸⁷ se han obtenido las siguientes observaciones:

RRD Periodic.	a	b	c	d	e
	DI	DI	DI	DI	DI
AB	10	14(20)	2	0	1
CR	18(19)	27(32)	8(11)	2(4)	0(2)
CU	20	10	4	1	1
GU	16(21)	7(14)	---	1	---
TO	30	48(51)	12	2	---
TOTAL	94(100)	106(127)	26(29)	6(8)	2(4)
RRD Periodic.	a	b	c	d	e
	DA	DA	DA	DA	DA
AB	23(24)	18(24)	1	1	2
CR	13(14)	6(10)	0(2)	1(3)	0(2)
CU	164(166)	22	0	0	0(1)
GU	155(203)	3(11)	---	0	---
TO	59	34(38)	1	0	---
TOTAL	414(466)	83(105)	2(4)	2(4)	2(5)
RRD Periodic.	a	b	c	d	e
	SE	SE	SE	SE	SE
AB	1(2)	0(1)	0	0	0
CR	0	0(1)	0(1)	0	0(1)
CU	9(19)	0	0	0	0
GU	16(27)	0(3)	---	0	---
TO	0	0	0	0	---
TOTAL	26(48)	0(5)	0(1)	0	0(1)
RRD Periodic.	a	b	c	d	e
	OU	OU	OU	OU	OU
AB	0	0(1)	0	0	0
CR	0	0	0	0	0
CU	0	0	0	0	0
GU	1(2)	0	---	0	---
TO	0	0	0	0	---
TOTAL	1(2)	0(1)	0	0	0
RRD Periodic.	a	b	c	d	e
	OT	OT	OT	OT	OT
AB	0	0(2)	0	0	0
CR	2	0	1	0	1
CU	2	2	0	0	0

⁵⁸⁷ Diario(DI), Días alternos(DA), Semanal(SE), Quincenal(QU), Otros(OT).

GU	33(41)	0(3)	---	0	---
TO	5	0	0	0	---
TOTAL	42(50)	2(7)	1	0	1

Las modalidades más frecuentes son la diaria y en días alternos. Es diaria en un 14,73% en a), un 48,84% en b), un 72,22% en c), un 54,54% en d) y un 18,18% en e). Se lleva a cabo en días alternos en un 64,89% de los casos en a), un 38,24% en b), un 5,55% en c), un 18,18% en d). En los municipios e) puede observarse que la periodicidad con que se realice la recogida depende más del núcleo de población que del propio municipio. En cuanto a la identificación de problemas en el municipio ocasionados como consecuencia de la gestión de los vertederos:

TER Probl.	a		b		c		d		e	
	S	N	S	N	S	N	S	N	S	N
AB	0(3)	35(38)	0(6)	32(40)	0	3	0	1	0	3
CR	3	1	3	5	4	0	2	0	1	1
CU	7	290	0	34	0	4	0	1	0	1
GU	2(24)	245(267)	3	14(17)	---	---	0	1	---	---
TO	45	54	38	50	2	12	0	1	---	---
TT	57(82)	625(650)	44(50)	135(146)	6	19	2	4	1	5

Se han detectado problemas en un 8,9% en a), un 20,27% en b) y un 16,66% en c), en los que predomina, tal y como ya se ha indicado, la instalación de vertederos incontrolados. En d) y e) los vertederos controlados son mayoritarios, y se han detectado problemas relacionados con la no calidad en la gestión de los mismos en un 18,18% y 14,28% respectivamente. Los municipios que han respondido afirmativamente a la existencia de problemas⁵⁸⁸ han indicado que éstos residen básicamente en la generación de humos en un 75,4% en a), un 68,18% en b), un 100% en c) y e). El desprendimiento de olores también ha sido identificado como un problema de no calidad estando presente en un 80% en a), un 47,72% en b), un 66,6% en c) y un 100% en e). Los vertederos incontrolados en a) y b) hace que aparezcan importantes problemas de contaminación biológica de animales e insectos, valorados la primera de ellas en un 26,31% en a) y un 16% en b) y la contaminación de insectos en un 26,31% en a) y un 2,27% en b). Las observaciones obtenidas son:

TER Probl ⁵⁸⁹	a	b	c	d	e
	HU	HU	HU	HU	HU
AB	0(1)	0(1)	0	0	0
CR	2	2	4	0	1
CU	2	0	0	0	0
GU	8	3	---	0	---
TO	31	25	2	0	---
TOTAL	43(44)	30(31)	6	0	1

⁵⁸⁸ Contaminación biológica de animales(CA), Contaminación biológica de insectos(CI), Humos(HU), Filtraciones(FI), Olores(OL), Exceso de distancia de la instalación(EX), Otros(OT).

⁵⁸⁹ No se han obtenido observaciones para todos los municipios analizados.

TER Probl.	a	b	c	d	e
	<i>OL</i>	<i>OL</i>	<i>OL</i>	<i>OL</i>	<i>OL</i>
AB	0	0	0	0	0
CR	2	2	3	0	1
CU	6	0	0	0	0
GU	18	1	---	0	---
TO	20	18	1	0	---
TOTAL	46	21	4	0	1
TER Probl.	a	b	c	d	e
	<i>CA</i>	<i>CA</i>	<i>CA</i>	<i>CA</i>	<i>CA</i>
AB	0(1)	0(1)	0	0	0
CR	0	0	1	1	0
CU	2	0	0	0	0
GU	7	0	---	0	---
TO	6	7	0	0	---
TOTAL	15(16)	7(8)	1	1	0
TER Probl.	a	b	c	d	e
	<i>CI</i>	<i>CI</i>	<i>CI</i>	<i>CI</i>	<i>CI</i>
AB	0(1)	0(1)	0	0	0
CR	0	0	1	1	0
CU	5	0	0	0	0
GU	7	0	---	0	---
TO	3	1	0	0	---
TOTAL	15(16)	1(2)	1	1	0
TER Probl.	a	b	c	d	e
	<i>FI</i>	<i>FI</i>	<i>FI</i>	<i>FI</i>	<i>FI</i>
AB	0	0(1)	0	0	0
CR	0	0	0	0	0
CU	0	0	0	0	0
GU	7	0	---	0	---
TO	0	1	0	0	---
TOTAL	7	1(2)	0	0	0
TER Probl.	a	b	c	d	e
	<i>OT</i>	<i>OT</i>	<i>OT</i>	<i>OT</i>	<i>OT</i>
AB	0	0(2)	0	0	0
CR	0	1	1	1	1
CU	0	0	0	0	0
GU	9	0	---	0	---
TO	6	4	0	0	---
TOTAL	15	5(7)	1	1	1

En términos generales, la calidad obtenida en la gestión del tratamiento y eliminación de

los residuos ha sido calificada en los siguientes términos⁵⁹⁰:

TER Calid.	a	b	c	d	e
	<i>B</i>	<i>B</i>	<i>B</i>	<i>B</i>	<i>B</i>
AB	9(12)	13(19)	2(3)	0	2
CR	1	3	0	2(3)	
CU	28(32)	10(14)	3	1	0
GU	33(44)	2(4)	---	1	---
TO	23(28)	15(19)	2	0	---
TOTAL	94(117)	43(59)	7(8)	4(5)	2
TER Calid.	a	b	c	d	e
	<i>R</i>	<i>R</i>	<i>R</i>	<i>R</i>	<i>R</i>
AB	4	1(4)	0	1	1
CR	2	1	2	1	0(1)
CU	108(119)	14(17)	1	0	1
GU	22(30)	1(3)	---	0	---
TO	20(22)	26(33)	5(6)	0	---
TOTAL	156(175)	43(58)	8(9)	2	2(3)
TER Calid.	a	b	c	d	e
	<i>M</i>	<i>M</i>	<i>M</i>	<i>M</i>	<i>M</i>
AB	19(22)	18(20)	0(1)	0	0
CR	1	4	0	1	0
CU	52(59)	6(7)	0	0	0
GU	195(214)	10(14)	---	0	---
TO	38(42)	34(40)	5(6)	2	---
TOTAL	305(338)	72(85)	5(7)	3	0

Se valora mayoritariamente como regular o malo, siendo considerado de regular para el 24,45% en a), el 19,81% en b), el 22,22% en c), el 18,18% en d) y el 28,5% en e). Se valora como mala o no adecuada la calidad de los vertederos en un 47,8% en a), un 33,17% en b), un 13,88% en c) y un 27,27% en d). Con respecto al servicio de Saneamiento de Aguas Residuales, en general, la prestación que efectúa la red en su conjunto ha sido calificada de la siguiente forma:

SAR Calidad	a	b	c	d	e
	<i>B</i>	<i>B</i>	<i>B</i>	<i>B</i>	<i>B</i>
AB	35(36)	32(34)	2	0	2
CR	15(17)	6(9)	3(4)	1(2)	1
CU	180(181)	28(33)	4	1	1
GU	219(235)	12(15)	---	1	---
TO	87	77(78)	13	2	---
TOTAL	536(556)	155(169)	22(23)	5(6)	4
SAR Calidad	a	b	c	d	e
	<i>R</i>	<i>R</i>	<i>R</i>	<i>R</i>	<i>R</i>

⁵⁹⁰ Bueno(B), Malo(M), Regular(R).

AB	1	4(6)	0	1	0
CR	18(20)	27(30)	13	4(5)	1(2)
CU	13	1(6)	0	0	0
GU	26(38)	2(4)	---	0	---
TO	9	10(11)	0	0	---
TOTAL	67(81)	44(57)	13	5(6)	1(2)
SAR Calidad	a	b	c	d	e
	M	M	M	M	M
AB	0(2)	2(3)	1	0	0
CR	0	1(2)	0	0	0(1)
CU	3(4)	0	0	0	0
GU	8(12)	0(1)	---	0	---
TO	3	0	0	0	---
TOTAL	14(21)	3(6)	1	0	0(1)

Se valora de forma general como bueno o adecuado en todos los municipios analizados, siendo del 84,01% en a), del 71,42% en b), del 61,11% en c), del 45,45% en d) y del 57,14 % en e). Desglosado por procesos, la calidad observada en cada uno de ellos se refleja en las siguientes tablas:

SAR Ramal	a	b	c	d	e
	B	B	B	B	B
AB	27(38)	27(36)	1(2)	0(1)	3
CR	15(18)	7(13)	3(4)	1(2)	0(2)
CU	93(129)	1(11)	0	0	0(1)
GU	163(200)	7(14)	---	0(1)	---
TO	75(78)	57(65)	8(9)	2	---
TOTAL	373(463)	99(139)	12(15)	3(6)	3(6)
SAR Ramal	a	b	c	d	e
	R	R	R	R	R
AB	1(5)	4(10)	0(1)	0	0
CR	13(18)	11(14)	6(7)	4(5)	0
CU	67(100)	23(33)	0	1	0(1)
GU	37(61)	2(8)	---	0	---
TO	14(17)	11(18)	1(2)	0	---
TOTAL	132(201)	51(83)	7(10)	5(6)	0(1)
SAR Ramal	a	b	c	d	e
	M	M	M	M	M
AB	0(4)	0(8)	0(1)	0(1)	0
CR	1(4)	12(16)	4	0(1)	1(3)
CU	1(4)	0	0	0	0
GU	32(45)	1(2)	---	1	---
TO	7	12(13)	3	0	---
TOTAL	41(64)	25(39)	7(8)	1(3)	1(3)

La calidad de las instalaciones en ramales son consideradas como buenas únicamente en el 58,46% en a), en el 45,62% en b), en el 33,33% en c), en el 27,27% en d) y en el 42,85% en e).

SAR Colect ⁵⁹¹ .	a	b	c	d	e
	<i>B</i>	<i>B</i>	<i>B</i>	<i>B</i>	<i>B</i>
AB	25(29)	23(30)	1	0(1)	2
CR	6(8)	9(10)	3(5)	0(1)	0(2)
CU	35(115)	4(30)	0	0(1)	0(1)
GU	103(119)	11(12)	---	0	---
TO	80(81)	59(61)	8(9)	2	---
TOTAL	249(352)	106(143)	12(15)	2(5)	2(5)
SAR Colect.	a	b	c	d	e
	<i>R</i>	<i>R</i>	<i>R</i>	<i>R</i>	<i>R</i>
AB	1(3)	3(8)	0	0	0
CR	4(6)	7(9)	5(6)	1(4)	0
CU	43(161)	4(29)	0	0(1)	0(1)
GU	28(37)	2(3)	---	0	---
TO	11(12)	17(19)	1(2)	0	---
TOTAL	87(219)	33(68)	6(8)	1(5)	0(1)
SAR Colect.	a	b	c	d	e
	<i>M</i>	<i>M</i>	<i>M</i>	<i>M</i>	<i>M</i>
AB	1(3)	0(5)	0	0(1)	0
CR	0(1)	8(10)	3	0	0(2)
CU	1(4)	0(1)	0	0(1)	0
GU	20(28)	0	---	0	---
TO	7	10	3	0	---
TOTAL	29(43)	18(26)	6	0(2)	0(2)

Con respecto a las instalaciones realizadas en colectores, tampoco existe, al igual que en el caso anterior, una valoración claramente favorable, siendo valoradas como buenas únicamente en un 39,02% en a), en un 48,84% en b), en un 33,33% en c), en un 18,18% en d) y en un 28,57% en e). En cuanto al análisis y suficiencia de pozos y sumideros⁵⁹² instalados, se ha obtenido que existen casi en el 100% de todos los tramos analizados. No obstante, en cuanto a su suficiencia se ha detectado que los pozos cubren las necesidades existentes en un 86,52% en a), un 84,33% en b), un 77,77% en c), un 90,9% en d) y un 42,85% en e). Con respecto a los sumideros, son suficientes únicamente en el 35,73% de a), el 36,86% en b), el 44,4% en c), el 54,54% en d) y el 42,85% en e). Las observaciones conseguidas se muestran a continuación:

SAR Pozos	a		b		c		d		e	
	S	N	S	N	S	N	S	N	S	N

⁵⁹¹ No se han obtenido observaciones para todos los municipios analizados.

⁵⁹² Si(S), No(N), Suficiente(SF), Insuficiente(IN).

AB	38	0	40	0	3	0	1	0	3	0
CR	35	0	38	0	15	1	6	0	3	0
CU	197	0	34	0	4	0	1	0	1	0
GU	269	0	17	0	---	---	1	0	---	---
TO	99	0	88	0	13	0	2	0	---	---
TT	638	0	217	0	36	1	11	0	7	0

SAR Sumid.	a		b		c		d		e	
	S	N	S	N	S	N	S	N	S	N
AB	38	0	40	0	3	0	1	0	3	0
CR	29(32)	3(6)	36(38)	0(2)	14(16)	0(2)	5(6)	0(1)	3	0
CU	197	0	34	0	4	0	1	0	1	0
GU	269	0	17	0	---	---	1	0	---	---
TO	99	0	88	0	13	0	2	0	---	---
TT	632(635)	3(6)	215(217)	0(2)	33(36)	0(2)	10(11)	0(1)	7	0

SAR Pozos	a		b		c		d		e	
	SF	IN	SF	IN	SF	IN	SF	IN	SF	IN
AB	33(35)	2(4)	38(40)	0(4)	2	1	0	1	1	1
CR	28(30)	5(7)	30(31)	1(8)	14	1	6	0	1(2)	1(2)
CU	179	18	28	6	4	0	1	0	1	0
GU	227(240)	29(42)	15(16)	1(6)	---	---	1	0	---	---
TO	77	22	72(74)	14(16)	10(11)	2(3)	2	0	---	---
TT	552(561)	76(93)	183(189)	22(40)	28(29)	4(5)	10	1	3(4)	2(3)

SAR Sum.	a		b		c		d		e	
	SF	IN	SF	IN	SF	IN	SF	IN	SF	IN
AB	15(17)	21(23)	14(16)	24(26)	2	1	0	1	2	0
CR	11(14)	18(20)	16(19)	16(21)	5(7)	5(6)	4(5)	1(2)	1(2)	1(2)
CU	7	190	1	33	0	4	0	1	0	1
GU	179(192)	77(90)	12(16)	1(5)	---	---	1	0	---	---
TO	16(17)	62(63)	37(40)	48(51)	9	4(5)	1	1	---	---
TT	228(247)	368(386)	80(92)	122(136)	16(18)	14(16)	6(7)	4(5)	3(4)	2

Con respecto a la existencia de problemas relacionados con la no calidad del proceso de depuración se ha observado que se dan en un 54,54% en a), un 52,07% en b), un 61,11% en c) un 18,18% en d) y un 57,14% en e):

SAR Depur ⁵⁹³	a		b		c		d		e	
	S	N	S	N	S	N	S	N	S	N
AB	11	9	26	6	1	1	1	0	2	0
CR	---	4	---	6	11	5	1	3	1	2
CU	20	177	15	19	2	2	0	1	1	0
GU	240	29	7	10	---	---	0	1	---	---

⁵⁹³ No se han obtenido observaciones para todos los municipios analizados.

TO	77	22	65	23	8	5	0	2	---	---
TT	348	241	113	64	22	13	2	7	4	2

La mayor parte de estos problemas⁵⁹⁴ identificados como problemas de primer y segundo grado, P1 y P2 respectivamente, son debidos principalmente a la falta de mantenimiento o abandono de dichas instalaciones. Las tablas que se muestran a continuación recogen las observaciones obtenidas, al respecto, para cada una de las provincias:

AB	a		b		c		d		e		TOTAL	
	P1	P2	P1	P2	P1	P2	P1	P2	P1	P2	P1	P2
IN	2	2	9	1	0	0	1	0	0	0	12	3
VI	0	0	1	2	1	0	0	0	2	0	4	2
EI	0	1	0	1	0	0	0	0	0	0	0	2
FE	2	2	6	6	0	0	0	0	0	1	8	9
FM	2	1	2	4	0	0	0	0	0	0	4	5
AB	1	2	3	2	0	0	0	0	0	0	4	4
OT	4	3	5	9	0	1	0	1	0	1	9	15
CR	a		b		c		d		e		TOTAL	
	P1	P2	P1	P2	P1	P2	P1	P2	P1	P2	P1	P2
IN												
VI			1					1	0(1)		1(1)	1
EI							0(1)				0(1)	
FE	1			1	1		1				3	1
FM	1(2)	1	5	1	1		0(1)				7(10)	2
AB	1	1(2)	2(3)	2			0(1)	0(1)			3(4)	3(5)
OT	7		2	1(2)	1	1	1			1	11	3(4)
CU	a		b		c		d		e		TOTAL	
	P1	P2	P1	P2	P1	P2	P1	P2	P1	P2	P1	P2
IN		1		2	1	1					1	4
VI												
EI	10	4	2								12	4
FE		1										1
FM	3	11	2	1					1		6	12
AB	20	14	2	2					1	1	23	17

⁵⁹⁴ Infradimensionamiento(IN), Vertidos industriales adicionales(VI), Explotación incorrecta(EI), Falta de elementos básicos(FE), Falta de mantenimiento(FM), Abandono o sin uso(AB), Otros(OT).

OT	2	7		2						1	2	10
GU	a		b		c		d		e		TOTAL	
	P1	P2	P1	P2	P1	P2	P1	P2	P1	P2	P1	P2
IN	3				---	---			---	---	3	
VI					---	---			---	---		
EI		1			---	---			---	---		1
FE	1		0(2)		---	---			---	---	1(3)	
FM	3		0(2)		---	---			---	---	3(5)	
AB	1			0(1)	---	---			---	---	1	0(1)
OT	2(3)				---	---			---	---	2(3)	
TO	a		b		c		d		e		TOTAL	
	P1	P2	P1	P2	P1	P2	P1	P2	P1	P2	P1	P2
IN	3		1		2				---	---	6	
VI				1					---	---		1
EI									---	---		
FE			3		1				---	---	4	
FM	6	1	4	2					---	---	10	3
AB	4		2	3					---	---	6	3
OT		1							---	---		1

Por último con respecto a la calidad física de los tramos de red de evacuación se ha obtenido que:

SAR Revac.	a	b	c	d	e
	B	B	B	B	B
AB	26(29)	26(32)	2	0	2
CR	17(20)	18(23)	5	3(4)	1
CU	140(149)	25(28)	2	0	1
GU	201(231)	10(15)	---	1	---
TO	71(74)	82	7(10)	2	---
TOTAL	455(503)	161(180)	16(19)	6(7)	4
SAR Revac.	a	b	c	d	e
	R	R	R	R	R
AB	2(3)	4(9)	0	1	0
CR	11	5(8)	4(6)	1(2)	2
CU	48(55)	3(6)	2	--	0
GU	23(36)	0(2)	---	0	---
TO	14	2	1(2)	0	---
TOTAL	98(119)	14(27)	7(10)	2(3)	0
SAR Revac.	a	b	c	d	e
	M	M	M	M	M
AB	7(9)	4(6)	1	0	0
CR	3(7)	9(14)	0(2)	1(2)	0
CU	0(2)	0	0	0	0
GU	15(32)	2(5)	---	0	---

TO	11(14)	4	2(4)	0	---
TOTAL	36(64)	19(29)	3(7)	1(2)	0

En base a estos datos, la calidad de las instalaciones realizadas en tramos de emisarios se considera mayoritariamente como buena o adecuada, siendo del 71,31% en a), del 74,19% en b), del 44,44% en c), del 54,54% en d) y del 57,14% en e). Con respecto al servicio de Suministro y Abastecimiento de Agua, se puede decir que en términos generales:

SAA Calidad	a	b	c	d	e
	<i>B</i>	<i>B</i>	<i>B</i>	<i>B</i>	<i>B</i>
AB	32(33)	35(38)	3	1	2
CR	12(18)	5(13)	3(7)	2	3
CU	116(129)	18(24)	2	0	1
GU	166(195)	2(12)	---	1	---
TO	70(71)	59(61)	11	2	---
TOTAL	396(446)	119(148)	19(23)	6	6
SAA Calidad	a	b	c	d	e
	<i>R</i>	<i>R</i>	<i>R</i>	<i>R</i>	<i>R</i>
AB	2(3)	4(6)	0	0	1
CR	14(20)	15(19)	8(10)	2(4)	0
CU	64(76)	9(14)	2	0	0
GU	56(75)	3(11)	---	0	---
TO	22(23)	23(24)	2	0	---
TOTAL	158(197)	54(74)	12(14)	2(4)	1
SAA Calidad	a	b	c	d	e
	<i>M</i>	<i>M</i>	<i>M</i>	<i>M</i>	<i>M</i>
AB	1	0(4)	0	0	0
CR	3	10(14)	1(3)	0	0
CU	4(5)	1(2)	0	1	0
GU	18(28)	2(4)	---	0	---
TO	6	4(5)	0	0	---
TOTAL	32(43)	17(29)	1(3)	1	0

La prestación del servicio se considera buena o adecuada en un 62,06% de a), en un 54,83% en b), en un 52,77% en c), en un 54,54% en d), y en un 85,71% de e). En sentido opuesto, es calificada como mala o inaceptable en un 5,01% en a), un 7,83% en b), un 2,77% en c), y un 9% en d). Analizando por procesos dicho servicio se han obtenido las siguientes observaciones referentes al proceso de captación, a las redes de conducción y depósitos, al proceso de potabilización del agua y a las redes de distribución:

SAA Captac.	a	b	c	d	e
	<i>B</i>	<i>B</i>	<i>B</i>	<i>B</i>	<i>B</i>
AB	25(33)	33(37)	3	1	3
CR	12(30)	20(37)	12(14)	5(6)	0(2)
CU	80(176)	18(29)	4	0(1)	0(1)
GU	200(240)	8(16)	---	1	---
TO	87(96)	68(84)	13	1(2)	---

TOTAL	404(575)	147(203)	32(34)	8(11)	3(6)
SAA Captac.	a	b	c	d	e
	R	R	R	R	R
AB	0(2)	1(3)	0	0	0(1)
CR	4(15)	0(11)	2(4)	0(1)	0
CU	17(90)	3(12)	0	0	1(0)
GU	23(45)	0(7)	---	0	---
TO	1(6)	4(12)	0	0(1)	---
TOTAL	45(158)	8(45)	2(4)	0(2)	1(2)
SAA Captac.	a	b	c	d	e
	M	M	M	M	M
AB	2(9)	0(6)	0	0	0(1)
CR	1(8)	1(7)	0	0(1)	0
CU	4(27)	0(3)	0	0(1)	0
GU	6(24)	1(4)	---	0	---
TO	2(6)	0(8)	0	0	---
TOTAL	15(74)	2(28)	0	0(2)	0(1)

La calidad del proceso de captación ha sido valorada mayoritariamente de forma aceptable en la mayoría de los casos, siendo del 63,32% en a), del 67,74% en b), del 88,88% en c), del 72,72% en d) y del 42,85% en e).

SAA R.cond.	a	b	c	d	e
	B	B	B	B	B
AB	25(33)	27(37)	2	1	2
CR	22(32)	7(37)	6(16)	2(5)	2(3)
CU	128(148)	28(32)	4	0	1
GU	178(252)	17	---	1	---
TO	76(95)	73(85)	11(12)	2	---
TOTAL	429(560)	152(208)	23(34)	6(9)	5(6)
SAA R.cond.	a	b	c	d	e
	R	R	R	R	R
AB	2(9)	1(6)	1	0	0
CR	1(9)	0(14)	0(6)	1(3)	0
CU	7(58)	2(6)	0	0	1
GU	10(43)	6	---	0	---
TO	4(19)	2(8)	1	0	---
TOTAL	24(138)	11(40)	2(8)	1(3)	1
SAA R.cond.	a	b	c	d	e
	M	M	M	M	M
AB	2(5)	0(6)	0	0	0(1)
CR	0(4)	1(17)	0(4)	0(2)	0(1)
CU	2(11)	0	0	0	0

GU	7(34)	3	---	0	---
TO	0(8)	1(7)	0(1)	0	---
TOTAL	11(62)	5(33)	0(5)	0(2)	0(2)

Con respecto a las redes de conducción, al igual que en el caso anterior son valoradas favorablemente en la mayoría de los municipios, siendo los porcentajes del 67,24% en a), del 70,04% en b), del 63,88% en c), del 54,54% en d) y del 71,42% en e).

SAA Depósit.	a	b	c	d	e
	<i>B</i>	<i>B</i>	<i>B</i>	<i>B</i>	<i>B</i>
AB	27(35)	28(39)	2(3)	0(1)	1
CR	19(31)	12(27)	1(7)	2(6)	0(2)
CU	130(184)	31(32)	4	0(1)	0(1)
GU	150(218)	15	---	1	---
TO	78(92)	72(85)	12(13)	1(2)	---
TOTAL	404(560)	158(198)	19(27)	4(11)	1(4)
SAA Depósit.	a	b	c	d	e
	<i>R</i>	<i>R</i>	<i>R</i>	<i>R</i>	<i>R</i>
AB	3(8)	0(9)	0(1)	0(1)	0(1)
CR	2(12)	5(15)	2(8)	0(4)	1(2)
CU	13(61)	1(2)	0	0	0(1)
GU	33(69)	1(4)	---	0	---
TO	4(13)	3(14)	0	0	---
TOTAL	55(163)	10(34)	2(9)	0(5)	0(4)
SAA Depósit.	a	b	c	d	e
	<i>M</i>	<i>M</i>	<i>M</i>	<i>M</i>	<i>M</i>
AB	1(4)	1(3)	0(1)	0	0(2)
CR	2(6)	5(15)	3(8)	0(4)	1(2)
CU	0(6)	1	0	0	0
GU	18(43)	1(4)	---	0	---
TO	3(8)	0(2)	0(1)	0(1)	---
TOTAL	24(67)	8(25)	3(10)	0(5)	1(4)

Los depósitos de la región se califican de calidad aceptable en los cuatro primeros grupos de municipios siendo los porcentajes del 63,32 % en a), del 72,81% en b), del 52,77% en c) y del 36,36% en d). Los correspondientes a los municipios de mayor tamaño no reciben tal calificación estando las valoraciones comprendidas, mayoritariamente, entre calidad media o mala. En el proceso de potabilización del agua, el control de calidad⁵⁹⁵ lo realiza principalmente el propio municipio o la Comunidad Autónoma siendo en el primer caso, del 33,22% en a), del 30,41% en b), del 13,88% en c) y del 42,85% en e). En el segundo caso, la Comunidad Autónoma realiza funciones de inspección en el proceso de tratamiento del agua en un 51,72% en a), en un 31,33% en b), en el 52,77% en c), del 63,63% en d) y del 28,57% en e). En este

⁵⁹⁵ Servicios municipales(MU), provinciales(PR), Comunidad Autónoma(CA), Mancomunidad(MA), otros(OT).

sentido, puede observarse que la actividad de carácter principal que hemos definido como control de calidad, es realizada mayoritariamente por una entidad local de ámbito superior al propio municipio, y por tanto se ocasionarán costes externos que incrementarán el coste total del servicio. Las observaciones obtenidas se recogen a continuación:

SAA Potab.	a	b	c	d	e
	MU	MU	MU	MU	MU
AB	28	20	2	0	1
CR	1	0	0	0	1
CU	153	26	0	0	1
GU	7(10)	0	---	---	---
TO	23	20	3	0	---
TOTAL	212(215)	66	5	0	3
SAA Potab.	a	b	c	d	e
	CA	CA	CA	CA	CA
AB	3	3	0	0	0
CR	34	38	16	6	2
CU	30	1	2	1	0
GU	226(255)	15	---	---	---
TO	37(38)	11	1	0	---
TOTAL	330(360)	68	19	7	2
SAA Potab.	a	b	c	d	e
	PR	PR	PR	PR	PR
AB	0	0	0	0	0
CR	0	0	0	0	0
CU	5	1	1	0	0
GU	2	0	---	---	---
TO	2	0	0	0	---
TOTAL	9	1	1	0	0
SAA Potab.	a	b	c	d	e
	MA	MA	MA	MA	MA
AB	0	0	0	0	0
CR	0	0	0	0	0
CU	9	1	0	0	0
GU	0	1	---	---	---
TO	7	3	0	0	---
TOTAL	16	5	0	0	0
SAA Potab.	a	b	c	d	e
	OT	OT	OT	OT	OT
AB	5	17	1	1	2
CR	0	0	0	0	0
CU	5(6)	5	1	0	0
GU	4(5)	1	---	---	---
TO	29(30)	54	9	2	---

TOTAL	41(52)	77	11	3	2
--------------	--------	----	----	---	---

La periodicidad con que se efectúa dicho control es mayoritariamente semanal o a diario, tal y como indican los siguientes datos⁵⁹⁶:

SAA Potab.	a	b	c	d	e
	<i>DI</i>	<i>DI</i>	<i>DI</i>	<i>DI</i>	<i>DI</i>
AB	22	26(27)	3	1	2(3)
CR	13(14)	23(25)	11	5	1(3)
CU	49(54)	16(19)	2	0	0(1)
GU	22(24)	5(7)	---	---	---
TO	48(50)	64(65)	9	2	---
TOTAL	154(164)	134(143)	25	8	3(7)
SAA Potab.	a	b	c	d	e
	<i>AL</i>	<i>AL</i>	<i>AL</i>	<i>AL</i>	<i>AL</i>
AB	5	3	0	0	0(1)
CR	0	1(2)	0	1	0(1)
CU	10(12)	0	0	0	0
GU	0	0	---	---	---
TO	2	3	0	0	---
TOTAL	17(19)	7(8)	0	1	0(2)
SAA Potab.	a	b	c	d	e
	<i>SE</i>	<i>SE</i>	<i>SE</i>	<i>SE</i>	<i>SE</i>
AB	4	2	0	0	0
CR	10(12)	5(8)	1	0(1)	0(1)
CU	42(46)	11	1	0	0(1)
GU	23(26)	3(6)	---	---	---
TO	26(27)	14(15)	2	0	---
TOTAL	104(115)	35(42)	4	0(1)	0(2)
SAA Potab.	a	b	c	d	e
	<i>OC</i>	<i>OC</i>	<i>OC</i>	<i>OC</i>	<i>OC</i>
AB	1	3	0	0	0
CR	0(1)	0	0(1)	0	0
CU	33(36)	3(5)	0	0	0
GU	17	1(2)	---	---	---
TO	3	0	0	0	---
TOTAL	51(58)	7(10)	0(1)	0	0
SAA Potab.	a	b	c	d	e
	<i>ME</i>	<i>ME</i>	<i>ME</i>	<i>ME</i>	<i>ME</i>
AB	3	3	0	0	0
CR	2	1	1	0(1)	0
CU	32(36)	9	0	1	0

⁵⁹⁶ Diario(DI), Alterno(AL), Semanal(SE), Quincenal(QC), Mensual(ME), Otro(OT).

GU	87(93)	1(6)	---	---	---
TO	3	0	0	0	---
TOTAL	127(135)	14(19)	1	1(2)	0
SAA Potab.	a	b	c	d	e
	OT	OT	OT	OT	OT
AB	1	2	0	0	0
CR	5(7)	3(5)	2(3)	0(1)	0
CU	2	0	1	0	0
GU	48(58)	2	---	---	---
TO	2(3)	0	0	0	---
TOTAL	58(71)	7(9)	3(4)	0(1)	0

Diariamente se controla calidad del proceso de potabilización en un 24,13% en a), en un 61,75% en b), en un 69,44% en c), en un 72,72% en d) y en un 42,85% en e). Es semanal en un 16,3% en a), en un 16,12% en b), en un 11,11% en c), y en un 28,57% en e), combinada con la opción de días alternos. En términos generales, la calidad con que se desarrolla este control de calidad del proceso de potabilización, se califica en función de la prestación o no de los atributos que a continuación se exponen⁵⁹⁷ :

AB	a		b		c		d		e		TOTAL	
	SI	NO	SI	NO	SI	NO	SI	NO	SI	NO	SI	NO
CL	38	0	40	0	3	0	1	0	3	0	85	0
OZ	0	38	0	40	0	3	0	1	0	3	0	85
EA	0	38	0	40	0	3	0	1	0	3	0	85
DE	0	38	0	40	0	3	0	1	1	2	1	84
FI	0	38	0	40	0	3	0	1	1	2	1	84
DC	0	38	0	40	0	3	0	1	0	3	0	85
OT	0	38	0	40	0	3	0	1	0	3	0	85
CR	a		b		c		d		e		TOTAL	
	SI	NO	SI	NO	SI	NO	SI	NO	SI	NO	SI	NO
CL	34	1	38	0	16	0	6	0	3	0	97	1
OZ	0(1)	35	0	38	0(1)	16	0	6	0(1)	3	0(3)	98
EA	0	35	0(1)	38	0(1)	16	0(1)	6	0(1)	3	0(4)	98
DE	5(12)	30	4(6)	34	0(3)	16	2	4	0(1)	3	11(24)	87
FI	2(6)	33	2(4)	36	2(3)	14	0(1)	6	0(1)	3	6(15)	92
DC	0(5)	35	0(3)	38	1(2)	15	2	4	0(1)	3	3(13)	95
OT	0(2)	35	1	37	0(1)	16	2	4	1	2	4(7)	94
CU	a		b		c		d		e		TOTAL	
	SI	NO	SI	NO	SI	NO	SI	NO	SI	NO	SI	NO
CL	195	2	34	0	4	0	1	0	1	0	235	2
OZ	1	196	0	34	0	4	0	1	0	1	1	236
EA	1	196	0	34	0	4	0	1	0	1	1	236

⁵⁹⁷ Cloración(CL), Oxidación fuerte(OZ), Eliminación de acidez(EA), Decantador(DE), Filtros(FI), Descalcificador(DC), Otros(OT).

DE	1	196	0	34	0	4	0	1	0	1	1	236
FI	1	196	0	34	0	4	0	1	0	1	1	236
DC	1	196	0	34	0	4	0	1	0	1	1	236
OT	1	196	0	34	0	4	0	1	0	1	1	236
GU	a		b		c		d		e		TOTAL	
	SI	NO	SI	NO	SI	NO	SI	NO	SI	NO	SI	NO
CL	269	0	16	0	---	---			---	---	285	0
OZ	0	269	0	16	---	---			---	---	0	285
EA	0	269	0	16	---	---			---	---	0	285
DE	3	266	3	13	---	---			---	---	6	279
FI	4	265	4	12	---	---			---	---	8	277
DC	1	268	0	16	---	---			---	---	1	284
OT	0	269	0	16	---	---			---	---	0	285
TO	a		b		c		d		e		TOTAL	
	SI	NO	SI	NO	SI	NO	SI	NO	SI	NO	SI	NO
CL	99	0	88	0	13	0	2	0	---	---	202	0
OZ	3	96	1	87	1	12	0	2	---	---	5	197
EA	1	98	0	88	0	13	0	2	---	---	1	201
DE	4	95	2	86	1	12	0	2	---	---	7	195
FI	5	94	3	85	1	12	0	2	---	---	9	193
DC	3	96	1	87	0	13	0	2	---	---	4	198
OT	0	99	0	88	0	13	0	2	---	---	0	202

En este sentido, puede observarse que únicamente se lleva a cabo de forma adecuada, en casi el 100% de todos los municipios, la cloración del agua, en cambio el resto de funciones referentes a eliminación de la acidez o instalación de filtros, decantadores, descalcificadores, etc., son prácticamente inexistentes en los municipios analizados. Por último, en términos generales la calidad del proceso de potabilización se considera buena o adecuada en un 63,79% en a), en un 69,58% en b), en un 80,55% en c), en un 72,72% en d) y en un 71,42% en e). A continuación se muestran las observaciones obtenidas al respecto:

SAA Potab.	a	b	c	d	e
	B	B	B	B	B
AB	34(35)	34(36)	3	1	2
CR	21(29)	1(33)	11(13)	4(6)	2
CU	89(105)	15(19)	3	1	1
GU	174(200)	16	---	---	---
TO	89	85	12	2	---
TOTAL	407(458)	151(189)	29(31)	8(10)	5
SAA Potab.	a	b	c	d	e
	R	R	R	R	R
AB	0(1)	1(2)	0	0	1
CR	6(11)	5(10)	1(3)	0(2)	1
CU	64(76)	12(15)	1	0	0
GU	43(53)	3	---	---	---

TO	5	3	1	0	---
TOTAL	118(146)	24(33)	3(5)	0(2)	2
SAA Potab.	a	b	c	d	e
	M	M	M	M	M
AB	1	1(3)	0	0	0
CR	0(2)	0(3)	0	0(1)	0
CU	28(32)	3(4)	0	0	0
GU	26(28)	5	---	---	---
TO	5	0	0	0	---
TOTAL	60(68)	9(15)	0	0(1)	0

En referencia a la calidad de las redes de distribución del agua no existe una valoración clara en ninguno de los grupos analizados:

SAA R.distr.	a	b	c	d	e
	B	B	B	B	B
AB	24(38)	21(36)	1(2)	1	3
CR	8(28)	4(29)	1(13)	1(4)	1(3)
CU	92(109)	6(19)	0	0	0(1)
GU	130(196)	6(14)	---	1	---
TO	59(87)	0	8(13)	1	---
TOTAL	313(458)	37(98)	10(28)	4(7)	4(7)
SAA R.distr.	a	b	c	d	e
	R	R	R	R	R
AB	5(10)	1(7)	0(1)	0	0
CR	4(10)	3(10)	1(6)	1(3)	0(1)
CU	77(92)	28(30)	3	1	0(1)
GU	40(81)	1(6)	---	0	---
TO	5(20)	2(19)	0(2)	0	---
TOTAL	131(213)	35(72)	4(12)	2(4)	0(2)
SAA R.distr.	a	b	c	d	e
	M	M	M	M	M
AB	0(5)	0(9)	0	0	0
CR	3(17)	4(25)	0(10)	0(2)	0(2)
CU	11(13)	0	1	0	0
GU	33(64)	2(7)	---	0	---
TO	7(20)	3(32)	0(3)	1	---
TOTAL	54(119)	9(73)	1(14)	1(3)	0(2)

Se considera que la calidad de la distribución es adecuada en el 49,05% de los municipios a), en el 17,05% en b), en el 27,77% en c), en el 36,36% en d) y en el 57,14% en e). Se califica como media o regular en el 20,53% en a), el 16,12% en b), el 11,11% en c) y el 18,18% en d). Es deficitaria o mala en el 8,46% en a), el 4,14% en b) y el 9% en d). El resto está constituido por municipios que engloban las tres calificaciones de forma conjunta en sus distintos núcleos de población. Con respecto a si se considera suficiente el caudal de agua suministrado a cada municipio se presentan las siguientes observaciones:

SAA Cau.	a		b		c		d		e	
	SF	IN	SF	IN	SF	IN	SF	IN	SF	IN
AB	25(29)	4(13)	28(30)	10(12)	3	0	1	0	3	0
CR	28(31)	4(7)	24(25)	13(14)	11(13)	3(5)	4(5)	0(1)	3	0
CU	176(184)	13(21)	29(30)	4(5)	4	0	1	0	1	0
GU	226(241)	28(43)	15(17)	0(2)	---	---	1	0	---	---
TO	93	6	80	8	13	0	2	0	---	---
TT	548(578)	55(90)	176(182)	35(41)	31(33)	3(5)	9(10)	0(1)	7	0

Se califica de aceptable o suficiente el caudal en la distribución del agua en el 85,89% de a), el 81,1% de b), el 86,11% en c), el 81,81% en d) y el 100 de e).

Con el análisis de los datos y en respuesta a la pregunta sobre si se detectaron algún tipo de disfuncionamientos o fallos que puedan provocar costes de calidad total, se afirma que sí existen tales disfuncionamientos. Este tipo de costes no vienen provocados por operaciones de prevención o evaluación, sino que obedecen a costes de no calidad. Se trata tanto de fallos externos como de fallos internos. En este sentido, con respecto a los primeros, se han detectado dos causas principales como generadoras de fallos internos:

A) Deficiencia de personal adscrito al servicio de Limpieza Viaria, siendo más acentuada en los municipios de menos población. En este sentido, el número de trabajadores asignados al servicio es el que se indica a continuación:

LV	Nº de trabajadores adscritos al Servicio Limpieza Viaria				
	a	b	c	d	e
AB	12	16	13	4	21
CR	1	7	6	14	42
CU	16	22	2	8	20
GU	64	31	---	11	---
TO	10	41	23	0	---
TOTAL	103	117	44	37	83

B) Pérdidas de agua ocasionada en el proceso de captación del agua potable: La pérdida media de agua por núcleo de población oscila entre el 5,88% y el 26,5% del volumen de agua captada, siendo la provincia de Guadalajara la que mayores disfuncionamientos presenta en todos los tramos de municipios analizados, frente a la provincia de Cuenca dónde se dan los menores porcentajes:

SAA	%m ³ de agua perdida en la prestación del servicio de SAA				
	a	b	c	d	e
AB	10.84	5.88	16.44	11.5	2.22
CR	19.08	23.33	20	16	19.42
CU	20	10	6.1	10.4	8.56
GU	26.54	24.41	---	20	---
TO	19.86	17.4	23.5	22.5	---
TOTAL	19.26	16.2	13.2	16.08	6.04

Con respecto a los disfuncionamientos que repercuten directamente sobre el individuo y

que desembocarían en fallos de carácter externo de no calidad⁵⁹⁸, se han detectado los siguientes con respecto al servicio de Recogida de Residuos Domiciliarios:

RRD	Nº de viviendas sin servicio				
	a	b	c	d	e
AB	1215	2896	0	34	0
CR	114	134	58	0	111
CU	3416	85	0	0	0
GU	3443	246	---	0	---
TO	684	53	11	0	---
TOTAL	8872	3414	69	34	111

RRD	Población residente sin servicio				
	a	b	c	d	e
AB	952	3636	0	14	0
CR	214	32	91	0	3
CU	2880	2158	0	0	0
GU	1946	47	---	0	---
TO	728	84	6	0	---
TOTAL	6720	5957	97	14	3

Son los municipios más pequeños en los que más disfuncionamientos se ha detectado. En este sentido, las provincias de Albacete, Cuenca y Guadalajara presentan las mayores deficiencias en cuanto a no prestación del servicio en los tramos a) y b). Ciudad Real es más deficitaria en tramos de población mayor. Con respecto al servicio de Saneamiento de Aguas Residuales se presentan las siguientes tablas:

SAR	Nº de viviendas conectadas a la red				
	a	b	c	d	e
AB	12903	40682	9756	5148	15795
CR	12203	37508	43175	31096	24998
CU	47891	32261	8798	5518	18181
GU	49176	23937	---	4151	---
TO	34884	81196	34000	7500	---
TOTAL	157055	215584	95729	53413	58974

SAR	Nº de viviendas NO conectadas a la red				
	a	b	c	d	e
AB	39	80	0	0	35
CR	15	9	176	78	3800
CU	1474	1349	250	0	81
GU	409	62	---	0	---
TO	79	39	0	0	---
TOTAL	2016	1539	426	78	3916

SAR	Longitud de red necesaria para eliminar el déficit (metros)				
-----	---	--	--	--	--

⁵⁹⁸ Estos datos nos ayudarán posteriormente a calcular los indicadores de calidad.

	a	b	c	d	e
AB	5301	23363	0	1650	4955
CR	4575	13540	4610	2140	2000
CU	77360	45470	6300	2600	
GU	38567	10512	---	0	---
TO	2604	400	970	0	---
TOTAL	128407	93285	11880	6390	6955
SAR	Nº de viviendas que sufren déficit				
	a	b	c	d	e
AB	6851	1421	0	102	1213
CR	117	1141	476	144	3922
CU	1813	1099	150	0	0
GU	834	649	---	0	---
TO	141	60	22	0	---
TOTAL	3590	4370	648	246	5135
SAR	Población residente que sufre déficit				
	a	b	c	d	e
AB	536	898	0	28	106
CR	274	1975	1476	380	3006
CU	1786	2409	456	0	0
GU	345	155	---	0	---
TO	338	63	12	0	---
TOTAL	3279	5500	1944	408	3112

Puede observarse en cualquiera de las cuatro tablas anteriores que la provincia de Cuenca es la que más inconvenientes presenta en este servicio en lo que respecta a los tramos a), b) y c). En cambio, en los municipios de mayor dimensión la provincia de Ciudad Real sufre, en términos absolutos, un mayor saneamiento autónomo al existir la mayor proporción de viviendas no conectadas a la red frente a las conectadas. En este sentido, obviamente esta provincia es la que más metros de red necesitaría instalar para subsanar dichas deficiencias en los municipios de los tramos d) y e). Con respecto al servicio de Suministro y Abastecimiento de Agua pueden observarse las siguientes tablas:

SAA	Nº de viviendas conectadas a la red				
	a	b	c	d	e
AB	13998	41987	9756	5148	26108
CR	12444	37073	43553	31236	28538
CU	50735	27452	8798	5632	18181
GU	52505	21880	---	4154	---
TO	35146	87705	33418	7500	---
TOTAL	164828	216107	95525	53670	72827
SAA	Nº de viviendas NO conectadas a la red				
	a	b	c	d	e
AB	11	279	0	0	0
CR	57	134	205	0	321

CU	1517	1377	250	0	81
GU	271	100	---	0	---
TO	118	25	0	0	---
TOTAL	1974	1915	455	0	402
SAA	N° de viviendas con presión de agua excedentaria				
	a	b	c	d	e
AB	0	2181	262	0	0
CR	12	400	0	0	0
CU	1298	100	250	0	100
GU	590	140	---	0	---
TO	0	650	0	0	---
TOTAL	1900	3471	512	0	100
SAA	N° de viviendas con presión de agua deficitaria				
	a	b	c	d	e
AB	1274	1686	1075	5548	300
CR	525	2572	6332	1929	430
CU	5573	3109	680	4824	0
GU	4287	2382	---	500	---
TO	700	3821	1292	0	---
TOTAL	12359	13570	9379	12801	730
SAA	Longitud de red necesaria para eliminar el déficit (metros)				
	a	b	c	d	e
AB	2569	12816	0	0	0
CR	715	8320	150	880	0
CU	72400	39729	8600	4100	1500
GU	18618	958	---	0	---
TO	600	400	400	0	---
TOTAL	94902	62223	9150	4980	1500
SAA	N° de viviendas que sufren déficit				
	a	b	c	d	e
AB	104	356	0	34	0
CR	49	343	196	13	321
CU	670	381	216	35	9
GU	366	53	---	0	---
TO	39	10	22	25	---
TOTAL	1228	1143	434	107	330
SAA	Población residente que sufre déficit				
	a	b	c	d	e
AB	123	219	0	28	0
CR	129	915	576	39	951
CU	1742	307	22	0	0
GU	289	92	---	0	---
TO	45	53	12	0	---

TOTAL	2328		1586		610		67		951	
SAA	Nº de municipios que sufren restricciones									
	a		b		c		d		e	
	SI	NO	SI	NO	SI	NO	SI	NO	SI	NO
AB	7	31	6	34	0	3	0	1	0	3
CR	7	28	13	25	4	12	1	5	0	3
CU	12	185	2	32	0	4	0	1	0	1
GU	36	233	3	14	---	---	0	1	---	---
TO	5	94	7	81	0	13	0	2	---	---
TOTAL	67	571	31	186	4	32	1	10	0	7

De la información anterior se deduce que en los municipios de menor población, en concreto municipios a), b) y c), es la provincia de Cuenca la que más disfuncionamientos en términos absolutos presenta tanto en lo referente al número de viviendas que se abastecen de forma autónoma por no estar conectadas a la red, con respecto a las irregularidades referentes a la presión con que se distribuye el agua, con respecto al número de metros de red que sería necesario instalar para reducir los fallos y, por ende, en relación al número de viviendas y de habitantes que están afectados por el déficit. Con respecto a los municipios de mayor dimensión, municipios d) y e), las provincias de Albacete y Ciudad Real, al igual que en el servicio anterior, presentan en términos absolutos las mayores deficiencias. De forma general, con respecto a la evaluación de las restricciones calificadas, en la mayoría de los municipios que las sufren, de tipo parcial, se ha observado que se producen en un 10,5% de los municipios a), un 14,28% en b), un 11,11% en c) y un 9% en d).

4.4. Análisis de la gestión y cadena de valor de los servicios municipales.

En este apartado se ha intentado identificar aquéllas actividades que forman la cadena de valor del servicio municipal y que, tal y como hemos definido en la parte teórica del trabajo, se clasifican en actividades previas a la prestación del servicio, actividades de prestación propiamente dichas y actividades posteriores a la prestación. La EIEL no realiza ningún análisis del servicio que coincida con el desarrollo que proponemos. No obstante, el análisis de estos datos puede dar una idea sobre la organización de los servicios y por tanto de las actividades que en base a ellos sería necesario realizar para llevarlos a cabo.

En este sentido, en lo que respecta a las actividades previas a la prestación del servicio no se muestran datos que puedan relacionarse con la ejecución de las mismas en ninguno de los servicios desarrollados. Para los servicios de Recogida de Residuos Domiciliarios y de Limpieza Viaria, no se obtiene ninguna información respecto a la posible identificación de actividades que tengan que ver con la prestación de los mismos, únicamente, para el primero de estos servicios, aquéllas que siendo posteriores a la prestación del servicio están relacionadas con la realización del control de calidad. Es en los servicios de Saneamiento de Aguas Residuales y de Suministro y Abastecimiento de Agua dónde hemos podido profundizar un poco más.

Así, en el servicio de Saneamiento de Aguas Residuales hemos identificado claramente, de forma general las actividades de carácter principal correspondientes a la prestación del servicio englobadas en los procesos de CAPTACIÓN, TRATAMIENTO y VERTIDO. De forma específica, no se identifica ninguna de las actividades expuestas, pues a pesar de que los tres procesos son fijos en cualquier municipio, su desglose por actividades va a depender del conjunto de medios económicos y técnicos de que disponga el Ayuntamiento, así como, de sus características geográficas, topográficas y territoriales. De esta forma, con respecto al proceso de captación, tratamiento de lodos y recuperación de energía, no se ha podido extraer ninguna referencia, no obstante, para los procesos de depuración y vertido se han obtenido algunas connotaciones que condicionan las actividades a desarrollar. En este sentido, estas notas están relacionadas con el sistema de depuración utilizado por el municipio y con el lugar en el que se retiren los residuos. Con respecto al sistema de depuración⁵⁹⁹ se han obtenido los siguientes datos:

SAR S.depur.	a	b	c	d	e
	LA	LA	LA	LA	LA
AB	12	18(19)	1	0	0
CR	3	2	1(2)	2(3)	0
CU	5	8(9)	2	0	0
GU	7(9)	4(6)	---	1	---
TO	7(8)	15(16)	2	1	---
TOTAL	34(37)	47(50)	6(7)	4(5)	0
SAR S.depur.	a	b	c	d	e
	DC	DC	DC	DC	DC
AB	0	6	0	1	1
CR	0(1)	3(4)	1(2)	0	2(3)
CU	0	0	0	0	0(1)
GU	15	6	---	0	---
TO	3	10	3	0	---
TOTAL	18(19)	19(20)	4(5)	1	3(5)
SAR S.depur.	a	b	c	d	e
	FS	FS	FS	FS	FS
AB	5	4	0	0	0
CR	2(6)	4(5)	1(2)	1	0
CU	7(8)	5	0	0	0(1)
GU	2(10)	1(2)	---	0	---
TO	13(14)	6	0	0	---
TOTAL	29(43)	20(22)	1(2)	1	0(1)
SAR S.depur.	a	b	c	d	e
	FV	FV	FV	FV	FV

⁵⁹⁹ Fosa séptica(FS), Depuración Convencional(DC), De lagunado(DL), Filtro verde(FV), Otras(OT).

AB	4	1(2)	0	0	0
CR	1	3(4)	1	2(3)	0
CU	5	2(3)	0	0	0
GU	1	0	---	0	---
TO	6	2	1	0	---
TOTAL	17	8(11)	2	2(3)	0
SAR S.depur.	a	b	c	d	e
	OT	OT	OT	OT	OT
AB	0	2	1	0	1
CR	3(7)	2(3)	3	0	0(1)
CU	34	4(5)	1	0	0
GU	4(6)	1	---	0	---
TO	5	1	1	0	---
TOTAL	46(52)	10(12)	6	0	1(2)

En base a ellos se observa que no existe un único sistema de depuración claramente utilizado, dándose en todos los tramos, una combinación en porcentajes no demasiado dispares, de todos los sistemas de depuración propuestos. En este sentido, en función del sistema elegido se completará en mayor o en menor medida la cadena de valor propuesta para el proceso de tratamiento, compuesta por un pretratamiento, tratamiento primario, secundario y terciario. En términos generales, los sistemas de "depuración convencional" y "de lagunado" son los más frecuentes en todos los tramos estudiados, dándose los sistemas más sofisticados, como por ejemplo el denominado como "filtro verde", en los municipios de mayor población. En otro sentido, el lugar dónde viertan las aguas tratadas⁶⁰⁰ va a condicionar las instalaciones a realizar en el municipio para llevar a cabo el proceso de vertido. Así, se ha observado que principalmente las redes de evacuación o emisarios desembocan en arroyos o ríos, siendo los datos los que se ofrecen a continuación⁶⁰¹:

CR	a	b	c	d	e	TOTAL
AR	26(30)	25(28)	7(9)	2(3)	0(1)	60(71)
CA	0	0	0	0	0	0
RI	1(5)	8(11)	3(4)	2	0(1)	14(23)
VA	0(1)	0	0(1)	0	0	0(2)
AC	0	0(1)	0	0	0	0(1)
EM	0	0	0	0	0	0
OT	1(3)	2(6)	2(4)	1(2)	1(2)	7(12)
CU	a	b	c	d	e	TOTAL
AR	34(46)	2(5)			0(1)	36(52)

⁶⁰⁰ Al campo(CA), a vaguada o rambla(VA), a un arroyo(AR), a un río(RI), a una acequia(AC), a un embalse(EM), otros(OT).

⁶⁰¹ Para la provincia de Albacete no se han obtenido datos al respecto.

CA	3(4)	1				4(5)
RI	50(62)	6(13)	2		0(1)	58(78)
VA	58(66)	11(17)			0(1)	69(84)
AC	8	0(2)	2			10(12)
EM						
OT		1				
GU	a	b	c	d	e	TOTAL
AR	126	8(12)	---	0	---	134(138)
CA	7	0(4)	---	0	---	7(11)
RI	34	3(7)	---	1	---	38(42)
VA	16	1(4)	---	0	---	17(20)
AC	7	0(2)	---	0	---	7(9)
EM	0(1)	0	---	0	---	0(1)
OT	4	1(4)	---	0	---	5(8)
TO	a	b	c	d	e	TOTAL
AR	77(83)	65(67)	9(10)	0	---	151(160)
CA	9(11)	5	0(1)	0	---	14(17)
RI	3(8)	11(12)	1(2)	2	---	17(24)
VA	0(1)	0	0	0	---	0(1)
AC	0	1	0	0	---	1
EM	0	0	0	0	---	0
OT	2	0	0	0	---	2

Con respecto al servicio de Suministro y Abastecimiento de Agua, se ha obtenido información sobre el tipo y sistema de captación del agua, la ubicación de los depósitos de la misma antes de su distribución y el momento en que se realiza la potabilización. Todo ello marcará la forma de diseñar las actividades de prestación, de carácter principal, que desarrollan el servicio. Con respecto al tipo de captación⁶⁰² puede observarse que en los municipios tipo a) se realiza directamente de manantiales naturales, de ahí que esté justificado el alto grado de abastecimiento autónomo en este tipo de municipios, en el resto de municipios el tipo de captación más frecuente la constituye el sondeo, siendo los porcentajes en cada uno de ellos los siguientes: 35,02% en b), 47,22% en c), 54,54% en d) y 42,85% en e). A continuación, se muestran los datos al respecto:

AB	a	b	c	d	e	TOTAL
MA	10(15)	13(15)	0	0	0	23(30)

⁶⁰² Manantial(MA), Pozo(PO), Embalse(EB), Sondeo(SO), Galería(GA), Río(RI), Canal(CA), Otras(OT).

PO	3	8(14)	0	0	0(1)	11(18)
EB	0(2)	0	0	0	0(1)	0(3)
SO	14(22)	14(28)	3	1	2(3)	34(57)
GA	0	0(1)	0	0	0	0(1)
RI	0(1)	0(2)	0	0	0(1)	0(4)
CA	0(1)	0(1)	0	0	0	0(2)
OT	0	0	0	0	0	0

CR	a	b	c	d	e	TOTAL
MA	4(22)	1(22)	0	0(1)	0	5(45)
PO	5(16)	3(19)	2(5)	1(2)	1	12(43)
EB	0(12)	4(11)	1(5)	1	0	6(29)
SO	4(18)	5(21)	5(7)	3(4)	1	18(51)
GA	0(1)	0	0	0	0	0(1)
RI	0	0(1)	0	0(1)	0	0(2)
CA	0	0	0	0	0	0
OT	1(3)	0(1)	0	0	0	1(4)
CU	a	b	c	d	e	TOTAL
MA	70(106)	8(10)			1	79(117)
PO	3(19)			0(1)		3(20)
EB	1					1
SO	58(111)	24(26)	4	0(1)		86(142)
GA						
RI	0(1)					0(1)
CA						
OT						
GU	a	b	c	d	e	TOTAL
MA	237(280)	4(13)	---	0	---	241(293)
PO	24(82)	3(7)	---	0	---	27(89)
EB	2(5)	0(1)	---	0	---	2(6)
SO	4(21)	0(3)	---	0	---	4(24)
GA	0	0	---	0	---	0
RI	2(13)	0(2)	---	0	---	2(15)
CA	3	0	---	0	---	3
OT	0	1	---	1	---	2
TO	a	b	c	d	e	TOTAL
MA	4(20)	6(12)	0(1)	0	---	10(33)
PO	19(39)	10(26)	1(4)	0	---	30(69)
EB	3(12)	1(7)	0	0	---	4(19)
SO	25(51)	33(48)	5(6)	2	---	65(107)
GA	0(6)	0(2)	0	0	---	0(8)
RI	0(1)	1(2)	0	0	---	1(3)
CA	0	0	0	0	---	0

OT	0	0	0	0	---	0
-----------	---	---	---	---	-----	---

Con respecto al sistema de captación⁶⁰³ en la mayoría de los núcleos de población es necesario hacer algún tipo de instalación forzada que definirá las actividades necesarias para cumplimentar dicho proceso. Los datos revelan que este tipo de instalaciones se realiza en un 47,17% en municipios a), en un 56,68% en b), en un 80,55% en c), en un 90,9% en d) y en un 42,85% en e). Dichos datos se exponen a continuación:

SAA	Sistema de Captación del agua									
	a		b		c		d		e	
	G	IF	G	IF	G	IF	G	IF	GR	IF
AB	9(16)	15(22)	4(18)	8(22)	0	3	0	1	0	3
3CR	6(20)	15(29)	5(25)	13(33)	1(7)	9(15)	0(1)	5(6)	0	0(2)
CU	32(84)	113(165)	2(10)	24(32)	0	4	0	1	1	0
GU	89(181)	88(180)	2(11)	5(14)	---	---	0	1	---	---
TO	9(29)	70(90)	4(15)	73(84)	0	13	0	2	---	---
TT	145(330)	301(486)	17(79)	123(185)	1(7)	29(35)	0(1)	10(11)	1	3(5)

En cuanto a la disposición de los depósitos de agua⁶⁰⁴ va a condicionar el diseño de las actividades de conducción y almacenamiento del agua desde la cuenca de captación o planta de tratamiento hasta el depósito, así como la actividad de bombeo del agua depositada para ser distribuida a los usuarios del servicio. En este sentido, se ha observado que la mayoría de los depósitos de la región se encuentran en la superficie, suponiendo un 54,54% en a), un 42,85% en b), un 44,44% en c), un 36,36% en d) y un 42,85% en e), siendo el otro 75% combinación con otras posibilidades. Los datos al respecto se muestran a continuación:

SAA Depósit.	a	b	c	d	e
	EL	EL	EL	EL	EL
AB	5(13)	5(11)	0(1)	0(1)	0
CR	3(8)	3(10)	0(1)	0(3)	0(1)
CU	3(14)	3(13)	1(2)	0	0
GU	9(13)	1(4)	---	0	---
TO	6(19)	8(24)	0(7)	0	---
TOTAL	26(67)	20(52)	1(11)	0(4)	0(1)
SAA Depósit.	a	b	c	d	e
	ES	ES	ES	ES	ES
AB	15(21)	15(28)	0	0	0
CR	20(29)	22(27)	9(12)	0(5)	0(2)
CU	135(181)	14(27)	2(3)	1	0(1)
GU	137(230)	13	---	1	---
TO	41(51)	29(52)	5(12)	2	---
TOTAL	348(512)	93(147)	16(27)	4(9)	0(3)

⁶⁰³ Por gravedad(G), instalación forzada(IF).

⁶⁰⁴ Enterrado(EN), en superficie(ES), elevado(EL) y semienterrado(SE).

SAA Depósit.	a	b	c	d	e
	EN	EN	EN	EN	EN
AB	0(3)	2(7)	1	0	1
CR	0(1)	0(2)	1(3)	0(3)	0(1)
CU	0	0	0	0	0
GU	15(51)	1(8)	---	0	---
TO	3(10)	2(7)	0	0	---
TOTAL	18(65)	5(24)	2(4)	0(3)	1(2)
SAA Depósit.	a	b	c	d	e
	SE	SE	SE	SE	SE
AB	6(9)	6(14)	1(2)	0(1)	2
CR	0	1	0	0(1)	1
CU	13(48)	2(11)	0	0	0(1)
GU	15(33)	1(4)	---	0	---
TO	24(37)	13(28)	0(3)	0	---
TOTAL	58(127)	23(58)	1(5)	0(2)	3(4)

En cuanto al momento en que se realiza la potabilización del agua⁶⁰⁵ va a ser determinante a la hora de diseñar el proceso de tratamiento del agua potable. Los datos muestran que se lleva a cabo una vez que el agua ha sido almacenada en los depósitos en un 76,33% de los municipios a), un 86,63% en b), en un 77,77% en c) y en un 54,54% en d). En los municipios englobados en e) se da la potabilización en un 71,42% de los núcleos de población cuando el agua está depositada conjuntamente con el momento en que se realiza la conducción del agua a dichos depósitos. A continuación se presentan los datos referentes a este aspecto:

SAA Potabiliz.	a	b	c	d	e
	CA	CA	CA	CA	CA
AB	1	3	2	0	1
CR	2(4)	4(6)	0(2)	0(1)	0(2)
CU	19(22)	1	0	0	0
GU	29(38)	1(4)	---	0	---
TO	9(10)	2	0(1)	0	---
TOTAL	60(75)	11(16)	2(5)	0(1)	1(3)
SAA Potabiliz.	a	b	c	d	e
	CD	CD	CD	CD	CD
AB	1	2(3)	0	1	0
CR	3(6)	4(7)	0	1	1
CU	7	1(2)	1	0	0
GU	5(6)	1	---	0	---
TO	3	2	0	0	---
TOTAL	19(23)	10(15)	1	2	1

⁶⁰⁵ En la captación(CA), en la conducción al depósito(CD), en el depósito(DE), en la red de distribución(RD), en otros(OT).

SAA Potabiliz.	a	b	c	d	e
	DE	DE	DE	DE	DE
AB	34(35)	35(36)	1	0	2
CR	24(29)	25(28)	13(15)	3(4)	0(2)
CU	164(167)	30(31)	3	1	1
GU	185(225)	14(15)	---	0	---
TO	80(85)	84	11(13)	2	---
TOTAL	487(541)	188(194)	28(32)	6(7)	3(5)
SAA Potabiliz.	a	b	c	d	e
	RD	RD	RD	RD	RD
AB	0	0	0	0	0
CR	0	1(2)	0	1	0
CU	2	1	0	0	0
GU	0	0	---	0	---
TO	2(5)	0	0(1)	0	---
TOTAL	4(7)	2(3)	0(1)	1	0
SAA Potabiliz.	a	b	c	d	e
	OT	OT	OT	OT	OT
AB	0	0	0	0	0
CR	0	0	0	0(1)	0
CU	2	0	0	0	0
GU	15(22)	3	---	0	---
TO	0(1)	0	0	0	---
TOTAL	17(25)	3	0	0(1)	0

Con respecto a actividades de carácter auxiliar, únicamente se manejan datos sobre aquellas que se basan en la reparación y mantenimiento de las instalaciones del servicio. La única información disponible es la referente al año en que se realizó la última reparación. Con respecto a las actividades posteriores a la prestación, en este servicio ya se ha comprobado que existen aquellas que se refieren al cobro de tasas y facturación al usuario así como las de control de calidad, del cual se ha analizado el agente que lo lleva a cabo, la periodicidad con que se realiza y la valoración que en el municipio se realiza de dicha actividad. Faltaría analizar la existencia de la actividad de lectura e inspección de contadores, de la que se puede decir que, tal y como puede deducirse de la siguiente tabla, existe en un 84,01% de los municipios a), en un 84,79% en b), en un 38,88% en d), en un 81,81% en c) y en un 85,71% en e):

SAA Cont.	a		b		c		d		e	
	SI	NO	SI	NO	SI	NO	SI	NO	SI	NO
AB	26(32)	6(12)	24(28)	8(12)	3	0	1	0	3	0
CR	32(34)	1(3)	35(37)	1(3)	5(6)	0(1)	6	0	2	1
CU	164(166)	31(33)	34	0	4	0	1	0	1	0
GU	217(229)	40(52)	4(17)	0(3)	---	---	1	0	---	---
TO	97	2	87	1	2	0			---	---
TT	536(558)	80(102)	184(203)	10(19)	14(15)	0(1)	9	0	6	1

4.5. Indicadores económicos de gestión.

Con respecto al análisis de los indicadores económicos de gestión, se han realizado conclusiones y críticas en función de los inputs informativos facilitados por la EIEL. En este sentido, hemos de decir que no todos los indicadores propuestos en la parte teórica han podido ser calculados debido a la falta de información al respecto. Así pues, los ratios identificados son los siguientes:

4.5.1. Indicadores de Economicidad.

Dentro del global de indicadores propuestos en este apartado, únicamente hemos podido relacionar los datos de la Encuesta con los indicadores de calidad de los materiales utilizados en la prestación de los servicios de Saneamiento de Aguas Residuales y Suministro y Abastecimiento de Aguas. No se dispone de datos de tipo económico y técnico que hagan referencia a la cantidad de materiales comprados o consumidos, al precio de adquisición y al momento de realización de las compras. Puede observarse la diferencia existente entre los indicadores calculados, en función de que se comparen municipios o -entre paréntesis- núcleos de población. Así pues, los indicadores de calidad propuestos son:

a) Servicio de Saneamiento de Aguas Residuales:

— nº de municipios que valora como buenos los materiales de la red de ramales/nº total de municipios.

SAR	Indicador de calidad sobre los materiales utilizados en la red de ramales				
	a	b	c	d	e
AB	27/38 = 0,71 38/38 = (1)	27/40 = 0,67 36/40 = (0,9)	1/3 = 0,33 2/3 = (0,66)	0/1 = 0 1/1 = (1)	3/3 = 1
CR	15/35=0,42 18/35=(0,51)	7/38=0,18 13/38=(0,34)	3/16=0,18 4/16=(0,25)	1/6=0,16 2/6=(0,33)	0/3=0 2/3=(0,66)
CU	93/197 = 0,47 129/197 = (0,65)	1/34 = 0,029 11/34 = (0,32)	---	---	1/4 = 0,25
GU	163/269=0,60 200/269=(0,74)	7/17=0,41 14/17=(0,82)	---	0/1=0 1/1=(1)	---
TO	75/99=0,75 78/99=(0,78)	57/88=0,64 65/88=(0,73)	8/13=0,61 9/13=(0,69)	2/2=1	---

— nº de municipios que valora como buenos los materiales de la red de colectores/nº total de municipios.

SAR	Indicador de calidad sobre los materiales utilizados en la red de colectores				
	a	b	c	d	e
AB	25/38 = 0,65 29/38 = (0,76)	23/40 = 0,57 30/40 = (0,75)	1/3 = 0,33	0/1 = 0 1/1 = (1)	2/3 = 0,66
CR	6/35=0,17 8/35=(0,22)	9/38=0,23 10/38=(0,26)	3/16=0,18 5/16=(0,31)	0/6=0 1/6=(0,16)	0/3=0 2/3=(0,66)

CU	35/197 = 0,17 115/197 = (0,58)	4/34 = 0,11 30/34 = (0,88)	---	1/1 = 1	1/1 = 1
GU	103/269=0,38 119/269=(0,44)	11/17=0,64 12/17=(0,70)	---	0/1=0	---
TO	80/99=0,80 81/99=(0,81)	59/88=0,67 61/88=(0,69)	8/13=0,61 9/13=(0,69)	2/2=1	---

— nº de municipios que valora como buenos los materiales de la red de emisarios/nº total de municipios.

SAR	Indicador de calidad sobre los materiales utilizados en la red de emisarios				
	a	b	c	d	e
AB	26/38 = 0,68 29/38 = (0,76)	26/40 = 0,65 32/40 = (0,8)	2/3 = 0,66	0	2/3 = 0,66
CR	17/35=0,48 20/35=(0,57)	18/38=0,47 23/38=(0,60)	5/16=0,31	3/6=0,5 4/6=(0,66)	1/3=0,33
CU	140/197 = 0,71 149/197 = (0,84)	25/34 = 0,73 28/34 = (0,82)	2/4 = 0,5	0	1/1 = 1
GU	201/269=0,74 231/269=(0,85)	10/17=0,58 15/17=(0,88)	---	1/1=0	---
TO	71/99=0,71 74/99=(0,74)	82/88=0,93	7/13=0,53 10/13=(0,76)	2/2=1	---

En base a los datos de las tres tablas anteriores, parece ser que las provincias de Ciudad Real y Cuenca presenta unas condiciones de calidad, en términos generales, para todos los tramos de población analizados, inferiores a las provincias de Albacete, Guadalajara y Toledo, en cuanto a redes de ramales, de colectores y emisarios instalados en sus municipios.

b) Servicio de Suministro y Abastecimiento de Agua.

— nº de municipios que valora como buenos los materiales de la conducción/nº total de municipios.

SAR	Indicador de calidad sobre los materiales utilizados en la red de conducción				
	a	b	c	d	e
AB	25/38= 0,65 33/38=(0,86)	27/40= 0,67 37/40=(0,97)	2/3= 0,66	1/1=1	2/2=1
CR	22/35=0,62 32/35=(0,91)	7/38=0,18 37/38=(0,97)	6/16=0,37 16/16=(1)	2/6=0,33 5/6=(0,83)	2/3=0,66 3/3=(1)
CU	128/197 = 0,65 148/197 = (0,75)	28/34 = 0,82 32/34 = (0,94)	4/4 = 1	0	1/1 = 1
GU	178/269=0,66 252/269=(0,93)	17/17=1	---	1/1=1	---
TO	76/99=0,76 95/99=(0,95)	73/88=0,82 85/88=(0,93)	11/13=0,84 12/13=(0,92)	2/2=1	---

— nº de municipios que valora como buenos los materiales de los depósitos/nº total de municipios.

SAR	Indicador de calidad sobre los materiales utilizados en depósitos				
	a	b	c	d	e

AB	27/38= 0,71 35/38=(0,92)	28/40= 0,7 39/40=(0,97)	2/3= 0,66 3/3=(1)	0/1= 0 1/1=(1)	1/3=0,33
CR	19/35=0,54 31/35=(0,88)	12/38=0,31 27/38=(0,71)	1/16=0,06 7/16=(0,43)	2/6=0,33 6/6=(1)	0/3=0 2/3=(0,66)
CU	130/197 = 0,66 184/197 = (0,93)	31/34 = 0,91 32/34 = (0,94)	4/4 = 1	0 1/1 = 1	0 1/1 = 1
GU	150/269=0,55 218/269=(0,81)	15/17=0,88	---	1/1=1	---
TO	78/99=0,78 92/99=(0,92)	72/88=0,81 85/88=(0,96)	12/13=0,92 13/13=(1)	1/2=0,5 2/2=(1)	---

— nº de municipios que valora como buenos los materiales de la red de distribución/nº total de municipios.

SAR	Indicador de calidad sobre los materiales utilizados en la red de distribución				
	a	b	c	d	e
AB	24/38= 0,63 38/38=(1)	21/40= 0,52 36/40=(0,9)	1/3= 0,33 2/3=(0,66)	1/1= 1	3/3=1
CR	8/35=0,22 28/35=(0,8)	4/38=0,10 29/38=(0,76)	1/16=0,06 13/16=(0,81)	1/6=0,16 4/6=(0,66)	1/3=0,33 3/3=(1)
CU	92/197 = 0,46 109/197 = (0,55)	6/34 = 0,17 19/34 = (0,55)	0	0	0 1/1 = (1)
GU	130/269=0,48 196/269=(0,72)	6/17=0,35 14/17=(0,82)	---	1/1=1	---
TO	59/99=0,59 87/99=(0,87)	0/88=0	8/13=0,61 13/13=(1)	1/2=0,5	---

Para el servicio de Suministro y Abastecimiento de Agua, podría decirse que las provincias de Ciudad Real y Albacete, en términos generales, presentan una valoración de la calidad de sus redes de conducción, depósitos, y redes de distribución inferior al resto de provincias analizadas.

4.5.2. Indicadores de Eficiencia.

La realización de los indicadores de eficiencia supone la determinación del cociente entre el coste en términos monetarios de las actividades que componen el servicio y el output de servicio obtenido. En este sentido, no es posible el cálculo de los mismos al no disponer de información respecto a los costes incurridos en la realización de las actividades delimitadas. No obstante, una de las manifestaciones de la eficiencia de la gestión venía representada por su referencia a algún factor productivo y, en este sentido, determinamos, únicamente, para el servicio de Limpieza Viaria por no disponer de datos para el resto de servicios, el siguiente indicador: nº de trabajadores asignados al servicio por cada 100000 metros de calle limpiados.

LV	Indicador de Eficiencia: Personal adscrito al servicio por cada 100000 metros de calle				
	a	b	c	d	e
AB	2,13	1,86	12,36	7,16	15

CR	0,44	1,3	1,31	4,36	14,13
CU	1,25	3,1	1,27	20,95	25,71
GU	7,4335	4,425	---	20,32	---
TO	1,44	2,506	4,154	0	---

nº de trabajadores asignados al servicio por cada 100000 m² de calle limpiados.

LV	Indicador de Eficiencia: Personal adscrito al servicio por cada 100000 m ² de calle				
	a	b	c	d	e
AB	0,77	0,29	1,6	0,6	0,21
CR	0,067	0,198	0,16	0,46	1,46
CU	0,22	0,5	0,166	2,56	2,82
GU	1,246	1,027	---	3,88	---
TO	0,17	0,316	0,416	0	---

Creemos que queda patente la ineficiencia del servicio, en todas las provincias y en todos los tramos de población, al considerar que es insuficiente el número de personas adscritas al servicio teniendo en cuenta la longitud o superficie que mide el output del mismo.

4.5.3. Indicadores de Eficacia.

Antes de proceder al cálculo de este tipo de indicadores, ha sido necesario recabar la siguiente información a cerca de los servicios analizados:

a) Servicio de Recogida de Residuos Domiciliarios.

_Producción anual media de basuras (Tm/año).

RRD	Tm. de basura producidas al año por municipio					
	a	b	c	d	e	TOTAL
AB	8701920	38842180	9607220	6233000	28226520	91610840
CR	6226500	18171220	32194850	28018490	128756510	197013570
CU	156874900	16687240	5225900	9125000	8261100	196174140
GU	28453730	15558730	---	3361010	---	47373470
TO	84883750	82303920	38397000	7778000	---	213362000

b) Servicio de Saneamiento de Aguas Residuales.

_Volumen de agua desaguada(m³)⁶⁰⁶.

SAR	Caudal de desagüe (m ³).					
	a	b	c	d	e	TOTAL
AB	--	--	--	--	--	--
CR	1540599	5767672	9690605	5425150	8734500	31158526
CU	4835789	5646912	1011163	648000	2585520	14727384

⁶⁰⁶ Para la provincia de Albacete no se han podido recopilar estos datos.

GU	7428229	5165636	---	1152000	---	13745865
TO	3970800	12818701	8257117	1214950	---	26261568

_Volumen de agua tratada(m³).

SAR	Caudal de agua tratada (m³).					TOTAL
	a	b	c	d	e	
AB	355525	2732915	2016954	1010000	132500	6247894
CR	914157	1726888	5080485	4603520	8764500	21089550
CU	1003598	2454732	418663	---	2539980	6416973
GU	1956684	3201030	---	1152000	---	6309714
TO	658099	2875608	1672920	762750	---	5969377

c) Servicio de Suministro y Abastecimiento de Agua.

_Consumo medio diario de agua en invierno(m³).

SAA	Consumo medio diario de agua en invierno (m³).					TOTAL
	a	b	c	d	e	
AB	21335	16180	4983	2900	9000	54398
CR	3334	16616	23595	17884	20020	81449
CU	10023	10317	3601	1650	5886	31477
GU	10812	9121	---	3583	---	23516
TO	12689	41106	31598	3625	---	89018

_Consumo medio diario de agua en verano(m³).

SAA	Consumo medio diario de agua en verano (m³).					TOTAL
	a	b	c	d	e	
AB	8483	27006	7179	3700	12542	58910
CR	7153	27927	34861	29095	27070	126106
CU	26747	17356	5450	2675	5886	58114
GU	83099	25913	---	6300	---	115312
TO	25043	64101	22515	4745	---	116404

Con todos estos datos se han elaborado los siguientes indicadores:

4.5.3.1. Ámbito interno.

a) Servicio de Recogida de Residuos Domiciliarios.

_Nº de Tm. de basura recogida/Nº total de habitantes.

RRD	Indicador de Eficacia: Nº de Tm. de basura recogidas/habitante				
	a	b	c	d	e
AB	392,13	482,19	457,2	478,76	248,1
CR	58	217,6	395,3	1334,4	1728
CU	2591,9	270,7	214,14	830,22	195,09
GU	726	469,4	---	234,5	---
TO	1726,6	424	392,6	3070,6	--

Los indicadores anteriores no implican, en nuestra opinión, que el servicio de Recogida de Residuos sea más eficaz en aquéllos en los que se produce más volumen de residuos sino que dicha eficacia vendría medida por la comparación entre residuos producidos y residuos recogidos. En este sentido, suponiendo que coincide recursos generados con recogidos, entendemos que el servicio es eficaz en todos los tramos analizados, en tanto en cuanto se recogen todos independientemente de cuál haya sido la producción de los mismos.

b) Servicio de Limpieza Viaria.

Nº total de trabajadores adscritos al servicio por cada 100000 habitantes.

LV	Indicador de Eficacia: Nº de trabajadores por cada 100000 habitantes.				
	a	b	c	d	e
AB	54,07	19,86	61,86	30,72	18,45
CR	0,93	8,38	7,36	66,67	56,37
CU	26,43	35,7	8,2	72,78	47,23
GU	163,35	93,53	---	76,74	---
TO	20,34	21,13	23,47	0	---

Las cifras consignadas en la tabla anterior hacen muestra de la ineficacia del servicio ya que con los medios disponibles no es posible poder alcanzar los outputs que se hayan prefijado. No obstante, los índices mejoran en los municipios de mayor población, siendo en los de menos dimensión dónde residen las mayores deficiencias, sobre todo en las provincias de Ciudad Real y Toledo.

c) Servicio de Saneamiento de Aguas Residuales.

Nº de m³ de agua evacuados/Nº total de habitantes.

SAR	Indicador de Eficacia: Nº de m ³ de agua evacuados/Nº total de habitantes.				
	a	b	c	d	e
AB	--	--	--	--	--
CR	14,34	69,07	119	258,37	117,24
CU	79,89	91,62	41,43	59	61,05
GU	189,6	155,85	---	80,37	---
TO	80,76	66,06	84,26	479,64	---

Nº de m³ de agua tratados/Nº total de habitantes.

SAR	Indicador de Eficacia: Nº de m ³ de agua tratados/Nº total de habitantes.				
	a	b	c	d	e
AB	16,02	34	96	77,5	1,16
CR	8,51	20,68	62,39	219,24	117,64
CU	16,58	39,82	17,15	0	60
GU	49,94	96,58	---	80,37	---
TO	13,38	14,82	17,07	301,12	---

Al igual que lo indicado para el caso del servicio de Recogida de Residuos, no creemos que los índices contenidos en las dos tablas anteriores sean representativos de la eficacia del servicio, ya que, en nuestra opinión, expresan un mayor o menor consumo de volumen de agua en el primer caso, o un mayor o menor volumen de agua tratado. En este sentido, la verdadera eficacia del servicio vendrá medida, en nuestra opinión, por la proporción entre volumen de agua tratada con respecto al volumen de agua evacuada, tal y como se verá posteriormente.

Nº de metros de red necesarios por cada 1000 metros de red instalados.

SAR	Indicador de Eficacia: Nº metros de red necesario por cada 1000 metros de red instalados				
	a	b	c	d	e
AB	28,33	45,74	0	35,09	33,55
CR	29,49	30,7	12,02	9,72	10,67
CU	92	86,2	45,72	50,2	0
GU	35,14	27,19	---	0	---
TO	4,8	0,32	2,22	0	---

En base a los datos recogidos en la tabla anterior, puede observarse de forma importante, que se presenta una menor cobertura de las necesidades en instalaciones en la provincia de Cuenca, en todos los tramos de población analizados con respecto al resto de provincias.

nº de m³ de agua tratados/ nº de m³ de agua evacuados.

SAR	Indicador de Eficacia: nº de m ³ de agua tratados/ nº de m ³ de agua evacuados.				
	a	b	c	d	e
AB	--	--	--	--	--
CR	0,59	0,3	0,52	0,84	1
CU	0,2	0,43	0,41	---	0,98
GU	0,26	0,62	---	1	---
TO	0,16	0,22	0,20	0,62	---

Observando estos índices puede decirse que no es muy alta la proporción de volumen de agua tratada con respecto a la evacuada, con lo cuál un alto porcentaje de agua evacuada se vierte sin haber sido perfectamente depurada. Las cotas más altas de depuración se encuentran en la provincia de Ciudad Real frente a la de Toledo que presenta las cifras más bajas.

d) Servicio de Suministro y Abastecimiento de Agua.

Nº de m³ de agua consumidos en invierno/Nº total de habitantes.

SAA	Indicador de Eficacia: Nº de m ³ de agua consumidos en invierno/Nº total de habitantes.				
	a	b	c	d	e
AB	0,96	0,2	0,23	0,22	0,08
CR	0,031	0,2	0,3	0,85	0,26
CU	0,165	0,167	0,147	0,15	0,14
GU	0,27	0,27	---	0,25	---
TO	0,26	0,21	0,23	1,43	---

_Nº de m³ de agua consumidos en verano/Nº total de habitantes.

SAA	Indicador de Eficacia: Nº de m ³ de agua consumidos en verano/Nº total de habitantes.				
	a	b	c	d	e
AB	0,38	0,33	0,34	0,28	0,11
CR	0,066	0,33	0,43	1,38	0,36
CU	0,44	0,28	0,22	0,24	0,14
GU	2,12	0,78	---	0,44	---
TO	0,5	0,33	0,23	1,87	---

No sabemos en qué medida los indicadores de las tablas anteriores son representativos de la eficacia del servicio ya que no se conoce cual es el consumo de agua necesario o demandado sino el suministrado a los usuarios y, por tanto, no lo consideramos como representativo de la cobertura de las necesidades de los mismos.

_Nº de metros de red necesarios por cada 1000 metros instalados.

SAA	Indicador de Eficacia: Nº de metros de red necesarios por cada 1000 metros instalados.				
	a	b	c	d	e
AB	14,67	24,77	0	0	0
CR	3,567	16,86	0,3	3,423	0
CU	13,7	62,55	61,74	80	16,05
GU	20,1	2,434	---	0	---
TO	9,5	0,27	0,73	0	---

Puede observarse que es la provincia de Cuenca la que mayor ineficacia presenta y por tanto la que mayor inversión necesita realizar para mejorar este servicio.

4.5.3.2. Ámbito externo.

a) Servicio de Recogida de Residuos Domiciliarios.

_Nº de municipios que están de acuerdo con la prestación del servicio/Nº de municipios totales.

RRD	Indicador de Eficacia: Nº de municipios de acuerdo con la prestación /Nº de mun. tot.				
	a	b	c	d	e
AB	17/38=0,44	28/40= 0,7 30/40=(0,75)	3/3=1	1/1=1	3/3=1
CR	34/35=0,97	38/38=1	16/16=1	6/6=1	3/3=1

CU	176/197 = 0,89	30/34 = 0,88 31/34 = (0,91)	4/4 = 1	1/1 = 1	1/1 = 1
GU	238/269=0,88 244/269=(0,90)	15/17=0,88 17/17=(1)		1/1=1	---
TO	93/99=0,93	87/88=0,98	13/13=1	2/2=1	---

_Nº de municipios con recogida selectiva/Nº de municipios totales.

RS	Indicador de Eficacia: Nº de municipios con RS/Nº de municipios totales				
	a	b	c	d	e
AB	30/38=0,78	35/40=0,87	3/3=1	1/1=1	1/1=1
CR	2/35=0,057	2/38=0,052	6/16=0,375	5/6=0,83	3/3=1
CU	5/197 = 0,025	6/34 = 0,176	2/4 = 0,5	1/1 = 1	1/1 = 1
GU	46/269=0,17	17/17=1	---	1/1=1	---
TO	54/99=0,54	71/88=0,80	13/13=1	2/2=1	---

Puede observarse en base a las dos tablas anteriores que el servicio de Recogida de Residuos Domiciliarios se considera adecuado prácticamente en el 100% de los municipios analizados en todos sus tramos de población, excepto en los de menor población en la provincia de Albacete. Con respecto a la recogida selectiva, puede verse que en los municipios de menor dimensión se presentan importantes deficiencias, sobre todo Ciudad Real en los tramos a), b) y c), y Cuenca y Guadalajara en los tramos tipo a)

b) Servicio de Limpieza Viaria.

_Nº de municipios en los que existe el servicio/Nº total de municipios.

LV	Indicador de Eficacia: Nº de municipios en los que existe el servicio/Nº de muni. totales				
	a	b	c	d	e
AB	8/38= 0,21 10/38=(0,26)	5/40= 0,12 10/40=(0,25)	3/3=1	0/1=0 1/1=1	1/2=0,5
CR	1/35=0,028	4/38=0,10	2/16=0,125 4/16=(0,25)	3/6=0,5 5/6=(0,83)	1/3=0,33 2/3=(0,66)
CU	15/197 = 0,076 16/197 = (0,08)	8/34 = 0,23 11/34 = (0,32)	0 1/4 = 0,25	1/1 = 1	1/1 = 1
GU	22/269=0,081 38/269=(0,14)	4/17=0,23 12/17=(0,70)	---	1/1=1	---
TO	6/99=0,06	23/88=0,26 25/88=(0,28)	8/13=0,61 10/13=(0,76)	0/2=0	---

c) Servicio de Saneamiento de Aguas Residuales.

_Nº de municipios que están de acuerdo con la prestación del servicio/Nº de municipios totales.

SAR	Indicador de Eficacia: Nº de municipios de acuerdo con la prestación /Nº de mun. tot.				
	a	b	c	d	e
AB	35/38= 0,92 36/38=(0,94)	32/40= 0,8 34/40=(0,85)	2/3=0,66	0	2/2=1
CR	15/35=0,42 17/35=(0,48)	6/38=0,15 9/38=(0,23)	3/16=0,18 4/16=(0,25)	1/6=0,16 2/6=(0,33)	1/3=0,33
CU	180/197 = 0,91 181/197 = (0,918)	28/34 = 0,82 33/34 = (0,97)	4/4 = 1	1/1 = 1	1/1 = 1
GU	219/269=0,81 235/269=(0,87)	12/17=0,70 15/17=(0,88)	---	1/6=0,16	---
TO	87/99=0,87	77/88=0,875 78/88=(0,88)	13/13=1	2/2=1	---

_Nº de viviendas no conectadas al servicio por cada 1000 viviendas totales.

SAR	Indicador de Eficacia: Nº de viviendas no conectadas al servicio por cada 1000 viviendas totales				
	a	b	c	d	e
AB	2,22	1,97	0	0	1,34
CR	1,213	0,23	4,022	2,5	131,67
CU	30	37,38	27,63	0	4,43
GU	8,13	2,81	---	0	---
TO	2,27	0,43	0	0	---

_Nº de viviendas afectadas por el déficit por cada 100 viviendas conectadas al servicio.

SAR	Indicador de Eficacia: Nº de viviendas afectadas por el déficit por cada 100 conectadas al servicio.				
	a	b	c	d	e
AB	5,3	3,5	0	1,98	7,67
CR	0,95	3	1,1	0,46	15,6
CU	3,7	3,4	1,7	0	0
GU	1,6	2,7	---	0	---
TO	0,4	0,073	0,064	0	---

_Nº de habitantes afectados por el déficit por cada 10000 habitantes.

SA R	Indicador de Eficacia: N° de habitantes afectados por el déficit por cada				
	a	b	c	d	e
AB	24,15	111,47	0	21,50	9,31
CR	25,5	263,51	181,26	180,97	403,5
CU	295	390,85	186,85	0	0
GU	88,06	46,7	---	0	---
TO	68,75	3,24	1,22	0	---

d) Servicio de Suministro y Abastecimiento de Agua.

_Nº de municipios que están de acuerdo con la prestación del servicio/Nº de municipios totales.

SA A	Indicador de Eficacia: N° de municipios de acuerdo con la prestación /N° de				
	a	b	c	d	e
AB	32/38= 0,89 33/38=(0,86)	35/40= 0,87 38/40=(0,95)	3/3=1	1/1=1	2/3=0,66
CR	12/35=0,34 18/35=(0,51)	5/38=0,13 13/38=(0,34)	3/16=0,18 7/16=(0,43)	2/6=0,33	3/3=1
CU	116/197 = 0,58 129/ 197 = (0,65)	18/34 = 0,53 24/34 = (0,7)	2/4 = 0,5	0	1/1 = 1
GU	166/269=0,6 1 195/269=(0,7 2)	2/17=0,11 12/17=(0,7)	---	1/1=1	---
TO	70/99=0,7 71/99=(0,71)	59/88=0,67 61/88=(0,69)	11/13=0,84	2/2=1	---

_Nº de municipios que sufren restricciones/Nº de municipios totales.

SA A	Indicador de Eficacia: N° de municipios que sufren restricciones/N° de				
	a	b	c	d	e
AB	7/38=0,18	6/40=0,15	0/3=0	0	0
CR	7/35=0,2	13/38=0,34	4/16=0,25	1/6=0,16	0
CU	12/197 = 0,061	2/34 = 0,59	0	0	0
GU	36/269=0,13	3/17=0,17	---	0	---
TO	5/99=0,05	7/88=0,08	0	0	---

_N° de viviendas no conectadas al servicio por cada 1000 viviendas totales.

SA A	Indicador de Eficacia: N° de viviendas no conectadas al servicio por cada				
	a	b	c	d	e
AB	0,62	6,88	0	0	0
CR	4,61	3,51	4,68	0	11,12
CU	29,81	38,15	27,63	0	4,43
GU	5,4	4,53	---	0	---
TO	3,4	0,27	0	0	---

_N° de viviendas afectadas por el déficit por cada 100 viviendas conectadas al servicio.

SA A	Indicador de Eficacia: N° de viviendas afectadas por el déficit por cada 100 conectadas al servicio.				
	a	b	c	d	e
AB	0,74	0,84	0	0,66	0
CR	0,4	0,92	0,45	0,041	1,1
CU	1,32	1,38	2,45	0,62	0,05

GU	0,7	0,24	---	0	---
TO	0,11	0,011	0,065	0,33	---

_Nº de habitantes afectados por el déficit por cada 10000 habitantes.

SA A	Indicador de Eficacia: N° de habitantes afectados por el déficit por cada				
	a	b	c	d	e
AB	55,42	27,18	0	21,5	0
CR	12	109,57	70,73	18,57	12,75
CU	287,82	49,81	9,05	0	0
GU	73,76	27,75	---	0	---
TO	9,15	2,73	1,22	0	---

_Nº de viviendas que sufren déficit por presión excedentaria por cada 100 viviendas conectadas.

SAA	Indicador de Eficacia: N° de viviendas que sufren déficit por presión excedentaria por cada 100 conectadas				
	a	b	c	d	e
AB	0	5,2	2,68	0	0
CR	0,096	1	0	0	0
CU	2,55	0,36	2,84	0	0,55
GU	1,1	0,63	---	0	---
TO	0	0,74	0	0	---

_Nº de viviendas que sufren déficit por presión deficitaria por cada 100 viviendas conectadas.

SA A	Indicador de Eficacia :N° de viviendas que sufren déficit por presión deficitaria por cada 100 conectadas.				
	a	b	c	d	e
AB	9,1	4,01	11,01	107,7	1,14
CR	4,2	7	14	6,1	1,5
CU	11	11,32	7,73	0,85	0
GU	8,1	10	---	12	---

TO	2	4,3	3,8	0	---
-----------	---	-----	-----	---	-----

En base a las observaciones referentes tanto para el servicio de Saneamiento de Aguas Residuales como al servicio de Suministro y Abastecimiento de Agua, puede deducirse que los indicadores sobre la eficacia en su repercusión en el ámbito externo son más elevados, en términos generales y con diferencia, en la provincia de Cuenca, remitiéndonos a la información contenida en las tablas, para extraer conclusiones más individualizadas, tanto en lo referente a las provincias como a los distintos estratos de población establecidos.

5. CONCLUSIONES GENERALES SOBRE EL ESTUDIO REALIZADO.

En términos generales, podemos resumir en referencia al estudio realizado en los 909 municipios de las cinco provincias Castellano-Manchegas analizadas, agrupados en cinco tramos en función del número de habitantes, las siguientes consideraciones con respecto a los mismos. En primer lugar, en referencia a la **existencia de los servicios**, el de Saneamiento de Aguas Residuales, Suministro y Abastecimiento de Agua y Recogida de Residuos de carácter orgánico, se realiza en la totalidad de los municipios analizados; la recogida selectiva de residuos se lleva a cabo con toda probabilidad en los términos municipales superiores a 10000 habitantes, estando centrada principalmente en la recogida de vidrio y de papel y cartón. Con respecto al servicio de Limpieza Viaria se ha detectado que está presente de forma clara en los municipios de más de 5000 habitantes, siendo prestado, en nuestra opinión, por los propios vecinos en aquellos municipios de menor dimensión. Con respecto al servicio de Tratamiento y Eliminación de residuos se lleva a cabo en la totalidad de los municipios analizados, utilizándose el procedimiento de vertedero incontrolado en los municipios de menor dimensión frente al procedimiento de vertederos controlados o con demolición de residuos en los municipios de más de 5000 habitantes.

Con respecto a la **titularidad de los servicios** analizados ésta corresponde de forma casi íntegra a la corporación municipal en aquellos municipios mayores de 5000 habitantes o a las mancomunidades creadas para la prestación de los mismos en aquellos otros de población entre 0-5000 habitantes. Con respecto a la **gestión de los servicios** se ha observado que predomina la prestación directa bien por la propia corporación o por las mancomunidades creadas, para tal fin, en los municipios de hasta 10000 habitantes. En los municipios de tramos de población superiores predomina la gestión indirecta mediante concesión administrativa frente a la gestión directa.

Con respecto al grado de **integración y valoración de la Calidad Total** en la gestión, ha podido comprobarse que las evaluaciones realizadas por los técnicos relacionados con cada uno de los servicios analizados, responden a la elaboración de juicios de valor sobre los atributos físicos o tangibles de dichos servicios. En este sentido, se realiza un análisis de la calidad física del servicio de Recogida de Residuos, en donde uno de dichos atributos identificados ha sido la periodicidad con que se realiza la recogida, siendo principalmente de días alternos en los municipios de menos de 1.000 habitantes y a diario en el resto de municipios. Con respecto a la calidad de los vertederos se ha observado que, a pesar de que sólo se han detectado problemas en un pequeño porcentaje de los municipios, concentrados principalmente en la generación de humos y olores, en términos generales, la calidad del servicio ha sido valorada como deficiente o media. Con respecto a la calidad del servicio de Saneamiento de Aguas Residuales, en términos generales ha sido calificado con calidad aceptable, no obstante por procesos, se ha detectado que las instalaciones en ramales y colectores presentan una calidad media o deficiente en los municipios analizados. En cuanto a la depuración de residuos, se han observado problemas en gran parte de las depuradoras instaladas, siendo provocados principalmente por el abandono o falta de mantenimiento de las mismas. Con respecto al servicio de Suministro y Abastecimiento de Agua, se ha calificado de forma general como de calidad aceptable en su conjunto, al igual que para las instalaciones de los procesos de captación, redes de conducción, depósitos, potabilizadoras y redes de distribución. En relación, al proceso de potabilización del agua es realizado principalmente por la Comunidad Autónoma con una periodicidad diaria o semanal considerado, en términos generales, como de calidad aceptable. Por último, con respecto a la suficiencia del caudal de agua suministrado se considera adecuado en la gran mayoría de los municipios analizados.

En referencia a la existencia de **costes de no calidad relacionados con fallos de carácter interno**, la falta de personal adscrito al servicio de Limpieza Viaria y las pérdidas de agua ocasionadas en el proceso de captación dentro del servicio de Suministro y Abastecimiento de Agua, son las muestras más representativas observadas. Con respecto a la existencia de **costes de no calidad relacionados con fallos de carácter externo**, se han detectado disfuncionamientos en la gestión que se han materializado en la existencia de un número de viviendas y de habitantes sin servicio de Recogida de Residuos, en un número de viviendas y por tanto de habitantes con déficit en los servicios de Saneamiento de Aguas Residuales y de Abastecimiento de Agua, en un número de viviendas no conectadas a las redes existentes y que por tanto deben realizar un Saneamiento y un Suministro autónomo, en un número de metros de red necesarios para completar el servicio y en un número de municipios que sufren restricciones en el Suministro de Agua.

Con respecto al **análisis de la cadena de valor de los servicios** expuestos se han identificado únicamente actividades posteriores a la prestación relacionadas con el control de calidad en todos los servicios analizados, con reparaciones y mantenimiento así como con el cobro y lectura e inspección de contadores en relación con el servicio de Suministro y

Abastecimiento de Agua, existentes en la gran mayoría de los municipios de la región. Con respecto a las actividades de prestación propiamente dichas no se ha identificado de forma específica ninguna de ellas, únicamente se puede hablar, de forma general, de los procesos de captación, tratamiento y vertido en el servicio de Saneamiento de Aguas Residuales, y de los procesos de captación, potabilización y distribución en el servicio de Suministro y Abastecimiento de Agua. No obstante, se ha podido detallar un poco sobre algunos aspectos referentes a la gestión de estos dos últimos servicios de manera que los datos obtenidos, condicionan la disposición y el diseño de las actividades desarrolladas en la parte teórica de este trabajo. En este sentido, se ha observado que con respecto al sistema de depuración, la "de lagunado" y la "convencional" son las más frecuentes en todos los municipios, existiendo además, en los municipios de mayor población, otros sistemas de depuración de técnicas más actualizadas. Con respecto al servicio de Suministro y Abastecimiento de Agua la captación de agua se realiza principalmente de manantiales naturales en los municipios de poca población y por sondeo en el resto. La potabilización del agua se realiza mayoritariamente una vez que el agua ha sido depositada y previamente a su distribución.

Por último, con respecto al análisis de los **indicadores económicos de gestión** puede extraerse información referente a cuestiones puntuales relacionadas con la economicidad, eficiencia y eficacia de la gestión de los servicios realizados en las cinco provincias, pudiéndose realizar comparaciones intermunicipales entre los municipios comprendidos en las mismas. Del análisis llevado a cabo, puede deducirse que, en términos generales, de las cinco provincias estudiadas son Cuenca, Albacete y Ciudad Real las que muestran ciertas desventajas, en cualquiera de las tres versiones de la gestión analizadas, con respecto a los índices obtenidos en las provincias de Guadalajara y Toledo. No obstante, la información detallada para cada indicador se muestra en las tablas anteriores y pensamos que más que establecer conclusiones de forma global, es mucho más representativo analizar y realizar comparaciones por tramos de población, de forma individual, para cada una de las provincias, debiéndose establecer la comparación global con respecto a la media obtenida en la Comunidad Autónoma en su conjunto. Los indicadores desarrollados podrán utilizarse para configurar el Cuadro de Mando de los distintos municipios, permitiéndose establecer comparaciones interprovinciales y con respecto a la Comunidad Autónoma, en los distintos tramos de población, así como con datos futuros, siendo los próximos los recogidos en el año 2000. De esta forma, se podrá realizar el análisis de la evolución temporal, en distintos períodos de personalización, de dichos datos.

A continuación se presenta la relación de los municipios que han sido estudiados y que, por tanto integran la muestra analizada, así como los cuadros de la EIEL a partir de los cuales se ha elaborado el cuestionario que hemos diseñado.

6. MUNICIPIOS ESTUDIADOS.

ALBACETE	
Menos de 1000	Alatoz, Albatana, Alborea, Alcadozo, Balsa de Ves, Balletero, Bienservida, Carcelén, Casas de la H., Casas de Ves, Corral-Rubio, Cotillas, Ferez, Fuensanta, Golosalvo, La Herrera, Hoya-Gonzalo, Jorquera, Masegoso, Montalvos, Motilleja, Navas de Jorquera, Paterna del R., Peñascosa, Povedilla, Pozo-Lorenzo, Pozuelo, La Recueja, Robledo, Salobre, Vianos, Villa de Ves, Villalgordo, Villapalacios, Villatoya, Villaviente, Villaverde, Viveros.
De 1000 a 5000	Abengibre, Alcalá del Júcar, Alcaraz, Alpera, Ayna, Balazote, Barrax, Bogarra, Bonete, El Bonillo, Casas del Júcar, Casas Ibáñez, Cenizate, Chinchilla de Monte Aragón, Elche de la Sierra, Fuente-Álamo, Fuentealbilla, La Gineta, Higuieruela, Letur, Lezuza, Lietor, Madrigueras, Mahora, Minaya, Molinicos, Montealegre, Munera, Nerpio, Ontur, Ossa de Montiel, Peñas de San Pedro, Pétrola, Pozohondo, Riopar, San Pedro, Socovos, Valdeganga, Villamalea, Yeste.
De 5000 a 10000	Caudete, Tarazona de la Mancha, Tobarra.
De 10000 a 20000	La Roda.
De 20000 a 50000	Almansa, Hellín, Villarrobledo.

CUENCA	
Menos de 1000	Abia de la Obispalía, El Acebrón, Alarcón, Albaladejo del Cuende, Albalate de las Nogueras, Albendea, Alcalá de la Vega, Alcantud, Alcázar del Rey, Alcohuja, Alconchel de la Estrella, Algarra, Aliaguilla, La Almarcha, Almendros, Almodóvar del Pinar, Almonacid del Marquesado, Altarejos, Arandilla del Arroyo, Arcos de la Sierra, Chillarón de Cuenca, Arguisuelas, Arrancacepas, Atalaya del Cañavate, Barajas de Melo, Barcín del Hoyo, Bascuñana de San Pedro, Beamud, Belinchon, Belmontejo, Beteta, Boniches, Buciegas, Buenache de Alarcón, Buenache de la Sierra, Buendía, Campillos-Paravientos, Campillos-Sierra, Canalejas de Arroyo, Cañada del Hoyo, Cañadajuncosa, Cañamares, El Cañavate, Cañaveras, Cañaveruelas, Cañete, Cañizares, Cardenete, Carrascosa, Casas de Garcimolina, Casas de Guijarro, Casas de Haro, Casas de los Pinos, Castejón, Castillejo de Iniesta, Castillejo-Sierra, Castillo-Alvaráñez, Castillo de Garcimuñoz, Cervera del Llano, La Cierva, Cueva del Hierro, Chumillas, Enguidanos, Fresneda de Altarejos, Fresneda de la Sierra, La Frontera, Fuentelespino de Haro, Fuentelespino de Moya, Fuentes, Fuentescusa, Gabaldón, Garaballa, Gascuña, Graja de Campalbo, Graja de Iniesta, Henarejos, El Herrumblar, La Hinojosa, El Hito, Hontanaya, Hontecillas, Huelamo, Huelves, Huerquina, Huerta de la Obispalía, Huerta del Marquesado, Laguna del Marquesado, Lagunaseca, Leganiel, Las Majadas, Mariana, Masegosa, Monreal del Llano, Montalbano, Montalbo, Monteagudo de las Salinas, Mota de Altarejos, Moya, Narvona, Olivares de Jucar, Olmeda de la Cuesta, Olmeda del Rey, Olmedilla de Alarcón, Olmedilla de Eliz, Osa de la Vega, Pajarón, Pajaroncillo, Palomera, Paracuellos, Paredes, La Parra de las Vegas, El Peral, La Peraleja, La Pesquera, El Picazo, Pinarajo, Pineda de Ciguela, Piqueras del Castillo, Portalrubio de Guadamajud, Portilla, Poyatos, Pozoamargo, Pozorrubio de Santiago, El Pozuelo, Puebla de Almenara, Puebla de don Francisco, Puebla del Salvador, Rada de Haro, Reillo, Rozalén del Monte, Saceda-Trasierra, Saélices, Salinas del Manzano, Salmeroncillos, Salvacañete, San Martín de Boniches, San Pedro Palmiches, Santa Cruz de Moya, Santa María del Campo Rus, Santa María de los Llanos, Santa María del Val, Solera del Gabaldon, Tébar, Tejadillos, Tinajas, Torralba, Torrejoncillo del Rey, Torrubia del Campo, Torrubia del Castillo, Tragacete, Tresjuncos, Tribaldos, Uclés, Uña, Valdemeca, Valdemorillo de la Sierra, Valdeolivas, Valhermoso de la Fuente, Valsalobre, Valverdejo, Vara de Rey, Vega del Cordono, Vellisca, Villaconejos de Trabaque, Villaescusa de Haro, Villalbade la Sierra, Villalba del Rey, Villalgordo del Marquesado, Villanueva de Guadamajud, Villar de Cañas, Villar de Domingo García, Villar de la Encina, Villar del Humo, Villar del Infantado, Villar de la Olaya, Villarejo de Fuentes, Villarejo de la Peñuela, Villarejo-Periesteban, Villares del Sanz, Villarubio, Villarta, Villas de la Ventosa, Villaverde y Pasaconsol, Villora, Vindel, Yemeda, Zafra de Záncara, Zafrilla, Zarza de Tajo, Zarzuela, Valdetórtola, Fuentenava de Jabaga, Arcas del Villar, Los Valdecolmenas, Pozorrubielos de la Mancha, Villar y Velasco.
De 1000 a 5000	La Alberca de Záncara, Belmonte, Campillo de Altobuey, Carboneras de Guadazón, Casas de Benítez, Casas de Fernando Alonso, Casasimarro, Fuente de Pedro Naharro, Los Hinojosos, Honrubia, Horcajo de Santiago, Huete, Iniesta, Landete, Ledaña, Las Mesas, Minglanilla, Mira, Motilla del Palancar, Palomares del Campo, El Pedernoso, Priego, El Provencio, San Lorenzo de la Parrilla, Sisante, Talayuelas, Valverde del Júcar, Villagarcía del Llano, Villalpardo, Villamayor de Santiago, Villanueva de la Jara, Campos del Paraíso, Las Valeras, Sotorribas.
De 5000 a 10000	Mota del Cuervo, Las Pedroñeras, Quintanar del Rey, San Clemente
De 10000 a 20000	Tarancón
De 20000 a 50000	Cuenca

CIUDAD REAL	
Menos de 1000	Alamillo, Alcoba, Alcubillas, Almadenejos, Almedina, Almuradiel, Anchuras, Arroba de los Montes, Ballesteros de Calatrava, Cabazarados, Cabezarrubias del Puerto, Cañada de Calatrava, Caracuel de Calatrava, Fontanarejo, Fuenllana, Hinojosa de Calatrava, Las Labores, Luciana, Navalpino, Navas de Estena, Picón, Poblete, Los Pozuelos de Calatrava, Retuerta de Bullaque, Saceruela, San Lorenzo de Calatrava, Santa Cruz de los Cáñamos, Solana del Pino, Valdemanco del Esteras, Valenzuela de Calatrava, Villamayor de Calatrava, Villanueva de San Carlos, Villar del Pozo, El Robledo, Ruidera.
De 1000 a 5000	Abenojar, Agudo, Albaladejo, Alcolea de Calatrava, Aldea del Rey, Alhambra, Arenas de San Juan, Brazatortas, Carrión de Calatrava, Carrizosa, Castellar de Santiago, Corral de Calatrava, Los Cortijos, Cozar, Chillón, Fernancaballero, Fuencaliente, Fuente del Fresno, Granatula de Calatrava, Guadalmez, Horcajo de los Montes, Mestanza, Montiel, Porzuna, Pozuelo de Calatrava, Puebla de Don Rodrigo, Puebla del Príncipe, Puerto Lápice, San Carlos del Valle, Santa Cruz de Mudela, Terrinches, Torralba de Calatrava, Torre de Juan Abad, Torrenueva, Villahermosa, Villamanrique, Villanueva de la Fuente, Villarta de San Juan.
De 5000 a 10000	Almadén, Almagro, Argamasilla de Alba, Argamasilla de Calatrava, Bolaños de Calatrava, Calzada de Calatrava, Herencia, Malagón, Membrilla, Miguelurra, Moral de Calatrava, Pedro Muñoz, Piedrabuena, Villanueva de los Infantes, Villarrubia de los Ojos, Viso del Marqués.
De 10000 a 20000	Almodóvar del Campo, Campo de Criptana, Daimiel, Manzanares, Socuellamos, La Solana.
De 20000 a 50000	Alcazar de San Juan, Tomelloso, Valdepeñas,

GUADALAJARA

Menos de 1000	Abanades, Ablanque, Adobes, Alamillos, Alarilla, Albares, Albendiego, Alcocer, Alcolea de las Peñas, Alcolea del Pinar, Alcoroches, Aldeanueva de Guadalajara, Algar de Mesa, Algora, Alhondiga, Alique, Almadrones, Almoguera, Almonacid de Zorita, Alocen, Alustante, Angon, Anguita, Anquela del Ducado, Anquela del Pedregal, Aranzueque, Arbancon, Arbeteta, Argecilla, Armallones, Armuña de Tajuña, Arroyo de las Fraguas, Atanzón, Atienza, Auñón, Baidés, Baños de Tajo, Bañuelos, Barriopedro, Berniches, La Bodera, Budia, Bujalaro, Bustares, Campillo de Dueñas, Campillo de Ranas, Campisabalos, Canredondo, Cantalojas, Cañizar, El Cardoso de la Sierra, Casa de Uceda, Casas de San Galindo, Caspueñas, Castejón de Henares, Castellar de la Muela, Castilforte, Castilnuevo, Cendejas de Enmedio, Cendejas de la Torre, Centenera , Cincovillas, Ciruelas, Ciruelos del Pinar, Cobeta, Cogollor, Cogolludo, Condemios de Abajo, Condemios de Arriba, Congostrina, Copernal, Corduente, El Cubillo de Uceda, Checa, Chequilla, Chillarón del Rey, Driebes, Duron, Embrid, Escamilla, Escariche, Escopete, Espinosa de Henares, Esplegares, Estables, Estriegana, Fontanar, Fuembellida, Fuencemillan, Fuentelahiguera de Albata, Fuentelencina, Fuentelsaz, Fuentelviejo, Fuentenovilla, Gajanejos, Galapagos, Galve de Sorbe, Gascueña de Bornova, Henche, Heras, Herrería, Hiendelaencina, Hijes, Hita, Hombrados, Hontoba, La Hortezueta de Ocen, La Huerce, Huermecces del Cerro, Huertahernando, Hueva, Illana, Iniestola, Las Inviernas, Irueste, Jirueque, Ledanca, Loranca de Tajuña, Lupiana, Luzaga, Luzón, Majaerayo, Malaga del Fresno, Malaguilla, Mandayona, Mantiel, Maranchon, Masegoso de Tajuña, Matarrubia, Matillas, Mazarete, Mazuecos, Medranda, Megina, Membrillera, Miedes de Atienza, La Mierla, Milmarcos, Millana, La Miñosa, Mirabueno, Miralrío, Mochales, Mohernando, Monasterio, Montarrón, Moratilla de los Meleros, Morenilla, Muduex, Navas de Jadraque, Negredo, Ocentejo, El Olivar, Olmeda de Cobeta, La Olmeda de Jadraque, El Ordinal, Orea, Palmaces de Jadraque, Pardos, Paredes de Sigüenza, Pareja, El Pedregal, Peñalen, Peñalver, Peralejos de las Truchas, Peralveche, Pinilla de Jadraque, Pinilla de Molina, Pioz, Piqueras, El Pobo de Dueñas, Poveda de la Sierra, Pozo de Almoguera, Pozo de Guadalajara, Pradena de Atienza, Prados Redondos, Puebla de Beleña, Puebla de Valles, Quer, Rebollosa de Jadraque, El Recuenco, Renera, Retiendas, Riba de Saelices, Rillo de Gallo, Riofrío del Llano, Robledillo de Mohernando, Robledo de Corpes, Romanillos de Atienza, Romanones, Rueda de la Sierra, Sacecorbo, Saelices de la Sal, Salmeron, San Andrés del Congosto, San Andrés del Rey, Santiuste, Sauca, Sayaton, Selas, Setiles, Sienes, Solanillos del Extremo, Somolinos, El Sotillo, Sotodobos, Tamajón, Taragudo, Taravilla, Tartanedo, Tendilla, Terzaga, Tierzo, La Toba, Tordelrabanó, Tordellego, Tordesillos, Torija, Torrecuadrada de Molina, Torrecuadrada, Torre del Burgo, Torrejón del Rey, Torremocha de Jadraque, Torremocha del Campo, Torremocha del Pinar, Torremochuela, Torrubia, Tortola de Henares, Tortuera, Tortuero, Traid, Trijueque, Uceda, Ujados, Utande, Valdarachas, Valdearenas, Valdeavellano, Valdeaveruelo, Valdeconcha, Valdegrudas, Valdelcubo, Valdenaño-Fernández, Valdepeñas de la Sierra, Valderrebollo, Valdesotos, Valfermoso de Tajuña, Valhermoso, Valtablado del Río, Valverde de los Arroyos, Viana de Jadraque, Villanueva Alcorón, Villan, Villanueva de Argecilla, Villanueva de la Torre, Villares de Jadraque, Villaseca de Henares, Villaseca de Uceda, Villel de Mesa, Viñuelas, Yebes, Yebra, Yelamos de Abajo, Yelamos de Arriba, La Yunta, Zadrejas, Zarzuela de Jadraque, Zorita de los Canes, Semillas.
De 1000 a 5000	Alabate de Zorita, Alovera, Brihuega, Cabanillas del Campo, El Casar, Cifuentes, Chiloeches, Horche, Humanes, Jadraque, Molina, Mondéjar, Pastrana, Sacedon, Sigüenza, Trillo, Yunquera de Henares.
De 5000 a 10000	
De 10000 a 20000	Azuqueca de Henares.
De 20000 a 50000	
TOLEDO	
Menos de 1000	Albarreal de Tajo, Alcabon, Alcañizo, Alcolea de Tajo, Aldea de Cabo, Aldeanueva de Barbarroya, Aldeanueva de San Bartolo, Almendral de la Cañada, Almonacid de Toledo, Arcicollar, Azutan, Barcience, Buenaventura, Burguillos de Toledo, Cabañas de Yepes, Cabezamesada, Caleruela, La Calzada de Oropesa, Camarenilla, El Campillo de la Jara, Cardiel de los Montes, Carmona, Carriches, El Casar de Escalona, Casasbuenas, Cazalegas, Los Cerralbos, Cervera de los Montes, Ciruelos, Cobisa, Chozas de Canales, Chueca, Domingo Pérez, Erustes, Espinosa del Rey, La Estrella, Garciotun, Las Herencias, Herrerueta de Oropesa, Hinojosa de San Vicente, Hontanar, Hormigos, Huecas, La Iglesuela, Illan de Vacas, Layos, Lucillos, Magán, Manzaneque, Maqueda, Marzalija, Marrupe, Mascaraque, Mesegar, Mohedas de la Jara, Montearagón, Montesclaros, La Nava de Ricomalillo, Navalmoralejo, Navamorcuende, Noez, Nombela, Nuño Gómez, Ontigola, Otero, Palomeque, Paredes de Escalona, Parrillas, Pelahustan, Pepino, Puerto de San Vicente, Retamoso, Rielves, Robledo del Mazo, El Romeral, San Bartolomé de las Abie, San Martín de Montalbán, San Martín de Pusa, San Román de los Montes, Santa Ana de Pusa, Sartajada, Segurilla, Sotillo de las Palomas, Torralba de Oropesa, Torrecilla de la Jara, Torrico, Totanes, Ugena, Valdeverdeja, Las Ventas de Retamosa, Las Ventas de San Julián, Villamiel de Toledo, Villaminaya, Villamuélas, Villanueva de Bogas, Villarejo de Montalbán, El Viso de San Juan, Yuncillos, Santo Domingo-Caudilla.

De 1000 a 5000	Ajofrín, Alameda de la Sagra, Alcaudete de la Jara, Almorox, Añover de Tajo, Arges, Bargas, Belvis de la Jara, Borox, Burujón, Cabañas de la Sagra, Calera y Chozas, Camarena, Camuñas, El Carpio de Tajo, Carranque, Casarrubios del Monte, Castillo de Bayuela, Cebolla, Cedillo del Condado, Cobeja, Cuerva, Dosbarrios, Escalona, Escalonilla, Esquivias, Galvez, Gerindote, Guadamur, La Guardia, Huerta de Valdecarabanos, Algartera, Lillo, Lominchar, Malpica de Tajo, La Mata, Mazarambroz, Mejorada, Menasalbas, Mentrída, Miguel Esteban, Mocejón, Nambroca, Navahermosa, Navalcan, Los Navalmorales, Los Navalucillos, Noblejas, Noves, Numancia de la Sagra, Olías del Rey, Orgaz, Oropesa, Pantoja, Polán, Portillo de Toledo, La Pueblanueva, El Puente del Arzobispo, Pulgar, Quero, Quismondo, El Real de San Vicente, Recas, San Pablo de los Montes, Santa Cruz de la Zarza, Santa Cruz del Retamar, Santa Olalla, Seseña, Sevilleja de la Jara, Tembleque, El Toboso, Torre de Esteban Hambran, Turleque, Urda, Valmojado, Velada, Ventas con Peña Aguilera, La Villa de Don Fadrique, Villaluenga de la Sagra, Villanueva de Alcardete, Villarrubia de Santiago, Villaseca de la Sagra, Villasequilla, Villatobas, Yeles, Yepes, Yuncler, Yuncos.
De 5000 a 10000	Corral de Almaguer, Fuensalida, Illescas, Mora, Ocaña, La Puebla de Almuradiel, La Puebla de Montalbán, Quintanar de la Orden, Sonseca, Torrijos, Villacañas, Villafranca de los Caballeros, Los Yébenes.
De 10000 a 20000	Consuegra, Madridejos.
De 20000 a 50000	

CONCLUSIONES

RESUMEN Y CONCLUSIONES GENERALES

Con la redacción de las conclusiones que se presentan en los párrafos siguientes, hemos pretendido remarcar aquellos aspectos puntuales que, a nuestro modo de ver, constituyen los puntos de reflexión y análisis más relevantes en la elaboración de esta investigación. En este sentido, nos atrevemos a realizar algunas puntualizaciones y recomendaciones que puedan resultar útiles a los órganos gestores de las entidades municipales, para integrar las consideraciones básicas referentes tanto a la Gestión como al Control de los servicios públicos locales. Sin ánimo de caer en reiteraciones con respecto a los argumentos expuestos en el desarrollo de este trabajo, hemos de resaltar que:

1. Ante la incuestionable responsabilidad de los Poderes Públicos para intervenir en la Economía y contribuir a la satisfacción de las necesidades e intereses colectivos, el Sector Público se organiza a través de unidades territoriales que recogen la esencia y contenido específico, político, económico, social y cultural de los individuos que se agrupan en las mismas. En este sentido, el **Municipio se constituye como la célula básica del amplio espectro que define el Sector Público Local con entidad propia, personalidad jurídica propia y con capacidad reconocida de autogobierno y autoadministración.**
2. Para el cumplimiento de sus obligaciones y ante la defensa de los intereses particulares que representan, **los gestores locales deben utilizar todos los recursos y técnicas de gestión necesarias, que posibiliten ejercer las funciones públicas con la mayor economicidad, eficiencia y eficacia posible**, proporcionando Sistemas Informativos Contables que se caractericen por su flexibilidad y adaptación a las necesidades de información de sus distintos usuarios. De esta forma, las autoridades públicas con competencia en materia normalizadora, **deben configurar el Sistema de Información Contable como un Sistema Contable Integrado** que refleje todos los aspectos relacionados con la Gestión, la Información y el Control de las operaciones de naturaleza económico-patrimonial que se den en el ámbito competencial de las entidades municipales.
3. La excesiva vinculación de la realidad municipal a las magnitudes presupuestarias y financieras, así como los objetivos y la formulación de los principios y normas que

presiden la base para la elaboración de las Cuentas Anuales, suponen las principales causas que originan la imposibilidad de suministrar información contable necesaria para los fines de Gestión y Control en el ámbito local. En este sentido, **el Sistema Contable Interno municipal debe desempeñar un papel de vital importancia en el desarrollo de la Gestión y Control en los Ayuntamientos**, para subsanar las deficiencias informativas que de cara a la medición de la economicidad, eficiencia y eficacia presenta el Sistema Informativo Contable Externo. Así pues, consideramos que la Contabilidad de Gestión aplicada al ámbito local, debe suministrar información útil y adecuada **para llevar a cabo un proceso racional de adopción de decisiones, en el que se considere el Ayuntamiento como un Sistema Abierto** dónde tanto factores de producción, aspectos organizacionales, culturales, sociales y económicos, se encuentren en total interacción para conseguir satisfacer los intereses de los distintos agentes representados en dicha institución.

4. Como consecuencia de la imperiosa necesidad de implantar Sistemas Informativos Internos en el ámbito local y, **ante la escasa práctica contable interna en los ayuntamientos españoles**, destacando, en este sentido, la propuesta del "Manual de Costes para las Corporaciones Locales " realizada por el Instituto de Estudios de la Administración Local en 1976, **las Nuevas tendencias en Contabilidad Pública, siempre a remolque de la evolución seguida en el ámbito privado** con las consiguientes adaptaciones y matizaciones derivadas de sus similitudes y sus divergencias, **persiguen proporcionar la presentación de información en un modelo integrado de gestión que sea útil en la planificación, toma de decisiones y en el control**. Se aboga por una separación clara entre las decisiones políticas caracterizadas por su marcado carácter estratégico, y las decisiones tácticas y operativas, **otorgando, así, una mayor autonomía y poder de decisión al gestor local**. Los principios inspiradores del Gerencialismo o Nueva Contabilidad Pública, se fundamentan en la **traslación a la Administración Local de todas las técnicas que**, estrenadas en la empresa privada, **no se limiten únicamente a la determinación de costes y resultados sino que persigan que los Sistemas de Gestión de las entidades municipales se constituyan como Sistemas de Calidad Total**, caminando en todo momento **hacia la Mejora Continua**.

5. La implantación en la Administración Municipal de los principios inspiradores de la Calidad Total, busca una filosofía integral de todas las funciones y áreas de la organización, que involucre a todo el personal y que fije como objetivo final la satisfacción plena del cliente. En este sentido, creemos que los puntales que sostienen un Ayuntamiento de Calidad Total, se concretan en:

a) **Servicio al cliente** sugiriendo procesos de implicación y participación de los usuarios de los servicios públicos, **clasificados como clientes internos y externos** de dichos servicios, concentrados principalmente en la información, consulta, coparticipación en las decisiones, delegación y control.

b) **Presentar una medida de los costes** relacionados con el logro o no de la calidad del servicio prestado, **potenciando los costes de calidad** materializados principalmente en la prevención y evaluación, y **reduciendo** al máximo los disfuncionamientos o **costes de no calidad** originados por fallos tanto de carácter interno como externo, en la entidad municipal.

c) **Lograr un compromiso de toda la organización** desde la dirección política dónde se fijan las metas reflejadas en los objetivos de gestión, hasta la recepción del servicio por el ciudadano. A lo largo de dicha cadena de valor, deben proporcionarse los procedimientos más adecuados para el cumplimiento de las especificaciones que deba reunir el servicio municipal, potenciar las relaciones internas en cada uno de los eslabones que integran el proceso de prestación, y asegurar que el sistema con los proveedores y condiciones que regulan las compras de bienes y servicios son las más idóneas para garantizar la eficiencia y eficacia en la gestión.

d) **Promover la mayor competitividad** posible adaptándose de forma más flexible a los cambios del entorno socio-económico promovidos como consecuencia de una mayor presión empresarial y una mayor competencia intermunicipal asociada a Proyectos de Desarrollo Local.

e) **Acortar los tiempos de respuesta** a las demandas ciudadanas y a la tramitación administrativa en general. En este sentido las **experiencias just-in time** constituirían pruebas evidentes de la consecución de los objetivos de la Calidad Total.

6. **Existe una alta complementariedad de las nuevas técnicas de gestión**, importadas del Sector Privado, en la consecución de la Calidad Total Municipal. En este sentido se puede decir que:

a) **La Reingeniería** implica la existencia de una metodología del proceso, de estudios de métodos y procedimientos que tienen en cuenta de manera especial a la persona y al ciudadano como sujeto del producto de la Administración. No obstante, sólo cuando no sea posible cumplir las normas y especificaciones establecidas, sería útil replantear los procesos específicos que componen la prestación de los servicios municipales. En este sentido, **creemos más productiva la Mejora de los procesos existentes que la ruptura radical de los mismos.**

b) **El Coste Objetivo o Target-Costing** constituye una herramienta básica para reducir costes desde el momento de la planificación del servicio hasta el final de la prestación del mismo. En este sentido, **se puede establecer una importante relación entre la elaboración del Presupuesto de la corporación local y el cálculo de dicho Coste Objetivo** con el fin de asimilar los créditos presupuestarios asignados a cada partida, como el límite fijado por el mercado en el sector privado, con el fin de no agotar nunca dichos créditos, implantando, así, una medida de reducción del gasto presupuestario.

c) **La traslación de Sistemas ABC-ABM** al ámbito local implica un análisis integral de las características de las corporaciones municipales permitiendo una medida y asignación de los consumos de factores productivos en todos los niveles de la entidad municipal, **contemplando el servicio público desde una perspectiva estratégica con el objetivo de detectar las ineficiencias y no utilidad de diversas actividades y procedimientos realizados.** Esta filosofía implica incorporar a la gestión indicadores no monetarios o no financieros que permitirán evaluar las actuaciones públicas.

7. La colaboración de dichas técnicas en la **confección de un Plan para la Calidad** pasa por una primera etapa **en la que se considera crucial el análisis de las demandas de los ciudadanos, debiendo procurar, el gestor local, el ajuste de dichas demandas con los recursos existentes.** En dicho proceso **surgen importantes deficiencias como consecuencia,** por un lado, **de la inexistencia de sistemas de comunicación adecuados** que desembocan en el desconocimiento de los ciudadanos sobre los recursos disponibles y, por otro, **por los impactos indirectos provocados por las soluciones ofertadas.** En este sentido, **es básico distinguir entre tres niveles de calidad** constituidos por la **calidad diseñada o programada, la ofertada y la esperada por el cliente.** Las brechas existentes entre cada uno de dichos niveles provoca la aparición de fallos e irregularidades relacionados con la conceptualización, diseño, prestación y comunicación del servicio.
8. Para que se considere cumplido el objetivo de satisfacción al cliente, éste último debe ser capaz de **evaluar la calidad del servicio recibido desde distintas perspectivas, pudiendo distinguir entre calidad corporativa, física, interactiva, latente, calidad incorporada al diseño del servicio, así como, aspectos relacionados con la implicación y participación de las opiniones ciudadanas.** En este sentido y en aras a conseguir dicho cumplimiento, **el Sistema de Gestión** sobre el que informará la Contabilidad de Gestión **debe constituirse como la interacción de los distintos elementos, formales y no formales, que lo integran,** considerándose como elementos no formales la influencia del entorno o medio ambiente en el que operan las corporaciones locales, la cultura organizativa y la potenciación del factor humano. Con respecto a los elementos de carácter formal, la estructura organizativa y la elaboración del Plan Estratégico Municipal configuran los puntos de actuación más importantes.
9. Con respecto al **medio-ambiente** en que operan las corporaciones municipales, hay que resaltar que la limitación de los recursos económicos hace que **los Ayuntamientos deban adaptarse a los cambios acaecidos en el entorno socio-económico** enrollados en el proceso de consolidación de la Unión Europea, dónde se tiende a una mayor competitividad entre corporaciones locales y empresas, con una contención general del gasto público, todo ello, en un momento en que los ciudadanos disponen cada vez de

más elementos comparativos para juzgar la calidad de los servicios locales.

10. Con respecto a la **cultura organizativa** es clara la **necesidad de sustituir la cultura tradicional, burocrática y centralizada por una cultura centrada y orientada hacia el servicio y la calidad total. Se considera al ciudadano como un ciudadano-cliente en lugar de ciudadano-usuario**, buscando una oferta específica a sus necesidades en lugar de imponerle un servicio estandarizado a partir de unos parámetros genéricos. **A pesar de las limitaciones que la orientación hacia el cliente-ciudadano reviste, pues no se trata de un término trasladable de forma directa desde el ámbito privado**, supone un cambio radical en la gestión de las corporaciones municipales.

11. Con respecto al **factor humano se plantea**, por parte de los principales países de la OCDE, **como principal instrumento** en el progreso económico municipal **la flexibilidad para poder intervenir en las políticas de desarrollo de la gestión del personal** adscrito a la realización de los distintos servicios locales, **por ello, creemos importante la necesidad de transferir competencias** de los órganos de gestión de recursos humanos, inicialmente centralizados, **hacia las unidades de gestión y prestación de los servicios dónde se pueda decidir acerca de la retribución, los incentivos y promoción, y los planes de formación a desarrollar.**

12. Consideramos **imprescindible** articular, mediante **la elaboración del Plan Estratégico Municipal**, los recursos técnicos, económicos y humanos necesarios para realizar las actividades locales, estableciendo los plazos de ejecución necesarios para cumplimentarlas. De las etapas o secuencias que integran el desarrollo de dicho Plan, **creemos que es básico que el gestor local se centre fundamentalmente en las etapas de Gestión y Control llevando a cabo la planificación y programación anual, la presupuestación de recursos y ejecución de actividades, así como, la comprobación del grado de cumplimiento de las metas fijadas por los responsables políticos en la etapa de Planificación.** De esta forma, pensamos que así como se da un condicionamiento del papel desarrollado por el gestor local, basado en la formulación de los Planes Estratégicos, por parte de los responsables públicos, éstos últimos, también están sometidos e influidos por los resultados de las etapas de Gestión y

Control, a cargo del gestor municipal, en la medida en que, como consecuencia de la limitación de los recursos públicos, pueden no verse satisfechas todas las necesidades demandadas por los ciudadanos. En este sentido, es el político quien a través de un adecuado plan comunicacional debe transmitir al usuario público los resultados elaborados por el gestor de los servicios municipales.

13. En el desarrollo de la etapa de Control **creemos muy importante determinar el nivel de responsabilidad en el que deben adoptarse las decisiones, abogando claramente por un horizonte temporal a medio y corto plazo** centrado en la medición y evaluación de las actividades desarrolladas por la organización municipal, tratando de mostrar la eficiencia y eficacia con que se han desarrollado las mismas. En nuestra opinión, tanto **el Nivel Estratégico que compete a los más altos directivos públicos** englobando el análisis de multitud de factores externos a la corporación local, como **el Nivel Operativo que implica un conocimiento puntual de todas las tareas y labores realizadas** en la gestión municipal, quedan fuera del alcance de esta investigación. De esta forma, **la ubicación de los procesos de control y gestión de recursos y actividades a un nivel intermedio de toma de decisiones, implicaría no desfasar la utilidad de los outputs informativos generados con respecto a los costes resultantes en su obtención. Este nivel es el que hemos denominado como Nivel de Gestión.**

14. Con respecto a la configuración de la **estructura organizativa de las entidades municipales consideramos que éstas deben estructurarse como un conjunto de unidades independientes conformadas como centros de responsabilidad en dónde prime la dirección por objetivos**, de forma que los objetivos específicos de las distintas áreas integradas en cada uno de los centros estén coordinados entre sí y a su vez con el objetivo general del centro. Las funciones de los centros de responsabilidad deben estar relacionadas con el presupuesto, con la gestión del mismo y con el control, en los siguientes términos:

a) En cuanto a **la elaboración de los presupuestos**, respetando la estructura básica normalizada establecida, cada centro de responsabilidad configurará su presupuesto por

áreas y por tipos de servicios prestados, de manera que **el presupuesto global de la entidad local debe elaborarse a partir de los presupuestos realizados, a través de los correspondientes estudios técnicos y económicos, por los distintos centros de responsabilidad.**

b) Los centros de responsabilidad de ben tener la suficiente autonomía de gestión para desarrollar los presupuestos previamente elaborados. En este sentido, la Contabilidad Analítica servirá como soporte para llevar a cabo la gestión por objetivos.

c) En cada centro de responsabilidad **debe existir**, en nuestra opinión, **un staff dependiente directamente del gestor para llevar a cabo las funciones correspondientes al control de tipo interno**, consistentes fundamentalmente en participar en el proceso de planificación y en **ayudar a transmitir la necesidad de llevar a cabo el autocontrol**, trasladando la responsabilidad del control a los ejecutores de las actividades o de los procesos. En la práctica **los órganos de control interno en las entidades locales vienen representados por los interventores de la Administración Local** cuyas funciones básicas se centran en el control de la legalidad, control financiero y control de eficacia siendo muy cuestionable la independencia funcional que tienen atribuida.

15. Además, el control interno se complementa con uno de carácter externo representado por los órganos institucionales del Tribunal de Cuentas y los Órganos Autónomos de Control Externo cuyas funciones no sobrepasan en muchos casos la verificación del cumplimiento de la legalidad en la gestión económico-financiera de los entes auditados. En este sentido, **creemos de vital importancia potenciar la figura del auditor privado, desarrollando la auditoría pública en las corporaciones municipales con un carácter integral** contemplando no sólo aspectos relacionados con la legalidad y el ámbito económico y financiero, sino, sobre todo, con aspectos de cumplimiento de los procedimientos de gestión empleados. De esta forma, la **Auditoría de Gestión como componente de la Auditoría Pública debe supervisar la prestación de los servicios locales tanto desde el punto de vista del ciudadano como desde el punto de vista interno teniendo en cuenta los procedimientos**

desarrollados.

16. El desarrollo de la etapa de Gestión una vez elaborado el Plan Estratégico Municipal pasa por la elaboración de un **Modelo de Contabilidad de Gestión** cuyos **objetivos principales**, en nuestra opinión, se sintetizan en:

a) **Servir al gestor local en la elección del modo de gestión administrativo más adecuado para llevar a cabo la prestación del servicio**, distinguiendo después del análisis de los mismos, los más frecuentes en la realidad municipal, **representados, básicamente, por la prestación directa por la propia corporación local y la prestación indirecta mediante concesión administrativa.**

b) Ofrecer una información válida sobre la cuantía del coste de prestación de los servicios municipales y, por tanto, de aquellos ingresos calculados a partir de los primeros, basada en la valoración de las actividades que hayan sido necesarias realizar contemplando el servicio municipal desde un punto de vista estratégico, analizando la cadena de valor del mismo en las etapas de diseño y planificación del servicio, prestación y recepción, así como, todas aquellas actividades que tengan lugar en un momento posterior al consumo del servicio. En este sentido, **se propone sustituir la versión jurídica sobre el cálculo de tasas y precios públicos por una versión funcional o analítica basada en la naturaleza de las actividades que componen el servicio municipal.**

El desarrollo de la etapa de Control una vez elaborado el Plan Estratégico Municipal **perseguirá** como principal objetivo **evaluar la gestión municipal en términos de economicidad, eficiencia y eficacia** para lo cuál **será necesario plantear los informes e indicadores, tanto de carácter técnico como económico**, necesarios al servicio del gestor público.

17. Del análisis de la práctica contable interna desarrollada en nuestro país representada por: el "Manual de Costes para las Corporaciones Locales" formulado por el Instituto de Estudios de la Administración Local en 1976, el "Grupo 9 de Contabilidad Analítica del PGCP de 1983", algunas aplicaciones prácticas de este último en determinados

Organismos Autónomos, entre los que se ha hecho especial referencia al Instituto Tecnológico Geominero de España y el "Proyecto de Contabilidad Analítica Normalizada para Organismos Autónomos (Proyecto CANOA)", **se ha deducido** que **las características principales que debe reunir el diseño de un Modelo de Contabilidad de Gestión** para las entidades municipales, pasa por el desarrollo de las etapas clásicas de Clasificación, Localización e Imputación de los costes, sustentándose, en nuestra opinión, en los siguientes puntos:

a) Los centros de coste de la corporación local se identificarán con los distintos niveles de responsabilidad fijados por las funciones establecidas en la clasificación funcional del Presupuesto de las Corporaciones Locales. Se distinguen, en nuestra opinión, **centros de carácter técnico o principal** que ofrecen servicios directamente a los ciudadanos, siendo susceptibles, dichos servicios, de ser prestados bien directamente por la entidad municipal o bien mediante concesión administrativa. **A su vez, existen centros de coste de carácter auxiliar** cuya misión básica es la de servir de apoyo a la realización de los servicios prestados por los centros principales.

b) Para llevar a cabo la etapa de Clasificación de los costes será necesario determinar previamente el consumo de los distintos factores productivos que ha tenido lugar en los centros gestores. En este sentido, **las fuentes informativas vendrán constituidas por el Sistema de Contabilidad Externo e Interno de la corporación local, si el servicio se presta de forma directa, independientemente de cuál sea la información presupuestaria, y en el Sistema Contable Externo e Interno del concesionario si el servicio se presta mediante concesión administrativa** incluyendo, además, en este último caso, **aquellos costes calificados como costes externos que provengan de actividades realizadas por la corporación municipal para cumplimentar la prestación del servicio.**

c) Los costes calculados en la etapa anterior consumidos en los distintos centros identificados, **deberán ser localizados en las actividades que componen los servicios realizados en dichos centros.** En este sentido, **entendiendo** que **el servicio**

municipal se constituye **como la realización de una secuencia de actividades**, pueden considerarse estas últimas, tanto como lugar de coste, al poder localizar en cada una de ellas los consumos generados, o bien como portador de coste al ser parte componente del output final identificado como el servicio municipal prestado.

Con respecto a la tipología de actividades se han estructurado tres grupos claramente diferenciados: **actividades previas a la prestación** correspondientes a la planificación y el diseño del servicio; **actividades de prestación propiamente dichas** que recogen costes de aprovisionamiento, producción y distribución del servicio, clasificándose, a su vez, en actividades de prestación de carácter principal y auxiliar y; **actividades posteriores a la prestación del servicio** correspondientes al control de calidad, a la facturación y cobro a los usuarios, o de atención al cliente-ciudadano.

d) En la etapa de **Imputación se determinará la valoración del portador de coste identificado en el servicio público local**. En este sentido, la determinación del coste de los distintos servicios permitirá, obviamente, el conocimiento del coste localizado en cada uno de los centros de responsabilidad de la entidad local. De esta forma, es clara la relación entre este modelo y la consignación de los créditos en la ejecución del presupuesto municipal.

e) En nuestra opinión, creemos interesante **considerar de forma separada la información contable referente a la estructura económica del servicio de la información referente a la financiación de la misma**, en tanto en cuanto entendemos que, el capital económico constituye la esencia de la prestación de los servicios, y su conservación y mantenimiento la razón de ser de las corporaciones locales, independientemente de las fuentes financieras que se hayan utilizado para llevarlos a cabo. **En este sentido, es importante, a nuestro juicio, informar sobre la estructura económica del servicio y presentar de forma adicional un modelo suplementario de costes que haga referencia a la estructura financiera del mismo.**

f) Proponemos que **en una primera fase de diseño del Modelo puede ser conveniente formalizarlo como un modelo dualista radical** donde, una vez verificado su funcionamiento, pueda formar parte junto con el Sistema de Información Contable

Externo de un Sistema Integrado de Información; **un modelo de coste completo**, incorporando todos los costes, fijos y variables, directos e indirectos, externos o calculados como parte del servicio público local y, por último, se propone **utilizar datos históricos o reales** sin olvidar la importancia que reviste el desarrollo de datos estándar y presupuestados para efectuar el control de las actividades.

18. Del desarrollo de las etapas de Clasificación, Localización e Imputación propuestas en el Modelo anterior, **se han detectado diferencias que marcan ciertas connotaciones en la actividad pública local en función de que la gestión sea realizada directamente por la propia corporación o de forma indirecta mediante concesión administrativa. Estas diferencias vienen determinadas, básicamente, con respecto a: las clases de coste, las actividades identificadas en la realización del servicio público y la posibilidad de elegir sobre determinados criterios de valoración de activos.**

19. **Con respecto a las clases de coste**, tanto en el caso de prestación del servicio por la propia corporación municipal como en el caso de prestación mediante concesión administrativa, **se proponen distintas clasificaciones de coste** para el cálculo de los costes primarios de las actividades atendiendo a distintos criterios, resaltando las clases de coste **en función de su origen, en función de su naturaleza, directos e indirectos, variables y fijos, controlables y no controlables y costes de calidad y de no calidad. Todas ellas** aplicables en gestión directa e indirecta, **son complementarias y útiles**, en nuestra opinión, en el proceso de determinación del cálculo del coste del servicio público local. En este sentido, hemos detectado en el proceso de comparación entre ambas formas gestoras, que **las principales divergencias existentes están** englobadas, dentro de la clasificación de costes **en función de su naturaleza**, en las siguientes partidas:

a) En referencia a la **estructura económica** del servicio, **en el caso de que el servicio se preste de forma indirecta mediante concesión administrativa** debe imputarse, directa o indirectamente, a las actividades, el coste correspondiente a la **remuneración del concesionario entendido** no como un coste de oportunidad sino **como un coste de**

personal ya que se trata de una partida determinada, fija y, por tanto, conocida de antemano. Además, el concesionario deberá computar como **coste de amortización del inmovilizado inmaterial**, la cuantía correspondiente por la obtención del derecho de uso o explotación de la concesión administrativa. **En el caso de que el servicio se preste directamente por la propia corporación local dichas partidas no se contemplan** ya que, con respecto a la última no surge y, con respecto a la primera, no procede su consideración en el ámbito de las Administraciones Locales al no perseguir éstas ánimo de lucro.

b) En referencia a la **estructura financiera del servicio**, así como creemos que, **en el caso de gestión mediante concesión administrativa es incuestionable el tratamiento como costes de oportunidad de los costes financieros**, considerando tanto los derivados de recursos propios como ajenos. **En el caso de que el servicio sea prestado por la propia corporación**, en nuestra opinión, tal reflexión no es tan evidente. En este sentido, en relación con **el coste asociado a los recursos ajenos su consideración es clara** pues creemos que, en virtud del principio de afectación de los ingresos obtenidos por operaciones de crédito a la financiación de inversiones que tienen como finalidad la prestación de servicios públicos, la carga derivada de estas operaciones de endeudamiento deberá imputarse como mayor coste, en forma de suplemento, al servicio en el que dicha inversión se encuentre aplicada. **En relación con el coste asociado a los recursos propios, creemos que no es adecuada su inclusión** en el cálculo del coste de capital global, considerando que se trata de recursos de carácter muy limitado afectados, por razones sociales y políticas, a pocos usos alternativos. Por ello, a nuestro juicio, no es clara la existencia de dicho coste de oportunidad al entender que debido al marcado carácter público y social de las actividades realizadas, las decisiones adoptadas giran en torno a la cuantía de las inversiones pero no sobre el abandono o no prestación de los servicios municipales. En otro sentido, **en el ámbito público local se da una coincidencia entre las figuras de propietarios y de clientes**, con lo cual creemos que se estaría gravando de manera adicional al usuario de los servicios públicos por la aportación de sus propios recursos.

c) Además, **en el caso de que el servicio se gestione mediante concesión**

administrativa, el concesionario deberá soportar otras partidas que si bien no serán consideradas, en nuestra opinión, como coste del servicio público local sí formarán parte del importe global sobre el que se calcularán las tasas y precios públicos a recibir de los usuarios locales, nos estamos refiriendo a:

- **Dotación al fondo de reversión** en el caso de existencia de activos revertibles, al final del período concesional, a la corporación local de forma gratuita para el concesionario. En nuestra opinión, **no se trata de un coste económico** ya que la dotación al fondo no implica el sacrificio o consumo de un factor o activo para prestación del servicio público municipal. **Se considera un gasto para la empresa concesionaria**, destinado a reconstituir la pérdida representada por el capital revertible que deberá recuperarse a través de su ciclo de ventas, pero no tendrá el tratamiento de coste del servicio público municipal desde un punto de vista técnico.

- **Costes relacionados con el canon recibido por el ente local.** El concepto de canon recogerá la transferencia realizada por el concesionario a la corporación local. En algunos casos, dicha transferencia tendrá como contrapartida la realización por parte de la entidad municipal de algún tipo de actividad que complete la prestación del servicio, en dicho caso, el canon será considerado como coste del servicio en función de la naturaleza que dicho coste represente. No obstante, **cuando el canon concedido supone un beneficio económico para la corporación municipal, entendemos que dicha partida no debe incluirse como coste del servicio**, en tanto en cuanto, no guarda ninguna relación técnico-funcional con el mismo. En este sentido, dicho montante será un gasto a soportar por el concesionario y a recuperar en su ciclo de ventas, pero no será considerado como coste del servicio.

20. Como consecuencia de la comparación anterior puede deducirse que, **en teoría, el coste de prestación del servicio público municipal en el caso de ser prestado directamente por la propia corporación, engloba un menor número de partidas que las soportadas en el caso de gestión mediante concesión administrativa.** No obstante, cada vez son más frecuentes el otorgamiento de concesiones debiéndose, en nuestra opinión, a las siguientes razones:

- a) La adjudicación de concesiones permite a la Administración Local no acudir al endeudamiento o al incremento de impuestos para gestionar algunos servicios.
- b) En el caso de que esté prevista la reversión de activos al finalizar el período concesional, la Administración Local dispondrá de forma gratuita de los activos revertidos.
- c) Mediante la gestión indirecta se agiliza la prestación del servicio.
- d) En la corporación municipal al no existir un desarrollo y uso de las técnicas de gestión de la empresa privada, se incurre en costes ocultos o de no calidad que, a través de los procesos de Benchmarking, podrían subsanarse.

21. Con respecto a las actividades, del estudio comparativo entre prestación directa y concesión administrativa **ha podido deducirse que, las principales diferencias surgen en relación con la delimitación de las actividades previas y posteriores a la prestación del servicio.** Con respecto a las actividades de prestación propiamente dichas, creemos que deben ser comunes en las dos situaciones, teniendo en cuenta que, se considerarán aquellas que son básicas e imprescindibles para prestar el servicio en óptimas condiciones de eficacia y eficiencia. **En este sentido, habría que realizar ciertas puntualizaciones en referencia a dos tipos de actividades:**

a) **Actividad de Administración y Servicios Generales.** Dicha actividad de tipo auxiliar, a su vez se desdobra en dos. **Por un lado, se recogen los costes generales relacionados directamente con el servicio analizado**, ocasionados en el centro gestor del mismo y deben, por tanto, considerarse en el caso de gestión directa así como en concesión administrativa. **Por otro lado, surgen los costes de carácter general procedentes de los centros de coste de tipo auxiliar delimitados en la entidad municipal.** Dichos centros clasificados, a su vez, en centros atribuibles a la estructura económica y a la estructura financiera del servicio, recogen costes que deberán distribuirse, en el subreparto de costes, entre las actividades de carácter principal, **tanto en el caso de que el servicio se gestione de forma directa o mediante concesión**, si bien es cierto que, a nuestro juicio, **en muy distintas proporciones.**

b) Actividad de Control de Calidad en la prestación del servicio. Dicha actividad de carácter principal normalmente posterior a la prestación del servicio, merece, en nuestra opinión, las siguientes matizaciones. **En el caso de gestión directa, si el servicio no ha sido delegado al ámbito municipal por otra entidad pública de rango superior,** se realiza una única actividad de control de calidad por parte de la corporación local que gestiona el servicio. **En el caso de gestión mediante concesión administrativa,** la función inspectora se desdobra en dos: Por una parte, existe la supervisión que realiza el propio concesionario, y por otra, puede hablarse del control de calidad que de forma obligatoria de **be realizar la entidad local como titular del servicio indirectamente gestionado.**

22. Con respecto a las divergencias surgidas como consecuencia de elegir entre **distintos criterios de valoración de algunos activos,** consideramos que, a nuestro juicio, es recomendable **la valoración de los activos materiales, afectados a la prestación del servicio, a precio de reposición en sustitución del criterio tradicional del precio de adquisición,** independientemente de cuál sea el modo gestor de los servicios municipales. No obstante, **las razones** que justifican tal consideración, **son,** a nuestro juicio, **distintas** como consecuencia de las peculiaridades de entidades públicas frente a privadas, **en el caso de prestación directa por la propia corporación local o mediante concesión administrativa.** De esta forma, si bien creemos que **en la concesión administrativa las razones** para la utilización del precio de reposición, **tienden básicamente a evitar la descapitalización de la empresa** a través del reparto de dividendos inexistentes, poniendo así en peligro la continuidad de la misma, **en el caso de gestión directa por la propia corporación, las razones versan,** en nuestra opinión, **sobre la necesidad de presentar una información fiel que refleje adecuadamente la equidad intergeneracional** entre los individuos agrupados en las entidades municipales analizadas. En este sentido, creemos que **en el caso de que la corporación municipal recibiera un canon** por parte de la concesión **como mero beneficio económico,** **podría establecerse una relación entre éste y la necesidad de garantizar la equidad intergeneracional** por parte de la entidad local.

23. En definitiva, **el coste del servicio público municipal,** una vez realizado el reparto primario

de costes y el subreparto del coste de las actividades auxiliares, referentes tanto al centro gestor del servicio como a los centros auxiliares delimitados en la entidad local, **vendrá determinado:**

a) En el caso de prestación directa por la corporación local: Por la suma del coste de la estructura económica del servicio compuesto, funcionalmente, por las actividades previas, de prestación propiamente dichas y posteriores a la misma, que haya sido necesario realizar, **junto con el coste de la estructura financiera** recogido como suplemento de coste y distribuido de forma funcional, igualmente, entre dichos grupos de actividades.

b) En el caso de concesión administrativa el coste del servicio público municipal vendrá determinado de la misma forma que en el caso anterior. No obstante, el **concesionario soportará otros gastos adicionales** representados por la dotación al fondo de reversión y el canon cedido al Ayuntamiento cuando responda a un beneficio de tipo económico para éste último.

24. La determinación del coste anterior constituye la base para la determinación de los ingresos locales que guardan una relación directa con el mismo, **proponiéndose**, de esta forma, **una metodología de carácter analítico para su cálculo frente a la versión jurídica presente en la regulación normativa local.** En este sentido:

a) En el caso de gestión directa por la propia corporación, las tasas y precios públicos deberán calcularse, en nuestra opinión, sobre el coste resultante de la estructura económica y financiera del servicio, menos las transferencias y subvenciones de carácter financiero que el ente local haya recibido. En el caso de que se trate de precios públicos, se tendrá en cuenta, además, el margen que sobre el valor del coste del servicio se puede jurídicamente recaudar.

b) En el caso de concesión administrativa, las tasas y precios públicos deberán calcularse, a nuestro juicio, sobre el coste del servicio resultante de la estructura económica y financiera y los gastos a soportar de forma adicional por el concesionario. A

dicha suma se restarán las transferencias y subvenciones que el concesionario haya recibido para rebajar la carga a los usuarios de los servicios municipales.

25. La influencia del tipo de ingreso que financie el servicio local será clara sobre el grado de desarrollo del Modelo de Contabilidad de Gestión que se ha propuesto. En este sentido, **si no existe una relación directa entre el coste de los servicios y los ingresos que los financian**, es decir, se trata de impuestos, o ingresos generales del Presupuesto, el Modelo de Contabilidad ofrecerá información sobre el cálculo del coste de dichos servicios, debiendo proceder a la utilización de métodos, no especialmente poco complejos, de obtención de **ingresos calculados internamente**, para poder ofrecer información sobre la Cuenta de Pérdidas y Ganancias Analítica del Servicio. **En el caso de que sea clara la afectación al coste de los ingresos públicos recaudados**, es decir, se trate de tasas y precios públicos, **el Modelo de Contabilidad de Gestión propuesto podrá ofrecer fácilmente la estructura de la Cuenta de Pérdidas y Ganancias Analítica individualizada para cada servicio**, en la que se diferenciará el Resultado de Explotación resultante de la Estructura Económica del Servicio, del Resultado de Explotación global al incluir los costes de la Estructura Financiera.

26. Del análisis de la etapa de Control del Plan Estratégico Municipal, se ha realizado la proposición de una serie de informes referentes tanto a datos técnicos como económicos, con respecto a los **factores de coste**, a las **actividades** que componen el servicio, a los **centros de coste** de la entidad municipal y a la **financiación del servicio**, que pueden ser útiles en la supervisión de la gestión realizada tanto en el caso de que se lleve a cabo por la propia corporación municipal o bien de forma indirecta mediante concesión administrativa. En dichos informes, hemos creído adecuado reflejar inputs informativos referentes a las valoraciones en términos monetarios de los consumos de factores productivos, así como, aquéllos de carácter técnico, referentes a la determinación de las claves de reparto, para proceder tanto al reparto primario de los costes como al subreparto de los mismos. Si bien es cierto que en el diseño de dichos informes se proponen únicamente datos históricos o reales, en nuestra opinión, creemos que **la finalidad de los mismos es establecer estándares y presupuestos** que

permitan, tanto al concesionario como al gestor local, el análisis de las desviaciones que hubieran podido surgir como consecuencia de la comparación entre las cifras reales y las estimadas.

27. Con respecto **al diseño de los indicadores** representativos de la eficacia, eficiencia y economicidad de la gestión realizada, **creemos que** tanto la entidad municipal en el caso de que el servicio se preste de forma directa, como el concesionario **deben confeccionar el Cuadro de Mando** del servicio gestionado incorporando en el mismo aquellos índices que sirvan para evaluar la actividad efectuada. En este sentido, **se proponen indicadores de economicidad** referentes al coste, cantidad, calidad y momento de compra de los recursos utilizados en la gestión local; **indicadores de eficiencia** representativos del output conseguido con una combinación determinada de factores productivos, presentándose información referente a las actividades de carácter previo, de prestación propiamente dicha o posteriores a la misma, tanto de carácter principal como auxiliar; **indicadores de eficacia** representativos del grado de consecución de los objetivos marcados, diferenciando entre su repercusión en el ámbito interno de la entidad municipal y su repercusión de forma externa sobre los individuos que la conforman.

28. Del análisis realizado sobre las competencias municipales y ante el amplio abanico que constituye el conjunto de servicios públicos locales, hemos creído conveniente seleccionar algunos de ellos para aplicarles los desarrollos teóricos expuestos, así como, para comprobar en qué medida dichos argumentos se ajustan, en la prestación de dichos servicios, a la práctica municipal real. En este sentido, **por tratarse de servicios obligatorios en todos los municipios**, por ser susceptibles de ser prestados **tanto de forma directa por la propia corporación municipal, o mediante concesión administrativa y, por representar un peso importante dentro de los Programas de Acción Especial** financiados por el Estado, **hemos seleccionado** los servicios de **Recogida de Residuos Domiciliarios, Limpieza Viaria, Saneamiento de Aguas Residuales y Suministro y Abastecimiento de Agua.**

29. El desarrollo de la cadena de valor de los cuatro servicios anteriores, diferenciando

entre actividades previas, de prestación propiamente dichas y posteriores a la prestación, teniendo en cuenta, además, **el modo administrativo de gestión de los mismos, nos ha llevado a realizar las siguientes consideraciones:** Con respecto al servicio de Recogida de Residuos Domiciliarios hemos creído interesante diferenciar las actividades que lo componen en función de que se trate de **Recogida de Residuos Domiciliarios de carácter orgánico o de Recogida Selectiva de Residuos;** con respecto al servicio de Limpieza Viaria se han contemplado distintas perspectivas que condicionarán, a nuestro juicio, la intensidad y la organización de las actividades que componen el servicio, diferenciándose, así, entre **Limpieza Viaria con frecuencia Diaria y Limpieza Viaria en Situaciones Especiales destacando, las fiestas y mercadillos populares;** con respecto a los servicios de **Saneamiento de Aguas Residuales y de Abastecimiento de Agua**, se proponen los **procesos básicos** que conforman su prestación y que, al igual que para los dos servicios anteriores, se desarrollarán de forma más o menos minuciosa en función de la dotación de recursos humanos, técnicos y económicos de que disponga la entidad municipal.

30. Con respecto al **análisis empírico** realizado en los municipios con población inferior a 50.000 habitantes en las cinco provincias de la Comunidad Castellano-Manchega, se extraen las siguientes consideraciones referentes a la globalidad del trabajo teórico realizado:

a) En cuanto a la **forma de gestión administrativa** de los servicios municipales es **patente la preponderancia de los modos de gestión directa por la propia corporación local y de la concesión administrativa como gestión indirecta**, identificándose una relación proporcional directa entre la frecuencia de utilización de concesiones y la dimensión de la entidad local, **a mayor número de habitantes mayor descentralización de la gestión.**

b) Con respecto a **la valoración e integración de la Calidad Total** en la gestión municipal, el análisis realizado **engloba únicamente aspectos relacionados con la calidad física del servicio**, no pudiendo establecerse ninguna conclusión sobre aspectos relacionados con la calidad de las relaciones interpersonales, calidad corporativa, calidad

relacionada con el diseño del servicio, así como, sobre aspectos relacionados con la percepción que el ciudadano tiene de los servicios recibidos. **La inexistencia de dichos datos hace que remarquemos la necesidad de que el Sistema de Gestión de las entidades locales ofrezca información útil y válida sobre dichas cuestiones.**

c) En relación al desarrollo de la etapa de **Gestión** formalizada en el Plan Estratégico Municipal, únicamente la ejecución del Presupuesto de las Corporaciones Locales y el Sistema Contable Externo pueden ofrecer alguna información para llevar a cabo el Modelo de Contabilidad de Gestión propuesto, **siendo inexistentes los datos relacionados con el Ámbito Interno** y, por tanto, con la gestión llevada a cabo en las entidades municipales. Con respecto al diseño de las actividades que integran los servicios analizados tampoco se ha encontrado un desglose equivalente en la práctica, únicamente se hace referencia a ciertas peculiaridades que pueden determinar la existencia o no de dichas actividades en la cadena de valor de los servicios locales desarrollados.

d) Por último, con respecto al análisis de la etapa de **Control** del Plan Estratégico Municipal se han calculado los indicadores que en función de los datos existentes, han permitido realizar una evaluación de la eficacia, eficiencia y economicidad de la gestión municipal en las cinco provincias estudiadas. De dichos indicadores se han podido extraer conclusiones, de forma más detallada, en relación con **la eficacia de la gestión, sobre todo de aquéllos que implican una repercusión en el ámbito externo a la entidad municipal**, estando, en nuestra opinión, más abandonadas, por ausencia de información al respecto, las consideraciones referentes a la economicidad y a la eficiencia de la gestión.

Para concluir, **creemos que el gestor local**, independientemente de la forma administrativa que se seleccione para llevar a cabo la prestación de los servicios municipales, **debería arbitrar los mecanismos de GESTIÓN y CONTROL necesarios para subsanar las deficiencias detectadas en el Sistema Informativo de Gestión existente, con el fin de desarrollar y controlar todas las variables que conduzcan hacia la Mejora Continua en la prestación de servicios públicos locales**, ejerciendo, de esta manera, una importante influencia sobre las decisiones públicas a adoptar por los responsables políticos en la PLANIFICACIÓN de los objetivos estratégicos municipales.

BIBLIOGRAFÍA

BIBLIOGRAFÍA CONSULTADA

- **Abellán, C.:** "Tratado práctico de Administración Local Española. Modos operativos (T.III)". Instituto de Estudios de Administración Local. Madrid, 1974.
- **Ahn, T; Charnes, A. y Cooper, W.:** "Some statistical and Dea evaluations of relative efficiencies of public and private Institutions of higher learning". Socio-Economic Planning Sciences, nº 6, vol. nº 22, 1988. Págs. 259-269.
- **Aigner, D.J.; Amemiya, T.; Poirier, D.J.:** "On the estimation of production frontiers: maximum likelihood estimation of the parameters of a discontinuous density function". International Economic Review, nº 17, 1976. Págs. 377-396.
- **Aiken, M. y McCrae, M.:** "Full cost pricing and public sector reporting: alleviating undisclosed short-run measurement biases or user to pay policies". Financial Accountability and Management, nº 8(1), spring 1992. Págs. 13-33.
- **Alarcón García, G.:** "Los principios de coordinación y planificación y el presupuesto general de los municipios". Presupuesto y Gasto Público, nº 15, 1995. Págs. 75-91.
- **Alba García, J.P.:** "Saneariamiento en ciudades costeras". Incluido en I Jornadas de estudios socioeconómicos de las comunidades autónomas. Sevilla, 1982. Págs. 257-268.
- **Albi, F.:** "Tratado de los modos de gestión de los servicios públicos locales". Aguilar. Madrid, 1960.
- **Alcalde Hernández, J.C.:** "El Control de Gestión en el Sector Público: su aplicación en el MOPTA". Gestión y Análisis de Políticas Públicas, nº 3, mayo-agosto 1995. Págs. 63-75.
- **Alcalde Molina, A.:** "Contabilidad Analítica o de Gestión: Guía práctica para la pequeña y mediana empresa". Técnica Contable, nº 568, abril 1996. Págs. 245-260.
- **Aldeanueva Alejandro, M.:** "El ayuntamiento ante el problema del abastecimiento de agua a la población". Incluido en I Jornadas de estudios socioeconómicos de las comunidades autónomas. Sevilla, 1982. Págs. 245-256.
- **Alonso Ureba, A.:** "La Sociedad Mercantil de Capital como forma de gestión de los servicios locales". Incluido en el "Tratado de Derecho Local". Madrid, 1988. Págs. 1.301-1.373.
- **Alonso, M.:** "El fenómeno privatizador en el sector público". Auditoría Pública, nº 12, diciembre 1997. Págs. 192-193.
- **Álvarez Blanco, R.:** "El Sector Público en España: clasificación, fuentes y cuentas". Banco de España. Servicio de Estudios. Estudios Económicos, nº 24. Madrid, 1982.

- **Álvarez López, J.:** "Supuestos y soluciones de Contabilidad Analítica de Explotación". Ed. Donostiarra, S.A. San Sebastián, 1989.

- **Álvarez López, J.:** "Contabilidad Analítica de Explotación". Ed. Donostiarra, S.A. San Sebastián, 1992.

- **Álvarez López, J. y Blanco Ibarra, F.:** "Evolución de la Contabilidad de Gestión". Partida Doble, nº 11, abril 1991. Págs. 4-13.

- **Álvarez López, J. y Blanco Ibarra, F.:** "¿Cómo podemos tomar decisiones estratégicas si muchas veces estamos utilizando unos márgenes industriales erróneos?. Una apuesta por el método ABC". Partida Doble, nº 25, julio-agosto 1992. Págs. 9-18.

- **Álvarez López, J. y Blanco Ibarra, F.:** "La Contabilidad de Gestión en el ámbito de un nuevo paradigma contable: la Contabilidad de Dirección Estratégica". Técnica Contable, nº 535, 1993. Págs. 469-494.

- **Álvarez López, J. y Blanco Ibarra, F.:** "La Contabilidad de dirección estratégica como soporte de la excelencia empresarial". Partida Doble, nº 59, septiembre 1995. Págs. 44-50.

- **Álvarez López, J. y Blanco Ibarra, F.:** "Previsiones estratégicas en la empresa". Partida Doble, nº 71, octubre 1996. Págs. 19-28.

- **Álvarez López, J.; Amat Salas, J.; Amat Salas, O.; Balada Ortega, T.J.; Blanco Ibarra, F.; Castelló Taliani, E.; Lizcano Álvarez, J. y Ripoll Feliu, V.(Coord.):** "Contabilidad de gestión avanzada. Planificación, control y experiencias prácticas". Ed. McGraw-Hill. Madrid, 1996.

- **Alzola Martínez de Antoñana, A.:** "Técnicas de auditoría pública". Auditoría Pública, nº 12, diciembre 1997. Págs. 59-62.

- **Amat, J.M.:** "El Control de Gestión: Una perspectiva de Dirección". Ediciones Gestión 2000. Barcelona, 1996.

- **Amat Salas, O.:** "Hacia un sistema de indicadores de gestión en las entidades públicas: la propuesta de AECA". II Encuentros CIMA-AECA "Contabilidad de gestión y eficiencia en el sector público". AECA. Madrid, 1996.

- **Amat Salas, O. y Soldevilla García, P.:** "Optimización del control de gestión en entidades públicas con el Cuadro de Mando Integral". Auditoría Pública, nº 16, febrero 1999. Págs. 43-47.

- **American Accounting Association:** "1964 Concepts and Standards Research Study

Comité. The realization concept". The Accounting Review, abril 1965. Págs. 312-322.

- **American Accounting Association (AAA):** "A Statement of Basic Accounting Theory". Comité on Accounting Concepts and Standards. Ohio. 1966.

- **American Accounting Association(AAA):** "Report of the Comité on Accounting Practice of Not-for-Profit Organizations". Accounting Review. Supplement to vol. 46, 1971.

- **American Accounting Association (AAA):** "Report of the Comité on Concepts of Accounting Applicable to the Public Sector 1970-71". Accounting Review. Suplemento al vol. 48, 1972. Págs. 77-106.

- **American Institute of Certified Public Accountants (AICPA):** "Professional Ethics Interpretation 101-10". The Commission on Auditor' Responsibilities en su documento "Report, conclusions and recommendations". New York, 1978.

- **American Institute of Certified Public Accountants (AICPA):** "Statements on Auditing Standards (SAS) recopiladas por D.R.Carmichel & Martin Benis en su obra: "Auditing Standards & procedures Manual". John Wiley & Sons, Inc., 1992.

- **American Institute of Certified Public Accountants (AICPA):** Comité on Accounting Procedure. ARB 43: Reexposición y Modificación de Boletines de Investigación Contable. New York, 1953. Págs. 28-29.

- **Anderson, P.A.:** "Decision Making by Objection and the Cuban Missile Crisis". Administrative Science Quarterly, nº 28, 1983. Págs. 201-222.

- **Andreu Civit, R.; Ricart Costa, J.E. y Valor Sabatier, J.:** "Innovación de procesos y aprendizaje organizativo". Harvard Deusto Review, nº 70, enero-febrero 1996. Págs. 24-37.

- **Anglada, C.:** "El gasto de mantenimiento y el coste de no mantener". Bosch, R. Papers de Gestió 11. Diputación de Barcelona, 1.993.

- **Ansón Lapeña, A.; Costa Toda, A.:** "El coste de capital: Aproximación a un sistema de estimación de costes en la empresa". Técnica Contable, 1994. Págs. 405-416.

- **Anthony, R.N.:** Financial accounting in nonbusiness organizations an exploratory study of conceptual issues. Stamford. FASB, 1978.

- **Anthony, R.N. and Young, D.W.:** "Management Control in Nonprofit Organizations". Irwin. Homewood (Illinois), 1984.

- **Anthony, R.N.:** "El control de Gestión: marco, entorno y proceso". Traducción de la obra "The Management Control Function". Ed. Deusto. Bilbao, 1990.

- **Aparicio de Ferrater, I.:** "Abastecimiento de agua potable en Cataluña". Incluido en I

Jornadas de estudios socioeconómicos de las comunidades autónomas. Sevilla, 1982. Págs. 175-198.

- **Aragón Reyes, M.:** "El tratamiento Constitucional de la Autonomía Local". Incluido en Organización Territorial del Estado (Administración Local) Volumen I. Dirección General de lo Contencioso del Estado. Instituto de Estudios Fiscales. Madrid, 1985. Págs. 63-495.

- **Aragón Sánchez, C.:** "Contabilidad y control de gestión en las entidades locales. Situación Actual". V Workshop en Contabilidad y Control de Gestión. Memorial Raymond Konopka. Madrid. 1997. Págs. 1-31.

- **Aranda, S.:** "El compromiso de la dirección". Ponencia presentada en el Congreso de Empresas de Qualitat. Lérida, 1992.

- **Arias Álvarez, A.; García Cornejo, B. y García Suárez, J.:** "Asignación de los costes indirectos". Partida Doble, nº90, 1998. Págs. 42-57.

- **Ariss, A.:** "Performance Management in Local Government: Quality". Incluido en "Contabilidad de gestión y eficiencia en el sector público". II Encuentro CIMA-AECA. Madrid, septiembre 1996.

- **Arnal Suria, S. y González-Pueyo, J.M.:** "Manual de Presupuestos y Contabilidad de las Corporaciones Locales. (Adaptado al nuevo régimen legal)". El Consultor de los Ayuntamientos y Juzgados. Madrid, 1995. Págs. 112-120.

- **Arnau Bernia, V.J.:** "Los interventores de administración local y las funciones de control interno". Revista de Hacienda Local, vol. XXIV, nº 72, septiembre-diciembre 1994. Págs. 625-734.

- **Arnau Bernia, V.J. y Guerrero Amigo, A.:** "Las empresas del sector público local del Ayuntamiento de Madrid". Presupuesto y Gasto Público, nº 16, 1995. Págs. 165-184.

- **Arnau Bernia, V.J.:** "La Auditoría en las entidades locales". Revista de Hacienda Local, vol. XXVI, nº 77, mayo-agosto 1996. Págs. 405-437.

- **Aronson, J.R. y Schwartz, E.:** "A public finance perspective". Nota extraída de Miller, T.C.: "Public Sector Performance: a Conceptual Turning Point". The Johns Hopkins University Press. Baltimore and London, 1984. Págs. 193-223.

- **Arter, D.R.:** " Auditorías de Calidad. Para mejorar su comportamiento". Diez de santos. Madrid, 1.993.

- **Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas (AECA):** "La Contabilidad de Gestión como instrumento de Gestión". Principios de Contabilidad de

Gestión. Documento nº 2. Madrid, 1990.

- **Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas (AECA):**

"Principios contables. El Fondo de Reversión". Documento nº 14. Madrid, 1992.

- **Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas (AECA):**

"Glosario de Contabilidad de Gestión". Principios de Contabilidad de Gestión. Documento nº 0. Madrid, 1995.

- **Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas (AECA):**

Principios de Contabilidad de Gestión. Documento nº 1. AECA. Madrid, 1995.

- **Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas (AECA):**

"Indicadores de Gestión para las Entidades Públicas". Propuesta de Documento, nº 16. Julio 1997.

- **Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas (AECA):**

"La Contabilidad de Gestión en las Entidades Públicas". Propuesta de Documento, nº 15. Julio 1997.

- **Asociación Española de Contabilidad Directiva (ACODI):** "Contabilidad

Directiva". Documento nº 1. Madrid, 1992.

- **Asín Sañudo, F.:** "La planificación estratégica como técnica de gestión aplicada a las

ciudades". Temas de Administración Local, nº 49, 1992. Págs. 253-267.

- **Asín Sañudo, F.:** "La actividad económica de los entes locales y sus formas de

gestión". Temas de Administración Local, nº 49, 1992. Págs. 269-289.

- **Australian Accounting Standard (AAS). Nº 21:** "Adquisición de activos y empresas".

Diciembre, 1985.

- **Australian Accounting Standard (AAS). Nº 10:** "Contabilización de los cambios de

valor del inmovilizado". Abril, 1993.

- **Australian Accounting Standard (A.A.S.) Nº 27:** "Información financiera de

Entidades Locales". Septiembre, 1993.

- **Ayuntamiento de Hellín:** "Expediente del contrato en Documento Administrativo de

explotación del servicio de Alcantarillado en Hellín y pedanías y de las estaciones depuradoras de aguas residuales". Albacete, 1996.

- **Baena López, R.:** "ISO 9000: un buen comienzo hacia la calidad total". Alta Dirección,

nº 197, 1998. Págs. 49-56.

- **Ballart, X.:** "¿Cómo evaluar programas y servicios públicos?. Aproximación

sistemática y estudios de caso". Ministerio para las Administraciones Públicas. Madrid, 1992.

- **Ballart, X.:** "Indicadores para el control de la gestión de personal". Gestión y análisis de políticas públicas", nº 5/6, 1996. Págs. 101-110.

- **Ballester Casado, M.:** "En torno al fenómeno de la reversión". IV Encuentro de Profesores Universitarios de Contabilidad. Universidad de Cantabria. Santander, 1991. Págs. 1267-1283.

- **Ballesteros Fernández, A.:** "Manual de la Administración Local". Comares-CEMCI. Granada, 1992.

- **Banegas Ochovo, R.; Sánchez-Mayoral García-Calvo, F. y García Mérida, J.:** "Análisis del coste del capital social conforme a la normativa mercantil vigente". Comunicación presentada al VI Encuentro de Profesores Universitarios de Contabilidad. Madrid, 1994. Págs. 1-30.

- **Banegas Ochovo, R.; Sánchez-Mayoral García-Calvo, F.; Nevado Peña, D. y Precioso García, M.I.:** "Coste de capital: Análisis de algunos aspectos relacionados con el pasivo exigible", Tomo II. Comunicación presentada al VII Encuentro de Profesores Universitarios de Contabilidad. Barcelona, 1996. Págs. 505-519.

- **Banker, R.D., Charnes, A. y Cooper, W.W.:** "Some Models for Estimating Technical and Scale Inefficiencies in DEA". Management Science, vol. 30, nº 9, 1984. Págs. 1078-1092.

- **Bañón, R.:** "Nueva gestión local. Modernización municipal en Alcobendas". Editorial Popular. Madrid, 1993.

- **Barca Delgado-Corredor, A.L.:** "La calidad en los procesos". Partida Doble, nº 65, marzo 1996. Págs. 88-90.

- **Barco Fernández-Molina, J.:** "La estructura de control en el contexto del sistema normalizado de seguimiento de objetivos". Gestión y Análisis de Políticas Públicas, nº 5/6, 1996. Págs. 81-100.

- **Bardaji, L.:** "Derecho Constitucional y Administrativo". Cuarta Edición. Centro de Estudios Fiscales. Madrid, 1994.

- **Barea Tejeiro, J.:** "La gestión de los servicios públicos producidos por la Administración Central y Autonómica". Incluido en: "La Economía de las Administraciones Territoriales. Problemas de Gestión y Control Económico de los Entes Locales". Consejo General de Colegios de Economistas de España. Madrid, 1985. Págs. 121-148.

- **Barea Tejeiro, J.:** "Un nuevo modelo de gestión para las CC.LL. (I). Situación actual". Temas de Administración Local, nº 49, 1992. Págs. 43-59.
- **Barea Tejeiro, J.:** "Un nuevo modelo de gestión para las CC.LL. (II). Propuesta para modernizar la gestión". Temas de Administración Local, nº 49, 1992. Págs. 61-78.
- **Barea Tejeiro, J. y Gómez Ciria, A.:** "El problema de la eficiencia del sector público en España. Especial consideración de la sanidad". Instituto de Estudios Económicos. Madrid, 1994.
- **Barea Tejeiro, J.:** "Las Administraciones Públicas ante Europa". II Congreso de Economía y Economistas de España. País Vasco, 1996.
- **Barril Dosset, R.(Coord.):** "Resoluciones y acuerdos municipales: contratación, bienes y servicios". Manuales Administración Práctica. Instituto de Estudios de Administración Local. Madrid, 1982.
- **Barril Dosset, R.:** "Ni coste ni productividad". El Consultor de Ayuntamientos y Juzgados, nº 11, junio 1997. Págs. 1610-1619.
- **Barzelay, M.:** "Metáforas en la gestión de servicios públicos". GAP, nº 1, septiembre-diciembre 1994. Págs. 17-20.
- **Beascoechea Ariceta, J.M.:** "ABC y contabilidad analítica de costes". Técnica Contable, nº 542, febrero 1994. Págs. 131-142.
- **Belkaoui, A.:** "Conceptual Foundations of Management Accounting". Addison-Wesley Publishing. Co.Reading. Massachusetts, 1980.
- **Belkaoui, A.:** "Handbook of Management control systems". Quorum Books. Westport. Conneticut, 1986.
- **Beltrán, M.:** "La productividad de la Administración española: un análisis comparativo". Convenio de cooperación Instituto de Estudios de Prospectiva/Universidad Autónoma de Madrid. Madrid, 1991.
- **Beltrán Villalva, M.:** "De la reforma de la Administración al control de calidad de los servicios públicos". Gestión y análisis de políticas públicas, nº 5/6, 1996. Págs. 5-16.
- **Benito López, B.:** "Concepto y marco normativo de la Contabilidad Pública en España". Técnica Contable, núms. 536-537, agosto-septiembre 1993, Págs. 545-560 y nº 538, octubre 1993, Págs. 657-670.
- **Benito López, B.:** "Manual de Contabilidad Pública". Pirámide. Madrid, 1995.
- **Benito López, B.:** "El resultado económico-patrimonial de las administraciones

públicas". Actualidad Financiera, nº 45, diciembre 1995. Págs. C1231-C1274.

- **Benito López, B. y Hernández Fernández, J.:** "Información sobre la Economía, Eficiencia y Eficacia en los Estados Contables de las Administraciones Públicas: la propuesta del GASB". Comunicación presentada a la III Jornada de Trabajo sobre Contabilidad Pública. ASEPUC. Santiago de Compostela, 1995. Págs. 197-221.

- **Berg, E.:** "Wage structures in less developed countries", en "Wage Policy in Economic Development", dirigido por A.D. Smith. New York, 1969. Págs. 294-337.

- **Berger- Levrault:** "La qualité dans les services publics". Delta París, 1.989.

- **Bernillón, A. y Cerutti, O.:** "Implantar y gestionar la calidad total". Ediciones Gestión 2000. Barcelona, 1989.

- **Berruezo Castillo, J.:** "La dirección por objetivos: Experiencias de aplicación en las Administraciones Públicas". Incluido en "Hacia una nueva gestión pública". III Encuentro de Gestión de las Administraciones Públicas en Aragón. Universidad de Zaragoza. Zaragoza, 1995. Págs. 63- 81.

- **Berruezo Castillo, J.:** "La evaluación del desempeño y el diálogo con el colaborador como instrumento de dirección". Incluido en "Hacia una nueva gestión pública". III Encuentro de Gestión de las Administraciones Públicas en Aragón. Universidad de Zaragoza. Zaragoza, 1995. Págs. 87-99.

- **Bertalanffy, L.:** "Teoría General de Sistemas". Fondo de Cultura Económica. México. 1977.

- **Bertalanffy, L.:** "Tendencias en la Teoría General de Sistemas". Alianza Ed. Madrid, 1978.

- **Bhattacharya, K.:** "Strategic accounting: a route to success?". Management Accounting, octubre 1987. Págs. 98-103.

- **Blanco Dopico, M.I.:** "Contabilidad de Costes. Análisis y Control". Pirámide, S.A.. Madrid, 1994.

- **Blanco Dopico, M.I.:** "Contabilidad Estratégica. ¿Una estrategia de la contabilidad o una contabilidad de la estrategia?". Incluida en "Contabilidad de la empresa y sistemas de información para la gestión". III Congreso Internacional de Costos. I Congreso Nacional de la Asociación Española de Contabilidad Directiva (ACODI). Madrid, 1995. Págs. 137-148.

- **Blanco Dopico, M.I.:** "Algunas consideraciones sobre el diseño de sistemas de información para la gestión". Actualidad Financiera, monográfico marzo 1996. Págs. 7-17.

- **Blanco Gómez, A.:** "Contabilidad Directiva y gestión de servicios públicos". Comunicación presentada al IV Encuentro de Profesores Universitarios de Contabilidad. Santander, 1991. Págs. 507-521.
- **Blanco Martínez, A.:** "La calidad de los servicios públicos locales". Temas de Administración Local, nº 49, 1992. Págs. 175-197.
- **Blanco Martínez, A.:** "La innovación de las corporaciones locales". Temas de Administración Local, nº 49, 1992. Págs. 199-222.
- **Blasco Sánchez, T.:** "El gasto por funciones en los presupuestos del Sector Público no empresarial. Año 1987". Secretaría de Estado de Hacienda. Instituto de Estudios Fiscales. Madrid, 1987.
- **Boix, C.:** "Hacia una Administración Pública eficaz: Modelo institucional y cultura profesional en la prestación de servicios públicos". GAP, nº 1, septiembre-diciembre 1994. Págs. 21-32.
- **Borja, J.:** "Manual de gestión municipal democrática". Instituto de Estudios de Administración Local. Madrid-Barcelona, 1987.
- **Bourgon Tivao, L.P.:** "Manual de servicios públicos locales". Ministerio para las Administraciones Públicas. Madrid, 1991.
- **Bouza Álvarez, F.:** "Comunicación política. Encuestas, agendas y procesos cognitivos electorales". Praxis Sociológica, nº 3, 1998. Págs. 47-58.
- **Botella, M.:** "Organización, programación y control en los grandes municipios. El caso de Barcelona". Incluido en Borja, J.: "Manual de gestión municipal democrática". Instituto de Estudios de Administración Local. Madrid-Barcelona, 1987. Págs. 255-264.
- **Brimson, J.:** "Activity Accounting. An activity-Based Costing Approach". Ed. J. Wiley & Sons Inc., Nueva York, 1991. Citado en Rocafort Nicolau, A. y Martín Peña, F.: "El control contable de la gestión empresarial. La propuesta ABC/ABM". Técnica Contable, nº 545, mayo 1994. Pág. 323.
- **Broadbent J.; Guthrie J.:** "Changes in the Public Sector: A review of recent "Alternative" accounting research". Accounting Auditing & Accountability Journal, vol. 5, nº 2, 1992. Págs. 3-31.
- **Bromwich, M.:** "The case of strategic management accounting: the role of accounting information for strategy in competitive markets". Accounting, Organizations and Society, núms. 1 y 2, 1990. Págs. 27-46.

- **Broto Rubio, J.J.:** "La contabilidad de costes: desde el cálculo del coste hacia la fundamentación de la información para la gestión". Actualidad Financiera, nº 35, septiembre-octubre 1995. Págs. C1021-C1036.

- **Broto Rubio, J.J.:** "La contabilidad estructural como marco conceptual de referencia para evaluar las nuevas aportaciones a la contabilidad de gestión: los modelos del ABC". Actualidad Financiera, monográfico marzo 1996. Págs. 19-29.

- **Brugué, Q.; Amorós, M. y Gomà, R.:** "La administración pública y sus clientes: ¿Moda organizativa u opción ideológica?". GAP, nº 1, septiembre-diciembre 1994. Págs. 33-46.

- **Brusca Alijarde, I.:** "Una nueva perspectiva de los informes financieros en la Contabilidad Pública: los Indicadores de Gestión". Comunicación presentada a la III Jornada de Trabajo sobre Contabilidad Pública. ASEPUC. Santiago de Compostela, 1995. Págs. 29-50.

- **Brusca Alijarde, I.:** "Perspectivas de reforma y oportunidades de la información contable en la Administración Local". 2ª Época, vol. 7, nº 1, 1997. Págs. 101-124.

- **Brusca Alijarde, I.:** "Los activos no financieros en las entidades locales". Técnica Contable, nº 592, 1998. Págs. 295-310.

- **Buchanan, J.M.:** "Los límites de la libertad: entre la Anarquía y Leviatan". Premià editora. México, 1981.

- **Buendía Carrillo, D.:** "Modelo de Costes para la realización de servicios municipales de gestión directa". Tesis Doctoral. Granada, 1996.

- **Bueno Campos, E. y Cañibano Calvo, L.:** "La empresa en la sociedad actual". Ed. A.P.D. Madrid, 1976.

- **Burgess, B.:** "Maintaining integral financial control in local government". Incluido en "Contabilidad de gestión y eficiencia en el sector público". II Encuentros CIMA-AECA. Madrid, septiembre 1996.

- **Buschor, E.:** "Introduction: From advanced public accounting via performance measurement to new public management". Incluido en Perspectives on Performance Measurement and Public Sector Accounting". Paul Haupt Publishers Berne. Stuttgart. Vienna, 1995.

- **Caamaño Anido, M.A.:** "Cuantificación de las tasas y coste de los servicios públicos prestados". Revista de Hacienda Autonómica y Local. volumen XXII, nº 64, enero-abril 1992. Págs. 111-129.

- **Calafell Castelló, A.:** "Sistemas de cálculo y control de costes". Técnica Contable, julio 1967. Págs. 241-250.

- **Calafell Castelló, A.:** "Cálculo de costes y política de precios". Revista Española de Financiación y Contabilidad, vol. VIII, nº 27, enero-marzo 1979. Págs. 17-46.
- **Calameño Simón, C.:** "Deficiencias e imperfecciones del modelo ABC". Técnica Contable, nº 578, febrero 1997. Págs. 98-102.
- **Calameño Simón, C.:** "El modelo ABC a examen: ventajas y limitaciones de uso". Partida Doble, nº 78, mayo 1997. Págs. 25-38.
- **Calle Calvo, S.:** "Los gastos protocolarios y representativos de los altos cargos y su problemático control". Presupuesto y Gasto Público, nº 11, 1993. Págs. 191-201.
- **Cancelo Calvo, B.:** "Las relaciones interadministrativas. Peculiaridades de la contratación con empresas públicas". Partida Doble, nº 9, febrero 1991. Págs. 53-56.
- **Cañibano Calvo, L.:** "Principios contables para empresas con regulación económica". Revista española de financiación y contabilidad, nº 52, enero-abril 1987. Págs. 37-59.
- **Cañibano Calvo, L.:** "Contabilidad. Análisis contable de la realidad económica". Pirámide. Sexta Edición, 1991.
- **Carballo, R.:** "Sobre la calidad y el proyecto de empresa: algunas reflexiones". Capital Humano, nº 63, enero 1994. Págs. 12-20.
- **Cabeza del Salvador, I.:** "Auditoría Operativa en el Sector Público: ¿realidad o utopía?". Revista Técnica del Instituto de Auditores-Censores Jurados de Cuentas, nº 11, 1997. Págs. 10-15.
- **Cárcaba García, A.:** "La auditoría operativa en el Sector Público. Alternativas para la medición de la eficiencia". VIII Encuentros ASEPUC. Alicante, 1998. Págs. 377-392.
- **Carceller Fernández, A. y De Rovira Mola, A.:** "Organización y funcionamiento de un departamento municipal de Planificación". Boletín Informativo del Banco de Crédito Local de España, nº 161, 1.969. Págs. 41-89.
- **Cardoso León, T.:** Reingeniería de Procesos". Incluido en "Hacia una nueva gestión pública". III Encuentro de Gestión de las Administraciones Públicas en Aragón. Universidad de Zaragoza. Zaragoza, 1995. Págs. 179-203.
- **Carrasco Arias, J. y Ramos Díaz, R.:** "Manual de Planificación y gestión de Proyectos Administrativos". Instituto Nacional de Administraciones Pública, 1986.
- **Carrasco Carrasco, M.:** "El coste efectivo de la financiación empresarial". Ed. Servicio de Publicaciones de la Universidad de Sevilla. Huelva, 1988.
- **Carrasco Díaz, D.:** "Análisis del modelo contable del Grupo IX del Plan General de

Contabilidad Pública a través de los esquemas representativos de su proceso registral". Incluido en XXV de Contabilidad Universitaria en España (Homenaje a Mario Pifarré Riera). Instituto de Planificación Contable. Madrid, 1988. Págs. 132-147.

- **Carrasco Díaz, D.:** "Control e Información Contable en las Administraciones Públicas". Incluido en Carrasco Díaz, D. (Coordinador): "La nueva Contabilidad Pública. La información contable y el plan General de Contabilidad Pública de 1994". Ariel Economía. 1994. Págs. 337-352.

- **Carrasco Díaz, D. y López Hernández, A. M.:** "La Información Contable en el Sector Público: su enfoque para la Administración Local". Revista Española de Financiación y Contabilidad, vol. XXIII, nº 79, abril-junio 1994. Págs. 463-480.

- **Carrasco Díaz, D.:** "El inmovilizado no financiero en el marco actual de la planificación contable pública". Presupuesto y Gasto Público, nº 13, 1994. Págs. 67-74.

- **Carreras, J.M^a.:** "Indicadores de gestión de los servicios públicos locales". Auditoría Pública, núms. 13 y 14, junio 1998. Págs. 7-14.

- **Carretero Pérez, A.:** "Autonomía Local y Sistema Financiero de las Corporaciones Locales". Incluido en Organización Territorial del Estado (Administración Local). Volumen I. Dirección General de lo Contencioso del Estado. Instituto de Estudios Fiscales. Madrid, 1985. Págs.725-754.

- **Carta Europea de Autonomía Local**, realizada por el Consejo de Europa de Estrasburgo el 15 de octubre de 1985 y ratificada en España el 20 de enero de 1988. (BOE nº 47 de 24 de febrero de 1989).

- **Castells, A.:** "El papel del Tribunal de Cuentas Europeo en la Unión Europea". Auditoría Pública, nº 12, diciembre 1997. Págs. 69-76.

- **Castelló Taliani, E. y Lizcano Alvarez, J.:** "Implantación en las PYMES de un sistema de gestión de costes y de costes basado en las actividades". Contenido en "La Contabilidad de Gestión Actual: Nuevos desarrollos". Ed. Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas. Madrid, 1994. Págs. 41-73.

- **Castelló Taliani y Lizcano Álvarez:** "El sistema de gestión y costes basado en las actividades. Un nuevo instrumento para la competitividad empresarial". Instituto de Estudios Económicos. Madrid, 1994. Págs. 96-101.

- **Castelló Taliani, E.:** "Un análisis de las principales aportaciones científicas". Partida Doble, nº 47, julio-agosto 1994. Págs. 57-62.

- **Castelló Taliani, E.; Lizcano Álvarez, J.:** "Los costes del ciclo de vida del producto: Marco conceptual en la nueva contabilidad de gestión". Revista Española de Financiación y Contabilidad, nº 81, 1994. Págs. 929-955.

- **Castelló Taliani, E.; Lizcano Álvarez, J.:** "Adecuación de los métodos de control divisional al sistema de gestión y de costes basado en las actividades". Actualidad financiera, monográfico marzo 1996. Págs. 41-50.

- **Castelló Taliani, E.; Lizcano Álvarez, J.:** "Medición de la calidad y gestión de las actividades en las entidades del sector público. Los costes y la gestión de la calidad: Experiencias Sectoriales". Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas. Madrid, 1997. Págs. 207-249.

- **Castro Molero, A. y Moreno Campos, I.:** "Singularidades del inmovilizado material en las corporaciones locales". Comunicación presentada al V encuentro ASEPUC. Sevilla, 1993.

- **Castro Pérez, C. y Calvo Ruíz, M.:** "La composición del fondo de reversión: algunas variantes". Actualidad financiera, nº 43, noviembre 1994. Págs. C911-C919.

- **Cea García, J.L.:** "Análisis contable de la reversión de activos". Monografía nº 20. Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas. Madrid, 1990.

- **Chacón Ortega, L.:** "Manual de Procedimientos y Formularios de Contratos para la Administración Local". Ed. Bayer Hermanos, S.A. Barcelona, 1997.

- **Charnes, A. W.; Cooper, W.W y Rhodes, E.:** "Measuring Efficiency of Decision Making Units". European Journal of Operational Research, 1978. Págs. 429-444.

- **Cherrington, J.O.; Hubbard, E.D. y Luthy, D.H.:** "Cost Accounting: a Managerial Approach". 2ª ed. West Publishing Company. St. Paul, 1988.

- **Chevalier, J.:** "Le service public". PUF, Paris 1971.

- **Chías, J.:** "Marketing y comunicación en la administración pública local". Incluido en "Nueva Gestión Local. Modernización municipal en Alcobendas". Ed. Popular. Madrid, 1993.

- **Chías, J.:** "El mercado son personas. El marketing en las empresas de servicios". McGraw-Hill. Madrid, 1990.

- **Chías, J.:** "Marketing Público. Conceptos y Propuestas. Metodologías de actuación en la Administración Pública". Tesis Doctoral. ESADE, 1994.

- **Child, J.:** "Organización. Guía para problemas y práctica". Cia. Editorial Continental S.A. México, 1989.

- **Claver Cortés, E.; Llopis Taverner, J. y Gascó Gascó, J.L.:** "Cultura

organizacional de los organismos públicos". Auditoría Pública, núms. 13 y 14, junio 1998. Págs. 43-46.

- **Cobo Olvera, T.:** "Recursos Tributarios y Precios Públicos de las Entidades Locales". Bayer Hnos. S.A. Barcelona, 1990.

- **Cobo Olvera, T.:** "La doctrina del Tribunal Constitucional en materia de precios públicos y sus consecuencias para la administración local. Modificaciones necesarias en las ordenanzas y acuerdos de fijación de precios públicos". Revista de Hacienda Local, vol. XXVI, nº 78, septiembre-diciembre 1996. Págs. 571-595.

- **Collegi de Censors Jurats de Comptes de Catalunya:** "Normas de Auditoría del Sector Público". Versión en castellano del "Yellow Book" de la General Accounting Office. Barcelona, julio 1988.

- **Comisión de Normas Internacionales de Contabilidad (I.A.S.C.):** Ediciones del Instituto de Censores Jurados de Cuentas de España. Madrid, 1990.

- **Comité de Costes de la Calidad, ASQC:** "Principios de los costes de Calidad". Ed. Díaz de Santos. Madrid, 1992.

- **Comisión de Coordinación de los Órganos Públicos de Control Externo del Estado Español (CCOPCEEE):** "Principios y normas de auditoría del Sector Público". Ed. Sindicatura de Comptes de Valencia, 1992.

- **Cóndor López, V.; Gimeno Zuera, J. y otros:** "Las amortizaciones en las entidades de Administración Pública". Técnica Contable, nº 493, enero 1.990. Págs. 27-30 y 48.

- **Consejo de las Comunidades Europeas:** Cuarta Directiva del Consejo de 25 de julio de 1978: Basada en la letra g) del apartado 3 del artículo 54 del Tratado y relativa a las cuentas anuales de determinadas formas de sociedad (79/660/CEE).

- **Constitución Española de 27 de Diciembre de 1978.** BOE, nº 311-1, de 29 de Diciembre de 1978.

- **Cooper, R. y Kaplan, R.:** "The Design of Cost Management Systems". Ed. Prentice-Hall International. United States of America, 1991.

- **Corral Guerrero, L.:** "Contabilidad Pública y Derecho". Revista Española de Financiación y Contabilidad, nº 2, 1972. Págs. 133-162.

- **Cost Accounting Standards Boards:** CASB nº 418 "Allocation of Direct and Indirect Costs". Puede consultarse en Bedingfield, J.P. y Rosen, L.I.: "Gouvernement Contract Accounting". Federal Pub., Washington D.C.

- **Cottle, D.:** "El servicio centrado en el cliente". Díaz de Santos. Madrid, 1991.
- **Crespo Domínguez, M.A.:** "Auditoría y Control en el Sector Público". Incluido en Colección de Ponencias y Comunicaciones de las II Jornadas de Contabilidad Pública celebradas en Valencia, noviembre 1993. ASEPUC. Ministerio de Economía y Hacienda. Madrid, 1994.
- **Cronin, J.J. y Taylor, S.:** "Servpef versus Servqual: Reconciling performance-based and perceptions-minus-expectations measurement of service quality". Journal of Marketing, vol. 58, nº 1, enero 1994. Págs. 125-131.
- **Crosby, P.:** "La Calidad no cuesta". Ed. CECOSA. México, 1987.
- **Crosby, P.:** "Hablemos de Calidad". Ed. MacGraw-Hill. Interamericana. México, 1990.
- **Crosby, P. B.:** "La realitat de la gestió de la Qualitat". Seminario Perfección Calidad para el siglo XXI. Centre Català de la Qualitat, Barcelona 1992.
- **Cross M.J. & Jablonsky S.F.:** "Principles of accounting and financial reporting for nonprofit organisations". John Wiley & Sons. New York, 1979.
- **Cubillo Rodríguez, C.:** "Las responsabilidades contables derivadas de la contratación administrativa". Revista Técnica del Instituto de Auditores-Censores Jurados de Cuentas de España, nº 10, 1997. Págs. 38-47.
- **Cuervo García, A.:** "La empresa pública. Razones que explican su ineficiencia y privatización". Economistas, nº 75, 1997. Págs. 88-100.
- **Currie, D.:** "Desafíos y oportunidades en los mercados europeos de servicios públicos". Harvard Deusto Business Review, nº 84, 1998. Págs. 98-103.
- **Curto de la Mano, J.M.:** "Los sistemas europeos de contratación pública. Estudio comparativo". Revista Internacional de Economía y Empresa. Esic Market, nº 59, enero-marzo 1988. Págs. 7-103.
- **D'Atri, A.; Jiménez Montañés, A. y Quesada Sánchez, J.:** "Visión integral de la contabilidad de la empresa". Técnica Contable, nº 593, mayo 1998. Págs. 337-347.
- **Dasí González, R.:** "El balance y la cuenta del resultado económico-patrimonial en en nuevo Plan General de Contabilidad Pública". Técnica Contable, nº 555, marzo 1995. Págs. 165-184.
- **Dasí González, R.:** "El estado de liquidación del presupuesto y la memoria en el nuevo Plan General de Contabilidad Pública". Técnica Contable, nº 562, octubre 1995. Págs. 707-716.
- **Delbecq, A.L.; Van de Ven, A.H. y Geftafson, P.H.:** "Group Technique for

Program Planning. A guide to Nominal Group and Delphi Process". Scott, Foresman & Company. Glenview. Illinois, 1975.

- **De Fernando Domínguez, F.:** "Tratamiento contable y fiscal de los fondos de reversión". Revista española de financiación y contabilidad, nº 41, 1983. Págs. 337-345.

- **De Forn i Foxá, M.:** "Sistemas de Información y Gestión para la Administración Local". Instituto Nacional de Administración Pública. Ministerio para las Administraciones Públicas. Madrid, 1988.

- **De Fuentes Ruíz, P.:** "Los costes de calidad y la contabilidad". Partida Doble, nº 67, mayo 1996. Págs. 52-56.

- **De Oliveira, F.H.:** "Management Accounting Techniques for Nonprofit Enterprises". Management Accounting, vol 62, nº5. noviembre 1980. Págs. 30-34.

- **De Val Pardo, I.:** "Mas allá de las tres Es en la administración pública". Auditoría Pública, nº 16, febrero 1999. Págs. 51-57.

- **De la Cuétara Martínez, J.M.:** "Funciones, servicios y prestaciones de las Entidades Locales". Incluido en "Introducción a los servicios locales. Tipos de prestación y modalidades de gestión". Ministerio para las Administraciones Públicas. Madrid, 1991. Págs. 37-61.

- **De la Cuétara Martínez, J.M.:** "La indefinición del concepto de servicio público local". Incluido en "Introducción a los servicios locales. Tipos de prestación y modalidades de gestión". Ministerio para las Administraciones Públicas. Madrid, 1991. Págs. 17-35.

- **Del Campo Ruíz de Almodóvar, L.F.:** I Curso de Auditoría y Control en el Sector Público Local. (Módulos I y II). Centro de Estudios Municipales y Cooperación Internacional. Granada, 1995.

- **Departamento de Estudios del Banco de Crédito Local:** "El papel de las Corporaciones locales en el desarrollo integral de los Municipios". Trabajo presentado en la Tercera Universidad Política Local. La Manga (Murcia). Junio, 1988.

- **Departamento Nacional de Auditoría: Modelo Contable de las Agencias Gubernamentales Suecas.** Modificaciones al Decreto de Contabilidad y Presupuesto. 1991.

- **Díaz Lázaro-Carrasco, J.A.:** "Depuración de Aguas Residuales". MOPU. Madrid, 1988.

- **Dirección General de Régimen Jurídico y Económico Territorial.** Ministerio de Administraciones Públicas: "Censo de Población de 1991".

- **Dirección General de Coordinación con las Haciendas Locales.** Ministerio de

Economía y Hacienda. Secretaría de Estado de Hacienda: "Presupuestos de las Corporaciones Locales, 1995". Madrid, 1996.

- **Dirección General de Coordinación con las Haciendas Territoriales.** Ministerio de Economía y Hacienda. Secretaría de Estado de Hacienda: "Censo de Entes Locales, 1997". Madrid, 1997.

- **Dirección General de Política de Personal:** "La movilidad en los niveles superiores de la función pública federal en Canadá". Ministerio para las Administraciones Públicas. INAP. Madrid, 1995. Págs. 71-80.

- **Domínguez Calvo, M.J. y Taboada Mella, M.S.:** "Algunas consideraciones sobre la organización contable pública a lo largo del tiempo. Referencia especial al sistema de partida doble". Comunicación presentada al VI Encuentro de Profesores Universitarios de Contabilidad. ASEPUC. Madrid, 1.994.

- **Donabedian, A.:** "La calidad de la atención médica". La Prensa Médica. Mexicana, 1984.

- **Dror, Y.:** "Fortalecimiento de la capacidad de los gobiernos en materia de formulación de políticas". Gestión y Análisis de Políticas Públicas, nº 7/8, 1996/97. Págs. 189-202.

- **Duran Gutierrez, F.:** "El coste de los servicios". Manual del Alcalde. Banco de Crédito Local. Madrid, 1989.

- **Drucker, P.F.:** "Administración para el futuro. La década de los noventa y más allá". Parramón. Barcelona, 1993.

- **Echebarría, K.:** "Formación y Calidad". Incluido en "Calidad Total en los Servicios Públicos y en la Empresa". Ministerio para las Administraciones Públicas. Madrid, 1992. Págs. 243-248.

- **El País:** "Agobios Municipales". Ed. El País, 7 de noviembre 1993.

- **Eguiagaray Ucelay, J.M.:** "Medición y mejora de la calidad de los servicios públicos". I Jornadas administrativas sobre "Medición y mejora de la calidad de los servicios públicos". Ministerio Administraciones Públicas. Madrid, 1993.

- **Eckstein, O.:** "Public Finance". 2ª Ed. Prentice - Hall. Englewood Cliffs. N.J., 1967.

- **Eichhorn, P.:** "¿Qué pueden aprender recíprocamente las empresas privadas y las administraciones públicas?". Documentación Administrativa, nº 218-219, septiembre 1989. Págs. 259-268.

- **Eichhorn, P.:** "La gestión empresarial aplicada a los establecimientos estatales".

Documentación Administrativa, nº 218-219, septiembre 1989. Págs. 269-281.

- **Escosa Vicente, J.:** "El control externo de eficiencia en las entidades públicas". Ponencia incluida en II Encuentros CIMA-AECA "Contabilidad de gestión y eficiencia en el sector público". AECA. Madrid, 1996.

- **Escribano Callado, P.:** "La Autonomía Local en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional". Incluido en Organización Territorial del Estado. (Administración Local). Volumen II. Dirección General de lo Contencioso del Estado. Instituto de Estudios Fiscales. Madrid, 1985. Págs. 993-1.009.

- **Esteso Ruíz, P. y Melguizo Sánchez, A.:** "La financiación de las corporaciones locales en los presupuestos generales del Estado para 1991". Presupuesto y Gasto Público, nº 4, 1991. Págs. 179-199.

- **Estevez Cepeda, E.:** "El crédito local: régimen comparado". Presupuesto y Gasto Público, nº 7, 1992. Págs. 85-102.

- **Estrada, E. y Cortes, R.:** "Las entidades locales y el nuevo plan general de contabilidad pública". Presupuesto y gasto público, nº 13, 1994. Págs. 189-202.

- **Eva Chen, E. y Price, M.J.:** "Gestión de la Calidad Total en la pequeña empresa". Harvard Deusto Business Review, nº 59, 1994. Págs. 44-57.

- **Faura Llimós, D.:** "La auditoría Pública. Una especialidad profesional". Auditoría Pública, nº 12, diciembre 1997. Págs. 53-58.

- **Faura Llimós, D.:** "La auditoría de los gobiernos locales". Revista Técnica del Instituto de Auditores-Censores Jurados de Cuentas de España, nº 11, 1997. Págs. 26-33.

- **Feigenbaum, A.:** "Total Quality Control". McGraw-Hill. New York, 1982.

- **Fernández Cuesta, C. y Díaz Fernández, A.:** "Los entornos Just in Time". Partida Doble, nº 47, julio-agosto 1994. Págs. 43-50.

- **Fernández Fernández, J.M.:** "Aplicaciones de la Contabilidad Analítica en el Sector Público". Técnica Contable, nº 467, noviembre 1987. Págs. 471-476, 482, 484.

- **Fernández Fernández, J.M.:** "El portador de costes en contabilidad Pública". Comunicación presentada al III encuentro de Profesores Universitarios de Contabilidad de Málaga, mayo 1988. Págs. 127-133.

- **Fernández Fernández, J.M. y Morala Gómez, B.:** "Límites a la utilización de centros de responsabilidad y al análisis de desviaciones en el sector público". Comunicación presentada al V Encuentro de Profesores Universitarios de Contabilidad. Sevilla, 1993. Págs. 1-19.

- **Fernández Fernández, J.M. y Pablos Rodríguez, J.L.:** "Usuarios y objetivos de la información contable pública. Aplicación a los municipios". Comunicación presentada al V Encuentro de Profesores Universitarios de Contabilidad. Sevilla, 1993.

- **Fernández Fernández, J.M.; M^a B. Morala Gómez:** "¿Amortizar o no amortizar en Contabilidad Pública?. He ahí el dilema". Incluido en: La nueva Contabilidad Pública. Ariel Economía. Barcelona. Noviembre, 1994. Págs. 101-114.

- **Fernández Fernández, A.:** "La contabilidad de gestión en el contexto de la excelencia empresarial". Revista Española de Financiación y Contabilidad, nº 81, 1995. Págs. 865-886.

- **Fernández Fernández, A.; Muñoz Rodríguez, C. y Texeira Qiros, J.:** "Gestión de los costes de calidad y ABM". Partida Doble, nº 47, julio-agosto 1994. Págs. 50-56.

- **Fernández Fernández, J.M. y Pablos Rodríguez, J.L.:** "El proceso de gestión de las entidades no lucrativas y las normas de información presupuestaria elaboradas por el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (ICAC)". Actualidad Financiera, monográfico marzo 1996. Págs. 51-65.

- **Fernández-Figueroa Guerrero, F.:** "Diversas consideraciones sobre las competencias locales". Revista de Estudios de la Administración Local y Autonómica, núms. 271-272, julio-diciembre 1996. Págs. 729-759.

- **Fernández Junquera, M.:** "El contribuyente ante la administración local". Revista de Hacienda Local, vol. XXV, nº 74, mayo-agosto 1995. Págs. 251-275.

- **Fernández-Revuelta Pérez, L.:** "Contabilidad de gestión y estructura organizativa". Partida Doble, nº 62, diciembre 1995. Págs. 49-52.

- **Fernández Rodríguez, M.M.:** "La Contabilidad Analítica en el Sector Público". Incluido en "Contabilidad Analítica de las Administraciones Públicas. El Proyecto C.A.N.O.A.". IGAE. Madrid, 1994. Págs. 53- 75.

- **Fernández Rodríguez, M.M. y Muñoz Colomina, C.I.:** "Propuestas para un Sistema de Contabilidad de Gestión en las Entidades Públicas". Ponencia presentada al II Encuentro CIMA-AECA. Incluido en "Contabilidad de Gestión y Eficiencia en el Sector Público". Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas. Madrid, 1996.

- **Fernández Rodríguez, M.M.; Ruíz Gómez, R. y Martínez Capel, F.:** "Contabilidad analítica en el sector público. Metodología para el cálculo del coste de los servicios". Primera Ponencia de III Encuentros de Intervención General del Estado. Intervenciones de Corporaciones Locales. Madrid, 1996. Págs. 13-244.

- **Ferrín Gutiérrez, J.A.:** "La contabilidad analítica en el Plan General de Contabilidad Pública". Presupuesto y gasto público, nº 14, 1.982. Págs. 29-40.
- **Financial Accounting Standards Boards:** Concepts Statement nº 4. "Objetives of Financial Reporting by Nonbusiness Organizations". F.A.S.B. Stamford 1980.
- **Florentini, G.:** "Amministrazione Publica e Cittadino: Le relazioni di scambio". Ed. Giuridiche. Economiche. 1990. Cita obtenida de Chías, J.: "Marketing Público. Conceptos y Propuestas. Metodologías de actuación en la Administración Pública". Tesis Doctoral. ESADE, 1994. Pág. 11.
- **Flores Caballero, M.:** "La relación de los activos fijos con sus fuentes de financiación". Técnica contable, 1992. Págs. 37-52 y 64.
- **Foster, G. y Horngre, C.T.:** "Contabilidad de costes y gestión de costes en un ambiente JIT". Cost Management, winter, 1988. Págs. 4-14. Existe traducción española en Carmona Moreno, S. (Coord.): "Cambio tecnológico y contabilidad de gestión". Ed. ICAC. Madrid, 1993.
- **Fuentes Vega, S.:** "Sistemas de Control". Incluido en "La ejecución del gasto público: procedimientos y control". Instituto de Estudios Fiscales. Madrid, 1994. Págs. 137-214.
- **Fuentes Vega, S.:** "La Contabilidad Analítica y la medida de la eficiencia en los servicios públicos". Gestión y Análisis de Políticas Públicas, nº 5/6, 1996. Págs. 69-79.
- **Fuertes Fuertes, I.:** "La Contabilidad de la Administración Local en Europa: Heterogeneidad y Armonización". Incluido en Ponencias y Comunicaciones del VIII Encuentro de ASEPUC. Alicante, 1998. Págs. 553-568.
- **Gaja I Molist, Esteve:** "Comentarios a la ley de Régimen Local". Ed. Bayer Hnos. S.A. Barcelona, 1985.
- **Galgano, A.:** "Calidad Total. Clave estratégica para la competitividad de la empresa". La Gaceta de los Negocios. Serie Calidad e Innovación, nº 1. Madrid, 1993.
- **García Escudero, P. y Pendas García, B.:** "El nuevo régimen local español". Praxis, D.L. Barcelona, 1993.
- **García García, M.:** "Economía de la producción y contabilidad de costes". Instituto de Planificación Contable. Madrid, 1984.
- **García García, M.:** "La formación de gestores para las administraciones públicas". Incluido en: "La Economía de las Administraciones Territoriales. Problemas de Gestión y Control Económico de los Entes Locales". Consejo General de Colegios de Economistas de España.

Madrid, 1985. Págs. 149-160.

- **García García, M. y García García, C.:** "Un Modelo Contable para las Administraciones Públicas". Comunicación presentada al V Encuentro de Profesores Universitarios de Contabilidad. ASEPUC. Sevilla, 1993. Págs. 1-24.

- **García Martín, V.:** "Naturaleza contable de los activos revertibles". IV Congreso de Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas (AECA). Barcelona, 1987. Págs. 335-347.

- **García Roca, J.:** "Público y privado en la acción social". Editorial Opular. Madrid, 1992.

- **García Vazquez, J.:** "El régimen contable de las sociedades estatales". Partida Doble, nº 23, mayo 1992. Págs. 56-60.

- **Garde, J.A.:** "Las experiencias en marcha en la administración y en la empresa". Incluido en "Calidad Total en los Servicios Públicos y en la Empresa". Ministerio para las Administraciones Públicas. Madrid, 1.992. Págs. 191-193.

- **Garrido Falla, F.:** "Tratado de Derecho Administrativo". Centro de Estudios Constitucionales. Madrid, 1980.

- **Gasca, M^aM.; Llana, F. y Zardoya, A.I.:** "El Target costing: gestión y planificación de costes". Partida Doble, nº 78, mayo 1997. Págs. 39-44.

- **Gaster, L.; Taylor, M.:** "Learning from consumers and citizens". The Local Government Management Board. Luton, 1993.

- **Gil Estallo, M.A. y Luengo Pascual, LL.M.:** "La adaptación de la estructura organizativa a la necesidad de innovación permanente. La organización creativa eficaz". Centro de Estudios Universitarios Ramón Areces. Cuadernos de Economía Aplicada, nº 27, 1996. Págs. 1-35.

- **Gillette, C.P. y Hopkins, T.D.:** "Federal user fees: a legal and economic analysis". Boston University Law Review, vol. 67, november 1987. Págs. 795-874.

- **Gimeno, J. y Gasca, M.M.:** "Los nuevos enfoques de costes y de gestión: ABC y ABM. Referencia a la problemática de aplicación en las pequeñas empresas". Comunicación presentada al VI Encuentro de Profesores Universitarios de Contabilidad. Madrid, 1994. Págs. 1-25.

- **Gimeno Ruíz, A.:** "La descentralización de la gestión pública. Implicaciones contables". Actualidad Financiera. Monográfico / 2T, 1.997. Págs. 45-56.

- **Gimeno Zurea, J.:** "El cuadro de Mando como sistema informativo para la gestión empresarial". Partida Doble, nº 68, junio 1996. Págs. 36-46.
- **Ginebra, J. y Arana de la Garza, R.:** "Dirección por servicio". McGraw-Hill. México, 1990.
- **Giner Inchausti, B.:** "Reflexiones en torno a la dotación del fondo de reversión". Técnica Contable, nº 426, 1984. Págs. 201-214.
- **Giner Inchausti, B.:** "Naturaleza económica y contable del fondo de reversión". Técnica Contable, nº 022, 1984. Págs. 621-630.
- **Giner Inchausti, B.:** "La actualización de los fondos de reversión". Técnica contable, nº 450, junio 1986. Págs. 281-304.
- **Giralt Escobar, S.:** "El benchmarking como herramienta de apoyo a una estrategia operativa basada en la racionalización de los costes". Comunicación presentada al VII Encuentro de Profesores Universitarios de Contabilidad. Barcelona, 1996. Ponencias y Comunicaciones sobre contabilidad de costes. Págs. 365-374.
- **Glisson, P. C.y Holley, S.H.:** "Developing local government user charges: technical and policy considerations". Governmental Finance, March. 1988. Págs. 3-7.
- **Goetz, C.J.:** "The revenue potential of user-related charges in state and local government". Nota extraída de Musgrave, R.: "Broad Based Taxes: New Options and Sources". Johns Hopkins Press. Baltimore, 1973. Págs. 113-129.
- **Gomà, R.; Brugué, Q.:** "Pluralisme i flexibilitat en la prestació de serveis municipals". Institut de Ciències Polítiques de Barcelona. Barcelona, 1993.
- **Gómez Díaz, J.y Camoyán Pérez, A.:** "Consideraciones generales sobre el tratamiento de basuras y escombros en núcleos rurales, parajes naturales, zonas de acampada y proximidades de vías de comunicación". Incluido en "Tratamiento de aguas residuales, basuras y escombros en el ámbito rural". Editorial Agrícola Española, S.A. Colegio Oficial de Ingenieros Agrónomos de Centro y Canarias. Madrid, 1993. Págs. 295-315.
- **Gómez Rodríguez, M.L.:** "El Proceso Presupuestario y la Contabilidad en las Administraciones Públicas". Actualidad Financiera, nº 558, junio 1995. Págs. 423-438.
- **González Escudero, Mª.T.:** "El principio de legalidad tributaria en la doctrina del Tribunal Constitucional: Reflexiones sobre la S.T.C. 185/1995, de 14 de Diciembre". Revista de Hacienda Local, vol. XXVI, nº 78, septiembre-diciembre 1996. Págs. 597-629.
- **González Giménez, R.:** "Problemática contable de la valoración, renovación y gestión

del inmovilizado material en las Administraciones Públicas. Propuesta de un modelo contable". Tesis doctoral. Albacete, 1997.

- **González Moreno, M.:** "Los Servicios: concepto, clasificación y problemas de medición". ICE, noviembre 1990. Págs. 155-171.

- **González Pueyo, J.M.:** "Las Tasas". Banco de Crédito Local. Madrid, 1988.

- **González Pueyo, J.M.:** "Manual de Ingresos Locales Tributarios y no Tributarios". Instituto Nacional de Administración Pública (INAP). Madrid, 1990.

- **Gonzalo Angulo, J.A.; Pina Martínez, V. y Torres Prada, L.:** "Aplicaciones del Análisis Envolvente de Datos (DEA) a la medición de la eficiencia de las Entidades Públicas: Utilidad para la gestión. Actualidad Financiera, nº monográfico 2 T, 1997. Págs. 91-103.

- **Gordon, L.A.; Cooper, R.; Falk, H. y Miller, D.:** "The pricing decision". Management Accounting, vol. 62, march. 1981. Págs. 50-65.

- **Goxéns Duch, A.:** "La inclusión del interés en los costes". Técnica Contable, 1989. Págs. 727-730.

- **Goxens Duch, A.:** "Contabilidad Económica". Tomo IV. Enciclopedia de Contabilidad y Administración de Empresas. Editorial Giner. Madrid, 1973.

- **Goxens Duch, A.:** "La amortización financiera y la amortización técnica en las empresas concesionarias de servicios públicos". Técnica contable, 1981. Págs. 121-124 y 160.

- **Government Accounting Standards Board. GASB:** Concepts Statement, nº 1. Norwalk, Connecticut. GASB, 1990.

- **Government Accounting Standards Board. GASB:** Concepts Statement, nº 2. Service Efforts and Accomplishments Reporting. GASB, 1994.

- **Gray, J. y Ricketts, D.:** "Cost and Accounting Managerial". McGraw-Hill. Nueva York, 1991.

- **Gray, C.:** "Civil service compensation in Indonesia". Bulletin of Indonesian Economic Studies, vol. 15, marzo 1979. Págs. 85-113.

- **Gray A. y Jenkins B.:** "From Public Administration to Public Management: Reassessing a revolution?". Public Administration, vol. 73, Primavera, 1995. Págs. 75-99.

- **Griffiths, S.:** "La Gestión de Trésorerie des Communes 1ª Partie". Revue Française de Comptabilité, nº 183, 1987.

- **Guerra Libroero, M.:** "Encuestas municipales para la determinación de las necesidades prioritarias". Boletín de Información de la Vida Local nº 77-78, 1974. Págs. 8-25.

- **Gustafsson, L.:** "Promover la Flexibilidad mediante políticas salariales: experiencia de la Administración Nacional Sueca". Ministerio para las administraciones públicas. INAP. Madrid, 1995. Págs. 37-54.

- **Gutiérrez Ponce, Herenia:** "Diseño de los sistemas ABC". Partida Doble, nº 47, julio-agosto 1.994. Págs. 22-26.

- **Guy Peters, B.:** "Futuras alternativas para la Administración Pública". Gestión y análisis de políticas públicas, nº 7/8, 1996/97. Págs. 5-12.

- **Guzmán Raja, I.:** "El fondo de reversión: Aspectos económicos-financiero y contables". Tesis de Licenciatura. Murcia, 1995.

- **Guzmán Raja, I.:** "La aplicación del principio de correlación de ingresos y gastos para un cálculo adecuado de las dotaciones al fondo de reversión". Técnica Contable, nº 570, junio 1996. Págs. 431-446.

- **Hammer, M. y Champy, J.:** "Reingeniería de la empresa". Ed. Parramon ediciones, 1994.

- **Haveman, R.H.:** "Public Finance and Public Employment". Wayne State University Press. 1982.

- **Haythornthwaite, I.:** "Performance Management at the University: Empowerment trough financial responsibility". Incluido en "Contabilidad de gestión y eficiencia en el sector público". II Encuentro CIMA-AECA. Madrid, septiembre 1996.

- **Henke, E.O.:** Accounting for nonprofit organizations. PWS-Kent Publishing Co. Ohio, 1989.

- **Hepworth, N.:** Prólogo a la obra de **Henley, D.; Holtham, C.; Likierman, A. y Perrin, J.:** "Public Sector Accounting and Financial Control". Van Norstrand Reinhold (U.K.), 1986.

- **Herbert, L; Killough, L.N. and Steiss, A.W.:** "Accounting and control for governmental and other nonbusiness organizations". McGraw-Hill. Inc. 1987.

- **Hernández Esteve, E.:** "Propuestas de contabilidad por partida doble para llevar las cuentas de la Real Hacienda Castellana (hacia 1574)". Técnica Contable, nº 524, 525 y 526, 1992. Págs. 535-554 y 664-694.

- **Hernández González, F. y Bernardos Correa, J.:** "Algunos problemas de la gestión de los servicios públicos municipales". Incluido en "Introducción a los servicios públicos locales. Tipos de prestación y modalidades de gestión". Ministerio Administraciones Públicas. Madrid,

1991. Págs. 120-140.

- **Hernández Muñoz, A.:** "Depuración de aguas residuales". Colegio de Ingenieros de Caminos, Canales y Puertos. Colección Seinor, nº 9. Madrid, 1990.

- **Hernández Muñoz, A.:** "Abastecimiento y Distribución de agua". Colegio de Ingenieros de Caminos, Canales y Puertos. Colección Senior, nº 6. Madrid, 1990.

- **Hernando Moliner, G.:** "El sistema de costes basado en la actividad para la toma de decisiones". V Encuentro de Profesores Universitarios de Contabilidad. ASEPUC. Sevilla, 1993. Págs. 1-15.

- **Herrero Iglesias, A.:** "Avances necesarios para el control de gestión en la Administración Pública". Técnica Contable, nº 551, 1994. Págs. 709-714.

- **Herrero Martínez, M. y Villarrolla Lequericaonandía, B.:** "El sistema de control en la empresa pública". Comunicación presentada al V Encuentro de Profesores Universitarios de Contabilidad. Sevilla, 1993.

- **Herrero Suazo, S. y Querol Bellido, V.:** "Técnicas Presupuestarias en la Administración Pública". INAP. Madrid, 1984.

- **Hill, T.P.:** "On goods and services". The Review of Income and Wealth, nº 4, diciembre 1977.

- **Hilton, R.W.:** "Managerial Accounting". McGraw-Hill. Nueva York, 1991.

- **Hood C.:** "The new public management in the 1980s: Variation on a Theme". Accounting Organizations and Society, vol. 20, nº 2/3, 1995. Págs. 93-109.

- **Hopwood, A.:** "Accounting and Human Behavior". Prentice-Hall. Englewood Cliffs, 1976.

- **Hopwood, A. y Tomkins, C.:** "Issues in public Sector Accounting". Philip Allan Publishers. Oxford, 1984.

- **Horngren, Ch.T.:** "Contabilidad de Costes: Un enfoque de gerencia". Prentice-Hall, Hispanoamericana. México, 1987.

- **Horovitz, J.:** "La calidad del servicio". McGraw-Hill. Madrid, 1990.

- **Humprey C. y Olson O.:** "Cought in the act: public services dissapearing in the world of accountable management". EAISM Workshop on Accounting & Accountability in the new European public sector, Edimburgo. Diciembre, 1994.

- **Hyndman, N. y Anderson, R.:** "Public Sector Accounting-looking beyond financial reporting". Management Accounting, octubre 1991. Págs. 50-52.

- **Ibáñez Lopategui, J.I. y Marcos Lekuona, J.I.:** "La autonomía de la administración municipal. La experiencia del Ayuntamiento de Mungia (Bizkaia)". Auditoría Pública, nº 9, marzo 1997. Págs. 6-11.

- **Iglesias Sánchez, J.L.:** "El sistema de costes basado en la actividad y la excelencia empresarial". Técnica contable, nº 538, octubre-diciembre 1993. Págs. 643-670.

- **Iglesias Sánchez, J.L.:** "Los costes indirectos fijos de producción. Su consideración como costes del producto y su control". Partida Doble, nº 59, septiembre 1995. Págs. 51-59.

- **Ikari, Sachiko:** "Aspectos de la política de personal en la función pública japonesa". Ministerio para las Administraciones Pública. INAP. Madrid, 1995. Págs. 81-89.

- **Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (ICAC):** "Adaptación del PGCE a empresas del sector de abastecimiento y saneamiento de agua". Partida Doble, nº 78, mayo 1997. Págs. 75-91.

- **Instituto de Estudios de la Administración Local (IEAL):** "Manual de Contabilidad de Costes para las Corporaciones Locales". Madrid. IEAL, 1976.

- **Institute of Internal Auditors (IIA):** "Standards for the Professional Practice of Internal Auditing". Inc. 1978.

- **Institute of Chartered Accountants in England and Wales:** "The Corporate Report". ICAEW. Londres, 1975.

- **Instrucción del Consejo (75/440/CEE) de 16 de junio de 1975,** relativa a la calidad requerida a las aguas superficiales destinadas a la producción de agua para la alimentación de los Estados Miembros. Ratificada por Orden de 11 de mayo de 1988 (BOE nº 124, de 24-5-88), y modificada por Orden de 15 de octubre de 1990.

- **Instrucción del Consejo (91/271/CEE) de 21 de mayo de 1991,** sobre el tratamiento de las aguas residuales urbanas.

- **International Accounting Standard Committée (IASC). NIC 16:** "Contabilización del inmovilizado material". Marzo, 1982.

- **International Accounting Standard Committée (IASC). NIC 23:** "Capitalización de intereses". Marzo, 1984.

- **International Standard Organization (ISO). Norma 9004.**

- **Intervención General de la Administración del Estado:** "Normas de Auditoría del Sector Público". IGAE. Madrid, 1985.

- **Intervención General de la Administración del Estado:** Documento nº 3 de

Principios Contables Públicos sobre "Obligaciones y Gastos" (borrador).

- **Intervención General de la Administración del Estado:** "Principios y normas de Contabilidad Pública. Principios Contables Públicos". Documento nº 1. IGAE. Madrid, 1991.

- **Intervención General de la Administración del Estado:** Documento nº 6 sobre Principios Contables Públicos."Inmovilizado no Financiero". IGAE. Madrid, 1992.

- **Intervención General de la Administración del Estado:** "Contabilidad Analítica de las Administraciones Públicas. El Proyecto CANOA". IGAE. Madrid, 1994. - **Intervención General de la Administración del Estado:** Borrador del Nuevo Sistema Contable para la Administración Local. IGAE. Madrid, 1995.

- **Jiménez Montañés, M.A.:** "Competitividad y Costes de la Calidad en el ámbito de la Contabilidad de Gestión". Tesis Doctoral. Toledo, 1993.

- **Jiménez Montañés, M.A.:** "Fundamentos de Contabilidad de Costes". Ed. El autor. Albacete, 1995.

- **Jiménez Montañés, M.A.:** "Factores que influyen en la competitividad empresarial". Técnica Contable, nº 538, 1993. Págs. 637-642.

- **Jiménez Montañés, M.A.:** "La calidad en la nueva gestión empresarial". Técnica Contable, nº547, 1994. Págs. 477-478.

- **Jiménez Montañés, M.A.:** "La calidad en la empresa como instrumento de eficiencia para la dirección". Técnica Contable, nº567, 1996. Págs. 203-214.

- **Jiménez Montañés, M.A.:** "La calidad como estrategia competitiva. Gestión, rentabilidad y auditoría". Ed. Tébar Flores. Albacete, 1996.

- **Jiménez Nieto, J.I.:** "Relaciones del gobierno con las empresas públicas: directorio político y gerencia empresarial". Revista de Administración Pública, nº 77, mayo-agosto 1975. Págs. 409-444.

- **Jiménez Nieto, J.I.:** "Origen del presupuesto por programas: una conmemoración". Revista de Administración Pública, nº 97, enero-abril 1982. Págs. 113-139.

- **Jiménez, J.R.:** "Objetivos y Metodología de un Sistema de Indicadores". Incluido en Seminarios Tribunal de Cuentas 1986. Madrid, 1987.

- **Jones, R. and Pendlebury, M.:** "Public Sector Accounting". Pitman Publishing Inc. London, 1984.

- **Johnson, H.T.:** "Activity based information: a blueprint for world class management accounting". Management Accounting, vol. 69, nº 12, junio 1988. Págs. 18-27.

- **Jowett P. y Rothwell, M.:** "Performance Indicators in the Public Sector". Macmillan Press, nº 1. Objectives of Financial Reporting. GASB, 1987.
- **Juran, J.:** "Product Quality - A Prescription for the West: (Part 1) Training and Improvement Programs". Management Review, 1981 a.
- **Juran, J.:** "Product Quality - A Prescription for the West: (Part 2) Upper Management Leadership and Employee Relations. Management Review, 1981 b.
- **Juran, J.:** "Juran y el liderazgo para la calidad". Ed. Díaz de Santos, S.A. Madrid, 1990.
- **Junta de Comunidades de Castilla-La Mancha:** "Plan de Desarrollo Regional de Castilla-La Mancha 1994-1999". Consejería de Industria. Albacete, 1998.
- **Kansas Quality Management.** Guidebook, 1993.
- **Kast, F.E. y Rosenzweig, J.E.:** "Organization y Management: Systems Approach". Ed. McGraw-Hill. New York, 1970.
- **Keesign, D.:** "Gouvernement and Public Sector Payrolls in Developing Countries: Some Quantitative Evidence". Internatinal Bank for Reconstruction and Development. 1980.
- **Kershaw, P.B.:** "Medición del output en la gestión de la Administración Local". Local Finance. MOFA Newsletter, vol. XLIX, nº 2, 1990. Págs. 19-20 y 37-45.
- **Kostecki, M.M.:** "Marketing strategies for services. Globalitation, deregulation, clienorientation. Pergamon Press. Oxford, 1994.
- **Kotler, P. y Clarke, R.N.:** "Marketing for Health Care Organizations". Prentice- Hall. Englewood Cliffs, N.J., 1987.
- **Laegreid, P.:** "Cambios de la política de personal en el sector público noruego". Ministerio para las Administraciones Públicas. INAP. Madrid, 1995. Págs. 55-66.
- **Landier, H.:** "Hacia la empresa inteligente". Deusto. Bilbao, 1992.
- **Larrea Jiménez de Vicuña, J.L.:** "La cooperación entre sector público y empresa privada, un reto de evolución". Harvard Deusto Bussiness Review, nº 79, 1997. Págs. 58-63.
- **Larrera, P.:** "Calidad Total en los Servicios Públicos y en las Empresas". I Jornadas sobre "Medición y mejora de la Calidad de los servicios públicos". Madrid, 1993. Págs. 257-262.
- **Lasheras Merino, M.A.:** "El fondo de reversión y las empresas mixtas". Revista de derecho financiero y hacienda pública, nº 54, 1981. Págs. 231-236.
- **Lasheras Merino, M.A.:** "El fondo de reversión y el impuesto sobre sociedades".

Revista de derecho financiero y hacienda pública, nº 179, 1985. Págs. 1015-1073.

- **Lasheras Merino, M.A. y Ruíz-Huerta Carbonell, J.:** "Algunas consideraciones sobre dimensión y eficacia del Sector Público en España". Economistas nº 52, 1992. Págs. 188-191.

- **Laurent, P.:** "Le contrôle des comptes publics locaux: un regard critique". Revue Française de Finances Publiques, nº 43, 1993. Págs. 7-18.

- **Lauzel, P. y Cibert, A.:** "Plan General de Contabilidad". Tomo IV. Contabilidad Analítica de Explotación. Compl. Madrid, 1973.

- **Ley, de 26 de Diciembre de 1958,** de Régimen Jurídico de las Entidades Estatales Autónomas. BOE 29 de Diciembre de 1958.

- **Ley 22/1973, de Minas de 21 de julio.**

- **Ley 42/1975, de 19 de noviembre,** de Recogida y Tratamiento de los desechos y residuos sólidos urbanos.

- **Ley 11/1977, de 4 de Enero,** General Presupuestaria de Administración y Contabilidad del Estado.

- **Ley 2/1982, de 12 de mayo,** por la que se desarrollan las normas reguladoras del Tribunal de Cuentas.

- **Ley 30/1984, de 2 de agosto,** de reforma de la Función Pública.

- **Ley 7/ 1985 de 2 de Abril,** Reguladora de las Bases de Régimen Local (LRBRL) . BOE nº 80, de 3 de abril de 1985; c.d.e. en BOE nº 139 de 11 de junio de 1985.

- **Ley 29/1985, de 2 de agosto,** sobre Regulación de Aguas.

- **Ley 14/1986, de 25 de abril,** general de sanidad.

- **Ley 20/86, de 14 de mayo,** régimen jurídico básico de residuos tóxicos y peligrosos.

- **Ley 39/1988, de 28 de diciembre,** Reguladora de las Haciendas Locales (LRHL).

- **Ley 22/1988, de 28 de julio,** de protección, utilización y policía de costas.

- **Ley 8/1989, de 13 de abril,** de Régimen jurídico de Tasas y Precios Públicos.

- **Ley 7/1988, de 5 de abril de 1988,** de Funcionamiento del Tribunal de Cuentas.

- **Ley 13/1995, de 19 de Mayo,** sobre Contratos de las Administraciones Públicas

- **Leve, J.:** "Managerial Accounting: a planning-operating-control". Tramework. Ed. John Wiley and Sons. 1991.

- **López Camps, J. y Gadea Carrera, A.:** "El control de gestión en la Administración Local". Fundemi Books. Ed. Gestión 2000. Madrid, 1992.

- **López Camps, J. y Gadea Carrera, A.:** "Servir al Ciudadano. Gestión de la Calidad en la Administración Pública". Ed. Gestión 2000 S.A. Barcelona, 1995.

- **López Casanovas, G.:** "La reforma de la Administración". Economistas, nº 75, 1997. Págs. 76-87.

- **López Díaz, A.:** "La Contabilidad e información financiera de las Haciendas Autonómicas: contabilidad tradicional y por objetivos". I Jornadas de Estudios Presupuestarios y Financieros de las Comunidades Autónomas. La Granda, Avilés. Consejo Regional de Asturias. Agosto, 1981. Págs. 235-258.

- **López Díaz, A.:** "La Contabilidad de Costes en la Administración Pública". I Congreso Internacional. Décimo Congreso Argentino de Profesores Universitarios de Costos. Paraná, 1987. Págs. 9-18.

- **López Díaz, A. y Menéndez Menéndez, M.:** "Información para usuarios internos: contabilidad de gestión". Incluido en XXV Años de Contabilidad Universitaria en España. Instituto de Planificación Contable. Madrid, 1988. Págs. 517-536.

- **López Díaz, A.:** "Contabilidad de Gestión aplicada al Sector Público". Incluido en Análisis y Contabilidad de Gestión en el Sector Público. III Jornada de Trabajo sobre Contabilidad Pública. Santiago de Compostela, 1995. Págs. 5-27.

- **López-Amor y García, F.:** "Reflexiones sobre financiación local". El País, 14 de septiembre de 1992.

- **López González, E.:** "Técnicas de Control de Ejecución en la Dirección Estratégica de la Administración Pública". Instituto Nacional de Administración Pública. Madrid, 1988.

- **López González, E.:** "El diseño de información contable para la toma de decisiones de la administración pública". Tesis Doctoral. Oviedo, 1989.

- **López González, E. y Álvarez-Canal Martínez, J.A.:** "La implantación de la contabilidad pública en la administración local: problemática del inmovilizado". Comunicación presentada al V Encuentro de Profesores Universitarios de Contabilidad. Sevilla, 1993. Págs. 1-9.

- **López González, E.; Mendaña Cuervo, C. y Rodríguez Pérez, A.:** "El control de gestión de las entidades públicas con recortes presupuestarios: El problema de la ineficiencia planificada". Comunicación presentada al V Encuentro de Profesores Universitarios de Contabilidad. Sevilla, 1993.

- **López González, E.; Mendaña Cuervo, C. y Rodríguez Pérez, A.:** "Análisis coste-

beneficio e indicadores de ejecución de las entidades públicas: una propuesta integradora". Comunicación presentada al V Encuentro de Profesores Universitarios de Contabilidad. Sevilla, 1993.

- **López Hernández, A.M.:** "La Contabilidad Pública Local y el Control en la Ley 39/88 reguladora de las Haciendas Locales. Las bases de una reforma". Revista del Instituto de Censores Jurados de Cuentas de España, nº 23, 1991. Págs. 70-81.

- **López Hernández, A.M.:** "La Contabilidad Pública en el Subsector de la Administración Local". Tesis Doctoral. Málaga, 1992.

- **López Hernández, A.M. (Coord.):** "Plan de Contabilidad para la Administración Local. Nuevo sistema de información contable local e instrucciones de contabilidad". Editorial Lex Nova. Valladolid, 1992.

- **López Hernández, A. y Zornoza Boy, J.:** "La contabilidad Analítica en el Sector Público". Actualidad Financiera, monográfico 2/T, 1997. Págs. 57-72.

- **Lorino, P.:** "El control de gestión estratégico. La gestión por actividades". Ed. Marcombo. Barcelona, 1993.

- **Losada Morrodan, C.:** "Procesos de modernización de las Administraciones Públicas. Contenidos y estrategias de reforma". Gestión y Análisis de Políticas Públicas, nº 7/8, 1996/97. Págs. 95-101.

- **Lüder, K.:** "A contingency model of Governmental Accounting innovations in the political-administrative environment". Incluido en Chan & Patton (eds.). "Research in Governmental and Nonprofit Accounting", vol. 7, Jai Press, Greenwich, Connecticut, 1992. Págs. 99-127.

- **Lüder, K.:** "The Contingency Model Reconsidered. Experiences from Italy, Japan and Spain". Incluido en Buschor & Schedler, (eds.). "Perspectives on Performance Measurement and Public Sector Accounting". Haupt, Bern, 1994. Págs. 1-16.

- **Lüder, K.:** "Contabilizando el cambio: Fuerzas de mercado y gerencialismo en el sector público". Presupuesto y Gasto Público, nº 13, 1994. Págs. 213-221.

- **Luengo Mulet, P.:** "Análisis Coste-Volumen-Beneficio". Monografía nº 13. Instituto de Planificación Contable. Madrid, 1988.

- **Luengo Mulet, P. (Coord.):** "Análisis del Nuevo Plan Contable". Tébar Flores. Albacete, 1990.

- **Luengo Mulet, P.:** "El principio de uniformidad: Concepto y efectos en el Plan General

de Contabilidad". Incluido en "Comentario sobre el Nuevo Plan General de Contabilidad". Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas. Madrid, 1993.

- **Luengo Mulet, P.:** "Activity-based costing (ABC) ¿Qué aporta?". I Jornada de Contabilidad de Costes y de Gestión. Barcelona, 1994. Págs. 111-115.

- **Luengo Mulet, P.:** "Síntesis y crítica sobre Activity-Based-Costing". Actividad Financiera, monográfico marzo 1996. Págs. 73-77.

- **Lliset Borrell, F.:** "Manual de Derecho Local". El Consultor de los Ayuntamientos. Abella. Madrid, 1986.

- **Lliset Canelles, A.:** "Incidencia de la figura de los convenios de cooperación interadministrativa en la teoría de las formas de gestión de los servicios públicos". El Consultor de Ayuntamientos y Juzgados, nº 11, junio 1997. Págs. 1619-1628.

- **Magnet, J.:** "Comptabilité Publique". Presses Universitaires de France. Paris, 1978.

- **Mallado Rodríguez, J.A.:** "La medida de la eficacia y de la eficiencia del gasto público: Una aplicación empírica". Tesis Doctoral. Sevilla, 1990.

- **Mallo Rodríguez, C.:** "Contabilidad de Costes y de Gestión". Ed. Pirámide. Madrid, 1988.

- **Mallo Rodríguez, C.:** "Contabilidad Analítica. Costes, rendimientos, precios y resultados". ICAC. Madrid, 1992.

- **Mallo Rodríguez, C.:** "Aplicación del sistema ABC". Partida Doble, nº 47, julio-agosto 1994. Págs. 27-34.

- **Mallo, C.; Mir, F.; Requena, J.M. y Serra, V.:** "Contabilidad de Gestión. Cálculo, análisis y control de costes para la toma de decisiones". Ed. Ariel Economía. Barcelona, 1994.

- **Mallo, C. y Merlo, J.:** "Control de gestión y control presupuestario". Ed. McGraw-Hill. Madrid, 1995.

- **Mallo, C. y Bernabeu, M.D.:** "Política estratégica de productos y de nuevas operaciones industriales y comerciales". Partida Doble, nº 71, octubre 1996. Págs. 29-33.

- **Mallo, C. y Jiménez, M.A.:** "Contabilidad de Costes". Ed. Pirámide. Madrid, 1997.

- **Mallo Rodríguez, C.:** "La inevitable consideración de la auditoría estratégica de gestión dentro de la regulación legal de la auditoría de cuentas". VIII Encuentro de Profesores Universitarios de Contabilidad. Alicante, 1998. Págs. 745-758.

- **Mangum, G.L.:** "The benefit principle: an unexploited source of municipal revenues and investment decisions". Municipal Finance, 1962.

- **Maragall, E.:** "Calidad Total en los Servicios Públicos y en las Empresas". Ministerio para las Administraciones Públicas. Madrid, 1992. Págs. 135-143.
- **Marqués Insa, J.L.:** "El sistema de trabajo en equipo". Incluido en "Hacia una nueva gestión pública". III Encuentro de Gestión de las Administraciones Públicas en Aragón. Universidad de Zaragoza. Zaragoza, 1995. Págs. 158-173.
- **Martín Acebes, A.:** "Calidad Total y eficacia directiva en la administración y en la empresa. Incluido en "Calidad Total en los Servicios Públicos y en la Empresa". Ministerio para las Administraciones Públicas. Madrid, 1992. Págs. 85-92.
- **Martín Armario, E.:** "La gestión publicitaria". Ed. Pirámide. 1980.
- **Martín-Casal García, A.:** "La gestión de la calidad y los sistemas contables de gestión". Técnica Contable, nº 589, enero 1998. Págs. 15-28.
- **Martín García, J.A. y Sáez Ocejo, J.:** "El coste objetivo en el ámbito de la contabilidad de gestión". VII Encuentro de Profesores Universitarios de Contabilidad. Ponencias y Comunicaciones sobre Contabilidad de Costes. Barcelona, 1996. Págs.302-325.
- **Martínez Gómez, A.:** "La actividad presupuestaria de las sociedades mercantiles locales". Partida Doble, nº 13, junio 1991. Págs. 59-63.
- **Martín Queralt, J.:** "Tasas y precios públicos". Revista de Hacienda Autonómica y Local, vol. XIX, nº 57, septiembre-diciembre 1989. Págs. 305-332.
- **Martínez, A.L.:** "Gestión de la calidad total en la administración pública española". Información Comercial Española, nº 724, diciembre 1993. Págs. 121-125.
- **Martínez García, F.J.:** "Unas notas de historia de la Contabilidad". Técnica Contable, nº 485, 1989. Págs. 227-236.
- **Martínez Marín, A.:** "El buen funcionamiento de los servicios públicos. Los principios de continuidad y de regularidad". Ed. Tecnos, S.A. Madrid, 1990.
- **Martínez Uceda, R.:** "Las cuentas anuales de las Entidades Públicas". Actualidad Financiera. Monográfico, nº 2T, 1997. Págs. 5-17.
- **Mascareñas, J. y Lejarriaga, G.:** "Análisis de la estructura de capital de la empresa". Eudema Universidad. Salamanca, 1993.
- **Maslow, A.:** "Motivation and Personality". Harper & Row Publisher. New York, 1954.
- **Mata Remolins, Ll.; Vicen Encuentra, J.; Sierra Tomás, M.:** "Cómo optimizar el gasto". Banco de Crédito Local. Madrid, 1990.

- **May, M.:** "An activity based approach to resource accounting and budgeting in Government". *Management Accounting*. Julio-agosto 1995. Págs. 23-31.
- **Maynard, A.:** "Pricing, insurance and the National Health Service". *Journal of Social Policy*, vol.36, nº 2, 1983. Págs. 203-212.
- **Mayston, D.J.:** "Non-profit performance indicators in the public sector". *Financial Accountability & Management*, 1 (19). Summer, 1985. Págs. 51-74.
- **McGregor, D.:** "El aspecto humano de la empresa". Diana. México, 1969.
- **McNair, C.J.; Mosconi, W.J. y Norris, T.:** "Crisis y revolución de la Contabilidad Interna y de los sistemas de información". *The Cooper & Librand Performance Solution Series. Tecnologías de Gerencia y Producción S.A.* Madrid, 1989.
- **Mejía, A.:** "Contabilidad Gubernamental". Dana, México, 1981.
- **Mendoza Mayordomo, J.:** "La metodología ESADE de elaboración e implantación de Indicadores de Gestión en los servicios públicos". Incluido en "Hacia una nueva gestión pública". III Encuentro de Gestión de las Administraciones Públicas en Aragón. Universidad de Zaragoza. Zaragoza, 1995. Págs. 105-152.
- **Mendoza Mayordomo, J.:** "Técnicas gerenciales y modernización de la Administración Pública en España". *Documentación Administrativa*, nº 223, julio-noviembre 1990. Págs. 261-290.
- **Menoyo González, J.L. y De Caso Fernández, J.C.:** "El Concepto de Resultado en las Administraciones Públicas". *Partida doble*, nº 7, diciembre 1990. Págs. 57-61.
- **Merlo Sánchez, J.:** "Modelo deductivo de reparto y distribución de costes". *Partida Doble*, nº 56, 1995. Págs. 39-45.
- **Metcalf, L.:** "Federalismo Flexible". *Gestión y Análisis de Políticas Públicas*, nº 7/8, 1996/97. Págs. 45-59.
- **Miaja Fol, M. y Estrada González, E.:** "Primeros años de aplicación de las instrucciones de contabilidad para la administración local". IV Jornada de Trabajo sobre Contabilidad Pública. Zaragoza, 1996. Págs. 7-27.
- **Mieszkowski, P. y George E.P.:** "Public Sector Labor Markets". Washington, 1981.
- **Miguel, S.; Bigné, E.; Sánchez, J.; Moliner, M.A.; y Vallet, T.M.:** "El marketing de los servicios públicos administrativos". Incluido en la Colección de Ponencias y Comunicaciones presentada al IX Congreso Hispano-Francés. AEDEM. Toledo, 1995. Págs. 2285-2299.

- **Ministerio para las Administraciones Públicas:** "Flexibilidad en la gestión de personal en la Administración Pública". INAP. Madrid, 1995.
- **Ministerio de Economía y Hacienda:** "Anteproyecto de Ley de modificación legal de las tasas estatales y locales y de reordenación de las prestaciones patrimoniales de carácter público". Subdirección General de Haciendas Territoriales. Madrid, 1998. Págs. 1-85.
- **Ministerio de Administraciones Públicas:** "Dotación de Infraestructuras y Equipamientos de las Corporaciones Locales. Incluido en "Informe Económico-Financiero de las Administraciones Territoriales en 1995". Ministerio de Administraciones Públicas. Secretaría General Técnica. Madrid, 1997. Págs. 129-196.
- **Mir Estruch, F.:** "Comentarios sobre el desarrollo del Grupo 9 -Plan General de Contabilidad". Revista Española de Financiación y Contabilidad, nº 27, 1979. Págs. 47-66.
- **Mir I Bago, J.:** "El sistema español de competencias locales". Marcial Pons Ed. Jurídicas S.A. Zaragoza, 1991.
- **Montaño Jiménez, I.:** "Texto de desarrollo del Grupo 9 del Plan General de Contabilidad Pública relativo a la Contabilidad Analítica. Incluido en "La nueva Contabilidad Pública". Pirámide. Madrid, 1984. Págs. 287-326.
- **Montesinos Julve, V.; García Benau, M^aA. y Vela Bargues, J.M.:** "En torno al Concepto y los Principios Generales de la Contabilidad Pública". Incluido en el libro homenaje al profesor Pifarré Riera: "XXV años de Contabilidad Universitaria en España". Instituto de Planificación Contable. Ministerio de Economía y Hacienda. Madrid, 1988. Págs. 633-661.
- **Montesinos Julve, V. y Broto Rubio, J.:** "Ejercicios y soluciones de Contabilidad de Costes". Ed. Ariel Economía. Barcelona, 1991.
- **Montesinos Julve, V.:** "El nuevo modelo contable para la Administración Local (I)". Partida Doble, nº 18, diciembre 1991. Págs. 54-60.
- **Montesinos Julve, V.:** "El nuevo modelo contable para la Administración Local (II)". Partida Doble, nº 19, enero 1992. Págs. 63-69.
- **Montesinos Julve, V.:** "El nuevo modelo contable para la Administración Local (IV)". Partida Doble, nº 21, marzo 1992. Págs. 57-64.
- **Montesinos Julve, V. y Vela Bargues, J.M.:** "Los resultados y los indicadores de gestión en el sector público". Comunicación presentada al V encuentro de Profesores Universitarios de Contabilidad. Sevilla, 1993.
- **Montesinos Julve, V.:** "La normalización en la auditoría del sector público". Revista

Española de Financiación y Contabilidad, vol. XXIII, nº 79, 1995. Págs. 433-462.

- **Montesinos Julve, V.:** "La Reforma de la Gestión Pública y sus implicaciones para los sistemas de información y de control". V Workshop en Contabilidad y Control de Gestión. Memorial Raymond Konopka. Madrid, 1997. Págs. 1-17.

- **Mora Puigví, A.:** "Indicadores de actividad en la prestación de los servicios públicos municipales. El caso de la recogida de residuos sólidos urbanos". Auditoría Pública, nº 12, diciembre 1997. Págs. 6-11.

- **Morala Gómez, B.:** "Información contable para la gestión pública". Tesis doctoral. Oviedo, 1990.

- **Morala Gómez, B. y Fernández Fernández, J.M.:** "Modelos de costes para la fijación de tasas. Una referencia a la legislación española". Comunicación presentada al IV Encuentro de Profesores Universitarios de Contabilidad. Santander, 1991. Págs. 439-460.

- **Morala Gómez, B.:** "Los centros de responsabilidad al servicio de la gestión pública". Actualidad Financiera, nº 33, 1991. Págs. C229-C239.

- **Morell, P.:** "¿Qué cuesta la Administración? ¿Cuánto puede costar?". Public Finance, nº 1, 1973. Págs. 63-64.

- **Moreno Gil, O.:** "La revisión de precios en la contratación administrativa". Ed. Civitas, S.A. Madrid, 1980.

- **Morras Andrés, E.:** "El control de gestión de los servicios públicos locales". Ponencia incluida en II Jornadas sobre Presupuesto y Contabilidad de las Entidades Locales. IEAL. Sevilla, 1986. Págs. 247-252.

- **Morrisey, G.L.:** "Administración por objetivos y resultados". Fondo Educativo Interamericano, S.A. U.S.A, 1989.

- **Muñoz Colomina, C.I. y Norverto Laborda, M.C.:** "El balance social en la contabilidad pública". Comunicación presentada al V Encuentro de Profesores Universitarios de Contabilidad. Sevilla, 1993.

- **Muñoz Colomina, C.I.:** "La Contabilidad de Gestión en las empresas de servicios". Incluido en Lizcano Álvarez, J. (Coord.): "Elementos de Contabilidad de Gestión". AECA. Madrid, 1994. Págs. 135-165.

- **Muñoz Colomina, C.I.:** "La eficiencia en los entes públicos no empresariales". Revista Española de Financiación y Contabilidad, nº 81, 1994. Págs. 983-1009.

- **Muñoz Colomina, C.I. y Norverto Laborda, M.C.:** "El balance social: un ausente en

el Plan General de Contabilidad Pública". Actualidad Financiera, nº 1/2, enero 1995. Págs. C23-C40.

- **Muñoz Colomina, C.I.:** "La implantación de las nuevas técnicas de gestión en las administraciones públicas. ¿Dónde está la dificultad?". Comunicación presentada a la III Jornada de Trabajo sobre Contabilidad Pública. ASEPUC. Santiago de Compostela, 1995. Págs. 97-103.

- **Muñoz Colomina, C.I.:** "Hacia una nueva gestión pública". Actualidad financiera, monográfico marzo 1996. Págs. 79-86.

- **Muñoz Colomina, C.I. y Norverto Laborda, M^aC.:** "El reto de la mejora de la información contable como instrumento de gestión en el Sector Público". Actualidad Financiera, nº 2T, 1997. Págs. 73-89.

- **Muñoz López, D.:** "La financiación extrapresupuestaria de infraestructuras y de servicios públicos". Actualidad financiera, nº 9, septiembre 1997. Págs. 3-9.

- **Muñoz Machado, A.:** "Control de Gestión y Contabilidad". Partida Doble, nº 51, diciembre 1994. Págs. 40-44.

- **Mussari, R.:** "Italian Local Government Accounting Reform: an application of Lüder's Contingency Model". 5º Congreso Comparative International Governmental Accounting Research (CIGAR). Cour de Comptes, INTEC. París, 1995.

- **Naciones Unidas:** Un sistema de Cuentas Nacionales. Estudios de Métodos. Serie F, nº 2, Rev.3, Naciones Unidas. Nueva York, 1970.

- **Nascimento, K.:** "A Revolução conceptual da Administração". Revista de Administração de Empresas. Río de Janeiro, 2/72. Incluida en Chiavento, I: "Introducción a la Teoría General de la Administración". Ed. McGrawHill Latinoamericana. Bogotá 1981. Págs. 35-36.

- **Navarro Galera, A.:** "El Control Económico en la Administración Municipal: Propuesta de un Modelo basado en Indicadores". Tesis Doctoral. Granada, 1996.

- **Navarro Galera, A.:** "Análisis de la utilidad del resultado económico patrimonial para el control económico de las administraciones municipales" Tomo III. VII Encuentro de Profesores Universitarios de Contabilidad. Barcelona, 1996. Págs. 255-279.

- **Navarro Galera, A.:** "El papel de los indicadores de gestión en las auditorías operativas de las administraciones locales". Revista Técnica del Instituto de Auditores-Censores Jurados de Cuentas de España, nº 13, 1998. Págs. 60-77.

- **Nevado Peña, D.:** "El control de gestión actual. Futuro y limitaciones". Técnica Contable, nº 594, junio 1998. Págs. 417-424.
- **Nevado Peña, D.:** "Control de gestión social: La auditoría de los recursos humanos". Ed. Universidad de Castilla La Mancha. Cuenca, 1999.
- **Nevado Peña, D.:** "La conjunción de los recursos humanos y las nuevas perspectivas del control de gestión". AECA. Madrid, 1999.
- **Neuber, K.A.:** "Needs Assessment: A model for Community Planning". Sage. Pbl.Beverly Hills, 1983.
- **Niño Amo, M.:** "Las subvenciones y transferencias en el sector publico". Comunicación presentada al V encuentro de profesores universitarios. Sevilla, mayo 1.993. Págs. 1-21.
- **Norverto Laborda, M.C.; Muñoz Colomina, C.I.; Veuthey Martínez, E. y Zornoza Boy, J.:** "Control de Eficacia en el Sector Público. Propuesta de un modelo de Contabilidad Analítica para organismos autónomos de investigación y asesoramiento". Actualidad Financiera, nº 32, 1988. Págs. 1584-1596.
- **Norverto Laborda, M.C.; Muñoz Colomina, C.I.; Veuthey Martínez, E. y Zornoza Boy, J.:** "La Contabilidad Analítica dentro de la Contabilidad Pública: Hacia un modelo integral de información para la gestión". Incluido en la Colección de Ponencias y Comunicaciones presentadas al III Encuentro de Profesores Universitarios de Contabilidad. Málaga, 1988. Págs. 155-162.
- **Norverto Laborda, M.C.; Muñoz Colomina, C.I.; Veuthey Martínez, E. y Zornoza Boy, J.:** "La Contabilidad Analítica del Sector Público en España: Un panorama". Técnica Contable, noviembre 1988. Págs. 531-544 y 568.
- **Norverto Laborda, M.C.; Muñoz Colomina, C.I.; Veuthey Martínez, E. y Zornoza Boy, J.:** "Control de eficiencia en el sector público: Propuesta de un modelo de contabilidad analítica para organismos autónomos de investigación y asesoramiento". Documento de Trabajo 8826. Facultad de Ciencias Económicas y Empresariales. Universidad Complutense de Madrid. Junio, 1988.
- **Norverto Laborda, M.C.; Muñoz Colomina, C.I.; Veuthey Martínez, E. y Zornoza Boy, J.:** "Modelo para la aplicación de un sistema de contabilidad analítica y de gestión en el Institutuo Tecnológico Geominero de España", Vol. 1, Vol. 2 y Vol. 3. Universidad Complutense de Madrid. Madrid, 1990.

- **Norverto Laborda, M.C.; Muñoz Colomina, C.I.; Veuthey Martínez, E. y Zornoza Boy, J.:** "Pautas para un modelo contable de gestión que integre los aspectos presupuestario y analítico en un organismo público". Actualidad Financiera, nº 46, diciembre 1990. Págs. 2773-2805.

- **Norverto, M.C. y Zornoza Boy, J.:** "El requisito de relevancia en la información contable pública". Comunicación presentada al V Encuentro de Profesores Universitarios de Contabilidad. Sevilla, 1993.

- **Norverto, M.C.; Muñoz, C.; Veuthey, E. y Zornoza, J.:** "Las compras y gastos en el Nuevo Plan General de Contabilidad Pública". Incluido en Carrasco, D. (Coord.): "La nueva Contabilidad Pública. La información contable y el Plan General de Contabilidad Pública de 1994". ACODI. 1994. Págs. 205-249.

- **Norverto Laborda, M.C.; Muñoz Colomina, C.I.; Veuthey Martínez, E. y Zornoza Boy, J.:** "La Contabilidad Pública en Bélgica". Incluido en: "La Contabilidad Pública en algunos países de la OCDE". Volumen II. IGAE. Madrid, 1995.

- **Norverto Laborda, M.C.:** "Los principios contables en el Plan General de Contabilidad". Actualidad Financiera, nº 87, monográfico marzo 1996. Págs. 87-103.

- **Núñez de Frutos, F.:** "Organización, estructura y funcionamiento de los servicios económicos en los ayuntamientos". Incluido en: "La Economía de las Administraciones Territoriales. Problemas de Gestión y Control Económico de los Entes Locales". Consejo General de Colegios de Economistas de España. Madrid, 1985. Págs. 215-240.

- **Nutt, P.C.:** "Planning Methods: For Health and Related Organizations". John Wiley & Sons. Toronto, 1984.

- **Ocaña Pérez de Tudela, C.; Salas Fumas, V.:** "Técnicas para la determinación de precios públicos". Instituto Nacional de Administración Pública. Madrid, 1988.

- **OCDE:** "L' Administration à l'écoute du public". Ediciones OCDE. París, 1996.

- **OCDE:** "Employment in the Public Sector". París, 1982.

- **OCDE:** "Flexibility in the Labour Market". Paris, 1986. Incluido en Fudge, C.: "Una revisión de la flexibilidad: examen de algunos aspectos". Ministerio para las Administraciones Públicas. INAP. Madrid, 1995. Págs. 131-143.

- **Olsen, J.P.:** "The Modernisation of Public Administration in the Nordic Countries". Paper 1988/2, Norwegian Research Center in Organisational and Management. Bergen, 1988.

- **ONYX, Grupo SCL:** "Concesión administrativa de los servicios de Limpieza Viaria y

Recogida de residuos". Ayuntamiento de Albacete. Albacete, 1996.

- **ONU:** "Manual de intervención de cuentas del Gobierno en los países en desarrollo". New York, 1978.

- **Orden, de 10 de octubre de 1989**, por la que se aprueba la estructura de los Presupuestos de las Entidades Locales.

- **Orden, 17 de julio de 1990**, por la que se desarrolla la Instrucción de Contabilidad para la Administración Local.

- **Orden, de 28 de diciembre de 1992**, por la que se establece un régimen transitorio en la aplicación del nuevo sistema de información contable.

- **Orden, 26 de octubre de 1993**, sobre utilización de lodos de depuración en el sector agrario. Ministerio de Agricultura, Pesca y Alimentación.

- **Ordoqui Urdaci, L.:** "El alcance de las funciones fiscalizadoras y del control de legalidad de los Ocex". Auditoría Pública, nº 16, febrero 1999. Págs. 65-69.

- **Orgogozo, I. y Sérieyx, H.:** "Cambiar el cambio". Instituto Summa. Madrid, 1992.

- **Ortega Jiménez, C.:** "Encuadramiento doctrinal del modo de cálculo y proceso registral del Grupo 9 del PGCP". Cuadernos de Ciencias Económicas y Empresariales, nº 20. Málaga. Págs. 227-232.

- **Ortega, Luis:** "El proceso de modernización administrativa contenido en la LOFAGE". Gestión y Análisis de Políticas Públicas, nº 7/8, 1996/97. Págs. 87-94.

- **Ortells González, A.:** "La Auditoría Interna en los Organismos Públicos". Comunicación presentada al V Encuentro de Profesores Universitarios de Contabilidad. Sevilla, 1993. Págs. 1-25.

- **Ortiguera Bouzada, M.:** "La Corporación Cibernética". CEMCI. Centro de Estudios Municipales y Cooperación Interprovincial. Capítulo I: La corporación local como sistema. Granada, 1984.

- **Ortiguera Bouzada, M.:** "Administraciones Públicas: experiencias internacionales en materia de Contabilidad de Costes". IV Jornadas Luso-Españolas de Gestao Científica. Universidad Portucalense Oporto-Espinho, 1988. Págs. 46-100.

- **Ortiguera Bouzada, M.:** "La comunicación en las corporaciones locales". Temas de Administración Local, nº 42, 1990. Págs. 253-293.

- **Ortiguera Bouzada, M.:** "Los círculos de calidad en las corporaciones locales". Temas de Administración Local, nº 42, 1990. Págs. 295-316.

- **Ortiguera Bouzada, M.:** "La perfección de la función pública local": nuevas vías". Temas de Administración Local, nº 49, 1992. Págs. 13-41.
- **Osborne, D.; Gaebler, T.:** "La reinención del gobierno". Paidós. Barcelona, 1994.
- **Pablos Rodríguez, J.L.:** "El sistema contable de las entidades locales: propuestas básicas para la implementación de la Contabilidad de Gestión". III Jornada de Trabajo sobre Contabilidad Pública. Santiago de Compostela, abril 1995. Págs. 51-69.
- **Pablos Rodríguez, J.L.:** "Reflexiones sobre el proceso de gestión y el sistema de información contable en los municipios". Actualidad Financiera. Monográfico, marzo 1996. Págs. 105-114.
- **Pablos Rodríguez, J.L.:** "El proceso de planificación y control y el Sistema de Información para la Gestión. En el marco del Nuevo Modelo de Gestión Pública". Cuadernos Aragoneses de Economía. 2ª Epoca, vol. 7, nº 1, 1997. Págs. 51-67.
- **Pablos Rodríguez, J.L.:** "Responsabilidad y contabilidad en las administraciones públicas". Auditoría Pública, nº 12, diciembre 1997. Págs. 63-67.
- **Pablos Rodríguez, J.L.:** "Gestión e información contable en las entidades locales". ICAC. Madrid, 1997.
- **Pagés I Galtés, J.:** "La tarifa del servicio municipal de distribución domiciliaria del agua". Revista de Hacienda Pública Local, vol. XXV, nº 73, enero-abril 1995. Págs. 57-97.
- **Palancar Penella, M.:** "Abastecimiento de Agua". Incluido en I Jornadas de estudios socioeconómicos de las comunidades autónomas. Sevilla, 1982. Págs. 199-209.
- **Palom y Tort:** "Management en Organizaciones al Servicio del Progreso Humano". Espasa Calpe, 1991.
- **Parejo Alfonso, L.:** "La Autonomía Local en la Constitución". Incluido en "Tratado de Derecho Municipal", obra colectiva dirigida por Muñoz Machado, A. Civitas. Madrid, 1988. Págs. 19-98.
- **Parejo Alfonso, L.:** "La Autonomía Local: la determinación de su contenido competencial ". Incluido en Comunidades Autónomas y Gobiernos Locales. Diputación de Barcelona. Barcelona, 1987. Págs. 89-131.
- **Pedersen, H.W.:** "Los costes y la política de precios". Aguilar. Madrid, 1959.
- **Pedraja, F.; Salinas, J. y Smith, P.:** "La restricción de las Ponderaciones en el Análisis Envolvente de Datos: Una fórmula para mejorar la Evaluación de la Eficiencia". Investigaciones Económicas (Segunda Época), vol. XVIII, 1994. Págs. 365-380.

- **Perdigo, J.:** "Organización territorial del Estado, Municipio y democracia. Organización y competencias". Incluido en "Manual de Gestión Municipal Democrático". Instituto de Estudios de Administración Local. Madrid, 1.987.

- **Perelman, S.:** "La mesure de l'efficacité des services publics". Revue française de finances publiques, nº 55, 1996. Págs. 65-79.

- **Pérez Blanco, J.:** "Los activos revertibles: aspectos fiscales y contables". Técnica contable, nº 415, julio 1983. Págs. 249-252.

- **Peters, T. y Waterman, R.:** "En búsqueda de la excelencia". Folio. Barcelona, 1990.

- **Piedra Herrera, F.:** "El coste de los recursos financieros en el ámbito de la contabilidad interna: su determinación". Actualidad Financiera, nº 36, octubre 1992. Págs. C489-C509.

- **Pina Martínez, V.:** "Análisis del resultado económico y financiero de las entidades públicas." Revista de Contabilidad y Tributación, nº 125-126, agosto-septiembre 1993. Págs. 97-176.

- **Pina, V. y Torres, L.:** "Indicadores de output para el análisis de eficiencia de las entidades no lucrativas. Aplicaciones en el Sector Público Español". Revista Española de Financiación y Contabilidad, vol. XXIV, nº 85, abril-junio 1995. Págs. 969-989.

- **Pina Martínez, V.:** "La diversidad de la contabilidad pública en la Unión Europea". Técnica Contable, nº 580, abril 1997. Págs. 297-320.

- **Pollert, A.:** "The Flexible Firm, Fixation or Fact?", Work Employment and Society, 1988.

- **Pogue, G.A.:** "Strategic Management Accounting". Management Accounting, enero 1990. Págs. 68-76.

- **Pou Díaz, J.:** "La Reforma de la Contabilidad Pública: de una Contabilidad Administrativa a una Contabilidad de Gestión". Incluido en: "La Economía de las Administraciones Territoriales. Problemas de Gestión y Control Económico de los Entes Locales". Consejo General de Colegios de Economistas de España. Madrid, 1985. Págs. 161-180.

- **Pou Díaz, J. y Sanz Monge, E.:** "La nueva normativa presupuestaria y contable de la administración local". Partida Doble, nº 6, noviembre 1990. Págs. 48-53.

- **Pou Díaz, J.:** "Algunas Reflexiones sobre la Contabilidad Pública". Partida Doble nº 11, abril 1991. Págs. 55-58.

- **Pou Díaz, J.:** "Los Costes de los Servicios Públicos, Formas de Imputación y su

evaluación: la experiencia española. Sindicatura de Cuentas de Cataluña. Paper. Barcelona, 1993. Págs. 113-153.

- **Pou Díaz, J.; Fernández Rodríguez, M^a del Mar y Aliaga Martínez, M^aD.:** "Nuevos desarrollos de Contabilidad Analítica en la Administración Institucional. El Proyecto CANOA". Presupuesto y Gasto Público, nº 13, 1.994. Págs. 149-166.

- **Prado Martín, A.; Riesco Escudero, M. y Santos Peñalver, J.F.:** "Intento de medida de la productividad en el sector público, con la información suministrada por la contabilidad pública". Actualidad Financiera, nº 3, enero 1988. Págs. 147-166.

- **Prats, J.:** "La modernización administrativa en las democracias avanzadas. Las políticas de los ochenta: Contenidos, marcos conceptuales y estrategias". Papers ESADE, nº 82, abril 1992. Págs. 5-21.

- **Prieto González, L.F. y Hernández González, F.L.:** "El doble papel de la Administración Pública en la empresa mixta local". Revista de Estudios de la Administración Local y Autonómica, núms. 271-272, julio-diciembre 1996. Págs. 707-727.

- **Quesada Sánchez, F.J.; Jiménez Montañés, M.A.; Alonso Carrillo, I.; Precioso García, M.I y Gil Fabra, J.M.:** "Contabilidad e inflación". Ed. Pirámide. Madrid, 1993.

- **Quesada Sánchez, F.J.:** Recensión a "La medida contable de la equidad intergeneracional en el sector público" V Premio Carlos Cubillo Valverde, obtenido por Sánchez-Mayoral, F. Op. cit. Incluido en Revista de Contabilidad, vol. 1, nº 1, enero-junio 1998. Págs. 167-170.

- **Quesada Sánchez, F.J.:** "Contabilidad General". Ed. El autor. Madrid, 1996.

- **Quesada Sánchez, F.J.:** "Algunos aspectos sociales de la empresa". Actualidad Financiera, nº 48, 1987 (tomo 2). Págs. 2397-2401.

- **Quesada Sánchez, F.J.:** "Presentación de la información anual". Ed. El autor. Albacete, 1995.

- **Quesada Sánchez, F.J. y Jiménez Montañés, M. A.:** "Filosofía para fomentar el bienestar social de la empresa. Gerencia empresarial basada en la Calidad Total". VII Encuentro de Profesores Universitarios de Contabilidad. Barcelona, 1996. Págs. 113-124.

- **Ramírez Orellana, A. y Rojo Ramírez, A.:** "Sociedades concesionarias de autopistas de peaje (SCAP) y fondo de reversión". Incluido en IX Congreso de AECA "La Unión Europea, un reto para las empresas y profesionales españoles". Salamanca, 1997. Págs. 706-731.

- **Ramiro Sánchez, A.:** "Más reformas en la administración, ¿para qué?. Gestión y

Análisis de Políticas Públicas, nº 9, 1997. Págs. 57-67.

- **Ramos Cerveró, R.:** "Contabilidad Pública y de entidades sin ánimo de lucro". I Ponencia presentada al V Encuentro de Profesores Universitarios de Contabilidad. ASEPUC. Sevilla, 1993.

- **Ramos Moreno, A.:** "Adecuación del modelo SICAL al Plan informático para pequeños y medianos municipios de la FEMP: las aplicaciones contables SICALB y SICALC". Partida Doble, nº 19, enero 1992. Págs. 57-62.

- **Razek y Hosch.:** "Introduction to governmental and not-for-profit accounting". Prentice-Hall. Englewood Cliffs. New Jersey, 1985.

- **Real Decreto, de 17 de Junio de 1955,** por el que se aprueba el Reglamento de los Servicios Locales. El Consultor de Ayuntamientos y Juzgados. Abella. Madrid, 1992.

- **Real Decreto 530/1973, de 22 de febrero,** por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad de 1973.

- **Real Decreto 928/1979, de 16 de marzo,** sobre garantías sanitarias de los abastecimientos de aguas con destino al consumo humano.

- **Real Decreto 1423/1982, de 18 de junio,** por el que se aprueba la Reglamentación técnica sanitaria para el establecimiento y control de calidad de las aguas potables de consumo público.

- **Real Decreto 781/1986, de 18 de abril,** por el que se aprueban las disposiciones legales vigentes en materia de régimen local. BOE nº 96 de 22 de abril y BOE nº 97 de 23 de abril; corrección de errores en BOE nº 165 de 11 de julio y BOE nº 282 de 25 de noviembre.

- **Real Decreto 861/1986, de 25 de abril,** por el que se aprueba el Régimen de retribuciones de funcionarios de la Administración Local.

- **Real Decreto 849/1986, de 11 de abril,** por el que se aprueba el Reglamento de la Ley de Aguas. Dominio Público Hidráulico.

- **Real Decreto 1372/1986, de 13 de junio,** por el que se aprueba el Reglamento de Bienes de las Entidades Locales.

- **Real Decreto 1091/1988, de 23 de septiembre,** por el que se desarrolla el Texto Refundido de la Ley General Presupuestaria.

- **Real Decreto 1471/1989, de 1 de diciembre,** por el que se aprueba el Reglamento general para desarrollo y ejecución de la ley de costas.

- **Real Decreto 500/1990, de 20 de abril,** por el que se desarrolla el Capítulo I del

Título IV de la Ley 39/88, de 28 de diciembre, reguladora de las Haciendas Locales.

- **Real Decreto 1643/1990, de 20 de diciembre**, por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad.

- **Real Decreto 480/1993, de 2 de Abril**, por el que se integra en el Régimen General de la Seguridad Social el Régimen Especial de la Seguridad Social de los Funcionarios de la Administración Local.

- **Real Decreto 2188/1995, de 28 de diciembre de 1995**, por el que se desarrolla el régimen del control interino de la Intervención General de la Administración del Estado.

- **Real Decreto 1/1995, de 10 de febrero**, por el que se arbitran medidas de carácter urgente en materia de abastecimientos hidráulicos.

- **Real Decreto 1328/1997, de 1 de agosto** por el que se dictan las bases para llevar a cabo la Encuesta de Infraestructuras y Equipamientos Locales en los Municipios inferiores a 50000 habitantes.

- **Real Decreto 782/1998, de 30 de abril** por el que se aprueba el Reglamento para el desarrollo y ejecución de la Ley 11/1997, de 24 de abril de Envases y Residuos de Envases.

- **Redondo Cristóbal, M. y Robles Paramío, M.P.:** "Evolución y perspectivas futuras de la Contabilidad Pública en España". Comunicación presentada al V Encuentro de Profesores Universitarios de Contabilidad. ASEPU. Sevilla 1993. Págs. 1-20.

- **Redondo de la Vega, J.:** "La auditoría externa del sector público". Revista Técnica Instituto de Auditores-Censores Jurados de Cuentas de España, 3ª Epoca, nº 4, 1.994. Págs. 24-36.

- **Requena Rodríguez, J.M.:** "La Homogeneización de magnitudes en la Ciencia de la Contabilidad". ICE. Madrid, 1977.

- **Requena Rodríguez, J.M.:** "Las Microunidades Económicas Locales y la Contabilidad". Incluido en Estudios sobre Economía de las Corporaciones Locales II. Centro de Estudios Municipales y de Cooperación Interprovincial (CEMCI). Granada, 1984.

- **Requena Rodríguez, J.M., García Martín, V. y Carrasco Díaz, D.:** "La Contabilidad Pública actual en España". I Ponencia presentada al III Encuentro de Profesores Universitarios de Contabilidad. Málaga, mayo 1988. Págs. 55-89.

- **Requena Rodríguez, J.M.:** "La estadística de costes como instrumento de análisis y control en la Contabilidad de Gestión". Incluido en Sáez Torrecilla, A. (Coord.): "Cuestiones actuales de Contabilidad de Costes". McGraw-Hill. ACODI, 1995. Págs. 27-50.

- **Resolución, de 26 de diciembre de 1983**, por la que se aprueban informes sobre costes de funcionamiento de servicios de los Departamentos Ministeriales.
- **Resolución, de 28 de abril de 1995**, por la que se aprueba el Plan Nacional de Saneamiento y Depuración de Aguas Residuales (1995-2000).
- **Resolución, de 20 de noviembre de 1996**, de modificación del método de cálculo del coste de los servicios transferidos a las Comunidades Autónomas.
- **Richards, S.:** "El paradigma del cliente en la gestión pública". GAP, nº 1, septiembre-diciembre 1994. Págs. 5-16.
- **Ripoll Feliu, V. y Balada Ortega, T.:** "Implicaciones del rediseño de procesos en la Contabilidad de Gestión". Técnica Contable, nº 544, 1994. Págs. 243-252.
- **Ripoll Feliú, V. y Tamarit Aznar, C.:** "Sistematización de la filosofía JIT en el ABC/ABM". Técnica Contable, nº 569, mayo 1996. Págs. 313-326.
- **Ripoll Feliú, V. y Malonda Martí, J.G.:** "El coste objetivo en la nueva gestión integral de costes". Técnica Contable, año XLIX nº 586, octubre 1997. Págs. 641-652.
- **Rivero Isern, J.L.:** "Manual de Derecho Local". El Consultor de Ayuntamientos. Abella. Madrid, 1986.
- **Rivero Romero, J.:** "Contabilidad Financiera". ICE 5ª Ed. Madrid, 1980.
- **Rivero Torre, P.:** "Coste de depreciación, expansión de la empresa, inestabilidad monetaria y política de amortizaciones". Técnica Contable. Tomo XXIX, 1977.
- **Rivero Torre, P.:** "Plan general de contabilidad y empresas sujetas a regulación económica". Revista de financiación y contabilidad, vol. XIX, nº 63, abril-junio 1990. Págs. 387-394.
- **Rivero Torre, P.:** "Análisis de balances y estados complementarios". Pirámide. Quinta edición. Madrid, 1991.
- **Robleda Cabezas, H.:** "Análisis de los costes de formación del personal". Revista Española de Financiación y Contabilidad, vol. XXIII, nº 81, octubre-diciembre 1994. Págs. 969-982.
- **Rocafort Nicolau, A. y Martín Peña, F.:** "El control contable en la gestión empresarial. Propuesta ABC/ABM". Técnica Contable, nº 545, mayo 1994. Págs. 309-332.
- **Rodríguez Díaz, R.:** "Confrontación de los sistemas de información de los costes basados en las actividades con los sistemas de información de costes tradicionales". I Jornada de Contabilidad de Costes y de Gestión. Barcelona, 1994. Págs. 117-130.

- **Rodríguez Díaz, R.:** "Las actividades en los costes ABC: las claves para su implantación". Partida Doble, nº 78, mayo 1997. Págs. 12-24.
- **Rodríguez González, R.:** "El control de gestión como instrumento de optimización de la función pública". Comunicación presentada al V Encuentro de Profesores Universitarios de Contabilidad. Sevilla, 1993.
- **Rodríguez-Arana Muñoz, J.:** "Ética y empleados públicos". Gestión y análisis de políticas públicas, nº 9, 1997. Págs. 9-34.
- **Rodríguez Plaza, S. y Ruíz Gómez, R.:** "El modelo contable en el Proyecto CANOA (II)". Incluido en IGAE: "Contabilidad Analítica de las Administraciones Públicas. El Proyecto CANOA". IGAE. Madrid, 1994. Págs. 249-298.
- **Rodríguez Pérez, G.:** "ABC frente a contabilidad de costes tradicional". Partida doble, nº 78, mayo 1997. Págs. 5-11.
- **Rodríguez Prieto, B. y Pablos Rodríguez, J.L.:** "Técnicas de control y evaluación de las políticas públicas". VIII Encuentros de Profesores Universitarios de Contabilidad. Alicante, 1998. Págs. 893-904.
- **Rodríguez de Torres, J.L. y Rueda Jiménez, E.:** "Los abastecimientos de agua en la confederación hidrográfica del sur". Incluido en I Jornadas de estudios socioeconómicos de las comunidades autónomas. Sevilla, 1982. Págs. 211-243.
- **Rojas Miravete, J.I. y Marín Vilanova, J.M.:** "Problemática de los fondos de reversión". Revista Técnica del Instituto de Censores Jurados de Cuentas de España, nº 11, 1985. Págs. 30-55.
- **Rojo Ramírez, A.:** "Empresas concesionarias y sus problemas contables: La naturaleza del fondo de reversión". Revista Española de Financiación y Contabilidad, nº 59, 1989. Págs. 483-502.
- **Ronteix, J.P.:** "La movilidad en la alta función pública francesa". Ministerio para las Administraciones Públicas. INAP. Madrid, 1995. Págs. 91-108.
- **Rose, R.:** "Managing Presidential Objectives". The Free Press. New York, 1976.
- **Rubio de Urquía, J.I.; Tanco Martín-Criado, J.; Trebolle Fernández, J.; Padrón Cabrera, G., Montero Luna, J.L.; Cordero López, J. y Valero Rodríguez, L.:** "Manual de Ordenanzas Fiscales". Instituto de Estudios Fiscales. Madrid, 1989.
- **Rubio de Urquía, J.I.; Cordero López, J. y Valero Rodríguez, L.:** "El Sistema Tributario Local". 9 Tomos. Estudios Financieros. Madrid, 1989.

- **Rubio de Urquía, J.I. y Arnal Suria, S.:** "Ley Reguladora de las Haciendas Locales". El Consultor de los Ayuntamientos y Juzgados. Abella. Madrid, 1989.
- **Ruimonte Deleito, F.:** "Calidad, productividad y posición competitiva". Dirección y Progreso, nº 112, julio-agosto 1990. Págs. 28-30.
- **Ruggles, N.:** "Recent developments in the theory of marginal cost pricing". Nota extraída de Turvey, R.: "Public Enterprise". Penguin Books. Baltimore, 1968. Págs. 1-44.
- **Rupprecht, E.:** "The number of government employees: another dimension of government activity". Fondo Monetario Internacional. Washington, 1972.
- **Sáez Torrecilla, A.:** "Los sistemas de costes convencionales y el método ABC: Análisis comparativo". I Jornada de Contabilidad de Costes y de Gestión. Barcelona, 1994. Págs. 93-110.
- **Sáez Torrecilla, A.:** "Contabilidad de gestión: situación actual y perspectivas". Actualidad Financiera, monográfico marzo 1996. Págs. 141-149.
- **Saias, M. y Léonardi, J.P.:** "Service Public et Service du Public". Revue Française de Gestión, mayo-agosto 1977. Págs. 5-17.
- **Sakuray, M.:** "Target costing and how to use it". Manufacturing Industry, vol. 3, nº 2, 1989. Págs. 39-50.
- **Salinas Valencia, M.:** "El endeudamiento de las Haciendas Locales". Partida Doble, nº 73, 1996. Págs. 67-78.
- **Salvador Vilar, J.E.:** "La gestión de los servicios municipales. Una mejora necesaria". Auditoría Pública nº 9, marzo 1997. Págs. 21-23.
- **Sánchez, C.:** "Influencia en las entidades públicas". Dirección y Progreso, nº 156, 1997. Págs. 97-100.
- **Sánchez-Mayoral García-Calvo, F.:** "Manual de Contabilidad Pública". Ed. Tébar Flores, S.L. Albacete, 1997.
- **Sánchez-Mayoral García Calvo, F.:** "La medida contable de la equidad intergeneracional en el Sector Público". V Premio para jóvenes investigadores en Contabilidad "Carlos Cubillo Valverde". ICAC. Madrid, 1997.
- **Sánchez Martín, A. y Sánchez García, R.:** "Gestión directa de servicios públicos locales. En particular las sociedades mercantiles municipales". Temas de Administración Local, nº 46. CEMCI. Granada 1992.
- **Sánchez Motos, E.:** "Auditar la calidad de las organizaciones públicas". Auditoría

Pública, núms. 13 y 14, junio 1998. Págs. 47-54.

- **Sánchez Toledano, D.:** "Reflexiones en torno a la elaboración de indicadores de eficiencia empresarial en los sistemas de control de costes", Tomo 2. VII Encuentros de Profesores Universitarios de Contabilidad. Barcelona, 1996. Págs. 209-235.

- **Sandin, A.:** "Statlig Redovisning I Förändring". Handelshögskolan Vid Göteborgs Universitet. Sweden, 1991.

- **Sanz Santolaria, C.J.:** "El fondo de reversión o la recuperación de los capitales invertidos". Actualidad Financiera, nº 7, 1996. Págs. 647-656.

- **Savall, H. y Zardet, V.:** "Le nouveau contrôle de gestion. Méthode des coûts-performance cachés". Ed. Éditions Comptables Malesherbes. París, 1994.

- **Savas, E.S.:** "How much do government services really cost?". Urban Affairs Quarterly, vol. 15, septiembre 1979. Págs. 23-42.

- **Schelling, T.:** "The life you save may be your own". Choice and Consequence. 1984.

- **Schneider, E.:** "Contabilidad industrial: fundamentos y principales problemas". Ed. Aguilar. Madrid, 1968.

- **Senac Azanza, F.J.:** "Observatorio de calidad de los servicios públicos". Incluido en "Hacia una nueva gestión pública". III Encuentro de Gestión de las Administraciones Públicas en Aragón. Universidad de Zaragoza. Zaragoza, 1995. Págs. 209-225.

- **Senge, P.M.:** "The Fifth Discipline. The Art and Practice of the Learning Organization". Nueva York. Doubleday Currency, 1990.

- **Senlle, A.:** "Calidad Total en los servicios y en la Administración Pública". ICFYDE. Ed. Gestión 2000 S.A. Barcelona, 1996.

- **Senlle, A. y Vilar, J.:** "ISO 9000 en empresas de servicios". Ed. Gestión 2000, S.A.. Barcelona, 1996.

- **Sentencia 18/10/1994**, del Tribunal Superior de Justicia de Asturias.

- **Sentencia 185/1995**, de 14 de diciembre, del Tribunal Constitucional: Jurisprudencia. Sistema Administrativo, nº 2, febrero 1996. Págs. 1-7.

- **Sentencia de 7/11/1996 de la Sala de lo Contencioso Administrativo**, del Tribunal Superior de Justicia de Castilla la Mancha.

- **Sentencia de 19/2/1996**, nº 144/1996 del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía, Granada. Sala de lo Contencioso-Administrativo.

- **Serra Salvador, V. y Vilar Sanchís, J.E.:** "Contabilidad de costes parciales.

(Modelos de Direct Cost)". Incluido en Sáez Torrecilla, A. (Coor.): Cuestiones de Contabilidad de Costes. McGraw-Hill- ACODI. 1993. Págs. 171-193.

- **Serra Salvador, V.:** "Análisis de algunos conceptos básicos de los nuevos modelos de costes", Tomo II. VII Encuentro de Profesores Universitarios de Contabilidad. Barcelona, 1996. Págs. 253-265.

- **Siegel, L.M.:** "Need Identification and Program Planning in the Community Context". Incluido en Attkinsson, C.C.: "Evaluation of Human Service Programs". Acad. Press. New York, 1978.

- **Sindicatura de Comptes de Catalunya:** "Eficiència i cost dels serveis locals de recollida d'escombraries. Exercici 1994. Informe 31/96-B. Barcelona, 1997.

- **Sindicatura de Comptes de Catalunya:** "Transporte urbano colectivo de superficie en Cataluña. Indicadores 1994". Informe 21/95. Barcelona, 1996.

- **Sociás Salvá, A.:** "La Normalización Contable Europea: pasado presente y futuro". Técnica contable, nº 580, abril 1997. Págs. 241-262.

- **Sosa Wagner, F.:** "Manual de Derecho Local". Tercera ed. Tecnos. 1996.

- **Sosa Wagner, F.:** "La gestión de los servicios públicos locales". Ed. Civitas. Madrid, 1995.

- **Sprouse, R.T. y Moonitz, M.:** "A tentative set of broad accounting principles for business enterprises". AICPA. ARS, nº 3, New York, 1962. Citado en Tua Pereda, J.: "Principios y Normas de Contabilidad". Instituto de Planificación Contable. Ministerio de Economía y Hacienda. Madrid, 1983. Págs. 583.

- **Staats Elmer B.:** "Public service and the public interest". Public Administration Review, vol. 48, marzo-abril 1988. Págs. 601-605.

- **Stevens, J.M. y McGowan, R.P.:** "Information Systems and Public Management". Praeger. New York, 1985.

- **Stewart, R.:** "Managerial Behaviour: How Research Has Changed the Traditional Picture". Nota extraída de Michael, J. Earl (ed.), "Perspectives on Management". Oxford, 1983.

- **Stockfish, J.A.:** "Fees and service charges as a source of city revenues: a case study of los Angeles". National Tax Journal, vol. 13, june 1960. Págs. 97-121.

- **Stowe, A.:** "Auditing Performance Measurement Reporting". Government Accountants Journal. Invierno, 1992. Págs. 32-36.

- **Suárez Suárez, A.S.:** "Sobre las Competencias, la Autonomía y la Gestión de las

Corporaciones Locales". Incluido en Estudios sobre Economía de las Corporaciones Locales VII. Temas de Administración Local nº 37. Centro de Estudios Municipales y de Cooperación Interprovincial (CEMCI). Granada, 1990.

- **Subdirección General de Cuentas Nacionales-INE:** Traducción revisada del Sistema de Cuentas Económicas Integradas (SEC), 2ª edición. 1979. Madrid, 1983.

- **Subirats Humet, J.:** "Who Defines the Public Good?. The Consumer Paradigm in Public Management". A Working Paper. Public Management Foundation, 1992.

- **Teas, R.K.:** "Expectations, performance evaluation and consumers' perception of quality". Journal of Marketing, vol. 57, nº 4, octubre 1993. Págs. 132-139.

- **Teplitz, C.J.:** "The Learning Curve Deskbook. A reference guide to theory, calculations and applications". Quorum Books, Westport, Connecticut, 1991.

- **Thomas, G.B.:** "Manpower Problems in the Service Sector". OCDE (Seminarios Internacionales 1966-2), 1967.

- **Timmer, C.P.:** "Using a probabilistic frontier production function to measure technical efficiency". Journal of Political Economics, vol. 79, 1971. Págs. 776-794.

- **Tomkins, C. y Colville, E.:** "The Role of Accounting in Local Government: Some Illustrations from Practice", en Hopwood, A. y Tomkins, C.: "Issues in Public Sector Accounting". Philip Allan Publishers. Oxford, 1984.

- **Torres Pradas, L.:** "Indicadores de gestión para las entidades públicas". IV Encuentro de Profesores Universitarios de Contabilidad (ASEPUC). Santander, 1991. Págs. 871-899.

- **Torres Pradas, L.:** "Indicadores de gestión en entidades sin fines de lucro". Partida Doble, nº 33, abril 1993. Págs. 55-61.

- **Torres Pradas, L.:** "Hacia el Control de Eficacia en el Sector Público en España". Incluido en colección de Ponencias y Comunicaciones presentadas a II Jornadas sobre Contabilidad Pública, celebradas en Valencia en noviembre de 1993. ASEPUC. Ministerio de Economía y Hacienda. Madrid, 1994.

- **Trabado Montesinos, F.M.:** "La prestación de servicios públicos locales. La participación del sector privado". Revista de Auditoría Pública, nº 9, marzo 1997. Págs. 27-31.

- **Travé Borza, M.:** "Análisis de la eficacia en las empresas públicas". Auditoría Pública, núms. 13 y 14, junio 1998. Págs. 34-42.

- **Tua Pereda, J.:** "Principios y Normas de Contabilidad". Instituto de Planificación Contable. Ministerio de Economía y Hacienda. Madrid, 1983.

- **Tuñón San Martín, F.J.:** "Control y fiscalización de las privatizaciones". Auditoría Pública, nº 12, diciembre 1997. Págs. 16-18.
- **Udaondo, M.:** "Gestión de la Calidad". Díaz de Santos. Madrid, 1992.
- **Valero López, F. y Ontiveros Baeza, E.:** "Impuestos personales y coste de capital". Comunicación presentada al I Congreso AECA sobre "Valoración de Empresas". Valencia, 1981. Págs. 5-34.
- **Valls Roig, A.:** "Guía práctica del Benchmarking. Cómo lograr el liderazgo en su empresa o unidad de negocio". Ed. Gestión 2000, S.A. Barcelona, 1995.
- **Vazquez Palacios, P. y Pablos Rodríguez, J.L.:** "Cálculo de costes y evaluación del rendimiento de los servicios en la empresa municipal de limpieza de Gijón (EMULSA)". IV Jornada de Trabajo sobre Contabilidad de Costes y de Gestión. ASEPUC. Madrid, 1996. Págs. 177-191.
- **Veciana Vergés, J.M.:** "Cultura directiva y sistema de dirección como instrumento de modernización de las administraciones públicas". Incluido en "Hacia una nueva gestión pública". III Encuentro de Gestión de las Administraciones Públicas en Aragón. Universidad de Zaragoza. Zaragoza, 1995. Págs. 29-60.
- **Vela Bargues, J.M.:** "La nueva contabilidad de las entidades locales y los principios contables públicos (I)". Revista Española de Financiación y Contabilidad, vol. XXI, nº 71, 1992. Págs. 369-391.
- **Vela Bargues, J.M.:** "La nueva contabilidad de las entidades locales y los principios contables públicos (II)". Revista Española de Financiación y Contabilidad, vol. XXI, nº 72, 1992. Págs. 653-673.
- **Vela Bargues, J.M.:** "La Contabilidad en el Reino Unido" Incluido en: La Contabilidad Pública en algunos países de la O.C.D.E. (I). I.G.A.E. Madrid, 1995.
- **Vela Bargues, J.M; Arnau Paradis, A.; Dasí González, R. y Gimeno Ruíz, A.:** "Un estudio comparativo de sistemas contables en el ámbito de la administración local". IV Jornada de Trabajo sobre Contabilidad Pública. Zaragoza, 1996. Págs. 29-46.
- **Vela Bargues, J.M. y Fuertes, I.:** "La contabilidad de la Administración Local en Europa: Algunas propuestas para su estudio comparativo". Actualidad Financiera, monográfico 2/T 1997. Págs. 31-43.
- **Vela Pastor, M; J.M^a Vela Bargues:** "Los principios contables en el Nuevo Plan General de Contabilidad Pública". Incluido en: "La nueva Contabilidad Pública". Ariel Economía.

Barcelona. Noviembre, 1994. Págs. 29-45.

- **Vélez Elorza, M.L.:** "Sistemas de información para la mejora de la gestión de los gobiernos locales italianos. La iniciativa de Modena". IV Jornada de Trabajo sobre Contabilidad Pública. Zaragoza, 1996. Págs. 89-108.

- **Vélez Elorza, M.L.:** "Distintas aproximaciones al control de gestión en los gobiernos locales italianos". Comunicación presentada al IV Workshop en Contabilidad y Control de Gestión. Cádiz, 1997. Págs. 1-31.

- **Vera Ríos, S. y Buendía Carrillo, D.:** "Análisis y cálculo del coste de los centros de actividad". Monografías de contabilidad de costes y de gestión. Monografía nº 1. Granada, 1996.

- **Vercasson, A. y Skrhak, B.:** "El coste de la financiación". Incluido en "Matemáticas financieras y coste de la financiación". Ed. Deusto. Bilbao, 1991. Págs. 116-150.

- **Vilar Sanchís, J.E.:** "El coste de producción: cambio en su significado y en sus usos". Técnica Contable, abril 1993. Págs. 241-258.

- **Vilar, I.:** "PMC: Programas y técnicas para la mejora integral y continua de la gestión empresarial". Capital Humano, nº 60, octubre 1993. Págs. 42-46.

- **Villar García-Moreno, F.:** "Las administraciones públicas españolas: presente y futuro". Gestión y análisis de políticas públicas, nº 7/8, 1996/97. Págs. 61-66.

- **Vivas Urieta, C.:** "Experiencias de Gestión de Control de Costes por actividades en el Ayuntamiento de Barcelona". Ponencia presentada al II Encuentro CIMA-AECA. Incluido en "Contabilidad de Gestión y Eficiencia en Contabilidad de Gestión y Eficiencia en el Sector Público". AECA. Madrid, 1996.

- **Wagehheim, G.D. y Reurink, J.H.:** "Customer service in public administration". Public Administration Review, vol. 51, mayo-junio 1991. Págs. 263-270.

- **Wijngaarden, L.J.:** "Desarrollo de la gestión de personal en la administración pública holandesa: revisión y nuevas tendencias". Ministerio para las administraciones públicas. INAP. Madrid, 1995. Págs. 67-70.

- **Wilson, R.:** "Control de Costes". Ediciones Deusto. Bilbao, 1997.

- **Woods, M.D.:** "Contabilidad de la Calidad Total". Ed. Deusto, S.A. Bilbao, 1996.

- **Yardin, A.R.:** "Intereses del capital propio". Revista española de financiación y contabilidad, nº 59, 1989. Págs. 457-482.

- **Young, D.W.:** "Nonprofits need surplus too". Harvard Business Review, jan-feb. 1982. Págs. 125-131.

- **Young, M.B. y Post, J.E.:** "Los ocho principios de la comunicación eficaz". Harvard Deusto Business Review, nº 58, 1993. Págs. 94-103.

- **Zairi, M. y Leonard, P.:** "Practical Benchmarking: The complete guide". Ed. Chapman & Hall. London , 1994.

- **Zakai, D.:** "Changes in Wage Structure in the public sector during a period of increasing inflation". Banco de Israel, 1983.

- **Zapico Goñi, E.:** "Escalada del gasto público: ¿Ineficiencia de los servicios o crecientes demandas sociales?. Presupuesto y Gasto Público, nº 19, 1984. Págs.107-241.

- **Zapico E. y Mayne, J.:** "Nuevas perspectivas para el control de gestión y medición de resultados". GAPP, nº 3, mayo-agosto 1995. Págs. 43-53.

- **Zapico Goñi, E.:** "La función pública directiva ante el modelo emergente de "federalismo flexible" en Europa". Gestión y Análisis de Políticas Públicas, nº 7/8, 1996/97. Págs. 115-123.

- **Zeithaml, V.A.; Parasuraman, A. y Berry, L.L.:** "Calidad Total en la gestión de servicios.". Díaz de Santos. Madrid, 1993.

- **Zipkin, P.:** "Pros y contra de la implantación de los sistemas Justo a tiempo". Harvard Business Review, 4º trimestre, 1991. Págs. 35-42.

- **Zerilli, A.:** "Fundamentos de organización y dirección general". Ed. Deusto. Bilbao, 1990.

- **Zornoza Boy, J.:** "La Contabilidad de costes y de gestión en el marco de la contabilidad pública". Segunda prueba del concurso oposición de una plaza de profesor titular de Economía Financiera y Contabilidad de la Universidad Complutense de Madrid. Madrid, julio 1991. Págs. 1-77.