



UNIVERSIDAD DE GRANADA
FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS Y EMPRESARIALES
DPTO. DE ECONOMÍA FINANCIERA Y CONTABILIDAD

UN MODELO DE COSTES PARA LOS SERVICIOS MUNICIPALES DE GESTIÓN DIRECTA

Tesis doctoral presentada por:
DIONISIO BUENDÍA CARRILLO

Director: DR. D. DANIEL CARRASCO DÍAZ

Granada, diciembre de 1996

A María Eugenia
A mis padres

SUMARIO

INTRODUCCIÓN	11
CAPÍTULO I. REGULACIÓN ECONÓMICO-FINANCIERA DE LAS CORPORACIONES LOCALES	17
1. Las Corporaciones Locales y su marco jurídico	19
2. Fines asignados por la legislación a las Corporaciones Locales	28
2.1. Competencias de los Entes Locales.....	28
2.2. Concepto de servicio público local.....	34
2.3. Tipos de servicios públicos locales.....	37
2.4. Modos de gestión de los servicios públicos locales	43
24.1. La gestión directa	45
241.1. Gestión directa por la propia Entidad sin órgano especial de administración	45
241.2. Gestión directa por la propia Entidad con órgano especial de administración	46
241.3. Gestión mediante la creación de un organismo autónomo local	46
241.4. Gestión mediante sociedad mercantil, cuyo capital pertenezca íntegramente a la Entidad	48
24.2. La gestión indirecta.....	50
242.1. La concesión.....	51
242.2. La gestión interesada	52
242.3. El concierto	53
242.4. El arrendamiento	53
242.5. La empresa mixta	54
242.6. Los consorcios.....	55
242.7. Los convenios.....	56
Bibliografía consultada capítulo I.....	57

CAPÍTULO II. EXPERIENCIAS EN LA CAPTACIÓN DEL PROCESO PRODUCTIVO DE LAS ADMINISTRACIONES PÚBLICAS	63
1. Evolución de la contabilidad analítica pública en España.....	66
2. Manual de contabilidad de costes para las Corporaciones Locales. Instituto de Estudios de Administración Local (1976)	70
2.1. Fines perseguidos con su implantación	70
2.2. Características generales del modelo	71
2.3. Tratamiento de las clases de coste	74
2.4. Tratamiento de los centros de coste	77
2.5. Tratamiento de los portadores de coste	79
3. Orden de 20 de septiembre de 1983 por la que se aprueba el texto que desarrolla el Grupo 9 del Plan General de Contabilidad Pública relativo a la contabilidad analítica	82
3.1. Fines perseguidos con su implantación	82
3.2. Características generales del modelo	83
3.3. Tratamiento de las clases de coste	88
3.4. Tratamiento de los centros de coste	89
3.5. Tratamiento de los portadores de coste	90
3.6. Tratamiento de los ingresos	91
3.7. Tratamiento de los resultados	92
3.8. Tratamiento de las desviaciones	92
4. Modelo de costes para el Instituto Tecnológico Geominero de España	93
4.1. Fines perseguidos con su implantación	93
4.2. Características generales del modelo	95
4.3. Tratamiento de las clases de coste	96
4.4. Tratamiento de los centros de coste	97
4.5. Tratamiento de los portadores de coste	99
4.6. Tratamiento de los ingresos y del resultado.....	103

	Pág.
4.7. Tratamiento de las desviaciones	103
5. Proyecto CANOA (Contabilidad Analítica Normalizada para Organismos Autónomos)	105
5.1. Fines perseguidos con su implantación.....	105
5.2. Características generales del modelo.....	107
5.3. Tratamiento de las clases de coste	109
5.4. Tratamiento de los centros de coste.....	112
5.5. Tratamiento de los portadores de coste	115
5.6. Tratamiento de los ingresos.....	117
5.7. Tratamiento de los resultados.....	118
Bibliografía consultada capítulo II	120
CAPÍTULO III. EL PROCESO PRODUCTIVO DE LAS CORPORACIONES LOCALES: SU CAPTACIÓN	125
1. Delimitación y contenido	129
2. Servicio de seguridad ciudadana.....	137
3. Servicio de extinción, prevención de incendios y salvamento.....	144
4. Servicio de disciplina urbanística.....	149
5. Servicio de protección del medio ambiente	155
6. Servicio de ordenación del tráfico de vehículos y personas en las vías urbanas.....	160
Bibliografía consultada capítulo III	164
CAPÍTULO IV. PROPUESTA DE UN MODELO DE COSTES PARA LOS PRINCIPALES SERVICIOS PRESTADOS POR LAS CORPORACIONES LOCALES	177
1. Objetivos básicos perseguidos con la implantación del sistema de costes	181
2. Características generales del modelo.....	184
3. Tratamiento de los elementos de coste	188

	Pág.
4. Tratamiento de los lugares de coste	199
4.1. La sección de coste policía local	207
4.2. La sección de coste parque de bomberos.....	216
4.3. La sección de coste urbanismo	223
4.4. La sección de coste medio ambiente y consumo.....	228
4.5. Otras secciones de coste	234
5. Tratamiento de los portadores de coste	235
5.1. El servicio de seguridad ciudadana.....	236
5.2. El servicio de extinción y prevención de incendios y salvamento	237
5.3. El servicio de disciplina urbanística	239
5.4. El servicio de protección del medio ambiente	240
5.5. El servicio de ordenación del tráfico de vehículos y personas en las vías urbanas	241
6. La determinación de resultados	244
7. El cálculo de desviaciones.....	246
8. Los cuadros de mando	247
Bibliografía consultada capítulo IV	250
ANEXO I.....	265
ANEXO II.....	277
CONCLUSIONES	283

ÍNDICE DE GRÁFICOS, TABLAS Y CUADROS

GRÁFICOS

Gráfico 2.1.	Determinación del coste de funcionamiento, en sentido estricto -sin inclusión de las transferencias de capital-, de los servicios públicos prestados por las Corporaciones Locales	81
Gráfico 2.2.	Grupo 9. Modelo base a costes históricos	86
Gráfico 2.3.	Grupo 9. Modelo base a costes estándares o predeterminados.....	87
Gráfico 2.4.	Modelo complementario de costes de oportunidad	88
Gráfico 2.5.	Modelo de costes para el Instituto Tecnológico Geominero de España	102
Gráfico 2.6.	Modelo estándar del Proyecto CANOA.....	119
Gráfico 3.1.	El servicio de seguridad ciudadana.....	144
Gráfico 3.2.	Fases a seguir en el servicio de extinción de incendios y salvamento	148
Gráfico 3.3.	El servicio de extinción, prevención de incendios y salvamento	149
Gráfico 3.4.	El servicio de disciplina urbanística.....	155
Gráfico 3.5.	Interrelaciones del medio ambiente	156
Gráfico 3.6.	El proceso productivo del servicio de medio ambiente	159
Gráfico 3.7.	El servicio de protección del medio ambiente.....	160
Gráfico 3.8.	El servicio de ordenación del tráfico de vehículos y personas en las vías urbanas	163
Gráfico 4.1.	Etapas del proceso de formación del coste	187
Gráfico 4.2.	Origen de la información relativa a costes	190
Gráfico 4.3.	Reclasificación de los elementos de coste	199
Gráfico 4.4.	Tipología de lugares de coste	204
Gráfico 4.5.	Interrelaciones entre los distintos lugares de coste de la sección de «policía local»	213

	Pág.
Gráfico 4.6. Interrelaciones entre los distintos lugares de coste de la sección de «parque de bomberos»	220
Gráfico 4.7. Interrelaciones entre los distintos lugares de coste de la «gerencia de urbanismo»	223
Gráfico 4.8. Interrelaciones entre los distintos lugares de coste de la sección de «medio ambiente y consumo»	225
Gráfico 4.9. El coste del servicio de «seguridad ciudadana»	237
Gráfico 4.10. El coste del servicio de «extinción y prevención de incendios y salvamento»	238
Gráfico 4.11. El coste del servicio de «disciplina urbanística»	240
Gráfico 4.12. El coste del servicio de «protección del medio ambiente»	241
Gráfico 4.13. El coste del servicio de «ordenación del tráfico de vehículos y personas en las vías urbanas»	242
Gráfico 4.14. Proceso de cálculo del coste de los servicios públicos municipales	243

TABLAS

Tabla 2.1. Elementos constitutivos del coste de funcionamiento	76
Tabla 2.2. Unidades de obra utilizadas para la imputación a las distintas órdenes de trabajo de los costes localizados en los centros de apoyo.....	99
Tabla 2.3. Imputación de los costes de los centros principales a los estudios.....	100
Tabla 2.4. Criterios de asignación elementos-centro	113
Tabla 3.1. Distribución de los Entes Locales en España.	129
Tabla 3.2. Actividades sujetas a calificación ambiental.....	154
Tabla 4.1. Potenciales destinatarios de la información generada por el sistema de contabilidad analítica	184
Tabla 4.2. Tipología y posibles unidades de obra para los distintos lugares de coste de la sección de policía local	212
Tabla 4.3. Estadística de costes referida a la sección de «policía local»	214

	Pág.
Tabla 4.4. Tipología y posibles unidades de obra para los distintos lugares de coste de la sección de «parque de bomberos»	219
Tabla 4.5. Estadística de costes referida a la Sección de «parque de bomberos».....	221
Tabla 4.6. Tipología y posibles unidades de obra para los distintos lugares de coste de la «gerencia de urbanismo»	224
Tabla 4.7. Estadística de costes referida a la «gerencia de urbanismo»	226
Tabla 4.8. Tipología y posibles unidades de obra para los distintos lugares de coste de la sección de «medio ambiente y consumo»	230
Tabla 4.9. Estadística de costes referida a la sección de «medio ambiente y consumo»	232

CUADROS

Cuadro 3.1. Legislación sectorial consultada en relación a la provisión del servicio de seguridad ciudadana	140
Cuadro 3.2. Legislación sectorial consultada en relación a la provisión del servicio de extinción, prevención de incendios y salvamento	145
Cuadro 3.3. Legislación sectorial consultada en relación a la provisión del servicio de disciplina urbanística	150
Cuadro 3.4. Legislación sectorial consultada en relación a la provisión del servicio de protección del medio ambiente	157
Cuadro 3.5. Legislación sectorial consultada en relación a la provisión del servicio de ordenación del tráfico de vehículos y personas en las vías urbanas	162
Cuadro 4.1. Causas que motivan la no incorporación de determinadas partidas de la Contabilidad Externa al proceso de cálculo de costes	190
Cuadro 4.2. Tipología de costes directos versus costes indirectos	197

INTRODUCCIÓN

Nuestro interés por analizar la problemática técnico-económica que afecta, en general, a las Administraciones Públicas y, en particular, a las Administraciones Locales deriva del escaso tratamiento que, hasta épocas recientes, ha recibido tal fenomenología. Además, en la mayoría de las ocasiones que ha sido tratado el tema, éste se ha enfocado hacia el análisis de determinados servicios públicos que, en cierta manera, podían encontrar un paralelismo dentro del ámbito privado.

Por ello, cuando se nos brindó la posibilidad de elegir este tema como objeto central de estudio de nuestra tesis doctoral, aceptamos complacidos el reto de abordar el análisis de la problemática técnico-económica que conlleva la provisión de los servicios públicos municipales, haciendo especial hincapié en aquellos servicios que, en nuestra opinión, no habían sido tratados con la suficiente profundidad.

En este sentido, el presente trabajo aspira a ser una modesta contribución en la tarea de elaborar y suministrar información útil a los potenciales usuarios de la misma sobre la formación interna de valores en aquellos servicios públicos municipales que, normativamente, han de ser gestionados de forma directa por la propia Entidad. Para su desarrollo, hemos estructurado nuestro estudio en cuatro capítulos.

En el primero, hemos puesto de manifiesto la tipología de Entidades Locales existente en nuestro ordenamiento jurídico, indicando las distintas competencias que la correspondiente legislación le otorga a cada una de ellas. Sobre la base de tales competencias hemos tratado, a continuación, de determinar y tipificar los distintos servicios públicos que los diversos Entes Locales deberán proveer para justificar su existencia, prestando una especial atención a aquella clasificación que toma como punto de referencia la forma de gestionar tales servicios.

En el segundo capítulo, y al objeto de poder aprovechar las experiencias habidas en nuestro país en materia de contabilidad analítica pública, abordamos el análisis de distintos modelos que, con mayor o menor éxito, se han tratado de implantar en diversos ámbitos de la Administración Pública española durante las dos últimas décadas. Para ello hemos tomado una muestra de cuatro modelos, que pensamos son suficientemente representativos de los esfuerzos realizados, poniendo de manifiesto las peculiaridades que les son propias a cada uno de ellos.

Dedicamos el tercer capítulo a acotar nuestro campo de observación, tarea ésta siempre necesaria cuando se aborda el análisis de una realidad económica concreta, pero que en el caso de las Entidades Locales resulta aún, si cabe, más necesaria ante la amplitud y variedad de las Entidades que lo componen y de la actividad que potencialmente pueden desarrollar. Por ello, nos ocuparemos del análisis de determinados servicios públicos municipales, aquellos que necesariamente han de ser gestionados directamente por el Ayuntamiento, de los que describimos tanto sus peculiaridades como su proceso productivo.

Por último, en el cuarto capítulo centramos nuestra atención en el análisis de la circulación interna de valores que tiene lugar en los Ayuntamientos, proponiendo un modelo que, aunque no formalizado contablemente, recoja la problemática técnico-económica que afecta, de forma general, a tales Entidades y, en particular, a los servicios gestionados directamente por ellas. Para ello, nos hemos apoyado en la metodología propia de los modelos orgánicos de coste y hemos analizado aspectos tales como el tratamiento de las clases, lugares y portadores de coste, el tratamiento de los resultados y de las posibles desviaciones, así como la presentación de la información en forma de cuadros de mando.

No podemos terminar estas líneas de introducción sin expresar nuestro más sincero agradecimiento a cuantas personas han colaborado de algún modo en la elaboración del presente trabajo y, en particular:

Al profesor Dr. D. Daniel Carrasco Díaz, por sus valiosos consejos y orientaciones como director de esta tesis, y su permanente disposición para atender cuantas consultas le hemos formulado al respecto.

A mis compañeros del Departamento de Economía Financiera y Contabilidad y del nuevo Departamento de Administración de Empresas y Marketing, en especial a los profesores Andrés Navarro Galera, Simón Vera Ríos y Antonio López Hernández, con quienes compartimos la ilusión de un proyecto de trabajo, en cuya génesis es de justicia reconocer el papel impulsor desempeñado por el profesor Dr. D. Lázaro Rodríguez Ariza.

A Rocío Marín Muriel, cuya disposición y conocimientos sobre la realidad municipal nos ha facilitado el desarrollo de nuestro trabajo.

A María Eugenia, sin lugar a dudas quien más ha sacrificado para que este trabajo pudiera llegar a feliz término.

A todos, muchas gracias.

CAPÍTULO I

REGULACIÓN
ECONÓMICO-FINANCIERA
DE LAS CORPORACIONES LOCALES

1. LAS CORPORACIONES LOCALES Y SU MARCO JURÍDICO

El Título VIII de la Constitución¹, denominado "De la organización territorial del Estado", establece en su artículo 137 que "el Estado se organiza en Municipios, en Provincias y en las Comunidades Autónomas. Todas estas entidades gozan de autonomía para la gestión de sus respectivos intereses." Sin embargo, no establece un modelo definido de Régimen Local porque el resto de Entes Locales, tales como áreas metropolitanas, comarcas, mancomunidades, etc., supeditarán su existencia a lo que la legislación sobre Régimen Local disponga al respecto. Así, el propio texto constitucional prevé en su artículo 141.3 que "se podrán crear agrupaciones de municipios diferentes de la provincia", y, posteriormente, añade en su artículo 152.3 que "mediante la agrupación de municipios limítrofes, los Estatutos podrán establecer circunscripciones territoriales propias que gozarán de plena personalidad jurídica". También agrega, en su artículo 141.4, que "en los archipiélagos, las islas tendrán además su administración propia en forma de Cabildos o Consejos".

Nuestra Carta Magna tampoco concreta unas competencias exclusivas de las Corporaciones Locales, sino que sólo establece su derecho a participar en la gestión de los intereses que les afecten.

Así, y siguiendo a BALLESTEROS FERNÁNDEZ², podemos establecer una primera clasificación de los Entes Locales desde un punto de vista constitucional, pudiendo distinguir entre:

1. Entes constitucionalmente garantizados u obligatorios.
2. Entes opcionales, que las Comunidades Autónomas pueden potestativamente crear.

¹ Constitución Española de 1978. BOE de 29 de diciembre de 1978.

² BALLESTEROS FERNÁNDEZ, A. (1992): *Manual de Administración Local*. Comares - CEMCI. Granada; p. 77.

Por su parte, la Ley 7/1985 de 2 de abril, reguladora de las Bases del Régimen Local³, en su artículo 3 da el carácter de Entidad Local a los siguientes Entes:

1. El Municipio.
2. La Provincia.
3. La Isla en los archipiélagos balear y canario.
4. Las Entidades de ámbito territorial inferior al municipal, instituidas o reconocidas por las Comunidades Autónomas, conforme a las reglas recogidas en el artículo 45 de esta Ley.
5. 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.
6. Las Áreas Metropolitanas.
7. Las Mancomunidades de Municipios.

La citada Ley 7/1985, en su artículo 87 posibilita, además, a las Entidades Locales el constituir consorcios con otras Administraciones Públicas o con otras entidades privadas sin ánimo de lucro, bien para fines de interés común bien para fines de interés público concurrentes con los de las Administraciones Públicas, respectivamente.

Estos Entes también pueden crear otros de carácter instrumental, dotados de personalidad jurídica propia, para la gestión de los servicios públicos locales de su competencia en régimen de descentralización funcional, tales como organismos autónomos y sociedades mercantiles.

Cabe destacar el hecho, común a cualquier Ente Público, del sometimiento a una extensa legislación que va a mediatizar su actuación. Si bien la Ley 7/1985, reguladora de las Bases del Régimen Local, es la norma que va a servir como marco de referencia a la legislación de las Comunidades Autónomas para poder

³ Ley 7/1985, de 2 de abril, reguladora de las Bases del Régimen Local. BOE nº 80, de 3 de abril; corrección de errores en BOE nº 139, de 11 de junio.

establecer su propio modelo de Régimen Local, el Estado ha desarrollado una serie de disposiciones legales, en virtud de la Disposición adicional primera de la mencionada Ley, entre las que cabe destacar:

1. La Ley reguladora de las Haciendas Locales: Ley 39/1988, de 28 de diciembre.
2. El Texto refundido de las Disposiciones legales vigentes en materia de Régimen Local: Real Decreto 781/1986, de 18 de abril.
3. El Reglamento de Población y Demarcación Territorial: Real Decreto 1690/1986, de 11 de julio.
4. El Reglamento de Bienes de las Entidades Locales: Real Decreto 1372/1986, de 13 de junio.
5. El Reglamento de Organización, Funcionamiento y Régimen Jurídico de las Entidades Locales: Real Decreto 2568/1986 de 28 de noviembre.
6. Instrucción de Contabilidad para la Administración Local: Orden de 17 de julio de 1990.
7. Instrucción de Contabilidad del tratamiento especial simplificado para Entidades Locales de ámbito territorial con población inferior a 5.000 habitantes: Orden de 17 de julio de 1990.

Pero junto a este conjunto de disposiciones específicamente local, la legislación sectorial también va a incidir en el ámbito de actuación de las Entidades Locales; y es esa pluralidad de fuentes del Ordenamiento la que hay que considerar en su aplicación local. En este sentido, la Ley 7/1985, en su artículo 5, nos indica que "las Entidades Locales se rigen en primer término por la presente Ley y además:

A) En cuanto a su régimen organizativo y de funcionamiento de sus órganos por:

Las Leyes de las Comunidades Autónomas sobre Régimen Local y el Reglamento orgánico propio de cada Entidad en los términos previstos en esta Ley.

- B) En cuanto al régimen sustantivo de las funciones y los servicios por:
- a. La legislación del Estado y la de las Comunidades Autónomas, según la distribución constitucional de competencias.
 - b. Las Ordenanzas de cada Entidad.
- C) En cuanto al régimen estatutario de sus funcionarios, procedimiento administrativo, contratos, concesiones y demás formas de prestación de los servicios públicos, expropiación y responsabilidad patrimonial por:
- a. La legislación del Estado y, en su caso, la de las Comunidades Autónomas, en los términos del artículo 149.1.18ª de la Constitución⁴.
 - b. Las Ordenanzas de cada Entidad.
- D) En cuanto al régimen de sus bienes por:
- a. La legislación básica del Estado que desarrolle el artículo 132 de la Constitución⁵.
 - b. La legislación de las Comunidades Autónomas.
 - c. Las Ordenanzas propias de cada Entidad.
- E) En cuanto a las Haciendas Locales por:

⁴ El citado artículo nos indica lo siguiente:

"El Estado tiene competencia exclusiva sobre las siguientes materias:...

18ª Las bases del régimen jurídico de las Administraciones públicas y del régimen estatutario de sus funcionarios que, en todo caso, garantizarán a los administrados un tratamiento común ante ellas; el procedimiento administrativo común, sin perjuicio de las especialidades derivadas de la organización propia de las Comunidades Autónomas; legislación sobre expropiación forzosa; legislación básica sobre contratos y concesiones administrativas y el sistema de responsabilidad de todas las Administraciones públicas".

⁵ El artículo 132 dice:

"1. La ley regulará el régimen jurídico de los bienes de dominio público y de los comunales, inspirándose en los principios de inalienabilidad, imprescriptibilidad e inembargabilidad, así como su desafectación. 2. Son bienes de dominio público estatal los que determine la ley y, en todo caso, la zona marítima-terrestre, las playas, el mar territorial y los recursos naturales de la zona económica y la plataforma continental. 3. Por ley se regularán el Patrimonio del Estado y el Patrimonio Nacional, su administración, defensa y conservación".

- a. La legislación general tributaria del Estado y la reguladora de las Haciendas de las Entidades Locales, de las que será supletoria la Ley General Presupuestaria.
- b. Las leyes de las Comunidades Autónomas en el marco y de conformidad con la legislación a que se refiere el apartado anterior.
- c. Las Ordenanzas fiscales que dicte la correspondiente Entidad Local, de acuerdo con lo previsto en esta Ley y en las leyes mencionadas en los apartados a) y b)".

Como notas comunes a este tipo de Entes, que van a caracterizar su entorno jurídico-económico, podemos señalar las siguientes⁶:

1. Su actividad principal se va a centrar en la producción de servicios, sin ánimo de lucro, para la colectividad, realizando, además, operaciones de redistribución de la renta.
2. Sus recursos principales van a tener su origen en pagos obligatorios realizados sin contraprestación.
3. Se van a encontrar sometidos al régimen presupuestario, al de contabilidad pública, así como a los controles tanto de tipo financiero como de legalidad.

Pasemos a continuación al breve análisis de cada una de las Entidades Locales anteriormente mencionadas.

EL MUNICIPIO

El texto constitucional no define al Municipio, limitándose, en su artículo 140, a garantizar su autonomía, dotarlo de personalidad jurídica plena, y asegurar el carácter representativo de los Ayuntamientos mediante su elección por sufragio universal, igual, libre, directo y secreto. Como señalan DOMÍNGUEZ-ALCAHUD Y MONGE⁷,

⁶ INTERVENCIÓN GENERAL DE LA ADMINISTRACIÓN DEL ESTADO (1994): *Principios contables públicos. Documentos 1 a 8 - Documento nº 1. Principios contables públicos*. Madrid; p. 26.

⁷ DOMÍNGUEZ-ALCAHUD y MONGE, J. (1985): "Tipología de los Entes Locales". Conferencia incluida en *Organización Territorial del Estado (Administración Local)*. Volumen I. Dirección General de lo Contencioso del Estado. Instituto de Estudios Fiscales. Madrid; p. 70.

"quizás esa ausencia de definición del Municipio, del que ni siquiera se afirma que sea Entidad Local, tenga su origen en que no cabe cuestionar ni su existencia ni su naturaleza implícitamente reconocida a lo largo de su historia".

Por su parte, la ya citada Ley 7/1985 nos dice en su artículo 1.1, en consonancia con el artículo 137 de la Constitución, que "los Municipios son Entidades básicas de la organización territorial del Estado y cauces inmediatos de participación ciudadana en los asuntos públicos, que institucionalizan y gestionan con autonomía los intereses propios de las correspondientes colectividades", para añadir más adelante, en su artículo 11, que tienen personalidad jurídica y plena capacidad para el cumplimiento de sus fines, siendo sus elementos el territorio, la población y la organización. Por lo que, siguiendo a SÁNCHEZ MARTÍN y SÁNCHEZ GARCÍA⁸, podemos decir que los Municipios son Entes que canalizan la participación ciudadana en los asuntos públicos y que gestionan con autonomía los intereses propios de la comunidad, para lo cual la legislación deberá atribuirles las competencias que procedan.

Así, el Municipio se configura con una doble dimensión⁹:

- por un lado, es siempre una Entidad representativa de una comunidad vecinal asentada en un territorio, y, como tal, estructura básica de la organización del Estado,
- y por otro lado, es una Administración Pública prestadora de servicios.

LA PROVINCIA

A diferencia de lo que ocurre con el Municipio, la Constitución sí conceptúa la Provincia. Así, en su artículo 141.1 nos dice 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".

⁸ SÁNCHEZ MARTÍN, A. y SÁNCHEZ GARCÍA, R. (1992): *Gestión directa de servicios públicos locales. En particular las sociedades mercantiles municipales*. Temas de Administración Local nº 46. CEMCI. Granada; p. 12.

⁹ BALLESTEROS FERNÁNDEZ, A. (1992): *Manual de Administración Local*. Op. cit.; pp. 82-83.

De un modo similar al de nuestra Carta Magna, la ya referida Ley 7/1985 define la Provincia en su artículo 31.1 manifestando que "la Provincia es una Entidad Local determinada por la agrupación de Municipios con personalidad jurídica propia y plena capacidad para el cumplimiento de sus fines", añadiendo, en su punto 3, que su gobierno y su administración autónoma corresponde a la Diputación u otras Corporaciones de carácter representativo, haciendo referencia en este último caso a los Cabildos y Consejos de los archipiélagos canario y balear¹⁰.

Como notas características de la Provincia podemos resaltar las siguientes:

1. Es Entidad Local de carácter territorial determinada por la agrupación de Municipios.
2. Es división territorial para el cumplimiento de las actividades del Estado.
3. Es ámbito territorial para el desarrollo y gestión de las competencias y funciones de determinadas Comunidades Autónomas.
4. Es circunscripción electoral¹¹.

LA COMARCA

La Ley 7/1985, en su artículo 42, recoge la previsión del artículo 152.3 de la Constitución de que los Estatutos de Autonomía establezcan circunscripciones territoriales propias mediante la agrupación de Municipios limítrofes al señalar que "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". Continúa el citado artículo diciendo que la iniciativa para la creación de una comarca podrá partir de los propios Municipios, aunque si éstos pertenecen a más de una Provincia será necesario el informe favorable de las respectivas Diputaciones Provinciales. No

¹⁰ Recordar, como ya se ha puesto de manifiesto en páginas anteriores, que la Constitución en su artículo 141.4 dice que "en los archipiélagos, las islas tendrán además su administración propia en forma de cabildos o Consejos".

¹¹ Nuestro texto constitucional, dentro de su Título III "De las Cortes Generales", señala en su artículo 68.2 que "la circunscripción electoral es la Provincia".

obstante, la creación de una comarca no podrá suponer la pérdida de las competencias por parte de los Municipios que la integren para la prestación de los servicios públicos que tengan carácter obligatorio.

LAS ÁREAS METROPOLITANAS

El artículo 43 de la ya mencionada Ley 7/1985, nos define estos Entes diciendo que "las áreas metropolitanas son Entidades Locales integradas por los Municipios de grandes aglomeraciones urbanas entre cuyos núcleos de población existan vinculaciones económicas y sociales que hagan necesaria la planificación conjunta y la coordinación de determinados servicios y obras".

Siguiendo a BALLESTEROS FERNÁNDEZ¹², "las áreas metropolitanas responden al fenómeno de la conurbación, que establece relaciones fluidas entre las comunidades vecinales residentes en las grandes ciudades y áreas de su entorno. La interdependencia de los municipios -consecuencia de esta interdependencia de relaciones sociales- se plantea, entonces, en orden a la ordenación territorial conjunta y a la prestación de servicios (comunicaciones, abastecimiento de agua, recogida de basura, etc.) que demanda una organización supramunicipal".

ENTIDADES LOCALES DE ÁMBITO TERRITORIAL INFERIOR AL MUNICIPAL

De acuerdo con el artículo 45 de la Ley 7/1985 estos Entes Locales se crean con el fin de administrar de forma descentralizada núcleos de población separados (caseríos, parroquias, aldeas, barrios, anteiglesias, concejos, pedanías, lugares anejos, y otros análogos) y para la participación de esas comunidades vecinales en las decisiones municipales que afecten a su interés. La iniciativa para su constitución podrá corresponder indistintamente al núcleo de población interesada o al Ayuntamiento correspondiente, no obstante este último deberá ser oído en cualquier caso.

MANCOMUNIDADES DE MUNICIPIOS

Del artículo 44 de la Ley 7/1985 se puede extraer que las Mancomunidades de Municipios son asociaciones voluntarias de Municipios para la ejecución en común de obras y servicios determinados de su competencia. Estos Entes tienen personalidad y

¹² BALLESTEROS FERNÁNDEZ, A. (1992): *Manual de Administración Local*. Op. cit.; p. 97.

capacidad jurídica propia, distinta de la de los Entes asociados, para el cumplimiento de sus fines, rigiéndose por sus propios Estatutos. Además no es necesario que los Municipios mancomunados pertenezcan a la misma provincia ni que tengan continuidad territorial según el artículo 35 del Texto refundido en materia de Régimen Local¹³.

Los Municipios mancomunados pueden transferir a la Mancomunidad la titularidad de las competencias inicialmente municipales, o, reteniendo esta titularidad cada uno de los Municipios asociados, transferir a aquélla tan solo su gestión.

Como indica BALLESTEROS FERNÁNDEZ¹⁴, estos Entes se diferencian de los Municipios en varios aspectos:

1. En la limitación de sus objetivos, ya que las Mancomunidades tienen su capacidad de actuación limitada al cumplimiento de los fines asignados en sus Estatutos, mientras que el Municipio tiene capacidad para actuar en todo cuanto afecte al interés de la comunidad vecinal.
2. Las Mancomunidades no constituyen una asociación directa de individuos sino de Municipios, de modo que son los respectivos Ayuntamientos y no el vecindario quienes están representados en los órganos de gobierno y administración de la Mancomunidad; razón por la cual se les da el carácter de institucional y se les niega el carácter de territorial.

¹³ Real Decreto Legislativo 781/1986, de 18 de abril, por el que se aprueba el Texto Refundido de las disposiciones legales vigentes en materia de Régimen Local; BOE núms. 96 y 97, de 22 y 23 de abril; corrección de errores en BOE nº 165 de 11 de julio de 1986.

¹⁴ BALLESTEROS FERNÁNDEZ, A.(1992): *Manual de Administración Local*. Op. cit.; p. 101.

2. FINES ASIGNADOS POR LA LEGISLACIÓN A LAS CORPORACIONES LOCALES

2.1. Competencias de los Entes Locales

Las competencias locales están íntimamente relacionadas con el principio de autonomía local. Así, la Carta Europea de la Autonomía Local¹⁵ nos define ésta, en su artículo 3.1, diciendo que "por autonomía local se entiende el derecho y la capacidad efectiva de las colectividades locales de ordenar y gestionar una parte importante de los asuntos públicos, en el marco de la Ley, bajo su propia responsabilidad y en beneficio de sus habitantes". Por su parte, en nuestra Constitución también está presente este principio al garantizar, en su artículo 137, la autonomía de los Municipios y Provincias en la gestión de sus respectivos intereses.

Por lo tanto, esta autonomía se concreta en el derecho de los Entes Locales a intervenir en cuantos asuntos afecten directamente al círculo de sus intereses, para lo cual, y de acuerdo con el artículo 2.1 de la Ley 7/1985, las Leyes del Estado o de las Comunidades Autónomas deberán atribuirles las competencias que procedan de acuerdo con las características de la actividad pública de que se trate y con la capacidad de gestión de aquéllos, de conformidad con los principios de descentralización y de máxima proximidad de la gestión administrativa a los ciudadanos¹⁶. De esta manera, van a ser las competencias atribuidas a los Entes Locales, principalmente a través de las distintas leyes sectoriales, las que van a determinar el marco dentro del cual éstos podrán desarrollar su actividad.

A pesar de que, en su Preámbulo, la Ley 7/1985 reconoce la imposibilidad material de definir todas y cada una de las competencias locales debido al gran campo en el que pueden intervenir potencialmente estos Entes, sin embargo, y siguiendo a la mencionada Ley y al Texto refundido de las disposiciones legales vigentes en materia de Régimen Local, podemos clasificar dichas competencias como sigue:

¹⁵ La Carta Europea de la Autonomía Local fue hecha por el Consejo de Europa en Estrasburgo el 15 de octubre de 1985 y ratificada por España el 20 de enero de 1988 (B.O.E. nº 47 de 24 febrero de 1989).

¹⁶ BALLESTEROS FERNÁNDEZ, A. (1992): *Manual de Administración Local*. Op. cit.; p. 247 .

1. *Competencias propias*, que 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 Públicas¹⁷. Tienen la peculiaridad de que sólo podrán ser determinadas por Ley¹⁸.
2. *Competencias atribuidas o delegadas*, que 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 Local¹⁹.
3. *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 privado²⁰.
4. Además, mediante *acuerdo*, los Entes Locales podrán *asumir o colaborar* en la realización de obras o en la gestión de servicios del Estado, incluidos los de la Seguridad Social, a través de cualquiera de las formas de gestión previstas en las leyes, y, en todo caso, mediante consorcio o convenio²¹.

Una vez tipificadas las competencias de las Entidades Locales, vamos a profundizar en las que la legislación les otorga²².

¹⁷ Ley 7/1985, art. 7.1.

¹⁸ Ley 7/1985, art. 7.1.

¹⁹ Ley 7/1985, art. 7.3 y arts. 66 a 68 del Texto refundido.

²⁰ Art. 69 del Texto refundido.

²¹ Art. 70 del Texto refundido.

²² Para quién quiera profundizar en las competencias atribuidas a los Entes locales por la legislación sectorial, puede consultar:

BALLESTEROS FERNÁNDEZ, A. (1992): *Manual de Administración Local*. Op. cit.; pp. 259-288.

MUNICIPIO

La Ley 7/1985 atribuye al Municipio, en su artículo 25.2, competencias en las siguientes materias:

Seguridad en lugares públicos. Ordenación del tráfico de vehículos y personas en las vías urbanas. Protección civil, prevención y extinción de incendios. Ordenación, gestión, ejecución y disciplina urbanística; promoción y gestión de viviendas; parques y jardines; pavimentación de las vías públicas urbanas y conservación de caminos y vías rurales. Patrimonio histórico-artístico. Protección del medio ambiente. Abastos, mataderos, ferias, mercados y defensa de usuarios y consumidores. Protección de la salubridad pública. Participación en la gestión de la atención primaria de la salud. Cementerios y servicios funerarios. Prestación de los servicios sociales y de promoción y reinserción social. Suministro de agua y alumbrado público; servicios de limpieza viaria, de recogida y tratamiento de residuos, alcantarillado y tratamiento de aguas residuales. Transporte público de viajeros. Actividades o instalaciones culturales y deportivas; ocupación del tiempo libre; turismo. Participar en la programación de la enseñanza y cooperar con la Administración educativa 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.

Estas competencias que hemos enumerado se pueden encuadrar dentro de las *competencias propias*, que, como ya hemos dicho, y según se reafirma en el punto 3 de este artículo 25, sólo la legislación sectorial promulgada por el Estado o por las Comunidades Autónomas podrán determinar su alcance. Si bien, y en virtud de la Disposición Transitoria Segunda de la Ley 7/1985, hasta que la legislación del Estado y de las Comunidades Autónomas no disponga otra cosa, los Municipios conservarán las competencias que les atribuye la legislación sectorial vigente en la fecha de entrada en vigor de esa Ley.

Existen otras *competencias* que hemos denominado *delegadas*. El artículo 27.1 de la Ley 7/1985 señala que "la Administración del Estado, de las Comunidades Autónomas y otras Entidades Locales podrán delegar en los Municipios el ejercicio de competencias en 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. La disposición o el acuerdo de delegación debe determinar 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 ésta transfiera". En igual sentido se pronuncia el Texto refundido al indicar, en su artículo 66, que el Estado y las Comunidades Autónomas podrán delegar en las Entidades Locales la realización de obras, ejecución de servicios y, en general, el ejercicio de actividades propias de su competencia. Además, los Municipios podrán recibir delegaciones de las otras Entidades Locales.

En relación a las *competencias compartidas* con otras Administraciones Públicas, el artículo 28 de la Ley 7/1985 nos da como muestra las actividades relativas a la educación, la cultura, la promoción de la mujer, la sanidad y la protección del medio ambiente. Para ello, y como apunta el artículo 69 del Texto refundido, se constituirán entes instrumentales que podrán ser de carácter público o privado.

Además, la *colaboración* entre la Administración del Estado y los Municipios se dará, fundamentalmente, cuando en éstos últimos concurra alguna de las circunstancias enumeradas por el artículo 65 del Texto refundido, y que son:

- a. Reconocido valor histórico-artístico.
- b. Marcado interés turístico.
- c. Los que, por el emplazamiento o forma de asentamiento de su población, experimenten un mayor costo en los servicios considerados esenciales.
- d. Los que presenten un índice de expansión extraordinario en el aspecto industrial o urbano.
- e. Los que hayan sufrido las consecuencias de fenómenos catastróficos que, por la magnitud de los daños, volumen de la población afectada y carencia de recursos locales, exijan asistencia especial temporal.

Para poder desarrollar sus competencias, el Municipio, además de poder establecer el correspondiente servicio público, podrá emplear la iniciativa pública para el ejercicio de actividades económicas, tal como viene reconocido en el artículo 128.2 de nuestra

Constitución y en el artículo 86.1 de la Ley 7/1985. De esta forma, el potencial campo de actuación de los Municipios se hace inmenso. Sin embargo, y dada la actual situación financiera, por otra parte poco boyante, por la que atraviesan estos Entes, pensamos que su campo de actuación real se va a limitar a las actividades que bien sean impuestas como obligatorias por la legislación o bien sean estrictamente necesarias para la colectividad.

PROVINCIA

Se consideran como fines propios y específicos de la Provincia, de acuerdo con el artículo 31.2 de la Ley 7/1985, los siguientes:

1. Garantizar los principios de solidaridad y equilibrio intermunicipales, dentro del marco de la política económico-social.
2. Asegurar la prestación integral y adecuada en la totalidad del territorio provincial de los servicios de competencia municipal.
3. Participar en la coordinación de la Administración Local con la de la Comunidad Autónoma y la del Estado.

Para alcanzar dichos fines, la legislación Estatal y Autonómica dotará a las Diputaciones de unas *competencias propias*, que el artículo 36.1 de la Ley 7/1985 centra en las siguientes:

- a. La coordinación de los servicios municipales entre sí para la garantía de su prestación integral y adecuada.
- b. La asistencia y la cooperación jurídica, económica y técnica a los Municipios, especialmente los de menor capacidad económica y de gestión.
- c. La prestación de servicios públicos de carácter supramunicipal y, en su caso, supracomarcal.
- d. En general, el fomento y la administración de los intereses peculiares de la provincia.

Como puede observarse, la legislación básica ha configurado para estos Entes una actividad eminentemente asistencial a la prestación de servicios municipales, ya que, en caso de insuficiencia o incapacidad municipal, será la acción provincial la que va a cooperar en la prestación de los servicios mínimos obligatorios por parte de los Municipios.

En este sentido, el Texto refundido añade, en su artículo 30.1, que, para dicha cooperación, la Diputación deberá aplicar:

- a. Los medios económicos propios de la misma que se asignen.
- b. Las subvenciones o ayudas financieras que concedan el Estado o la Comunidad Autónoma correspondiente.
- c. Las subvenciones o ayudas de cualquier otra procedencia.
- d. El producto de operaciones de crédito.

Instrumento fundamental para esta cooperación es el plan provincial de cooperación a las obras y servicios y competencia municipal aprobado anualmente y recogido en el artículo 36.2 apartado a) de la Ley 7/1985 y más desarrollado por los artículos 32 y 33 del Texto refundido.

También cabe la posibilidad de *delegar competencias* a la Provincia por parte del Estado o de las Comunidades Autónomas, tal como viene indicado en el artículo 37 de la Ley 7/1985, si bien en el primer caso sólo podrán ser competencias de mera ejecución, y, en el segundo caso, deberá actuar con sujeción plena a las instrucciones generales y particulares de las Comunidades.

ENTIDADES LOCALES DE ÁMBITO TERRITORIAL INFERIOR AL MUNICIPAL

Sus competencias vienen recogidas en el artículo 38 del Texto refundido, y son:

- a. La construcción, conservación y reparación de fuentes, lavaderos y abrevaderos.
- b. La policía de caminos rurales, montes, fuentes y ríos.
- c. La limpieza de calles.

- d. La mera administración y conservación de su patrimonio, incluido el forestal, y la regulación del aprovechamiento de sus bienes comunales.
- e. La ejecución de obras y la prestación de servicios comprendidos en la competencia municipal y de exclusivo interés de la Entidad, cuando no esté a cargo del respectivo Municipio.

OTRAS ENTIDADES LOCALES

En relación a las **Comarcas** y a las **Áreas Metropolitanas**, sus competencias serán determinadas por las respectivas Leyes de las Comunidades Autónomas, tal como señalan los artículos 42.3 y 43.4 de la Ley 7/1985, respectivamente.

En relación a las **Mancomunidades**, y de acuerdo con el artículo 44.2 de la Ley 7/1985, serán sus propios Estatutos los que regulen sus competencias, si bien no podrán asumir la totalidad de éstas asignadas a los distintos Municipios que integran la Mancomunidad, como señala el artículo 35.2 del Texto refundido.

2.2. Concepto de servicio público local

El concepto de servicio público local está unido al de competencia local. Siguiendo a LLISSET BORRELL²³, no cabe hablar fuera de ésta de servicios públicos locales, si bien tampoco hay que identificar unos con otros, ya que las competencias engloban la totalidad de la actividad de los Entes Locales y los servicios sólo van a constituir una parte de esa actividad.

La Ley 7/1985 nos señala, en su artículo 85.1, que "son servicios públicos locales cuantos tienden a la consecución de los fines señalados como de la competencia de las Entidades Locales". Sin embargo, estos fines están definidos en la Ley de manera muy general. Así, para el Municipio se centran en satisfacer las necesidades y aspiraciones de la comunidad vecinal²⁴, y para la Provincia y para las Islas en garantizar los principios de solidaridad y equilibrio intermunicipales²⁵.

²³ LLISSET BORRELL, F. (1985): *Manual de Derecho Local*. Abella-El Consultor de los Ayuntamientos. Madrid; p. 442.

²⁴ Art. 25.1 de la Ley 7/1985.

²⁵ Arts. 31.1 y 41.1 de la Ley 7/1985, respectivamente.

Por lo tanto, dicha Ley "se inclina por una interpretación amplia del concepto de servicio público, al no conceptuarlo estrictamente como una de las posibles formas de actuación de las Entidades Locales, a saber, actividad de intervención, actividad de fomento y actividad de prestación"²⁶.

Además, los servicios públicos deben tender a la satisfacción de un interés público que es el interés público local, que constituye su causa y finalidad de ser, y para cuya implantación, organización y modificación las Entidades Locales van a gozar de competencias propias y exclusivas frente a Entidades Públicas superiores -las Comunidades Autónomas y el Estado-, con las que mantendrán una relación de colaboración y cooperación, en el respeto del ejercicio de sus respectivas competencias, tal como se desprende de los artículos comprendidos en el Capítulo II de la Ley 7/1985 dedicado a las relaciones interadministrativas.

En el Derecho Administrativo tradicional, siguiendo al profesor GARRIDO FALLA²⁷, el concepto de servicio público local significa "una actividad de prestación y satisfacción de necesidades colectivas cuya titularidad precisamente por ésto, asume el Estado".

En consecuencia, y para asumir tal titularidad, los Entes Locales deberán hacer efectiva, previamente, la reserva a su favor contenida en el artículo 86.3 de la Ley 7/1985 o en las Leyes sectoriales del Estado o de la Comunidad Autónoma correspondiente.

En el mismo sentido, BOURGÓN TIVAO²⁸ agrega, además, que un servicio público es una "Organización Pública que tiene por objeto la prestación directa e inmediata de utilidad a los particulares, sustituyendo la actividad de ellos que se abroga, e implica un régimen jurídico especial".

²⁶ El Consultor de los Ayuntamientos y Juzgados (2ª Edición) (1991). *Nuevo Régimen Local* (Tomo I). Abella. Madrid, 1986. Tomado de 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, p.31.

²⁷ GARRIDO FALLA, F. (1981): "El modelo económico de la Constitución y la revisión del concepto de servicio público". *Revista Española de Derecho Administrativo*, nº 29; abril-junio; p. 232.

²⁸ BOURGÓN TIVAO, L.P. (1991): *Manual de servicios públicos locales*. Ministerio para las Administraciones Públicas. Madrid; pp. 24-25.

Por lo tanto, y como apunta LLISSET BORRELL²⁹, para afirmar que una actividad sea considerada como servicio público se precisa, entre otros, la concurrencia de los siguientes elementos:

- a. Una organización, es decir, un conjunto de medios personales, reales y financieros ordenados a un fin.
- b. La 'publicatio' o declaración oficial de la titularidad de un servicio. Lo que implica que los particulares nunca podrán ser titulares de un servicio público, pudiendo intervenir sólo como gestores del mismo.
- c. Que sea una actividad destinada al público. Efectivamente, es inherente a la propia idea de servicio el dar o hacer algo para los ciudadanos.
- d. Prestación regular y continua, consecuencia de su carácter esencial e imprescindible para la comunidad en un momento histórico determinado.

Otra concepción de servicio público, más cercana a la realidad económica que a la jurídica, es la que ofrece REY³⁰, que entiende por servicio público municipal la prestación física o de servicio, garantizada en función de una relación dada calidad/precio de coste, sin ánimo de lucro, destinada a un mercado local, teniendo un carácter de interés general, y financiada en parte o en su totalidad por la fiscalidad.

Por tanto, se considera a la municipalidad como un sistema de producción de bienes y servicios destinado a responder a las necesidades de un mercado esencialmente local, donde su finalidad no va a ser la misma que la de una empresa privada, sino que se va a centrar, fundamentalmente, en la satisfacción de las necesidades comunitarias y sociales que traten de cubrir el interés general. Además, el enjuiciamiento de la buena o mala gestión no se deberá hacer a corto plazo según la respuesta del mercado, como es el caso de la empresa privada, sino que se deberá hacer a más largo plazo, constituyéndose, en definitiva, en una evaluación política. En este sentido, MENDOZA MAYORDOMO³¹ señala que "el proceso político como

²⁹ LLISSET BORRELL, F. (1985): *Manual de Derecho Local*. Op. cit.; pp. 443-445.

³⁰ REY, J.P. (1991): *Le contrôle de gestion des services publics communaux*. Dunod, París; pp. 11-12.

³¹ MENDOZA MAYORDOMO, X. (1990): "Técnicas gerenciales y modernización de la

mecanismo de asignación de recursos ofrece un marcado contraste con el mercado. Así, el mercado se caracteriza por la exclusión de la demanda no solvente, la realización de transacciones individuales entre oferentes y demandantes que responden a la expresión de demandas individuales, y el automatismo en la asignación de recursos en función del grado de competitividad de cada oferente. Por su parte, los rasgos característicos del proceso político como mecanismo de asignación de recursos son: su preocupación por los aspectos redistributivos y de equidad; la realización de transacciones Estado-sociedad a partir de la agregación de las distintas demandas sociales, y el no automatismo entre la financiación que recibe determinada organización pública y su desempeño o capacidad de gestión".

Es precisamente esta última concepción de servicio público la que nos deberá de servir de guía en la realización de la presente investigación.

Además de poder prestar servicios públicos, en sentido estricto, los Entes Locales están legitimados por la Ley 7/1985, en su artículo 86.1, conforme al artículo 128.2 de la Constitución, para ejercer la libre iniciativa en el ejercicio de actividades económicas no incluidas en el ámbito de su capacidad genérica de satisfacer las necesidades y aspiraciones de la comunidad vecinal, pero en libre competencia con el sector privado. Para ello, y en consonancia con los artículos 96 y 97 del Texto refundido, se hace imprescindible la triple condición de que la actividad que vaya a desarrollar el Ente en cuestión a través de una empresa pública, sea de indudable interés público, se someta, sin excepción, a las mismas reglas de la libre competencia que rijan en el mercado y se preste dentro del término municipal. Si bien este ejercicio real de la libre iniciativa pública va a venir mermado por los fondos de que disponga la propia Entidad Local.

2.3. Tipos de servicios públicos locales

A la hora de tipificar los servicios públicos locales, vamos a hacer especial referencia a aquellos que son prestados por los Municipios, al ser estos Entes los más representativos dentro del ámbito local tanto por su importancia a nivel de recursos

administración pública en España". *Documentación Administrativa*, nº. 223, julio-septiembre; p. 276.

manejados como por la gran variedad de servicios que, potencialmente, pueden prestar.

La tarea de clasificar los servicios públicos locales no es fácil, puesto que, como indica DE LA CUÉTARA MARTÍNEZ³², "en la actividad municipal se entrecruzan varios criterios clasificatorios, todos ellos válidos: hay servicios que tienen una dimensión territorial inequívoca, y otros que se ubican en un punto y desde él irradian a la colectividad a la que sirven; hay servicios con un nítido sentido inspector y vigilante y servicios puramente prestacionales; hay servicios 'uti singuli' que requieren un contacto para la concreción de las relaciones jurídicas que en ellos se entablan y servicios 'uti universi' con o sin relaciones contractuales, etc."

Si nos inclinásemos por un criterio jurídico a la hora de discernir las distintas clases de servicios públicos, podríamos distinguir, al amparo de la Ley 7/1985, entre servicios mínimos u obligatorios y actividades o servicios esenciales.

La citada Ley nos determina, en su artículo 26.1, haciendo referencia a lo que hemos denominado servicios mínimos u obligatorios y atendiendo a un criterio poblacional, que:

"Los Municipios por sí o asociados deberán prestar, en todo caso, los servicios siguientes:

a. 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 y control de alimentos y bebidas.

b. En los Municipios con población superior a 5.000 habitantes, además:

Parque público, biblioteca pública, mercado y tratamiento de residuos.

c. En los Municipios con población superior a 20.000 habitantes, además:

³² DE LA CUÉTARA MARTÍNEZ, J.M.(1991): "Funciones, servicios y prestaciones de las Entidades Locales". Incluido en *Introducción a los servicios locales. Tipos de prestación y modalidades de gestión*. Op. cit.; p. 42.

Protección civil, prestación de servicios sociales, prevención y extinción de incendios, instalaciones deportivas de uso público y matadero.

d. En los Municipios con población superior a 50.000 habitantes, además:

Transporte colectivo urbano de viajeros y protección del medio ambiente".

Si bien se añade, en el punto 2 del citado artículo, que los Municipios pueden solicitar de su Comunidad Autónoma la dispensa en la prestación de cualquiera de los servicios anteriormente enumerados porque le resulte imposible o de muy difícil cumplimiento el establecimiento y la prestación de tales servicios.

En este sentido, VILLAR ROJAS y MOLINA PÉREZ³³ comentan que esta posibilidad de dispensa relativiza el rigor de la obligatoriedad de los servicios mínimos y corrige la discrepancia preexistente entre la realidad de su prestación y las previsiones de la Ley, ya que una buena parte de las inejecuciones de servicios mínimos en nuestro país se continuarán produciendo por la vía de hecho, pero no cabe duda de que el legislador ha dado un paso para, admitiendo una «inejecución controlada» de la Ley, racionalizar el sistema de servicios locales. No obstante, el problema principal no se va a dar tanto por la no prestación del servicio en su totalidad como por su inejecución parcial, ya que en este último caso, el control final quedará, seguramente, remitido a los vecinos afectados por la insuficiencias en la prestación de ese servicio obligatorio.

Así, el establecimiento y la prestación de un determinado servicio público que tenga el carácter de obligatorio podrá ser exigido por la comunidad vecinal, ya que uno de los derechos de los vecinos es el de utilizar los servicios públicos municipales, así como el de exigir su implantación, de acuerdo con el artículo 18.1 apartados c) y g), respectivamente.

A este respecto, RUBIO DE URQUÍA y ARNAL SURÍA³⁴ advierten que "ese derecho puede quedar en simple declaración romántica de intenciones si carece de instrumentos para actuarlo en caso de que se incumpla la correlativa obligación de la

³³ VILLAR ROJAS, F y MOLINA PÉREZ, C. (1991): "Los servicios municipales mínimos obligatorios". Incluido en *Introducción a los servicios locales. Tipos de prestación y modalidades de gestión*. Op. cit.; p. 212.

³⁴ RUBIO DE URQUÍA, J.I. y ARNAL SURÍA, S. (1989): *Ley reguladora de las Haciendas Locales*. Abella. Madrid; p. 519.

Entidad Local. Y no resulta descabellado calificar como medio para ese ejercicio el que la Ley conceda legitimación al vecino para impugnar el Presupuesto que en su estado de gastos no contenga consignaciones suficientes para la correcta prestación de los servicios obligatorios". Efectivamente, la Ley reguladora de las Haciendas Locales³⁵ nos señala, en su artículo 151.2 apartado b), que una de las causas por las que se puede establecer reclamaciones contra el Presupuesto de la Entidad Local es la de omitir el crédito necesario para el cumplimiento de obligaciones exigidas a la Entidad Local.

Por su parte, los denominados servicios esenciales vienen recogidos en el artículo 86.3 en el que se indica que "se declara la reserva en favor de las Entidades Locales de las siguientes actividades o servicios esenciales: abastecimiento y depuración de aguas; recogida, tratamiento y aprovechamiento de residuos; suministro de gas y calefacción; mataderos, mercados y lonjas centrales; transporte público y de viajeros; servicios mortuorios". Sin embargo, ésta no es una relación cerrada de servicios sobre los cuales las Entidades Locales pueden ejercer la reserva de la titularidad del servicio, sino que las distintas Leyes sectoriales promulgadas por el Estado o por la Comunidad Autónoma correspondiente, pueden establecer idéntica reserva para otras actividades o servicios. En opinión de RIVERO ISERN³⁶, lo que se opera en el artículo 86.3 de la Ley 7/1985 es lo que a lo largo de muchos años de nuestra vida local se ha denominado municipalización de servicios.

Además, estos servicios, considerados esenciales, vienen respaldados por nuestra propia Constitución al instruirnos en su artículo 128.2 que "mediante Ley se podrá reservar al sector público recursos o servicios esenciales, especialmente en caso de monopolio".

En tal sentido, BALLESTEROS FERNÁNDEZ³⁷, nos apunta que, en los casos en que coinciden servicios obligatorios y servicios reservados, mientras el Municipio no cumpla aquel deber y haga efectiva la reserva, la empresa privada podrá desarrollar

³⁵ Ley 39/1988, de 28 de diciembre, reguladora de las Haciendas Locales. (B.O.E. nº 313, de 30 de diciembre; corrección de errores en BOE nº 193, de 14 de agosto de 1989).

³⁶ RIVERO ISERN, J.L. (1989): *Manual de Derecho Local*. Instituto Andaluz de Administración Pública. Sevilla; p. 299.

³⁷ BALLESTEROS FERNÁNDEZ, A. (1992): *Manual de Administración Local*. Op. cit.; p. 399.

libremente su actividad en este campo; y cuando el Municipio decida cumplir el deber de prestación, deberá hacer efectiva la reserva mediante la tramitación del expediente regulado en el artículo 97 del Texto refundido en materia de régimen Local.

Esta reserva puede afectar tanto a la titularidad y a la gestión del servicio como sólo a la titularidad, ya que, a excepción de los servicios que impliquen ejercicio de autoridad, que sólo podrán ser gestionados de forma directa por el Ente, el resto de los servicios podrá ser gestionado tanto de forma directa como indirecta.

A este respecto, el profesor SOSA WAGNER³⁸ señala que "cuando la Constitución Española utiliza el término «servicio esencial» está pensando en algo más que en los servicios públicos; está aludiendo, en rigor, a otras actividades de carácter económico que, sin ser servicios públicos *strictus sensu*, ostenten la condición de esenciales para la comunidad".³⁹

Otra clasificación que podríamos realizar, complementaria a la anterior, es aquella que tipifica los servicios en relación al fin perseguido con su prestación. Así, tendríamos:

1. Servicios que impliquen ejercicio de autoridad, que, según apunta ALBI⁴⁰, consisten en actividades jurídicas que persiguen finalidades no económicas y que implican manifestaciones de la soberanía, destacando entre otras:
 - La potestad coactiva, dirigida a sancionar la infracción de las normas jurídicas.
 - La función de policía destinada a asegurar el bienestar físico y moral de la colectividad, haciendo posible la convivencia.
2. Servicios de naturaleza económica, que, tal como indica DE LA CUÉTARA MARTÍNEZ⁴¹, se trata de actividades económicas que, con un conjunto de

³⁸ SOSA WAGNER, F. (1995): *La gestión de los servicios públicos locales*. Civitas. Madrid; p. 34.

³⁹ En este sentido puede verse la Sentencia del Tribunal Constitucional de 17 de julio de 1981.

⁴⁰ ALBI, F. (1960): *Tratado de los modos de gestión de las Corporaciones Locales*. Aguilar. Madrid; p. 119.

⁴¹ DE LA CUÉTARA MARTÍNEZ, J.M. (1991): "Funciones, servicios y prestaciones de las Entidades Locales". Incluido en *Introducción a los servicios locales. Tipos de prestación y*

medios y fines específicos -más o menos próximos al dominio público-, es necesario mantener en funcionamiento regular y continuo porque constituyen infraestructuras colectivas; citando como ejemplo el transporte colectivo urbano de viajeros.

3. Resto de servicios públicos, en el que incluiríamos los de naturaleza asistencial y cultural.

No obstante, es muy difícil mantener la idea de la no economicidad en los servicios, ya que toda actividad lleva aparejada un componente económico. Por ello, la distinción entre los servicios que hemos denominado de naturaleza económica y el resto de servicios debe centrarse en el campo de sus fines últimos, y no en el de su operatividad inmediata.

Otra forma de distinguir la actividad de estos Entes, sería aquella que tomara como punto de referencia la forma de gestionar el servicio. Dada la importancia que vamos a darle a tal clasificación, consideramos oportuno el dedicarle un apartado especial.

2.4. Modos de gestión de los servicios públicos locales

En relación al concepto de modos de gestión, ALBI⁴² nos 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".

A la hora de hacer una clasificación de los distintos modos de gestión de los servicios públicos locales, parece que existe unanimidad entre los tratadistas de clasificarlos en:

- Modos de gestión directa.
- Modos de gestión indirecta.

Se señalan como posibles criterios determinantes del carácter directo o indirecto de la gestión de un servicio público los siguientes:

1. Que exista o no entre la Entidad Local titular del servicio y los usuarios del mismo una persona jurídica que preste el servicio.
2. Que asuma el riesgo la propia Entidad Local titular del servicio o, por el contrario, este riesgo sea asumido por los particulares⁴³.

BOURGÓN TIVAO⁴⁴ nos da otra clasificación que toma como base el Derecho aplicado preferentemente. Así nos habla de:

1. Gestión de Derecho Público, cuando el Derecho aplicado es precisamente el Público, especialmente el Derecho Administrativo.
2. Gestión de Derecho Privado, cuando el Derecho aplicado es el Privado, especialmente el Derecho Mercantil.

⁴² ALBI, F. (1960): *Tratado de los modos de gestión de los servicios públicos locales*. Op. cit.; pp. 51-52.

⁴³ Según este segundo criterio, se podría dar una tercera modalidad de gestión, que sería la mixta, donde el riesgo es asumido en parte por la Entidad Local y en parte por los particulares.

⁴⁴ BOURGÓN TIVAO, L.P. (1991): *Manual de servicios públicos locales*. Op. cit.; p. 73.

Nuestra legislación, distingue entre modos de gestión directa y modos de gestión indirecta. Así, la Ley 7/1985 expone, en su artículo 85, que los servicios públicos locales pueden gestionarse de forma directa o de forma indirecta⁴⁵.

La gestión directa podrá adoptar alguno de los siguientes modos:

- a. Gestión por la propia Entidad Local.
- b. Organismo Autónomo Local.
- c. Sociedad mercantil, cuyo capital pertenezca íntegramente a la Entidad.

Por su parte, la gestión indirecta podrá adoptar alguna de las siguientes formas:

- a. Concesión.
- b. Gestión interesada.
- c. Concierto.
- d. Arrendamiento.
- e. Sociedad mercantil y cooperativas legalmente constituidas, cuyo capital social sólo pertenezca parcialmente a la Entidad Local.

Sin embargo, no todas las actividades pueden gestionarse de cualquier modo, sino que existen limitaciones legales al respecto. En tal sentido, la Ley 7/1985, en su artículo 85.2, señala que los servicios que impliquen ejercicio de autoridad no podrán gestionarse de forma indirecta, añadiendo, en su artículo 92.2, que estos servicios deberán ser prestados necesariamente por funcionarios. El Texto refundido, además de ratificarse en lo anterior, observa, en su artículo 95.2, que "sólo podrán ser objeto de arrendamiento los servicios cuya instalación se haya hecho directamente por la Corporación, o que sea propiedad de ésta". Por su parte, el antiguo Reglamento de servicios apunta, en su artículo 43.2, que los servicios relacionados con actividades

⁴⁵ Conviene recordar que el antiguo Reglamento de Servicios de las Corporaciones Locales, de 17 de junio de 1955, distinguía entre gestión directa, indirecta y mixta. La actual legislación incluye esta última entre los modos de gestión indirecta.

benéficas, carentes, en principio, de contenido económico, deberán prestarse por gestión directa o concierto.

24.1. La gestión directa.

El artículo 41 del Reglamento de Servicios nos dice que hay que entender por gestión directa la que realizan los Entes Locales por sí mismos o mediante organismos exclusivamente dependientes de ellos.

La gestión directa podrá realizarse por la propia Entidad (con o sin órgano especial de administración), mediante la creación de un organismo autónomo local, y mediante sociedad cuyo capital sea íntegramente público.

241.1. Gestión directa por la propia Entidad sin órgano especial de administración.

Es la denominada gestión directa indiferenciada, y viene regulada por el artículo 85.3 apartado a) de la Ley 7/1985 y por el artículo 100 del Texto refundido.

Se va a caracterizar por las siguientes notas:

1. El servicio prestado no goza de autonomía respecto de la Entidad titular, que asume su propio riesgo y ejerce de modo exclusivo todos los poderes de decisión y de gestión.
2. El servicio es prestado por el propio personal de la Entidad titular.
3. Los fondos para financiar el servicio proceden del presupuesto ordinario de la Entidad.
4. Se encuentra sometido al Derecho Público.

Este modo de gestión es utilizable para todos los servicios públicos, siendo obligatorio para aquéllos que impliquen ejercicio de autoridad.

241.2. Gestión directa por la propia Entidad con órgano especial de administración.

Este modo de gestión, regulado por el artículo 85.3 apartado a) de la Ley 7/1985 y por los artículos 95.1, 101 y 102 del Texto refundido, responde al principio de desconcentración y se encuentra sujeto al Derecho Público.

Presenta la característica principal de gozar de una cierta autonomía en la gestión del servicio al contar con órganos propios de gestión, constituidos por un Consejo de Administración y un gerente, y poseer una sección presupuestaria propia dentro del presupuesto de la Entidad. Además llevará una Contabilidad especial⁴⁶. No obstante, no posee personalidad jurídica propia distinta de la del Ente Local, y su gestión económica y presupuestaria así como su contabilidad quedan sujetas al control, fiscalización e intervención en los mismos términos que la restante gestión de la Entidad.

Es aplicable a todos los servicios públicos, a excepción de los 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.

Referente a este modo de gestión, SÁNCHEZ MARTÍN y SÁNCHEZ GARCÍA⁴⁷ opinan que es de muy escasa utilización ya que las ventajas que justifican la creación de órganos desconcentrados y que consisten en obtener una mejor financiación, una mayor eficacia y una mayor participación vecinal apenas si se consigue con esta forma gestora.

241.3. Gestión mediante la creación de un organismo autónomo local.

Este modo de gestión responde al principio de descentralización, y se crea para la gestión de cualquier actividad o servicio que sea competencia de la Entidad Local o que ésta asuma, para lo cual deberá contar con un patrimonio constituido por los

⁴⁶ Arts. 101 y 102 del Texto refundido.

⁴⁷ SÁNCHEZ MARTÍN, A. y SÁNCHEZ GARCÍA, R. (1992): *Gestión directa de servicios públicos locales. En particular las sociedades mercantiles municipales*. Op. cit.; p. 105.

bienes que la Entidad Local le pueda atribuir bien en propiedad bien en régimen de transferencia de uso. Su financiación estará constituida por las tasas, precios públicos y contribuciones especiales que perciban 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.

Para BALLESTEROS FERNÁNDEZ⁴⁸, se trata de una "entidad de Derecho Público, con personalidad jurídica y patrimonial propia y que se rige por el Estatuto de su creación".

Efectivamente, el Estatuto, aprobado por el Pleno de la Entidad, por mayoría simple, constituye la norma rectora de estos Entes. En palabras de SOSA WAGNER⁴⁹, "son los Estatutos los que determinan los fines, los órganos de gobierno y administración, el personal, los bienes, los presupuestos, el régimen de sus actos, la modificación o, en su caso, disolución del organismo, en fin, el ámbito o extensión de las facultades de tutela que sobre él ejerce la Corporación".

En cuanto a la tipología de estos Entes, la Ley de Haciendas Locales importa la clasificación existente en el ámbito estatal, y nos dice en su artículo 145.2 que los organismos autónomos de las Entidades Locales se clasifican a efectos de su régimen presupuestario y contable en organismos autónomos de carácter administrativo y organismos autónomos de carácter comercial, industrial, financiero o análogo, debiendo indicar las normas de creación el carácter del mismo.

En relación a los tipos de servicios que se pueden gestionar de esta forma, suele utilizarse para la prestación de servicios de carácter asistencial, turístico, recreativo y cultural. Por lo tanto, destaca su presencia en la prestación de servicios que podemos denominar no económicos, con las debidas matizaciones realizadas ya en páginas anteriores.

Referente al aspecto presupuestario y contable de estos Entes, hemos de decir que su presupuesto se integrará en el general de la Entidad Local. De igual modo se

⁴⁸ BALLESTEROS FERNÁNDEZ, A. (1992): *Manual de Administración Local*. Op. cit.; p. 411.

⁴⁹ SOSA WAGNER, F. (1995): *La gestión de los servicios públicos locales*. Op. cit.; p. 60.

someterá al régimen de contabilidad pública y de control financiero y de eficacia que será realizado por la propia Intervención de la Entidad Local⁵⁰.

241.4. Gestión mediante sociedad mercantil, cuyo capital pertenezca íntegramente a la Entidad.

Con este modo de gestión lo que se pretende es la creación de un Ente instrumental, que permita salvar, 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 artículo 97 del Texto refundido, mediante el cual el citado Ente determina su voluntad de constituir una sociedad mercantil.

ALBI⁵¹ nos define este tipo de sociedad como una "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".

Este tipo de sociedades va a presentar las siguientes notas características:

1. Se trata de una sociedad de capital, cuya responsabilidad se va a limitar al capital suscrito y desembolsado, por lo que tendrá que adoptar alguna de las formas de sociedad anónima o de sociedad de responsabilidad limitada⁵².
2. El capital, que deberá ser aportado íntegramente y escriturado en el momento de la constitución, pertenecerá en su totalidad a la Entidad Local.

⁵⁰ Arts. 145.b); 190.b) y 194 de la Ley de Haciendas Locales.

⁵¹ ALBI, F. (1960): *Tratado de los modos de gestión de los servicios públicos locales*. Op. cit.; pp. 359-360.

⁵² Sin embargo, Gallego y Burín defiende la posibilidad de adoptar también la forma de sociedad comanditaria. GALLEGO Y BURÍN, A. (1952): *Servicios de las Entidades Locales*. Madrid; tomado de HERNÁNDEZ GONZÁLEZ, F y BERNARDOS CORREA, J. (1991): "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*. Op. cit.; p. 114.

3. Estas sociedades se podrán constituir por expropiación de empresas ya existentes⁵³; 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.⁵⁴
4. Aunque sometida al Derecho Mercantil, la Entidad Local tiene el control de la empresa a través de la aprobación de sus Estatutos, nombramiento de los administradores, así como mediante el control interno, realizado mediante procedimientos de auditoría⁵⁵.
5. 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 tiene la peculiaridad de no tener el carácter limitativo propio de los Presupuestos de gastos de los Entes Públicos.
6. Están sujetas al régimen de contabilidad y rendición de cuentas previsto por la legislación mercantil, y, además al régimen de contabilidad y cuentas públicas⁵⁶. Además, las cuentas de estas sociedades mercantiles deberán integrarse en la Cuenta General de la Entidad Local⁵⁷.

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 económicos⁵⁸.

⁵³ Arts. 98 y 99 del Texto refundido.

⁵⁴ Art. 103.1 del Texto refundido.

⁵⁵ Arts. 201, 202 y 203 de la Ley de Haciendas Locales.

⁵⁶ Art. 181.2 de la Ley de Haciendas Locales.

⁵⁷ Art. 190.1 apartado c) de la Ley de Haciendas Locales.

⁵⁸ HERNÁNDEZ GONZÁLEZ, F y BERNARDOS CORREA, J. (1991): "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*. Op. cit.; pp. 109-110.

24.2. La gestión indirecta.

La gestión indirecta de servicios públicos engloba, como indica PERDIGÓ⁵⁹, las distintas modalidades de contratación de dichos servicios con el sector privado. No obstante, la Entidad Local sigue siendo titular del servicio, por lo que tendrá una serie de potestades en relación al mismo, de las que BALLESTEROS FERNÁNDEZ⁶⁰ 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 cometiese.
5. Rescatar la gestión del servicio.

Nuestra legislación⁶¹ cita como algunos de los modos de gestión indirectos de los servicios públicos a la concesión, la gestión interesada, el concierto, el arrendamiento y la empresa mixta. Sin embargo, con la legislación no se agotan todas las formas de gestionar los servicios públicos de forma indirecta, ya que cabría añadir además los convenios y los consorcios⁶².

A través del análisis de los artículos 107 y 108 del Texto refundido, podemos sacar una serie de notas comunes que han de regir en la prestación indirecta de una actividad o servicio público:

⁵⁹ PERDIGÓ, J. (1987): "La descentralización municipal". Incluido en *Manual de gestión municipal democrática*. Instituto de Estudios de Administración Local. Madrid; p. 102.

⁶⁰ BALLESTEROS FERNÁNDEZ, A. (1992): *Manual de Administración Local*. Op. cit.; p. 419.

⁶¹ Art. 85.4 de la Ley 7/1985.

⁶² Art. 77 de la Ley 7/1985 y arts. 69 y 70 del Texto refundido.

1. Se fijará el término del convenio de acuerdo con las características del servicio, sin que en ningún caso pueda exceder de 50 años.
2. 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 pertinente compensación económica.
3. 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.
4. Se deberán fijar las condiciones de rescisión de los contratos.
5. Se deberá 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.

242.1. La concesión.

La concesión administrativa es la forma típica de gestión indirecta de los servicios públicos locales. Consiste esta modalidad de gestión en que, mediante contrato adjudicado por concurso, se transfiere a una persona física o jurídica la gestión de un servicio, asumiendo ésta el riesgo económico de la actividad concedida, que puede comprender la construcción de una obra o instalación -soporte físico del servicio a prestar- o la pura gestión del servicio cuando éste no exija obras o instalaciones. No obstante, la titularidad del servicio sigue en manos de la Corporación, que contará, además, con una serie de potestades reglamentarias en relación al mismo.

Por la prestación del servicio 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 modalidad de gestión es aplicable a todas las actividades económicas y servicios públicos, a excepción de los que implican ejercicio de autoridad⁶³. El trámite de la concesión puede iniciarse tanto por un particular como por la propia Administración, extinguiéndose, fundamentalmente, por reversión, caducidad o rescate de la misma, momento en el cual los bienes adscritos a la concesión revertirán gratuitamente y sin ningún tipo de gravamen a la Administración concedente.

242.2. La gestión interesada.

De acuerdo con los artículos 201.2 y 204 del Reglamento general de contratación del Estado⁶⁴, este modo gestor se va a caracterizar porque la Entidad Local y el empresario participan en los resultados de la explotación del servicio según la proporción establecida en el contrato, determinándose en el mismo el régimen obligacional de la gestión. 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, BALLESTEROS FERNÁNDEZ⁶⁵ advierte que si uno de los criterios diferenciadores de los modos gestores directos e indirectos es la asunción de riesgos, la gestión interesada debiera de 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.

Esta modalidad de gestión resulta raramente utilizada en la gestión de servicios públicos. No obstante, y como apunta BOURGÓN TIVAO⁶⁶, parece un sistema que podría combinar dos factores exitosos: la solvencia de la administración y el interés del empresario.

⁶³ Art. 95.1 de la Ley 7/1985.

⁶⁴ Decreto 3410/1975, de 25 de noviembre, por el que se aprueba el reglamento general de contratación del Estado. BOE nº 311, de 27 de septiembre.

⁶⁵ BALLESTEROS FERNÁNDEZ, A. (1992): *Manual de Administración Local*. Op. cit.; p. 427.

⁶⁶ BOURGON TIVAO, L.P. (1991): *Manual de servicios públicos locales*. Op. cit.; p. 112.

242.3. El concierto.

Este modo de gestión consiste en que una Administración Local contrata con una entidad, pública o privada, o con un particular la prestación de un servicio público, utilizando servicios análogos que estos últimos tuvieran ya establecidos y en funcionamiento, de manera que la Entidad Local se va a limitar exclusivamente a usarlos, no dando lugar al nacimiento de una nueva persona jurídica.

Por lo tanto, van a intervenir tres elementos:

1. El contratante, que sería la Corporación Local.
2. El concertado o gestor del servicio, que será una entidad pública o privada, o bien un particular.
3. El usuario del servicio.

El pago del servicio se hace por parte de la Corporación a un tanto alzado, y se puede fijar de forma global, por la totalidad del servicio en un tiempo determinado, o por unidades a precio fijo. Además, este modo de gestión presenta la peculiaridad de poder tener carácter extraterritorial.

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.

242.4. El arrendamiento.

Esta modalidad de gestión consiste en que la Entidad Local -como arrendadora- pone a disposición de un particular -que actúa como arrendatario- y mediante contrato las instalaciones y medios materiales necesarios, y propiedad de la primera, para que el segundo se encargue de la gestión y prestación efectiva del servicio público.

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 artículo 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, ABELLÁN⁶⁷ nos 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 aquella de mantener el equilibrio financiero en la prestación del servicio".

242.5. La empresa mixta.

Este modo consiste en gestionar un servicio público a través de una persona jurídica, distinta del Ente Local titular del mismo, con forma de sociedad, y cuyo capital social va a estar integrado por las aportaciones, en la proporción que se establezca, del Ente Local, titular del servicio, y de otros entes administrativos o empresarios privados. Al tener limitada la responsabilidad al capital aportado a la sociedad⁶⁸, las formas sociales que permite nuestro ordenamiento jurídico son las de sociedades anónimas o sociedades de responsabilidad limitada.

Para la creación de este tipo de sociedades, se puede optar por diversas vías:

1. Adquisición de acciones o participaciones de una sociedad ya existente.
2. Expropiación de acciones cuando la creación de estas empresas, como señala SOSA WAGNER⁶⁹, esté ligado a un proceso publicador.

⁶⁷ ABELLÁN, C. (1974): *Tratado práctico de Administración Local española. Modos operativos (T. III)*. Instituto de Estudios de Administración Local. Madrid; p. 886.

⁶⁸ Art. 105 del Texto refundido.

⁶⁹ SOSA WAGNER, F. (1995): *La gestión de los servicios públicos locales*. Op. cit.; p. 153.

3. Participación de la Corporación Local en la fundación de la sociedad junto a otros sujetos públicos o privados.

Al igual que ocurría con las sociedades de capital íntegramente privado, 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 sociedad⁷⁰. 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.

242.6. 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.

En este sentido, la Ley 7/1985, en su artículo 87, nos 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.

Por su parte, el Texto refundido nos dice en su artículo 110.3 que en los estatutos se determinarán los fines del convenio, así como las particularidades del régimen orgánico, funcional y financiero.

⁷⁰ Art. 147.1 apartado b) de la Ley de Haciendas Locales.

242.7. Los convenios

Cabe distinguir entre convenios interadministrativos, 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 contrario, estén formados por Administraciones Públicas y administrados.

Realmente, a nosotros nos interesan, fundamentalmente, los convenios de cooperación, que pueden ser de igualdad⁷¹ y de subordinación⁷². En este sentido, varias 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.

⁷¹ Art. 57 de la Ley 7/1985 y arts. 69 y 70 del Texto refundido.

⁷² Arts. 27 y 37 de la Ley 7/1985 y arts. 66 a 68 del Texto refundido.

BIBLIOGRAFÍA CONSULTADA CAPÍTULO I

- ABELLÁN, C. (1974): *Tratado práctico de Administración Local española. Modos operativos (T. III)*. Instituto de Estudios de Administración Local. Madrid.
- ALBI, F. (1960): *Tratado de los modos de gestión de las Corporaciones Locales*. Aguilar. Madrid.
- ARNAU BERNIA, V.J. (1990): *Manual de presupuestos de las Entidades Locales*. Marcial Pons. Madrid.
- BALLESTEROS FERNÁNDEZ, A. (1992): *Manual de Administración Local*. Comares-CEMCI. Granada.
- BALLESTEROS FERNÁNDEZ, A. (1993): *Régimen jurídico de la actividad de los Entes Locales*. CEMCI. Granada.
- BAREA TEJEIRO, J. (1992): "La producción de servicios de no mercado por las administraciones públicas: Introducción a la eficiencia". *Economistas*, nº 52; pp. 354-356.
- BORDÓN IGLESIAS, E. (1991): "La iniciativa económica local". Includo en *Introducción a los servicios locales. Tipos de prestación y modalidades de gestión*. Ministerio para las Administraciones Públicas. Madrid.
- BORDÓN IGLESIAS, E. y MOLINA PÉREZ, C. (1991): "Consideraciones sobre los servicios que implican ejercicio de autoridad". Includo en *Introducción a los servicios locales. Tipos de prestación y modalidades de gestión*. Op. cit.; pp. 223-238.
- BORJA, J. (Coor.) (1987): *Manual de Gestión Municipal Democrática*. Instituto de Estudios de Administración Local.
- BOURGÓN TIVAO, L.P. (1991): *Manual de servicios públicos locales*. Ministerio para las Administraciones Públicas. Madrid.
- Carta Europea de la Autonomía Local, hecha por el Consejo de Europa en Estrasburgo el 15 de octubre de 1985 y ratificada por España el 20 de enero de 1988 (B.O.E. nº 47 de 24 febrero de 1989).

Constitución Española de 1978. BOE de 29 de diciembre de 1978.

CUADRADO ROURA, J.R. y DEL RÍO GÓMEZ. C. (1993): *Los servicios en España*. Pirámide, Madrid

DE LA CUÉTARA MARTÍNEZ, J.M. (1991): "Funciones, servicios y prestaciones de las Entidades Locales". Incluido en *Introducción a los servicios locales. Tipos de prestación y modalidades de gestión*. Op. cit.; pp. 37-61.

DE LA CUÉTARA MARTÍNEZ, J.M. (1991): "La indefinición del concepto de servicio público local". Incluido en *Introducción a los servicios locales. Tipos de prestación y modalidades de gestión*. Op. cit.; pp 17-35.

DOMÍNGUEZ-ALCAHUD y MONGE, J. (1985): "Tipología de los Entes Locales". Conferencia incluida en *Organización Territorial del Estado (Administración Local)*. Volumen I. Dirección General de lo Contencioso del Estado. Instituto de Estudios Fiscales. Madrid.

El Consultor de los Ayuntamientos y Juzgados (2ª Edición) (1986). *Nuevo Régimen Local (Tomo I)*. Abella. Madrid.

GALLEGO Y BURÍN, A. (1952): *Servicios de las Entidades Locales*. Madrid.

GARRIDO FALLA, F. (1981): "El modelo económico de la Constitución y la revisión del concepto de servicio público". *Revista Española de Derecho Administrativo*, nº 29; abril-junio.

GARRIDO FALLA, F. (1994): "El concepto de servicio público en derecho español". *Revista de Administración Pública*, nº 135, septiembre-diciembre; pp. 7-36.

GONZÁLEZ MORENO, M. (1990): "Los servicios: concepto, clasificación y problemas de medición". *Información Comercial Española*, noviembre; pp. 155-171.

HERNÁNDEZ GONZÁLEZ, F y BERNARDOS CORREA, J. (1991): "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*. Op. cit.; pp. 120-140.

- HERNÁNDEZ GONZÁLEZ, F. (1991): "La autonomía local y sus límites en materia de servicios". Incluido en *Introducción a los servicios públicos locales. Tipos de prestación y modalidades de gestión*. Op. cit.; pp. 65-93.
- JEFATURA DEL ESTADO. Ley 7/1985, de 2 de abril, reguladora de las Bases del Régimen Local. BOE nº 80, de 3 de abril; corrección de errores en BOE nº 139, de 11 de junio.
- JEFATURA DEL ESTADO. Ley 39/1988, de 28 de diciembre, reguladora de las Haciendas Locales. BOE nº 313, de 30 de diciembre; corrección de errores en BOE nº 193, de 14 de agosto de 1989.
- JEFATURA DEL ESTADO. Ley 13/1995, de 18 de mayo, de Contratos de las Administraciones Públicas. BOE nº 119, de 19 de mayo.
- LLISET BORRELL, F. (1985): *Manual de Derecho Local*. Abella-El Consultor de los Ayuntamientos. Madrid.
- MENDOZA MAYORDOMO, X. (1990): "Técnicas gerenciales y modernización de la administración pública en España". *Documentación Administrativa*, nº. 223, julio-septiembre; pp. 261-290
- MINISTERIO DE ADMINISTRACIÓN TERRITORIAL. MINISTERIO DE ECONOMÍA Y HACIENDA. Real Decreto Legislativo 781/1986, de 18 de abril, por el que se aprueba el texto refundido de 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 en BOE nº 282 de 25 de noviembre.
- MIR i BAGÓ, J. (1991): *El sistema español de competencias locales*. Marcial Pons. Madrid.
- NAVARRO PÉREZ, J.L. (1991): *Ley reguladora de las Haciendas Locales (Comentarios y jurisprudencia)*. Comares. Granada.
- ORTEGA ALVAREZ, L. (1988): "Los principios constitucionales sobre el Régimen Local y su aplicación a las competencias locales". *Revista de Administración Pública*, nº 117.

- PAREJA I LOZANO, C. y SEGURA LÓPEZ, G. (1992): *Las competencias municipales en la legislación sectorial del Estado y de la Comunidad Autónoma de Cataluña*. Diputació de Barcelona, Barcelona
- PERDIGÓ, J. (1987): "La descentralización municipal". Incluido en *Manual de gestión municipal democrática*. Instituto de Estudios de Administración Local. Madrid.
- REY, J.P. (1991): *Le contrôle de gestion des services publics communaux*. Dunod, París.
- RIVERO ISERN, J.L. (1989): *Manual de Derecho Local*. Instituto Andaluz de Administración Pública. Sevilla.
- RUBIO DE URQUÍA, J.I. y ARNAL SURÍA, S. (1989): *Ley reguladora de las Haciendas Locales*. Abella. Madrid.
- SÁNCHEZ MARTÍN, A. y SÁNCHEZ GARCÍA, R. (1992): *Gestión directa de servicios públicos locales. En particular las sociedades mercantiles municipales*. Temas de Administración Local nº 46. CEMCI. Granada.
- SERRANO TRIANA, A. (1983): *La utilidad de la noción de servicio público y la crisis del estado del bienestar*. Instituto de Estudios Laborales y de la Seguridad Social. Servicio de Publicaciones del Ministerio de Trabajo y Seguridad Social.
- SOSA WAGNER, F. (1995): *La gestión de los servicios públicos locales*. Civitas. Madrid.
- TORNOS MAS, J. (1990): "Competencias municipales para la ordenación y gestión de servicios públicos". *Revista económica de la administración local y autonómica*, nº 245.
- VILLAR ROJAS, F. (1991): "Los «servicios esenciales» reservados a las Entidades Locales". Incluido en *Introducción a los servicios locales. Tipos de prestación y modalidades de gestión*. Op. cit.; pp. 179-195.
- VILLAR ROJAS, F y MOLINA PÉREZ, C. (1991): "Los servicios municipales mínimos obligatorios". Incluido en *Introducción a los servicios locales. Tipos de prestación y modalidades de gestión*. Op. cit.; pp. 197-222.

CAPÍTULO II

EXPERIENCIAS EN LA CAPTACIÓN DEL PROCESO PRODUCTIVO DE LAS ADMINISTRACIONES PÚBLICAS

Antes de abordar la problemática específica con la que nos vamos a encontrar a la hora de establecer un modelo de contabilidad analítica que sea capaz de captar y representar la circulación interna de valores dentro de un determinado organismo público local, convendría hacer un breve recorrido por las principales experiencias habidas hasta la fecha en nuestro país en materia de contabilidad de costes públicos, a fin de poder aprovechar el camino andado.

Para ello, vamos a analizar los rasgos más característicos de una serie de modelos, que, con mayor o menor éxito, se han tratado de implantar en diversos ámbitos de la Administración Pública española durante las últimas dos décadas.

1. EVOLUCIÓN DE LA CONTABILIDAD ANALÍTICA PÚBLICA EN ESPAÑA.

Con anterioridad a la publicación del Grupo 9 del Plan General de Contabilidad Pública (PGCP) en septiembre de 1983, escasos fueron los intentos de establecer un sistema de contabilidad analítica en el sector público, preocupado, principalmente, por el control de legalidad. Quizás, destacar en esta etapa, por su intento normalizador, el Manual de Contabilidad 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 habidas 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, de acuerdo con lo expuesto en el Proyecto de Contabilidad Analítica Normalizada para Organismos Autónomos (Proyecto CANOA)¹, tres etapas fundamentales:

Una primera etapa, centrada en los años 1984 a 1986, en la que se toma como base la Resolución de 26 de diciembre de 1983 de la Intervención General de la Administración del Estado (IGAE) por la que se establecían y regulaban determinados informes sobre los costes de funcionamiento de los servicios a rendir por los diferentes Departamentos Ministeriales. En este sentido, la IGAE se dirigió a todos los Subsecretarios de los Departamentos Ministeriales para que nombraran tanto la unidad administrativa como los integrantes del grupo de trabajo que iban a colaborar en esta primera experiencia. De ellos, contestaron sólo ocho Departamentos y todos designaron a la respectiva Oficina Presupuestaria como la unidad administrativa encargada de llevar a cabo esta tarea. Por su parte, la IGAE nombró a la Subdirección de Planificación y Dirección de la Contabilidad Pública como unidad administrativa

¹ INTERVENCIÓN GENERAL DE LA ADMINISTRACIÓN DEL ESTADO (1994): *Contabilidad Analítica de las Administraciones Públicas. El Proyecto CANOA*. Madrid; p. 105.

que, por parte de aquélla, iba a encargarse del desarrollo e implantación del subsistema de costes. Así, se creó en abril de 1984 un grupo de trabajo específicamente dedicado a la realización de tales estudios.

El objetivo central radicaba en la realización de una serie de experiencias prácticas que sirvieran de base para desarrollar procedimientos metodológicos que facilitaran la posterior implantación de este subsistema. De esta manera, se trató de aplicar, de forma estandarizada, el modelo de contabilidad analítica a toda la Administración del Estado, que se integraría con posterioridad dentro del proyecto SICOP². No obstante, los resultados obtenidos, como manifiesta la propia IGAE, no fueron los esperados por la escasa repercusión práctica que tuvieron. Destacaron, por la calidad de la información contenida en estos trabajos, los realizados por el Ministerio de Educación y Ciencia y por el Ministerio de Asuntos Exteriores. Sin embargo, cabe señalar como positivo de esta fase el que sirvieran de experiencia y el que se creara un ambiente favorable para la elaboración de posteriores trabajos.

En una segunda etapa, iniciada en 1987 y finalizada en 1992, se abandonó la idea de la implantación de un sistema único de cálculo de costes, centrándose en el análisis de áreas funcionales concretas donde se pudieran determinar costes medios, rendimientos, etc.

Así, se optó por actuar exclusivamente en aquellos servicios y organismos que manifestasen interés en contar con una contabilidad analítica, volcándose primordialmente en el subsector de los Organismos Autónomos de carácter comercial e industrial. En este sentido, se hicieron estudios en las siguientes instituciones:

- Ministerio de Hacienda.
- Instituto Tecnológico Geominero de España.
- Boletín Oficial del Estado.
- Aeropuertos Españoles y Navegación Aérea.

² Sistema de información contable de la Administración General del Estado y de reestructuración de la función de ordenación de pagos.

- Organismo Nacional de Loterías y Apuestas del Estado.
- Universidades Públicas.
- Confederaciones Hidrográficas.
- Centro Español de Meteorología.
- Instituto de Turismo de España.
- Instituto Nacional de Investigación y Tecnología Agraria y Alimentaria.

La IGAE sólo asumió la realización de los dos primeros trabajos. El resto, fueron responsabilidad del organismo destinatario, siendo la misión de la Intervención el prestar servicios de supervisión, asesoramiento y de dirección, siempre y cuando aquél lo solicitase.

Las grandes fases metodológicas aplicadas en el desarrollo de cada sistema se centraron en las siguientes³:

- Elaboración de una Memoria o Esquema Director.
- Diseño conceptual del Modelo.
- Análisis funcional.
- Desarrollo informático.
- Implantación y puesta en marcha.

Por su parte, las líneas maestras que guiaron el diseño de los modelos se pueden condensar en las que a continuación se enumeran⁴:

³ INTERVENCIÓN GENERAL DE LA ADMINISTRACIÓN DEL ESTADO (1994): *Contabilidad Analítica ...* Op. cit.; pp. 113-114.

⁴ INTERVENCIÓN GENERAL DE LA ADMINISTRACIÓN DEL ESTADO (1994): *Contabilidad Analítica ...* Op. cit.; p. 114.

1. Se trataron de diseñar los modelos en función de aspectos específicos tales como objetivos que se pretendían conseguir, naturaleza del ente, actividad, etc.
2. Con respecto a la relación que debía existir entre el ámbito contable externo y el presupuestario, se optó por una total independencia, con aplicación rigurosa del principio del devengo, con identificación y cuantificación del consumo real. Además, no se integraría dentro del sistema de información contable, pudiéndose hablar por tanto de independencia absoluta.
3. El modelo de contabilidad analítica se debía entender como un sistema más de información del ente al servicio de la gestión.
4. Los modelos respondían, con carácter general a las tres fases clásicas de clasificación, localización e imputación de costes.
5. Se trató de reducir al máximo la existencia de costes indirectos tanto a centros como a portadores de coste, intentando maximizar los directos.
6. Como es lógico, se optó en las primeras etapas por un sistema de costes históricos, dejándose los costes predeterminados para etapas posteriores.
7. Se trató de identificar las actividades en los centros de trabajo.
8. Se intentó identificar unidades físicas significativas como indicadores de resultados, siempre y cuando mediara una tasa o precio público.

- Por último, cabe destacar una tercera fase, en la cual nos encontramos inmersos, y que se inicia con el proyecto CANOA que toma como punto de arranque la implantación de sistemas de Contabilidad Analítica en el ámbito de la Administración Institucional y que abordaremos con profundidad en epígrafes posteriores.

2. MANUAL DE CONTABILIDAD DE COSTES PARA LAS CORPORACIONES LOCALES. INSTITUTO DE ESTUDIOS DE ADMINISTRACIÓN LOCAL (1976).

2.1. Fines perseguidos con su implantación.

La elaboración de este Manual se inscribía dentro de los fines del Instituto de Estudios de la Administración Local de investigar, estudiar, informar, enseñar y difundir las materias relacionadas con la Administración Local. Su principal propósito era establecer una serie de normas al objeto de determinar exclusivamente el coste de funcionamiento de los distintos servicios públicos prestados por las distintas entidades locales, ya fueran de carácter territorial o no territorial. En definitiva, se pretendía constituir una guía clara para quien se enfrentara por primera vez a la difícil tarea de determinar los costes de los servicios de una Corporación Local. Sin embargo, no se tenía potestad para imponer a las distintos Entes Locales la determinación de costes, por lo que lo único que se podía hacer era indicar que si las Corporaciones determinaban costes, lo hicieran con arreglo a las normas del Manual, al objeto de presentar de forma homogénea sus resultados a efectos de comparación.

Sin embargo, en relación a este último aspecto, pensamos que tratar de establecer comparaciones a nivel de los servicios prestados por cada Corporación Local resulta de escasa o nula utilidad, a no ser que se tomen una serie de medidas preventivas como son las de utilizar las mismas claves de reparto para repartir los distintos elementos de coste entre los diversos centros de trabajo o las mismas unidades de obra a la hora de distribuir los costes localizados en los centros de trabajo auxiliares entre los principales o a para imputar estos costes a los distintos portadores de coste. Además, se da la circunstancia de que la mayor parte de los servicios prestados por estos Entes van a diferir de un organismo a otro en cuanto a su organización. Unido a lo expuesto, veinte años después de la publicación del Manual, la extensión dada a cada servicio no va a ser la misma para todos los organismos ya que, en la mayoría de las ocasiones, dependerá de la Comunidad Autónoma en la que se encuentre ubicado⁵.

⁵ No debemos olvidar la diversidad competencias otorgadas por el Estado a las distintas

Al conocer, cuantitativa y cualitativamente, los componentes del coste de los distintos servicios locales se ambicionaba⁶:

1. Facilitar su más profundo estudio para la mejor organización de tales servicios.
2. Permitir el establecimiento de costes comparativos.
3. Estimular a conseguir la elaboración de modelos organizativos para los servicios, a fin de obtener las dimensiones económicamente más óptimas para los distintos centros de prestación de los servicios.
4. Ejercer el control de eficacia consistente, de acuerdo con lo que entonces era el Proyecto de la Ley General Presupuestaria, en el análisis del coste de funcionamiento y del rendimiento y utilidad de los respectivos servicios o inversiones, así como del cumplimiento de los objetivos de los correspondientes programas.

Para tal fin se contó con las experiencias en materia de estudios de costes realizadas por el Ayuntamiento de Barcelona y la Diputación provincial de Sevilla.

2.2. Características generales del modelo.

El modelo presentado por el Manual, contenía como peculiaridades principales las siguientes:

1. Propugnaba un modelo de costes extracontable, aduciéndose para ello que, mientras subsistiera aquel sistema de contabilidad para las Corporaciones Locales, no se podría hablar de un tratamiento contable de los costes. Lo anterior no implicaría la determinación de los mismos fuera o al margen de la contabilidad oficial, pero sí que el sistema de costes no apareciera incorporado en ella. La contabilidad de la Corporación Local ofrecería sus

Comunidades Autónomas.

⁶ SEMINARIO PERMANENTE DE ADMINISTRACIÓN FINANCIERA DEL CENTRO DE DOCUMENTACIÓN DEL INSTITUTO DE ESTUDIOS DE ADMINISTRACIÓN LOCAL (1976): *Manual de Contabilidad de Costes para las Corporaciones Locales*. Instituto de Estudios de Administración Local. Madrid; p. 6.

datos, fundamentalmente a nivel de los contraídos de gastos, para elaborar los oportunos estados de costes extracontables.

2. La determinación de costes se ceñiría, pues, exclusivamente a los costes de funcionamiento de todos los servicios públicos prestados por la correspondiente Corporación, fuera tanto en forma de gestión directa como indirecta. No obstante, las inversiones realizadas figurarían como información necesaria para el cálculo de los elementos de coste consistentes en amortizaciones e intereses de la inversión. Además, abarcaría los causados en cada año natural, coincidentes con el ejercicio presupuestario, aunque, cuando las características de determinados servicios lo permitieran, las corporaciones podrían presentar los costes con arreglo a períodos de distinta duración. Sin embargo, a pesar de este último aspecto, pensamos que el Modelo no cumplía con una de las funciones básicas que se le debe exigir a cualquier sistema de información acerca de la circulación interna de valores y es que sea de utilidad para los gestores del ente. Si el cálculo de costes se realiza con una periodicidad anual, difícilmente se alcanzaría el objetivo expuesto.
3. En relación al proceso formativo del coste, se optó por un sistema de costes orgánico, a fin de que los diversos centros de coste que se identificaran en cada uno de los organismos sirvieran para facilitar una distribución más racional de los distintos elementos de coste entre los diferentes portadores de coste
4. El modelo estaba desarrollado en base a costes históricos. Sin embargo, no descartaba que, en posteriores desarrollos, se pudieran aplicar costes prospectivos. La razón que se adujo para la no utilización de estos costes consistía, principalmente, en la no existencia de series históricas amplias acerca de los mismos.
5. Estaba muy influenciado por el aspecto presupuestario. En este sentido, identificaba a las clases de costes con la clasificación económica del presupuesto, a los centros de coste con la clasificación orgánica y a los portadores de coste con la clasificación funcional.

Las fases por las que transcurriría la determinación de los costes de funcionamiento de las Corporaciones Locales se iban a centrar en las que a continuación exponemos:

1. Investigación y obtención de los datos de base. Para ello se debía acudir, de forma principal, a la liquidación del presupuesto ordinario, así como a las de los presupuestos especiales.
2. Identificación de los centros de coste, utilizando como base la clasificación orgánica del presupuesto.
3. Localización de costes por centros de coste.
4. Adscripción de los centros de coste a servicios y funciones al objeto de determinar el coste de funcionamiento de los mismos, así como los indicadores de eficacia y de economicidad de la gestión local, y el coste unitario de las distintas funciones y servicios expresivos de su rendimiento.
5. Presentación de resultados que debería ser clara, informativa y completa, debiendo contener, además, las desviaciones que existieran entre los resultados de la determinación de costes y las liquidaciones presupuestarias y los estados de ejecución de presupuestos extraordinarios, así como sus causas. Para ello, la presentación de la información se estructuró del siguiente modo:

1. Contenido mínimo:

1.1. Estudios de los costes.

1.2. Información preliminar. Su inclusión respondía a la conveniencia de ilustrar y facilitar la comprensión del resultado de la determinación de costes mediante la publicación de los centros de coste y su adscripción a servicios y funciones, así como de la relación de los elementos y conceptos de coste utilizados.

1.3. Estados de costes, constituidos por:

- 1.3.1. Estados generales de costes de la Corporación, que trataría sobre datos globalizados cuyo desglose se encontraría seguidamente en los Estados de costes de las funciones.
 - 1.3.2. Estados de costes para cada función.
 - 1.4. Estado de operaciones de capital que harían referencia al Estado de transferencias de capital, así como al 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.
 - 1.5. Estados de costes de los órganos de gestión administrativa y órganos especiales creados por las Entidades Locales para el desarrollo de los servicios a su cargo, así como de los consorcios.
2. Contenido facultativo:
- 2.1. Estados de costes por naturaleza de los centros mediales y finales de cada función.

2.3. Tratamiento de las clases de coste.

En el texto no encontramos una definición de coste, sino que se limita a establecer lo que, a efectos prácticos, se considerará coste. En este sentido, señala que se computará como coste el consumo valorado de prestaciones y de bienes aplicados a la producción de servicios públicos ofrecidos por la Corporación, entendiéndose como coste de funcionamiento de los servicios públicos 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. Asimismo, elimina el requisito de la necesidad del coste, aduciendo para ello que no es posible admitir la realización de ningún gasto que no sea necesario para el cumplimiento de sus fines. Ello implica 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.

Además, señala que a los costes de funcionamiento se adicionarán 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 necesidades prácticas de las Diputaciones provinciales, cuya actuación quedaba absorbida en gran parte por dicho elemento de coste. 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.

El hecho de incluir 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.

A la hora de tipificar los distintos elementos de coste se constatan diversas clasificaciones. Así, una primera clasificación es hecha de acuerdo a la naturaleza económica del gasto, que habría de ajustarse a la clasificación económica de la estructura presupuestaria. La razón expuesta para ello se centraba en que una exacta coincidencia entre la enumeración de los créditos presupuestados y los conceptos económicos utilizados en el estudio de costes podría poner de relieve, con acusada claridad, la economicidad de las diferentes funciones y servicios que desarrollan y prestan las distintas Corporaciones.

Una segunda clasificación distingue entre elementos de coste presupuestarios y no presupuestarios. Los primeros coincidían con las operaciones corrientes señaladas en la estructura del presupuesto estatal, y los elementos extrapresupuestarios constituían costes figurativos cuyo cálculo no cabía obtener directamente de los documentos presupuestarios. En este sentido, se englobaban dentro de cada categoría los contenidos en la tabla 2.1.

Respecto a esta clasificación, quizás convenga introducir algunos comentarios. Así, para la valoración de los consumos, en el caso de los elementos de coste presupuestarios, se optó por atender a los importes de las obligaciones reconocidas y liquidadas, pero teniendo en cuenta como criterio corrector la diferencia de existencias al principio y al final del período de coste. No obstante, se hace la suposición, por razones prácticas y al objeto de simplificar el proceso, de 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 pago.

Tabla 2.1. Elementos constitutivos del coste de funcionamiento.

PRESUPUESTARIOS	NO PRESUPUESTARIOS
<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, correspondientes a los recursos propios de la corporación.

Fuente: SEMINARIO PERMANENTE DE ADMINISTRACIÓN FINANCIERA DEL CENTRO DE DOCUMENTACIÓN DEL INSTITUTO DE ESTUDIOS DE ADMINISTRACIÓN LOCAL (1976): *Manual de Contabilidad de Costes ...Op. cit.; p. 14.*

Con relación a los costes extrapresupuestarios, las amortizaciones medirán el desgaste, deterioro u obsolescencia sufrido por los elementos del inmovilizado como consecuencia del transcurso del tiempo, el uso o los avances tecnológicos, siendo singular el hecho de que la cuota de amortización técnica no se inscribirá como elemento de coste hasta el año siguiente al de compra. Por su parte, los intereses de la inversión consistirán en el rendimiento que deje de percibir la entidad por el hecho de dedicar su capital a gastos de esta naturaleza.

Otra clasificación es aquella que distinguía entre elementos de coste directos e indirectos. En principio todos los elementos de coste serían directos, y sólo tendrían la consideración de indirectos cuando por asignarse a un centro de coste medial, tuvieran que revertir, con éste, a un centro de coste final. Por tanto, se hace caso

omiso de la unidad de referencia, ya sea el 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 más lógico, por su posible relación de causalidad.

Mención especial requería el hecho de que en algunas Corporaciones se encontrasen dentro del presupuesto ordinario algunas partidas que reconocían deudas de ejercicios anteriores. Constituían gastos presupuestarios ineludibles para los que no existía consignación en su día y la entidad los liquidaba dentro de un ejercicio posterior al que se consumió el gasto. En este caso, estos valores se debían separar del estudio 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 liquidado.

2.4. Tratamiento de los centros de coste.

Respecto a la consideración de lugares o centros de coste, se calificaba como centro de coste a toda unidad decisora, asesora o gestora de la Corporación, cualquiera que fuera su importancia, magnitud y elementos personales que la sirvieran, claramente identificable como receptora y consumidora de gasto y que prestase algún servicio correspondiente a una determinada función.

Para identificar los diferentes centros de coste del Organismo, se optó por la clasificación orgánica del presupuesto, con el fin de que, con su propio organigrama, le fuera posible identificar, distinguir y describir los diversos centros de coste adscritos a las distintas funciones y servicios. Además, esta clasificación habría de servir para comparar centros de coste análogos en el seno del mismo Organismo.

Por otra parte, los centros de coste podrían coincidir o no con los órganos principales o auxiliares de la organización interna del Organismo, de modo que dichos órganos podrían comprender uno o más centros de coste.

Respecto a la tipología de los centros de coste, se distinguía entre centros de coste finales y/o mediales, según que las funciones a cuya realización coadyuvasen fueran utilizables por el administrado -usuario del servicio público- o por la propia

Corporación, respectivamente. A su vez, los centros de coste mediales se desglosaban en mediales de los servicios generales y mediales de otra u otras funciones determinadas -que se denominarían mediales de la función-, según que su tarea se dirigiera 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.

Asimismo, si al estudiar el 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 se observaba, que estas prestaciones eran medibles y valorables, y que, además, podrían ser realizadas por terceros, entonces estos centros recibían el nombre de centros mediales de prestaciones medibles. Como ejemplo cita el Manual los talleres municipales o provinciales, las imprentas y los parques móviles. Como norma general estos centros valoraban 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 centros mediales de prestaciones medibles no se repartían entre los centros finales, ya que su coste estará ya incorporado a los distintos centros de la Corporación, consumidores de los servicios prestados, como coste directo.

Por lo tanto, en base a lo anterior, sólo la suma de los centros mediales de las funciones se distribuiría como coste indirecto entre los distintos centros de coste 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. Si bien somos conscientes de la dificultad que ello entraña, echamos de menos la propuesta, por parte del modelo, de posibles unidades de obra a utilizar para el reparto de los costes localizados en los centros de coste, por lo menos, más habituales de las Corporaciones Locales.

Por último, en cuanto a la localización de los distintos elementos de coste que no se pudieran adscribir directamente en los centros de coste, ya fueran finales o mediales, se estipulaba, con carácter general, el uso de la unidad técnicamente más adecuada

que sirviera de parámetro para la distribución. Para ello, proponía diversas claves de reparto como 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 lo anterior, se establecían una serie de pautas a la hora de distribuir ciertos elementos de coste. Así, en relación a los gastos de clases pasivas, ante la dificultad o, incluso, la imposibilidad, en muchos casos, de localizarlos en los correspondientes centros se decidió propugnar su localización en la función de Servicios Generales, fundamentando tal decisión en que constituían una carga para la Corporación considerada en su totalidad. En cambio, se estimó perfectamente viable que los intereses de la deuda, las amortizaciones y los intereses de la inversión se localizasen en los centros de coste correspondientes a la función afectada por la correlativa inversión real. Por su parte, las transferencias corrientes y las de capital no constituían elementos de coste localizables en ningún centro de coste, por no pertenecer a él, sino a la función que corresponda. De ahí que deberían de 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 figurado.

2.5. Tratamiento de los portadores de coste.

A la hora de determinar los diversos portadores de coste finales, el Manual propone acudir a la clasificación por objetivos del organismo que estructuraría y detallaría las funciones y servicios llevados a cabo por el mismo. Estos portadores de coste harían referencia, de manera esencial, a aquellos servicios cuyos beneficiarios fueran los administrados.

Además de calcular el coste total de los servicios prestados por el organismo analizado, el modelo pretendía obtener indicadores y costes unitarios. Para ello se propone dividir el coste de cada función, servicio y/o centro entre el número de habitantes de hecho de la respectiva demarcación territorial. No obstante, pensamos que utilizar tal medida como indicador podría ser válido, acaso, para aquellos servicios dirigidos a la colectividad en su conjunto. En el supuesto de que el servicio pudiera ser

demandado individualmente, tal indicador carecería de significación. De igual forma pensamos que tiene poco sentido tratar de calcular el coste unitario de un servicio tomando como base la variable anteriormente mencionada.

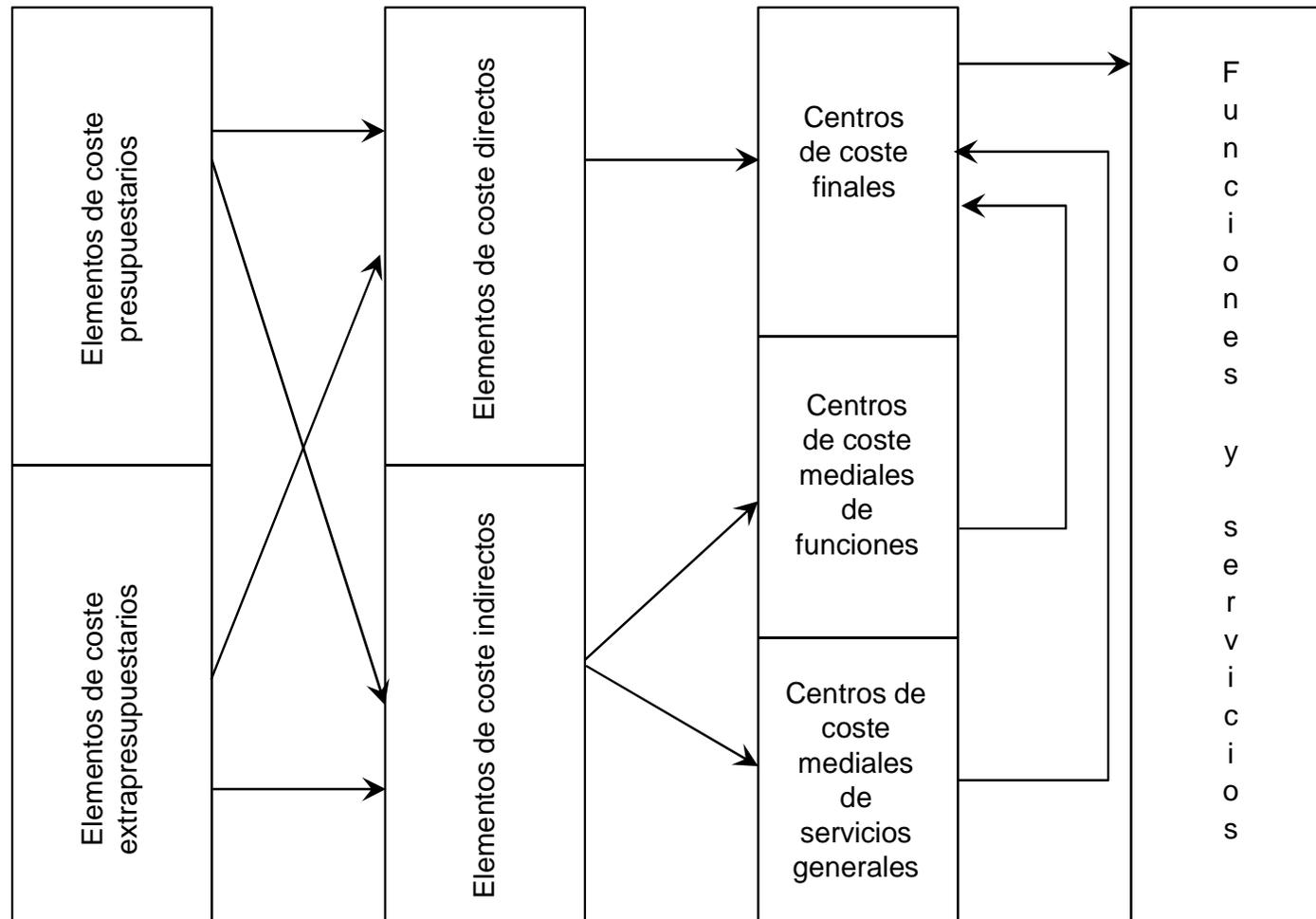
Respecto al tratamiento de los ingresos y resultados, como se ha puesto de manifiesto al principio del epígrafe, el modelo sólo plantea el conocimiento del costes de los diversos servicios y funciones llevados a cabo por la entidad, así el cálculo de ingresos y, en consecuencia de resultados, como confrontación de éstos con sus correspondientes costes, carecería de sentido.

Del mismo modo, en lo que concierne al tratamiento de las desviaciones, al tratarse de un modelo a costes históricos no se incluye en su ámbito de análisis.

En conclusión, el modelo propuesto, que sacrifica determinados fundamentos teóricos en favor de un mayor pragmatismo, no pasaba de ser un manual de iniciación que, como en el 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.

Todo lo expuesto en relación al modelo analizado puede sintetizarse en el Gráfico 2.1.

Gráfico 2.1. Determinación del coste de funcionamiento, en sentido estricto -sin inclusión de las transferencias de capital-, de los servicios públicos prestados por las Corporaciones Locales.



3. ORDEN DE 20 DE SEPTIEMBRE DE 1983 POR LA QUE SE APRUEBA EL TEXTO QUE DESARROLLA EL GRUPO 9 DEL PLAN GENERAL DE CONTABILIDAD PÚBLICA (PGCP) RELATIVO A LA CONTABILIDAD ANALÍTICA.

3.1. Fines perseguidos con su implantación.

El ya derogado Grupo 9 del PGCP trataba de representar el proceso interno de circulación de valores generado en el seno de las microunidades económicas a las que se aplicara. En un principio serían el Subsector Estado y sus Organismos Autónomos administrativos, optándose, de esta forma, por los entes de ámbito estatal que se integran en sector de las Administraciones Públicas, según terminología de Contabilidad Nacional. Posteriormente, se trataría de extender, realizadas las oportunas adaptaciones previas, 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. En este sentido, 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 necesitado⁷.

Sin embargo, y de acuerdo con el profesor CARRASCO DÍAZ⁸, el condicionamiento del modelo del Grupo 9 del PGCP a las características de las microunidades económicas de carácter administrativo mediatiza la información que genera, lo que puede suponer un serio inconveniente para el seguimiento y el control de la gestión de aquellas microunidades económicas que, aunque integradas dentro del Sector Público, poseen procesos productivos similares a las del privado.

⁷ MUÑOZ COLOMINA, C.I.; NORVERTO LABORDA, M.C.; VEUTHEY MARTÍNEZ, E.; ZORNOZA BOY, J.(1988): "La contabilidad analítica dentro de la contabilidad pública: Hacia un modelo integral de información para la gestión". *III Encuentro de Profesores Universitarios de Contabilidad*. Málaga; p.188.

⁸ CARRASCO DÍAZ, D. (1988): "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; p. 133.

Como se indica en el propio texto⁹, los objetivos perseguidos con su implantación se iban a centrar en:

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 gestión, observando así el fin exigido a la Contabilidad Pública por la Ley General Presupuestaria en su artículo 124.f).
3. Colaborar al desarrollo del control de eficacia, consistente, según señala el artículo 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 manera con el precepto contenido en el artículo 134 de la ya citada Ley General Presupuestaria.
5. Aprovechar su implantación para el desarrollo de modernas técnicas de presupuestación, en especial la técnica de presupuestación por programas y el presupuesto base cero.

3.2. Características generales del modelo.

El modelo propugnado por este Grupo 9 presentaba como características generales las siguientes:

1. A la hora de coordinar la contabilidad externa con la interna, se inclinó por un dualismo moderado a fin de poder aprovechar los grupos 3 y 6 de la contabilidad financiera. Sin embargo, dentro del grupo 6 existían determinados conceptos, como eran las transferencias y subvenciones efectuadas por el

⁹ MINISTERIO DE ECONOMÍA Y HACIENDA: Orden de 20 de septiembre de 1983 por la que se aprueba el texto que desarrolla el grupo 9 del Plan General de Contabilidad Pública relativo a la Contabilidad Analítica. BOE nº 261 de 1 de noviembre.

Ente Público, que, aunque suponían gastos, no eran costes al no constituir consumos efectivos de factores en el proceso de prestación de servicios públicos. Además, otros conceptos utilizaban criterios distintos para determinar su importe, por lo que no iba a coincidir el montante del gasto con el del coste. En consecuencia, y como señala la profesora MORALA GÓMEZ¹⁰, la posible utilización de la contabilidad financiera en esa captación inicial de los costes podría servir de ayuda, pero también podría conducir a errores derivados de un tratamiento presupuestario ajeno a la óptica de la contabilidad de costes.

2. En cuanto al enfoque seguido en la asignación de costes a los portadores, se inclinó por un full-cost en sentido estricto, no discriminando, a diferencia de su homónimo privado, entre el ciclo de producción y el ciclo de comercialización. En este sentido es de destacar, como ya señalamos anteriormente, la heterogeneidad de la información económico-técnica suministrada por los Entes que forman el Sector Público según les fuera aplicable el presente modelo o, por el contrario, aplicasen el modelo privado.
3. En relación al proceso formativo del coste, aunque, a la hora de imputar las clases de coste a los portadores, admitía la posibilidad de utilizar un sistema de costes inorgánico, se insistía en la conveniencia de utilizar centros orgánicos de coste. Es decir, se inclinaba por un sistema de costes orgánico.
4. En cuanto a los modelos desarrollados, se admitía una triple posibilidad:
 - Desarrollo de un modelo base a costes históricos.
 - Desarrollo de un modelo base a costes estándares o predeterminados.
 - Desarrollo de un modelo complementario de costes de oportunidad.

El esquema de funcionamiento de los modelos desarrollados¹¹ puede verse sintetizado en el Gráfico 2.2(modelo base a costes históricos), Gráfico 2.3. (modelo

¹⁰ MORALA GÓMEZ, B. (1990): *Información contable para la gestión pública*. Tesis Doctoral dirigida por el profesor doctor Antonio López Díaz. Oviedo; p. 522.

¹¹ Su desarrollo contable puede consultarse en:

MONTAÑO JIMÉNEZ, I. (1984): *La nueva contabilidad pública*. Pirámide, Madrid; pp. 323-326.

base a costes estándares o predeterminados) y Gráfico 2.4. (modelo complementario de costes de oportunidad).

CARRASCO DÍAZ, D. (1988): "Análisis del modelo contable del Grupo IX ...". Op. cit.; pp.132-137.

ORTEGA JIMÉNEZ, C. (1989/90): "Encuadramiento doctrinal del modo de cálculo y proceso registral del grupo 9 del Plan General de Contabilidad Pública". *Cuadernos de Ciencias Económicas y Empresariales*, nº 20, Málaga; pp. 227-232.

Gráfico 2.2. Grupo 9. Modelo base a costes históricos.

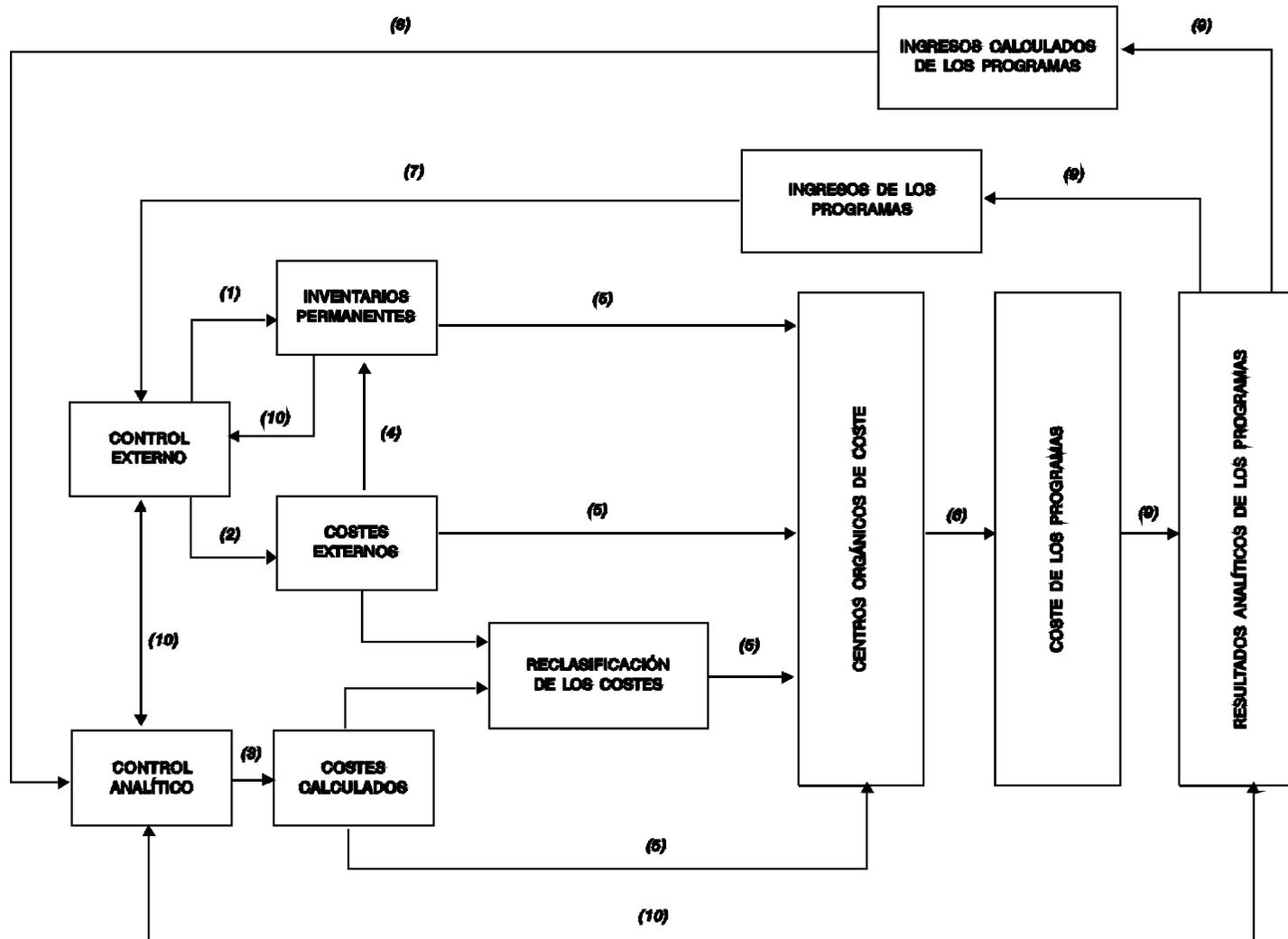


Gráfico 2.3. Grupo 9. Modelo base a costes estándares o predeterminados.

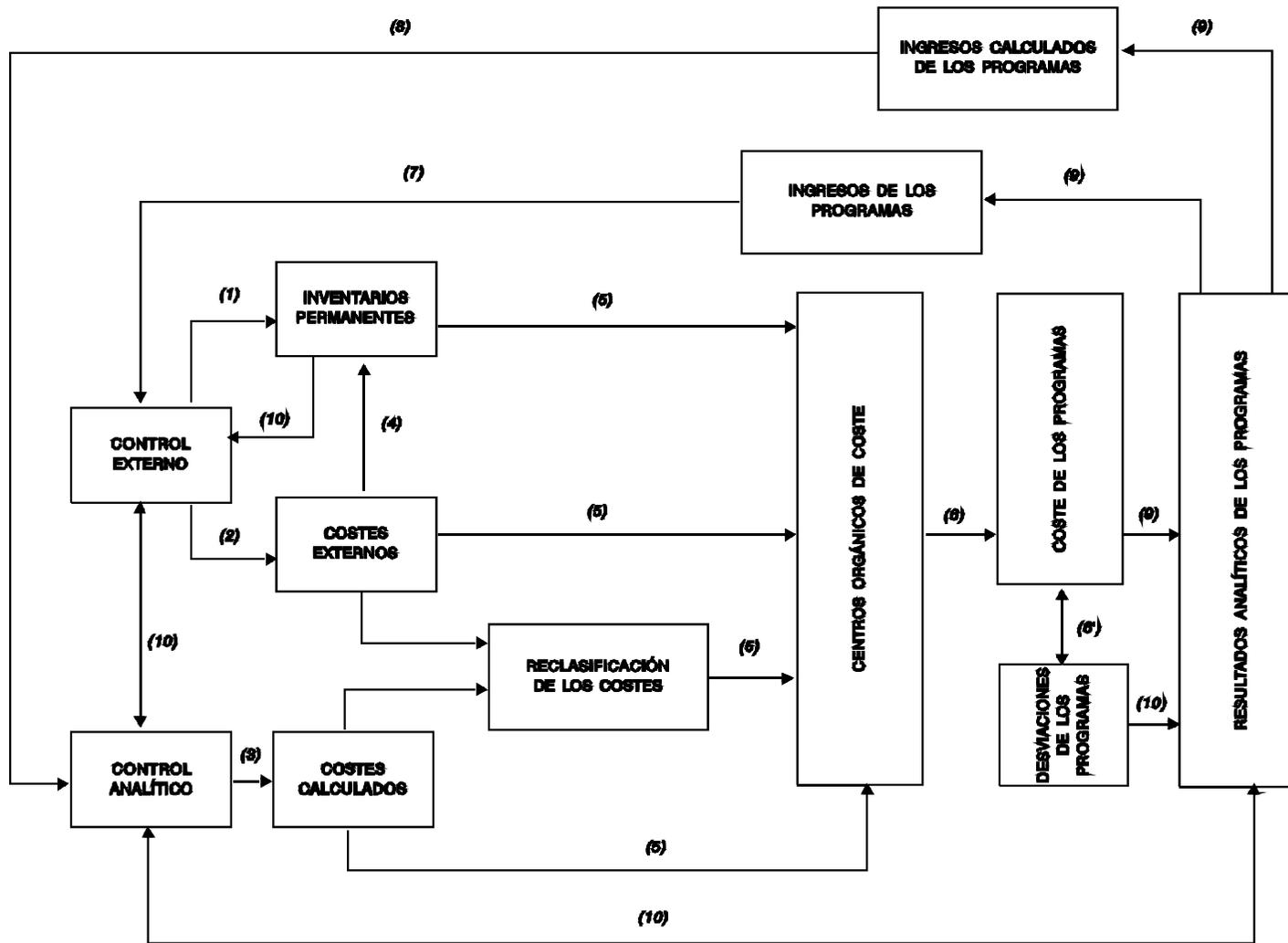
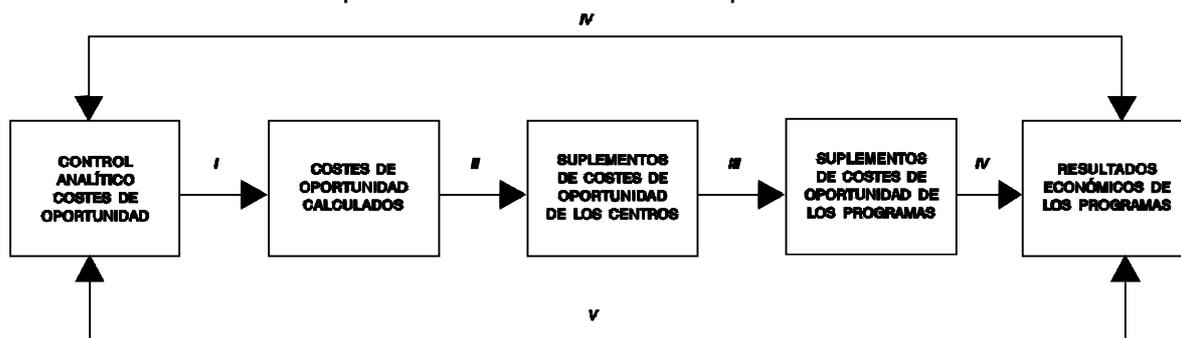


Gráfico 2.4. Modelo complementario de costes de oportunidad.



3.3. Tratamiento de las clases de coste.

Como ya hemos apuntado anteriormente, este modelo optó por un dualismo moderado a fin de poder aprovechar la información contenida en los grupos 3 y 6 de la contabilidad financiera. Sin embargo toda la información referente a las clases de costes no iba a tener su origen en dicha fuente, sino que, a efectos de contabilidad analítica, distinguía, al igual que su homónimo privado, entre costes externos, costes calculados y costes de oportunidad calculados.

En relación a los costes externos, destacar el hecho de que al tratar el coste de los materiales sólo desarrollaba el referido a los materiales para consumo y reposición al ser considerado como el de utilización normal en el ámbito de los Entes de carácter administrativo. En este sentido, el profesor CARRASCO DÍAZ¹² pone de manifiesto que "tal aseveración nos parece ciertamente cuestionable, tanto por las definiciones terminológicas del Plan General de Contabilidad privado, como por la consideración de que la actividad del Estado y de los Organismos Autónomos de carácter administrativo sólo generan output inmaterial. De cualquier forma, incluso aceptando esto último, existen outputs inmateriales, tal como puede ser la patente de cualquier equipo, que para su consecución se requiere la incorporación al mismo de algún elemento o conjunto de ellos que, difícilmente, puede considerarse como materiales para consumo y reposición".

También es subrayable, a la hora de conexionar ambas contabilidades, la distinción entre control externo de la propia contabilidad y control externo de los restantes

¹² CARRASCO DÍAZ, D. (1988): "Análisis del modelo contable del Grupo IX...". Op. cit.; pp. 138-139.

agentes, según que la información procediera del mismo agente que realizaba la contabilidad analítica, o, por el contrario, el agente que ordenara el gasto fuera distinto al que lo aplicase efectivamente. Esta última circunstancia era típica para el gasto de las retribuciones básicas de aquel personal que prestaba su servicio en centros distintos a aquél que le correspondía por su plaza de funcionario.

Por lo que respecta a los costes calculados, señalar que, además de considerar los de su homónimo privado, es decir, el coste de amortización y el coste de diferencias de inventario, tomaba en cuenta otra clase de coste adicional que era el de previsión social de funcionarios, al objeto de homogeneizar la información referida a los costes de personal, con independencia de la relación jurídica existente entre el trabajador y el Estado.

Por último, los costes de oportunidad considerados eran exclusivamente los que hacían referencia a los costes financieros calculados, distinguiendo, a diferencia del grupo 9 para la empresa privada, entre costes financieros calculados de los recursos propios y costes financieros calculados de los recursos ajenos. La razón esgrimida por el propio texto del grupo 9 del PGCP era la dificultad que planteaba adaptar dicho sistema, es decir, distinguir entre costes financieros imputables a factores fijos y costes financieros imputables a factores corrientes, a la realidad de los entes administrativos. En nuestra opinión, tal decisión no hace sino agravar la dificultad ya existente de imputar tales costes financieros a los centros orgánicos de coste y, por lo tanto, a los portadores de coste.

Posteriormente, se admitía la posibilidad de reclasificar los costes de acuerdo a otros criterios (según la fijeza o variabilidad, según fueran directos o indirectos, por funciones, etc.) conforme a las características y necesidades propias de cada supuesto de utilización.

3.4. Tratamiento de los centros de coste.

El grupo 9 del PGCP aunque permitía tanto la utilización de un modelo de costes inorgánico como orgánico, abogaba por la utilización en el modelo de los centros de coste. En este sentido, concebía unos centros orgánicos de coste como células de tratamiento de la totalidad de los costes de producción o funcionamiento de los

servicios públicos, limitándose sólo a identificar tales costes de producción, sin preocuparse por diferenciarlos funcionalmente como propugnaba su homónimo privado. Por lo tanto, no se distinguía entre los centros del ciclo de producción y los centros del ciclo de ventas y administración, vinculándose la totalidad de los costes, dado el carácter inmaterial, indivisible y no almacenable de los outputs de los entes administrativos, al tiempo y no a la producción.

Además, se propugnaba que, para hacer más efectivo ese control de costes, se identificasen tales centros orgánicos de coste con la estructura orgánica real del ente, evitando el uso de los denominados centros de coste ficticios y, por tanto, la posibilidad de cálculo de los costes de subactividad de los distintos centros.

3.5. Tratamiento de los portadores de coste.

Se estimó como más oportuno considerar a los programas como portadores de coste a fin de aprovechar la presupuestación por programas, si bien el coste del funcionamiento del programa sería distinto de los recursos financieros que en el presupuesto se asignaban a la realización del mismo, ya que había gastos que no se incluían como costes o bien costes que no se incluían como gastos. A este respecto, la profesora MORALA GÓMEZ¹³ indica 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 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 gestión". Además, esta opción puede resultar poco operativa debido al excesivo grado de agregación que suelen tener los programas públicos.

Resaltar también el hecho de que los autores del grupo 9 consideraron oportuno recoger como otro portador de coste final el importe de los trabajos realizados por el

¹³ MORALA GÓMEZ, B. (1990): *Información contable para la gestión pública*. Op. cit.; pp. 523-524.

Ente para su propio inmovilizado, suministrando información acerca del montante por el que debía ser capitalizado un activo construido por la propia entidad.

3.6. Tratamiento de los ingresos.

En cuanto a la consideración de los ingresos por parte de la microunidad económica, el grupo 9 del PGCP admitía una cuádruple posibilidad:

1. No considerar los ingresos, con lo cual no se llegaría a la obtención de resultados, suministrándonos la contabilidad analítica información referente sólo al coste efectivo de los programas. Esta alternativa, obviamente, generaría poca información económica y, por consiguiente, pocas posibilidades de análisis de la gestión del Ente.
2. Considerar únicamente los ingresos correspondientes a contraprestaciones surgidas como consecuencia de la venta de determinados bienes o la prestación de determinados servicios. El suministro de esta información se recogería de la contabilidad financiera, y tendría la consideración de minoración de costes.
3. Considerar ingresos calculados, estimados por la propia contabilidad interna con criterios propios.
4. Considerar conjuntamente los puntos dos y tres. Desde nuestro punto de vista, esta opción, a pesar de la dificultad que entraña su cálculo, sería la más idónea.

Además, de la misma manera que se consideraba un portador final de costes que recogiera los costes incurridos en la elaboración de activos por parte de la entidad, también se recogen 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 el que se hubiera incurrido en caso de haberlo adquirido al exterior.

3.7. Tratamiento de los resultados.

El resultado se obtendría confrontando el coste de los portadores con los ingresos. 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 los dos primeros casos no se obtendrían resultados, limitándose exclusivamente a determinar el coste de los servicios 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.

3.8. Tratamiento de las desviaciones.

En este sentido, hemos de destacar, como señala el profesor CARRASCO DÍAZ¹⁴, que "tanto la doctrina como los planes generales de contabilidad privada y pública, destacan la importancia del empleo de los costes estándares y/o presupuestarios en la contabilidad interna o analítica, para que ésta, en un sentido económico, alcance su verdadero significado y sirva de instrumento básico a la planificación y control que debe presidir toda actividad productiva de las microunidades económicas, ya sean públicas o privadas".

El grupo 9 del PGCP, ante la disyuntiva de trabajar con costes estándares o con costes presupuestados opta por esta última opción en una etapa inicial. La razón argumentada por sus autores estriba en la dificultad de plantear los costes representativos de una actividad de servicio en términos de estándares, dada su requerida vinculación al output y su individualización. No obstante, se dejaba abierta la posibilidad de aplicación de ambos tipos de coste en etapas posteriores al contemplar tal discriminación en el subgrupo de Desviaciones. Sin embargo, pensamos que tal implantación en una etapa posterior resultaría cuanto menos infructuosa, ya que esa indivisibilidad de los servicios públicos propia de la actividad interna de los entes de carácter administrativo manifestada por el citado grupo 9, se mantendría.

¹⁴ CARRASCO DÍAZ, D. (1988): "Análisis del modelo contable del Grupo IX..." . Op. cit.; p. 143.

Respecto al momento de la entrada en el modelo de las magnitudes estándares, el grupo 9 lo situaba a la salida del coste de los programas, cumpliendo únicamente la función de institucionalizar la comparación entre los costes reales y los presupuestados. Justificaba tal actuación en la dificultad de contar con presupuestos de costes a nivel de centros orgánicos. En este sentido, el profesor CARRASCO DÍAZ¹⁵ 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.

4. MODELO DE COSTES PARA EL INSTITUTO TECNOLÓGICO GEOMINERO DE ESPAÑA.

Ante el poco éxito obtenido, a pesar de su obligatoriedad, con la implantación del grupo 9, se inicia una segunda etapa caracterizada por la filosofía de abandonar la idea de implantar un sistema único de cálculo de costes a toda la Administración Pública, y centrarse en determinados organismos que mostraran interés por contar con un sistema de contabilidad de costes. Aunque las experiencias fueron variadas, y con el fin de no ser demasiado exhaustivo, hemos elegido como ejemplo a analizar en esta segunda etapa al modelo de costes para el Instituto Tecnológico Geominero de España (ITGE)¹⁶.

4.1. Fines perseguidos con su implantación.

Este modelo fue diseñado por un equipo de investigadores de la Universidad Complutense de Madrid formado por las profesoras Norverto Laborda, Muñoz Colomina y los profesores Veuthey Martínez y Zornoza Boy con la colaboración del

¹⁵ CARRASCO DÍAZ, D. (1988): "Análisis del modelo contable del Grupo IX...". Op. cit.; p. 146.

¹⁶ En relación a los modelos establecidos en esta segunda etapa, se puede consultar las características más sobresalientes correspondientes a cada uno de ellos en:

INTERVENCIÓN GENERAL DE LA ADMINISTRACIÓN DEL ESTADO (1994): *Contabilidad Analítica ...* Op. cit.; pp. 104-155.

personal del Instituto Tecnológico Geominero de España y financiado por la Intervención General de la Administración del Estado.

En opinión de estos autores¹⁷, 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, permitiría 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.

Se pretendía, por parte de los investigadores, elaborar un sistema contable analítico que, además de dar respuesta a las necesidades de valoración, cubriera los aspectos de gestión de los recursos del Organismo. El modelo ambicionaba responder a las necesidades de información, principalmente sobre costes, detectadas en el ITGE y que se concretaban en las siguientes¹⁸:

1. Realizar la asignación de los recursos del ITGE a las distintas actividades.
2. Servir de base para la determinación de los precios de venta o tarifas de las operaciones comerciales.
3. 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.

¹⁷ NORVERTO LABORDA, M^a.C.; MUÑOZ COLOMINA, C.I.; VEUTHEY MARTÍNEZ, E.; ZORNOZA BOY, J. (1988): *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; pp. 3-4.

¹⁸ NORVERTO LABORDA, M^a.C.; MUÑOZ COLOMINA, C.I.; VEUTHEY MARTÍNEZ, E.; ZORNOZA BOY, J. (1990): *Modelo para la aplicación de un sistema de contabilidad analítica y de gestión en el Instituto Tecnológico Geominero de España*. Trabajo de Investigación. Universidad Complutense de Madrid, abril; pp. 15 y 16.

- Actividad realizada y su evolución.
 - Comparación de dicha actividad con las normas preestablecidas y análisis de las causas de las posibles desviaciones a que de lugar.
 - Valoración al 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.
4. Servir de base en la comparación, para productos y servicios, de los costes internos con los precios de mercado vigentes.
 5. Facilitar una base de valoración de los activos producidos por el Organismo.

4.2. Características generales del modelo.

El modelo propuesto toma como marco de referencia al ya derogado grupo 9 del Plan General de Contabilidad Pública cuyas peculiaridades ya han sido descritas en el anterior epígrafe. No obstante, las características propias de este tipo de organismos hizo que se introdujeran en el modelo ciertas matizaciones que se pueden centrar, de acuerdo con los autores¹⁹, en las siguientes:

1. El nivel de agregación de los centros de coste propuesto por el grupo 9 era demasiado elevado, por lo que se propone, en aras a conseguir que se facilite el proceso de imputación de los costes así como que se permita una adecuada contabilidad por responsabilidades, establecer centros de coste de dimensiones más reducidas y de naturaleza más homogénea.
2. No se estima oportuno el considerar al programa como portador final de coste por su excesiva agregación, tomándose en su lugar como referencia el modelo de contabilidad por órdenes de trabajo y considerando como portador de coste final los proyectos y estudios.

¹⁹ NORVERTO LABORDA, M^a.C.; MUÑOZ COLOMINA, C.I.; VEUTHEY MARTÍNEZ, E.; ZORNOZA BOY, J. (1988): *Control de eficiencia en el sector público: Propuesta ...* Op. cit.; pp. 12-14.

3. A diferencia del grupo 9, se propone establecer costes estándares no sólo al nivel de los portadores finales de coste, sino también al de los centros de actividad.

4.3. Tratamiento de las clases de coste.

Tres van a ser las fuentes principales de información a fin de determinar cualitativa y cuantitativamente los elementos de coste que van a intervenir en la actividad desarrollada por el Organismo. En este sentido, se informatizó la información referente tanto a la nómina, el inventario y los suministros y servicios exteriores.

En relación a la clasificación que se iba a utilizar respecto a las clases de coste, se optó por una clasificación múltiple para, de esta manera, poder cubrir las diversas necesidades de información de los distintos usuarios de la misma. Así se distingue entre:

1. Costes externos y costes internos. Este modelo considera costes externos a aquellos costes que estando contabilizados en los capítulos 1, 2 o 6 del presupuesto de gastos se consideran costes del ejercicio. En este sentido, hemos de indicar que en la actualidad pueden existir operaciones extrapresupuestarias que den lugar a coste, como es el caso de aquellos bienes y servicios efectivamente recibidos y que a la fecha del cierre del período todavía no se han dictado los correspondientes actos de reconocimiento y liquidación. Por otro lado, serán costes internos aquéllos que no se derivan directamente del presupuesto sino que son objeto de cálculo, surgiendo por ello una imputación interna. Uno de los objetivos de esta clasificación es, como apuntan sus autores²⁰, "el permitir la conciliación de los datos de la contabilidad presupuestaria y de la contabilidad analítica".
2. Costes por naturaleza. En esta clasificación se optó por tipificar los costes en base a tres grandes epígrafes:
 - Costes asociados al personal (fijo, eventual e interino), que estarán integrados por la nómina (incluyendo la Seguridad Social a cargo del

²⁰ NORVERTO LABORDA, M^a.C.; MUÑOZ COLOMINA, C.I.; VEUTHEY MARTÍNEZ, E.; ZORNOZA BOY, J. (1990): *Modelo para la aplicación de un sistema de contabilidad...* Op. cit.; p. 26.

Organismo²¹), dietas y locomoción y otros costes relacionados con el personal.

- Costes asociados al inmovilizado, de los que formarán parte la amortización, los gastos de conservación, los contratos de mantenimiento, los contratos por seguros del inmovilizado y todos aquellos otros generados por el uso del inmovilizado. Se hace especial hincapié en tratar por un lado los costes asociados a los equipos productivos y por otro los costes correspondientes al mobiliario, instalaciones y utillaje.
 - Costes asociados a suministros y servicios exteriores, que estarían constituidos, a modo de cajón de sastre, por todos aquellos gastos del ejercicio no incluidos en los epígrafes anteriores tales como el material fungible de oficina, el material fungible de laboratorio, materiales diversos, combustibles, luz, agua, teléfono, arrendamientos, indemnizaciones, trabajos realizados por otras empresas y otros gastos.
3. Costes directos y costes indirectos. En esta clasificación la unidad de referencia elegida son los portadores de coste, es decir, primordialmente las órdenes de trabajo de los centros de apoyo y los estudios de los centros principales, de tal forma que aquellos costes considerados directos se afectarán a la orden de trabajo o al estudio correspondiente sin necesidad de utilizar clave de reparto alguna. Por el contrario, los costes indirectos, que 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, serán objeto de imputación a través de las correspondientes claves de reparto.

²¹ Como indican los propios autores, en el caso del personal funcionario, las cuotas satisfechas a Muface no se incluirán como coste, quedando, no obstante, la posibilidad de incluirlo como un coste calculado en forma de "previsión social de funcionarios", tal y como lo hace el grupo 9 del PGCP.

4.4. Tratamiento de los centros de coste.

Los centros de coste son definidos por el modelo como centros de actividad o centros operativos que reúnen dos características esenciales: homogeneidad de la actividad desarrollada y unidad de control.

Atendiendo a las peculiaridades propias de la actividad desarrollada en cada uno de los centros de coste, se optó por clasificarlos del siguiente modo:

1. Centros técnicos, que serían aquéllos que tienen funciones propias de producción, pudiendo ser principales o de apoyo.
 - 1.1. Serán principales aquellos que tienen a su cargo la dirección de los estudios considerados como outputs finales del Instituto.
 - 1.2. Por el contrario, serán de apoyo aquellos centros 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 necesariamente que integrarse con posterioridad en los 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. En este sentido, se escogieron como unidades de obra, para las distintas imputaciones, las contenidas en la tabla 2.2.

2. 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.

3. Centros de administración y servicios generales formados por aquellos centros que tienen las funciones de dirección, organización, administración, planificación y gestión general dentro del Instituto, incluyéndose, además, todos los costes de aquellos recursos o servicios que son utilizados conjuntamente por el Instituto y para los que se ha considerado más operativo tratarlos 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.

Tabla 2.2. Unidades de obra utilizadas para la imputación a las distintas órdenes de trabajo de los costes localizados en los centros de apoyo.

CENTRO DE COSTE	UNIDADES DE OBRA
Laboratorios	Tiempo de trabajo directo
Transportes	Kilómetros rodados
Geofísica	Jornadas de trabajo de campo, kilómetros y jornadas de trabajo del personal técnico
Sondeos y aforos	Jornadas de trabajo y kilómetros
Teledetección	Jornadas de trabajo y kilómetros

Fuente: NORVERTO LABORDA, M^a.C.; MUÑOZ COLOMINA, C.I.; VEUTHEY MARTÍNEZ, E.; ZORNOZA BOY, J. (1990): *Modelo para la aplicación de un sistema de contabilidad...* Op. cit.

4.5. Tratamiento de los portadores de coste.

Como portadores finales de coste se establecieron las diversas actividades desarrolladas en 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:

1. 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. Así, se propone lo establecido en la tabla 2.3.

Tabla 2.3. Imputación de los costes de los centros principales a los estudios.

CONCEPTO	PROCEDIMIENTO DE IMPUTACIÓN
Nómina del personal directo	Tasa media por categorías (ptas./jornada)
Dietas y locomoción	Afectación directa (control individualizado)
Trabajos encargados al exterior	Afectación directa (control individualizado)
Otros suministros y servicios directos	Afectación directa (control individualizado)
Costes generales del centro: - Personal indirecto - Costes del inmovilizado - Suministros y servicios indirectos	Tasa de imputación por jornada de personal técnico (ptas./jornada)

Fuente: NORVERTO LABORDA, M^a.C.; MUÑOZ COLOMINA, C.I.; VEUTHEY MARTÍNEZ, E.; ZORNOZA BOY, J. (1990): *Modelo para la aplicación de un sistema de contabilidad...* Op. cit.

2. 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.
3. Costes que deba absorber 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.

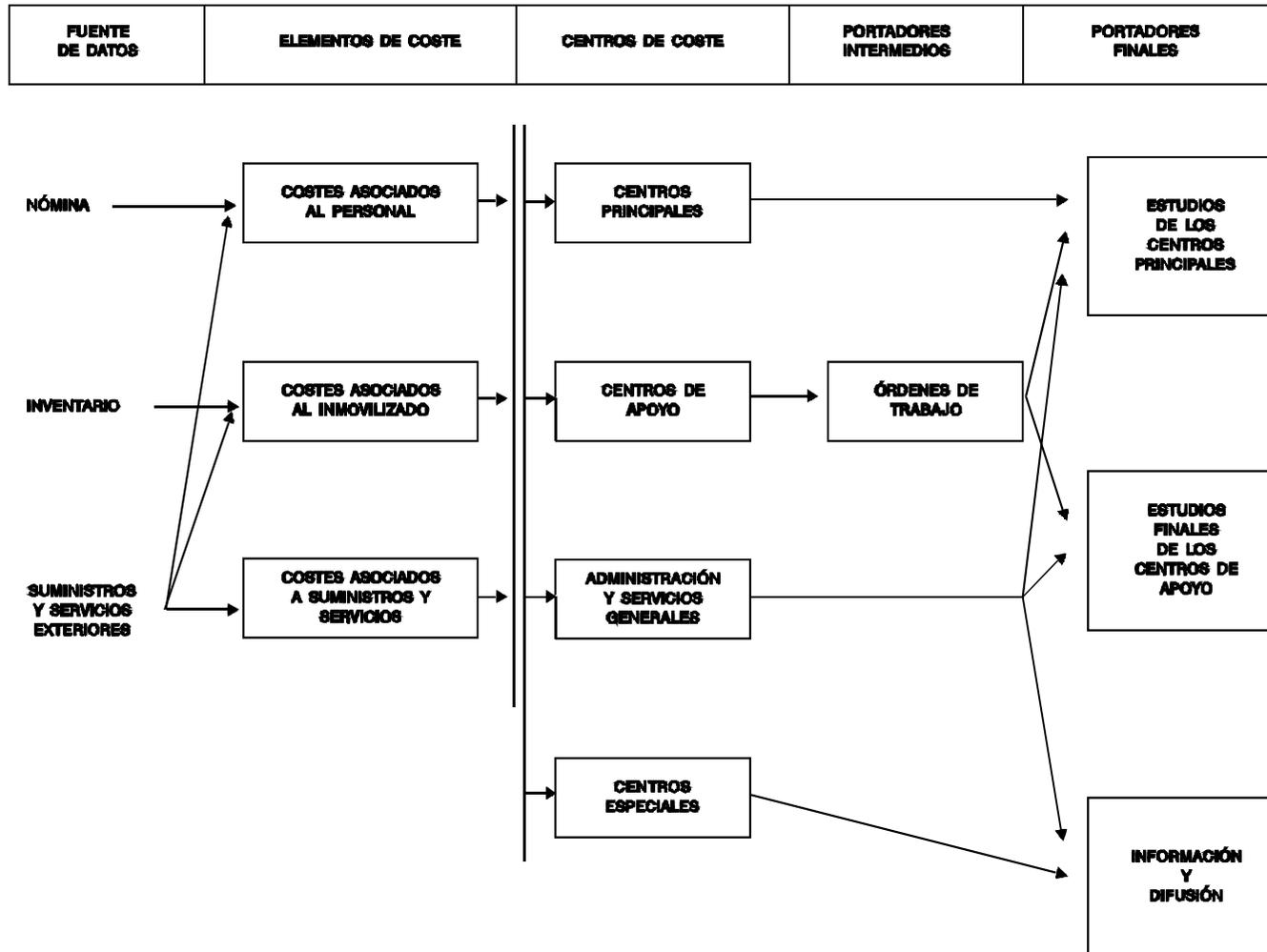
Por su parte, el coste correspondiente a los estudios finales de los centros de apoyo, que se identificarían con las operaciones comerciales llevadas a cabo por el ITGE ,

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 la 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.

Todo lo dicho hasta ahora, se puede resumir en el Gráfico 2.5.

Gráfico 2.5. Modelo de costes para el Instituto Tecnológico Geominero de España.



4.6. Tratamiento de los ingresos y del resultado.

Los ingresos dentro de este Organismo se van a producir, esencialmente, bien a través de sus operaciones comerciales bien mediante los servicios prestados por los centros especiales de información y documentación. Dada la escasa importancia cuantitativa que tienen tales ingresos, se ha optado por considerarlos como ingresos compensatorios, es decir, que van a reducir el coste del servicio público prestado.

En base a lo anteriormente expuesto, no cabe el cálculo de algún resultado entendido como confrontación entre ingresos y costes, sino que cabría hablar del cálculo de un coste neto.

4.7. Tratamiento de las desviaciones.

Como ya se ha señalado con anterioridad, aunque el modelo toma como marco de referencia al grupo 9 del PGCP, a la hora de introducir las desviaciones en el modelo se actúa instaurando las mismas por centros, a fin de poder establecer un verdadero modelo de costes por responsabilidades. En este sentido, se van a establecer los siguientes niveles de desviaciones:

1. Desviaciones por centros. Dentro de ésta se establecerán:
 - 1.1. Desviación en actividad, que compara el valor efectivo de la variable tomada como unidad de obra del centro, representativa de la actividad desarrollada en el mismo, con la cantidad estimada al comienzo del ejercicio, pudiéndose expresar tal desviación en términos absolutos o relativos.
 - 1.2. Desviación en costes. Se comparan los importes preestablecidos, al comienzo del ejercicio, y efectivos correspondientes a los costes propios del centro objeto de análisis.
2. Desviaciones por portadores, contemplándose a su vez:
 - 2.1. Desviación en costes, a través de la comparación entre los costes en los que realmente ha incurrido el portador objeto de análisis con los que se les había estimado al comienzo del ejercicio.

- 2.2. Desviaciones en rendimientos técnicos, mediante la comparación de los importes en los que efectivamente se ha incurrido, correspondientes a cada uno de los elementos de coste más representativos que intervienen en la realización de la actividad que constituye el portador de coste, con los inicialmente estimados al comienzo del ejercicio.

Una vez establecidas las desviaciones anteriormente descritas, se elaborará un cuadro de mando para cada uno de los responsables de los distintos centros de coste del organismo. Estos cuadros de mando resumirían 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.

Las desviaciones explicitadas a través de los cuadros de mando y el análisis de las mismas, ayudarán tanto a plantear las líneas generales de la gestión de cada centro para el período siguiente como a elaborar nuevos estándares para el cálculo de los costes en el próximo ejercicio.

A la hora de determinar los estándares, el modelo establece dos tipos:

1. Un estándar base de referencia, que representaría el mejor coste o rendimiento para una determinada actividad y que se establecería por referencia a otras entidades o empresas (estándar de referencia externa), siempre que ello sea posible.
2. Un estándar que trataría de ajustarse a la realidad del organismo, tomando en cuenta las limitaciones y características propias del mismo, y que permitiría expresar la cuantificación de los objetivos marcados para el ejercicio.

El establecimiento de los estándares anteriormente descritos, permitiría determinar la eficiencia global del Organismo, que se desglosaría, a su vez, en sus componentes estratégico y operativo. Todos estos conceptos son definidos por los autores del siguiente modo²²:

²² Los autores del modelo adaptan al sector público la metodología propuesta por la Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas (AECA) (1988) en su *Documento nº 1 de la serie Principios de Organización y Sistemas*, denominado "El objetivo eficiencia de la empresa".

1. Eficiencia global: se determina por comparación entre el dato efectivo y el estándar base, indicando el nivel de eficiencia alcanzado por el organismo con respecto a la considerada como óptima.
2. Eficiencia estratégica: se determina comparando el estándar ajustado con el estándar base, indicándole al organismo eficiencia que le permite la estructura de medios de que dispone el mismo.
3. Eficiencia operativa: se determina por comparación entre el dato efectivo y el estándar ajustado, señalando el grado en que el organismo aprovecha los medios de que dispone.

5. PROYECTO CANOA (Contabilidad Analítica Normalizada para Organismos Autónomos).

5.1. Fines perseguidos con su implantación.

El Proyecto CANOA presenta como objetivo principal implantar 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 presentaba como 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 a lo que se une la época de recortes presupuestarios en la que nos encontramos, vemos poco probable el que se haya podido cumplir tal plazo.

De acuerdo con el propio Proyecto²³, 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 fines básicos:

1. Suministrar información necesaria para la toma de decisiones de gestión.

Madrid; p. 31.

²³ INTERVENCIÓN GENERAL DE LA ADMINISTRACIÓN DEL ESTADO (1994): *Contabilidad Analítica ...* Op. cit.; p. 162.

2. Permitir determinar el coste de las actividades o de la prestación de servicios públicos para establecer las tasas y precios públicos de forma rigurosa, evitando la disfuncionalidad de su fijación por estimaciones arbitrarias.
3. Permitir medir la eficiencia y la economía.
4. Facilitar la medición de la eficacia.
5. 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.
6. Posibilitar la presentación de datos ante órganos supranacionales.

En definitiva, tal como indica el propio Proyecto CANOA²⁴, 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 intermedia, 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 no periodicidad²⁵.
2. Información final, siendo ésta el resultado final del proceso contable. Dentro de ésta se puede distinguir a su vez:
 - 2.1. Información que contenga datos sobre valores (Costes por centros, por actividades, por productos, etc.)

²⁴ INTERVENCIÓN GENERAL DE LA ADMINISTRACIÓN DEL ESTADO (1994): *Contabilidad Analítica ...* Op. cit.; p. 166.

²⁵ No obstante, cuando esta información tuviera el carácter de periódica, se podría considerar como información final.

- 2.2. Información que facilite el análisis de lo anterior (Informes sobre costes, sobre ingresos medios, etc.)
- 2.3. Información normalizada, de nivel básico o mínimo y que sería de obligado cumplimiento por parte de todos los organismos.
- 2.4. Información personalizada, consistente en documentos con un grado de agregación diferente en función de las características productivas y organizativas de cada sujeto contable.
- 2.5. Información relativa a diferentes períodos temporales.

En relación a estos tipos de informes, el profesor LÓPEZ DÍAZ²⁶ manifiesta que "constituyen un gran paso en el proceso de modernización de la administración Pública al que no hemos referido, y, sin duda, suponen un nuevo entorno en la cultura gerencial de los entes públicos. Significan, 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 ya concretados con anterioridad por el ya derogado Grupo 9 del antiguo Plan General de Contabilidad Pública analizado en páginas anteriores.

5.2. 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.

²⁶ LÓPEZ DÍAZ, A. (1995): "Contabilidad de Gestión aplicada al Sector Público". Incluido en *III Jornada de Trabajo sobre Contabilidad Pública. Análisis y Contabilidad de Gestión en el Sector Público*. Santiago de Compostela; p. 23.

- Organismos que no se adaptaran a las dos opciones anteriores y, en consecuencia, necesitasen modelos alternativos.

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 siguientes²⁷:

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 la colaboración de otros sistemas de información del Organismo. Tales sistemas son:
 - 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 SICAI 2. 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. A la hora de establecer su relación con la contabilidad externa, se opta por un dualismo radical, por lo que puede funcionar de manera autónoma con respecto a aquella contabilidad.
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, ésto no es óbice para que en aquellos organismos que necesiten modelos de costes preestablecidos se trate de implantar dichos modelos, aunque los

²⁷ INTERVENCIÓN GENERAL DE LA ADMINISTRACIÓN DEL ESTADO (1994): *Contabilidad Analítica ...* Op. cit.; p. 165.

mismos estarían encuadrados dentro de la tipología de modelos alternativos al modelo general.

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, las profesoras MUÑOZ COLOMINA y NORVERTO LABORDA²⁸ 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.
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.

5.3. Tratamiento de las clases de coste.

El tratamiento seguido en el Proyecto en relación a las clases de coste, es aquel 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

²⁸ MUÑOZ COLOMINA, C.I. y NORVERTO LABORDA, M.C. (1996): "El reto de la mejora de la información contable como instrumento de gestión en el sector público". Incluido en *IV Jornada de Trabajo sobre Contabilidad Pública. Nuevas tendencias de la Contabilidad y la Gestión en las Administraciones Públicas*. Zaragoza; p. 80.

gastos ejecutados por otros entes externos a la organización y costes procedentes de cálculos internos.

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:

1. Ser costes pertenecientes a otro período.
2. Ser incorporables al coste de otros entes públicos.
3. Integrar coste de inversiones. Si bien, en este caso se está haciendo referencia exclusivamente a la adquisición de inmovilizado, cuya incorporación al sistema de contabilidad analítica se realizará a través del proceso de amortización de las mismas.
4. Constituir gastos financieros o resultados extraordinarios.
5. Representar entrada de bienes a almacenes controlados²⁹.

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"³⁰, 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 transferencias³¹ y diferencias de inventario.

²⁹ El Proyecto considera que se deberán de introducir en el Sistema de Contabilidad Analítica en el momento de su consumo.

³⁰ INTERVENCIÓN GENERAL DE LA ADMINISTRACIÓN DEL ESTADO (1994): *Contabilidad Analítica ...* Op. cit.; p. 196.

³¹ Sólo en el supuesto de que las transferencias sean gestionadas por el Organismo concedente.

En relación al tratamiento que hace de los materiales³², 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 de Contabilidad Analítica que proporcione esa información"³³.

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"³⁴, contempla los costes de amortización³⁵ 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 Públicas³⁶.

Por último, todos los costes incorporables deberán reclasificarse, según puedan afectarse o no directamente a un centro o actividad, en costes directos o indirectos

³² En este sentido, sería interesante consultar los comentarios hechos al respecto en:

LÓPEZ DÍAZ, A. (1995): "Contabilidad de Gestión aplicada ..." Op. cit.; p. 18.

³³ INTERVENCIÓN GENERAL DE LA ADMINISTRACIÓN DEL ESTADO (1994): *Contabilidad Analítica ...* Op. cit.; p. 257.

³⁴ INTERVENCIÓN GENERAL DE LA ADMINISTRACIÓN DEL ESTADO (1994): *Contabilidad Analítica ...* Op. cit.; p. 194.

³⁵ El Proyecto establece que se tomarán para su cálculo el mismo criterio elegido para la Contabilidad Financiera, aduciéndose para tal postura la no utilización de la amortización con criterios financieros.

³⁶ INTERVENCIÓN GENERAL DE LA ADMINISTRACIÓN DEL ESTADO (1994): *Contabilidad Analítica ...* Op. cit.; p. 249.

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).

5.4. Tratamiento de los centros de coste.

Como ya pusimos de manifiesto, 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"³⁷. 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, si 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 tales como orientativas, ya que los múltiples casos que se pueden presentar en la realidad puede provocar la inaplicabilidad de algunos de estos criterios.

³⁷ INTERVENCIÓN GENERAL DE LA ADMINISTRACIÓN DEL ESTADO (1993): *Proyecto CANOA (Contabilidad Analítica Normalizada para Organismos Autónomos*. Madrid; p. 15.

Tabla 2.4. Criterios de asignación elementos-centro.

ELEMENTO DE COSTE	CRITERIO 1	CRITERIO 2
Otros gastos sociales	Personas equivalentes	
Transporte de personal	Personas equivalentes	
Coste de materiales	Unidades consumidas	Unidades producidas
Servicios exteriores relacionados con la producción	Unidades consumidas	Unidades producidas
Servicios de profesionales independientes	Criterios técnicos	
Vigilancia	Superficie	Personas/ Usuarios
Limpieza	Superficie	Personas equivalentes
Arrendamientos	Superficie	
Reparaciones y conservación	Superficie/ Nº unidades/ Nº personas/ Nº usuarios	
Luz	Potencia instalada/ Puntos de luz	Personas equivalentes
Agua		Personas equivalentes/ Usuarios
Climatización	Volumen/ Superficie	Personas equivalentes
Comunicación	Nº de líneas/ Nº de extensiones/ Nº de aparatos telefónicos	Personas equivalentes
Material de oficina e informático	Personas equivalentes/ Nº de ordenadores	
Libros/prensa, Revistas/publicaciones periódicas y otros medios audiovisuales	Personas equivalentes	
Instrumental de laboratorio y experimentación	Criterio técnico	

ELEMENTO DE COSTE	CRITERIO 1	CRITERIO 2
Tributo	Superficie/ N° de vehículos	
Primas de seguro	Amortización por centros de coste	Superficie
Costes diversos	En función del tipo de coste	

Fuente: INTERVENCIÓN GENERAL DE LA ADMINISTRACIÓN DEL ESTADO (1993): *Proyecto CANOA*. Op. cit.; pp. 13-14.

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 trabajador³⁸.

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 coste³⁹:

1. 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.
2. Centros Directivos, Administrativos o Generales (Centros DAG): que son los encargados de la alta dirección del organismo; de coordinar la actividad de otros centros o de realizar actividades de tipo administrativo o general que

³⁸ INTERVENCIÓN GENERAL DE LA ADMINISTRACIÓN DEL ESTADO (1994): *Contabilidad Analítica ...* Op. cit.; pp. 229.

³⁹ INTERVENCIÓN GENERAL DE LA ADMINISTRACIÓN DEL ESTADO (1994): *Contabilidad Analítica ...* Op. cit.; pp. 203-207.

- permiten el funcionamiento interno del ente. Su coste se imputará posteriormente a las denominadas actividades DAG.
3. 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.
 4. 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.
 5. 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.

5.5. Tratamiento de los portadores de coste.

El Proyecto CANOA considera como portadores finales de coste tanto a las actividades como a los productos 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 Proyecto⁴⁰ 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

⁴⁰ INTERVENCIÓN GENERAL DE LA ADMINISTRACIÓN DEL ESTADO (1993): *Proyecto CANOA*. Op. cit.; p. 15.

consecuencia de la realización de actividades. Por su parte, el producto⁴¹ 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 actividades⁴²:

1. 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.
2. 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.
3. Trabajos realizados por el Organismo para su propio inmovilizado (TROPI). Tienen el mismo tratamiento que las actividades finalistas, siendo posteriormente compensados por ingresos calculados.
4. 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.
5. 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.

⁴¹ INTERVENCIÓN GENERAL DE LA ADMINISTRACIÓN DEL ESTADO (1993): *Proyecto CANOA*. Op. cit.; p. 16.

⁴² INTERVENCIÓN GENERAL DE LA ADMINISTRACIÓN DEL ESTADO (1994): *Contabilidad Analítica ...* Op. cit.; p. 209.

Es de resaltar el hecho de que la parte de costes de los distintos centros que tiene su origen en la desocupación productiva, por la falta de utilización de los factores, irá a parar a una «actividad» denominada subactividad y que se puede considerar como «ficticia».

No obstante lo anterior, y de acuerdo con el profesor LÓPEZ DÍAZ⁴³, 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.

5.6. Tratamiento de los ingresos.

En cuanto al tratamiento que reciben los ingresos, se distingue, en primer lugar, entre ingresos incorporables e ingresos no incorporables. Dentro de los primeros, cabría la posibilidad tanto de relacionarlos, o no, a actividades concretas.

En relación a los ingresos asociados a actividades se diferencia entre precios y subvenciones. Dentro de los precios se incluyen todos aquéllos que supongan una contraprestación tanto de tipo legal como aquéllos surgidos por la venta propiamente dicha del objeto de la actividad. Se citan, a modo de ejemplo, las tasas, precios públicos, precios privados, multas y sanciones⁴⁴. Por lo que respecta a las subvenciones, estas serán consideradas como ingresos por el Sistema de Contabilidad Analítica sólo en el caso de que se encuentre vinculada a alguna actividad desarrollada por el Organismo.

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

⁴³ LÓPEZ DÍAZ, A. (1995): "Contabilidad de Gestión aplicada ..." Op. cit.; p. 18.

⁴⁴ Las multas y sanciones, si bien surgen como consecuencia de la ejecución del poder coactivo atribuido al Organismo, se encuentran relacionadas, en cierto modo, con la actividad desarrollada por el Ente.

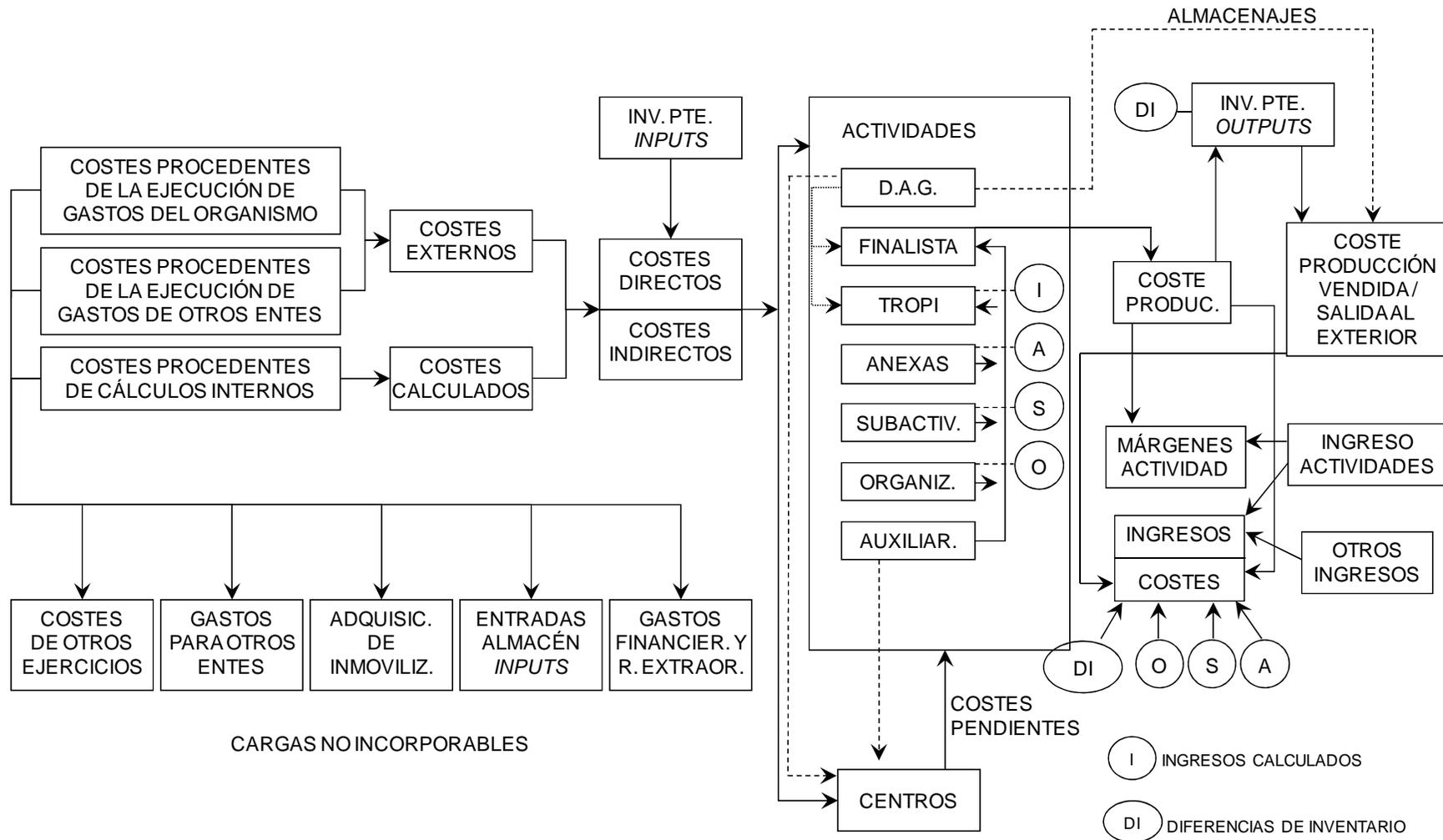
5.7. Tratamiento de los resultados.

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 hemos 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 distintas actividades, si bien, por lo que se deduce del Proyecto, se considera margen a la diferencia entre el ingreso asociado a una actividad y el coste total de dicha actividad.

Todo lo dicho hasta aquí, queda sintetizado en el Gráfico 2.6.

Gráfico 2.6. Modelo estándar del Proyecto CANOA.



BIBLIOGRAFÍA CONSULTADA CAPÍTULO II

ARCOS ALCARÁZ, J.; DEL BARCO FERNÁNDEZ-MOLINA, J. y POU DÍAZ, J. (1994): "Evaluación de programas y políticas públicas. Metodología de Evaluación. Avances en Contabilidad Analítica". Incluido en INTERVENCIÓN GENERAL DE LA ADMINISTRACIÓN DEL ESTADO (1993): *Eficacia y legalidad en la gestión Pública. X Jornadas de control interno en el Sector Público*, Madrid, marzo; pp. 125-147.

ASOCIACIÓN ESPAÑOLA DE CONTABILIDAD Y ADMINISTRACIÓN DE EMPRESAS (AECA) (1988): "El objetivo eficiencia de la empresa". *Documento nº 1 de la serie Principios de Organización y Sistemas*, Madrid.

CARRASCO DÍAZ, D. (1988): "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; pp. 131-147.

CARRASCO DÍAZ, D. (1988): "Bases de un modelo de costes para el control económico de la gestión pública", incluido en *II Jornadas sobre Contabilidad Pública*, Valencia; pp. 341-356.

FERNÁNDEZ FERNÁNDEZ, J.M. (1987/88): *Análisis económico del Sector Público*. Tesis Doctoral dirigida por el profesor doctor Antonio López Díaz. Oviedo.

INTERVENCIÓN GENERAL DE LA ADMINISTRACIÓN DEL ESTADO: Resolución de 26 de diciembre de 1983 por la que se establecen y regulan determinados informes sobre costes de funcionamiento de los servicios a rendir por los diferentes Departamentos ministeriales. BOE nº 25 de 30 de enero de 1984.

INTERVENCIÓN GENERAL DE LA ADMINISTRACIÓN DEL ESTADO (1991): *Sistema de Contabilidad Analítica para Universidades (SCAU)*. Madrid, diciembre.

INTERVENCIÓN GENERAL DE LA ADMINISTRACIÓN DEL ESTADO (1993): *Proyecto CANOA (Contabilidad Analítica Normalizada para Organismos Autónomos)*. Madrid.

INTERVENCIÓN GENERAL DE LA ADMINISTRACIÓN DEL ESTADO (1994): *Contabilidad Analítica de las Administraciones Públicas. El Proyecto CANOA*. Madrid.

LÓPEZ DÍAZ, A. (1995): "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; pp. 5-27.

MINISTERIO DE ECONOMÍA Y HACIENDA: Orden de 20 de septiembre de 1983 por la que se aprueba el texto que desarrolla el grupo 9 del Plan General de Contabilidad Pública relativo a la Contabilidad Analítica. BOE nº 261 de 1 de noviembre.

MONTAÑO JIMÉNEZ, I. (1984): *La nueva contabilidad pública*. Pirámide, Madrid.

MORALA GÓMEZ, B. (1990/91): *Información contable para la gestión pública*. Tesis Doctoral dirigida por el profesor doctor Antonio López Díaz. Oviedo.

MUÑOZ COLOMINA, C.I.; NORVERTO LABORDA, M.C.; VEUTHEY MARTÍNEZ, E.; ZORNOZA BOY, J.(1988): "La contabilidad analítica dentro de la contabilidad pública: Hacia un modelo integral de información para la gestión". Incluido en *III Encuentro de Profesores Universitarios de Contabilidad*. Málaga; pp. 155-162.

MUÑOZ COLOMINA, C.I. y NORVERTO LABORDA, M.C. (1996): "El reto de la mejora de la información contable como instrumento de gestión en el sector público". Incluido en *IV Jornada de Trabajo sobre Contabilidad Pública. Nuevas tendencias de la Contabilidad y la Gestión en las Administraciones Públicas*. Zaragoza; pp. 61-88.

NORVERTO LABORDA, M^a.C.; MUÑOZ COLOMINA, C.I.; VEUTHEY MARTÍNEZ, E.; ZORNOZA BOY, J. (1988): *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.

NORVERTO LABORDA, M^a.C.; MUÑOZ COLOMINA, C.I.; VEUTHEY MARTÍNEZ, E.; ZORNOZA BOY, J. (1990): *Modelo para la aplicación de un sistema de contabilidad analítica y de gestión en el Instituto Tecnológico Geominero de España*. Trabajo de Investigación. Universidad Complutense de Madrid, abril.

ORTEGA JIMÉNEZ, C. (1989/90): "Encuadramiento doctrinal del modo de cálculo y proceso registral del grupo 9 del Plan General de Contabilidad Pública". *Cuadernos de Ciencias Económicas y Empresariales*, n^o 20, Málaga; pp. 227-232.

POU DÍAZ, J.; FERNÁNDEZ RODRÍGUEZ, M^a y ALIAGA MARTÍNEZ, M^a. (1994): "Nuevos desarrollos de Contabilidad Analítica en la Administración Institucional". *Presupuesto y Gasto Público*, n^o 13; pp. 149-166.

SEMINARIO PERMANENTE DE ADMINISTRACIÓN FINANCIERA DEL CENTRO DE DOCUMENTACIÓN DEL INSTITUTO DE ESTUDIOS DE ADMINISTRACIÓN LOCAL (1976): *Manual de Contabilidad de Costes para las Corporaciones Locales*. Instituto de Estudios de Administración Local. Madrid.

ZORNOZA BOY, J. (1991): *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, julio.

CAPÍTULO III
EL PROCESO PRODUCTIVO DE LAS
CORPORACIONES LOCALES:
SU CAPTACIÓN

En la actualidad, los gobiernos municipales muestran grandes carencias en cuanto al uso de métodos de gestión que garanticen la eficacia y eficiencia en su ámbito de actuación. A ello ha contribuido el hecho de que, hasta épocas recientes, la actividad de estos Entes ha recibido básicamente un tratamiento administrativo y burocrático, más preocupado por el control de legalidad que por conseguir una gestión eficaz. Además, los servicios públicos prestados por estas organizaciones han experimentado una constante expansión que, unido a la escasez de recursos y a la cada vez más exigente actitud de los ciudadanos receptores de los servicios acerca de la calidad de los mismos, hace imprescindible la búsqueda de técnicas de gestión que contribuyan a la mejora de la planificación, de la toma de decisiones y del control de la actividad pública local. En este sentido, se hace necesaria la implantación de un apropiado sistema de contabilidad interna como herramienta esencial que favorezca la consecución de los fines mencionados.

Para conseguir dicha meta, resulta de gran utilidad la experiencia acumulada en las organizaciones orientadas al beneficio. Así, la implantación en las unidades económicas públicas locales de métodos y técnicas habitualmente utilizadas en las privadas, va a implicar el estudio de su problemática económico-técnica en aras de obtener información sobre la producción y los costes de los bienes y servicios públicos, al objeto de permitir una toma de decisiones lo más racional posible a la hora de proceder a la asignación de los escasos recursos disponibles. Sin embargo, es tan amplio y, a veces, tan dispar el espectro de sectores que puede abarcar la actividad pública local que, en determinados Entes, la aplicación de tales experiencias, sin más, no satisfarían en su totalidad los fines que actualmente se exigen a los modernos sistemas de información dentro del ámbito público¹. Por esta razón habrá de tenerse en cuenta las particularidades propias de la Administración Local.

El establecimiento de una contabilidad interna o analítica en cualquier unidad económica ha de venir precedido de un conocimiento de la organización de dicha

¹ No debemos olvidar que determinados servicios prestados por el sector público no tienen su equivalente en el sector privado.

unidad y de su proceso productivo, para determinar qué información necesitan los órganos encargados de la adopción de decisiones y a que nivel, con el fin de que los datos que suministre resulten útiles a los mismos. Es por ello que se hace obligado adentrarnos en los distintos procesos productivos correspondientes a las diversas actividades que van a ser objeto de análisis.

1. DELIMITACIÓN Y CONTENIDO.

Como ya se puso de manifiesto, existe una gran disparidad en relación tanto a la tipología de Administraciones Locales, como a los objetivos perseguidos por cada una de ellas para cumplir su función. Por ello, se hace necesario delimitar el campo de actuación dentro del cual queremos enmarcar nuestra investigación.

Así pues, respecto a la tipología de Entidades Locales, la pretensión no es abarcar la totalidad de Entes que puedan existir en el ordenamiento jurídico español, ya que ello, además de hacer casi inacabable su estudio, añadiría mayor confusión. Por ello, de la totalidad de Entes a los que la Ley 7/1985 otorga el carácter de local, y que ya analizamos en las primeras páginas de este trabajo, nos vamos a centrar exclusivamente en el Municipio.

Aunque podría argumentarse con diversa amplitud y disparidad, en nuestro caso, las razones esenciales que nos llevan a inclinarnos por esta figura local las podemos resumir en que se trata de un tipo de Ente que se encuentra presente en todas las Comunidades Autónomas, siendo, además, la figura más predominante de entre todas las Entidades Locales. Muestra de ello es la Tabla 3.1 que indica la distribución de los Entes Locales en nuestro país a 1 de enero de 1995.

Tabla 3.1. Distribución de los Entes Locales en España.

	Municipios	Provincias	Islas	Entidades Locales menores	Mancomunidades	Comarcas, áreas metropolitanas y otras agrupaciones de municipios distintas a la provincia
Andalucía	769	8	-	32	73	-
Aragón	729	3	-	40	68	11
Asturias	78	-	-	37	13	-
Baleares	67	-	3	1	6	-
Canarias	87	2	7	-	9	-
Cantabria	102	-	-	533	6	1
Castilla-La Mancha	915	5	-	34	91	4

	Municipios	Provincias	Islas	Entidades Locales menores	Mancomunidades	Comarcas, áreas metropolitanas y otras agrupaciones de municipios distintas a la provincia
Castilla-León	2.248	9	-	2.238	173	26
Cataluña	944	4	-	51	76	54
Extremadura	382	2	-	15	45	-
Galicia	313	4	-	9	30	-
Madrid	179	-	-	2	29	-
Murcia	45	-	-	-	9	-
Navarra	271	-	-	372	50	10
País Vasco	248	3	-	328	36	8
La Rioja	174	-	-	3	11	6
Comunidad Valenciana	541	3	-	4	46	1
Ceuta	1	-	-	-	-	-
Melilla	1	-	-	-	-	-
Total	8.094	43	10	3.699	771	121

Fuente: Elaboración propia. Datos extraídos de MINISTERIO DE ECONOMÍA Y HACIENDA. SECRETARÍA DE ESTADO DE HACIENDA. DIRECCIÓN GENERAL DE COORDINACIÓN CON LAS HACIENDAS TERRITORIALES (1995). *Sector Público Local. Censo de Entes 1995*. Madrid, marzo.

Por otra parte, son las Entidades que cuentan con un más amplio espectro de competencias y, en consecuencia, son las que pueden ejercer un mayor número de actividades que se pueden manifestar no sólo a través del establecimiento del correspondiente servicio público, sino también mediante el ejercicio de la iniciativa pública en la actividad económica.

Además, en relación con esto último, nos vamos a centrar en aquellos Municipios con una población superior a 50.000 habitantes. La razón que nos impulsa hacia esta postura es que los servicios que habitualmente han de prestar estos Municipios englobarán a los que prestarían aquellos otros con una población inferior. Como señalan MIAJA FOL y ESTRADA GONZÁLEZ², la población se perfila como la

² MIAJA FOL, M. y ESTRADA GONZÁLEZ, E. (1996): "Primeros años de aplicación de las Instrucciones de Contabilidad para Administración Local". Incluido en *IV Jornada de Trabajo sobre Contabilidad Pública. Nuevas tendencias de la Contabilidad y la Gestión en las Administraciones Públicas*. Zaragoza; p. 25.

variable más representativa de la dimensión de las Entidades Locales, entendida esta dimensión como el volumen de prestación de servicios.

Una vez elegido el Ente cuyo proceso productivo va a ser objeto de estudio, quizás convenga puntualizar que, con el profesor Calafell³, entendemos que un proceso productivo puede caracterizarse como "una transformación según una determinada técnica, de factores productivos en productos" o, en términos análogos, como "la función planeada o conjunto de operaciones que utilizando una tecnología y según cierta estructura transforma unas entradas en unas salidas, es decir, unos factores en unos productos", siendo así que su consideración presupone que:

"a) Existe un plan operativo para convertir ciertas entradas en unas salidas determinadas.

b) Está dotado, en consecuencia, de una estructura u orden entre los elementos operativos de la función transformadora.

c) Todo ello se logra a través de determinada técnica o según cierta clase de tecnología"⁴.

De lo anterior se desprende que en todo proceso productivo existen, por un lado, unas entradas de factores o medios de producción -inputs- y por otro, unas salidas de bienes y servicios -outputs-, revistiendo la transformación⁵ de valores operada una clara intencionalidad.

Pero, además, hay una serie de puntos clave en la producción de servicios que la caracterizan y la diferencian de la producción de bienes de consumo. Así, MAS⁶ destaca como aspectos más importantes los siguientes:

³ CALAFELL CASTELLÓ, A. (1967): "Sistemas de cálculo y control de costes". *Técnica Contable*, julio; p. 243.

⁴ MINISTERIO DE HACIENDA (1978): Orden de 1 de agosto de 1978 por la que se aprueba el texto que desarrolla el Grupo 9 del Plan General de Contabilidad, o Contabilidad Analítica. BOE de 22 de septiembre.

⁵ Entendido tal concepto en un sentido amplio.

⁶ MAS, J. y RAMIÓ C. (1992): *Técnicas de auditoría operativa aplicadas a la administración pública*. Generalitat de Catalunya, Barcelona; pp. 95-96.

1. Participación del consumidor en el proceso de producción del servicio (servucción).
2. Simultaneidad en la producción y el consumo del servicio.
3. Naturaleza perecedera.
4. Selección de la ubicación de la prestación del servicio de acuerdo con la segmentación de los tipos de clientes.
5. Importancia del factor trabajo.
6. Intangibilidad del servicio.
7. Dificultad en la valoración del resultado.

Por otra parte, todo servicio prestado por un Ente Local y que tenga a la ciudadanía como consumidor final, va a tener tras de sí un proceso productivo. Ello nos lleva a la conclusión de que en estas Entidades, con personalidad jurídica propia y que irradian su actividad hacia el exterior, no va a existir un único proceso productivo, ya que, como hemos puesto de manifiesto en diferentes ocasiones, las actividades que son susceptibles de ser desarrolladas por tales Entes, en virtud de las competencias que les son atribuidas por la legislación, son tantas y tan variadas que, desde el punto de vista de la gama de servicios prestados o de productos obtenidos, y en un sentido muy amplio, nos encontramos con un Ente de producción múltiple y dentro de ésta, en la mayoría de las ocasiones, ante producciones paralelas, es decir, ante procesos simples perfectamente diferenciados, aunque unidos en un mismo Ente, que van a propiciar la obtención de diversos outputs sin que entre ellos exista interferencia alguna. Sin embargo, si profundizamos en el análisis, observamos como las múltiples tareas que deberán desarrollarse de forma armónica para la provisión del correspondiente servicio van a tener en muchas ocasiones el carácter de alternativas, en el sentido de que, dado un factor limitativo, destinar dicho elemento a la realización de determinados trabajos va a implicar el no poder aplicarlo al de otro en los que también sea necesaria su participación.

Por tanto, dada la gran variedad de procesos productivos con los que nos podemos encontrar como consecuencia de las actividades desarrolladas por los Entes que son objeto de estudio, es necesario, por evidentes motivos, delimitar aquéllas cuyo

proceso productivo va a ser objeto de nuestra atención en el trabajo. Para tal acotación, nos inclinamos por una de las muchas clasificaciones que tipifican los servicios públicos locales y, concretamente, para cumplir de una forma más eficaz nuestro propósito, nos decantamos por aquélla que los contempla desde la óptica del modo de gestionarse los mismos, al permitirnos, de alguna manera, caracterizar el Ente concreto que presta tales servicios.

De esta manera, tomando como base la clasificación mencionada, a la hora de precisar nuestro campo de actuación, nos vamos a centrar en el análisis de aquellos servicios que, en general, están gestionados de manera directa por el propio Ente Local, como es característico de aquellos servicios que van a implicar ejercicio de autoridad.

Entre las reflexiones que han hecho inclinarnos por tal delimitación, sobresalen las que sintetizamos a continuación:

1. Los servicios que no se gestionen de forma directa por el propio Ente, podrán ser gestionados por una organización distinta del mismo y, en la mayor parte de los casos, con personalidad jurídica propia. Ello a pesar de que tal organización, como se puso de manifiesto en su momento, pueda integrar su presupuesto en la Cuenta General del Ente.
2. Dada la falta de homogeneidad en el modo de gestión elegido por los distintos Municipios para los diversos servicios que van a prestar, el hecho de considerar como campo de investigación toda su actividad en general, implicaría, como es lógico, que lo que se ganase en amplitud se perdiera en profundidad.
3. Por otra parte, la complejidad que va a entrañar el análisis de estos servicios facilitaría, de alguna forma, el estudio y comprensión de la problemática con la que nos podemos encontrar al estudiar el resto de servicios prestados por el Municipio.

Efectivamente, dicha problemática que, desde nuestra óptica, afecta al resto de actividades que pueden ser desarrolladas por un Municipio⁷, como es el caso de obras

⁷ Un análisis de la aplicación de la contabilidad analítica a estos servicios públicos municipales puede verse en:

públicas, guarderías, aguas y saneamientos, alumbrado público, promoción y difusión de la cultura, infraestructura en deportes y ocio, espacios verdes, aparcamientos, limpieza, tratamiento y recogida de basura, residencias de ancianos, restauración, etc., guarda bastante similitud con la que nos podemos encontrar en las organizaciones de negocios, donde la contabilidad de costes está mucho más desarrollada, y, más aun, en la mayoría de los casos dichas actividades van a ser llevadas a cabo por entidades privadas a través de alguna de las fórmulas habilitadas en la gestión indirecta.

Así pues, puntualmente nos detendremos en el análisis del proceso productivo de los siguientes servicios:

- De seguridad ciudadana.
- De extinción y prevención de incendios y salvamento.
- De disciplina urbanística.
- De protección del medio ambiente.
- De ordenación del tráfico de vehículos y personas en las vías urbanas.

Sin embargo, antes de entrar en el análisis de tales servicios, sin duda es de interés explicitar una serie de peculiaridades que van a caracterizarlos y que los diferencia de otros que desarrolla el Ente. En tal sentido, señalar que, en la mayor parte de los casos, se trata de servicios que pueden recibir la catalogación de puros, en el sentido de que no van a requerir actos de consumo por parte de las unidades económicas individuales, incluso, en muchos casos, no va a ser siquiera posible distinguir aquellas unidades económicas que están consumiendo el servicio de las que no lo están. Por tanto, una vez producidos los mismos es imposible excluir a alguien de su disfrute.

Por otra parte, como señala el profesor BAREA⁸, "el principio de mercado no es válido para regular su proceso de producción, pues su provisión no viene determinada por

MINISTÈRE DE L'INTÉRIEUR. MINISTÈRE DE L'ÉCONOMIE, DES FINANCES ET DE LA PRIVATISATION (1988): *La comptabilité analytique appliquée aux services communaux*. La Documentation Française. París.

⁸ BAREA TEJEIRO, J. (1992): "La producción de servicios de no mercado por las administraciones públicas: Introducción a la eficiencia". *Economistas*, nº 52; p. 354.

una expectativa de beneficios por parte de los productores, ni por una demanda individual de los consumidores. La decisión de producir estos servicios no puede emanar, por tanto, del mercado, sino de la autoridad pública a través de procedimientos políticos y administrativos basados en objetivos sociales comunes. La decisión de qué servicios deben prestarse, quién se beneficiará de ellos y cómo ha de distribuirse la carga fiscal que financiará su coste, es política, y la mano visible de la autoridad pública sustituye a la mano invisible del mercado".

Asimismo, MENDOZA⁹ comenta que en el mercado se producen transacciones individuales, es decir, la naturaleza de los bienes y servicios suministrados por el mercado permite su divisibilidad y, en consecuencia, su consumo individualizado. Además, a cambio de los bienes y servicios proporcionados a sus compradores, los oferentes de los mismos reciben una contraprestación monetaria o precio. Aquellos demandantes o compradores potenciales que no tienen poder adquisitivo quedan excluidos del mercado, por tanto, en el mismo, sólo se expresan las necesidades y preferencias de la demanda solvente. Por otro lado, el elemento constitutivo y definitorio del mercado es la situación de competencia o concurrencia que en él se da, caracterizada por la presencia de varios oferentes y uno o varios demandantes con capacidad para elegir entre ofertas alternativas. Por tanto, es la presencia o la posibilidad de ofertas alternativas lo que otorga auténtico poder al consumidor.

Sin embargo, cómo es fácil deducir, ninguna de estas últimas características apuntadas se cumplen para los servicios que vamos a analizar. Así, en la mayor parte de los casos, no se van a realizar transacciones individuales, sino que se van a ofertar conjuntamente a la colectividad, con un ámbito de aplicación reducido al término municipal. Además, con la prestación de estos servicios no se va a cobrar, en la mayoría de las ocasiones, un precio, siendo financiada su provisión, principalmente, a través de impuestos. Por último, el beneficiario del servicio no va a tener la oportunidad de elegir entre diversas alternativas, sino que la oferta va a ser única.

⁹ MENDOZA MAYORDOMO, X. (1990): "Técnicas gerenciales y modernización de la administración pública en España". *Documentación Administrativa*, nº. 223, julio-septiembre; pp. 270-280.

En resumen, como indica Meunier¹⁰, los denominados bienes colectivos¹¹ puros se van a caracterizar por la no rivalidad, es decir, el consumo de un bien colectivo por parte de un individuo no impide en absoluto el de otros individuos y por la no exclusión ya que es técnicamente imposible o extremadamente costoso excluir a ciertos individuos del goce del bien.

De otro lado, debemos destacar que, de forma general, aunque estos servicios no van a ser prestados únicamente por el Municipio, en el sentido de que el resto de Administraciones Públicas -Comunidades Autónomas, Estado y demás Entes Locales distintos del Municipio- también van a colaborar en su prestación al otorgarle la correspondiente legislación competencias en tales materias, nos vamos a centrar de forma exclusiva en las actividades con las que colabora el Municipio para la prestación de dicho servicio -entendido en un sentido amplio-, aunque el coste total de la provisión del mismo sea la suma de los costes en que haya incurrido tanto el Municipio como el resto de Administraciones que intervengan en el mismo. Por tanto, como ya hemos puesto de manifiesto en páginas anteriores, aunque existe una legislación básica va a ser principalmente la legislación sectorial la que va a determinar el ámbito de actuación de los Municipios respecto de las actividades que deben desarrollar para la provisión del correspondiente servicio. No obstante, dado que tal legislación sectorial puede ser promulgada tanto a nivel Estatal como de Comunidad Autónoma -al tener ésta asumida determinadas competencias-, nos encontramos que tanto la reglamentación como la organización de algunos de los servicios analizados difiera notablemente de unos Municipios a otros, atendiendo a la Comunidad Autónoma donde se encuentre ubicado. Es por ello que, en aras de la homogeneización de tales actividades, nos limitaremos de forma exclusiva a la normativa estatal.

Respecto a la identificación de los outputs correspondientes a los servicios de tales características decir que FISK¹² señala ocho criterios para determinar de forma

¹⁰ MEUNIER, B. (1993): *La gerencia de las organizaciones no comerciales*. MAP - Fundación Formación y Tecnología; p.41.

¹¹ A diferencia de los bienes privados caracterizados por la exclusión y por la rivalidad.

¹² FISK, D.M. (1984): *Measuring productivity in State and Local Government*. U.S. Department of Labor. Bureau of Labor Statistics. Boletín nº 2166, Washington, enero. Tomado de PRIOR, D.; VERGES J. y VILARDELL, I. (1993): *La evaluación de la eficiencia en los sectores privado y público*. Instituto de Estudios Fiscales, Madrid; pp. 274-275.

adecuada la medida de tales outputs, de los cuales los cuatro primeros los considera esenciales y los últimos sólo deseables. Tales criterios son:

- "1. Los outputs deben reflejar el producto final (servicio) de la organización y deben ser representativos del trabajo antes que de las consecuencias del trabajo.
2. Los outputs deben ser medibles en cifras cardinales absolutas.
3. Los outputs deben ser repetitivos para poder construir un índice de outputs. El servicio básico debe ser repetitivo, a pesar de que puedan variar su nivel y su calidad.
4. Las cifras de los outputs deben ser fiables y comparables entre sí para poder representar series temporales. En este caso, casi es más importante la posibilidad de establecer comparaciones que la exactitud de los datos.
5. Para la determinación de los outputs es aconsejable emplear datos ya existentes y utilizar los sistemas establecidos para su obtención.
6. Las medidas de los outputs deben ser fácilmente comprensibles. Si se pretende que los índices calculados sean utilizados, aceptados y sustentados, es necesario que sean de fácil interpretación.
7. Los outputs deberían medirse en unidades físicas, tanto para aquellos servicios que no tienen un mercado ni un precio de mercado como para aquellos otros que sí los posee.
8. Las unidades del output deberían reflejar las unidades de trabajo consumidas en su producción".

2. SERVICIO DE SEGURIDAD CIUDADANA.

El concepto de seguridad ciudadana es un término cuanto menos abstracto, que resulta muy difícil de definir. En este sentido, MARTÍ I JUSMET¹³ opina que la idea de seguridad ciudadana se halla ligada a la satisfacción del ejercicio de los derechos y

¹³ MARTÍ I JUSMET, F. (1990): "La seguridad ciudadana". Incluido en BORJA, J.; CASTELLS, M.; DORADO, R. y QUINTANA, I. (1990): *Las grandes ciudades en la década de los noventa*. Sistema, Madrid; pp. 583-584.

libertades consagrados por la Constitución: derecho a la vida, a la libertad personal, a la protección de la salud, a la propiedad, a la inviolabilidad del domicilio y libre residencia, etc. Además, ha pasado a tener un carácter pluridisciplinar, evolucionando desde el ámbito de la jurisdicción penal al campo de las ciencias sociales y de la política del bienestar. Añade, además, que se trata de un término complejo, ya que, en términos generales, se puede considerar como un estado de opinión, como una sensación ideológica, difícil de cuantificar.

En consonancia con lo anterior, FELIÚ ARMENGOL¹⁴ señala que "la idea de seguridad ciudadana abarca un amplio espectro de niveles de incidencia en el marco social. Bajo este epígrafe se nos presentaría un amplísimo inventario de situaciones y acontecimientos, en las cuales cabrían desde aquellas pequeñas incidencias que alteran levemente la normalidad ciudadana, pasando por todas las agresiones ambientales -como podría ser un determinado nivel de ruido o de contaminación atmosférica-, o la perturbación social que implica los accidentes de tráfico, hasta el más cruento acto de terrorismo". Por tanto, podemos observar la enorme cantidad de facetas con las que se encuentra vinculada, de una forma general, la seguridad ciudadana.

Sin embargo, a pesar de los problemas a los que hemos hecho referencia, se hace necesario para nuestros propósitos acotar el servicio de seguridad ciudadana. En este sentido, del artículo 1 de la Ley Orgánica 1/1992, de 21 de febrero, sobre protección de la seguridad ciudadana, se puede entresacar que va a constituir el desempeño de una serie de potestades con la finalidad de asegurar la convivencia ciudadana, la erradicación de la violencia y la utilización pacífica de las vías y espacios públicos, así como la de prevenir la comisión de delitos y faltas.

En otro orden de cosas, este servicio no va a ser prestado de forma exclusiva por el Municipio, sino que, en la mayor parte de los casos, va a ser desempeñado mancomunadamente¹⁵ con el resto de Administraciones según disponga la

¹⁴ FELIÚ ARMENGOL, J. (1990): "La acción social de los cuerpos de seguridad". Comunicación presentada a las *IX Jornadas de Protección Ciudadana de la FEMP "Prevención de la delincuencia en el medio urbano"* celebradas en Vigo del 17 al 19 de Octubre de 1990; p. 158.

¹⁵ Sobre esta cuestión sería interesante consultar:

DE LA PUENTE GIL, J. (1990): "Nuevas fórmulas de colaboración y coordinación entre las fuerzas y cuerpos de seguridad en las grandes urbes". Ponencia presentada a las *IX Jornadas de Protección*

legislación sectorial correspondiente¹⁶. Por ello, y para delimitar este servicio a efectos del presente trabajo, nos vamos a basar en las funciones que la legislación, tanto básica como sectorial, a nivel estatal otorga a los Municipios en relación con la seguridad ciudadana. A este respecto, la normativa que ha sido objeto de análisis se muestra en el Cuadro 3.1

También conviene aclarar que el servicio de seguridad ciudadana no tiene el carácter de mínimo ni de obligatorio para los Municipios, dado que no aparece recogido como tal en los artículos 25 y 26 de la Ley 7/1985, donde sólo se menciona en relación al mismo la seguridad en lugares públicos. Sin embargo, dada la trascendencia que para la ciudadanía tiene dicho servicio, hemos estimado oportuno su inclusión. Siguiendo con esta línea, TORRES I CAROL¹⁷ apunta que "la seguridad ciudadana es una reivindicación que se expresa en nuestras ciudades como una demanda inmediata a las Administraciones Locales que, a su vez, no sólo deben dar respuestas, sino que su contacto directo con las realidades sociales, que en buena medida originan estas situaciones, las capacitan para efectuarlas con mayor eficacia, como prueban las experiencias iniciadas en algunas de nuestras ciudades... Por ello, es imprescindible que las autoridades tanto del gobierno como de las Comunidades Autónomas se propongan dar un soporte activo a los dirigentes locales para que dispongan de mayores recursos competenciales, logísticos y materiales para la articulación de políticas de seguridad ciudadana efectivas en sus respectivas ciudades".

Ciudadana de la FEMP; Op. cit.; pp. 17-35.

¹⁶ En este sentido, se prevé la constitución de Juntas Locales de Seguridad al objeto de evitar duplicidades, concurrencias múltiples y, en definitiva, derroches de esfuerzos y medios por parte de las diversas Administraciones concurrentes.

¹⁷ TORRES I CAROL, J. (1990): "La prevención como elemento básico en las políticas de seguridad". Ponencia presentada a las *IX Jornadas de Protección Ciudadana de la FEMP*; Op. cit.; pp. 29-35.

Cuadro 3.1. Legislación sectorial consultada en relación a la provisión del servicio de seguridad ciudadana.

- Decreto 823/1976, de 23 de abril, sobre funciones de la policía municipal y cuerpos armados de corporaciones locales.
- Orden, de 18 de abril de 1979, sobre facultades en materia de orden público.
- Ley orgánica 6/1980, de 1 de julio, por la que se regulan los criterios básicos en la defensa nacional y la organización militar.
- Ley orgánica 4/1981, de 1 de junio, de los estados de alarma, excepción y sitio.
- Ley 7/1985, de 2 de abril, reguladora de las Bases del Régimen Local.
- Ley orgánica 2/1986, de 13 de marzo, de fuerzas y cuerpos de seguridad (LOFCS).
- Real Decreto Legislativo 781/1986, de 18 de abril, por el que se aprueba el texto refundido de las disposiciones legales vigentes en materia de régimen local.
- Real Decreto 769/1987, de 19 de junio, sobre regulación de la policía judicial.
- Ley orgánica 1/1992, de 21 de febrero, sobre protección de la seguridad ciudadana.

De esta manera, por lo que respecta al Municipio, la provisión del servicio de seguridad ciudadana va a englobar, de forma general, las siguientes actividades:

1. Protección de las autoridades de las Corporaciones Locales y vigilancia o custodia de sus edificios o instalaciones (art. 53.1.a de la LOFCS).
2. Colaborar en el cumplimiento de las funciones de policía judicial, consistentes en la indagación del delito y descubrimiento y aseguramiento del delincuente (art. 29.2 y art. 53.1.e de la LOFCS).
3. Efectuar diligencias de prevención y otras actuaciones para evitar la comisión de actos delictivos (art. 53.1.g y art. 53.2 de la LOFCS).
4. Cooperar en la resolución de conflictos privados (art. 53.1.i de la LOFCS).
5. Vigilancia de espacios públicos (art 53.1.h de la LOFCS).
6. Contribuir a la defensa nacional (art. 20 de la Ley Orgánica 6/1980, sobre defensa nacional y organización militar).

7. Colaborar con la autoridad competente en caso de declaración del estado de alarma (art. 9 de la Ley Orgánica 4/1981, sobre los estados de alarma).

Todas estas actividades, ya sean de carácter preventivo o de intervención directa, se van a caracterizar por ser realizadas de forma regular, a excepción de las dos últimas que se van a desarrollar de forma muy esporádica. Es por ello que, a la hora de determinar el coste de provisión del servicio de seguridad ciudadana por parte del Municipio, creemos conveniente centrarnos de forma exclusiva en la prestación regular del servicio y, por tanto, en las cinco primeras actividades. Efectivamente, como ya señalamos en el capítulo I, uno de los rasgos que debe caracterizar cualquier servicio público es su prestación de forma regular y continua.

Surge ahora la cuestión nada fácil de identificar el output de este servicio. En este sentido, podríamos sugerir como primera hipótesis considerar como output el efecto que la recepción del servicio provoca sobre la ciudadanía. Si adoptáramos este planteamiento, estaríamos identificando el output con una sensación, con un estado de ánimo que, evidentemente, resultaría poco práctico para nuestros propósitos y muy difícil de medir en el sentido de que habría que cuantificar la sensación de seguridad de la población antes de la prestación del servicio y después de haberse prestado durante un determinado período de tiempo. Además, al ser un servicio que no es prestado de forma exclusiva por el Municipio, nos encontraríamos con que esa sensación, caso de que se pudiera medir con fiabilidad, estaría influenciada por la participación del resto de administraciones y además por las diversas actuaciones llevadas a cabo por el sector privado. En definitiva, estaríamos identificando el output -el resultado final del proceso productivo- con el outcome -el efecto que el servicio produce sobre la ciudadanía que lo recibe-. Por ello, todo lo apuntado nos hace rechazar este planteamiento.

Otra posibilidad que se podría plantear para la identificación del output del servicio sería con intervenciones realizadas¹⁸, su medición, en función del número de intervenciones, se podría obtener de la propia estadística del Municipio. Sin embargo,

¹⁸ Tal es el caso de Maxfield en las ciudades de Chicago y San Francisco, como señala Ballart en su obra:

BALLART, X. (1992): *¿Cómo evaluar programas y servicios públicos? Aproximación sistemática y estudios de caso*. Ministerio para las Administraciones Públicas. Madrid; p. 214.

desde nuestro punto de vista esta variable sería poco significativa, ya que gran parte de la provisión del servicio se va a centrar en las actividades de prevención. Efectivamente, la actividad de patrulla de prevención es la que va a consumir la mayor parte del tiempo de los agentes de policía y, consecuentemente, una mayor parte del presupuesto.

Por tanto, dada la falta de homogeneidad de las actividades que se desarrollan para la provisión del servicio no vemos factible expresar su output en función del fruto final que origina su prestación. Por ello, pensamos que deberíamos expresar el output en función de alguna variable correspondiente a algún factor productivo preponderante. Así, como señalan FITZGERALD, JOHNSTON, BRIGNALL, SILVESTRO y VOSS¹⁹, el output de un servicio puede medirse en términos del número de clientes, de la cantidad de servicio o producto prestado o vendido, o, paradójicamente, en base a la cantidad de recursos consumidos. En este sentido se manifiestan ANTHONY, DEARDEN y BEDFORD²⁰ al indicar que, aunque generalmente menos deseable que una verdadera medida de output, la utilización de los costes como medida del output es, en ocasiones, mejor que no medir nada. En el caso que nos ocupa, y con carácter general, podría ser la hora-hombre²¹.

Otra peculiaridad que va a caracterizar el servicio es la no existencia de una contraprestación directa por parte de los ciudadanos que consumen el servicio que, en realidad, van a ser todos los habitantes del Municipio, ya que este servicio es un claro ejemplo de lo que en páginas anteriores hemos catalogado como servicios puros. Por tanto, en dicha circunstancia y sin considerar la posibilidad de valorar otro indicador, la contabilidad analítica terminaría su cometido con el suministro de información referente al coste del servicio.

¹⁹ FITZGERALD, L.; JOHNSTON, R.; BRIGNALL, S. SILVESTRO, R. y VOSS, C. (1994): *Performance measurement in service businesses*. CIMA, London; p. 79.

²⁰ ANTHONY, R.N.; DEARDEN, J. y BEDFORD, N.M. (1992): *Management control systems* (7ª Ed.). Richard D. Irwin, Inc. Homewood, Illinois; p. 758.

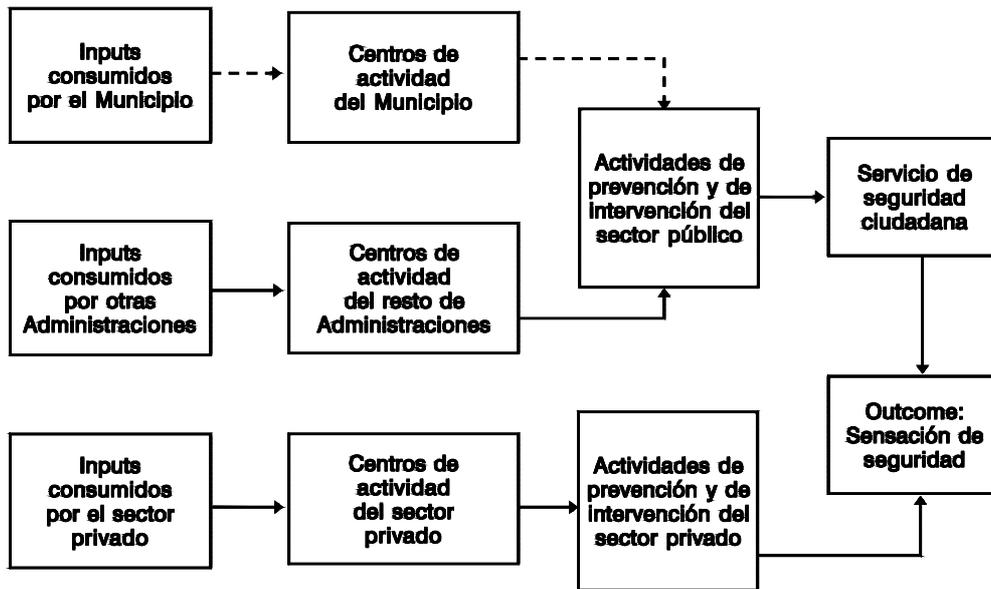
²¹ Debemos puntualizar que, como desarrollaremos en el siguiente capítulo, la hora-hombre hace referencia a la policía municipal que tiene una relación directa con el ciudadano, es decir, básicamente cabos y agentes.

Para el desarrollo de las actividades que, de forma conjuntada, conforman la provisión del servicio cuyo proceso productivo estamos analizando, se hace necesaria la participación de diversos centros de actividad²². En este sentido, estas actividades van a ser ejecutadas básicamente por los efectivos del cuerpo de la policía municipal que, a efectos de contabilidad analítica, van a quedar integrados dentro de un gran centro de actividad que denominaremos genéricamente «policía local». Este gran centro de actividad, como tendremos oportunidad de desarrollar en el siguiente capítulo, será a su vez susceptible de descomponerse en otros centros de actividad de menor entidad. Parte de estos subcentros tendrán relación directa con las actividades finalistas que conformarán en sí el presente servicio y, por tanto, imputarán su coste a tales actividades en función de la unidad de obra que se considere más oportuna (horas de servicio, número de actuaciones, etc.). Sin embargo, existirán otros subcentros cuya misión no será la de realizar esas actividades finalistas, sino que realizarán otras actividades que servirán de apoyo a los subcentros principales y, consiguientemente, cederán sus costes a éstos. No obstante, hemos de aclarar que el coste total de este gran centro de actividad no se imputará de forma exclusiva a este servicio, ya que se realizarán actividades, como por ejemplo pueden ser la de policía judicial o la de ordenación del tráfico, que consumirán parte de sus recursos. Además, para la provisión de este servicio, pueden participar otros centros de actividad como «bomberos» o «protección civil».

Todo lo dicho hasta aquí podemos resumirlo en el Gráfico 3.1., donde el recorrido discontinuo señala la parte cuyo coste trataremos de determinar en el próximo capítulo.

²² Todas las consideraciones que se hacen en relación a los centros de actividad tienen validez para los distintos servicios que pretendemos analizar.

Gráfico 3.1. El servicio de seguridad ciudadana.



3. SERVICIO DE EXTINCIÓN, PREVENCIÓN DE INCENDIOS Y SALVAMENTO.

Al igual que con el anterior servicio, y casi una constante para los demás que van a ser objeto de análisis, la ingente cantidad de actividades que son susceptibles de englobarse dentro del mismo dificulta enormemente su delimitación. Sin embargo, y de forma general, podemos concretar que la provisión de este servicio va a aglutinar a un conjunto de acciones orientadas al estudio y prevención de las situaciones de grave riesgo, catástrofe o calamidad pública, y a la protección y auxilio de personas en caso de que tales situaciones se produzcan.

Hemos optado por fusionar en uno solo dos servicios -el de extinción y prevención de incendios y el de protección civil- que, dependiendo de la organización que de los mismos haya realizado el Ente correspondiente, cabría la posibilidad de tratarlos de forma separada. La razón que nos ha llevado a tomar tal decisión se basa en la gran coincidencia de actividades a desarrollar para la provisión de ambos servicios. Así, el objetivo principal de los servicios de extinción y prevención de incendios es la protección de las personas y los bienes frente a riesgos naturales, cuando de éstos el principal es el fuego. En el resto de casos, es decir, cuando tales riesgos vienen motivados por inundaciones, tormentas, accidentes industriales u otras causas, estaríamos, desde nuestro punto de vista, ante el servicio de protección civil. Por

tanto, observamos como la única diferencia que va a existir entre uno y otro servicio se centra en la causa que puede dar origen a la catástrofe. Además, las labores de prevención, parte fundamental en la provisión de este servicio, a desarrollar en ambos casos van a ser prácticamente idénticas.

Este servicio es catalogado como de prestación obligatoria en todos los Municipios de más de 20.000 habitantes, tal como se dispone en el artículo 26.1.c de la Ley 7/1985. No obstante, cómo es fácil deducir, no va ser prestado de forma exclusiva por el Municipio, sino que el resto de Administraciones también van a verse implicadas en su provisión²³. Por ello, nosotros nos vamos a ceñir de forma exclusiva a las actividades que el Municipio realiza al objeto de cumplir con la parte que la correspondiente legislación sectorial le atribuya para la prestación de tal servicio. En este sentido, nos hemos limitado al análisis de la normativa contenida en el Cuadro 3.2.

Cuadro 3.2. Legislación sectorial consultada en relación a la provisión del servicio de extinción, prevención de incendios y salvamento.

- Ley 2/1985, de 21 de enero, de protección civil.
- Ley 7/1985, de 2 de abril, reguladora de las Bases del Régimen Local.
- Real Decreto 1053/1985, de 25 de mayo, sobre ordenación de la estadística de actuaciones de los servicios contra incendios y de salvamento.
- Orden de 31 de octubre de 1985, por la que se establece el parte unificado de actuación de los servicios contra incendios y de salvamento.
- Real Decreto 1378/1985, de 1 de agosto, sobre medidas provisionales para la actuación en situaciones de emergencia en los casos de grave riesgo, catástrofe o calamidad pública.
- Real Decreto 888/1986, de 21 de marzo, sobre composición, organización y régimen de funcionamiento de la Comisión Nacional de Protección Civil.
- Real Decreto Legislativo 781/1986, de 18 de abril, por el que se aprueba el texto refundido de las disposiciones legales vigentes en materia de régimen local.
- Real Decreto 886/1988, de 15 de julio, sobre prevención de accidentes mayores en determinadas actividades industriales.
- Real Decreto 407/1992, de 24 de abril, por el que se aprueba la Norma Básica de

²³ Incluso podríamos afirmar que el sector privado mediante la adopción de medidas de prevención e incluso a través de la intervención directa también va a destinar recursos económicos para la provisión de este servicio.

Protección Civil.

- Orden de 2 de abril de 1993 por la que se aprueba la Directriz básica de planificación de protección civil de emergencias por incendios forestales.

De este modo, las actividades que deberán realizar los Municipios a efectos de la provisión del presente servicio, las podemos concretar en las siguientes:

1. Inspección para asegurar el cumplimiento de la normativa vigente en materia de prevención de riesgos (art. 14.f de la Ley de protección civil).
2. Realización de pruebas o simulacros de prevención de riesgos y calamidades públicas (art. 14 de la Ley de protección civil).
3. Promoción y control de la autoprotección corporativa y ciudadana (art. 14 de la Ley de protección civil).
4. Promoción y apoyo de la vinculación voluntaria y desinteresada de los ciudadanos a la protección civil a través de organizaciones que se orientarán, principalmente, a la prevención de situaciones de emergencia que puedan afectarlos en el hogar familiar, edificios para uso residencial y privado, manzanas, barrios y distritos urbanos, así como el control de dichas situaciones, con carácter previo a la actuación de los servicios de protección civil o en colaboración con los mismos (art. 14 de la Ley de protección civil).
5. Tomar medidas preventivas en las zonas de alto riesgo de incendio.
6. Adoptar inmediatamente las medidas de extinción de incendios (art. 11.1 de la Ley de incendios forestales y art. 61 de su Reglamento) y de salvamento pertinentes.

De lo anterior, observamos como las actuaciones a desarrollar por parte del Municipio se pueden resumir en actividades de prevención, cuyo objetivo básico se va a centrar en la minimización de la probabilidad de que se declare una catástrofe y en actividades de intervención propiamente dichas, cuyo objetivo primordial va a radicar en la extinción del incendio, en la salvación de las personas y de los bienes afectados por el mismo y en el tratamiento de las consecuencias ocasionadas por el siniestro.

Con referencia a este último aspecto, CUENCA²⁴ manifiesta que los servicios de extinción de incendios²⁵ satisfacen una necesidad de protección que adopta dos formas: una demanda latente o potencial y una demanda realizada o efectiva. La primera requiere la disponibilidad permanente de unos recursos susceptibles de ser movilizados en caso de incendio (u otra contingencia). Por su parte, la demanda efectiva es la realización de una demanda latente, esto es, en el momento en que ocurre un incendio, el servicio debe intervenir.

Todas estas actividades van a ser desarrolladas, básicamente, por el cuerpo de bomberos, sin embargo también van a participar otros cuerpos pertenecientes al Municipio, tales como los de la policía municipal o protección civil, los cuales habrán de destinar también parte de sus recursos a la provisión de este servicio.

Al igual que ha ocurrido con el anterior servicio, surge nuevamente la problemática de identificar el output. En este sentido, nos vamos a encontrar con los mismos problemas planteados en páginas anteriores. Así, en ocasiones se ha tomado como output del servicio²⁶ el valor de las pérdidas evitadas, el valor de las pérdidas reales o de las primas de seguro. Sin embargo, y desde nuestro punto de vista, se estaría confundiendo nuevamente lo que sería el output propiamente dicho -la prestación del servicio- con lo que serían externalidades -consecuencias de la prestación del servicio-. Por ello, consideramos que, para nuestros propósitos, esta medida no es válida.

Por otra parte, se podría diferenciar para la medición del output entre servicios de prevención y servicios de intervención, identificándose, en cada caso, el número de servicios -tanto de prevención como de intervención- prestados. Sin embargo, dada la disparidad existente entre ambos casos creemos de muy escasa fiabilidad las cifras de equivalencia que se puedan establecer para la imputación de los costes entre servicios tan heterogéneos. Por lo que, en principio, deberíamos descartar también esta consideración de output.

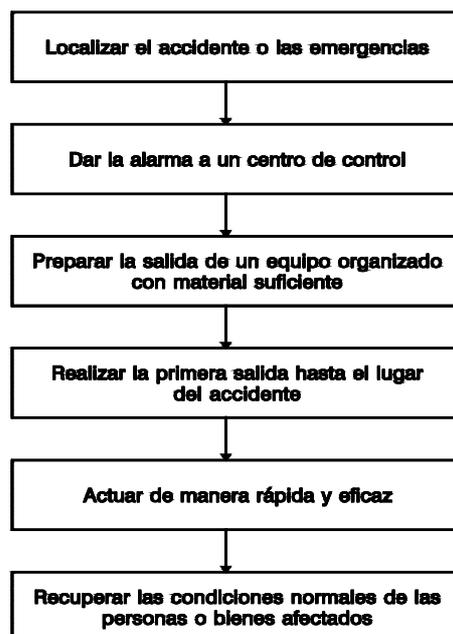
²⁴ CUENCA, A. (1995): "Eficiencia productiva en los servicios públicos locales: El cuerpo de bomberos". *V Congreso Nacional de Economía. Economía de los Servicios, Tomo 7. Economía y gestión de las Administraciones Públicas*. Las Palmas de Gran Canaria; p. 282.

²⁵ Sus palabras serían perfectamente extensibles al servicio de salvamento.

²⁶ CUENCA, A. (1995): "Eficiencia productiva ..." Op. cit.; pp. 284-285.

Por tanto, dada la ya apuntada falta de homogeneidad entre las distintas actividades desarrolladas para la provisión del servicio consideramos como más útil la identificación de dos tipos de outputs. Así por un lado, y relativas al servicio que englobaría a las actividades de prevención, podríamos establecer el output del servicio en función de alguna variable que sea representativa de algún factor preponderante. En este sentido, consideramos como más apropiada la hora-hombre centrada, como veremos en el siguiente capítulo, en la hora-bombero al ser el personal perteneciente al centro de actividad que denominaremos genéricamente «parque de bomberos» el que va a tener mayor peso en el desarrollo del servicio. Por su parte, el servicio que incluye las actividades de intervención podría identificar su output con el número de intervenciones realizadas²⁷. Así, las fases a seguir en este último caso quedan reflejadas en el Gráfico 3.2.

Gráfico 3.2. Fases a seguir en el servicio de extinción de incendios y salvamento.



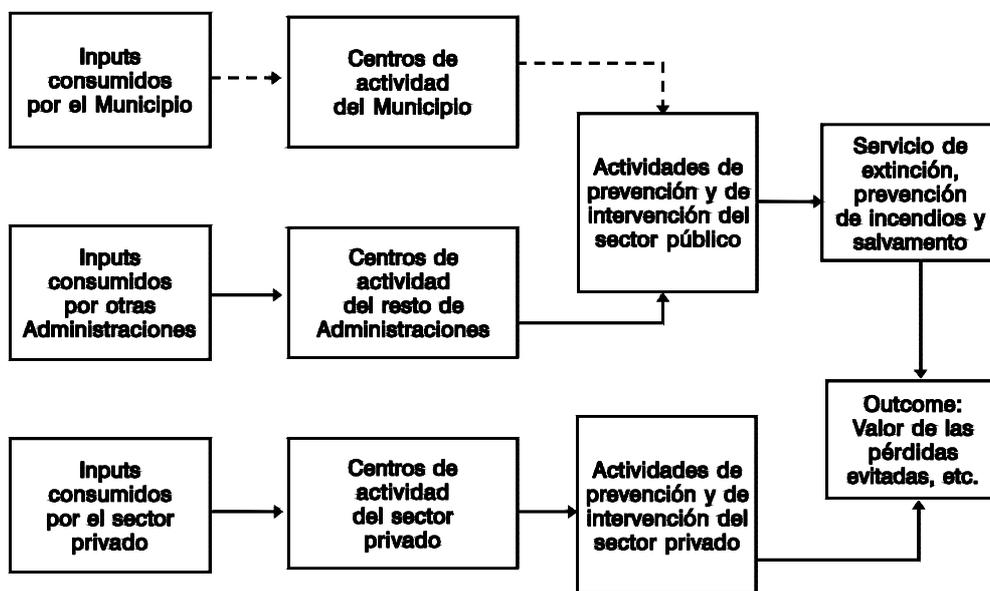
Al igual que ocurría con el anterior servicio, no va a existir generalmente una contraprestación directa por parte de los ciudadanos que demanden el servicio y, si existiese, su cuantía suele ser tan escasa que, quizás, podría considerarse más oportuno considerarla como menor importe del servicio.

²⁷ En su caso, con la debida ponderación.

No obstante lo anterior, puede ocurrir que este servicio no tenga como "clientela" exclusiva a los ciudadanos de un único Municipio, es decir, que su mercado no sea totalmente local, sino que pueda ser demandado por Municipios colindantes. En tal caso es posible que exista una contraprestación directa que originaría el cálculo del correspondiente resultado.

Todo lo dicho puede resumirse en el Gráfico 3.3. en el que hemos tratado de reflejar de forma simplificada el proceso productivo del servicio que es objeto de análisis.

Gráfico 3.3. El servicio de extinción, prevención de incendios y salvamento.



4. SERVICIO DE DISCIPLINA URBANÍSTICA.

Aunque el presente servicio no se encuentra explicitado entre los mínimos que han de prestar los Municipios al no estar incluido entre los mencionados por el artículo 26.1 de la Ley 7/1985, si aparece recogido como competencia propia en el artículo 25.2 de la misma Ley. En este sentido, PAREJA I LOZANO y SEGURA LÓPEZ²⁸ manifiestan que "la competencia en materia de urbanismo tienen sin duda carácter paradigmático para los Municipios y no sólo en la actualidad, ya que es una competencia históricamente vinculada al poder local".

²⁸PAREJA I LOZANO, C. y SEGURA LÓPEZ, G. (1992): *Las competencias municipales en la legislación sectorial del Estado y de la Comunidad Autónoma de Cataluña*. Diputació de Barcelona, Barcelona; p. 94.

Si bien al hablar de urbanismo se piensa en una amplia gama de servicios tales como la promoción y gestión de viviendas, la ordenación urbanística, la gestión urbanística, la ejecución urbanística o la disciplina urbanística, nosotros nos vamos a referir de forma exclusiva a este último aspecto²⁹ al ser el que más relacionado se encuentra con el ciudadano. En este sentido, la legislación consultada, a fin de aproximarnos a las actividades que debería englobar la prestación de tal servicio, ha sido la contenida en el Cuadro 3.3.

Cuadro 3.3. Legislación sectorial consultada en relación a la provisión del servicio de disciplina urbanística.

- Decreto, de 17 de junio de 1955, por el que se aprueba el Reglamento de servicios de las corporaciones locales.
- Real Decreto 2159/1978, de 23 de junio, por el que se aprueba el Reglamento de planeamiento urbanístico. Parcialmente derogado por el Real Decreto 304/1993, de 26 de febrero, por el que se aprueba la tabla de vigencias de los Reglamentos de Planeamiento, Disciplina Urbanística, Edificación Forzosa y Registro Municipal de Solares y Reparcelaciones, en ejecución de la Disposición final única del Texto Refundido de la Ley sobre el Régimen del Suelo y Ordenación Urbana.
- Real Decreto 1385/1978, de 23 de junio, de traspaso de servicios y funciones en materia de urbanismo.
- Real Decreto 3288/1978, de 25 de agosto, por el que se aprueba el Reglamento de gestión urbanística. Parcialmente derogado por el Real Decreto 304/1993, de 26 de febrero.
- Real Decreto 2187/1978, de 23 de junio, por el que se aprueba el Reglamento de disciplina urbanística. Parcialmente derogado por el Real Decreto 304/1993, de 26 de febrero.
- Ley 7/1985, de 2 de abril, reguladora de las Bases del Régimen Local.
- Real Decreto Legislativo 781/1986, de 18 de abril, por el que se aprueba el texto refundido de las disposiciones legales vigentes en materia de régimen local.
- Real Decreto Legislativo 1/1992, de 16 de junio, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley sobre el Régimen del Suelo y Ordenación Urbana.

²⁹ A este respecto, sería interesante consultar:

TARRAGÓ, M. (1987): "La ciudad y el urbanismo". Incluido en BORJA, J. (Coor.) (1987): *Manual de Gestión Municipal Democrática*. Op. cit.; pp. 269-288.

De tal normativa hemos extraído que para la provisión de este servicio el Municipio desarrollará, principalmente, las actividades que enumeramos a continuación:

1. Concesión de licencia municipal para realizar cualquier acto de edificación y de uso del suelo y subsuelo tales como las parcelaciones urbanas, los movimientos de tierra, las obras de nueva planta, modificación de estructura o aspecto exterior de las edificaciones existentes, la primera utilización de los edificios y la modificación del uso de los mismos, la demolición de construcciones, la colocación de carteles de propaganda visibles desde la vía pública, etc. (artículo 243 del Texto Refundido de la Ley sobre el Régimen del Suelo y Ordenación Urbana).
2. Órdenes de ejecución, declaraciones de ruina y actuaciones expropiatorias (artículos 206, 246 y 247 del Texto Refundido de la Ley sobre el Régimen del Suelo y Ordenación Urbana).
3. Ejercer las potestades de reacción contra los actos de edificación y uso del suelo que se efectúen sin licencia o sin ajustarse a las condiciones estipuladas en la licencia correspondiente y que, en definitiva, van encaminadas a la restauración del orden urbanístico infringido. Dichas actuaciones, básicamente, se van a centrar en la revisión de licencias, órdenes de derribo e inspección urbanística (artículos 248, 249, 250 y 260 del Texto Refundido de la Ley sobre el Régimen del Suelo y Ordenación Urbana).

Por tanto, observamos como este servicio se puede escindir en tres actividades básicas: actividades de concesión de licencias, actividades de conservación y actividades de protección de la legalidad urbanística. Así pues, nos encontramos ante un tipo de producción múltiple, y dentro de ésta con producciones paralelas, similar a lo ocurrido con los servicios analizados con anterioridad. Igualmente, ante las lógicas limitaciones de recursos, necesariamente, ciertas actividades pasan a ser alternativas de otras que pudieran realizarse.

Profundizando en el análisis de cada una de las tres actividades básicas en las que hemos parcelado la prestación del servicio, en relación a la concesión o denegación de la licencia municipal, decir que estamos ante un acto de intervención

administrativa, reglado, que tiene por objeto la comprobación de que el ejercicio del "ius aedificandi" por el propietario del suelo se realiza de acuerdo con la normativa urbanística vigente³⁰. Así, la licencia se otorgará cuando se cumpla con las previsiones y determinaciones de la Ley sobre el Régimen del Suelo, de los planes de ordenación urbana y programas de actuación urbanística. En caso contrario, la Administración Municipal se verá obligada a denegarla.

A diferencia de lo que ocurre con el resto de servicios que estamos analizando, no nos encontramos ante lo que hemos denominado servicios puros ya que en esta ocasión lo podemos individualizar e incluso, al cobrar una tasa por la prestación del servicio, podremos obtener más fácilmente márgenes y resultados. Efectivamente, el output del servicio lo va a constituir la concesión o denegación de la licencia³¹ y el camino a seguir para llegar a tal extremo comienza con la solicitud por un particular -persona física o jurídica- de la correspondiente licencia, para lo cual tendrá que abonar la pertinente tasa. A continuación, será la sección jurídica de la gerencia de urbanismo la que dictamine si dicha solicitud procede, o no, según su ajuste a la normativa. Una vez comprobado, serán los servicios técnicos los que deberán emitir informe favorable a fin de que nuevamente la sección jurídica resuelva conceder la licencia³².

Por lo que respecta al segundo conjunto de actividades, el Ayuntamiento tiene el deber de obligar a los propietarios de toda clase de terrenos y construcciones a que los dediquen efectivamente al uso en cada caso establecido por el planeamiento urbanístico y mantenerlos en condiciones de seguridad, salubridad y ornato público. Incluso, cuando alguna construcción o parte de ella estuviera en estado ruinoso³³, el

³⁰ RODRIGO MORENO, F. (1990): "Licencias urbanísticas especiales". *Revista de Derecho Urbanístico*, nº 116; p. 35.

³¹ Sin embargo, nos vamos a encontrar con el problema de los diversos tipos de licencia existentes, cada una de las cuales, aunque seguirá el mismo proceso productivo, consumirá distinta cantidad de recursos. Creemos que este problema puede ser subsanado a través del establecimiento de cifras de equivalencia.

³² Durante este proceso, puede ocurrir que existan deficiencias subsanables correspondientes a vicios existentes en el proyecto técnico que, por no tener excesiva trascendencia, no va a implicar la denegación de la licencia, sino que pueden ser objeto de subsanación en el mismo procedimiento.

³³ Según el art. 247.2 del Texto Refundido de la Ley sobre el Régimen del Suelo y Ordenación Urbana, se declarará el estado ruinoso en los siguientes supuestos:

a) Cuando el coste de las obras necesarias sea superior al 50 por 100 del valor actual del edificio o plantas afectadas, excluido el valor del terreno.

Ayuntamiento, de oficio o a instancia de cualquier interesado, declarará esta situación, y acordará la total o parcial demolición. Para ello será necesaria la previa inspección por parte de los técnicos de la Gerencia de Urbanismo y la remisión del correspondiente informe que constituirá el output final.

En relación al conjunto de actividades relacionadas con la protección de la legalidad urbanística, éstas se van a centrar básicamente en actividades de inspección urbanística que implicará, en su caso, la tramitación del oportuno expediente sancionador por tratarse de obras de edificación sin licencia o sin ajustarse a sus determinaciones. Si bien pensamos que, en este caso, al ser los ingresos derivados de las sanciones y, por tanto, poco significativos de la actividad realizada, los posibles resultados obtenidos tampoco lo serán.

Todas estas actuaciones van a ser desarrolladas básicamente por la Gerencia de Urbanismo del Ayuntamiento correspondiente. No obstante, como ocurría con los anteriores servicios, también pueden intervenir otros centros del Municipio como puede ser, por ejemplo, la policía municipal o medio ambiente. Así, para el otorgamiento de determinadas licencias municipales relativas a actuaciones que tengan un impacto potencial sobre el medio ambiente, resulta requisito indispensable el cumplir el trámite de calificación ambiental, a través del cual el Ayuntamiento se pronuncia sobre la adecuación de la actividad a la normativa ambiental en vigor. En concreto, en la Comunidad Autónoma de Andalucía las actividades que están sujetas a tal requisito se centran en las recogidas en la Tabla 3.2.

b) Cuando el edificio presente un agotamiento generalizado de sus elementos estructurales o fundamentales.

c) Cuando se requiera la realización de obras que no pudieran ser autorizadas por encontrarse el edificio en situación de fuera de ordenación.

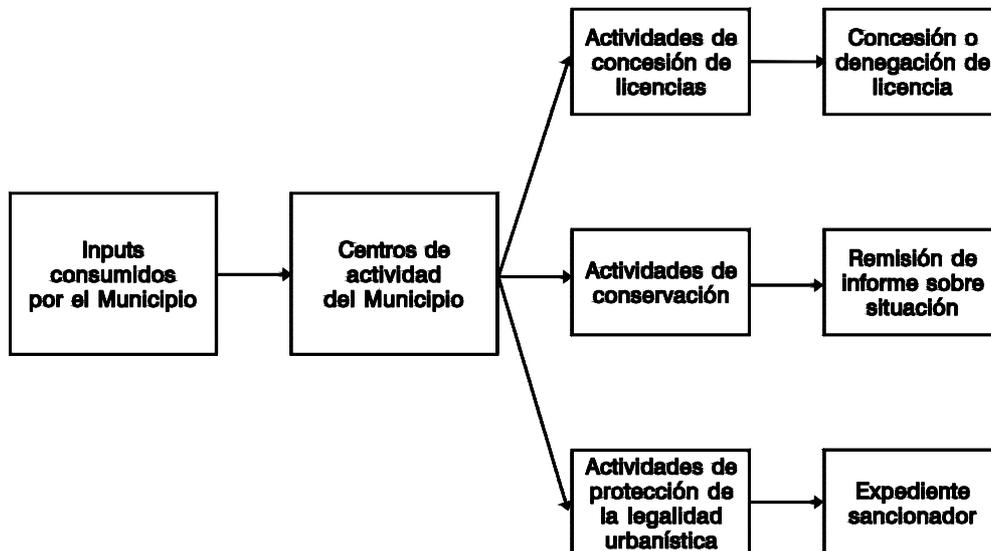
Tabla 3.2. Actividades sujetas a calificación ambiental.

1. Doma de animales y picaderos	2. Talleres de género de punto y textiles
3. Instalaciones relacionadas con tratamiento de pieles, cueros y tripas	4. Lavanderías
5. Imprentas y artes gráficas. Talleres de edición de prensa	6. Almacenes al por mayor de artículos de droguería y perfumería
7. Garajes y aparcamientos. Estaciones de autobuses	8. Café-bares y restaurantes
9. Pubs	10. Discotecas y salas de fiesta
11. Salones recreativos y bingos	12. Cines y teatros
13. Gimnasios	14. Academias de baile y danza
15. Estudio de rodaje y grabación	16. Carnicerías. Almacenes y venta de carnes
17. Pescaderías. Almacenes y venta de pescado	18. Panaderías y obradores de confitería
19. Supermercados y autoservicios	20. Almacenes y venta de congelados
21. Almacenes y venta de frutas y verduras	22. Fabricación artesanal y venta de helados
23. Asadores de pollos. Freidurías de patatas	24. Almacenes de abonos y piensos
25. Talleres de carpintería metálica y cerrajería	26. Talleres de reparación de vehículos a motor y de maquinaria en general
27. Lavado y engrase de vehículos a motor	28. Talleres de reparaciones eléctricas
29. Taller de carpintería de madera. Almacenes y venta de muebles	30. Almacenes y venta al por mayor de productos farmacéuticos
31. Industrias de transformación de la madera y fabricación de muebles	32. Instalación de desguace y almacenamiento de chatarra
33. Estaciones de servicio dedicadas a la venta de gasolina y otros combustibles	34. Explotaciones ganaderas en estabulación permanente no sujetas a informe ambiental

Fuente: Ley 7/1994, de 18 de mayo, de Protección Ambiental. BOJA, núm. 79 de 31 de mayo; anexo tercero

Todo lo dicho hasta aquí puede sintetizarse en el Gráfico 3.4.

Gráfico 3.4. El servicio de disciplina urbanística.



5. SERVICIO DE PROTECCIÓN DEL MEDIO AMBIENTE.

El servicio de protección del medio ambiente es un servicio de difícil delimitación, ya que recoge un conjunto de medidas encaminadas a prevenir, corregir o impedir los efectos negativos que determinadas actuaciones públicas o privadas puedan tener sobre el medio ambiente y la calidad de vida³⁴ -entendida como la sensación de bienestar del individuo³⁵-. Tal servicio es catalogado como de prestación obligatoria para aquellos Municipios que cuenten con más de 50.000 habitantes, según establece la Ley 7/1985 en su artículo 26.d, siendo, además, uno de los ámbitos en los que la legislación sectorial deberá atribuir competencias a los Municipios, tal como estipula el artículo 25.2.f de la Ley 7/1985.

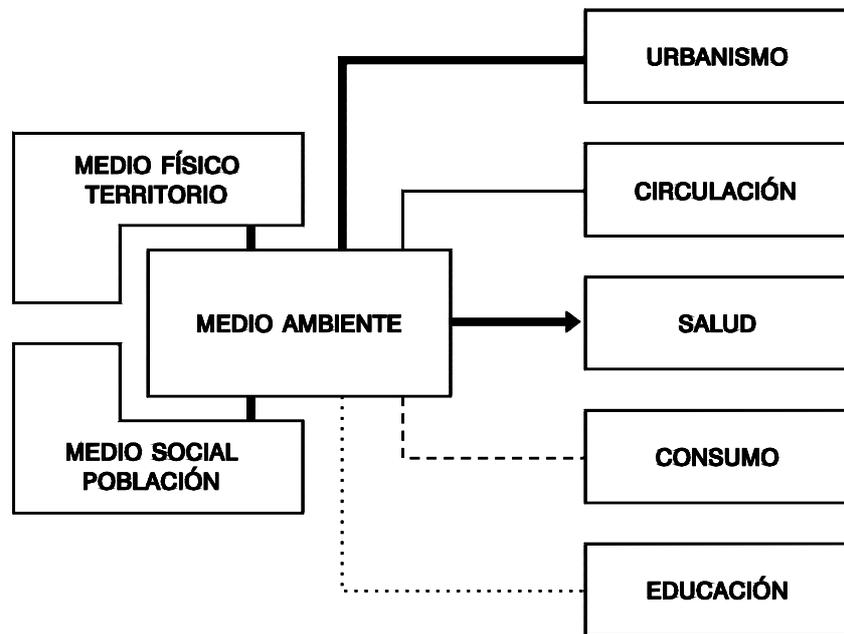
La protección del medio ambiente es un concepto de formulación reciente y que puede englobar a un amplio espectro de actuaciones en las que, además de intervenir el correspondiente Ente Local, pueden participar el resto de Administraciones Públicas.

³⁴ PRESIDENCIA. JUNTA DE ANDALUCÍA. Ley 7/1994, de 18 de mayo, de Protección Ambiental. BOJA, núm. 79 de 31 de mayo.

³⁵ WILHEIM, J. (1990): "Medio ambiente y ciudad". Incluido en BORJA, J.; CASTELLS, M.; DORADO, R. y QUINTANA, I. (1990): *Las grandes ...* Op. cit.; p. 352

Así, en nuestro país el ejercicio de la política medioambiental se desarrolla actualmente en los tres ámbitos administrativos y territoriales definidos: nacional, regional y local, cada uno con sus respectivas competencias en la materia. Además, la política ambiental tiene incidencia en el resto de políticas sectoriales. Efectivamente, el medio ambiente afecta y se ve afectado por aspectos urbanísticos, de circulación, de consumo o de educación y todo ello se va a ver reflejado en el objetivo indicado de la calidad de vida. Todo lo apuntado queda reflejado en el Gráfico 3.5.

Gráfico 3.5. Interrelaciones del medio ambiente.



Por lo cual, al igual que ocurría con los servicios anteriormente analizados, se hace necesaria la habilitación de instrumentos de coordinación adecuados entre las distintas Administraciones con competencias ambientales y entre éstas y el resto de administraciones sectoriales afectadas.

Cuadro 3.4. Legislación sectorial consultada en relación a la provisión del servicio de protección del medio ambiente.

- Decreto 2414/1961, de 30 de noviembre por el que se aprueba el Reglamento de actividades molestas, insalubres, nocivas y peligrosas.
- Orden, de 15 de marzo de 1963, sobre instrucciones para aplicar el Reglamento de actividades molestas, insalubres, nocivas y peligrosas.
- Ley 7/1985, de 2 de abril, reguladora de las Bases del Régimen Local.
- Real Decreto Legislativo 781/1986, de 18 de abril, por el que se aprueba el texto refundido de las disposiciones legales vigentes en materia de régimen local.
- Ley 14/1986, de 25 de abril, de sanidad.
- Real Decreto legislativo 781/1986, de 28 de junio, de evaluación del impacto ambiental.
- Real Decreto 484/1995, de 7 de abril, por el que se aprueban las medidas de regularización y control de vertidos.
- Resolución de 28 de abril de 1995 por la que se aprueba el Plan Nacional de Suelos Contaminados (1995-2000)
- Resolución de 28 de abril de 1995 por la que se aprueba el Plan Nacional de Residuos Peligrosos (1995-2000)
- Resolución de 28 de abril de 1995 por la que se aprueba el Plan Nacional de Saneamiento y Depuración de Aguas Residuales (1995-2000)

Sin embargo, no debemos olvidar que nuestro propósito es analizar el papel que debe jugar el Municipio en la provisión del presente servicio. Por ello, nos remitimos a las competencias que la correspondiente normativa sectorial³⁶, reguladora de tales actuaciones, atribuye a los Entes Locales. En este sentido, los preceptos sectoriales

³⁶ De cualquier forma, no debemos olvidar que, al igual que ocurre con algunos de los servicios que hemos analizado, numerosas Comunidades Autónomas tienen transferidas competencias en esta materia y, por tanto, va a ser la propia normativa autonómica la que se encargue de regular la prestación de tal servicio.

que hemos considerado como básicos para el análisis del presente servicio público los hemos centrado en los contenidos en el Cuadro 3.4.

De su análisis, y en congruencia con lo que anteriormente hemos apuntado, observamos que el servicio de protección de medio ambiente toca aspectos tan dispares como abastecimiento de aguas potables, saneamiento de aguas residuales, tratamiento de residuos sólidos urbanos, contaminación atmosférica, contaminación acústica, mantenimiento de zonas verdes, etc. Sin embargo, pensamos que analizar todos estos aspectos sobrepasa en sí mismo lo que es propiamente el servicio de protección del medio ambiente.

En efecto, la propia Ley 7/1985 en su artículo 25 considera como servicios independientes al de protección del medio ambiente y a los de suministro de agua, limpieza viaria, recogida y tratamiento de residuos, alcantarillado y tratamiento de aguas residuales. Por otra parte, en la mayoría de las ocasiones los servicios anteriormente mencionados no van a ser prestados por la propia Entidad Local, sino que dicha prestación se hará a través de una sociedad³⁷. Además, determinadas actividades que serían propias de este servicio de protección del medio ambiente hemos optado por incluirlas dentro de otro servicio³⁸.

Por tanto, en base a lo anteriormente comentado, hemos estimado que los servicios de protección del medio ambiente que el Municipio va a desarrollar se van a centrar en actividades de inspección y control de la calidad del aire³⁹ para corregir posibles situaciones no deseables⁴⁰.

Efectivamente, el proceso productivo se iniciará con una denuncia que puede tener su origen, respectivamente, bien en un particular o bien, de oficio, en el propio Ente

³⁷ Si bien el Ayuntamiento tendrá que destinar parte de sus recursos a su seguimiento y control.

³⁸ Tal sería el caso de la calificación ambiental que la hemos incluido como parte del proceso productivo del servicio de disciplina urbanística.

³⁹ Se entiende por calidad del aire la adecuación a niveles de contaminación atmosférica, cualesquiera que sean las causas que la produzcan, que garanticen que las materias o formas de energía, incluidos los posibles ruidos y vibraciones, presentes en el aire no implique molestia grave, riesgo o daño inmediato o diferido, para las personas o para los bienes de cualquier naturaleza.

⁴⁰ Existen también otras actividades que se pueden calificar de educación ambiental, centradas en campañas puntuales realizadas sobre determinados aspectos ambientales, pero que, dada su escasa significación, hemos decidido prescindir de su análisis.

Local⁴¹, con tal denuncia se inicia la tramitación del expediente; posteriormente se realiza la inspección por parte de algún técnico especialista del área de medioambiente y finaliza el proceso productivo con la resolución del correspondiente expediente. Todo ello queda esquematizado en el Gráfico 3.6.

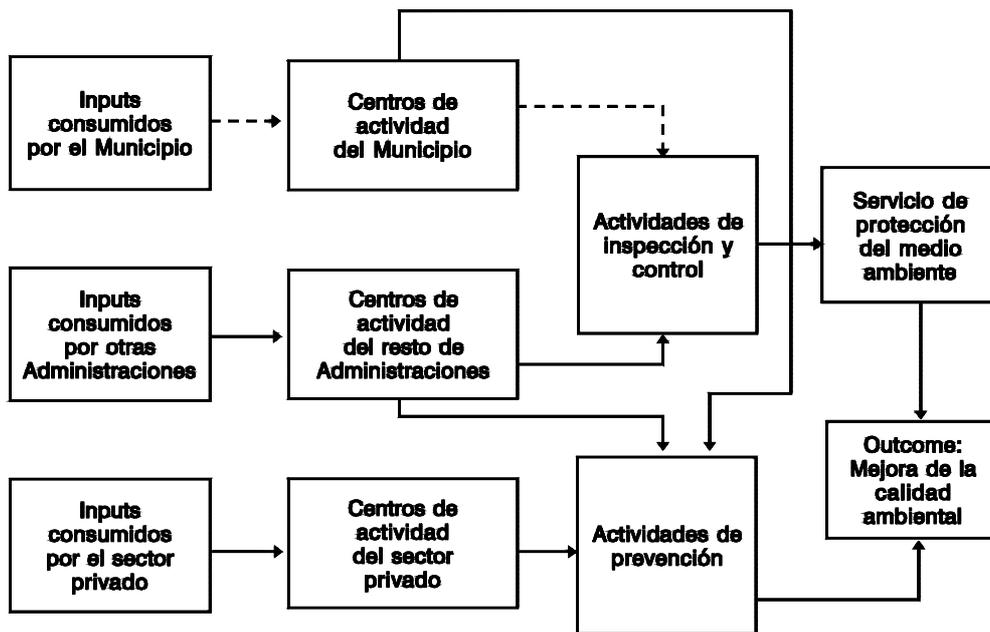
Gráfico 3.6. El proceso productivo del servicio de medio ambiente.



Cabría la hipótesis de estimar como output de este servicio la mejora en la calidad del aire y su contribución a la mejora de la calidad de vida a la que aludíamos al principio de este epígrafe. Sin embargo, debemos desechar tal idea, ya que, además de resultar prácticamente imposible su medición, estaríamos considerándolo con lo que hemos venido denominando outcome. Además, a la mejora del aire va a contribuir no sólo la actuación del Municipio, sino también las actuaciones de otras Administraciones Públicas, así como de los propios ciudadanos. Por todo ello, en nuestra opinión, debe identificarse como output del proceso productivo la resolución del expediente. Todo lo cual se puede observar en el Gráfico 3.7.

⁴¹ Dicha denuncia generalmente se efectúa por parte de una división de la policía municipal, que se suele denominar patrulla verde.

Gráfico 3.7. El servicio de protección del medio ambiente.



En la provisión de este servicio no sólo va a participar el área de medioambiente del Municipio, sino que también existirán otros centros de coste -como el de la policía municipal- que destine parte de sus recursos a la provisión del servicio.

Cabría comentar también que con este servicio no vamos a determinar márgenes o resultados ya que, aunque la resolución del expediente sea sancionadora, tal sanción, amén de su escasa significación respecto a la actividad, no puede considerarse propiamente como ingresos de la prestación del servicio. De ahí, que nos inclinemos, de forma exclusiva, por el cálculo del coste de resolver un expediente.

6. SERVICIO DE ORDENACIÓN DEL TRÁFICO DE VEHÍCULOS Y PERSONAS EN LAS VÍAS URBANAS.

La ordenación del tráfico de vehículos y personas en las vías urbanas es uno de los ámbitos materiales en los que la legislación sectorial, tanto estatal como autonómica, deberá asignar atribuciones a los Municipios, tal como se desprende del artículo 25.2.b de la Ley 7/1985⁴². Es por ello que, para determinar las actividades que el Municipio debe desplegar para cumplir con la provisión del servicio objeto de análisis, nos hemos centrado en el estudio de la normativa contenida en el Cuadro 3.5.

⁴² Sin embargo, no se encuentra catalogado como servicio mínimo al no reflejarse en el artículo 26 de la citada Ley.

De su análisis hemos extraído que, para el desarrollo del servicio, el Municipio deberá efectuar las siguientes actividades:

1. Ordenar, señalizar y dirigir el tráfico en el casco urbano, de acuerdo con lo establecido en las normas de circulación. En este sentido, como señalan TORRES, RODRÍGUEZ y MORALES⁴³, "la gestión del tráfico tiene por objeto optimizar el uso de la vía pública por parte de los distintos usuarios y medios de transporte, con la máxima seguridad y de acuerdo con las prioridades establecidas a nivel político".
2. Instruir atestados por accidentes de circulación dentro del casco urbano.
3. Colaborar en la protección de las manifestaciones y en el mantenimiento del orden en grandes concentraciones urbanas.
4. Realizar las pruebas reglamentariamente establecidas para determinar el grado de intoxicación alcohólica o por estupefacientes.
5. Retirada de vehículos de las vías urbanas y el posterior depósito de éstos y de los retirados de las vías interurbanas en los casos y condiciones que se determinen reglamentariamente, cuando obstaculicen o dificulten la circulación o supongan peligro para la misma.
6. Cierre de vías urbanas cuando sea necesario.

Por tanto, observamos que las actividades principales que el Municipio debe realizar para prestar el servicio son básicamente de control⁴⁴ y vigilancia y de ordenación propiamente dicha, y van a ser desarrolladas principalmente por el cuerpo de la policía local, lo cual no quiere decir que, si bien con carácter residual, no intervengan otros centros del Municipio.

⁴³ TORRES, J.; RODRÍGUEZ, A. y MORALES, A. (1987): "Transportes y circulación". Incluido en BORJA, J. (Coor.) (1987): *Manual de Gestión Municipal Democrática*. Op. cit.; p. 349.

⁴⁴ Aquí también se podrían incluir actividades tales como control de ruidos y humos emitidos por vehículos a motor. Sin embargo, tal actividad hemos optado por incluirla dentro del servicio de protección del medio ambiente, ya que la emisión de humos y de ruidos son uno de los agentes principales de la contaminación del aire.

Cuadro 3.5. Legislación sectorial consultada en relación a la provisión del servicio de ordenación del tráfico de vehículos y personas en las vías urbanas.

- Ley 7/1985, de 2 de abril, reguladora de las Bases del Régimen Local.
- Ley Orgánica 2/1986, de 13 de marzo, de fuerzas y cuerpos de seguridad.
- Real Decreto Legislativo 781/1986, de 18 de abril, por el que se aprueba el texto refundido de las disposiciones legales vigentes en materia de régimen local.
- Ley 18/1989, de 25 de julio, de bases sobre tráfico, circulación de vehículos a motor y seguridad vial.
- Real Decreto Legislativo 339/1990, de 2 de marzo, por el que se aprueba el texto articulado de la Ley sobre tráfico, circulación de vehículos a motor y seguridad vial.
- Real Decreto 13/1992, de 17 de enero, por el que se aprueba el Reglamento General de Circulación para la aplicación y desarrollo del texto articulado de la Ley sobre tráfico, circulación de vehículos a motos y seguridad vial.

Este servicio, al igual que ocurría con el de seguridad ciudadana, va a ser un claro ejemplo de lo que en las primeras páginas de este capítulo hemos denominado servicios puros, ya que no va a ser posible diferenciar entre los ciudadanos que lo reciben de aquellos otros que no lo reciben, siendo, por tanto, sus beneficiarios toda la ciudadanía. Ello va a implicar el que, según se ha expuesto, no se va a obtener márgenes ni resultados, limitándonos, en consecuencia al cálculo del coste que para el Municipio tiene suministrar el servicio.

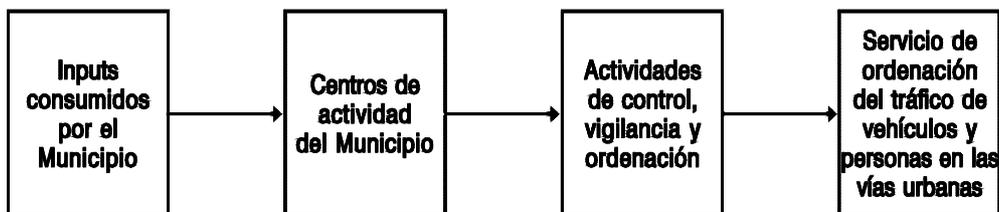
Sin embargo, para la determinación del coste del servicio se hace necesario, con carácter previo, la definición y cuantificación de su output. En este punto, y dada la diversidad y heterogeneidad de las actividades a desempeñar por el Municipio para prestar dicho servicio, creemos conveniente, al igual que en la seguridad ciudadana, expresarlo en función de alguna variable correspondiente a algún factor productivo preponderante, ya que vemos poco factible expresar el output en función del resultado final que origina la prestación del servicio. En este último caso, bajo el supuesto hipotético de que fuera posible su medición, estaríamos nuevamente identificando output con outcome, ya que nos referiríamos a los accidentes que se dejan de cometer

por las labores de inspección y control del tráfico que realiza la policía local, a las molestias que se evitan cuando la policía local retira un vehículo de la calzada, etc.

Nuevamente es el factor productivo "mano de obra" el que predomina sobre los demás y, por tanto, es el que, lógicamente, elegiremos para representar al output de este servicio. Dentro de la mano de obra nos inclinamos por la hora-policía local, pero, al igual que ocurría con el servicio de seguridad ciudadana, nos centraremos en aquel personal que está más relacionado directamente con el ciudadano, es decir, cabos y agentes básicamente.

Todo lo dicho, se puede concretar en el Gráfico 3.8.

Gráfico 3.8. El servicio de ordenación del tráfico de vehículos y personas en las vías urbanas.



BIBLIOGRAFÍA CONSULTADA CAPÍTULO III

- ÁLVAREZ CORBACHO, X. (1992): "Eficiencia económica y provisión de bienes públicos locales". *Revista de Hacienda Autonómica y Local*, nº. 66, septiembre-diciembre; pp. 361-379.
- ANTHONY, R.N. y YOUNG, D.W. (1988): *Management Control in Nonprofit Organizations* (4ª Ed.). Richard D. Irwin, Inc. Homewood, Illinois.
- ANTHONY, R.N.; DEARDEN, J. y BEDFORD, N.M. (1992): *Management control systems* (7ª Ed.). Richard D. Irwin, Inc. Homewood, Illinois.
- ARNAU BERNIA, V. J. y GUERRERO AMIGO, A. (1995): "Las empresas del sector público local del Ayuntamiento de Madrid". *Presupuesto y Gasto Público*, nº 16; pp. 165-184.
- AYUNTAMIENTO DE BADALONA (1980): "Badalona: Ordenanza municipal de protección del medio ambiente". *CEUMT*, nº 27; pp. 41-49.
- AYUNTAMIENTO DE GRANADA (1990): *Reglamento interno del cuerpo de la policía local de Granada*.
- BALLART, X. (1990/1): "La evaluación de la actividad y rendimiento de la policía". *Documentación administrativa*, nº 224-225; pp. 361-405.
- BALLART, X. (1992): *¿Cómo evaluar programas y servicios públicos? Aproximación sistemática y estudios de caso*. Ministerio para las Administraciones Públicas. Madrid
- BANDRÉS, E. y SERRANO SANZ, J.M. (1994): "Servicios públicos y productividad de la economía". *Economistas*, nº 60; pp. 400-403.
- BAREA TEJEIRO, J. (1992): "La producción de servicios de no mercado por las administraciones públicas: Introducción a la eficiencia". *Economistas*, nº 52; pp. 354-356.
- BARTIK, T.J. (1991): *Who benefits from state and local economic development policies?*. W. E. Upjohn Institute for Employment Research, Kalamazoo, Michigan.
- BENÍTEZ, E. (1981): "Disciplina urbanística". *CEUMT*, nº 45; pp. 8-12.

- BOQUERA OLIVER, J. M. (Coor.) (1992): *Derecho urbanístico local*. Civitas. Colegio Provincial de Secretarios, Interventores y Depositarios de Administración Local de Valencia.
- BORJA, J. (Coor.) (1987): *Manual de Gestión Municipal Democrática*. Instituto de Estudios de Administración Local. Madrid-Barcelona.
- BOSCH MESTRES, J.; ALONSO, L.; FIGUERUELO ALMAZÁN, A. y BALLBE, M. (1980): "Organización y funciones de la policía municipal. Coloquio". *CEUMT*, nº 24; pp. 16-19.
- BOSCH MESTRES, J. (1982): "Ayuntamientos y protección civil". *CEUMT*, nº 57; pp. 5-12.
- BOSCH J. y CURBET J. (1987): "Protección ciudadana". Incluido en BORJA. J. (Coor.) (1987): *Manual de Gestión Municipal Democrática*. Op. cit.; pp. 433-448.
- BOSH ROCA, N.; PEDRAJA CHAPARRO, F. y SUÁREZ PANDIELLO, J. (1995): "Medición de la eficiencia de la provisión de servicios públicos locales". Incluido en *V Congreso Nacional de Economía. Economía de los Servicios, Tomo 7. Economía y gestión de las Administraciones Públicas*. Las Palmas de Gran Canaria; pp. 149-170.
- CALAFELL CASTELLÓ, A. (1967): "Sistemas de cálculo y control de costes". *Técnica Contable, julio*; pp. 241-250
- CARLSSON, J.O. (1990): "Políticas de medio ambiente europeas". Incluido en BORJA, J.; CASTELLS, M.; DORADO, R. y QUINTANA, I. (1990): *Las grandes ciudades en la década de los noventa*. Sistema, Madrid; pp. 371-387.
- CARRASCO DÍAZ, D. y LÓPEZ HERNÁNDEZ, A.M. (1994): "La información contable en el sector público: su enfoque para la administración local". *Revista española de financiación y contabilidad*, nº 79; pp. 463-480.
- CARRO FERNÁNDEZ-VALMAYOR, J.L. (1990): "Sobre los conceptos de orden público, seguridad ciudadana y seguridad pública". *Revista vasca de administración pública*, nº 27; pp. 9-25.

- CLOS I MATHEU, J. (1995): " La empresa pública local: La experiencia de Barcelona". *Presupuesto y Gasto Público, nº 16*; pp. 159-163.
- COMISIÓN DE LAS COMUNIDADES EUROPEAS (1990): *Libro Verde sobre el Medio Ambiente Urbano*. CEE, Bruselas.
- CONSEJERÍA DE LA PRESIDENCIA. JUNTA DE ANDALUCÍA. Decreto 297/1995, de 19 de diciembre, por el que se aprueba el Reglamento de Calificación Ambiental. BOJA nº 3 de 11 de enero.
- CONSEJERÍA DE MEDIO AMBIENTE. JUNTA DE ANDALUCÍA (1995): Plan de Medio Ambiente de Andalucía (1995-2000).
- CUADRADO ROURA, J.R. y DEL RÍO GÓMEZ. C. (1993): *Los servicios en España*. Pirámide, Madrid.
- CUENCA GARCÍA, A. (1994): "Eficiencia técnica en los servicios de protección contra incendios". *Revista de economía aplicada, nº 5*; pp. 87-109.
- CUENCA GARCÍA, A. (1995): "Eficiencia productiva en los servicios públicos locales: El cuerpo de bomberos". Incluido en *V Congreso Nacional de Economía. Economía de los Servicios, Tomo 7*. Op. cit.; pp. 281-291.
- DE LA PUENTE GIL, J. (1990): "Nuevas fórmulas de colaboración y coordinación entre las fuerzas y cuerpos de seguridad en las grandes urbes". Ponencia presentada a las *IX Jornadas de Protección Ciudadana de la FEMP "Prevención de la delincuencia en el medio urbano"* celebradas en Vigo del 17 al 19 de Octubre de 1990; pp. 17-27.
- DOMPER FERRANDO, J. (1992): *El medio ambiente y la intervención administrativa en las actividades clasificadas. Tomo I: Planteamientos constitucionales*. Civitas. Universidad de Zaragoza.
- DOMPER FERRANDO, J. (1992): *El medio ambiente y la intervención administrativa en las actividades clasificadas. Tomo II: La normativa del Estado y de las Comunidades Autónomas*. Universidad de Zaragoza.

- FELIÚ ARMENGOL, J. (1990): "La acción social de los cuerpos de seguridad". Comunicación presentada a las *IX Jornadas de Protección Ciudadana de la FEMP*. Op. cit.; pp. 157-182.
- FISK, D.M. (1984): *Measuring productivity in State and Local Government*. U.S. Department of Labor. Bureau of Labor Statistics. Boletín nº 2166, Washington, enero.
- FITZGERALD, L.; JOHNSTON, R.; BRIGNALL, S. SILVESTRO, R. y VOSS, C. (1994): *Performance measurement in service businesses*. CIMA, London.
- GALOFRE CRESPI, J. (1980): "Notas sobre la gestión de los servicios públicos municipales". *CEUMT*, nº 27; pp. 5-8.
- GARCÍA GARCÍA, E. (1987): *Manual práctico de actividades, molestas, nocivas, insalubres y peligrosas*. Diputación Provincial de Almería.
- GARCÍA VALDERRAMA, T. y CALZADO CEJAS, Y. (1995): "Instrumentos de evaluación y control de la eficiencia en las entidades públicas". *VIII Congreso AECA, Tomo 2*, Sevilla; pp. 667-688.
- GONZÁLEZ MORENO, M. (1990): "Los servicios: concepto, clasificación y problemas de medición". *Información Comercial Española*, noviembre; pp. 155-171.
- GRAU ÁVILA, S. (1990): "El régimen jurídico de las licencias urbanísticas". *Revista de Derecho Urbanístico*, nº 117; pp. 41-52
- HERBERT, L.; KILLOUGH, L.N. and STEISS, A.W. (1987): *Accounting and control for governmental and other nonbusiness organizations*. McGraw-Hill, Inc.
- HERCE VALLEJO, M. (1981): "Disciplina urbanística". *CEUMT*, nº 45; pp. 4-8.
- HERRERO IGLESIAS, A. (1994): "Avances necesarios para el control de gestión en la Administración Pública". *Técnica Contable*, nº 551, noviembre; pp. 709-714.
- JEFATURA DEL ESTADO. Ley orgánica 6/1980, de 1 de julio, por la que se regulan los criterios básicos en la defensa nacional y la organización militar. BOE nº 165 de 10 de julio.

JEFATURA DEL ESTADO. Ley orgánica 4/1981, de 1 de junio, de los estados de alarma, excepción y sitio. BOE nº 134 de 5 de junio

JEFATURA DEL ESTADO. Ley 2/1985, de 21 de enero, de protección civil. BOE nº 22 de 25 de enero.

JEFATURA DEL ESTADO. Ley 7/1985, de 2 de abril, reguladora de las Bases del Régimen Local. BOE nº 80, de 3 de abril; corrección de errores en BOE nº 139, de 11 de junio.

JEFATURA DEL ESTADO. Ley orgánica 2/1986, de 13 de marzo, de fuerzas y cuerpos de seguridad (LOFCS). BOE nº 63 de 14 de marzo.

JEFATURA DEL ESTADO. Ley 14/1986, de 25 de abril de sanidad. BOE nº 102 de 29 de abril.

JEFATURA DEL ESTADO. Ley 18/1989, de 25 de julio, de bases sobre tráfico, circulación de vehículos a motor y seguridad vial. BOE nº 178 de 27 de julio.

JEFATURA DEL ESTADO. Ley orgánica 1/1992, de 21 de febrero, sobre protección de la seguridad ciudadana. BOE nº 46 de 22 de febrero.

LASHERAS MERINO, M.A. y RUIZ-HUERTA CARBONELL, J. (1992): "Algunas consideraciones sobre dimensión y eficacia del sector público en España". *Economistas*, nº 52; pp. 188-191.

LÓPEZ BUSTOS, F. L. (1992): *La organización administrativa del medio ambiente*. Civitas. Universidad de Granada.

LÓPEZ GÓMEZ, J. M. (1995): *El régimen jurídico del personal laboral de las Administraciones Públicas*. Civitas. Consejo Andaluz de Relaciones Laborales.

LÓPEZ PELLICER, J.A. (1983): "Régimen y condicionamiento de las licencias urbanísticas". *Revista de Derecho Urbanístico*, nº 85; pp. 61-99.

MARK, J.A. (1981): "Measuring productivity in Government Federal State and Local". *Public Productivity Review*, vol. 5, marzo; pp. 21-44.

- MARTI I JUSMET, F. (1990): "La seguridad ciudadana". Incluido en BORJA, J.; CASTELLS, M.; DORADO, R. y QUINTANA, I. (1990): *Las grandes ...* Op. cit.; pp. 581-594.
- MARTÍN GARCÍA DE GUADIANA, S. (1985): "Competencias en materia de tráfico sobre vías urbanas". Incluido en *I Jornadas Nacionales de Derecho y Tráfico*. Granada; pp. 157-175.
- MAS, J. y RAMIÓ C. (1992): *Técnicas de auditoría operativa aplicadas a la administración pública*. Generalitat de Catalunya, Barcelona.
- MENDOZA MAYORDOMO, X. (1990): "Técnicas gerenciales y modernización de la administración pública en España". *Documentación Administrativa*, nº. 223, julio-septiembre; pp. 261-290.
- MEUNIER, B. (1993): *La gerencia de las organizaciones no comerciales*. MAP - Fundación Formación y Tecnología.
- MIAJA FOL, M. y ESTRADA GONZÁLEZ, E. (1996): "Primeros años de aplicación de las Instrucciones de Contabilidad para Administración Local". Incluido en *IV Jornada de Trabajo sobre Contabilidad Pública. Nuevas tendencias de la Contabilidad y la Gestión en las Administraciones Públicas*. Zaragoza; pp. 7-27.
- MINISTÈRE DE L'INTÉRIEUR. MINISTÈRE DE L'ÉCONOMIE, DES FINANCES ET DE LA PRIVATISATION (1988): *La comptabilité analytique appliquée aux services communaux*. La Documentatation Française. París.
- MINISTERIO DE ADMINISTRACIÓN TERRITORIAL. MINISTERIO DE ECONOMÍA Y HACIENDA. Real Decreto Legislativo 781/1986, de 18 de abril, por el que se aprueba el texto refundido de 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 en BOE nº 282 de 25 de noviembre.
- MINISTERIO DE ECONOMÍA Y HACIENDA. SECRETARÍA DE ESTADO DE HACIENDA. DIRECCIÓN GENERAL DE COORDINACIÓN CON LAS HACIENDAS TERRITORIALES (1995). *Sector Público Local. Censo de Entes 1995*. Madrid, marzo.

MINISTERIO DE GOBERNACIÓN. Decreto, de 17 de junio de 1955, por el que se aprueba el Reglamento de servicios de las corporaciones locales. BOE nº 196 de 15 de julio.

MINISTERIO DE GOBERNACIÓN. Orden de 15 de marzo de 1963 sobre instrucciones para aplicar el Reglamento de actividades, molestas, insalubres, nocivas y peligrosas. BOE nº 79 de 2 de marzo.

MINISTERIO DE GOBERNACIÓN. Decreto 823/1976, de 23 de abril, sobre funciones de la policía municipal y cuerpos armados de corporaciones locales. BOE nº 99 de 24 de abril.

MINISTERIO DE HACIENDA: Orden de 1 de agosto de 1978 por la que se aprueba el texto que desarrolla el Grupo 9 del Plan General de Contabilidad, o Contabilidad Analítica. BOE nº 227 de 22 de septiembre.

MINISTERIO DE OBRAS PÚBLICAS, TRANSPORTES Y MEDIO AMBIENTE. Real Decreto 484/1995, de 7 de abril, por el que se aprueban las medidas de regularización y control de vertidos. BOE nº 95 de 21 de abril.

MINISTERIO DE OBRAS PÚBLICAS Y TRANSPORTES. Real Decreto Legislativo 1/1992, de 16 de junio, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley sobre el Régimen del Suelo y Ordenación Urbana. BOE nº 156 de 30 de junio

MINISTERIO DE OBRAS PÚBLICAS Y TRANSPORTES. Real Decreto 304/1993, de 26 de febrero, por el que se aprueba la tabla de vigencias de los Reglamentos de Planeamiento, Disciplina Urbanística, Edificación Forzosa y Registro Municipal de Solares y Reparcelaciones, en ejecución de la Disposición final única del Texto Refundido de la Ley sobre el Régimen del Suelo y Ordenación Urbana. BOE nº 66 de 18 de marzo.

MINISTERIO DE OBRAS PÚBLICAS Y URBANISMO. Real Decreto 3288/1978, de 25 de agosto, por el que se aprueba el Reglamento de gestión urbanística. BOE nº 28 de 1 de febrero de 1979.

MINISTERIO DE OBRAS PÚBLICAS Y URBANISMO. Real Decreto Legislativo 1302/1986, de 18 de junio, de evaluación de impacto ambiental. BOE nº 155 de 30 de junio.

MINISTERIO DE OBRAS PÚBLICAS Y URBANISMO. Real Decreto 2159/1978, de 23 de junio, por el que se aprueba el Reglamento de planeamiento urbanístico. BOE nº 221 de 15 de septiembre.

MINISTERIO DE OBRAS PÚBLICAS Y URBANISMO. Real Decreto 2187/1978, de 23 de junio, por el que se aprueba el Reglamento de disciplina urbanística. BOE nº 223 de 18 de septiembre.

MINISTERIO DE RELACIONES CON LAS CORTES Y DE LA SECRETARÍA DEL GOBIERNO. Real Decreto 769/1987, de 19 de junio, sobre regulación de la policía judicial. BOE nº 150 de 24 de junio.

MINISTERIO DE RELACIONES CON LAS CORTES Y DE LA SECRETARÍA DEL GOBIERNO. Real Decreto 886/1988, de 15 de julio, sobre prevención de accidentes mayores en determinadas actividades industriales. BOE nº 187 de 5 de agosto.

MINISTERIO DEL INTERIOR. Orden, de 18 de abril de 1979, sobre facultades en materia de orden público. BOE nº 96 de 21 de abril.

MINISTERIO DEL INTERIOR. Real Decreto 1378/1985, de 1 de agosto, sobre medidas provisionales para la actuación en situaciones de emergencia en los casos de grave riesgo, catástrofe o calamidad pública. BOE nº 191 de 10 de agosto.

MINISTERIO DEL INTERIOR. Orden de 31 de octubre de 1985, por la que se establece el parte unificado de actuación de los servicios contra incendios y de salvamento. BOE nº 297 de 12 de diciembre.

MINISTERIO DEL INTERIOR. Real Decreto 888/1986, de 21 de marzo, sobre composición, organización y régimen de funcionamiento de la Comisión Nacional de Protección Civil. BOE nº 110 de 8 de mayo.

MINISTERIO DEL INTERIOR. Real Decreto Legislativo 339/1990, de 2 de marzo, por el que se aprueba el texto articulado de la Ley sobre tráfico, circulación de vehículos a motor y seguridad vial. BOE nº 63 de 14 de marzo.

MINISTERIO DEL INTERIOR. Real Decreto 13/1992, de 17 de enero, por el que se aprueba el Reglamento General de Circulación para la aplicación y desarrollo del texto articulado de la Ley sobre tráfico, circulación de vehículos a motos y seguridad vial. BOE nº 27 de 31 de enero; corrección de errores BOE nº 61 de 11 de marzo.

MINISTERIO DEL INTERIOR. Real Decreto 407/1992, de 24 de abril, por el que se aprueba la Norma Básica de Protección Civil. BOE nº 105 de 1 de mayo.

MINISTERIO DEL INTERIOR. Orden de 2 de abril de 1993 por la que se aprueba la Directriz básica de planificación de protección civil de emergencias por incendios forestales. BOE nº 90 de 15 de abril.

PAGÉS I GALTÉS, J. (1992): "El concepto de coste real y efectivo de las obras en el Impuesto sobre Construcciones". *Revista de Hacienda Autonómica y Local*, nº. 66, *septiembre-diciembre*; pp. 395-438.

PAREJA I LOZANO, C. y SEGURA LÓPEZ, G. (1992): *Las competencias municipales en la legislación sectorial del Estado y de la Comunidad Autónoma de Cataluña*. Diputació de Barcelona, Barcelona.

PERDIGÓ SOLA, J. (1980): "Competencias municipales en materia de extinción de incendios". *CEUMT*, nº 29-30; pp. 17-18.

PÉREZ BOLAÑOS, H. (1989): "Las licencias de urbanismo y las cláusulas accesorias". *Actualidad administrativa*; nº 14; pp. 773-793.

PRESIDENCIA DEL GOBIERNO. Decreto 2414/1961, de 30 de noviembre, por el que se aprueba el Reglamento de actividades molestas, insalubres, nocivas y peligrosas. BOE nº 292 de 7 de diciembre.

PRESIDENCIA DEL GOBIERNO. Real Decreto 1053/1985, de 25 de mayo, sobre ordenación de la estadística de actuaciones de los servicios contra incendios y de salvamento. BOE nº 158 de 3 de julio.

PRESIDENCIA. JUNTA DE ANDALUCÍA. Ley 7/1994, de 18 de mayo, de Protección Ambiental. BOJA nº 79 de 31 de mayo.

- PRIOR, D.; VERGES J. y VILARDELL, I. (1993): *La evaluación de la eficiencia en los sectores privado y público*. Instituto de Estudios Fiscales, Madrid.
- ROCA ROCA, E. (1985): "El ejercicio y coordinación de las competencias administrativas sobre tráfico, circulación de vehículos y seguridad vial". Incluido en *VI Jornadas Nacionales de Derecho y Tráfico*. Granada; pp. 29-60.
- ROCA ROCA, E. (1985): "La competencia de la administración pública en materia de tráfico". Incluido en *I Jornadas Nacionales de Derecho y Tráfico*. Granada; pp. 7-42.
- RODRIGO MORENO, F. (1990): "Licencias urbanísticas especiales". *Revista de Derecho Urbanístico*, nº 116; pp. 35-45.
- SAJARDO MORENO, A. (1996): *Análisis económico del sector no lucrativo*. Tirant lo blanch, Valencia.
- SANTOS DIEZ, R. (1992): "El derecho de propiedad en el urbanismo. Planeamiento para la gestión. Esquema del proceso de adquisición gradual de facultades urbanísticas". *El Consultor de los Ayuntamientos y Juzgados*, nº 23; pp. 2749-2762.
- SANZ D'ASTECK, A. (1982): "Disciplina urbanística". *CEUMT*, nº 48; pp. 40-44.
- SECRETARÍA DE ESTADO DE MEDIO AMBIENTE Y VIVIENDA. Resolución de 28 de abril de 1995 por la que se aprueba el Plan Nacional de Saneamiento y Depuración de Aguas Residuales (1995-2000). BOE nº 114 de 13 de mayo.
- SECRETARÍA DE ESTADO DE MEDIO AMBIENTE Y VIVIENDA. Resolución de 28 de abril de 1995 por la que se aprueba el Plan Nacional de Recuperación de Suelos Contaminados (1995-2000). BOE nº 114 de 13 de mayo.
- SECRETARÍA DE ESTADO DE MEDIO AMBIENTE Y VIVIENDA. Resolución de 28 de abril de 1995 por la que se aprueba el Plan Nacional de Residuos Peligrosos (1995-2000). BOE nº 114 de 13 de mayo.
- SERRANO TRIANA, A. (1983): *La utilidad de la noción de servicio público y la crisis del estado del bienestar*. Instituto de Estudios Laborales y de la Seguridad Social. Servicio de Publicaciones del Ministerio de Trabajo y Seguridad Social.

- SOLORES, J.A. (1985): "Municipio y seguridad ciudadana". *CEUMT*, nº 86; pp. 14-22.
- SOSA WAGNER, F. (1995): *La gestión de los servicios públicos locales*. Civitas.
- SOSA WAGNER, F. (1996): *Manual de derecho local (3ª edición)*. Tecnos.
- SOSA WAGNER, F. y DE MIGUEL GARCÍA, P. (1985): *Las competencias de las Corporaciones Locales*. Instituto de Estudios de la Administración Local.
- SUBIRATS, J. (1993): *Análisis de las políticas públicas y eficacia de la Administración*. MAP. Madrid.
- TARRAGÓ, M. (1987): "La ciudad y el urbanismo". Incluido en BORJA, J. (Coor.) (1987): *Manual de Gestión Municipal Democrática*. Op. cit.; pp. 269-288.
- TINAS, J. (1990): "Políticas de medio ambiente para las grandes ciudades españolas". Incluido en BORJA, J.; CASTELLS, M.; DORADO, R. y QUINTANA, I. (1990): *Las grandes ...* Op. cit.; pp. 389-405.
- TOLEDO JAÚDENES, J. (1984): "La caducidad de las licencias urbanísticas". *Revista de Derecho Urbanístico*, nº 86; pp. 83-103.
- TORRES I CAROL, J. (1990): "La prevención como elemento básico en las políticas de seguridad". Ponencia presentada a las *IX Jornadas de Protección Ciudadana de la FEMP*; Op. cit.; pp. 29-35.
- TORRES, J.; RODRÍGUEZ, A. y MORALES, A. (1987): "Transportes y circulación". Incluido en BORJA, J. (Coor.) (1987): *Manual de Gestión Municipal Democrática*. Op. cit.; pp. 347-359.
- VERA FERNÁNDEZ HUIDOBRO, R. (1985): "Planes de seguridad ciudadana". *CEUMT*, nº 86; pp. 23-27.
- VILLAR, R y MORERA, A. (1985): "Concepto de medio ambiente: El medio ambiente como concepto". *CEUMT*, nº 92-93; pp. 3-5.
- WILHEIM, J. (1990): "Medio ambiente y ciudad". Incluido en BORJA, J.; CASTELLS, M.; DORADO, R. y QUINTANA, I. (1990): *Las grandes...* Op. cit.; pp. 347-370.

CAPÍTULO IV

PROPUESTA DE UN MODELO DE COSTES PARA LOS PRINCIPALES SERVICIOS PRESTADOS POR LAS CORPORACIONES LOCALES

Antes de entrar a analizar la problemática técnico-económica de algunos de los principales servicios prestados por las Corporaciones Locales, quisiéramos poner de manifiesto lo importante y necesario que se hace la implantación de modelos de contabilidad de costes que suministren información acerca de la formación interna de valores dentro de las microunidades que conforman, en general, el sector público y, en particular, el sector público local.

Son muchos y variados los argumentos que confirman y justifican lo anterior. En este sentido, el profesor LÓPEZ DÍAZ¹ manifiesta que "superada la época en que la Contabilidad Pública era considerada como instrumento al servicio del control de legalidad y como consecuencia del papel preponderante que reviste el sector público actualmente en todo el mundo occidental, resulta absolutamente necesario gestionar racionalmente los recursos económicos que sirven para desarrollar la actividad pública. El instrumento para conseguirlo es la contabilidad analítica pública en tanto en cuanto proporciona información sobre el proceso de formación de los costes de los servicios públicos".

Por su parte, el profesor ORTIGUEIRA² señala que, en el contexto mundial de las administraciones públicas, la Contabilidad de Costes se convierte en una pieza de élite. Su valor es incuestionable por cuanto permite apoyar, de manera rigurosa, tres pilares fundamentales de su gestión: la planificación, la decisión y el control de la acción. Se trata, pues, de un instrumento que revela muy bien la calidad que en materia de gestión poseen las administraciones. Consecuentemente, estamos ante un útil determinante para el logro de una mayor eficiencia pública. Facilita una información, los costes de los bienes y servicios generados, que es clave para hacer una buena asignación de recursos, para planificar, para controlar la evolución

¹ LÓPEZ DÍAZ, A. (1987): "La contabilidad de costes en la administración pública". Comunicación presentada al *Primer Congreso Internacional. Décimo Congreso Argentino de Profesores Universitarios de Costos*. Paraná; p. 6.

² ORTIGUEIRA BOUZADA, M. (1988): "Administraciones públicas: Experiencias internacionales en materia de contabilidad de costes". *IV Jornadas Luso-Espanholas de gestão científica*. Oporto-Espinho, febrero; pp. 49-50.

-seguimiento- de la ejecución planeada, para medir y controlar la eficiencia, la eficacia y la eficacia social de las administraciones y sus órganos operativos.

En igual sentido se decanta la profesora MUÑOZ COLOMINA³ al comentar que una de las principales preocupaciones de los gobiernos, autoridades y sociedad en general es la de buscar formas racionales para la disminución del desorbitado déficit público que padecen. Entre las vías a aplicar para solventar tal cuestión resalta en los últimos tiempos la de reducir el gasto público. Sin embargo, para que ello sea efectivo y los efectos de su aplicación se noten a corto y largo plazo, se hace imprescindible un análisis de los costes a fin de que los distintos responsables que deban tomar las decisiones dispongan de una información válida en la que apoyarse.

Por tanto, observamos que la implantación adecuada de un sistema de Contabilidad de Costes en los entes públicos se va a revelar, en general, de gran utilidad para las tareas⁴ de planificación, toma de decisiones y control de la actividad pública. Incluso, como señalan LYNN y FREEMAN⁵, en el sector público tal implantación puede ostentar, si cabe, una mayor importancia que en el sector privado al implicar a un más amplio espectro de sectores de la sociedad y no existir el concepto de beneficio como medida de la eficiencia operativa, lo que unido a la ausencia de accionistas conlleva a habilitar otros cauces para valorar constantemente la eficacia de la gestión.

³ MUÑOZ COLOMINA, C.I. (1995): "La aplicación de las nuevas técnicas de gestión a los organismos públicos". *Anais del IV Congreso Internacional de Custos. II Congresso Brasileiro de Gestão estratégica de Custos*. Unicamp-Campinas, Octubre; p. 819.

⁴ A este respecto sería interesante consultar: FERNÁNDEZ FERNÁNDEZ, J.M. (1987): "Aplicaciones de la contabilidad analítica en el sector público". *Técnica Contable* nº 467; pp. 471-476, 482,484.

⁵ LYNN, E.S. y FREEMAN, R.I. (1983): *Fund Accounting: Theory and Practice* (2ª Ed.). Prentice-Hall International. New Jersey; p. 635.

1. OBJETIVOS BÁSICOS PERSEGUIDOS CON LA IMPLANTACIÓN DEL SISTEMA DE COSTES.

Como paso previo a la elaboración de un modelo de contabilidad de costes, se hace necesaria su caracterización, ya que de la misma dependerá su ulterior desarrollo. Por tanto, en primer lugar, tendremos que delimitar cuestiones tales como ¿cuáles son los objetivos perseguidos con la implantación del modelo? o ¿quiénes van a ser los potenciales usuarios de la información generada?.

Efectivamente, antes de implantar cualquier sistema de información dentro de una organización, ya sea pública o privada, debemos plantearnos que objetivos pretendemos alcanzar, ya que, dependiendo de cuales sean tales fines, el proceso de elaboración de la información así como el output informativo resultante serán distintos. En este sentido, comenta la profesora MUÑOZ COLOMINA⁶, que la fijación de objetivos marcará las líneas de actuación que deben seguirse y facilitará una planificación de la gestión de la microunidad económica en términos de recursos económicos ya que permitirá conocer dónde, cómo y para qué se van a utilizar.

En el caso de organismos públicos, como señalan las profesoras MUÑOZ COLOMINA y NORVERTO LABORDA⁷, si el fin perseguido con el modelo de costes es la comparación de los datos entre organismos, relativos al proceso de formación de costes, la información se elaborará desde una perspectiva de unificación que permita hacer dicha comparación, siendo útil que las fases y procedimientos de la elaboración de la información sean normalizadas desde un órgano superior. Si, por otra parte, la finalidad perseguida con la implantación del modelo se centra en ser un instrumento de apoyo para mejorar la gestión interna del organismo, las fases seguidas en su elaboración no serán necesariamente coincidentes con las anteriores. En este caso, la información relevante estará formada por los datos acerca del aprovechamiento de los

⁶ MUÑOZ COLOMINA, C.I. (1994): "Reflexiones para un modelo de contabilidad analítica en los organismos públicos". Incluido en LIZCANO ÁLVAREZ, J. (Coor.) (1994): *Elementos de Contabilidad de Gestión*. AECA; p.446.

⁷ MUÑOZ COLOMINA, C.I. y NORVERTO LABORDA, M.C. (1996): "El reto de la mejora de la información contable como instrumento de gestión en el sector público". Incluido en *IV Jornada de Trabajo sobre Contabilidad Pública. Nuevas tendencias de la Contabilidad y la Gestión en las Administraciones Públicas*. Zaragoza; pp. 76-77.

recursos económicos para cumplir los objetivos que se hayan marcado, tratándose de una información elaborada a medida de los usuarios internos del organismo y no de una información normalizada para todos ellos.

En nuestro caso particular, lo que perseguimos es elaborar un sistema de información aplicable a las Corporaciones Locales (Ayuntamientos) que proporcione información útil acerca del proceso formativo del coste de determinados servicios que sólo pueden ser prestados por la propia Entidad, al objeto de que pueda satisfacer la información demandada por parte de sus potenciales usuarios, ya sean externos o internos. Tales objetivos de información los podemos sintetizar, sin ánimo de que ello suponga una relación cerrada, en los que a continuación mencionamos.

1. Posibilitar el control de eficacia⁸, entendido como 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 programas⁹.
2. Facilitar la elaboración de la Cuenta General de la Entidad Local, al tener que ir acompañada de dos Memorias¹⁰. Una justificativa del coste y rendimiento de los servicios públicos y otra demostrativa del grado en que se hayan cumplido los objetivos programados con indicación de los previstos y alcanzados con el coste de los mismos.
3. Permitir, de una forma más objetiva, la fijación de precios y tasas en base al coste, si bien, en nuestro caso, la mayor parte de los servicios que son objeto de análisis, generalmente, no tienen una contraprestación directa.

⁸ MINISTERIO DE ECONOMÍA Y HACIENDA (1990): Orden de 17 de julio por la que se aprueba la Instrucción de Contabilidad para la Administración Local. BOE nº 175 de 23 de junio. Regla 10.j.

⁹ MINISTERIO DE ECONOMÍA Y HACIENDA (1988): Real Decreto Legislativo 1091/1988, de 23 de septiembre, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley General Presupuestaria. BOE nº 234, de 29 de septiembre. Art.17.2.

¹⁰ MINISTERIO DE ECONOMÍA Y HACIENDA (1990): Orden de 17 de julio por la que se aprueba la Instrucción de Contabilidad para la Administración Local. Op. cit. Regla 409.

4. Facilitar la toma de decisiones a los distintos usuarios internos de la organización.
5. Permitir realizar una asignación racional de los recursos del organismo a los distintos servicios mediante la adecuada justificación de sus necesidades
6. Permitir la comparación con otros organismos que presenten servicios similares¹¹.
7. Facilitar el control de la gestión de los distintos servicios a través, en su caso, del análisis de desviaciones.
8. Ayudar a determinar el importe por el que deberá ser capitalizado cualquier activo producido por el Organismo.

En definitiva, lo que se persigue básicamente con la implantación de este sistema de costes en los Ayuntamientos es la racionalización y mejora de la gestión de los recursos del Ente. Para ello generaremos información relativa a:

- Elementos de coste que intervienen en el proceso productivo de los servicios analizados.
- Centros de coste que participan en la provisión de los servicios.
- Actividades desarrolladas por el Municipio para la prestación de los servicios.
- Ingresos y, en su caso, resultados obtenidos por los servicios prestados.
- Desviaciones producidas entre los costes predeterminados y los que realmente se han producido.

¹¹ No obstante, vemos difícil tal comparabilidad debido a la falta de homogeneidad que presentan los servicios prestados por los distintos Ayuntamientos en cuanto a la amplitud del servicio -debido a las diversas competencias otorgadas por las distintas Comunidades Autónomas- y a su organización.

En este sentido, sería interesante consultar:
MEUNIER, B. (1993): *La gerencia de las organizaciones no comerciales*. MAP - Fundación Formación y Tecnología; p. 182.

Los destinatarios¹² de esta información se pueden aglutinar, de forma orientativa, en los grupos recogidos en la Tabla 4.1.

Tabla 4.1. Potenciales destinatarios de la información generada por el sistema de contabilidad analítica.

USUARIOS INTERNOS	USUARIOS EXTERNOS
<ul style="list-style-type: none">• Altos cargos del Organismo como Alcalde y Concejales.• Responsables directos de los centros de coste como gerentes, jefes de área, jefes de negociado, etc.• Encargados de realizar el control interno del Organismo.	<ul style="list-style-type: none">• Otras Administraciones Públicas.• Órganos de control externo.• Acreedores/inversores.• El ciudadano en su calidad de votante, contribuyente y consumidor del servicio público.• Agrupaciones de ciudadanos tales como sindicatos, asociaciones de vecinos, asociaciones culturales, deportivas, etc.

2. CARACTERÍSTICAS GENERALES DEL MODELO.

Como hemos puesto de manifiesto en páginas anteriores, el objetivo principal que perseguimos con el planteamiento del presente modelo radica en que sea un instrumento útil para la gestión de los servicios prestados por los Ayuntamientos, dedicándonos a aquellos que necesariamente deben ser prestados por el propio Municipio de forma directa. Es por ello que, con carácter previo, debemos describir las características principales que van a presidir la elaboración de tal información¹³.

¹² En relación a esta cuestión, sería interesante consultar: FERNÁNDEZ FERNÁNDEZ, J.M. y PABLOS RODRÍGUEZ, J.L. (1993): "Usuarios y objetivos de la información contable pública. Aplicación a los municipios". Comunicación presentada al *V Encuentro de Profesores Universitarios de Contabilidad*. Sevilla.

¹³ Existe controversia acerca de la conveniencia de someter a normalización la contabilidad analítica pública. Sin embargo, creemos oportuno establecer una serie de reglas comunes que

Así, con respecto a la forma de organizar la contabilidad¹⁴ optamos, frente a un sistema monista, por un sistema pluralista y, dentro de este último, por un sistema dualista que aglutine, por un lado, los subsistemas de financiación, inversión y desinversión -que vendrían recogidos por la Contabilidad Externa, y que se encargaría de la problemática económico-financiera y presupuestaria del Ente- y, por otro, el subsistema de producción de los servicios públicos municipales -que vendría recogido por la Contabilidad Interna y que se encargaría de la problemática económico-técnica del Ente-. La razón que nos impulsa a ello es que ambas contabilidades puedan funcionar de manera autónoma, lo que no implica la ausencia de relaciones recíprocas en cuanto al suministro de información.

En cuanto al método de asignación de costes, existe la posibilidad de elegir entre métodos de asignación a costes completos o a costes parciales. Ante tal disyuntiva, tradicionalmente la mayor parte de modelos realizados en nuestro país han optado por un sistema de asignación a costes completos. Sin embargo, son diversas las voces que se han alzado a favor de la implantación de métodos de asignación a costes parciales. Así, el profesor LÓPEZ DÍAZ¹⁵, refiriéndose al proyecto CANOA, comenta que "nosotros creemos que, tal como ha sido concebido el Proyecto para el cálculo del coste de actividades, la técnica del direct costing tendría mayor utilidad si se completa con los costes estándar". En un sentido similar se decantan las profesoras MUÑOZ COLOMINA Y NORVERTO LABORDA¹⁶ al manifestar, 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.

deberían presidir, de forma general, todo diseño de un modelo de costes aplicable a los Municipios.

¹⁴ En el caso de que se optara por la formalización contable del modelo de costes.

¹⁵ LÓPEZ DÍAZ, A. (1995): "Contabilidad de Gestión aplicada al Sector Público". Incluido en *III Jornada de Trabajo sobre Contabilidad Pública. Análisis y Contabilidad de Gestión en el Sector Público*. Santiago de Compostela; p. 11.

¹⁶ MUÑOZ COLOMINA, C.I. y NORVERTO LABORDA, M.C. (1996): "El reto de la mejora de la información contable como instrumento de gestión en el sector público". Incluido en *IV Jornada de Trabajo sobre Contabilidad Pública*. Op. cit.; pp. 80-81.

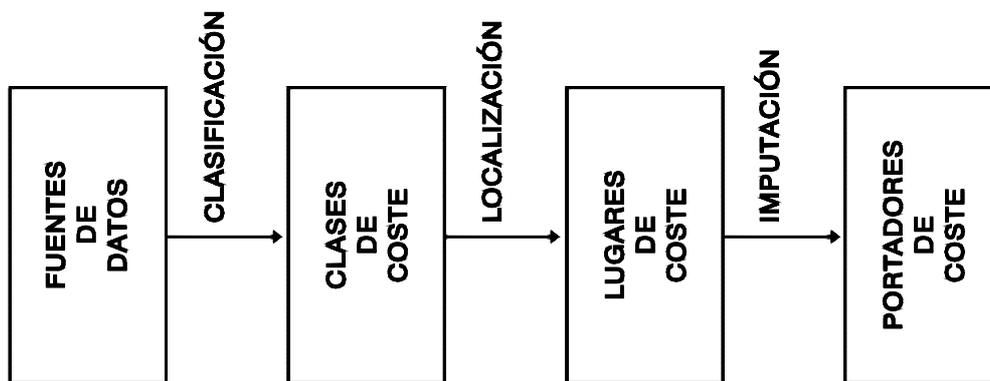
En nuestra opinión, dadas las peculiaridades de los servicios municipales elegidos, el enfoque más idóneo para la asignación de costes deberá ser a coste completo, aunque no en sentido estricto o radical sino atenuado, en la razón de que serán todos los costes -fijos o variables, directos o indirectos, externos o calculados- los que formarán parte del coste final del servicio municipal, a excepción de determinados costes -los localizados en los centros de «alcaldía», «presidencia», etc.- que, ante la dificultad de encontrar relaciones más o menos causales con la prestación de los servicios analizados, hemos optado por considerarlo un portador de coste final al que denominaremos genéricamente «organización». Sin embargo, lo anterior no implica el que los datos no estén estructurados de tal forma que permita la extracción de información útil para la gestión interna del Ente¹⁷. En este sentido, los profesores SERRA SALVADOR y VILAR SANCHÍS¹⁸ señalan que ambos métodos -coste completo y coste parcial- no deberían de excluirse, sino que debería ser posible la elaboración de distintos informes por aplicación de ambas metodologías.

Referente a la problemática inherente al proceso de formación del coste, vamos a seguir las tres etapas clásicas de clasificación, localización e imputación, cada una de las cuales puede identificarse con uno de los tres elementos conceptuales básicos en el tratamiento contable del ámbito interno, como son las clases de coste, los lugares de coste y los portadores de coste, respectivamente. Por tanto, nos decantamos por un modelo orgánico de contabilidad analítica, donde a efectos tanto de facilitar la imputación de costes como de contribuir al control de la gestión tendremos presente la estructura organizativa del Ayuntamiento. Todo lo dicho se puede observar, de forma simplificada, en el Gráfico 4.1.

¹⁷ No debemos olvidar que perseguimos conjuntamente generar información acerca del coste de suministrar determinados servicios municipales así como otro tipo de información útil y relevante para los distintos responsables internos del Ente.

¹⁸ SERRA SALVADOR, V y VILAR SANCHÍS, J.E. (1993): "Contabilidad de costes parciales. (Modelos de Direct Cost)". Incluido en SÁEZ TORRECILLA, A. (Coor.) (1993): *Cuestiones actuales de contabilidad de costes*. McGraw-Hill - ACODI; p. 188.

Gráfico 4.1. Etapas del proceso de formación del coste.



En relación a la obtención de márgenes y resultados¹⁹ hemos de decir que la mayoría de los servicios que analizamos, al formar parte de lo que hemos denominado servicios puros, se van a financiar básicamente vía impuestos, por lo que resulta difícil establecer una correspondencia individualizada entre el coste de suministrar cualquiera de los servicios objeto de estudio con los ingresos que genera. Es por ello que buena parte de las veces no vamos a poder obtener resultados ya que los ingresos que ocasionalmente se puedan generar serán de escasa importancia y, por tal motivo, lo consideraremos, con la debida separación, como menor importe de la provisión del servicio.

Respecto a la formalización contable, entendemos con el profesor CARRASCO DÍAZ²⁰, que aunque no resulta imprescindible para que el modelo satisfaga eficazmente sus fines, ello no es óbice para reconocer su importancia a los efectos de una mayor coordinación y control de las magnitudes internas.

Por su parte, en cuanto al tipo de información generada por el modelo, se suministraría con carácter periódico información normalizada adaptada a las necesidades de cada uno de los potenciales usuarios de la misma, lo cual no implica el que sea posible elaborar otro tipo de información de carácter no periódico cuando se requiera por los usuarios. Todo ello se presentaría en forma de cuadros de mando

¹⁹ Como diferencia entre ingresos y costes.

²⁰ CARRASCO DÍAZ, D. (1994): "Bases de un modelo de costes para el control económico de la gestión pública". Incluido en *II Jornadas sobre Contabilidad Pública*. ASEPUC, Valencia; p. 351.

al objeto de que dicha información aparezca de forma agregada y facilite la toma de decisiones a los distintos responsables del Ayuntamiento.

Finalmente, respecto a la predeterminación de magnitudes o fijación de estándares, objetivo fundamental para que la contabilidad de costes alcance su verdadera dimensión, aunque somos conscientes de las dificultades de su implantación cuando el Ayuntamiento no posea experiencia en la determinación de los costes históricos o reales, conviene su más pronta implantación para determinar las oportunas desviaciones que contribuyan a efectuar el oportuno control de la actividad a través de la comparación entre los costes inicialmente previstos y aquellos otros en los que realmente se ha incurrido para la realización de una determinada actividad o la prestación de un determinado servicio.

3. TRATAMIENTO DE LOS ELEMENTOS DE COSTE.

Una vez determinados cuales son los objetivos perseguidos por el sistema de contabilidad analítica, los usuarios potenciales de dicha información, así como las características generales que van a presidir el diseño del modelo, procede determinar cuales son los elementos de coste²¹ que conformarán el coste final de los servicios que son objeto de análisis.

Así, en una primera fase, sería conveniente concretar la procedencia de la información relativa a dichos elementos de coste. En este sentido, los datos que alimentarán el sistema de contabilidad analítica pueden tener su origen en el propio Ayuntamiento o bien en otro órgano distinto. A diferencia de lo que ocurre en el primer caso, en este segundo no va a coincidir el ente que ordena el gasto con el que efectivamente lo aplica, es decir, mientras que para el ente ordenante constituye un gasto, para el que efectivamente lo aplica constituirá un coste.

Dentro de la información que procede del propio Ayuntamiento, sería útil discriminar entre aquella información que tiene su origen en relaciones con terceros y que, por tanto, puede ser obtenida del sistema contabilidad externa, de aquella otra que tendrá que elaborar el propio Ayuntamiento, aunque figure dentro de la contabilidad externa,

²¹ En este sentido, entendemos por coste el consumo, valorado en dinero, de los bienes y servicios racionalmente necesarios para la producción del correspondiente servicio municipal.

con criterios propios de contabilidad interna. Dentro de los primeros podemos citar, a modo de ejemplo, los servicios exteriores, las reparaciones, las primas de seguro, los gastos de personal, los suministros, etc. Como ejemplos típicos de la segunda categoría tenemos el coste de amortización, la previsión social de los funcionarios o las diferencias de inventario.

Sin embargo, no toda la información que puede ser obtenida de la contabilidad externa del Ente -básicamente del grupo 6 del Plan General de Contabilidad adaptado a la Administración Local²²- pasará a formar parte del sistema de contabilidad analítica. De esta manera, hay determinadas partidas consideradas como gastos por la contabilidad externa y que, sin embargo, no van a ser considerados como costes por la contabilidad interna. Las causas que motivan su no incorporación al proceso de cálculo de costes se pueden resumir en las contenidas en el Cuadro 4.1.

Así pues, en relación al origen de los costes adoptamos una clasificación que distingue entre costes que proceden de la ejecución de gastos de otros organismos, costes que proceden de la ejecución de gastos del Ayuntamiento, tomados de determinadas partidas de la contabilidad externa y, por último, costes que son calculados con carácter interno dentro del propio Ayuntamiento. Estas dos últimas categorías se corresponden, respectivamente, con lo que tradicionalmente se denominan costes externos y costes calculados o internos. Si bien, como señala el profesor MIR²³, "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 primeros se usa un valor transaccional externo, mientras que para los segundos se utiliza un valor no transaccional externo", haciendo notar además que "conceptualmente no existen costes externos".

²² Si bien es dicho Plan el que actualmente se encuentra en vigor, creemos oportuno basarnos en el Plan General de Contabilidad Pública, aprobado por Orden del Ministerio de Economía y Hacienda de 6 de mayo de 1994, al creer que en fechas no muy lejanas se hará la adaptación a la Administración Local.

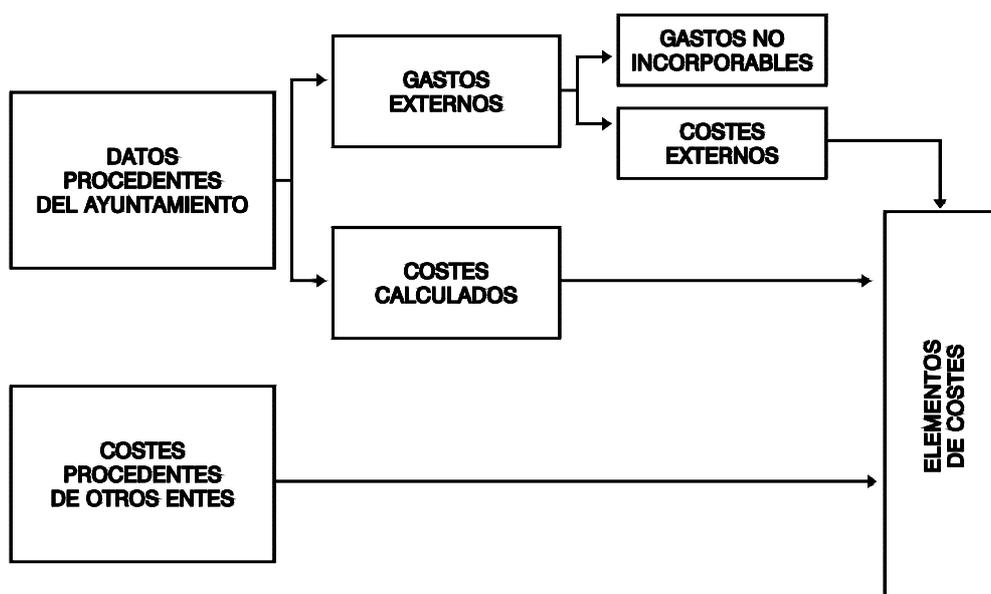
²³ MIR ESTRUCH, F. (1979): "Comentarios al desarrollo del Grupo 9 - Plan General de Contabilidad". *Revista Española de Financiación y Contabilidad*, nº 27; pp. 54-55.

Cuadro 4.1. Causas que motivan la no incorporación de determinadas partidas de la Contabilidad Externa al proceso de cálculo de costes.

- Corresponderse con operaciones de naturaleza financiera, como es el caso de las provisiones.
- No corresponder al período que está siendo analizado, aunque constituyan costes.
- Hacer referencia a actividades realizadas por otros entes públicos.
- Concernir a la adquisición de inmovilizado, cuya incorporación al proceso productivo se realizará vía amortización.
- Constituir operaciones extraordinarias.
- Ser costes no necesarios.

Lo anterior lo presentamos de forma esquemática en la ilustración contenida en el Gráfico 4.2.

Gráfico 4.2. Origen de la información relativa a costes.



Una vez determinada la procedencia de los elementos de coste que van a nutrir el sistema de contabilidad analítica del Ayuntamiento, convendría realizar una nueva

agrupación tomando como punto de referencia la naturaleza de los mismos. En este sentido, realizamos cuatro grandes agrupaciones a fin de que sea más fácil su tratamiento y control. Estos cuatro grandes epígrafes son:

1. Costes relacionados con el personal.
2. Costes relacionados con el inmovilizado.
3. Costes relacionados con suministros y servicios exteriores.
4. Otros costes.

En relación al primer grupo²⁴, decir que la mayor parte de los servicios públicos municipales se caracterizan por la intensidad en la aplicación del factor trabajo, por lo que los costes asociados a tal concepto tendrán un importante peso específico en el coste final de los servicios. Dentro de tal epígrafe vamos a incluir específicamente los siguientes conceptos:

- Sueldos y salarios. Hacen referencia a las remuneraciones fijas y variables -monetarias o en especie- satisfechas al personal, ya sea funcionario, laboral fijo o laboral eventual, que preste sus servicios en el Ayuntamiento.
- Cotizaciones sociales a cargo del Ayuntamiento. Comprende las aportaciones de la Entidad al régimen de la Seguridad Social. Las aportaciones realizadas por el Municipio a MUNPAL no las tendremos en consideración a efectos de cálculo de costes.
- Previsión social de los funcionarios. En relación con el punto anterior y al objeto de dar un tratamiento similar al del régimen de la Seguridad Social a las cargas sociales correspondientes al personal funcionario, el Ayuntamiento realizará el cálculo de esta clase de coste consistente en determinar el coste efectivo que le supondría al Ayuntamiento el total de prestaciones a percibir por el personal estatutario no acogido al

²⁴ El origen de tal información, no se encontraría de forma exclusiva en lo que podríamos denominar, en la terminología del proyecto CANOA, sistema de gestión de personal y que debería encargarse de organizar toda la información -cuantitativa y cualitativa- relativa a nóminas y gastos sociales, sino que también deberíamos de capturar información del sistema de gestión de gastos que organizaría la información tanto cuantitativa como cualitativa relativa a la adquisición de bienes y servicios.

régimen de la Seguridad Social. En cuanto a la forma de cálculo²⁵, nosotros nos inclinamos mejor por el método de homogeneización que por el de agregación.

- Formación y perfeccionamiento del personal. Costes relativos a cursos y conferencias destinados al personal del Ayuntamiento, cuando todo ello sea contratado con el exterior.

- Indemnizaciones por razón del servicio. Englobaría costes de dietas, locomoción y traslados.

- Vestuario. En este sentido, 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.

- Otros gastos sociales. Aquí entrarían elementos tales como becas, subvenciones a economatos y comedores, seguros, etc.

- Otros gastos relacionados con el personal no incluidos en los epígrafes anteriores.

Por su parte dentro de los costes relacionados con el inmovilizado²⁶, que englobarían todos aquellos motivados por su uso o tenencia, vamos a incluir las siguientes partidas:

- Amortizaciones de inmovilizado material e inmaterial. Si bien existe controversia acerca de si amortizar o no en las Administraciones Públicas²⁷, creemos indiscutible su necesidad dentro del ámbito interno para contemplar el desgaste sufrido por los

²⁵ En este sentido sería interesante consultar: RODRÍGUEZ PLAZA, S. y RUIZ GÓMEZ, S. (1994): "El modelo contable en el proyecto CANOA (III)". Incluido en IGAE (1994): *Contabilidad Analítica de las Administraciones Públicas. El Proyecto CANOA*. IGAE, Madrid; pp. 252-257.

²⁶ El origen de tal información, no se encontraría de forma exclusiva en el sistema de gestión de inmovilizado, del cual capturaríamos básicamente el dato referente a la amortización, sino que también deberíamos capturar información del sistema de gestión de gastos.

²⁷ A este respecto puede consultarse: FERNÁNDEZ FERNÁNDEZ, J.M. y MORALA GÓMEZ, M.B. (1994): "¿Amortizar o no amortizar en contabilidad pública? He ahí el dilema". Incluido en CARRASCO DÍAZ, D. (Coor.) (1994): *La nueva contabilidad pública. La información contable y el Plan General de Contabilidad Pública*. Ariel, Barcelona; pp. 101-114.

distintos elementos que conforman el inmovilizado del Ayuntamiento. No obstante, creemos necesario establecer una serie de limitaciones respecto a algunos bienes que no serán objeto de amortización por no estar destinados a la prestación de servicios públicos -como pueden ser los integrantes del dominio público natural o aquellos destinados al uso general- o por resultar prácticamente imposible determinar su valor -como son los bienes que conforman el patrimonio histórico-artístico- o por tener una vida ilimitada -como son los terrenos y bienes naturales, salvo que para el sujeto tuvieran una vida útil limitada-.

- Costes de reparaciones, mantenimiento y conservación del inmovilizado. No obstante, hemos de indicar que existen gastos de reparaciones que mejoran el inmovilizado y que, por tanto, no debemos considerar como coste, ya que dichos gastos incrementarán el valor del bien correspondiente por lo que su imputación como coste se realizará vía amortización.

- Costes relativos a las primas de seguros del inmovilizado.

Dentro de los costes asociados a suministros y servicios exteriores²⁸ incluiremos todas aquellas partidas que hacen referencia al consumo de bienes y servicios adquiridos al exterior y que no hayamos incluido en los apartados anteriores. Así formarán parte de este epígrafe:

- Arrendamientos y cánones. Incluirá los costes relativos al alquiler de bienes muebles e inmuebles, así como aquellos otros que hacen referencia al uso de las distintas manifestaciones de la propiedad intelectual.

- Trabajos realizados por otras empresas. Englobaremos dentro de esta partida todos los costes correspondientes a actividades cuya realización, aunque fuera de la competencia del Ayuntamiento, se encarga a empresas externas o a profesionales independientes²⁹.

²⁸ El origen de tal información se encontraría de forma casi exclusiva en el sistema de gestión de gastos.

²⁹ Tales costes tienen una gran importancia dentro del Ayuntamiento, ya que son muchas las actividades contratadas. Piénsese que, dentro del Ayuntamiento, cualquier actividad técnica puede ser susceptible de contratación. Así, a modo de ejemplo, en el servicio de retirada de vehículos de las vías urbanas o en el de custodia de tales vehículos. Además, no debemos olvidarnos de todos aquellos

- Suministros. Incluye el coste correspondiente al consumo de energía eléctrica, agua, gas, combustible, etc, tengan o no la cualidad de almacenables.
- Publicidad, propaganda y relaciones públicas. Incluimos dentro de este apartado todos los costes relativos a campañas de divulgación, de orientación o de promoción cultural, edición de catálogos, etc., encaminadas a informar al ciudadano de los servicios del Ayuntamiento, así como aquellas otras partidas relacionadas con atenciones protocolarias y representativas.
- Comunicaciones. Esta partida acogerá todos los costes relativos a teléfono, télex, servicios postales y telegráficos o cualquier otro tipo de comunicación.
- Materiales fungibles. Dentro de este apartado incluiremos 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.
- Servicios bancarios y similares.
- Transporte. Incluiremos todos los costes de transporte, a excepción del de personal.
- Otros costes asociados a suministros y servicios exteriores. Incluiremos aquí todos aquellos costes no contemplados en los apartados anteriores, tales como las adquisiciones de publicaciones y revistas, los gastos en productos de limpieza y aseo, etc.

Por último, el grupo de otros costes lo utilizaremos para incorporar el resto de partidas que no hemos incluido en los tres grupos anteriores. Así, se integrará por:

- Coste de transferencias. Tendremos que considerar dicho coste cuando el Ayuntamiento actúa no sólo de mero intermediario de flujos de tesorería, sino que es él mismo el que gestiona los fondos.
- Tributos. Incluiremos dentro de esta partida los costes consecuencia de la satisfacción de tasas, contribuciones e impuestos, ya sean estatales, autonómicos o locales y siempre y cuando no incrementen el gasto por compras realizadas.

servicios municipales que pueden ser prestados en forma de gestión indirecta.

- Coste de materiales. Dentro de este epígrafe incluiremos el consumo de mercaderías, materias primas y otros aprovisionamientos no incluidos en los epígrafes anteriores. La razón de tratar tales costes con este carácter residual va a ser su escasa importancia dentro del conjunto global de costes del Ayuntamiento, ya que las actividades del Municipio se van a centrar principalmente en la prestación de servicios y no en la producción de bienes. No obstante, caso de que se considerase oportuno se podría tratar como una quinta agrupación de costes.
- 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. Los comentarios realizados en el punto anterior son perfectamente aplicables en este apartado.
- Costes financieros. A pesar de que en muchas ocasiones tales costes son considerados como no incorporables³⁰ al sistema de contabilidad analítica quizás por la dificultad que entraña su cálculo y posterior imputación a los distintos portadores de coste, nosotros creemos que se debe hacer un esfuerzo por su inclusión básicamente por la importancia que tiene tales costes dentro de los Municipios. Esta partida recogerá el importe correspondiente al coste³¹ de la financiación -propia o ajena- correspondiente al Municipio.

Después de agrupar a todos los elementos de coste que van a conformar las entradas del sistema de contabilidad interna sobre la base de la naturaleza de los mismos³², sería conveniente realizar todas aquellas reclasificaciones que estimemos oportunas en aras a conseguir que la base de datos de los costes sea lo suficientemente flexible para que facilite la elaboración de la información demandada por sus distintos usuarios. En este sentido, creemos necesario realizar tres nuevas reclasificaciones,

³⁰ Así lo hace, por ejemplo, el proyecto CANOA como se indica en: RODRÍGUEZ PLAZA, S. y RUIZ GÓMEZ, S. (1994): "El modelo contable en el Proyecto Canoa". Op. cit.; p. 195.

³¹ En relación a las posibilidades de determinación de la base de cálculo y del tipo de interés aplicable. sería interesante consultar: PIEDRA HERRERA, F. (1992): "El coste de los recursos financieros en el ámbito de la contabilidad interna: su determinación". *Actualidad Financiera*, nº 36; pp. C489-C509.

³² En relación a las claves de reparto a utilizar para su localización en los distintos centros de actividad, nos remitimos a la tabla de criterios expuesta por el proyecto CANOA y recogida en la Tabla 2.4.

no excluyentes entre sí, tomando como referencia diversos aspectos. Así, una primera reclasificación sería aquella que atendiera a la característica de que sean o no controlables por el responsable del centro de costes, distinguiendo, de esta manera, entre costes controlables y costes no controlables. En este sentido, como señala la AECA³³, el hecho de que un coste sea controlable dependerá de que el responsable del centro en cuestión pueda ejercer un control durante un determinado período de tiempo en el sentido de que pueda ejercer alguna influencia sobre el mismo. Será no controlable en el caso contrario. La distinción hecha 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 eficiencia y eficacia, con miras al logro de una mejora constante de las actuaciones del Ayuntamiento.

Una segunda reclasificación sería aquella que considerara el comportamiento del coste en relación a alguna variable independiente que la condicione, que, comúnmente, suele ser el nivel de actividad. En este caso, un coste tendrá la consideración de fijo cuando ante variaciones de la variable independiente que tomamos como referencia, y dentro de un rango relevante, su importe permanezca constante. Si dicho importe varía, estaremos ante lo que se denomina costes variables³⁴, pudiendo ser tal variación más que proporcional, menos que proporcional o proporcional, dando lugar a los costes progresivos, costes proporcionales y costes degresivos, respectivamente. Sin embargo, no todos los costes son fijos o variables en pureza, sino que también existen los denominados costes mixtos que englobaría a los llamados costes semifijos³⁵ y costes semivARIABLES³⁶. Esta separación entre

³³ ASOCIACIÓN ESPAÑOLA DE CONTABILIDAD Y ADMINISTRACIÓN DE EMPRESAS (AECA) (1995): "Glosario de Contabilidad de Gestión". *Principios de Contabilidad de Gestión, Documento nº 0*. Madrid.

³⁴ Debemos hacer notar que un elemento de coste puede ser fijo para el conjunto de la organización, mientras que puede ser variable para un determinado centro de coste. Ello dependerá de la variable independiente que tomemos, en cada caso, para determinar la fijeza o variabilidad del elemento de coste en cuestión.

³⁵ Son costes semifijos aquellos que permanecen constantes dentro de un rango relevante de actividad. Sin embargo, cuando se sobrepasan los niveles de actividad comprendidos dentro del rango relevante, tales costes experimentan variaciones significativas, pudiendo ser tal variación reversible o irreversible.

³⁶ Serían costes semivARIABLES aquellos que no se pueden catalogar de forma rotunda como fijos o variables, al tener un componente fijo y otro variable.

costes fijos y variables resulta de gran utilidad, entre otras cuestiones, para la elaboración de presupuestos de costes o de cara a la toma de decisiones³⁷ relacionadas con el volumen de servicios a prestar o referidas a la gama de servicios prestados por el Ayuntamiento.

Por último, una tercera reclasificación sería aquella en la que atendiendo a su relación con el objeto de cálculo distingue entre costes directos y costes indirectos. Así, serán costes directos aquellos que se pueden afectar al objeto de cálculo de forma exacta o inequívoca al poder establecerse una relación específica entre el coste que se quiere afectar y el objeto de cálculo. Por su parte, serán costes indirectos aquellos que para su imputación al objeto de cálculo se necesita establecer una serie de supuestos al no poderse identificar de forma evidente y sencilla con el objeto de cálculo. Además, para poder realizar tal reclasificación se hace necesario, con carácter previo, definir el objeto de cálculo que vamos a tomar como referencia. Así, por ejemplo, el coste de personal correspondiente a un policía municipal será directo al centro de coste policía local e indirecto al servicio de protección del medio ambiente. De esta manera, si consideramos como objetos de cálculo, por ejemplo, a los centros de coste y a los servicios del Ayuntamiento, podrá existir la tipología de costes que se muestra en el Cuadro 4.2.

Cuadro 4.2. Tipología de costes directos versus costes indirectos.

- | |
|---|
| <ol style="list-style-type: none">1. Costes directos a un centro de coste e indirectos a un servicio.2. Costes indirectos a un centro de coste e indirectos a un servicio.3. Costes indirectos a un centro de coste y directos a un servicio.4. Costes indirectos a un centro de coste e indirectos a un servicio. |
|---|

Además, como señalan los profesores SERRA SALVADOR y VILAR SANCHÍS³⁸, "el carácter directo o indirecto no corresponde a una naturaleza intrínseca del coste, sino

³⁷ No obstante, no debemos identificar el concepto de coste diferencial con el de coste variable, si bien para determinadas decisiones ambos van a coincidir.

³⁸ SERRA SALVADOR, V y VILAR SANCHÍS, J.E. (1993): "Contabilidad de costes parciales.

que viene dado por el sistema de medición disponible. Un sistema exhaustivo de medición (consumo de energía, materiales auxiliares empleados, tiempos de trabajo) puede conseguir que clases de costes que serían tratadas como indirectos si se careciese de tal sistema de medición, puedan ser manejadas como directos". Esta reclasificación resulta de gran utilidad a la hora de determinar el coste de los distintos objetos de cálculo, afectando de forma directa los costes directos e imputando los costes indirectos a través de alguna clave de reparto adecuada.

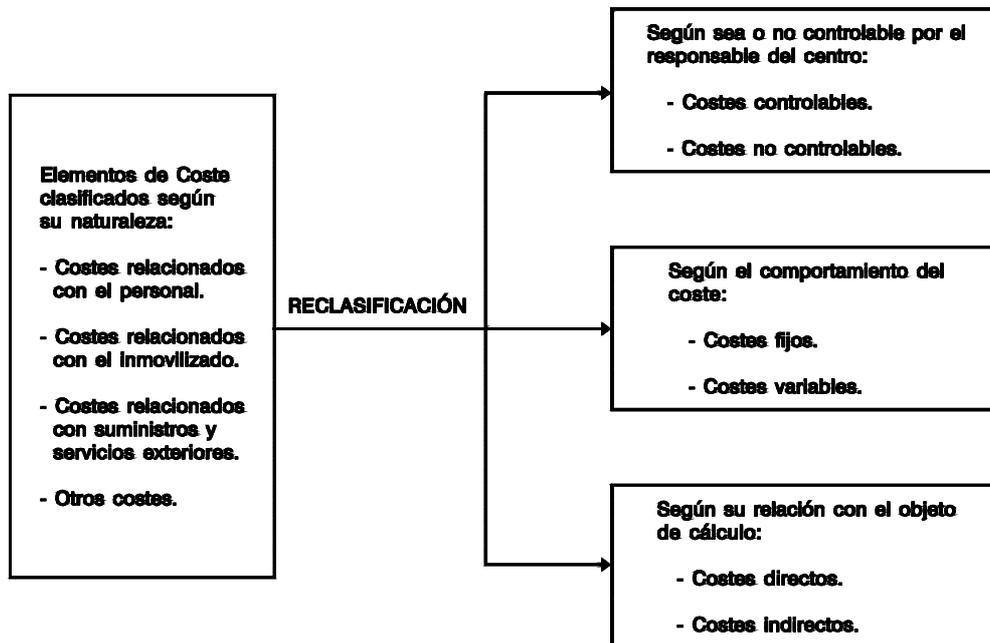
Sería conveniente puntualizar en relación a las dos últimas reclasificaciones, como manifiestan los profesores LÓPEZ DÍAZ y MENÉNDEZ MENÉNDEZ³⁹, que en ocasiones se confunden los conceptos de coste directo y coste variable. "Probablemente, este hecho se debe a que la relación causa-efecto más evidente entre la evolución de un coste directo y el producto al que se asocia es la relación que existe entre dicho coste y el volumen de producción, la cual, además, es, generalmente creciente. No obstante, debe quedar bien claro que se trata de conceptos distintos". Así, combinando las dos clasificaciones, podemos decir que existen costes variables directos, costes variables indirectos, costes fijos directos y costes fijos indirectos.

Todo lo dicho hasta aquí puede quedar sintetizado en el Gráfico 4.3.

(Modelos de Direct Cost)". Op. cit.; pp. 175-176.

³⁹ LÓPEZ DÍAZ, A. y MENÉNDEZ MENÉNDEZ, M. (1990): *Curso de Contabilidad interna*. AC, Madrid; p. 39.

Gráfico 4.3. Reclasificación de los elementos de coste.



4. TRATAMIENTO DE LOS LUGARES DE COSTE.

Cuando en las primeras páginas del presente capítulo exponíamos las características generales que iban a presidir la elaboración de la información a suministrar por el sistema de contabilidad interna, decíamos que, en relación al proceso de cálculo de costes, atravesaríamos por las tres etapas clásicas de clasificación, localización e imputación y que, en consecuencia, deberíamos tener presente los lugares de coste. Sin embargo, antes de entrar en el tratamiento que le vamos a dar, creemos conveniente precisar algunas cuestiones.

Así, el desarrollo de la actividad de una unidad económica de producción, ya sea pública o privada, supone la actuación conjunta, debidamente coordinada, de todos aquellos factores productivos vinculados a la misma que contribuyen al logro de sus objetivos. Del análisis de esa actividad global se desprende que, en nuestro caso, un Ayuntamiento puede ser objeto de descomposición en una serie de unidades básicas integradas por un conjunto de elementos más o menos extenso que coadyuvan a la realización de alguna operación productiva. Estas unidades de trabajo presentan un carácter indivisible, toda vez que la ausencia de cualquiera de los factores que la

conforman impide o perturba la realización de la actividad que justifica su existencia⁴⁰. Como señala el profesor Requena⁴¹, "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 el profesor Requena⁴² en los siguientes términos: "de una parte, el conjunto de unidades cuyo trabajo específico concurre a un determinado objetivo, absoluta o relativamente homogéneo, configura un lugar de trabajo. De otra, el conjunto de tales unidades cuyo función económica sea común y su coste medible homogéneamente define un lugar de coste".

"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. Si cada unidad de trabajo determina una unidad de coste, no sucede otro tanto, pues, 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".

⁴⁰ En el caso que nos ocupa, un ejemplo de unidad de trabajo sería el conjunto formado por el técnico de medio ambiente del Ayuntamiento con su correspondiente sonómetro para realizar la actividad de control de ruidos en bares.

⁴¹ REQUENA RODRÍGUEZ, J.M. (1993): "La estadística de costes como instrumento de análisis y control en la Contabilidad de gestión". Incluido en SÁEZ TORRECILLA, A. (Coor.) (1993): *Cuestiones actuales ... Op. cit.*; p. 30.

⁴² *Ibídem.*

Los lugares de coste se configuran, pues, como "operadores de captación"⁴³ 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 gestión⁴⁴. 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 de medio para facilitar el control de la actuación llevada a cabo por las células operativas en que pueda descomponerse la unidad económica.

Son dos las características fundamentales que todo lugar de coste debe reunir para poder ofrecer una adecuada respuesta a la finalidad perseguida con su creación: homogeneidad y unidad de control. Respecto a la primera, la norma nº 418 del CASB⁴⁵ señala que un lugar de coste es homogéneo si las clases de coste en él acumuladas mantienen idénticas o similares relaciones con los portadores implicados, o bien si el resultado de imputar tales clases de coste a los portadores sobre una base común, no difiere notablemente del que se obtendría de efectuarse la imputación a través de bases de prorrateo individualmente seleccionadas para los distintos elementos de coste.

En consecuencia, la homogeneidad se refiere, por un lado, al conjunto de factores productivos que concurren al desarrollo de la actividad del lugar y a los costes que originan y, de otro, a las prestaciones realizadas por el lugar de coste; todo lo cual se traduce en la posibilidad de determinar una o varias unidades de medida de la actividad desarrollada por el lugar y, con las cuales, los costes incurridos en el mismo presentan un alto grado de correlación. Una vez conocidas esas unidades de medida de la actividad o unidades de prestación, el consumo que de las misma haya realizado cada portador constituirá la base para la imputación de los costes.

⁴³ MALLO RODRÍGUEZ, C. (1989): *Contabilidad de costes y de gestión*. Pirámide, Madrid; p. 431.

⁴⁴ En este sentido, sería interesante consultar: MORALA GÓMEZ, B. (1991): "Los centros de responsabilidad al servicio de la gestión pública". *Actualidad financiera*, nº 33; pp. C229-C239.

⁴⁵ COST ACCOUNTING STANDARDS BOARDS: CASB nº 418 "Allocation of Direct and Indirect Costs". Puede consultarse en BEDINGFIELD, J.P. y ROSEN, L.I. (1985): *Government Contract Accounting*. Federal Pub., Washington D.C.

Como señalan LAUZEL y CIBERT⁴⁶, la situación ideal sería aquella en la cual pudiera determinarse una unidad de prestación con relación a la cual, todos y cada uno de los elementos de coste que inciden en el lugar considerado, presentasen una correlación perfecta. Ahora bien, no sólo algunos costes son independientes del volumen de producción del lugar, sino que los que fluctúan responden con frecuencia a una función propia en cada caso. Por tanto, la evidencia empírica aconseja renunciar a la búsqueda de una homogeneidad rigurosa que podría conducir a la elección de una unidad de prestación sumamente compleja, tanto en su concepción como en su funcionamiento, o bien podría ocasionar un excesivo fraccionamiento del Ente. En definitiva, la homogeneidad debe entenderse dentro de unos márgenes de tolerancia estimados como razonables.

En relación a la unidad de control, si a los lugares de coste se les pide que sean útiles de cara al control de la gestión, cada uno de ellos debe estar controlado directamente por un único agente responsable al que se le haya definido nítidamente tanto su capacidad de decisión como su responsabilidad, la cual debería referirse, básicamente, a aquellos elementos sobre los que pueda actuar directamente o influir significativamente. Además, sería conveniente que dicho agente responsable estuviera especificado de forma clara en el organigrama del centro, lo que pone de manifiesto la estrecha conexión que debería existir entre la contabilidad interna y la estructura organizativa del Ente. Cuando todo ello sucede, los lugares de coste pueden ser considerados como centros de responsabilidad.

Sin embargo, como señala la profesora MORALA⁴⁷, "en el caso de las entidades públicas el ámbito de responsabilidad normalmente se refiere a los costes, pues, aunque obviamente los outputs existen, su medida, así como el conocimiento de los factores que inciden sobre los mismos, presenta importantes dificultades dada su multiplicidad, indivisibilidad, y no inventariabilidad".

Respecto a la tipología de lugares de coste que nos podemos encontrar dentro de cualquier organización, atendiendo a su participación directa o indirecta en el proceso

⁴⁶ LAUZEL, P. y CIBERT, A. (1968): *Plan General de Contabilidad. Tomo IV. Contabilidad Analítica de Explotación*. Compi, Madrid; pp. 137-138.

⁴⁷ MORALA GÓMEZ, B. (1991): Los centros de responsabilidad ...; pp. C231-C232.

de producción, se distingue, normalmente, entre lugares de coste principales y lugares de coste auxiliares⁴⁸. Los primeros son aquellos cuyas prestaciones se aplican directamente a los bienes y servicios que constituyen el objetivo de la transformación económica operada por la organización y, como señala el profesor REQUENA⁴⁹, "su coste representa un estadio perfectamente definido en la estructura del coste del portador".

Por su parte, los lugares de coste auxiliares realizan sus prestaciones en beneficio de otros lugares, colaborando así a que éstos puedan desarrollar su actividad. En consecuencia, el coste de los lugares auxiliares no incide directamente sobre los portadores, sino que es previamente repercutido sobre los lugares principales, beneficiarios -directos e indirectos- de las prestaciones cedidas por aquéllos. Sin embargo, como pone de manifiesto SCHNEIDER⁵⁰, un lugar de coste puede ser al mismo tiempo principal y auxiliar, verificándose dicha situación cuando las prestaciones de dicho lugar de coste pueden cederse indistintamente al mundo exterior o al consumo de la propia organización.

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 aquellos que carecen de las mismas. Todo lo dicho, respecto a la tipología de lugares de coste queda recogido en el Gráfico 4.4.

Las operaciones de distribución de los costes entre los distintos lugares de coste -tanto auxiliares como principales- así como la posterior de redistribución o de liquidación de las prestaciones internas, las vamos a recoger en un documento

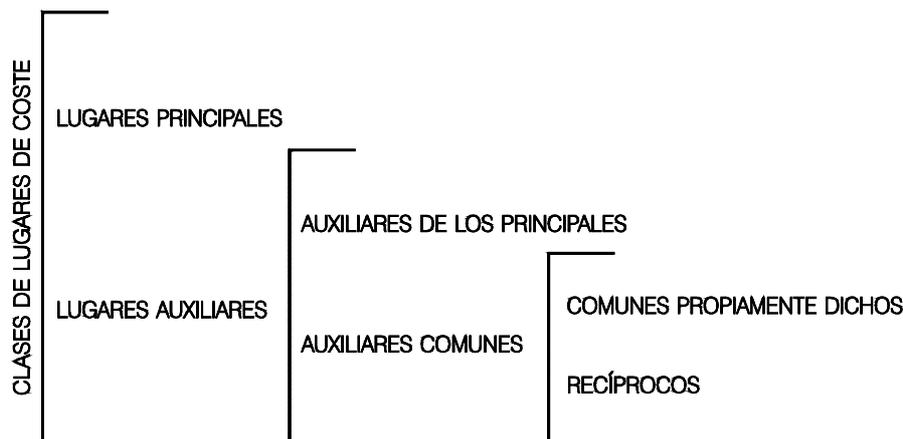
⁴⁸ También denominados fases y fases auxiliares, respectivamente, como se indica en: SCHNEIDER, E. (1972): *Contabilidad Industrial*. Aguilar, Madrid; p. 45.

⁴⁹ REQUENA RODRÍGUEZ, J.M. (1993): *La estadística ...* Op. cit.; p. 30.

⁵⁰ SCHNEIDER, E. (1972): *Contabilidad Industrial*. Op. cit.; pp.45-46.

denominado estadística de costes que el profesor REQUENA⁵¹ interpreta como un "conjunto de anotaciones y cálculos, encaminados a facilitar información respecto de la valoración de consumos de factores productivos imputable a un período, distribuido por lugares y secciones, y/o su comprobación a efectos de control".

Gráfico 4.4. Tipología de lugares de coste.



Surge ahora la cuestión de cómo vamos a descomponer, en nuestro caso, el Ayuntamiento en lugares de coste. A este respecto es preciso recordar que los servicios prestados difieren, tanto en la forma como en la profundidad, para cada Ayuntamiento, aún en el caso de los servicios en los cuales vamos a centrar de forma especial nuestra atención⁵². Sin embargo, si cabe realizar ciertas consideraciones de carácter general sobre esta cuestión.

Un Ayuntamiento puede ser conceptuado⁵³ como una entidad multifuncional que integra, dentro de una misma organización, un cierto número de unidades (gerencia de urbanismo, policía local, parque de bomberos, protección civil, medio ambiente, etc.) que podrían funcionar como entes independientes y que, sin embargo, están

⁵¹ REQUENA RODRÍGUEZ, J.M. (1993): La estadística ... Op. cit.; p. 33.

⁵² No debemos perder de vista que, en muchas ocasiones, van a ser las propias Comunidades Autónomas las que emitan la normativa sectorial por la cual atribuirán competencias a los distintos Municipios para la prestación de un determinado servicio.

⁵³ Restringiéndonos de forma exclusiva a los servicios en los cuales vamos a centrar la atención. Al resto de servicios que son susceptibles de ser prestados por el Ayuntamiento, se les podrían aplicar los principios de desconcentración y de descentralización, e incluso ser prestados por otro Ente distinto del Ayuntamiento a través de alguna de las fórmulas de gestión indirecta habilitadas a tal efecto.

dirigidas por medio de una estructura centralizada⁵⁴. Su estructuración en lugares de coste será el resultado de una serie de objetivos diversos, entre los que cabe destacar las peculiaridades organizativas, la dimensión, la actividad desarrollada, el nivel tecnológico, etc., pero al mismo tiempo influirá de forma decisiva la finalidad perseguida por la Entidad con esta división, de forma que, como señala el profesor REQUENA⁵⁵, "cabe imaginar múltiples posibles clases de secciones y lugares más o menos racionales y operativos, según cual fuere el criterio adoptado en su fijación". Así, en la línea marcada por HERBERT, KILLOUGH y STEISS⁵⁶, la división del Ayuntamiento en lugares de coste puede apoyarse, en una primera aproximación, en el organigrama de la organización. A este respecto, como manifiesta el profesor GARCÍA⁵⁷, "el despiece del sistema es el problema más delicado... El organigrama del sistema productivo debe utilizarse a modo de compás para trazar los límites de cada centro productivo que debe ser responsabilidad de uno y sólo un puesto jerárquico, ya que de lo contrario se estaría contraviniendo el principio básico de unidad de control".

Así, a la hora de desmembrar el Ayuntamiento en lugares de coste vamos a partir de su estructura general, recogida en el ANEXO I, y que, como ya hemos puesto de manifiesto en diversas ocasiones, no tiene porqué identificarse con el de un Municipio en particular.

En un primer nivel de análisis, hemos partido de la división del organigrama en grandes áreas. Así, como indica BOTELLA⁵⁸, "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,

⁵⁴ Adaptado para el caso de un Ayuntamiento de: NORVERTO, M.C.; MUÑOZ, C.I.; VEUTHEY, E. y ZORNOZA, J. (1990): *Modelo para la aplicación de un sistema de contabilidad analítica y de gestión en el Instituto Tecnológico Geominero de España*. Trabajo de Investigación. Universidad Complutense de Madrid; p. 215.

⁵⁵ REQUENA RODRÍGUEZ, J.M. (1993): *La estadística ...* Op. cit.; p. 31.

⁵⁶ HERBERT, L.; KILLOUGH, L.N. and STEISS, A.W. (1987): *Accounting and control for governmental and other nonbusiness organizations*. McGraw-Hill, Inc.; p. 535.

⁵⁷ GARCÍA GARCÍA, M. (1984): *Economía de la producción y contabilidad de costes*. Instituto de Planificación Contable, Madrid; p 290.

⁵⁸ BOTELLA, M. (1987): "Organización, programación y control en los grandes municipios. El caso de Barcelona". Incluido en BORJA, J. (1987): *Manual de gestión municipal democrática*. Instituto de Estudios de Administración Local, Madrid-Barcelona; pp. 255-256.

desde la perspectiva central, como un auténtica «caja negra». Se conocen y controlan sus entradas y salidas, pero se desiste de controlar los procesos productivos que tienen lugar en su interior". Por tanto, del examen del organigrama general de la Entidad, podemos observar la existencia de secciones de coste que van a participar de forma directa en la provisión de determinados servicios municipales (por ejemplo, «sección de medio ambiente y consumo») y otras que van a servir de apoyo a las primeras para la realización de su actividad (por ejemplo, «servicios generales»). Las primeras son las que hemos denominado con anterioridad secciones principales, mientras que las segundas hacen referencia a las que hemos denominado secciones auxiliares. Ahora bien, si nos quedáramos en este nivel de análisis seguramente no se podría establecer relaciones causales lo suficientemente objetivas a la hora de imputar el coste de estas secciones a los distintos portadores de coste. Además, dudamos de la efectividad del control que de la actividad se efectuaría a este nivel. Es por ello que creemos necesario descender a niveles inferiores dentro del organigrama de la Entidad y, siempre que fuera posible, no utilizar las denominadas agrupaciones ficticias de coste que conforman los lugares de coste formales o virtuales⁵⁹ siendo su misión principal la de facilitar la distribución de determinados elementos de coste a través de algún coeficiente común.

Por otra parte, como señala el profesor GARCÍA⁶⁰, para cada uno de los lugares definidos en los distintos niveles de análisis deberá identificarse los inputs y su unidad de medida técnica; los outputs y sus unidades de medida técnica; la clase de transformación operada⁶¹ en el lugar y su unidad de medida, así como la unidad responsable que controla el lugar, especificada en el organigrama.

No debemos olvidar que nos vamos a centrar en el análisis de los servicios de seguridad ciudadana, de extinción y prevención de incendios y salvamento, de disciplina urbanística, de protección del medio ambiente y de ordenación del tráfico de vehículos y personas en las vías urbanas. En consecuencia, creemos oportuno

⁵⁹ En la doctrina francesa se les denomina secciones de cálculo.

⁶⁰ GARCÍA GARCÍA, M. (1984): *Economía de la producción y contabilidad de costes*. Op. cit.; pp. 286-287.

⁶¹ En nuestra opinión, y en el caso que nos ocupa, la transformación operada en lugar de coste, es decir, el servicio producido se podrá identificar en la mayoría de las ocasiones, con el output.

dedicarnos de forma exclusiva a las secciones que van a participar de forma directa en la provisión de tales servicios, sin perjuicio de que, de acuerdo con la organización de un determinado Ayuntamiento, las secciones no contempladas colaboren de alguna forma en la prestación de tales servicios y, por tanto, tengan que cederles parte de sus costes.

Es decir, nos volcaremos, de forma casi exclusiva, en el análisis de las secciones de «policía local», «parque de bomberos», «urbanismo» y «medio ambiente y consumo». Dentro de cada una de estas secciones haremos especial hincapié en aquellos lugares de coste que, de forma directa o indirecta, participan en la provisión de tales servicios, teniendo en cuenta que estas secciones podrán participar en la prestación de más de un servicio.

No obstante, ante la existencia de una serie de secciones, como son «presidencia» o «alcaldía»⁶², cuyos costes son de difícil imputación a cualquiera de los servicios públicos prestados por el Ayuntamiento, hemos optado por afectar el coste localizado en dichas secciones a un portador final que denominaremos, de forma genérica, «organización».

4.1. La sección de coste policía local.

Dentro del organigrama general de la Entidad, la primera de las secciones de coste que vamos a analizar va a ser la de «policía local». En este sentido, podemos decir que esta sección va a estar formada por un conjunto de medios materiales y humanos que, armónicamente conjuntados, van a permitir el desarrollo de una serie de actividades⁶³ cuya realización colaborará en la obtención de los distintos outputs del Ayuntamiento⁶⁴, relacionados, básicamente, con aspectos de seguridad.

⁶² Tales secciones de coste serían asimilables, en cierta manera, a lo que el Proyecto CANOA denomina centros de coste de dirección, administración y generales (Centros DAG).

⁶³ Entendidas como un conjunto de tareas o de actuaciones que tienen como misión la adición de valor a los servicios prestados por el Ayuntamiento.

⁶⁴ Lo dicho en este punto es perfectamente aplicable al resto de secciones de coste del Ayuntamiento.

Del organigrama⁶⁵ expuesto en el ANEXO I, observamos como existe una gran sección de coste -«policía local»- cuya actividad va ser variopinta pudiéndose resumir, en términos generales, como sigue⁶⁶: la prevención del delito (vigilancia de lugares peligrosos, rondas de vigilancia, verificación de personas y vehículos sospechosos, consejos preventivos a los ciudadanos, protección del medio ambiente, control de consumo y comercio), la intervención en delitos y accidentes (atención a la víctima, protección a la seguridad física de los ciudadanos, detención y transporte de detenidos, investigación del delito), el mantenimiento del orden en las manifestaciones y actos multitudinarios, intervención en conflictos colectivos, el control de la circulación (prevención de accidentes, regulación del tráfico), el auxilio a la población (problemas familiares y entre vecinos, problemas de los menores, drogadicciones, enfermos mentales y alcoholismo, intentos de suicidio, mendicidad, incendios, catástrofes naturales y accidentes graves, facilitar información a los ciudadanos), etc.

Sin embargo, como ya hemos puesto de manifiesto en páginas anteriores, conviene descender a niveles inferiores del organigrama para realizar un mejor análisis de los distintos lugares de coste⁶⁷. Así, en el caso que nos ocupa, esa gran sección de coste constituida por la «Jefatura de policía local», está, a su vez, estructurada en tres grandes subsecciones, a las que se denominan de «recursos», de «apoyo» y de «demarcaciones».

La «subsección de recursos», que cumple funciones de tecnoestructura y de apoyo para el resto de las subsecciones, está a su vez formada por cuatro lugares de coste que son: «personal y formación», «parque móvil», «gabinete técnico» y «compras y almacén». Como es fácil deducir tales lugares de coste tendrán la categoría de auxiliares, ya que su actividad no va a repercutir de forma directa sobre los outputs finales del Ayuntamiento, sino que los costes localizados en tales lugares de coste serán redistribuidos sobre otros lugares de coste -ya sean principales o auxiliares-. Respecto a la función que cumplen cada uno de estos lugares de coste, el lugar de

⁶⁵ Extraído de: BALLART, X. (1990-1): "La evaluación de la actividad y rendimiento de la policía". *Documentación Administrativa*, nº 224-225, octubre-marzo; pp. 361-405.

⁶⁶ BOSCH, J. y CURBET, J. (1987): "Protección ciudadana ". Incluido en BORJA, J. (1987): *Manual de gestión municipal democrática*. Op. cit.; p. 442.

⁶⁷ Este comentario es extensible al resto de secciones que van a ser objeto de análisis.

coste «personal y formación»⁶⁸, cumple la misión de gestionar todos los aspectos relacionados con el personal de la sección, así como impartir las enseñanzas necesarias para la formación de los policías y la preparación específica de los mandos. Dado que los "clientes" de la actividad desarrollada por tal lugar de coste son los policías municipales -en sus distintas categorías-, creemos que la unidad de obra expresiva de la actividad desarrollada en tal lugar de coste y, por tanto, utilizable a la hora redistribuir sus costes, sería el número de policías⁶⁹ que hayan recibido los distintos cursos de formación.

En relación al lugar de coste «parque móvil»⁷⁰, su función será la de mantener a punto todos los vehículos para que se encuentren en disposición de ser utilizados en cualquier momento. La complejidad y amplitud de este lugar de coste, va a depender mucho de la cantidad de servicios que se tengan contratados con el exterior, como pueden ser garajes, depósitos de vehículos, servicios de grúa, reparaciones, etc. Los outputs finales del centro de coste serán las reparaciones y puesta a punto de los distintos vehículos. Por tanto, dado que cada vehículo va estar adscrito a un determinado lugar de coste, su redistribución se podría hacer de forma individualizada a cada lugar de coste.

Por su parte, el lugar de coste «gabinete técnico», tiene la misión de asesorar jurídicamente a la sección. Los costes localizados en tal lugar de coste podrán ser redistribuidos tomando como base de reparto el número de consultas⁷¹ realizadas por el resto de lugares de coste de la sección.

Por último, el lugar de coste denominado «compras y almacén», tiene la misión de encargarse de todos los aspectos relacionados con la adquisición de material de diversa índole -desde el vestuario de los policías hasta sus instrumentos de defensa-.

⁶⁸ En algunos Ayuntamientos este lugar de coste está representado por la correspondiente Academia de Policía Local.

⁶⁹ Como cada policía está adscrito a un determinado lugar de coste, su imputación sería personalizada.

⁷⁰ En este caso, hemos considerado que la sección de «policía local» tiene parque móvil propio y particular, pero también es común el caso de que el Ayuntamiento posea un parque móvil general para toda la Entidad y no específicamente para una determinada sección.

⁷¹ Debidamente ponderadas, en su caso.

Dado que el material es individualizado para cada miembro de la sección, su redistribución se puede hacer perfectamente de forma individualizada, según el personal adscrito a cada lugar de coste.

Por lo que respecta a la subsección de «apoyo», está estructurada en tres lugares de coste cada uno de los cuales se caracteriza por requerir la dedicación constante y diaria de un determinado número de agentes. Cada uno de estos lugares de coste será principal, ya que los beneficiarios de la actividad desarrollada en cada uno de ellos van a ser los distintos servicios finales prestados por el Ayuntamiento. El lugar de coste «vigilancia», se va a ocupar de la vigilancia de edificios, parques y otras instalaciones municipales. El lugar de coste «circulación y tráfico», se va a encargar de la regulación del tráfico, la retirada de vehículos mal estacionados o abandonados en la vía pública, la confección de atestados y diligencias judiciales así como la elaboración de informes técnicos relativos a accidentes. Por su parte, el lugar de coste «patrulla verde», va a centrar su actividad en todos aquellos temas relacionados con el medio ambiente -control de ruidos, emisión de humos, etc.-. El tratamiento que se puede hacer de los tres lugares de coste es bastante similar. Así, los costes localizados en estos centros de actividad estarán integrados⁷² por los costes procedentes de la operación de distribución -costes primarios- y por aquellos otros procedentes de la operación de redistribución⁷³ -costes secundarios-. El coste total de los distintos lugares se imputará finalmente a los diversos portadores finales del Organismo. De esta manera, el coste total del lugar «vigilancia» se imputará al servicio de «seguridad ciudadana», el coste total del lugar «patrulla verde» formará parte del coste final del servicio de «medio ambiente» y el coste total del lugar que hemos denominado «circulación y tráfico» irá a engrosar el coste final del servicio de «ordenación del tráfico de vehículos y personas en las vías urbanas». En una primera aproximación pensamos que se puede utilizar como unidad de obra a la hora de imputar tales costes el número de policías municipales, en sus distintas categorías,

⁷² Al igual que para cualquier otro lugar de coste del Ayuntamiento.

⁷³ Los costes procedentes de esta operación de redistribución no van a tener su origen, de forma exclusiva, en esta sección de coste, sino que también pueden proceder de otras secciones de coste del organismo, como puede ser, por ejemplo, el lugar de coste limpieza, englobado dentro de la sección de servicios generales.

adscrito a cada servicio⁷⁴, ya que constituye el elemento predominante en cada uno de dichos lugares de coste.

Las actividades desarrolladas en la subsección de «demarcaciones» se centran básicamente en dos: tareas de patrullaje por el Municipio al objeto de realizar una actividad disuasoria ante la comisión de delitos y tareas de intervención por propia iniciativa, o cuando sean requeridos para ello. En este caso, esta subsección se ha escindido en dos lugares de coste, «demarcaciones»⁷⁵ propiamente dichas -que tiene la calificación de principal- y «sala de mando»⁷⁶ -con naturaleza de auxiliar-. Los costes localizados en este último lugar serán redistribuidos de forma exclusiva al lugar principal demarcaciones. Este, a su vez, imputará su coste a los distintos servicios municipales en función del consumo que haya realizado cada uno de ellos. En este sentido, creemos que la unidad de obra más adecuada para imputar tales costes, sería la hora-policía municipal, pero, como ya se ha puesto de manifiesto a lo largo del trabajo, dicha unidad de medida se centraría básicamente en los cabos y agentes, ya que son ellos los que tienen un contacto más directo con el servicio⁷⁷.

No podemos terminar este apartado sin comentar la posibilidad de introducir otra subsección de coste más como sería la de «coordinación general de la sección» aunque no se haya contemplado en el organigrama y que, en su caso, debería tener la categoría de auxiliar. Sus costes deberían ser repercutidos, a su vez, sobre el resto de lugares de coste -tanto principales como auxiliares-.

Todo lo dicho hasta aquí puede quedar resumido en la Tabla 4.2.

⁷⁴ En este caso veríamos conveniente el establecer equivalencias entre los distintos policías municipales, en el sentido de que no todos ellos van a necesitar los mismos pertrechos para realizar su misión.

⁷⁵ En este caso se podría ir descendiendo dentro del organigrama en función de los distintos sectores en los que se haya dividido el Municipio.

⁷⁶ Tiene la misión de centralizar todas las demandas de servicio que se producen y determinar la respuesta policial que merece cada incidente.

⁷⁷ Así, para cada uno de los sectores en los que suele dividirse el Municipio se asigna un determinado número de cabos y de agentes.

Tabla 4.2. Tipología y posibles unidades de obra para los distintos lugares de coste de la sección de policía local.

LUGAR DE COSTE	TIPO	UNIDAD DE OBRA
Personal y formación	Auxiliar	Número de policías (de forma individualizada en función de su adscripción a los distintos lugares de coste)
Parque móvil	Auxiliar	Número de vehículos (de forma individualizada en función de su adscripción a los distintos lugares de coste)
Gabinete técnico	Auxiliar	Número de consultas
Compras y almacén	Auxiliar	Número de policías (de forma individualizada en función de su adscripción a los distintos lugares de coste)
Vigilancia	Principal	Número de policías
Circulación y tráfico	Principal	Número de policías
Patrulla verde	Principal	Número de policías
Sala de mando	Auxiliar	Número de demandas de servicio
Demarcaciones	Principal	Número de policías
Coordinación general	Auxiliar	Número de policías

Las interrelaciones existentes entre los distintos lugares de coste que conforman esta sección de policía local quedan resumidas en el Gráfico 4.5.

Por último, como ya se ha puesto de manifiesto en páginas anteriores, la información referida a las dos operaciones de distribución y de liquidación de prestaciones internas va a quedar sintetizada en la denominada estadística de costes, cuyo aspecto parcial referido a esta sección de policía podría tener la forma recogida en la Tabla 4.3.

Gráfico 4.5. Interrelaciones entre los distintos lugares de coste de la sección de «policía local».

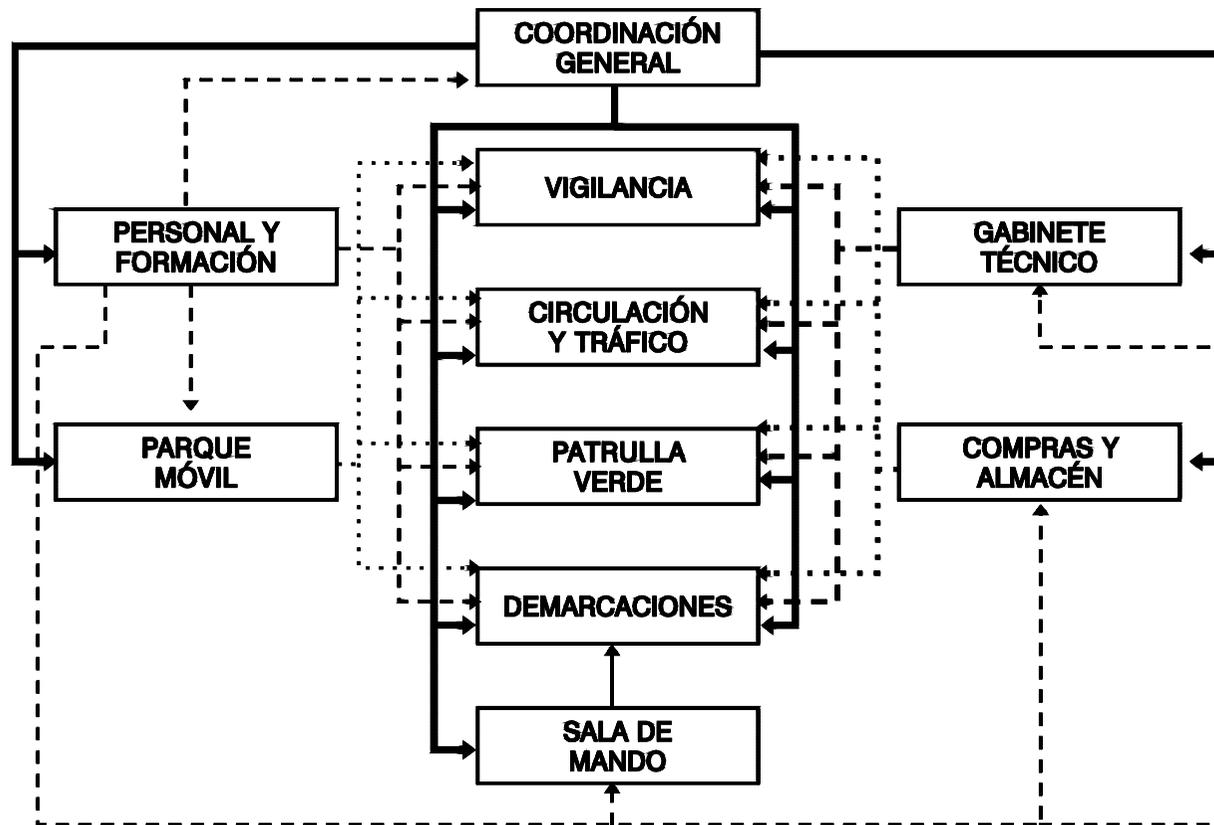


Tabla 4.3. Estadística de costes referida a la sección de «policía local».

Lugares de coste	Total	Sección de policía local									
		Subsección de recursos				Subsección de apoyo			Subsección de demarcaciones		Coord. general
		Personal y formación	Parque móvil	Gabinete técnico	Compras y almacén	Vigilancia	Circulación y tráfico	Patrulla verde	Demarcaciones	Sala de mando	Coord. general
REPARTO PRIMARIO: Costes relacionados con el personal: - Sueldos y salarios - Seguridad social a cargo del Ayto. - Previsión social - Costes relacionados con el inmovil.: - Amortizaciones..... - Mantenimiento..... - Conservación - Costes relacionados con suministros y servicios exteriores: - Arrendamientos - Trabajos realizados por otras empresas - Suministros - Otros costes: - Tributos - Coste de materiales											
TOTAL COSTES PRIMARIOS											

Capítulo IV. Propuesta de un modelo de costes para los principales servicios prestados por las corporaciones locales

Lugares de coste	Total	Sección de policía local									
		Subsección de recursos				Subsección de apoyo			Subsección de demarcaciones		Coord. general
		Personal y formación	Parque móvil	Gabinete técnico	Compras y almacén	Vigilancia	Circulación y tráfico	Patrulla verde	Demarcaciones	Sala de mando	Coord. general
Lugares de coste auxiliares											
COSTE PRIMARIO											
REPARTO SECUNDARIO:											
Personal y formación.....											
Parque móvil											
Gabinete técnico											
Compras y almacén.....											
Sala de mando											
Coordinación general											
COSTES TOTALES											

4.2. La sección de coste parque de bomberos.

Como podemos observar en el ANEXO I, dentro del organigrama general del Ayuntamiento existe una gran sección denominada «parque de bomberos»⁷⁸. Dicha sección va a estar formada por un conjunto de medios materiales (autobombas, autoescalas, autobrazos articulados, material portátil de extinción, etc.) y humanos (bomberos, mecánicos, personal administrativo, etc.) que, armónicamente conjuntados, van a permitir el desarrollo de una serie de actividades cuya realización colaborará en la obtención de los distintos outputs del Ayuntamiento. En tal sentido, como señalan BOSCH Y CURBET⁷⁹, esta sección debe procurar hacer frente a toda clase de siniestros (incendios, desprendimientos, accidentes de circulación, etc.); la recuperación de las víctimas de los siniestros y traslado urgente de los accidentados, mediante ambulancias y material del cuerpo; y, en caso de emergencia, dar asistencia a cualquier petición y, especialmente, concebir, ejecutar y seguir los programas de prevención y sensibilización popular de la problemática de los siniestros.

Dicha sección está, a su vez, estructurada en dos grandes subsecciones. La primera de ella -subsección de «recursos»- va a tener un carácter básicamente asistencial y de apoyo, ya que sus costes sólo van a repercutir sobre los servicios finales prestados por el Ayuntamiento de una forma indirecta, una vez se haya realizado la liquidación de las prestaciones internas. Va a estar integrada por cuatro lugares de coste. Así, el lugar «parque móvil» cumplirá la misión de custodiar y tener a punto todos los vehículos ante cualquier posible emergencia. Aquí cabe la posibilidad de que exista uno varios lugares dentro del parque móvil, dependiendo que esté o no centralizado para los posibles parques de bomberos que existan en el Municipio. Además, la amplitud de la actividad desarrollada por tal lugar va a depender de que determinadas actividades, básicamente reparaciones, se hayan contratado con el exterior o, por el contrario, se realice en el propio lugar de coste⁸⁰. En el primer caso el importe del

⁷⁸ En este sentido, comentar que el ámbito de actuación de esta sección no se tiene, necesariamente, que circunscribir al Municipio, ya que puede tener carácter mancomunado.

⁷⁹ BOSCH, J. y CURBET, J. (1987): "Protección ciudadana ". Op. cit.; p. 445.

⁸⁰ No olvidemos que si bien estos servicios que estamos analizando necesariamente deben ser prestados por el Ayuntamiento, muchas actividades de carácter técnico pueden ser contratadas con el exterior.

coste a imputar sería la factura presentada por el suministrador del servicio, mientras que en el segundo caso se determinará mediante un proceso de cálculo de costes interno. Dado que las características que presenta este lugar son similares a las que presentaba su homónimo en la «policía local», y, por tanto, ya que cada vehículo va estar adscrito a un determinado lugar de coste, su redistribución se podría hacer de forma individualizada a cada lugar de coste.

Por su parte, el lugar de coste «personal y formación» va a centrar su actividad, básicamente, en la preparación de los bomberos al objeto de que éstos tengan los suficientes conocimientos y la adecuada forma física para entrar en acción. Así, al igual que ocurría con el anterior lugar de coste y que será una constante para la mayor parte de los lugares auxiliares, la amplitud de la actividad desarrollada por este lugar va a depender de la cantidad de actividades que tenga contratada con el exterior o que se realicen en otros lugares del Ayuntamiento. En cuanto a la liquidación de este lugar de coste de «personal y formación», dado que los beneficiarios de la actividad desarrollada por tal lugar son, básicamente, los bomberos, creemos que la unidad de obra expresiva de tal actividad y, por tanto, utilizable a la hora redistribuir sus costes, sería el número de bomberos localizados en los distintos lugares de coste.

El lugar de coste «compras y almacén» centra su actividad en todos los aspectos relacionados con la adquisición de material de diversa índole -vestuario de los bomberos y material necesario para realizar su trabajo-. Dado que gran parte del material está identificado para cada miembro de la sección, su redistribución se puede hacer perfectamente de forma individualizada, según el personal adscrito a cada lugar de coste.

Por su parte, el lugar de coste «coordinación de servicios» tiene la misión de organizar todos los servicios, tanto los de prevención como los de intervención, haciendo las veces, en relación a estos últimos, de sala de control. Los receptores de la actividad desarrollada en este lugar de coste van a ser los distintos servicios de prevención y extinción que existan en el Municipio. Así creemos en la conveniencia de liquidar sus costes sobre la base del número de avisos dado a cada uno de ellos.

Respecto a los lugares de coste principales, que engloban la subsección que hemos denominado «prevención y extinción de incendios», su número va a depender en gran

medida del tamaño de la población y de las potenciales situaciones de riesgo que se contemplen. De acuerdo con BOSCH Y CURBET⁸¹, "el riesgo está distribuido desigualmente en el territorio, dado que puede tener su origen en la residencia, en el establecimiento industrial y de locales diversos (oficinas, comercios, hospitales, almacenes, etc.), en las masas forestales y en el riesgo atípico, pero posible, derivado del rescate de víctimas en lugares específicos... Así, la capacidad de intervención rápida sólo puede ser garantizada mediante una dispersión racional, en base a los distintos niveles de riesgo, de los parques y los recursos en el conjunto del territorio". Dado que, como ocurre en la mayor parte de los servicios que deben ser prestados por el Ayuntamiento, el factor de coste principal va a ser el de personal y que, además, será el que mantenga un relación más directa con los portadores finales de coste, creemos oportuno, a la hora de imputar los coste totales localizados en estos lugares principales a tales portadores, considerar como unidad de obra a la hora-hombre, centrada en la hora-bombero.

Por último, decir que algunos Ayuntamientos cuentan con un cuerpo de «protección civil», cuya actividad básica se va a centrar en labores preventivas (campañas de información, simulacros, etc.) y de intervención propiamente dicha con la colaboración de los demás cuerpos pertenecientes al Municipio y al resto de Administraciones Públicas. Caso de que exista tal unidad, le puede ser perfectamente de aplicación los comentarios realizados acerca del «parque de bomberos».

Todo lo dicho hasta aquí puede quedar resumido en la Tabla 4.4.

⁸¹ BOSCH, J. y CURBET, J. (1987): "Protección ciudadana". Op. cit.; pp. 445-446.

Tabla 4.4. Tipología y posibles unidades de obra para los distintos lugares de coste de la sección de «parque de bomberos».

LUGAR DE COSTE	TIPO	UNIDAD DE OBRA
Personal y formación	Auxiliar	Número de bomberos (de forma individualizada en función de su adscripción a los distintos lugares de coste)
Parque móvil	Auxiliar	Número de vehículos (de forma individualizada en función de su adscripción a los distintos lugares de coste)
Compras y almacén	Auxiliar	Número de bomberos (de forma individualizada en función de su adscripción a los distintos lugares de coste)
Coordinación de servicios	Auxiliar	Número de avisos.
Prevención y extinción de incendios	Principal	Hora-bombero.
Protección civil	Principal	Hora-hombre.

Las interrelaciones existentes entre los distintos lugares de coste que conforman esta sección de «parque de bomberos» quedan resumidas en el Gráfico 4.6.

La información relativa a las operaciones de distribución y de redistribución va a quedar resumida en la denominada estadística de costes, cuyo aspecto parcial referido a esta sección de «parque de bomberos» podría tener la forma recogida en la Tabla 4.5.

Gráfico 4.6. Interrelaciones entre los distintos lugares de coste de la sección de «parque de bomberos».

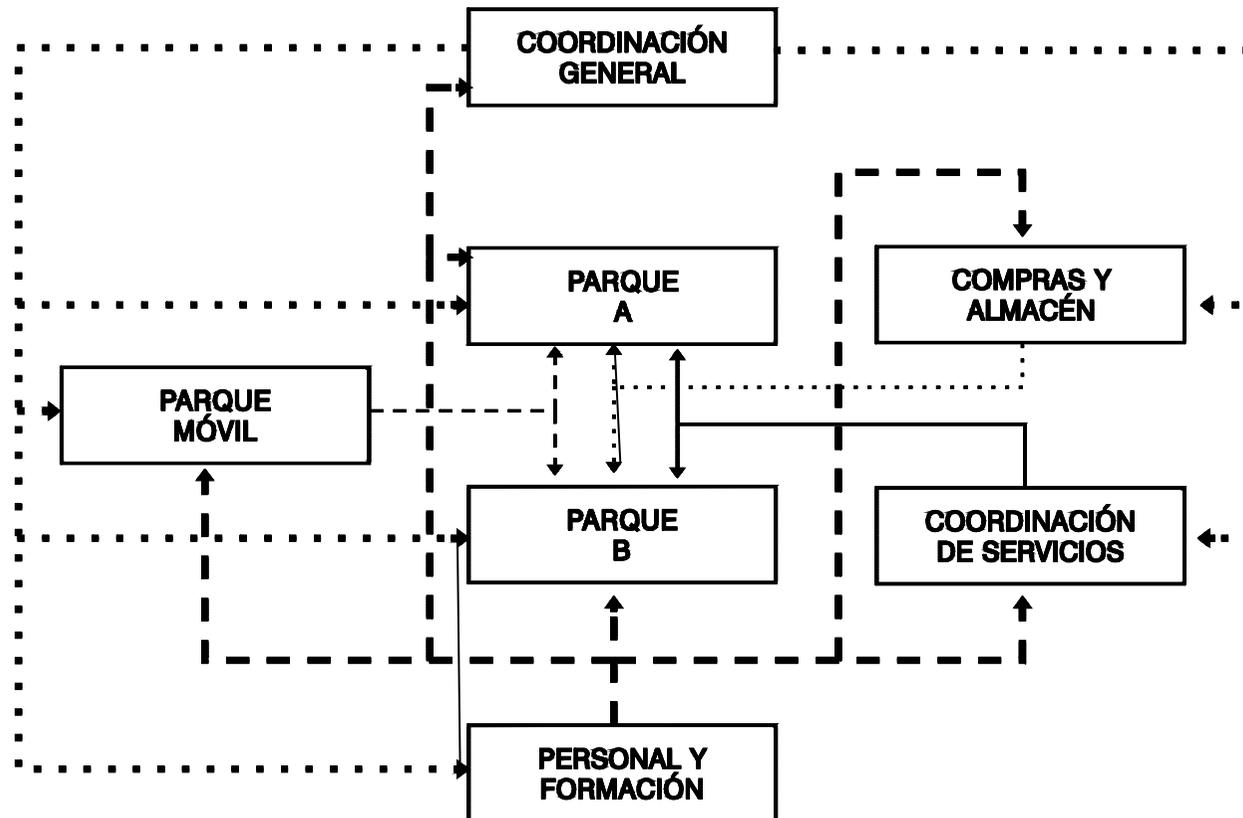


Tabla 4.5. Estadística de costes referida a la Sección de «parque de bomberos».

Lugares de coste	Total	Sección de parque de bomberos						
		Subsección de recursos				Subsección de prevención y extinción de incendios		Protección civil
		Personal y formación	Parque móvil	Compras y almacén	Coordinación de servicios	Parque A	Parque B	Protección civil
REPARTO PRIMARIO: Costes relacionados con el personal: - Sueldos y salarios - Seguridad social a cargo del Ayto. - Previsión social - Costes relacionados con el inmovil.: - Amortizaciones..... - Mantenimiento..... - Conservación - Costes relacionados con suministros y servicios exteriores: - Arrendamientos - Trabajos realizados por otras empresas - Suministros - Otros costes: - Tributos - Coste de materiales								
TOTAL COSTES PRIMARIOS								

Capítulo IV. Propuesta de un modelo de costes para los principales servicios prestados por las corporaciones locales

Lugares de coste	Total	Sección de parque de bomberos						
		Subsección de recursos				Subsección de prevención y extinción de incendios		Protección civil
		Personal y formación	Parque móvil	Compras y almacén	Coordinación de servicios	Parque A	Parque B	Protección civil
Lugares de coste auxiliares								
COSTES PRIMARIOS.....								
REPARTO SECUNDARIO:								
Personal y formación.....								
Parque móvil								
Compras y almacén.....								
Coordinación de servicios								
COSTES TOTALES								

4.3. La sección de coste urbanismo.

Como ya pusimos de manifiesto en el capítulo anterior, el concepto de urbanismo engloba a una gran cantidad de actividades. Sin embargo, nosotros nos vamos a limitar de forma exclusiva a aquellas relacionadas con la disciplina urbanística. Recordemos que, dentro de la disciplina urbanística incluíamos aquellos aspectos relacionados con la concesión de licencias, la conservación y la protección de la legalidad urbanística.

Dentro del organigrama contenido en el ANEXO I, relativo a urbanismo, tales cuestiones son tratadas dentro de la subsección de «arquitectura», que consta a su vez de dos lugares principales -el «negociado jurídico» y el «negociado técnico»-. Ambos negociados resumen claramente los aspectos intrínsecos que conlleva la actividad de «disciplina urbanística», es decir, comprobar que un determinado acto urbanístico se ajusta tanto a derecho (básicamente al plan de ordenación urbana) como a las especificaciones técnicas requeridas. Por tanto, las actividades relativas a cada uno de los dos lugares de coste se centrarán para el «negociado jurídico» en la tramitación del correspondiente expediente y en lo que hace referencia al «negociado técnico» en la emisión del informe, a adjuntar al correspondiente expediente, sobre si se ajusta o no a las correspondientes condiciones técnicas. En relación a las clave de reparto a utilizar para cada uno de los lugares de coste, en el «negociado jurídico», podría ser -con la debida ponderación, en su caso- el número de expedientes tramitados, mientras que para el «negociado técnico» podría ser bien el número de informes realizados bien las horas-técnico dedicadas a cada informe.

Respecto a la unidad de «planeamiento», va a tener como misión básica la realización del plan de urbanismo concebido como la plasmación en el territorio de los objetivos generales de la política urbana y el medio de articulación de estas políticas. Al quedar tal realización fuera del ámbito de lo que es propiamente la disciplina urbanística, no vamos a entrar en el análisis de dicha unidad⁸².

⁸² A este respecto, sería interesante consultar: TARRAGÓ, M. (1987): "La ciudad y el urbanismo". Incluido en BORJA, J. (Coor.) (1987): *Manual de Gestión Municipal Democrática*. Op. cit.; pp. 269-288.

Por último, la unidad «económico-financiera y de personal» presenta un carácter auxiliar, ya que se va a encargar de todas los temas relativos al personal y a la gestión económico-financiera de la gerencia. No olvidemos que, en muchos Ayuntamientos, la forma de gestionar el urbanismo se basa, atendiendo al principio de desconcentración, en la creación de un órgano especial de administración⁸³ que tendrá potestad para gestionar sus recursos⁸⁴. De ahí, la creación de esta subsección. En relación a la clave de reparto a utilizar a la hora de liquidar el centro, creemos oportuno usar, como hemos procedido en los lugares de coste pertenecientes a las anteriores secciones, el coste de personal o el número de personas asociado a cada lugar de coste.

Todo lo dicho hasta aquí puede quedar resumido en la Tabla 4.6.

Tabla 4.6. Tipología y posibles unidades de obra para los distintos lugares de coste de la «gerencia de urbanismo».

LUGAR DE COSTE	TIPO	UNIDAD DE OBRA
Negociado jurídico	Principal	Número de expedientes tramitados.
Negociado técnico	Principal	Número de informes realizados o bien las horas-técnico.
Unidad económico-financiera y de personal	Auxiliar	Coste de personal o número de personas.

Las interrelaciones existentes entre los distintos lugares de coste que conforman esta «gerencia de urbanismo» quedan resumidas en el Gráfico 4.7.

Terminar diciendo que la información relativa a las dos operaciones de distribución y de liquidación de prestaciones internas va a quedar resumida en la denominada

⁸³ No obstante, pensamos que la forma de gestión ajustada a derecho sería la gestión directa sin órgano especial de administración, ya que, al tener poder sancionador, va a implicar ejercicio de autoridad. En este sentido, sería interesante consultar: BOURGÓN TIVAO, L.P. (1991): *Manual de servicios públicos locales*. Ministerio para las Administraciones Públicas. Madrid; pp. 74-80.

⁸⁴ Sería de interés consultar el artículo 102 del Real Decreto Legislativo 781/1986, de 18 de abril, por el que se aprueba el Texto refundido de las disposiciones legales vigentes en materia de Régimen Local.

estadística de costes, cuyo aspecto parcial referido a esta «gerencia de urbanismo» podría tener la forma recogida en la Tabla 4.7.

Gráfico 4.7. Interrelaciones entre los distintos lugares de coste de la «gerencia de urbanismo».

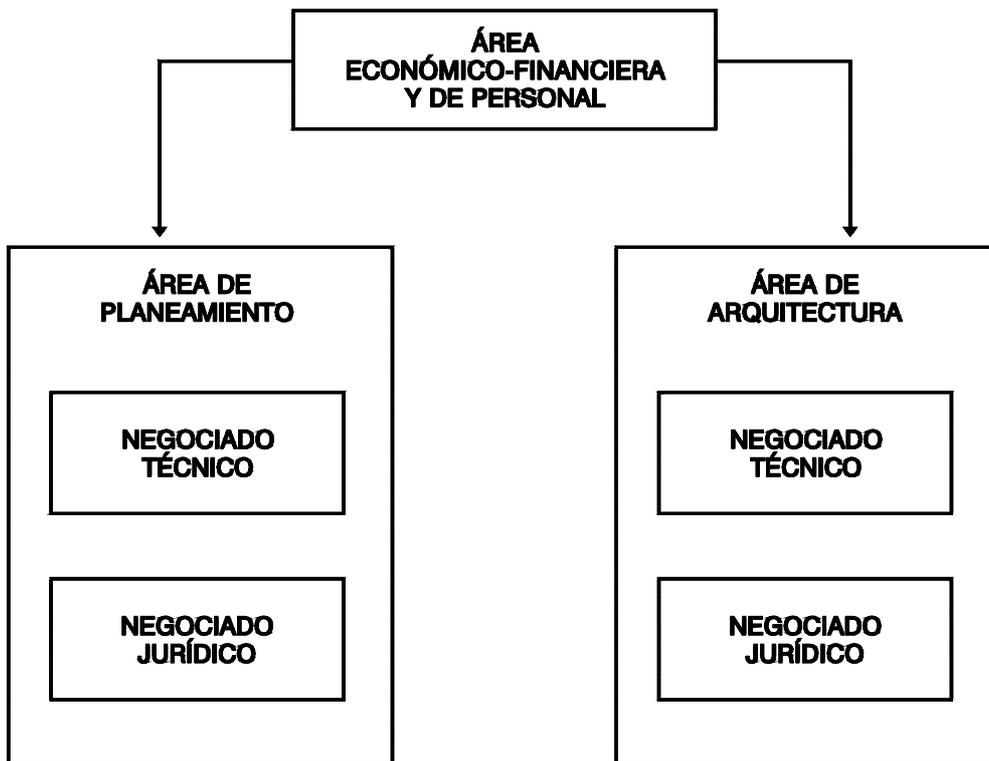


Tabla 4.7. Estadística de costes referida a la «gerencia de urbanismo».

Lugares de coste	Total	Gerencia de urbanismo				
		Subsección de planeamiento		Subsección de arquitectura		Subsección económico-financiera y de personal
		Negociado jurídico	Negociado técnico	Negociado jurídico	Negociado técnico	Gestión económico-financiera y de personal
REPARTO PRIMARIO: Costes relacionados con el personal: - Sueldos y salarios - Seguridad social a cargo del Ayto. - Previsión social - Costes relacionados con el inmovil.: - Amortizaciones..... - Mantenimiento..... - Conservación - Costes relacionados con suministros y servicios exteriores: - Arrendamientos - Trabajos realizados por otras empresas - Suministros - Otros costes: - Tributos - Coste de materiales						
TOTAL COSTES PRIMARIOS						

Capítulo IV. Propuesta de un modelo de costes para los principales servicios prestados por las corporaciones locales

Lugares de coste	Total	Gerencia de urbanismo				
		Subsección de planeamiento		Subsección de arquitectura		Subsección económico-financiera y de personal
		Negociado jurídico	Negociado técnico	Negociado jurídico	Negociado técnico	Gestión económico-financiera y de personal
Lugares de coste auxiliares						
COSTES PRIMARIOS..... REPARTO SECUNDARIO: Gestión económico-financiera y de personal.....						
COSTES TOTALES						

4.4. La sección de coste medio ambiente y consumo.

Dentro del organigrama general de la Entidad, la actividad desarrollada por el área de «medio ambiente y consumo» puede extenderse a una gran cantidad de tareas como pueden ser las de control de las denominadas actividades clasificadas, de aguas potables, de alimentos, de residuos sólidos y líquidos, de locales y espacios públicos, de animales o de protección del medio ambiente. Sin embargo, por las razones ya apuntadas en el anterior capítulo, nosotros vamos a circunscribir su ámbito de actuación a las actividades de «calificación ambiental», y a las de «inspección y control de la calidad del aire». Así pues, vamos a prescindir del análisis de las subsección de «salud y consumo» además de la de «limpieza pública, parques y jardines».

Por tanto, nos referiremos a tres subsecciones, dos tienen la consideración de principales -la subsección «administrativa de actividades» y la subsección «técnica de actividades»-, mientras que la otra tiene la consideración de auxiliar -«unidad de información y archivo»-. En relación a las principales, la primera de ellas va a ser, a su vez, subdividida, en tres lugares de coste -«actividades clasificadas»⁸⁵, «actividades simples» y «denuncias y sanciones»-. El lugar de «actividades clasificadas», tiene la misión de tramitar todos los expedientes relacionados con tales actividades y que se centran, entre otras, en la calificación ambiental, control de locales y espacios públicos en temas relacionados con el medio ambiente, control de la contaminación atmosférica, etc. Por su parte, el lugar de «actividades simples» realizará las mismas labores que el anterior, pero centrado en aquellas actividades que no tienen la calificación de clasificadas. Tanto en uno como en otro lugar creemos oportuno considerar como clave de reparto, a la hora de imputar sus costes a los portadores finales, el número de expedientes tramitados⁸⁶.

Por su parte, el lugar de «denuncias y sanciones» tiene como objetivo iniciar y finalizar una de las clases de expedientes tramitados por los anteriores negociados y que son aquellos que tienen su origen en una denuncia. Por tanto, este negociado se

⁸⁵ Anteriormente, tales actividades eran denominadas actividades molestas, insalubres, nocivas y peligrosas.

⁸⁶ Estableciéndose, en su caso, las oportunas cifras de equivalencia.

va a encargarse de tramitar las denuncias relativas a cuestiones de medio ambiente y, en su caso, tramitar la correspondiente sanción. Así, como el expediente iniciado por este negociado no tiene por qué terminar necesariamente en denuncia, creemos oportuno considerar como unidad de imputación al portador final de coste el número de denuncias tramitadas⁸⁷.

El lugar «negociado técnico de control de actividades», se va a centrar, básicamente, en las tareas de inspección y control relacionados con el medio ambiente. El coste localizado en tal lugar formará parte del coste final del informe, pudiéndose utilizar, para su imputación, como unidad de obra la hora-hombre, centrada en la hora-técnico o bien, caso de que se pudieran establecer las correspondientes cifras de equivalencia entre los informes emitidos por tales técnicos, el número de informes emitidos.

Por otro lado, la subsección auxiliar «unidad de información y archivo», repercutirá sus costes sobre el resto de lugares de coste⁸⁸. Su actividad se centrará principalmente en el archivo de expedientes así como en el suministro de información⁸⁹ tanto al público como al resto de lugares de coste. Así, a la hora de redistribuir los costes localizados en esta subsección, creemos conveniente separar por un lado los costes imputables a la actividad principal de informar al público, y, por otro, los costes que realmente habrían de distribuirse entre los demás lugares de coste. Respecto a estos últimos, dadas las tareas tan heterogéneas que suponen suministrar información al resto de centros de coste, así como archivar los correspondientes expedientes, es oportuno liquidar las prestaciones internas sobre la base de un factor productivo preponderante que posibilite su homogeneización, decidiéndonos también, en este caso, por la hora-hombre.

Además, existirá un lugar de coste, al que denominaremos «jefatura de área», encargado de dirigir y coordinar todas las actividades de la sección. Tal centro tendrá la consideración de auxiliar, utilizando como clave de reparto a la hora de imputar su

⁸⁷ No obstante, se podría tratar de homogeneizar, a través de las correspondientes cifras de equivalencia, los que terminan en denuncia y los que no terminan en denuncia.

⁸⁸ En su caso, también participarían de su actividad las unidades de «salud y consumo» y de «limpieza pública, parques y jardines».

⁸⁹ En este caso, se podría decir que tal lugar de coste tiene la peculiaridad, apuntada en páginas anteriores, de ser principal y auxiliar al mismo tiempo.

coste entre el resto de lugares, al igual que hemos hecho con las secciones analizadas con anterioridad, el coste de personal o el número de personas.

Todo lo dicho hasta aquí puede quedar resumido en la Tabla 4.8.

Tabla 4.8. Tipología y posibles unidades de obra para los distintos lugares de coste de la sección de «medio ambiente y consumo».

LUGAR DE COSTE	TIPO	UNIDAD DE OBRA
Negociado de actividades clasificadas.	Principal	Número de expedientes realizados.
Negociado de actividades simples.	Principal	Número de expedientes realizados.
Negociado de denuncias y sanciones.	Principal	Número de denuncias tramitadas.
Negociado técnico de control de actividades.	Principal	Hora-técnico o número de informes emitidos.
Unidad de información y archivo.	Auxiliar	Hora-hombre.
Jefatura de área.	Auxiliar	Coste de personal o número de personas

Las interrelaciones existentes entre los distintos lugares de coste que conforman esta sección de «medio ambiente y consumo» quedan resumidas en el Gráfico 4.8.

Finalmente, la información relativa a las dos operaciones de distribución y de liquidación de prestaciones internas va a quedar resumida en la denominada estadística de costes, cuyo aspecto parcial referido a esta sección de «medio ambiente y consumo» podría tener la forma recogida en la Tabla 4.9.

Gráfico 4.8. Interrelaciones entre los distintos lugares de coste de la sección de «medio ambiente y consumo».

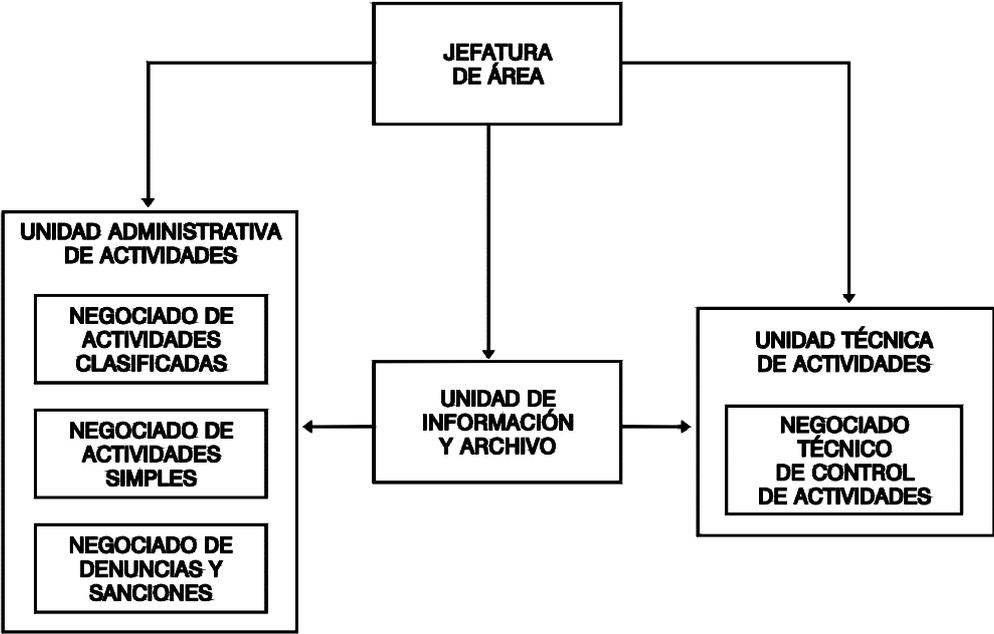


Tabla 4.9. Estadística de costes referida a la sección de «medio ambiente y consumo».

Lugares de coste	Total	Medio ambiente y consumo					
		Subsección administrativa de actividades			Subsección técnica de actividades	Subsección de información y archivo	Jefatura de área
		Negociado de actividades clasificadas	Negociado de actividades simples	Negociado técnico de denuncias y sanciones	Negociado técnico de control de actividades	Información y archivo	Jefatura de área
REPARTO PRIMARIO: Costes relacionados con el personal: - Sueldos y salarios - Seguridad social a cargo del Ayto. - Previsión social - Costes relacionados con el inmovil.: - Amortizaciones..... - Mantenimiento..... - Conservación - Costes relacionados con suministros y servicios exteriores: - Arrendamientos - Trabajos realizados por otras empresas - Suministros - Otros costes: - Tributos - Coste de materiales							
TOTAL COSTES PRIMARIOS							

Capítulo IV. Propuesta de un modelo de costes para los principales servicios prestados por las corporaciones locales

Lugares de coste	Total	Medio ambiente y consumo					
		Subsección administrativa de actividades			Subsección técnica de actividades	Subsección de información y archivo	Jefatura de área
		Negociado de actividades clasificadas	Negociado de actividades simples	Negociado técnico de denuncias y sanciones	Negociado técnico de control de actividades	Información y archivo	Jefatura de área
Lugares de coste auxiliares							
COSTES PRIMARIOS.....							
REPARTO SECUNDARIO:							
Jefatura de área							
Información y archivo							
COSTES TOTALES							

4.5. Otras secciones de coste.

Dentro de este apartado hemos querido incluir aquellas secciones cuyo coste no se va a imputar a un servicio en concreto, bien por ser auxiliares comunes de todas las secciones del Ayuntamiento⁹⁰ (sección de «servicios generales») bien por imputar su coste al portador final organización («alcaldía», «presidencia», etc.). En relación a la primera de ellas, decir que su tamaño va a depender en gran medida de la descentralización de actividades que tenga el Ayuntamiento. Así, como podemos observar en el ANEXO I, existen una serie de unidades como son las de «personal», «inspección» y «parque móvil», que ya han sido contempladas como parte de las secciones analizadas con anterioridad. Por tanto, tales subsecciones recogerán, en esta ocasión, los costes correspondientes a estas actividades que no se encuentran descentralizadas, siendo válidos, de cara a su redistribución, los comentarios hechos en su momento. En cuanto a la subsección de «limpieza»⁹¹, tendría que distribuir sus costes entre los distintos lugares que reciben el servicio sobre la base de una clave de reparto que normalmente debe ser el número de metros cuadrados ocupados por cada lugar.

En relación a aquellos lugares cuyos costes son absorbidos por el portador final «organización», decir que su actividad se va a centrar básicamente en la organización general del Ayuntamiento y su adscripción a un determinado servicio, amén de su posible heterodoxia doctrinal, resultaría forzada sino arbitraria, pudiendo distorsionar de alguna forma su coste. No obstante, cuando exista interés informativo para la gestión y se puedan establecer relaciones causales entre los lugares de coste que forman estas secciones y algún servicio en concreto, se podría realizar la imputación, presentando ambas alternativas en los correspondientes informes.

⁹⁰ Hasta ahora, todos los lugares de coste auxiliares observados se han correspondido única y exclusivamente con un sección de coste en particular.

⁹¹ En este caso, la Entidad no tiene contratado el servicio con una empresa externa. En el supuesto de tenerlo, no existiría esta subsección de coste, debiéndose distribuir la clase de coste "limpieza" entre los distintos lugares de coste sobre la base de la clave de reparto escogida.

5. TRATAMIENTO DE LOS PORTADORES DE COSTE.

En primer lugar, deberíamos delimitar lo que vamos a entender como portador de coste. Así, en una primera aproximación, puede afirmarse que el portador de coste tiende a identificarse con el producto -en nuestro caso el servicio prestado-, siendo de este modo equivalente al valor del consumo de los bienes y servicios que lo integran⁹². Sin embargo, como apunta el profesor MIR⁹³, "todo producto es portador de coste, pero no todo portador de coste es producto", por lo que, en un sentido amplio, debe entenderse por portador de coste aquel elemento cuya función consiste en acumular el coste generado en el proceso productivo desde su inicio hasta su culminación.

Siguiendo en la misma línea, nosotros vamos a estructurar los distintos portadores de coste de la Entidad en dos niveles de agregación. Así, vamos a considerar un primer nivel -portador intermedio- que identificamos con las actividades, ya sean principales, auxiliares o directivas⁹⁴, desarrolladas por los diversos lugares de coste que conforman el Ayuntamiento, para pasar a un segundo nivel -portador⁹⁵ finalista- que identificamos con los servicios prestados por el Ayuntamiento, como conjunción armónica de las distintas actividades desarrolladas por el mismo.

En este sentido, como señala el profesor FERNÁNDEZ FERNÁNDEZ⁹⁶, el portador de coste a elegir dentro de los entes del sector público de carácter administrativo puede ser cada una de las funciones, o bien, si se opta por un mayor nivel de desglose, cada uno de los servicios públicos individuales prestados que se pueden identificar dentro de aquéllas. Ello va a implicar el cálculo del coste completo de prestación de un servicio público a lo largo de un determinado período de tiempo, proporcionando una valiosa información sobre el proceso interno de formación de los costes que podrá ser

⁹² HANSEN, P. (1961): *Contabilidad interna de la industria*. Aguilar, Madrid; pp. 31 y 175.

⁹³ MIR ESTRUCH, F. (1991/92): *Apuntes de Contabilidad de la Empresa y Estadística de Costes*. Facultad de CC. EE. y EE. Universidad de Barcelona; Lección 9.

⁹⁴ En este caso, las actividades principales y directivas constituirían portadores finalistas de coste, mientras que las actividades auxiliares formarían portadores intermedios de coste.

⁹⁵ Esto no implica que se pueda establecer un tercer portador de coste formado por los trabajos realizados por la propia Entidad para su inmovilizado.

⁹⁶ FERNÁNDEZ FERNÁNDEZ, J.M. (1988): "El portador de costes en contabilidad analítica pública". *III Encuentro de Profesores Universitarios de Contabilidad*. Málaga; pp. 130-131.

útil en la estimación del coste de funcionamiento de nuevos servicios cuya implantación se proyecte, en el establecimiento -en su caso- de las tasas a cobrar a los usuarios de los servicios públicos o en la fijación de estándares y presupuestos de coste para cada servicio.

En nuestro caso particular, como ya hemos manifestado en diversas ocasiones, nos vamos a centrar en los servicios de «seguridad ciudadana», de «extinción y prevención de incendios y salvamento», de «disciplina urbanística», de «protección del medio ambiente» y de «ordenación del tráfico de vehículos y personas en las vías urbanas». Cada uno de estos servicios estaba, a su vez, estructurado en una serie de actividades, comentadas ya en el capítulo anterior, cuyo coste pasamos a delimitar en los siguientes apartados.

5.1. El servicio de seguridad ciudadana.

El servicio de «seguridad ciudadana», cuyo output lo expresamos en forma de horas-policía local, está integrado por una serie de actividades que, debidamente conjuntadas, forman el servicio final. El coste de tales actividades se obtendrá producto del consumo que las mismas hagan de los distintos lugares de coste principales que estructuran el Ayuntamiento.

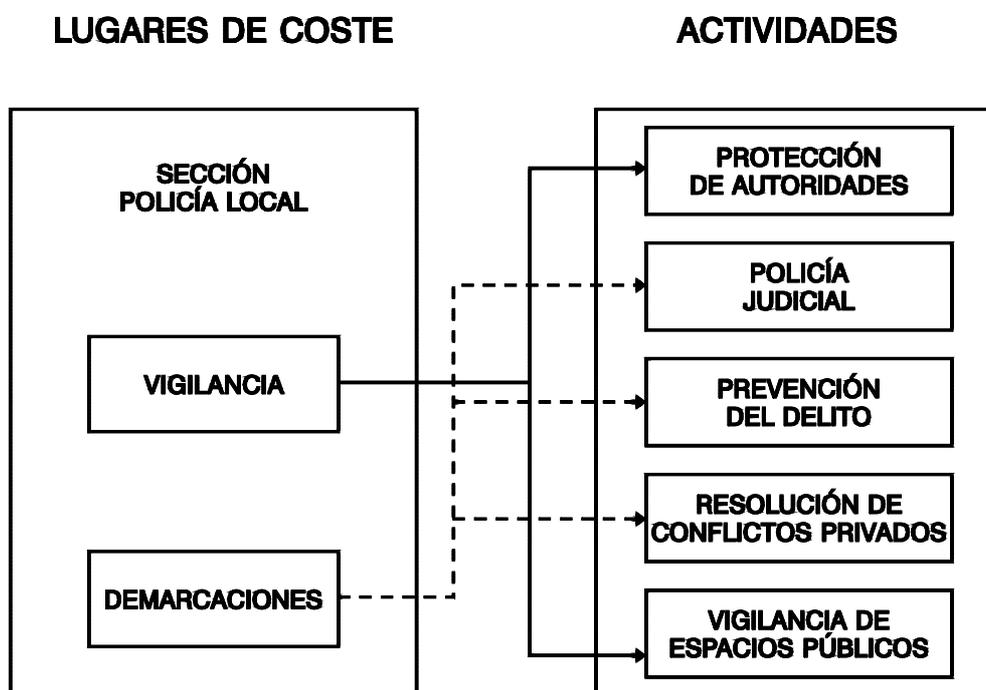
Así, tanto el coste de la actividad de «protección de las autoridades de las corporaciones locales y vigilancia o custodia de sus edificios o instalaciones» como el de la actividad de «vigilancia de espacios públicos», se determinará en función de las horas-policía consumidas⁹⁷ del lugar que denominamos «vigilancia» y que pertenecía a la sección de «policía local».

Por su parte, el coste de las actividades de «policía judicial», de «prevención para evitar la comisión de actos delictivos» y de «cooperación en la resolución de conflictos privados» se determinará en función del consumo de horas-policía que cada actividad haya realizado del lugar que denominamos «demarcaciones», perteneciente, igualmente, a la sección de «policía local».

Todo ello puede verse esquematizado en el Gráfico 4.9.

⁹⁷ Información extraída del correspondiente parte diario.

Gráfico 4.9. El coste del servicio de «seguridad ciudadana».



5.2. El servicio de extinción y prevención de incendios y salvamento.

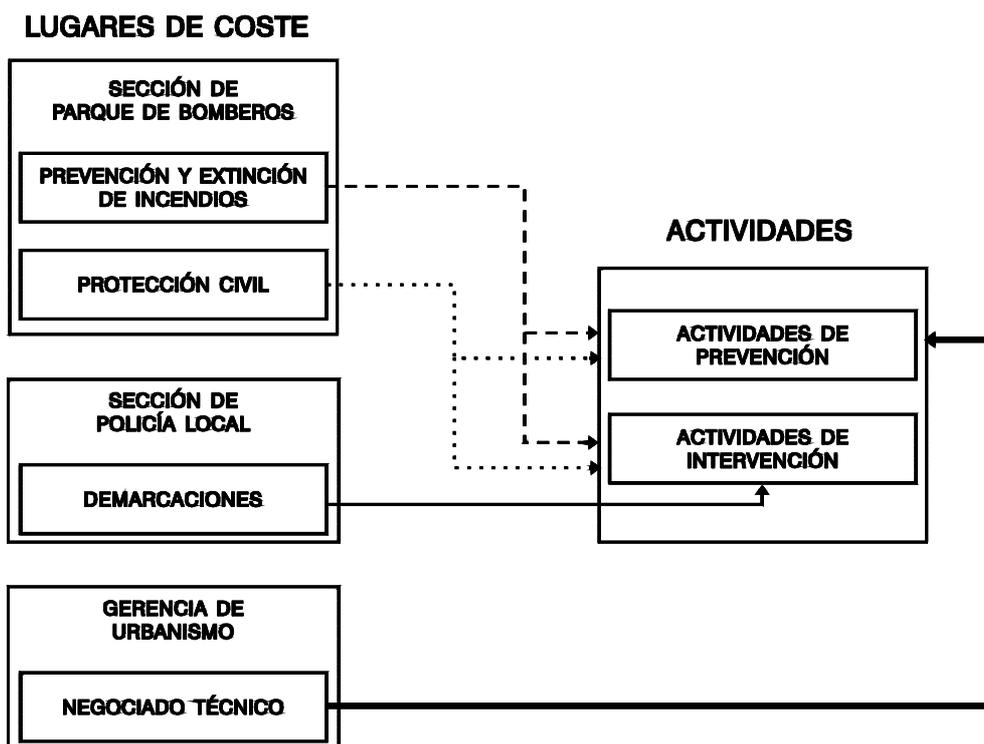
Este servicio es consecuencia de la realización de dos tipos de actividades: actividades de prevención y actividades de intervención. Integrarían las primeras, cuyo output expresamos en forma de hora-bombero, las actividades de inspección para asegurar el cumplimiento de la normativa vigente en materia de prevención de riesgos, la realización de pruebas o simulacros de prevención de riesgos y calamidades públicas, las actividades tanto de promoción como de apoyo de la vinculación voluntaria y desinteresada de los ciudadanos a la protección civil así como la toma de medidas preventivas en las zonas de alto riesgo de incendio. El coste de tales actividades se obtendría en función del consumo que, de la unidad de obra elegida para cada lugar de coste, realice cada una. Así, los lugares implicados en la realización de estas actividades van a ser, dentro de la sección «parque de bomberos», el lugar «prevención y extinción de incendios» y el de «protección civil», que expresan su actividad en función del número de horas-bombero y de horas-hombre, respectivamente. También cuando la sección de «urbanismo», se

encuentra implicada en la realización de estas actividades preventivas a través de su lugar «negociado-técnico»⁹⁸, sus costes se imputarán a las mismas sobre la base del número de informes realizados o, bien, sobre el número de horas-técnico.

Por su parte, el coste de las actividades de intervención, cuyo output lo expresamos en función del número de intervenciones realizadas, se determina sobre la base del consumo realizado de los lugares «prevención y extinción de incendios» y «protección civil» de la sección «parque de bomberos» y del lugar «demarcaciones» perteneciente a la sección de «policía local», cuyas unidades de obra ya han sido comentadas.

Todo ello queda resumido en el Gráfico 4.10.

Gráfico 4.10. El coste del servicio de «extinción y prevención de incendios y salvamento».



⁹⁸ Siempre y cuando las labores de inspección para asegurar el cumplimiento de la normativa vigente en materia de prevención de riesgos sea realizado por el personal perteneciente a este lugar de coste.

5.3. El servicio de disciplina urbanística.

Recordemos que el servicio de «disciplina urbanística» es el resultado de la conjunción de tres tipos de actividades. Por un lado, la actividad de concesión de licencias, cuyo output lo expresamos en función del número de licencias aprobadas o denegadas. En segundo lugar, la actividad de conservación, cuyo output lo identificamos con los informes emitidos por los técnicos de urbanismo. Por último, las actividades relacionadas con la protección de la legalidad urbanística, cuyo output lo expresamos sobre la base de los expedientes tramitados.

Para determinar el coste de las actividades anteriormente enumeradas, procederemos de la misma forma que en los apartados previos. Es decir, imputaremos el coste de los distintos centros que intervengan en la realización de tales tareas sobre la base del consumo que, cada una de ellas, realice de sus correspondientes unidades de obra. Así, para la realización de la actividad de concesión de licencias, intervendrán los lugares que hemos denominado «negociado técnico» y «negociado jurídico» pertenecientes ambos a la sección «gerencia de urbanismo», además de los lugares⁹⁹ «actividades clasificadas» y «negociado técnico de control de actividades» pertenecientes a la sección de «medio ambiente y consumo».

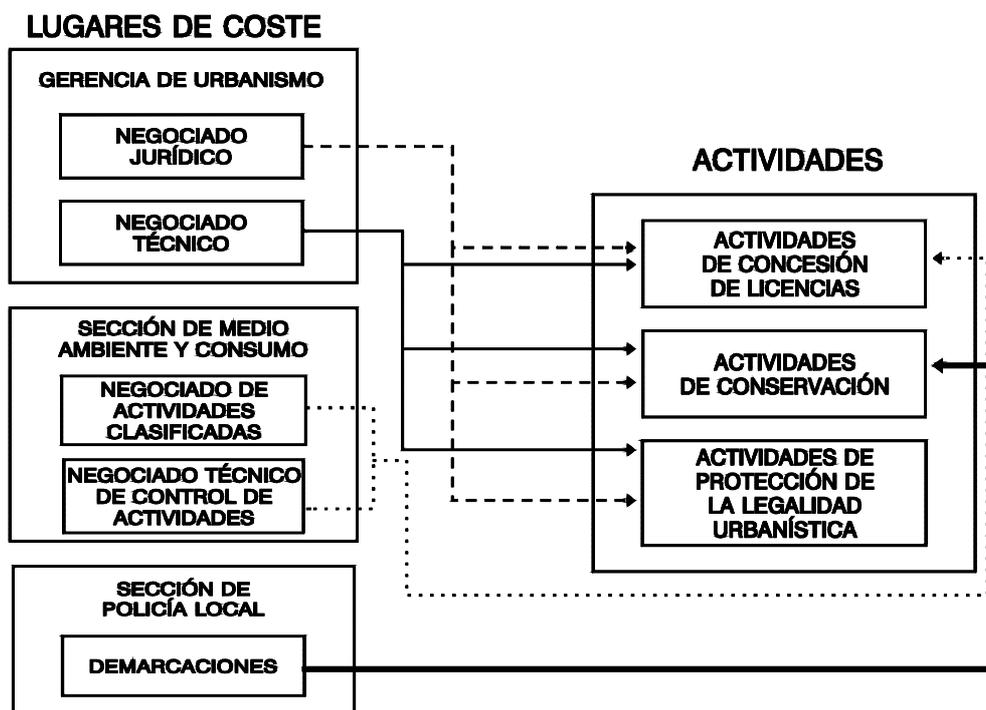
En la ejecución de la actividad de conservación, intervendrán los lugares «negociado técnico» y «negociado jurídico» pertenecientes a la sección «gerencia de urbanismo» y, en su caso, el lugar de coste «demarcaciones», perteneciente a la sección de «policía local».

Por último, en la ejecución de las actividades relacionadas con la protección de la legalidad urbanística participarán principalmente los lugares «negociado técnico» y «negociado jurídico» pertenecientes a la sección «gerencia de urbanismo».

Todo ello queda resumido en el Gráfico 4.11.

⁹⁹ En este caso, cuando para la concesión de la correspondiente licencia se requiera la calificación ambiental.

Gráfico 4.11. El coste del servicio de «disciplina urbanística».

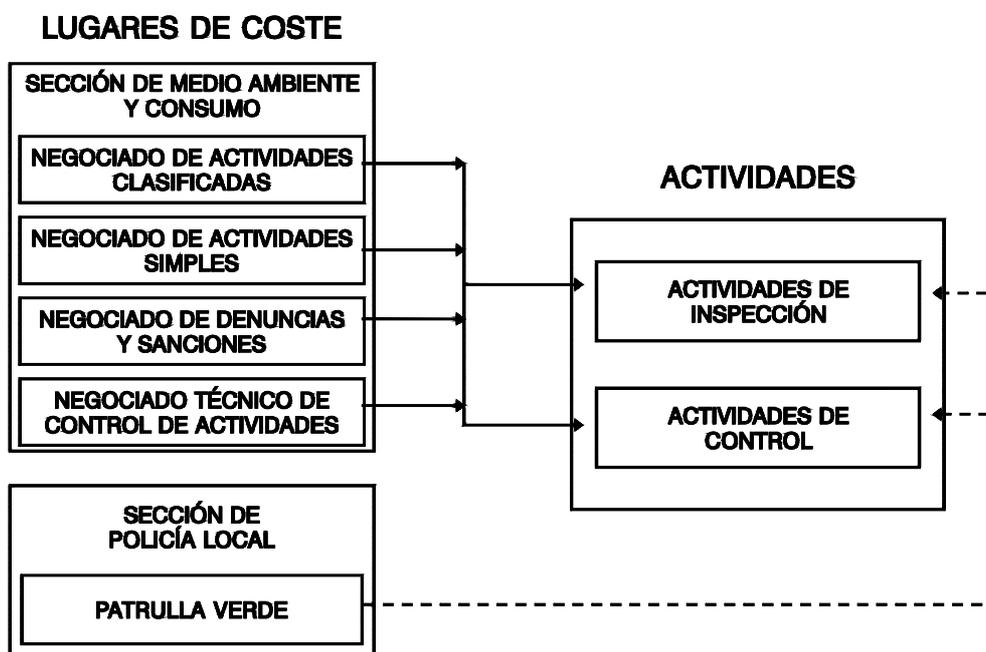


5.4. El servicio de protección del medio ambiente.

Como ya se puso de manifiesto, el servicio de «protección del medio ambiente» puede englobar a una gran cantidad de actividades de diversa índole, sin embargo, por las razones ya apuntadas, nosotros nos limitaremos de forma exclusiva a las actividades de inspección y control de la calidad del aire para corregir posibles situaciones no deseables, cuyo output lo vamos a identificar con el número de expedientes resueltos.

El cálculo del coste del servicio se realizará en función del consumo que las distintas actividades que lo integran realicen de los diversos lugares de coste que intervienen en su prestación. En este sentido, se verán implicados los lugares de «actividades clasificadas», «actividades simples», «denuncias y sanciones» y, finalmente, el «negociado técnico de control de actividades», todos ellos pertenecientes a la sección de «medio ambiente y consumo», además podrá intervenir el lugar «patrulla verde» adscrito a la sección de «policía local». Todo ello queda reflejado en el Gráfico 4.12.

Gráfico 4.12. El coste del servicio de «protección del medio ambiente».



5.5. El servicio de ordenación del tráfico de vehículos y personas en las vías urbanas.

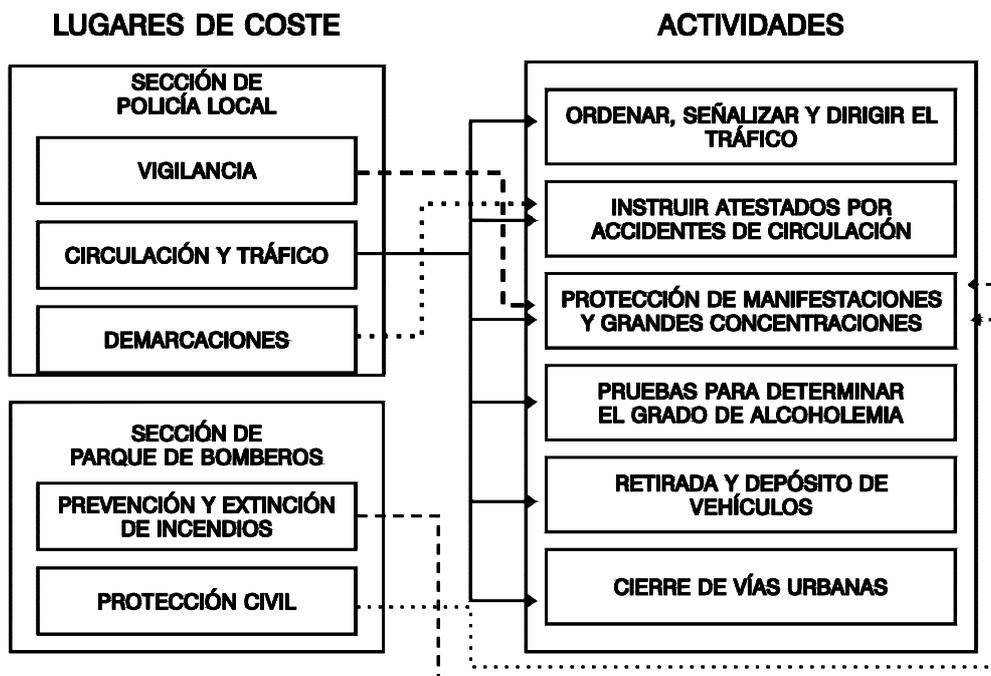
El conjunto de actividades que constituyen la provisión de este servicio, cuyo output medimos en función de las horas-policía local, se pueden identificar, de forma general, con las de ordenar, señalizar y dirigir el tráfico; instruir atestados por accidentes de circulación; colaborar en la protección de las manifestaciones y en el mantenimiento del orden en grandes concentraciones; realizar las pruebas reglamentariamente establecidas para determinar el grado de intoxicación alcohólica o por estupefacientes; retirar los vehículos de las vías urbanas e interurbanas, en su caso, y su posterior depósito; cerrar las vías urbanas cuando sea necesario. Además, todas estas actividades se deberán realizar dentro del casco urbano del Municipio.

Para determinar el coste de cada una de las actividades y, consecuentemente, a través de su agregación, el coste del servicio, procederemos de forma similar que en anteriores ocasiones, es decir, en función del número de unidades de obra consumido de cada lugar que interviene en la realización de las correspondientes actividades. Así

la sección de coste que de forma principal interviene en la provisión del servicio es la de «policía local» a través de sus lugares principales «vigilancia», «circulación y tráfico» y «demarcaciones». También, pero de forma menos significada, las actividades de protección de las manifestaciones y grandes concentraciones urbanas intervienen a través de los lugares de «prevención y extinción de incendios» y de «protección civil» pertenecientes a la sección de «parque de bomberos».

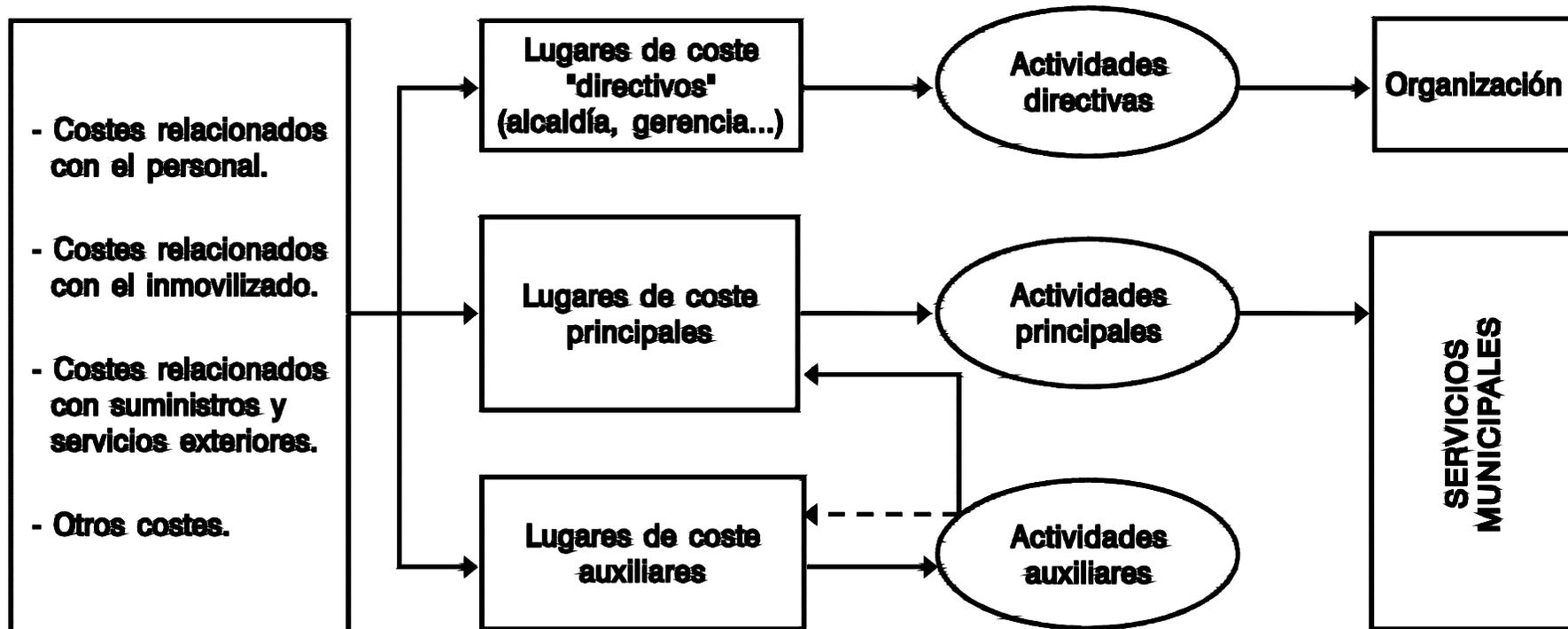
Todo ello queda reflejado en el Gráfico 4.13.

Gráfico 4.13. El coste del servicio de «ordenación del tráfico de vehículos y personas en las vías urbanas».



Todo lo dicho hasta aquí, en relación al proceso de cálculo del coste de determinados servicios municipales, queda resumido en el Gráfico 4.14.

Gráfico 4.14. Proceso de cálculo del coste de los servicios públicos municipales.



6. LA DETERMINACIÓN DE RESULTADOS.

Como se ha puesto de manifiesto en diversas ocasiones, los servicios objeto de análisis, y por ende la mayor parte de las actividades que los conforman, se van a ofertar conjuntamente a la colectividad que forma el Municipio, no cobrándose, en la mayoría de las ocasiones, un precio por su prestación, siendo, por tanto, su provisión financiada de forma indirecta vía impuestos.

Cabría la posibilidad de que se planteara la duda de considerar, o no, a las multas y sanciones como ingresos procedentes de la prestación de un servicio. Sin embargo, creemos que tal duda queda disipada al comprobar la definición que da el Documento nº 2 de la serie de Principios Contables Públicos. Así, dicho Documento¹⁰⁰ considera que las multas son "ingresos de Derecho Público detraídos sin contraprestación y de forma coactiva, como consecuencia de la comisión de infracciones al ordenamiento jurídico".

Lo anterior implica el que, en principio para estos servicios, no se puedan establecer ni márgenes ni resultados, entendidos como diferencia entre ingresos¹⁰¹ y costes, al no poderse identificar los ingresos generados con los costes incurridos como consecuencia de su prestación. Sin embargo, ello no significa que no se puedan utilizar otros instrumentos más válidos para medir y enjuiciar la gestión de la Entidad¹⁰².

Así, como señala el profesor MONTESINOS¹⁰³, "el intento de cuantificar en una sola cifra el resultado analítico de una entidad, por comparación de los costes y los

¹⁰⁰ INTERVENCIÓN GENERAL DE LA ADMINISTRACIÓN DEL ESTADO. COMISIÓN DE PRINCIPIOS Y NORMAS CONTABLES PÚBLICAS (1994): *Principios contables públicos. Documentos 1 a 8*. Madrid; p.62.

¹⁰¹ A no ser que dichos ingresos fueran calculados, posibilidad admitida por el derogado Grupo 9 del Plan General de Contabilidad Pública. Sin embargo, creemos que, dada la naturaleza de los servicios que son objeto de análisis, tal alternativa sería poco adecuada.

¹⁰² Sería de gran interés consultar, a este respecto, la aportación tanto del GASB como de la Audit Commission en los siguientes documentos:
GOVERNMENTAL ACCOUNTING STANDARDS BOARD (GASB) (1994): *Concepts Statement nº 2. Service efforts and accomplishments reporting*. GASB.
AUDIT COMMISSION FOR LOCAL AUTHORITIES AND THE NATIONAL HEALTH SERVICE IN ENGLAND AND WALES (1996): *Local authority performance indicators for 1995/96*. London.

¹⁰³ MONTESINOS JULVE, V. (1992): "Análisis contable de la información contable pública". III

beneficios que se deriven de su actividad, tiene que abandonarse porque resulta prácticamente inalcanzable, y, además, esa cifra única podría resultar más bien desorientadora. Es por ello que en su lugar hay que situar el empeño en analizar y medir otros conceptos más complejos que permitan evaluar la gestión pública de una manera más adecuada". El punto de partida para lograr esas medidas o indicadores de la gestión pública se sitúan en la definición de los conceptos de eficacia, eficiencia y economía¹⁰⁴. Por su parte, el profesor CARRASCO DÍAZ¹⁰⁵ añade que, dada la escasa representatividad del resultado interno como indicador global, las magnitudes básicas sobre las que deberá actuar el modelo de contabilidad interna se reducen al input de factores y el output de producción, en su aspecto real y monetario; por otra parte, idénticas a las que manejamos al referirnos a los conceptos de economía, eficiencia y eficacia.

Además, no debemos de olvidar, como manifiestan ANTHONY y YOUNG¹⁰⁶, que el objetivo de las organizaciones no orientadas al beneficio¹⁰⁷, es -más que ampliar la diferencia entre el valor de los outputs y el valor de los inputs- prestar tanto volumen de servicio como sea posible con una cantidad dada de recursos o utilizar los menos recursos posibles para proveer un montante dado de servicio.

En base a lo anterior hemos obviado referencias específicas, tanto a márgenes de actividades o servicios como a resultados de las secciones o del conjunto del Municipio.

Seminario de análisis de estados económico-financieros. Alicante.

¹⁰⁴ Sobre este tema sería interesante consultar:
FABADO I ALONSO, E. (1991): *Auditoría de economía, eficiencia y eficacia en el sector público: Principios, normas, límites y condiciones para su realización . Aplicación práctica*. Cámara de Comptos de Navarra. Pamplona.

¹⁰⁵ CARRASCO DÍAZ, D. (1994): Bases de un modelo de costes ... Op. cit.; p. 351.

¹⁰⁶ ANTHONY, R.N. y YOUNG, D.W. (1988): *Management Control in Nonprofit Organizations* (4ª Ed.). Richard D. Irwin, Inc. Homewood, Illinois; p.41.

¹⁰⁷ Entre las que, por supuesto, se encontrarían englobados los Ayuntamientos.

7. EL CÁLCULO DE DESVIACIONES.

La determinación de desviaciones, como diferencia entre los costes estándares y los costes reales, es una forma de controlar la actividad productiva de una organización al poner de manifiesto las posibles ineficiencias que puedan existir en la obtención de un producto o en la prestación de un servicio. De su proceso de investigación, se podrán determinar las causas de las mismas y tomar las acciones correctoras que correspondan.

Surge la cuestión de en que momento se debe de realizar el cálculo de las desviaciones, sí a las salidas de los distintos centros de coste o en los portadores finales. En este sentido, como señala la AECA¹⁰⁸, desde el punto de vista del control, las desviaciones han de determinarse para cada centro de coste, pues no tendría sentido comparar el coste real de un producto o servicio con su coste estándar. Por ello, la determinación de desviaciones ha de realizarse para cada uno de los centros. Consecuentemente, los lugares de coste se convierten en centros de responsabilidad conceptuados, en palabras de ANTHONY y YOUNG¹⁰⁹, como "un grupo de personas trabajando hacia algún objetivo organizacional y encabezado por un gestor que es responsable de las acciones del centro".

Sin embargo, como comentábamos en las primeras páginas de este capítulo, dado que la mayor parte de los Ayuntamientos no tienen experiencia en el cálculo de costes conviene, en una primera fase, una determinación histórica de los costes para, posteriormente, con la suficiente capacidad de análisis establecer estándares con verdadera significación y utilidad. No obstante, aún en el caso de que se planteen el uso de costes estándares, no cabe duda que su determinación para muchos lugares y actividades será de gran dificultad. En nuestra opinión, tal dificultad deriva, básicamente, de la problemática con la que nos encontramos a la hora de definir y cuantificar el output de tales servicios.

Efectivamente, si los estándares, como ha sido tradicional en el mundo empresarial,

¹⁰⁸ ASOCIACIÓN ESPAÑOLA DE CONTABILIDAD Y ADMINISTRACIÓN DE EMPRESAS (AECA) (1995): "Costes estándares y análisis de desviaciones". *Principios de Contabilidad de Gestión, Propuesta de documento nº 12*, Madrid; pp. 13-14.

¹⁰⁹ ANTHONY, R.N. y YOUNG, D.W. (1988): *Management Control ...* Op. cit.; p. 5.

se asocia con las unidades producidas y se realiza en base a ellas, sin duda, es imprescindible para su aplicación en los Ayuntamientos que los servicios sean susceptibles de ser individualizados. Cuando esto último no sea posible, la predeterminación deberá referirse, globalmente, al lugar de coste y, por tanto, las desviaciones también tendrán el carácter de «conjunta» para el lugar.

Parece evidente que dichas desviaciones tendrán muy diferente significación, aunque un análisis profundo de las mismas, en ambos casos, puedan dar resultados positivos para una mejora de la gestión.

8. LOS CUADROS DE MANDO.

La contabilidad interna la podemos definir, de acuerdo con los profesores MALLO, MIR, REQUENA Y SERRA¹¹⁰ como "la rama de la Contabilidad aplicada que, con respecto a una microunidad económica, nos permite en todo momento el conocimiento cualitativo y cuantitativo de su realidad económico-técnica o interna, con el fin específico de permitir el control de la producción y los costes de dicha unidad y llevar a cabo la medida de la eficiencia técnico-productiva de la misma". Por tanto, la contabilidad interna se configura como un subsistema más, dentro del sistema general, de información dentro de una organización. En nuestro caso, su finalidad última es, pues, el suministro de información acerca del proceso formativo del coste de las distintas actividades que componen cada uno de los servicios prestados por el Ayuntamiento, para colaborar en la planificación y control de la actividad, así como en la toma de decisiones. El output de este sistema de información quedará formalizado en una serie de estados o informes, denominados cuadros de mando, en la que dicha información se presentará de forma sintetizada y adecuada a las necesidades de cada usuario. En este sentido, los profesores NORVERTO, MUÑOZ, VEUTHEY y ZORNOZA¹¹¹, señalan que la finalidad de los cuadros de mando es suministrar información agregada para un mejor conocimiento de cada centro y facilitar la toma de decisiones a los distintos responsables de la organización.

¹¹⁰ MALLO, C.; MIR, F.; REQUENA, J.M. y SERRA, V. (1994): *Contabilidad de gestión (Contabilidad interna) Cálculo, análisis y control de costes para la toma de decisiones*. Ariel, Barcelona; p.11.

¹¹¹ NORVERTO, MC; MUÑOZ, C.I.; VEUTHEY, E. y ZORNOZA, J. (1990): *Modelo para la aplicación ... Op. cit.*; p. 186.

Por tanto, en primer lugar tendremos que detectar cuales son las necesidades de información, referidas al proceso formativo del coste, para cada uno de los usuarios¹¹² de la misma. Así, la información generada por el sistema va a ser utilizada, principalmente, por los altos cargos del Ayuntamiento, por los responsables de los diversos servicios y por los responsables de los distintos centros de coste en los que hemos escindido el Organismo. En este sentido, sólo haremos referencia a aquella información de carácter "normalizado" que, periódicamente se suministrará a tales usuarios. Ello, por supuesto, no implica que no se pueda elaborar información para una cuestión puntual demandada por los anteriores usuarios y relacionada con los costes. No olvidemos que la base de datos de los costes debería de estar estructurada de tal forma que permitiera una explotación de la información lo más amplia posible, lo que se traduciría en que satisficiera la mayor cantidad posible de demanda de información.

Así, en relación a las necesidades de información de los altos cargos del Ayuntamiento que puede satisfacer la contabilidad interna, éstas se centran básicamente en el conocimiento del coste de los distintos servicios que suministra el Municipio¹¹³. Se presentará, para un nivel de servicio determinado, la información relativa a los costes efectivos en los que se ha incurrido, los costes inicialmente previstos para la prestación de tales servicios, así como las posibles desviaciones que se hayan producido. Sería conveniente¹¹⁴ que esta información fuera acompañada por un informe, redactado por el responsable del servicio, en el que se pusieran de manifiesto las causas principales que han motivado la existencia de tales desviaciones. Un posible modelo de cuadro de mando que sintetice la información anteriormente indicada, queda recogido en el ANEXO II.

¹¹² Si bien, al comienzo del capítulo, se puso de manifiesto una gran diversidad de potenciales usuarios de la información generada por el sistema de contabilidad analítica, nosotros, en esta parte del trabajo, nos limitaremos de forma exclusiva a los usuarios internos de la misma.

¹¹³ Lógicamente, esta información resulta insuficiente y habrá de completarse con otros cuadros de mando que contengan otra información como indicadores de eficacia, eficiencia y economía, donde la contabilidad interna juega un importante papel de cara a su elaboración. Sin embargo, la determinación de tales indicadores sobrepasa el campo que pretende abarcar el presente trabajo.

¹¹⁴ Comentario que hacemos extensible al resto de cuadros que vamos a presentar.

Por su parte, los responsables de los distintos servicios del Ayuntamiento demandarán información, además de la anteriormente comentada, sobre el coste de las distintas actividades que componen el servicio del cual son responsables. En este sentido, reflejaremos en las filas los distintos lugares de coste principales¹¹⁵ que intervienen en la realización de la actividad, indicando el número de unidades de obra que ha consumido de cada lugar la actividad en cuestión. Un modelo de cuadro de mando que podría ser válido para resumir tal información queda, igualmente, recogido en el ANEXO II.

Por último, los responsables de los distintos lugares de coste deberán tener conocimiento de cuales son los costes en los que se ha incurrido para ejecutar las distintas actividades en las que participan, con indicación, en su caso, de las correspondientes desviaciones. Además, sería de interés para los responsables de los distintos centros de actividad el que se discriminara aquellos costes que son controlables por ellos de aquellos otros que no lo son. Ejemplos de ambos cuadros de mando quedan reflejados en el ANEXO II.

¹¹⁵ Los lugares de coste de carácter auxiliar ya habrán repercutido sus costes sobre los principales mediante la operación de liquidación de prestaciones internas.

BIBLIOGRAFÍA CONSULTADA CAPÍTULO IV

ALONSO, N.; BUSTOS, A.; DUFOUR, G. y SALAS, L.E. (1993): "Aplicación de la Teoría General del Costo en las Organizaciones Públicas". Comunicación presentada al *III Congreso Internacional de Costes. I Congreso Nacional de la Asociación Española de Contabilidad Directiva*. Madrid, septiembre.

AMMONS, D.N. (1995): "Overcoming the inadequacies of performance measurement in local government: the case of libraries and leisure services". *Public Administration Review*, nº 1 (january/february); pp. 37-47.

ANTHONY, R.N. y YOUNG, D.W. (1988): *Management Control in Nonprofit Organizations* (4ª Ed.). Richard D. Irwin, Inc. Homewood, Illinois.

ANTHONY, R.N.; DEARDEN, J. y BEDFORD, N.M. (1992): *Management control systems* (7ª Ed.). Richard D. Irwin, Inc. Homewood, Illinois.

ASOCIACIÓN ESPAÑOLA DE CONTABILIDAD Y ADMINISTRACIÓN DE EMPRESAS (AECA) (1991): "La contabilidad de costes: Conceptos y metodología básicos". *Principios de Contabilidad de Gestión, Documento nº 3*. Madrid.

ASOCIACIÓN ESPAÑOLA DE CONTABILIDAD Y ADMINISTRACIÓN DE EMPRESAS (AECA) (1995): "Glosario de Contabilidad de Gestión". *Principios de Contabilidad de Gestión, Documento nº 0*. Madrid.

ASOCIACIÓN ESPAÑOLA DE CONTABILIDAD Y ADMINISTRACIÓN DE EMPRESAS (AECA) (1995): "Costes estándares y análisis de desviaciones". *Principios de Contabilidad de Gestión, Propuesta de documento nº 12*. Madrid.

ASOCIACIÓN ESPAÑOLA DE CONTABILIDAD DIRECTIVA (1992): "Contabilidad directiva". *Documentos ACODI, nº 1*. Madrid.

ASOCIACIÓN ESPAÑOLA DE CONTABILIDAD DIRECTIVA (1996): "Contabilidad directiva y competitividad de la empresa". *Documentos ACODI, nº 2*. Madrid.

AUDIT COMMISSION FOR LOCAL AUTHORITIES AND THE NATIONAL HEALTH SERVICE IN ENGLAND AND WALES (1996): *Local authority performance indicators for 1995/96*. London.

AYUNTAMIENTO DE BARCELONA. ÁMBITO DE LA VÍA PÚBLICA. DIRECCIÓN ADMINISTRATIVA (1994): *ABC. Prueba piloto: Laboratorio fotográfico de la guardia urbana de Barcelona*. Barcelona.

BALLART, X. (1990-1): "La evaluación de la actividad y rendimiento de la policía". *Documentación Administrativa*, nº 224-225, octubre-marzo; pp. 361-405.

BALLART, X. (1992): *¿Cómo evaluar programas y servicios públicos? Aproximación sistemática y estudios de caso*. Ministerio para las Administraciones Públicas, Madrid.

BEDINGFIELD, J.P. y ROSEN, L.I. (1985): *Government Contract Accounting*. Federal Pub., Washington D.C.

BERRUEZO CASTILLO, J. (1994): "La evaluación del desempeño y el diálogo con el colaborador como instrumento de dirección". Incluido en *III Encuentro de Gestión de las Administraciones Públicas en Aragón. Hacia una nueva gestión pública*. Universidad de Zaragoza, noviembre; pp. 87-99.

BLANCO DOPICO, M.I. (1987): *La fijación de precios de transferencia y el control de gestión*. Instituto de Planificación Contable. Madrid.

BORJA, J. (1987): *Manual de gestión municipal democrática*. Instituto de Estudios de Administración Local, Madrid-Barcelona.

BOSCH, J. y CURBET, J. (1987): "Protección ciudadana". Incluido en BORJA, J. (1987): *Manual de gestión municipal democrática*. Op. cit.; pp. 433-448.

BOTELLA, M. (1987): "Organización, programación y control en los grandes municipios. El caso de Barcelona". Incluido en BORJA, J. (1987): *Manual de gestión municipal democrática*. Op. cit.; pp. 255-264.

BOURGÓN TIVAO, L.P. (1991): *Manual de servicios públicos locales*. Ministerio para las Administraciones Públicas. Madrid.

BRIGNALL, T.J.; FITZGERALD, L.; JOHNSTON, R. y SILVESTRO, R. (1991): "Product costing in service organizations". *Management Accounting Research*, nº 2; pp. 227-248.

- BRUSCA ALIJARDE, I. (1995): "Una nueva perspectiva de los informes financieros en contabilidad pública". Incluida en *III Jornada de trabajo sobre Contabilidad Pública: Análisis y contabilidad de gestión en el sector público*. Santiago de Compostela; pp. 29-50.
- BUSCHOR, E. y SCHEDLER (Ed.) (1995): *Perspectives on performance measurement and public sector accounting*. Paul Haupt Publishers Berne-Stuttgart-Vienna.
- CALAFELL CASTELLÓ, A. (1967): "Sistemas de cálculo y control de costes". *Técnica Contable, julio*; pp. 241-250.
- CARRASCO DÍAZ, D. (Coor.) (1994): *La nueva contabilidad pública. La información contable y el Plan General de Contabilidad Pública*. Ariel, Barcelona.
- CARRASCO DÍAZ, D. (1994): "Control e información contable en las administraciones Públicas". Incluido en CARRASCO DÍAZ, D. (Coor.) (1994): *La nueva contabilidad pública*. Op. cit.; pp. 337-352.
- CARRASCO DÍAZ, D. (1994): "Bases de un modelo de costes para el control económico de la gestión pública". Incluido en *II Jornadas sobre Contabilidad Pública*. ASEPUC, Valencia; pp. 341-356.
- CARRASCO DÍAZ, D. y LÓPEZ HERNÁNDEZ, A.M. (1994): "La información contable en el sector público: su enfoque para la administración local". *Revista española de financiación y contabilidad, nº 79*; pp. 463-480.
- CASTELLÓ TALIANI, E. (Coor.) (1993): *Nuevas tendencias en contabilidad de gestión: Implantación en la empresa española*. AECA.
- CASTELLÓ TALIANI, E. y LIZCANO ÁLVAREZ, J. (1994): *El sistema de gestión y de costes basado en las actividades*. Instituto de Estudios Económicos, Madrid.
- COHEN, S.I. y LOEB, M. (1982): "Public goods, common inputs, and the efficiency of full cost allocations". *The Accounting Review, nº 2*; pp. 336-347.
- COOPER, R. y KAPLAN, R.S. (1991): *The design of cost management systems: text, cases and readings*. Prentice-Hall International, Englewood Cliffs.

- CUENCA, A. (1994): "Eficiencia técnica en los servicios de protección contra incendios". *Revista de Economía Aplicada*, nº 5; pp. 87-109.
- CUENCA, A. (1995): "Eficiencia productiva en los servicios públicos locales: El cuerpo de bomberos". Incluido en *V Congreso Nacional de Economía. Economía de los servicios*, Tomo 7. Las Palmas de Gran Canaria; pp. 281-291.
- DA CRUZ, F. (1993): "Cobertura de costos no sector público: un modelo para integración entre los investimentos e sus custos de operação e manutenção. *Comunicación presentada al III Congreso Internacional de Costos. I Congreso Nacional de la Asociación Española de Contabilidad Directiva (ACODI)*. Madrid, septiembre.
- DURÁN GUTIÉRREZ, F. (1989): *El coste de los servicios locales*. Banco de Crédito Local. Manual del Alcalde, Madrid.
- EVANS, P. y BELLAMY, S. (1995): "Performance evaluation in the Australian public sector. The role of management and cost accounting control system". *International Journal of Public Sector Management*, nº 6; pp. 30-38.
- FABADO I ALONSO, E. (1991): *Auditoría de economía, eficiencia y eficacia en el sector público: Principios, normas, límites y condiciones para su realización . Aplicación práctica*. Cámara de Comptos de Navarra. Pamplona.
- FERNÁNDEZ FERNÁNDEZ, J.M. (1987): "Aplicaciones de la contabilidad analítica en el sector público". *Técnica Contable* nº 467; pp. 471-476, 482, 484.
- FERNÁNDEZ FERNÁNDEZ, J.M. (1988): "El portador de costes en contabilidad analítica pública". Incluido en *III Encuentro de Profesores Universitarios de Contabilidad*. Málaga; pp. 127-133.
- FERNÁNDEZ FERNÁNDEZ, J.M. y MORALA GÓMEZ, M.B. (1994): "¿Amortizar o no amortizar en contabilidad pública? He ahí el dilema". Incluido en CARRASCO DÍAZ, D. (Coor.) (1994): *La nueva contabilidad pública*. Op. cit.; pp. 101-114.
- FERNÁNDEZ FERNÁNDEZ, J.M. y PABLOS RODRÍGUEZ, J.L. (1993): "Usuarios y objetivos de la información contable pública. Aplicación a los municipios".

Comunicación presentada al *V Encuentro de Profesores Universitarios de Contabilidad*, Sevilla.

FERNÁNDEZ FERNÁNDEZ, J.M. y PABLOS RODRÍGUEZ, J.L. (1996): "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, marzo (monográfico de contabilidad)*; pp. 51-65.

FERNÁNDEZ RODRÍGUEZ, M.M. y MUÑOZ COLOMINA, C.I. (1996): "Propuestas para un sistema de contabilidad de gestión en las entidades públicas". *II Encuentro CIMA-AECA. Contabilidad de gestión y eficiencia en el sector público*. Madrid, septiembre.

FERRÍN GUTIÉRREZ, J.A. (1982): "La contabilidad analítica en el Plan General de Contabilidad Pública". *Presupuesto y Gasto Público, nº 14*; pp. 29-40.

FITZGERALD, L.; JOHNSTON, R.; BRIGNALL, S. SILVESTRO, R. y VOSS, C. (1994): *Performance measurement in service businesses*. CIMA, London.

FLYNN, N. y STREHL, F. (Ed.) (1996): *Public sector management in Europe*. Prentice Hall Europe.

FURLAN, S. y PROVENZALI, P. (1977): *Contabilidad de costos e informaciones extracontables*. Deusto, Bilbao.

GALÁN DEL FRESNO, J.M. (1985): "Contabilidad analítica y presupuesto por programas: Infraestructura de la información". *Presupuesto y Gasto Público nº 24*; pp. 45-50.

GARCÍA GARCÍA, M. (1984): *Economía de la producción y contabilidad de costes*. Instituto de Planificación Contable, Madrid.

GIMENO ZUERA, J. (1996): "El cuadro de mando como sistema informativo para la gestión empresarial". *Partida Doble, nº 68*; pp. 36-46.

GÓMEZ RODRÍGUEZ, M.L. (1995): "El proceso presupuestario y la contabilidad en las Administraciones Públicas". *Técnica Contable, nº 558*; pp. 423-438.

- GOVERNMENTAL ACCOUNTING STANDARDS BOARD (GASB) (1994): *Concepts Statement nº 2. Service efforts and accomplishments reporting*. GASB.
- HANSEN, P. (1961): *Contabilidad interna de la industria* (2ª Ed.). Aguilar, Madrid.
- HARR, D. J. y GODFREY, J. T. (1992): "The total unit cost approach to government financial management". *Government Accountants Journal, winter*, pp. 15-24.
- HERBERT, L.; KILLOUGH, L.N. and STEISS, A.W. (1987): *Accounting and control for governmental and other nonbusiness organizations*. McGraw-Hill, Inc.
- HERRERO IGLESIAS, A. (1994): "Avances necesarios para el control de gestión en la Administración Pública". *Técnica Contable*, nº 551. Noviembre, pp. 709-714.
- HERRERO IGLESIAS, A. (1995): "El análisis de la gestión en la administración pública local y el ABC". Incluido en *VIII Congreso AECA, Tomo 2*, Sevilla, pp. 711-722.
- HORNGREN, CH. T. y FOSTER, G. (1991): *Contabilidad de costes: un enfoque gerencial*. Prentice-Hall Hispanoamericana. México.
- INTERVENCIÓN GENERAL DE LA ADMINISTRACIÓN DEL ESTADO (1994): *Contabilidad Analítica de las Administraciones Públicas. El Proyecto CANOA*. IGAE, Madrid.
- INTERVENCIÓN GENERAL DE LA ADMINISTRACIÓN DEL ESTADO. COMISIÓN DE PRINCIPIOS Y NORMAS CONTABLES PÚBLICAS (1994): *Principios contables públicos. Documentos 1 a 8*. Madrid.
- JOHNSON, H.T. y KAPLAN, R.S. (1988): *La contabilidad de costes: Auge y caída de la contabilidad de gestión*. Plaza y Janés, Barcelona.
- KERVILLER, I. (1988): "Les communes a l'heure des coûts". *Revue Française de Comptabilité*, nº 194, octubre; pp. 48-51.
- LAUZEL, P. y CIBERT, A. (1968): *Plan General de Contabilidad. Tomo IV. Contabilidad Analítica de Explotación*. Compi, Madrid.

- LAWTON, A. y McKEVITT (Ed.) (1996): *Case studies in public services management*. Blackwell Publishers Ltd.
- LIZCANO ÁLVAREZ, J. (Coor.) (1994): *Elementos de Contabilidad de Gestión*. AECA.
- LÓPEZ DÍAZ, A. (1987): "La contabilidad de costes en la administración pública". Comunicación presentada al *Primer Congreso Internacional. Décimo Congreso Argentino de Profesores Universitarios de Costos*. Paraná.
- LÓPEZ DÍAZ, A. (1995): "Contabilidad de Gestión aplicada al Sector Público". Incluido en *III Jornada de Trabajo sobre Contabilidad Pública. Análisis y Contabilidad de Gestión en el Sector Público*. Santiago de Compostela; pp. 5-27.
- LÓPEZ DÍAZ, A. y MENÉNDEZ MENÉNDEZ, M. (1990): *Curso de contabilidad interna*. AC, Madrid.
- LYNN, E.S. y FREEMAN, R.I. (1983): *Fund Accounting: Theory and Practice* (2ª Ed.). Prentice-Hall International. New Jersey.
- MALLADO RODRÍGUEZ, J.A.; VÉLEZ ELORZA, M. (1995): "Una visión internacional de las prácticas contables en los gobiernos locales". Incluido en *VIII Congreso AECA, Tomo 2*, Sevilla, pp. 739-756.
- MALLO, C.; MIR, F.; REQUENA, J.M. y SERRA, V. (1994): *Contabilidad de gestión (Contabilidad interna) Cálculo, análisis y control de costes para la toma de decisiones*. Ariel, Barcelona.
- MALLO RODRÍGUEZ, C. (1989): *Contabilidad de costes y de gestión*. Pirámide, Madrid.
- MALLO RODRÍGUEZ, C. y BROTO RUBIO, J.J. (1993): "La normalización y la contabilidad de costes". Incluido en SÁEZ TORRECILLA, A. (Coor.) (1993): *Cuestiones actuales de contabilidad de costes*. McGraw-Hill - ACODI; pp. 1-26.
- MAS, J. y RAMIÓ, C. (1992): *Técnicas de auditoría operativa aplicadas a la administración pública*. Generalitat de Catalunya, Barcelona.

MENDOZA MAYORDOMO, J (1994): "La metodología ESADE de elaboración e implantación de indicadores de gestión en los servicios públicos". Incluido en *III Encuentro de Gestión de las Administraciones Públicas en Aragón*. Op. cit.; pp. 105-152.

MEUNIER, B. (1993): *La gerencia de las organizaciones no comerciales*. MAP - Fundación Formación y Tecnología.

MINISTÈRE DE L'INTÉRIEUR. MINISTÈRE DE L'ÉCONOMIE, DES FINANCES ET DE LA PRIVATISATION (1988): *La comptabilité analytique appliquée aux services communaux*. La Documentatation Française. París.

MINISTERIO DE ADMINISTRACIÓN TERRITORIAL. MINISTERIO DE ECONOMÍA Y HACIENDA. Real Decreto Legislativo 781/1986, de 18 de abril, por el que se aprueba el texto refundido de 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 en BOE nº 282 de 25 de noviembre.

MINISTERIO DE ECONOMÍA Y HACIENDA: Real Decreto Legislativo 1091/1988, de 23 de septiembre, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley General Presupuestaria. BOE nº 234, de 29 de septiembre.

MINISTERIO DE ECONOMÍA Y HACIENDA: Orden de 20 de septiembre de 1989 por la que se establece la estructura, normas y códigos a que deberán adaptarse los presupuestos de las Entidades Locales. BOE nº 252, de 20 de octubre; corrección de errores en BOE nº 290 de 4 de diciembre.

MINISTERIO DE ECONOMÍA Y HACIENDA: Orden de 17 de julio de 1990 por la que se aprueba la Instrucción de Contabilidad para la Administración Local. BOE nº 175 de 23 de junio.

MINISTERIO DE ECONOMÍA Y HACIENDA: Orden de 6 de mayo de 1994 por la que se aprueba el Plan General de Contabilidad Pública. BOE nº 120 de 20 de mayo y BOE nº 143 de 16 de junio.

MINISTERIO DE HACIENDA: Orden de 1 de agosto de 1978 por la que se aprueba el texto que desarrolla el Grupo 9 del Plan General de Contabilidad, o Contabilidad Analítica. BOE nº 227 de 22 de septiembre.

MIR ESTRUCH, F. (1979): "Comentarios al desarrollo del Grupo 9 - Plan General de Contabilidad". *Revista Española de Financiación y Contabilidad*, nº 27; pp. 47-66.

MIR ESTRUCH, F. (1991/92): *Apuntes de Contabilidad de la Empresa y Estadística de Costes*. Facultad de CC. EE. y EE. Universidad de Barcelona.

MONTESINOS JULVE, V. (1992): "Análisis contable de la información contable pública". *III Seminario de análisis de estados económico-financieros*. Alicante.

MORALA GÓMEZ, B. (1991): "Los centros de responsabilidad al servicio de la gestión pública". *Actualidad financiera*, nº 33; pp. C229-C239.

MORALA GÓMEZ, B. y FERNÁNDEZ FERNÁNDEZ, J.M. (1993): "El modelo de costes diferenciales en la toma de decisiones públicas. Ejecución interna «versus» contratación externa". *Técnica contable* nº 529; pp. 35-42, 72, 96.

MUÑOZ COLOMINA, C.I. (1993): "La Contabilidad de Gestión y las empresas de servicios". Incluido en CASTELLÓ TALIANI, E. (Coor.) (1993): *Nuevas tendencias en contabilidad de gestión: Implantación en la empresa española*. Op. cit.; pp. 135-165.

MUÑOZ COLOMINA, C.I. (1994): "Reflexiones para un modelo de contabilidad analítica en los organismos públicos". Incluido en LIZCANO ÁLVAREZ, J. (Coor.) (1994): *Elementos de Contabilidad de Gestión*. Op. cit.; pp. 441-456.

MUÑOZ COLOMINA, C.I. (1994): "La eficiencia de los entes públicos no empresariales". *Revista Española de Financiación y Contabilidad*, nº 81; pp. 983-1009.

MUÑOZ COLOMINA, C.I. (1995): "La aplicación de las nuevas técnicas de gestión a los organismos públicos". *Anais del IV Congreso Internacional de Custos. II*

Congresso Brasileiro de Gestão estratégica de Custos. Unicamp-Campinas, Octubre; pp. 819-830.

MUÑOZ COLOMINA, C.I. (1996): "Como agilizar la administración pública a través de la contabilidad de gestión". Incluido en LIZCANO ÁLVAREZ, J. (Coor.): *La contabilidad de gestión en los 90: 50 artículos divulgativos*. AECA; pp. 245-249.

MUÑOZ COLOMINA, C.I. (1996): "Hacia una nueva gestión pública". *Actualidad financiera, marzo (monográfico de contabilidad)*; pp. 79-86.

MUÑOZ COLOMINA, C.I. y NORVERTO LABORDA, M.C. (1996): "El reto de la mejora de la información contable como instrumento de gestión en el sector público". Incluido en *IV Jornada de Trabajo sobre Contabilidad Pública. Nuevas tendencias de la Contabilidad y la Gestión en las Administraciones Públicas*. Zaragoza; pp. 61-88.

MUÑOZ COLOMINA, C.I.; NORVERTO LABORDA, M.C.; VEUTHEY MARTÍNEZ, E. y ZORNOZA BOY, J. (1988): "La contabilidad analítica dentro de la contabilidad pública: Hacia un modelo integral de información para la gestión". Incluido en *III Encuentro de Profesores Universitarios de Contabilidad*. Málaga; pp. 155-162.

MUÑOZ COLOMINA, C.I.; NORVERTO LABORDA, M.C.; VEUTHEY MARTÍNEZ, E. y ZORNOZA BOY, J. (1988): "La contabilidad analítica del sector público en España: Un panorama". *Técnica Contable, nº 479*; pp. 531-544, 568.

NAVARRO GALERA, A. (1996): "Análisis de la utilidad del resultado económico-patrimonial para el control económico de las administraciones municipales". VII Encuentro de Profesores Universitarios de Contabilidad (Tomo 3). Barcelona; pp. 255-279.

NATIONAL COMMITTEE ON GOVERNMENTAL ACCOUNTING (1968): *Auditing and Financial Reporting*. Municipal Finance Officers Accounting. Chicago.

NORVERTO, M.C.; MUÑOZ, C.I.; VEUTHEY, E. y ZORNOZA, J. (1988): "Control de eficiencia en el sector público: Propuesta de un modelo de contabilidad analítica para organismos autónomos de investigación y asesoramiento".

Documento de trabajo nº 8826. Facultad de Ciencias Económicas y Empresariales - Universidad Complutense de Madrid.

NORVERTO, M.C.; MUÑOZ, C.I.; VEUTHEY, E. y ZORNOZA, J. (1990): *Modelo para la aplicación de un sistema de contabilidad analítica y de gestión en el Instituto Tecnológico Geominero de España.* Trabajo de Investigación. Universidad Complutense de Madrid.

NORVERTO, M.C.; MUÑOZ, C.I.; VEUTHEY, E. y ZORNOZA, J. (1990): "Pautas para un modelo contable de gestión que integre los aspectos presupuestario y analítico en un organismo público". *Actualidad Financiera*, nº 46; pp. 2773 - 2805.

NORVERTO, M.C.; MUÑOZ, C.I.; VEUTHEY, E. y ZORNOZA, J. (1993): "Modelo de contabilidad analítica para un centro de transportes en un organismo público". *Comunicación presentada al III Congreso Internacional de Costos. I Congreso Nacional de la Asociación Española de Contabilidad Directiva (ACODI).* Madrid, septiembre.

NORVERTO, M.C.; MUÑOZ, C.I.; VEUTHEY, E. y ZORNOZA, J. (1994): "Las compras y gastos en el nuevo Plan General de Contabilidad Pública". Incluido en CARRASCO DÍAZ, D. (Coor.) (1994): *La nueva contabilidad pública.* Op. cit.; pp. 205-248.

OCAÑA PÉREZ DE TUDELA, C. y SALAS FUMAS, V. (1984): *Técnicas para la determinación de precios públicos.* Instituto Nacional de Administración Pública, Madrid.

ORTEGA JIMÉNEZ, C. (1988): "La contabilidad interna como fuente de información económico-técnica en los entes públicos". Incluido en *IV Jornadas Luso-Espanholas de Gestão Científica.* Porto e Espinho; pp. 985-990.

ORTEGA JIMÉNEZ, C. (1988): "La instrumentación de la Contabilidad Analítica Pública Actual en España: El Presupuesto por Programas". Incluido en *III Encuentro de Profesores Universitarios de Contabilidad.* Málaga; pp. 175-183.

- ORTIGUEIRA BOUZADA, M. (1988): "Administraciones públicas: Experiencias internacionales en materia de contabilidad de costes". *IV Jornadas Luso-Espanholas de gestão científica*. Oporto-Espinho. Op. cit.; pp. 46-100.
- OSBORNE, S.P.; BOVAIRD, T.; MARTIN, S.; TRICKER, M. y WATERSON, P. (1995): "Performance management and accountability in complex public programmes". *Financial Accountability & Management*, nº 11 (february); pp. 19-37.
- PEDERSEN, H.W. (1958): *Los costes y la política de precios*. Aguilar, Madrid.
- PIEDRA HERRERA, F. (1992): "El coste de los recursos financieros en el ámbito de la contabilidad interna: su determinación". *Actualidad Financiera*, nº 36; pp. C489-C509.
- PINA MARTÍNEZ, V. y TORRES PRADA, L. (1995): "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*, nº 85; pp. 969-989.
- POLLITT, C. (1996): *Managerialism and the public services* (2ª Ed.). Blackwell publishers ltd., Oxford.
- POU DÍAZ, J.; FERNÁNDEZ RODRÍGUEZ, Mª y ALIAGA MARTÍNEZ, Mª. (1994): "Nuevos desarrollos de Contabilidad Analítica en la Administración Institucional". *Presupuesto y Gasto Público*, nº 13; pp. 149-166.
- PRIOR, D.; VERGES J. y VILARDELL, I. (1993): *La evaluación de la eficiencia en los sectores privado y público*. Instituto de Estudios Fiscales, Madrid.
- REQUENA RODRÍGUEZ, J.M. (1983): *El resultado interno de la empresa. (Cálculo analítico y contable en el marco del Plan General de Contabilidad)*. ICE, Madrid.
- REQUENA RODRÍGUEZ, J.M. (1990): "Secciones y lugares de coste en la empresa hostelera: una aproximación". Trabajo presentado a las *V Jornadas Hispano Lusas de Gestión Científica*, celebradas en Vigo del 26 al 29 de septiembre.
- REQUENA RODRÍGUEZ, J.M. (1991): *El resultado de la empresa* (2ª Ed.). Ariel, Barcelona.

- REQUENA RODRÍGUEZ, J.M. (1993): "La estadística de costes como instrumento de análisis y control en la Contabilidad de gestión". Incluido en SÁEZ TORRECILLA, A. (Coor.) (1993): *Cuestiones actuales ...* Op. cit.; pp. 27-50.
- REY, J-P (1991): *Le contrôle de gestion des services publics communaux*. Dunod, París.
- RODRÍGUEZ PLAZA, S. y RUIZ GÓMEZ, S. (1994): "El modelo contable en el Proyecto Canoa". Incluido en INTERVENCIÓN GENERAL DE LA ADMINISTRACIÓN DEL ESTADO (1994): *Contabilidad Analítica ...* Op. cit.; pp. 191-224.
- ROSANAS MARTI, J.M. y BALLARIN FREDES, E. (1988): *Contabilidad de costes para toma de decisiones*. Desclee de Brouwer, Bilbao.
- RUIZ-AYÚCAR DE MERLO, J.R. (1987): *La auditoría y el control interno del sector público*. Instituto de Estudios Fiscales, monografía nº 57.
- SÁEZ TORRECILLA, A. (Coor.) (1993): *Cuestiones actuales de contabilidad de costes*. McGraw-Hill - ACODI.
- SANTOS ROCHA, A. y DA COSTA CARVALHO, J.A.(1996): "A contabilidade analítica nos organismos públicos em Portugal". *Revista de Contabilidade e Comércio*, nº 210; pp. 199-218.
- SCHNEIDER, E. (1972): *Contabilidad Industrial*. Aguilar, Madrid.
- SENAC AZANZA, F. (1994): "Observatorio de calidad de los servicios públicos". Incluido en *III Encuentro de Gestión de las Administraciones Públicas en Aragón*. Op. cit.; pp. 209-225.
- SERRA SALVADOR, V y VILAR SANCHÍS, J.E. (1993): "Contabilidad de costes parciales. (Modelos de Direct Cost)". Incluido en SÁEZ TORRECILLA, A. (Coor.) (1993): *Cuestiones actuales ...* Op. cit.; pp. 171-193.
- TARRAGÓ, M. (1987): "La ciudad y el urbanismo". Incluido en BORJA, J. (Coor.) (1987): *Manual de Gestión Municipal Democrática*. Op. cit.; pp. 269-288.

- TORRES PRADA, L. (1989): "Entidades no lucrativas en el sector público". *Técnica Contable*, nº 491; pp. 471-476.
- VAN HELDEN, J. (1994): "Cost allocation and product costing in government". Comunicación presentada al *17º Congreso Anual de la European Accounting Association*, Venecia, abril.
- VERA RÍOS, S. (1993): *La información contable en la empresa agraria: Especial consideración del subsistema de producción*. Tesis doctoral, Málaga.
- VERA RÍOS, S. (1993): "Enfoques doctrinales en torno al tratamiento de los centros de coste". Incluido en SÁEZ TORRECILLA, A. (Coor.) (1993): *Cuestiones actuales ...* Op. cit.; pp. 247-280.
- VERA RÍOS, S. y BUENDÍA CARRILLO, D. (1996): *Análisis y cálculo del coste de los centros de actividad*. Monografías de contabilidad de costes y de gestión. Monografía nº 1, Granada.
- VIVAS URIETA, C. (1996): "Experiencias de gestión y control de costes por actividades en el Ayuntamiento de Barcelona". *II Encuentro CIMA-AECA*. Op. cit.

ANEXO I

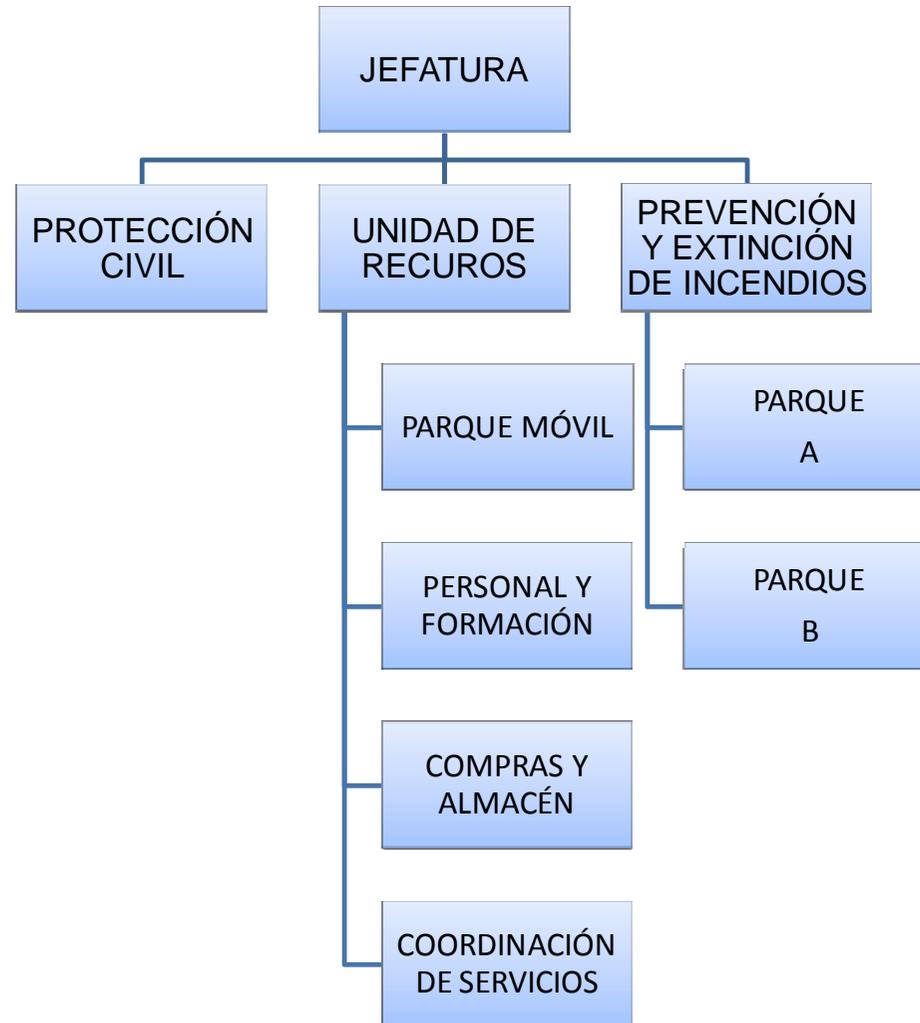
ORGANIGRAMA GENERAL DEL AYUNTAMIENTO



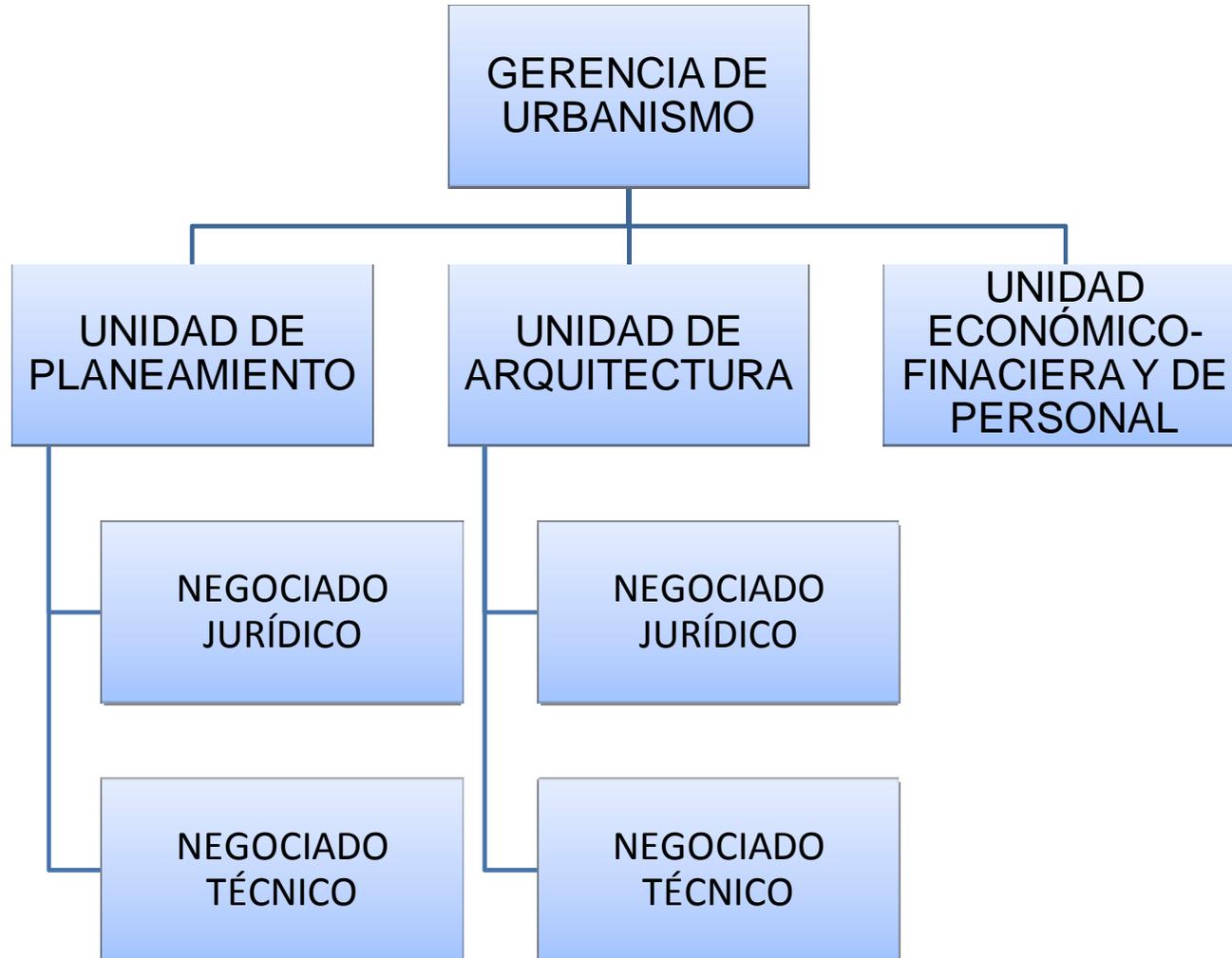
POLICÍA LOCAL



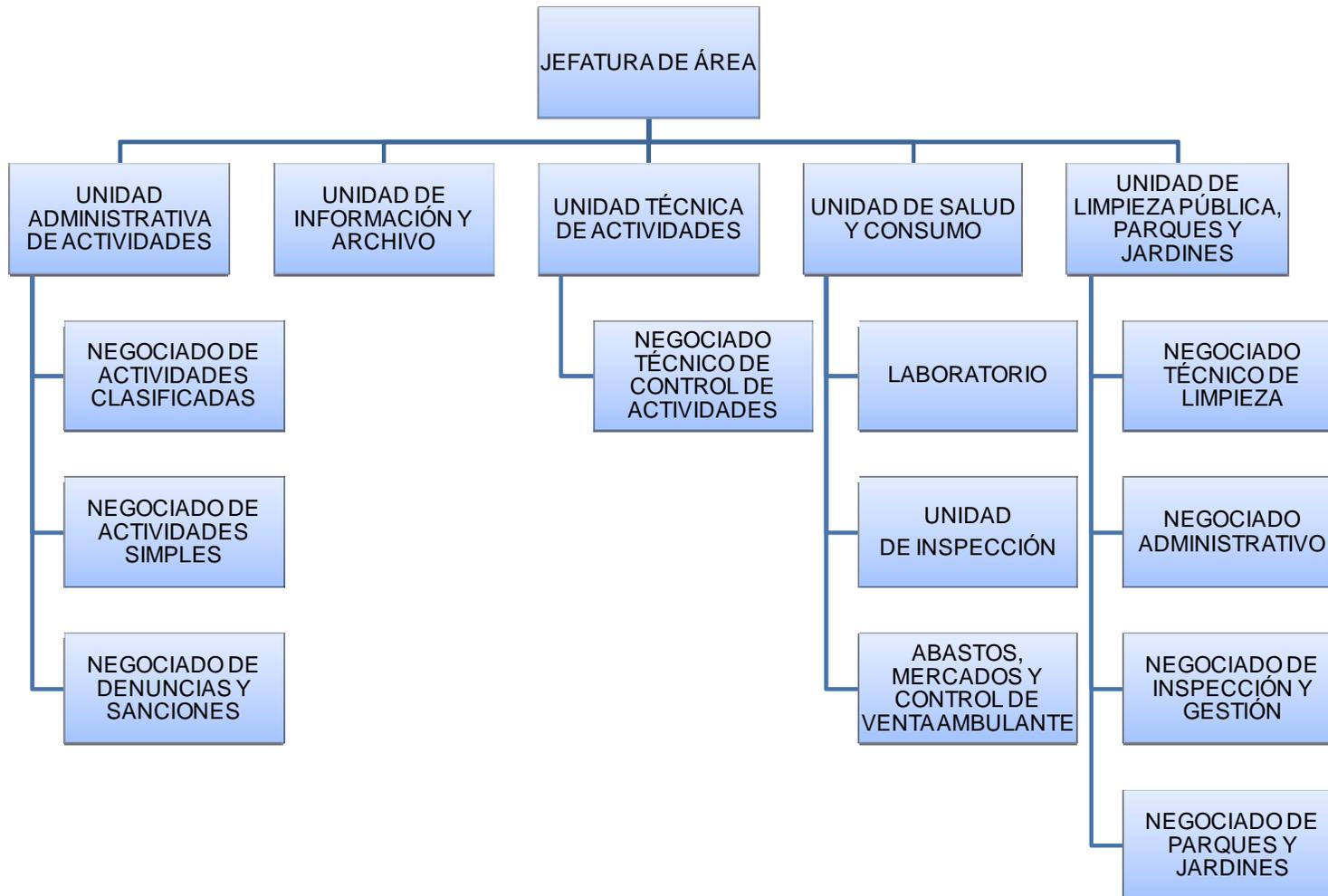
PARQUE DE BOMBEROS



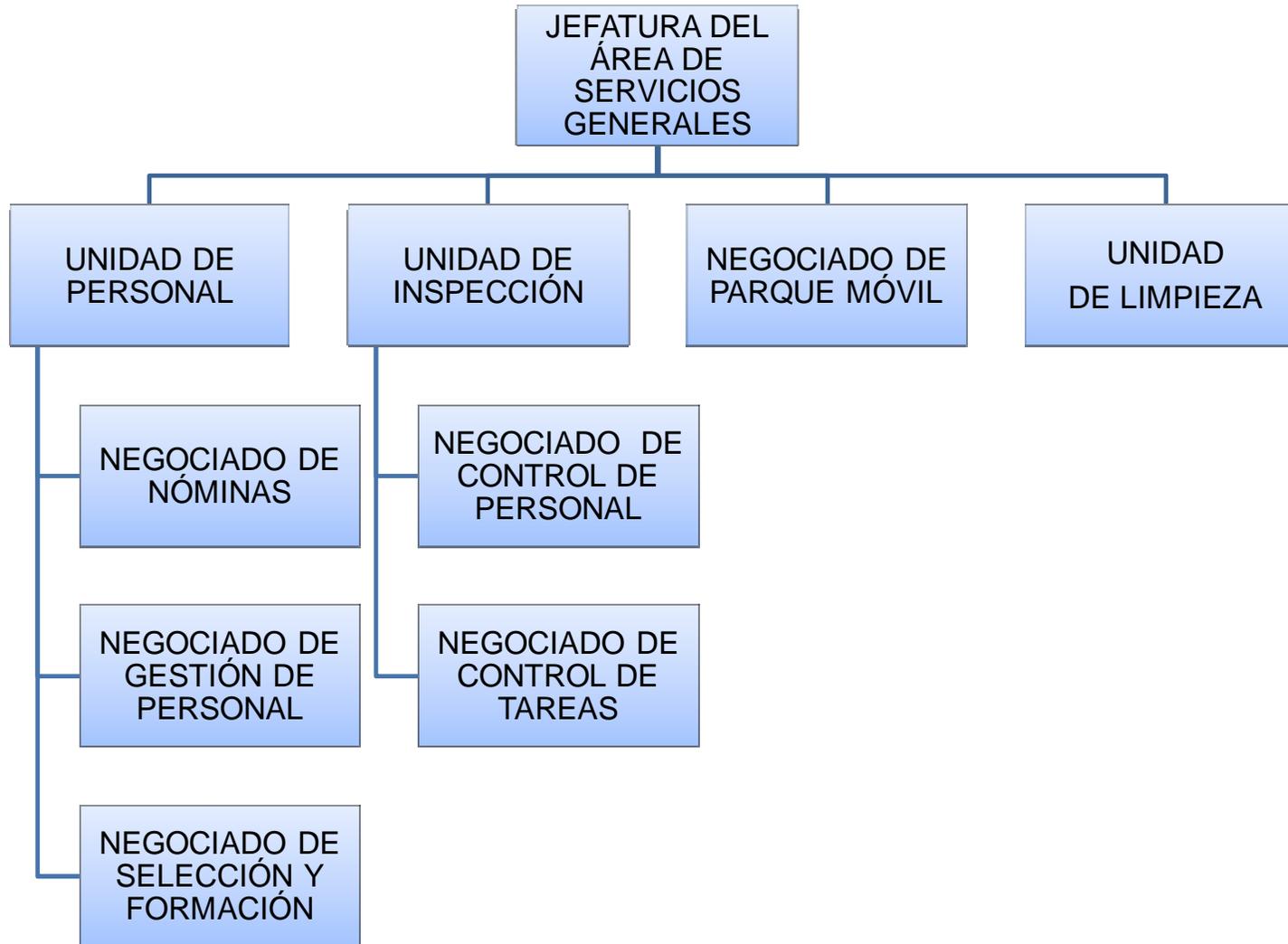
URBANISMO



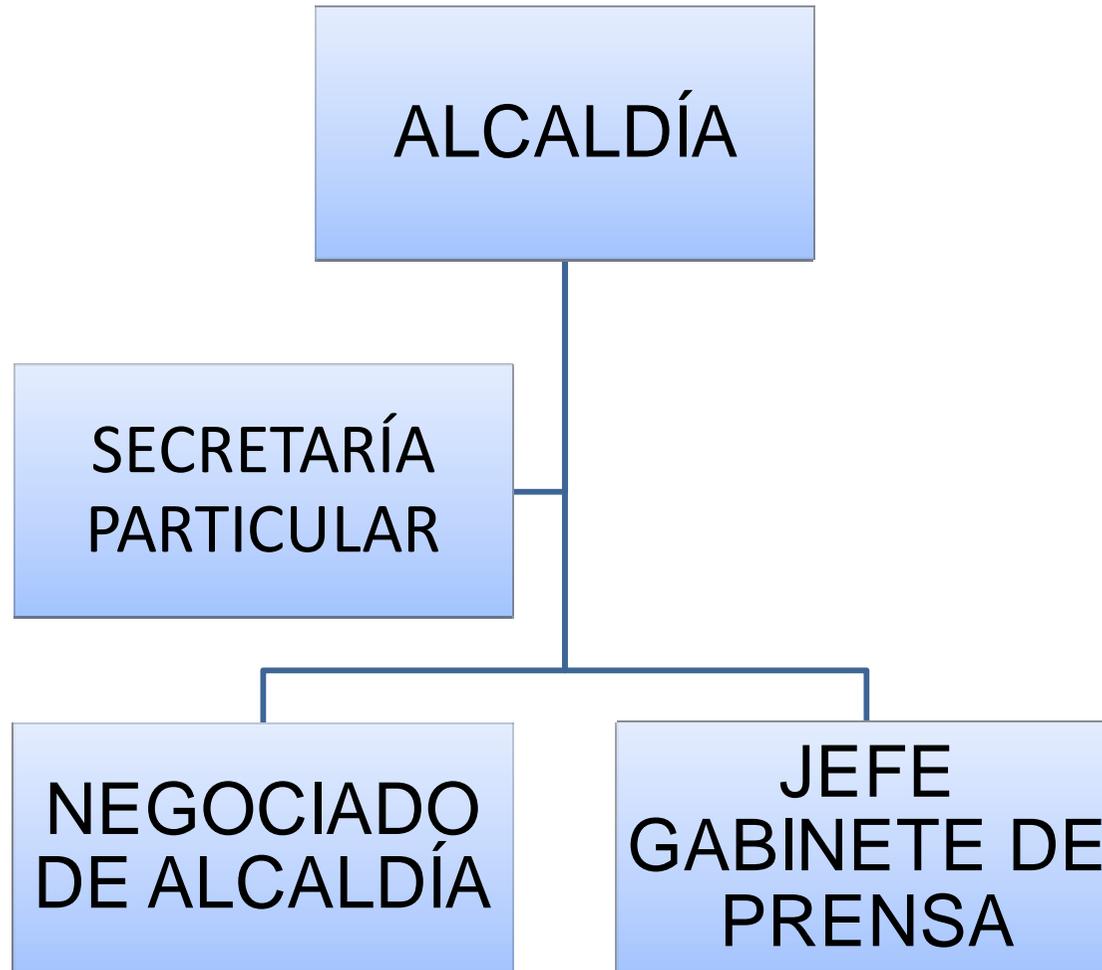
MEDIO AMBIENTE Y CONSUMO



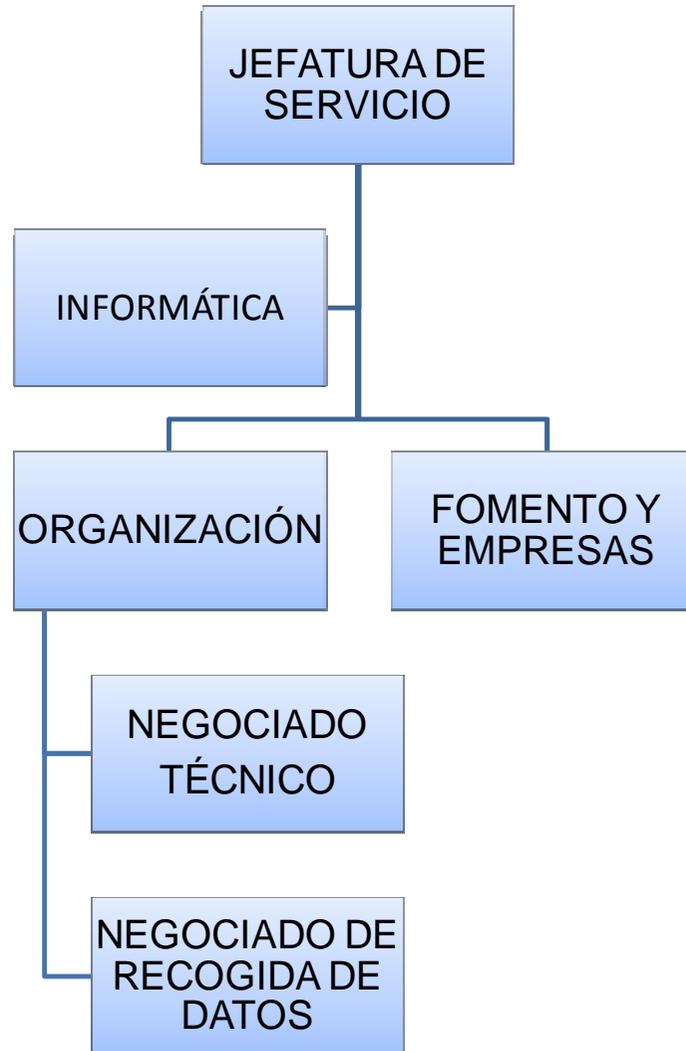
SERVICIOS GENERALES



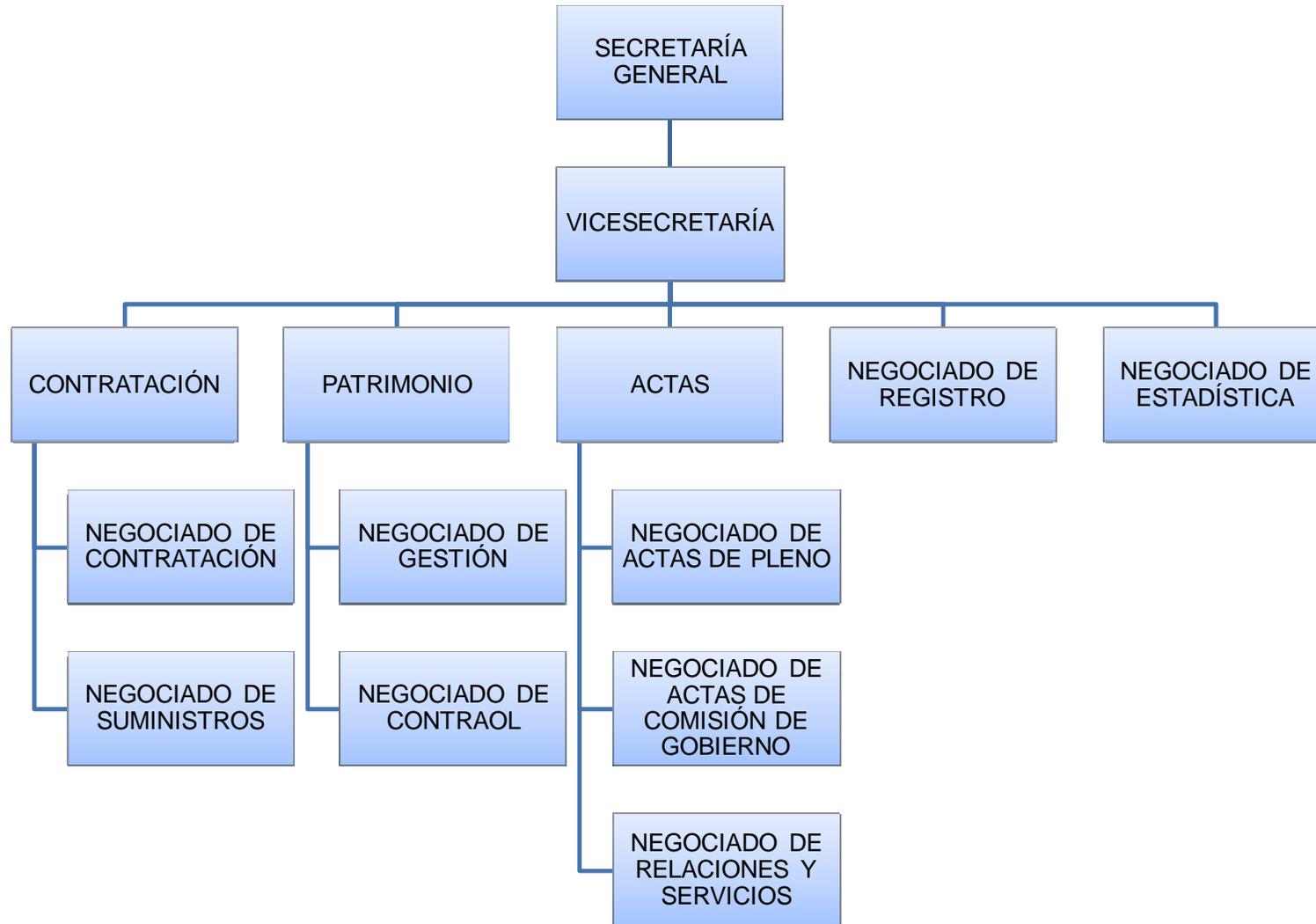
ALCALDÍA



PRESIDENCIA



SECRETARÍA GENERAL



ANEXO II

COSTES POR CENTROS DE ACTIVIDAD

/ /

CENTRO DE

FACTORES DE COSTE	COSTES PREDETERMINADOS		COSTES REALES		DESVIACIÓN	
	u.t.**	u.m.††	u.t.	u.m.	u.t.	u.m.
COSTES PRIMARIOS						
CENTROS AUXILIARES						
TOTAL^{‡‡}						

** Número de unidades técnicas correspondiente a cada factor de coste o, en su caso correspondiente a los centros de coste auxiliares, consumido por cada centro de actividad.

†† Equivalente monetario del consumo de unidades técnicas.

‡‡ Suma del coste primario y del coste secundario.

COSTES POR CENTROS DE ACTIVIDAD

/ /

CENTRO DE

FACTORES DE COSTE CONTROLABLES	COSTES PREDETERMINADOS		COSTES REALES		DESVIACIÓN	
	u.t. ^{§§}	u.m. ^{***}	u.t.	u.m.	u.t.	u.m.
COSTES PRIMARIOS						
CENTROS AUXILIARES^{†††}						
TOTAL^{†††}						

^{§§} Número de unidades técnicas correspondiente a cada factor de coste o, en su caso correspondiente a los centros de coste auxiliares, consumido por cada centro de actividad.

^{***} Equivalente monetario del consumo de unidades técnicas.

^{†††} En caso de que se pueda controlar el consumo de la actividad del correspondiente centro auxiliar.

^{†††} Suma del coste primario y del coste secundario.

CONCLUSIONES

Finalmente. destacaremos las conclusiones más relevantes que, a nuestro juicio, se desprenden del estudio desarrollado en las páginas precedentes.

Primera.

Existe dificultad a la hora de delimitar el perímetro de la actividad pública local, ya que si bien existe una legislación básica indicativa de las materias competenciales en las que puede intervenir cada Entidad Local, será la correspondiente normativa sectorial -tanto a nivel estatal como autonómico- la que delimite y concrete dicha actuación. Para ello el correspondiente Ente Local deberá establecer el oportuno servicio público. Por otra parte, la potestad por parte de las distintas Entidades Locales de poder ejercer la iniciativa pública para el ejercicio de actividades económicas hace que su ámbito de actuación sea potencialmente ilimitado.

Segunda.

Los servicios públicos municipales deben tender a la satisfacción del interés público local, que constituye su razón de ser, y para cuya implantación, organización y modificación las Entidades Locales van a gozar de competencias propias y exclusivas frente a Entidades Públicas superiores -las Comunidades Autónomas y el Estado-, con las que mantendrán una relación de colaboración y cooperación. Es por ello por lo que se deberán de establecer instrumentos apropiados para la articulación de tales ámbitos de actuación y evitar así, en la medida de lo posible, cualquier duplicidad de actuaciones.

Tercera.

Debido a las distintas competencias asumidas por las Comunidades Autónomas, la provisión de determinados servicios municipales variará, en cuanto a su profundidad, dependiendo de la ubicación geográfica del Municipio. Ello implica el que, en determinadas ocasiones, la provisión de un determinado servicio no sea susceptible de ser comparado entre distintos Municipios. A lo anterior se une el hecho de que tales servicios, a excepción de los que obligatoriamente han de ser gestionados de forma directa por el propio Ayuntamiento, puedan tener también distinta organización debido al gran abanico de posibilidades que ofrece la normativa básica en cuanto a la forma de gestionarse.

Cuarta.

Sin la pretensión de atribuirle ningún carácter de excepcionalidad ni de exclusividad respecto de determinados fenómenos económicos, y a pesar de que la diversidad propia de la actividad municipal dificulta el diseño de un perfil unitario, pueden identificarse una serie de rasgos característicos que contribuyen a configurar su singularidad, en la medida que se manifiestan con mayor frecuencia o intensidad que otros tipos de unidades.

Quinta.

En general, ha sido la Administración Local la más olvidada en cuanto a la implantación de técnicas de gestión que ayudaran a la planificación, la toma de decisiones y el control de su actividad. En este sentido, la mayor parte de los modelos elaborados para tales fines han sido diseñados bien para la Administración Central, bien para determinados Organismos Autónomos que, en la mayoría de las ocasiones, eran de carácter comercial, industrial, financiero o análogo y que, en consecuencia, podían adaptar con mayor facilidad las técnicas de gestión utilizadas en el ámbito privado. En nuestro caso, esto no ocurre ya que la mayor parte de los servicios que son objeto de análisis no encuentran su equivalente en el ámbito privado.

Sexta.

En la mayor parte de los modelos de contabilidad de costes analizados que hacen referencia al ámbito público se han podido identificar cinco etapas metodológicas para su desarrollo, por otra parte coincidentes con el desarrollo de cualquier modelo de contabilidad interna, que son las de elaboración de una memoria, diseño conceptual del modelo, análisis funcional de la realidad a la que se pretende aplicar, desarrollo informático e implantación y puesta en marcha. Nosotros, como es lógico, nos centramos en las tres primeras.

Séptima.

El sistema de contabilidad analítica dentro del Ayuntamiento ha de concebirse como un subsistema de información dentro de la Entidad, siendo deseable su integración con el resto de los subsistemas informativos al objeto de aprovechar, en la medida de lo

posible, los datos de manera conjunta y hacerlos, así, más operativos. Además, el output informativo sobre los costes debe estar estructurado de tal forma que permita el máximo aprovechamiento para los posibles usuarios del mismo.

Octava.

En la prestación de los servicios municipales tiene una gran importancia el factor humano, siendo su consumo el que tenga un mayor peso específico a la hora de determinar el coste de tales servicios. No sólo por lo anterior al citado factor se le debe dedicar una especial atención sino, además, porque en muchas ocasiones se utiliza para identificar y medir el output del servicio, así como de variable independiente expresiva de la actividad desarrollada en los distintos centros de coste.

Novena.

La gran mayoría de los modelos de contabilidad interna existentes desarrollan la información sobre una base histórica, aduciéndose la falta de tradición en el cálculo de costes. Es por ello conveniente, en una primera fase, la determinación real de los costes para, posteriormente, con la suficiente capacidad de análisis establecer estándares con verdadera significación y utilidad. Ello, obviamente, va a limitar en gran medida las posibilidades informativas de los modelos.

Décima.

Es recomendable el empleo de modelos de costes orgánicos, para de esta manera racionalizar la imputación de los distintos elementos de coste a los portadores. Para ello se exige a los lugares de coste que cumplan con la doble característica de ser razonablemente homogéneos y que exista unidad de control, si bien en relación a esta última, vemos difícil el que se pueda cumplir si no se utilizan estándares.

Undécima.

La mayor parte de los servicios que son objeto de análisis se van a distinguir por pertenecer a la categoría de lo que la Teoría Económica denomina servicios puros, caracterizados, entre otras peculiaridades, por ir dirigidos a la colectividad en su conjunto, es decir, por no poderse individualizar, así como por no cobrarse, en la mayoría de las ocasiones, un precio, estando financiada su provisión, básicamente, a

través de impuestos, siendo, además, su oferta única.

Duodécima.

Los servicios que son objeto de análisis van a encontrar dificultades a la hora de definir y medir su output. En muchas ocasiones, dicho output se va a identificar con lo que sería el outcome, es decir, el efecto que produce al consumidor la recepción de dicho servicio, cuestión con la que nosotros no estamos de acuerdo. Es por ello, que en numerosos casos vamos a recurrir para la identificación y medición de dicho output a algún factor productivo preponderante en la actividad desarrollada para suministrar dicho servicio. Tal input será, en la gran mayoría de las ocasiones, la mano de obra.

Decimotercera.

Si bien existe una limitación en cuanto a la forma de gestionar determinados servicios, dicha limitación no va a existir en lo que hace referencia a los aspectos técnicos. Efectivamente, al igual que ocurre en cualquier organización, todos los servicios técnicos a desarrollar por el Municipio pueden perfectamente ser contratados con el exterior.

Decimocuarta.

En relación a los métodos de cálculo, el más usado va a ser el método de división por equivalencias, ya que aunque la producción de muchos servicios es múltiple, se pueden establecer determinados procedimientos comunes a cada uno de ellos y, en consecuencia, establecer las correspondientes cifras de equivalencia en cuanto al consumo de actividades, similar a lo que ocurre con los GDR médicos.

Decimoquinta.

Para la mayoría de los servicios objeto de análisis no vamos a poder obtener márgenes ni resultados, al no poder individualizar los servicios. Ello implica la necesidad de utilizar otros instrumentos, básicamente indicadores de eficacia, eficiencia y economía, que ayuden a enjuiciar la gestión del servicio.