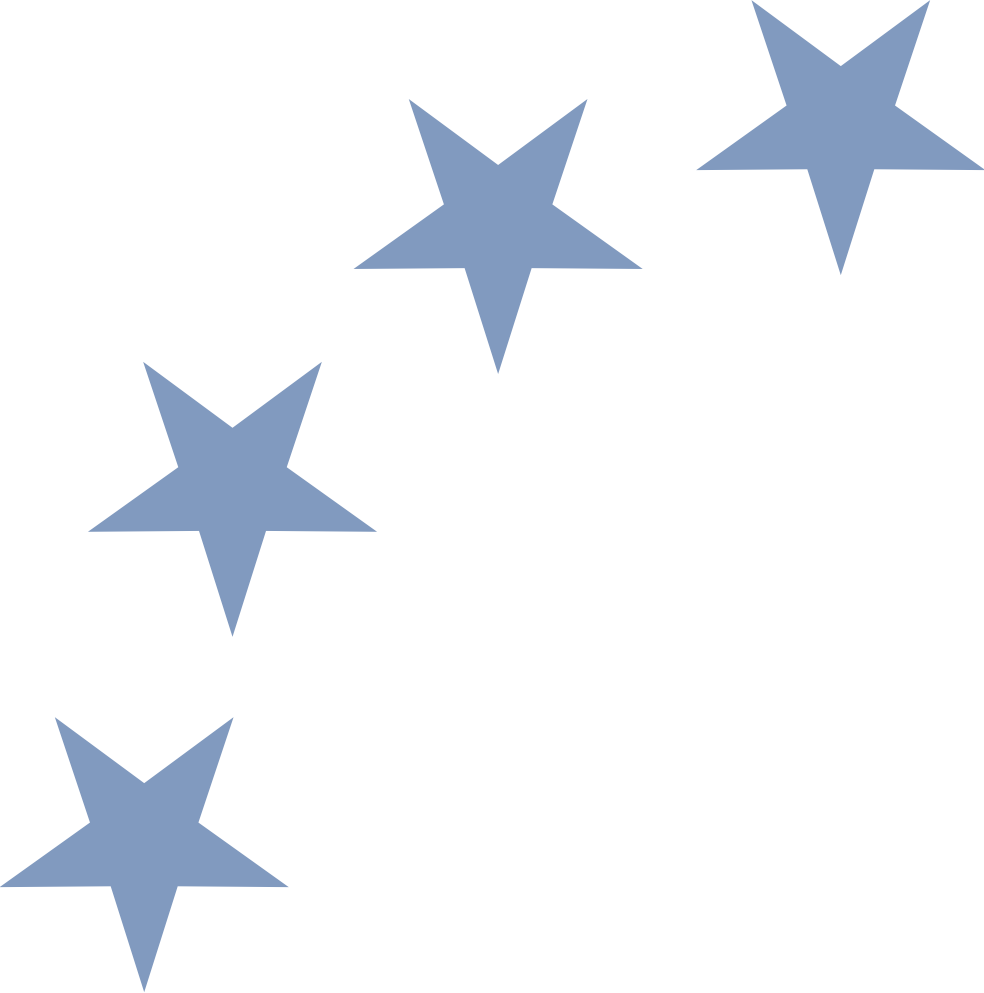


# Manual de Procedimiento para la implantación de un sistema de costes en la Administración Local





MANUAL DE PROCEDIMIENTO PARA LA IMPLANTACIÓN DE UN  
SISTEMA DE COSTES EN LA ADMINISTRACIÓN LOCAL (MAPISCAL)

Autor: Daniel Carrasco Díaz

Edita: Federación Española de Municipios y Provincias (FEMP).

Diseño y maquetación: Gráficas Nitral SL. Arroyo Bueno, 2. 28021 Madrid. Telf.: 917967702

ISBN: 978-84-92494-07-1

# **Manual de Procedimiento para la implantación de un sistema de costes en la Administración Local**



# Prólogo

Han transcurrido ocho años desde que el 12 de mayo de 2003 se firmara el Acuerdo entre la Universidad Pública de Navarra y la Federación Española de Municipios y Provincias (FEMP) con el objetivo de sentar las bases para la implantación en la Administración local, de un sistema común de costes e indicadores para la gestión.

En aquel momento la FEMP fue consciente de que se trataba de un proyecto a medio y largo plazo pero de enorme trascendencia e impacto para las Entidades Locales, y tal fue su seguridad en ello, que desde 2003 ha venido reconociendo su importancia y con ello la necesidad de continuar impulsándolo, en las Resoluciones que en materia de Haciendas y Financiación Local se han venido aprobando en las sucesivas Asambleas Generales de la Federación.

Desde aquella fecha, un conjunto de Ayuntamientos en colaboración con sus respectivas Universidades territoriales y con la coordinación de la FEMP, han venido fortaleciendo la implantación del sistema de costes mejorando la trazabilidad y robustez de los procesos así como diseñando y actualizando, con la participación directa de los gestores municipales de los servicios objeto de estudio, un catálogo de indicadores de gestión que permitiese la comparabilidad de estos servicios entre distintos Ayuntamientos. En la actualidad los servicios a los que se ha aplicado dicha metodología son: servicios sociales, deportes, recogida, tratamiento y eliminación de residuos de residuos, policía local, educación, cultura y urbanismo.

El proyecto se vertebra entorno a la implantación de un sistema de costes en la Administración Local que suponga la mejora de la gestión pública, la consecución de los logros incrementando la eficiencia de los medios y recursos, el cambio de la cultura de la organización, la generación de demandas de información, el incremento de la transparencia y la necesidad de la comparabilidad, sobre la base de unos indicadores relevantes de la gestión local.

Inspirado en la doctrina de la Nueva Gestión Pública, el método empleado genera una sistemática de elaboración de información para la gestión de los servicios, no sólo de utilidad para los gobernantes y gestores, sino también para los propios ciudadanos y los organismos fiscalizadores, como el Tribunal de Cuentas, ya que facilita la toma de decisiones y la rendición de cuentas. Es la primera vez que en España se realiza un proyecto consensuado por los gestores y en el que además, en línea con lo que propugna la Ley de Economía Sostenible, participa muy activamente el ámbito universitario.

El tiempo nos da la razón y hoy más que nunca, ante la situación de una crisis económica sin precedentes, es indiscutible, por evidente, que el cálculo y control del coste de los servicios, debe ser una prioridad no solo para la Administración Local sino para el conjunto de las Administraciones Públicas, cuando no un elemento estratégico al que se debe prestar especial atención en el presente y próximos mandatos.

Constituye el presente Manual un avance en el desarrollo y madurez del Proyecto de Costes e Indicadores de la FEMP, ya que si la “Guía para la implantación de un sistema de costes en la Administración Local” editada en 2006, supuso un punto de partida e inflexión para la aplicación de una metodología común en la Administración Local, el actual Manual incorpora la experiencia acumulada en los últimos cinco años, homogeneiza las diferentes interpretaciones de algunos conceptos y definiciones de magnitudes de prestaciones, distintas formas de captación y medición e incluso ciertas distorsiones en el proceso de cálculo, y sistematiza desde una perspectiva teórica pero suficientemente práctica lo que cabría esperar de un manual de contabilidad analítica adaptada a los Ayuntamientos.

Como se cita en la introducción, se editará con posterioridad y para cada servicio la correspondiente guía sectorial, que contará, entre otra información con la determinación de los agregados contables, el modelo de cálculo de costes y casos prácticos.

No puedo dejar pasar la oportunidad para hacer una especial referencia al esfuerzo que este proyecto está haciendo en la difusión de sus trabajos, siendo uno de sus principales canales de comunicación tanto Goblonet “Gobiernos Locales en Red” como, como y sobre todo, a través de la página web de la Federación en [www.costes-indicadores.com](http://www.costes-indicadores.com).

Como también nos llena de satisfacción que el coordinador universitario del proyecto, D. Helio Robleda Cabezas, fuera nombrado Presidente de la Cámara de Comptos de Navarra, cargo que ostenta en la actualidad.

En consecuencia, desde la FEMP queremos felicitarnos por la realización de trabajos como el que ahora se presenta, por varias razones. En primer lugar porque la mera iniciativa de coordinar y elaborar un trabajo de estas características, sobreponiéndonos a la enorme carga de trabajo que nos impone la gestión ordinaria de los Ayuntamientos, ya es un gran logro. En segundo lugar, porque el propio elenco de autores, de reconocido prestigio y conocimiento de la realidad local, junto con la colaboración de técnicos locales y académicos, asegura el rigor técnico, teórico y práctico, de la obra. Por último, porque estamos seguros de que constituirá un punto de referencia para el gestor local y, por supuesto, servirá como herramienta para el cálculo del coste de los servicios públicos locales, así como una invitación a que se siga en el proceso ya iniciado de mejora continua del proyecto.

Para finalizar, reitero mi agradecimiento, en calidad de Presidente de la Comisión de Haciendas y Financiación Local de la FEMP, a todo el equipo del proyecto a los que se hace referencia en el manual y en especial al equipo de redactores del presente trabajo, D. Daniel Carrasco Díaz (Catedrático de Contabilidad Pública de la Universidad de Málaga), coordinador, y los Profesores Titulares de la Universidad de Granada, D. Dionisio Buendía Carrillo y D. Andrés Navarro Galera, colaboradores, por el magnífico trabajo que han desarrollado.

**Pedro Arahetes García**

*Presidente de la Comisión de Haciendas y Financiación Local  
Federación Española de Municipios y Provincias (FEMP)*

# Índice

<b>01. INTRODUCCIÓN</b> .....	9
1.1. Objetivos, justificación y alcance del Manual. ....	10
1.2. Marco conceptual de referencia: Principios Generales de Contabilidad Analítica para las Administraciones Públicas (PGCAAP).. ....	11
1.2.1. Antecedentes.....	12
1.2.2. Objetivos, ámbito de aplicación y definiciones básicas. ....	13
1.2.3. Estructuras / Agregados contables: elementos de costes, ingresos, centros, actividades y márgenes.....	15
1.2.4. Relaciones entre estructuras, criterios de imputación, conciliación y outputs de información. ....	18
1.3. Formas de gestión en los Entes Locales: condicionamientos al ámbito de aplicación del PGCAAP. ....	21
1.3.1. La gestión directa. ....	22
1.3.1.1. Gestión directa por la propia entidad sin órgano especial de administración.....	22
1.3.1.2. Gestión directa por la propia entidad con órgano especial de administración.....	22
1.3.1.3. Gestión mediante la creación de un organismo autónomo local.....	23
1.3.1.4. Gestión mediante la creación de una entidad pública empresarial local. ....	23
1.3.1.5. Gestión mediante sociedad mercantil local, cuyo capital social sea de titularidad pública. ....	24
1.3.2. La gestión indirecta. ....	25
1.3.2.1. La concesión.....	25
1.3.2.2. La gestión interesada. ....	26
1.3.2.3. El concierto. ....	26
1.3.2.4. Sociedad de economía mixta. ....	27
1.3.3. Otras formas de organización de los servicios públicos locales.....	27
1.3.3.1. Los consorcios. ....	27
1.3.3.2. Los convenios. ....	28
1.3.3.3. Las fundaciones. ....	28
1.3.4. Formas de organización territorial de los servicios municipales.....	28
<b>02. LOS PROCESOS DE PRESTACIÓN DE LOS SERVICIOS LOCALES</b> .....	31
2.1. Marco jurídico-competencial .....	32
2.2. Organización: estructura y funcionamiento municipal .....	34
2.3. Medios de producción .....	36
2.4. Actividad productiva .....	36
<b>03. DETERMINACIÓN DE LOS AGREGADOS CONTABLES</b> .....	41
3.1. Elementos de coste .....	42
3.1.1. Definición, clasificación y catálogo por naturaleza. ....	42
3.1.2. Tabla de equivalencias.....	49
3.1.3. Origen de la información. ....	63
3.1.4. Cálculo o determinación física y económica: unidades de medidas y formas de medición.....	68
3.1.5. Criterios de distribución.....	70
3.1.5.1. Distribución del coste de Personal a centros y/o actividades/prestaciones. ....	71

# Índice

3.1.5.2. Distribución de los costes no laborales a centros y actividades/ prestaciones. . . . .	72
3.2. Centros de coste. . . . .	78
3.2.1. Definición, clasificación y catálogo. . . . .	78
3.2.2. Tabla de equivalencias. . . . .	88
3.2.3. Origen de la información. . . . .	88
3.2.4. Cálculo o determinación física y económica: unidades de medida y for- mas de medición. . . . .	89
3.2.5. Criterios de distribución. . . . .	90
3.3. Actividades/prestaciones y servicios . . . . .	92
3.3.1. Definición, clasificación y catálogo. . . . .	92
3.3.2. Tabla de equivalencias. . . . .	100
3.3.3. Origen de la información. . . . .	107
3.3.4. Cálculo o determinación física y económica: unidades de medida y for- mas de medición. . . . .	107
3.3.5. Criterios de distribución. . . . .	110
3.4. Ingresos y márgenes. . . . .	111
3.4.1. Concepto de ingresos y tipología. . . . .	111
3.4.2. Valoración de ingresos e imputación temporal. . . . .	114
3.4.3. Modelos de cálculo de márgenes y resultados. . . . .	115
<b>04. EL MODELO DE CÁLCULO DE COSTES: METODOLOGÍA, FASES Y MECA- NIZACIÓN . . . . .</b>	<b>117</b>
4.1. Interrelaciones y mapas de procesos . . . . .	118
4.1.1. Interrelaciones generales. . . . .	118
4.1.2. Mapas de procesos. . . . .	120
4.2. Fases del modelo de cálculo . . . . .	126
4.2.1. Estructura del coste de los centros. . . . .	126
4.2.2. Estructura del coste de las actividades/prestaciones. . . . .	127
4.3. Mecanización del modelo de cálculo . . . . .	128
4.3.1. Los subsistemas fuentes: requisitos mínimos e interfaces. . . . .	128
4.3.2. El software del Modelo de Costes: etapas de implantación. . . . .	131
4.3.3. Las salidas del sistema: directas y con tratamiento de análisis. . . . .	138
<b>05. LA INFORMACIÓN ECONÓMICO-TÉCNICA GENERADA POR EL MODELO: INFORMES PARA LA GESTIÓN . . . . .</b>	<b>141</b>
5.1. Informes de elementos de coste. . . . .	142
5.2. Informes de elementos de ingreso. . . . .	154
5.3. Informes de centros de coste. . . . .	166
5.4. Informes de coste de actividades y prestación de servicios . . . . .	174
5.5. Informes de márgenes de cobertura. . . . .	197
5.6. Informes de criterios de reparto e imputación . . . . .	206
5.7. Informes de conciliación . . . . .	210
<b>06. BIBLIOGRAFÍA . . . . .</b>	<b>213</b>
<b>07. GLOSARIO DE ABREVIATURAS . . . . .</b>	<b>217</b>
<b>08. GLOSARIO DE TÉRMINOS . . . . .</b>	<b>219</b>
<b>09. PARTICIPANTES EN EL PROYECTO . . . . .</b>	<b>227</b>





01

Introducción





## INTRODUCCIÓN

Por acuerdo de la Comisión de Haciendas y Financiación Local previa propuesta de la Comisión de Seguimiento del Proyecto sobre la implantación de un Sistema Integrado de Costes e Indicadores de Gestión en la Administración Local (SICIGAL), reunida el 20 de mayo de 2009, se constituye un grupo de trabajo para la elaboración de un documento base titulado “Manual de Procedimiento para la implantación del sistema de costes de los servicios locales”, cuyos ponentes, dirigidos por D. Daniel Carrasco Díaz (Catedrático de Contabilidad Pública de la Universidad de Málaga), lo conforman los Profesores Titulares de la Universidad de Granada, D. Dionisio Buendía Carrillo y D. Andrés Navarro Galera.

### 1.1. Objetivos, justificación y alcance del Manual.

Los objetivos que, con carácter general, deben presidir un Manual de cálculo de costes de servicios municipales, lógicamente similares a los específicos que se definen en los Principios Generales de Contabilidad Analítica para Administraciones Públicas (IGAE, 2004), pueden concretarse en los siguientes:

- a) Tomar como base los desarrollos que se quieran realizar en los Ayuntamientos y la correspondiente personalización en cada uno de los servicios municipales aplicables.
- b) Cuantificar los objetos de costes que permitan conocer el importe de las variables representativas de dichos procesos productivos, tanto desde un punto de vista orgánico como funcional y, en su caso, realizar la comparación con los ingresos obtenidos.
- c) En base a lo anterior, y a través de tales objetos de costes, poder responder a las preguntas fundamentales para una buena gestión económica municipal: ¿En qué se consume? ¿quién consume? y ¿para qué finalidad se ha consumido?
- d) Proponer criterios de distribución de los objetos de costes, consecuencia de las relaciones entre los mismos.
- e) Definir los outputs informativos básicos que se concretarán en documentos esenciales para el análisis de costes y estudios según las necesidades de los gestores municipales.

Por otra parte, desde una perspectiva más operativa, podemos subrayar que el Manual tiene una doble finalidad:

- a) Precisar los conceptos físicos y económicos utilizados en el Modelo de Costes ya aplicado en el Proyecto SICIGAL, profundizar en su propia concepción y proceso de cálculo, establecer un modelo integral de interrelaciones de los agregados contables para el Ayuntamiento, definiendo unos informes con la imprescindible homogeneidad requerida para la elaboración de unos indicadores de gestión comparables.
- b) Contribuir a que los Ayuntamientos con menores recursos financieros puedan, con sus propios medios humanos y siguiendo las indicaciones del Manual, de forma razonablemente sencilla determinar el coste de las prestaciones de los servicios estudiados en el citado Proyecto.

La aparición del presente Manual tiene una clara justificación puesto que, a pesar de que es cierto que la Guía de implantación, publicada en 2006 por la FEMP, ha sido un gran paso para abordar la tarea de la determinación del coste de las referidas prestaciones, no lo es menos que por los diversos grupos de trabajos universitarios y gestores municipales se han producido diferentes interpretaciones de algunos conceptos y definiciones de magnitudes de prestaciones, se han utilizado distintas formas de captación y medición, así como incluso ciertas distorsiones en el proceso de cálculo que, en aras a la imprescindible homogeneización, justifica la aparición del mismo como otro paso más en el caminar imprescindible que busca la mejora continua de un Proyecto de cálculo de costes como el de la FEMP<sup>1</sup>.

<sup>1</sup> SICIGAL (Sistema Integrado de Costes e Indicadores en la Administración Local).

Así mismo, también se justifica por incorporar la experiencia, sobre el cálculo de costes e indicadores de gestión de un conjunto de prestaciones de servicios municipales, acumulada de trabajo común en los últimos años por parte de un conjunto de profesionales de la gestión municipal y de varios equipos de profesores universitarios especialistas en la materia, todo ello en el marco de la Federación Española de Municipios y Provincias (FEMP). A través de dicha experiencia se pone de manifiesto las dificultades para definir tales prestaciones, asignarles las magnitudes más oportunas para su cuantificación, tanto desde un punto de vista metodológico como operativo, homogeneizar su captación y determinar sus costes.

Partiendo de la permanente idea de su utilidad práctica para los gestores municipales y, al mismo tiempo, con el máximo respeto a los planteamientos doctrinales en la metodología del cálculo de los costes de las prestaciones de servicios, el contenido del presente Manual justifica su publicación porque, en la mayor medida posible, trata de superar las referidas dificultades, desde una perspectiva necesariamente genérica, aunque con el detalle preciso para dicha utilidad práctica. Independientemente, desde otra perspectiva aún más práctica y específica, se desarrollarán otros trabajos que complementan al presente Manual, a través de las denominadas “Guías Sectoriales por Servicios”, donde se tratará de alcanzar las concreciones para cada una de las prestaciones de servicios municipales<sup>2</sup> sobre los planteamientos propuestos en el Manual y que se irán publicando a lo largo del presente y siguiente año.

En las citadas “Guías Sectoriales por Servicios” de manera práctica y específica para cada servicio se tratará de profundizar en la imprescindible homogeneización, en todos sus aspectos, del proceso de captación, tratamiento, determinación y explotación del coste de la prestación de servicios municipales e indicadores de gestión que, actualmente, forman parte del Proyecto FEMP, facilitando la posible personalización o aplicación del modelo de cálculo de costes propuesto en el Manual en tales servicios municipales, para aquellas Entidades Locales que lo deseen poner en práctica. Igualmente, dichas guías serán utilizadas para la elaboración de los informes técnico-económicos de las Ordenanzas Fiscales.

Por último, en cuanto a sus limitaciones, resaltar que son las propias de los objetivos marcados en nuestro trabajo en el sentido de alejarnos de los cánones de un Manual puramente teórico de Contabilidad Analítica aplicada a las Corporaciones Locales y, al mismo tiempo, respetar al máximo las propuestas doctrinales mejor formuladas para un adecuado funcionamiento del modelo de cálculo, expuestas con la mayor sencillez y buscando la facilidad de comprensión. Al mismo tiempo, hemos obviado la proliferación de ejemplos para servicios concretos porque, como anticipamos en párrafos anteriores, se incluirán en las citadas “Guías Sectoriales por Servicios” que, de alguna manera, forma un todo con el presente Manual.

Por otra parte, aunque el modelo de cálculo es perfectamente aplicable a cualquier Ente Local se ha diseñado, como se aprecia a lo largo del Manual, pensando específicamente en los Ayuntamientos como el más representativo de la Administración Local.

## **1.2. Marco conceptual de referencia: Principios Generales de Contabilidad Analítica para las Administraciones Públicas (PGCAAP)<sup>3</sup>.**

La aportación de información económica que puede proporcionar la Contabilidad Analítica para mejorar la racionalidad económica en la toma de decisiones de los gestores públicos es de suma importancia para cualquier Administración Pública. La Intervención General de la Administración del Estado (IGAE), desde la versión definitiva del primer Plan General de Contabilidad Pública de 1981, con el desarrollo del Grupo 9 para la Contabilidad Analítica, así como con los sucesivos Documentos denominados “Proyecto CANOA” y “Principios generales de contabili-

<sup>2</sup> Las “Guías de Servicios” se iniciarán por el estudio de aquellas prestaciones de servicios que forman parte del contenido del Proyecto FEMP, aunque con el objetivo de irse ampliando al resto de los servicios municipales.

<sup>3</sup> Al tratarse de una breve síntesis del Documento recomendamos al lector, para cualquier aclaración o ampliación de lo comentado en el presente epígrafe, acudir al original del mismo (IGAE, 2004).



dad analítica de las Administraciones Públicas”, publicados respectivamente en 1994 y 2004, ha mostrado su interés facilitando herramientas para la aplicación de dicha rama de la contabilidad en las Administraciones Públicas.

Recientemente se ha publicado en el BOE de 28 de abril de 2010 el nuevo Plan General de Contabilidad Pública<sup>4</sup>, donde en sus apartados 25 y 26 de la Memoria, denominados “Información sobre el coste de las actividades” e “Indicadores financieros, patrimoniales y presupuestarios”, respectivamente, la IGAE muestra su interés cuando añade explícitamente que “para la confección de esta información se aplicarán los principios desarrollados en el documento «Principios generales sobre Contabilidad Analítica de las Administraciones Públicas»”.

Como no podía ser de otra forma el contenido de este Manual utiliza como marco de referencia básico las propuestas contenidas en este último Documento, al igual que lo hace el PGCP de 2010, que también en breve entrará en vigor para la Administración Local.

### 1.2.1. Antecedentes.

La primera iniciativa de normalización contable en España, tanto para la Contabilidad externa como interna, aparece en el primer Plan General de Contabilidad Pública de 1981<sup>5</sup> y tiene lugar tanto por exigencia del propio marco jurídico español como por las corrientes de opinión generalizada de aplicar en las Administraciones Públicas las herramienta de información contable que, desde hacía ya bastante tiempo, se aplicaban en los sectores empresariales.

El mayor exponente legislativo de lo anterior lo situamos en la publicación de la Ley General Presupuestaria de 1977, especialmente en los artículos 17.2, 124 y 134, pudiéndose establecer, en nuestra opinión, un antes y un después de la misma.

Asimismo, otras leyes de mayor o menor rango recogen, de manera más o menos directa, la necesidad de modernización de la Contabilidad Pública en España, así desde nuestra Constitución, pasando por la Ley Orgánica del Tribunal de Cuentas o la Ley de Tasas y Precios Públicos encontramos claros referentes de la inquietud de dicha normalización contable.

Los nuevos desarrollos legislativos como la Ley General Presupuestaria de 2003 o el Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales de 2004, por la relación directa con el presente Manual, son aún más exigentes al respecto.

De forma paralela al desarrollo legislativo anterior se produce la evolución de la normalización de la propia Contabilidad Analítica Pública en España, de la que destacaremos los principales acontecimientos, como paso previo al breve estudio de la iniciativa vigente oficial española, al respecto, el ya citado documento de PGCAAP.

La primera iniciativa, no oficial, sobre la normalización de la Contabilidad Analítica Pública en España surge en las Corporaciones Locales, en concreto en 1976, se publica el Manual de Contabilidad de Costes para las Corporaciones Locales, editado por el entonces denominado Instituto de Estudios de la Administración Local, aunque sin ninguna repercusión práctica en los Entes Públicos Locales.

Desde dicha iniciativa pasamos al año 1983 para ver la luz de otra publicación, esta vez a iniciativa pública, sobre normalización de Contabilidad Analítica pública, se trata del citado Grupo 9 del PGCP de 1983, que se desarrolla con el fin de captar la problemática económica interna de las Administraciones Públicas y dar respuesta a los requerimientos que sobre la gestión de los recursos públicos se plantean en las referidas leyes de diversa jerarquía y naturaleza.

Sin embargo, las experiencias de aplicación del citado Grupo 9 del PGCP fueron un rotundo

<sup>4</sup> Aprobado por Orden EHA/1037/2010, de 13 de abril.

<sup>5</sup> La versión definitiva del mismo ve la luz en 1983.

fracaso desde sus inicios aunque distinguiéndose, desde su aparición hasta la publicación por la IGAE del Documento denominado Proyecto CANOA, en 1994, dos etapas:

- a) Periodo 1984-1986: donde se trata de aplicar el Grupo 9, de forma generalizada a toda la Administración del Estado. Al no responder los resultados a las expectativas esperadas, se convierte en una etapa de ensayo, experimentación y aprendizaje.
- b) Periodo 1987-1994: donde se pasa, desde un planteamiento de aplicación global a toda la Administración, a acometer trabajos puntuales en determinados servicios, organismos o áreas funcionales concretas, siguiendo como estrategia actuar sólo en aquellos servicios u organismos que, de alguna manera, manifestasen su interés en aplicar una Contabilidad Analítica para conocer el coste de los servicios prestados. Se trata de incentivar de manera prioritaria a los Organismos Autónomos comerciales e industriales, por la tipología de sus actividades, de carácter similar a las de ámbito empresarial.

Consecuencia de la falta de aplicación del Grupo 9 del PGCP de 1983, y sobre la base de la experiencia antes citada, comienza una nueva etapa con la publicación del citado Proyecto CANOA (Contabilidad Analítica Normalizada de Organismos Administrativos), que abarca hasta 2004, y cuya función principal es cubrir el vacío de contenido que sobre normalización de la Contabilidad Analítica Pública deja el nuevo Plan Contable Público de 1994. En general, tampoco con el citado Proyecto se produjo ningún gran éxito de aplicación de Contabilidad Analítica en las diversas Administraciones Públicas, aunque muy lentamente se aprecia una mayor sensibilización de los gestores públicos por aplicar herramientas con las que pueda conocerse el coste de las prestaciones de servicios.

En efecto en 2004, la IGAE publica un nuevo documento titulado “Principios Generales sobre Contabilidad Analítica de las Administraciones Públicas”, donde se recoge la esencia del Proyecto CANOA, aunque dándole un carácter de mayor generalización para poder ser aplicado al conjunto de las Administraciones Públicas españolas.

### 1.2.2. Objetivos, ámbito de aplicación y definiciones básicas.

Como paso previo a la presentación sintética de los PGCAAP cabría preguntarse qué justifica la aparición de tales principios. En tal sentido, aunque en su planteamiento general el programa de la aplicación del Proyecto CANOA sostenía la idea de abarcar a toda la Administración Pública, desde su propia denominación hasta su contenido, estaba especialmente pensado para los Organismos Autónomos. Por ello con ocasión de la aparición del nuevo PGCP adaptado a la Administración Local de 2004, aunque con algo de retraso, ve la luz el Documento de los PGCAAP, con un planteamiento de generalización para todas las Administraciones Públicas y presentado con explicaciones para facilitar su comprensión.

En la propia presentación del Documento se señala que, entre los retos que tiene actualmente la gestión pública, hay que mencionar el equilibrio y la armonización entre los principios de legalidad, eficacia y eficiencia. Igualmente se dice que la contabilidad analítica se configura como uno de los instrumentos que permite obtener información útil para la toma de decisiones en el ámbito de la gestión de los recursos públicos y resalta que, a efectos de la publicidad de la información de costes, es preciso indicar que no está condicionada por el mismo grado de confidencialidad, como sucede en el ámbito de las empresas, que operan en un marco de competencia.

El Documento, además del “Índice” y “Presentación”, contiene un conjunto de apartados con los que, debidamente agrupados, hemos desarrollado el presente epígrafe, y que nos servirá de guía para la exposición sintética del mismo.

Como *Objetivo General* establece una serie de normas y criterios generales que permitan diseñar un marco de referencia general en la implantación de sistemas de contabilidad analítica en las Administraciones Públicas españolas. Además, como *Objetivos Específicos*, enumera los siguientes:



- a) Servir de base a desarrollos posteriores y, necesariamente, a su profundización y personalización en cada una de las organizaciones objeto de este documento.
- b) Determinar agregados contables que permitan conocer el coste de las variables representativas de dichos procesos, tanto desde un punto de vista orgánico como funcional y, en su caso, la comparación con los ingresos obtenidos.
- c) En base a lo anterior, y a través de los objetos de costes, responder a las siguientes preguntas claves para la gestión de los Entes Públicos: ¿en qué se consume?, ¿quién consume? y ¿para qué finalidad se ha consumido?
- d) Proponer criterios de distribución de los objetos de costes, planteando los diversos modelos de captación (relación entre estructuras y sistemas).
- e) Definir los documentos normalizados básicos que conformarán la información mínima a obtener en cualquier sistema de análisis de costes y otras posibilidades de elaboración de informes, según las necesidades de los gestores.

Por lo que se refiere al *Ámbito de Aplicación* el marco jurídico que lo define se encuentra normalizado, esencialmente, en la Constitución (1978); la Ley de Organización y Funcionamiento de la Administración General del Estado (LOFAGE) (1997) y la Ley General Presupuestaria (2003).

Su campo de aplicación natural, pues, serán las administraciones Estatal, Autonómica y Local, dado que son ellas las que poseen las características propias de la realidad económica a las que van dirigidas. Sin embargo, las empresas públicas, que aplicarán sistemas de información propios de análisis de costes, excepcionalmente, podrán utilizar este Documento dado que, su metodología de cálculo, también puede responder a sus necesidades informativas, aunque su utilidad estará en función de las actividades que desarrollen, según sus correspondientes objetos sociales. Además existen sectores fronteras en los que sería difícil inclinarse por la aplicabilidad, o no, de este Documento, como son las fundaciones públicas.

Finalmente, en cuanto a las *Definiciones Básicas*, sin entrar en las posibles discrepancias que diversos autores podrían presentar sobre las mismas, debe reconocerse el interés de facilitar la comprensión del Documento a través de ellas, dada las diferencias entre interpretaciones que, sobre un mismo concepto, puede producirse entre diferentes autores. Como tales señalan:

- Sistema de Contabilidad Analítica: aquel que permite la obtención periódica de información relevante de la circulación interna del Ente Público, desde el punto de vista orgánico y funcional, detallando el proceso de formación del coste e ingresos de manera eficiente.
- Clasificación de los Costes: acción de discriminar los elementos de coste con el fin de conocer cualitativa y cuantitativamente los mismos, según el interés informativo de los gestores públicos.
- Ingresos: aquellos que se reciban derivados de la venta de bienes y servicios prestados, los procedentes de multas y sanciones en relación con la actividad del Ente y las cantidades recibidas por transferencias públicas y privadas.
- Cargas Incorporables y no Incorporables: discriminación entre aquellos gastos que forman parte del coste del periodo de estudio de aquellos otros que no lo son, bien por razón del periodo, por no participar en las actividades, o incluso por su naturaleza.
- Objetos de Coste: magnitudes mensurables y relevantes para la toma de decisiones en la planificación y control de los costes de los Entes Públicos.
- Elementos de Coste: agrupación en categorías significativas de consumos de factores agrupados por su naturaleza y nivel de información requerido.
- Centro de Coste: lugar donde se consumen los factores que se incorporan a las actividades, como consecuencia del proceso productivo.



- Centro de Responsabilidad: unidad organizativa del Ente donde se puede identificar al responsable de sus actividades, bien sea operativo o funcional.
- Actividades<sup>6</sup> / Productos / Prestación: conjunto de actuaciones que tiene como objetivo la aplicación de un valor añadido a un objeto, en el proceso productivo, para obtener bienes y prestar servicios.
- Costes Subaplicados y Sobreaplicados: son los costes que se han imputado en menor o mayor cuantía a los reales cuando utilizamos un sistema de costes con magnitudes predefinidas.
- Subactividad: magnitud que mide la diferencia entre la actividad potencial y real de un Ente Público, referido a costes serían aquellos por exceso de capacidad productiva (endógena y exógena).
- Grado de Cobertura de los Costes: magnitud que sustituye al resultado cuando éste no sea significativo. Es la diferencia entre los costes de las actividades y los ingresos a ellas vinculados.
- Criterios de Reparto: claves de distribución para incorporar determinados elementos de costes a centros o actividades o incluso para repartir los costes absorbidos por estos últimos, por sus relaciones en función del modelo adoptado.
- Principio del Devengo: imputación temporal de gastos e ingresos en función de la corriente real de bienes y servicios que ellos representan, independientemente de los movimientos monetarios que susciten.
- Costes de Oportunidad: en los Entes Públicos se circunscribe sólo a las posibles alternativas de uso en el empleo de los recursos públicos en relación, en este caso, no con el beneficio obtenido con ellas sino con la mayor satisfacción para la ciudadanía o colectividad.

### 1.2.3. Estructuras / Agregados contables: elementos de costes, ingresos, centros, actividades y márgenes.

Se entiende por agregado contable los instrumentos conceptuales que utiliza la Contabilidad Analítica para el cumplimiento de sus objetivos, como herramientas de captación y análisis del comportamiento del proceso productivo, en su propuesta de modelo de costes.

Para clasificar los elementos de coste, ya definidos, pueden aplicársele diversos criterios de discriminación, según las características de la información requerida por los usuarios, que en el Documento se distingue por su:

- a) *Naturaleza*: Materiales, mano de obra, servicios ajenos, otros.
- b) *Origen*: Externos, calculados.
- c) *Relación con el nivel de la actividad*: Fijos, variables.
- d) *Relación con el volumen de producción*: Totales, unitarios, marginales.
- e) *Vinculación al proceso de producción*: De actividad, de subactividad, de estructura.
- f) *Metodología y momento de cálculo*: Históricos, predeterminados.
- g) *Función*: Aprovisionamientos, transformación, comercialización y administración.
- h) *Destino*: De centro de coste, de productos.

<sup>6</sup> A lo largo del Manual, dada la identidad entre ambos, hemos utilizado de forma indistinta los conceptos de actividad finalista/principal y de prestación de servicios para usuarios externos, aunque en la Administración Local sea más común usar el concepto de prestación de servicios y en el Documento de Principios de Contabilidad Analítica Pública de la IGAE se utilice, para lo mismo, el de actividad finalista o principal.



- i) *Identificación con un objeto de Coste*: Directos, indirectos.
- j) *Agregación de funciones al producto*: Industrial, comercial, total.
- k) *Autonomía en la generación del Coste*: Primario, secundario y total.
- l) *Valor para la toma de decisiones*: Diferenciales, relevantes, controlables, etc.

Sin embargo, como las de mayor aplicación, debidamente combinadas, nos referiremos sólo a las clasificaciones por su Origen y por su Naturaleza, donde dentro de los Costes Externos diferenciaremos entre:

- De personal.
- De adquisición de bienes y servicios.
- De servicios exteriores.
- De tributos.
- Costes financieros.
- De transferencias.
- Otros costes (Diferencias de Inventario).

Y entre los Costes Calculados:

- De amortización.
- De previsión social de funcionarios.

Lógicamente, en el Documento se realiza un desarrollo exhaustivo de cada uno de los elementos de coste relacionados, con sus problemas de medida, valoración y cálculo que, en nuestro caso, desarrollaremos para el ámbito de aplicación del presente Manual, en su momento.

Por lo que respecta a los *Ingresos y Márgenes*, dado que en la mayoría de los casos no existe una vinculación clara entre costes e ingresos, el Documento adopta el concepto de *Cobertura de los Costes* (diferencial entre los ingresos de las actividades del Ente Público y los costes incurridos por las mismas) en vez de los conceptos de Resultados o Márgenes, utilizados en los modelos de costes públicos anteriores.

Definido el concepto de ingreso como las entradas de recursos financieros sea cual sea el origen de los mismos (derivados de ventas de servicios, multas, impuestos, etc.), los clasifican, además de por su relación, o no, con las actividades que los generan, por la naturaleza de los mismos, distinguiendo entre Tasas, Contribuciones Especiales, Precios Públicos, Precios Privados, Multas y Sanciones, Transferencias corrientes, Transferencias de capital e Ingresos Diversos.

Por lo que se refiere a los *Centros de Costes*, además de su definición como unidades significativas en que se considera divida una Organización u Ente, donde se acumulan los costes, como unidades básicas donde se desarrollan la actividades y se trata la información como para que el análisis de los costes responda a la pregunta de ¿QUIÉN CONSUME?, el Documento se refiere a sus requisitos y clases.

En tal sentido, para que un ente público pueda considerar a una unidad orgánica del mismo un centro de coste debe cumplir los siguientes requisitos:

1. Que constituyan unidades orgánicas, mínimas de gestión, diferenciadas.
2. Que realicen actividades homogéneas, en una ubicación física.
3. Que pueda identificarse un único responsable del centro, con objetivos propios y responsabilidad definida.

En cuanto a las clases, además de las propias de la organización funcional del ente de que se trate, por su participación en el proceso formativo del coste se distinguen entre:



- **Centros principales:** Aquellos en los que se ejecutan una o varias actividades que constituyen la esencia del proceso productivo al contribuir de manera inmediata a la formación del valor añadido en que consiste dicho proceso. Reparten todo su coste a actividades principales y TRAPI (Trabajos realizados por el Ayuntamiento para su inmovilizado).
- **Centros auxiliares:** Aquellos en donde se desarrollan actividades de ayuda y aunque no constituyan la esencia del proceso productivo se consideran necesarias para la ejecución del mismo. Reparten todo su coste a actividades auxiliares, que a su vez se reparten a centros no auxiliares (se permite que también repartan a actividades).
- **Centros Directivo y General:** Aquellos donde se ejecutan actividades de administración y de coordinación de otros centros dependientes de él. Reparten todo su coste a actividades de dirección y administración general (DAG), que posteriormente se reparten a actividades finalistas y TROPI, e incluso, en su caso, a las anexas, organización y subactividad (se permite que también repartan a centros).
- **Centros anexos:** Aquellos que ejecutan actividades no imprescindibles para el proceso productivo. Reparten su coste a actividades anexas que, a su vez, se reparten entre actividades finalistas y TROPI o se incorporan directamente al coste global.
- **Centros mixtos:** Aquellos que ejecutan actividades que participan simultáneamente de las características de dos o más centros señalados con anterioridad. Reparten sus costes a actividades auxiliares, finalistas, DAG, TROPI y subactividad, según su composición.

Finalmente, en cuanto a las actividades, definidas como conjunto de actuaciones que tienen como objetivo la obtención, de manera mediata o inmediata, de un producto o servicio mediante un proceso productivo en el que se incorpora un valor añadido. Por tanto, se distinguen de los productos-servicios en cuanto a que define a estos últimos como bien o servicio obtenido como resultado de una o de un conjunto de actividades. Cuando se ejecuten para el inmovilizado del propio Ente las denominaremos TROPI.

Además se refiere a los requisitos y clases de actividades, siendo los primeros los que deben cumplirse para que un conjunto de tareas sean consideradas como una actividad propiamente dicha en un ente público. Son los siguientes:

1. Que delimite una tarea concreta o una agrupación homogénea de ellas.
2. Que sean susceptibles de cuantificación.
3. Que sea portadora del coste.
4. Que la agregación o desagregación de las mismas pueda encuadrarlas o considerarlas como un producto externo, interno o prestación.
5. Que se pueda hablar de actividades de distinto nivel, considerando las de último nivel un producto o servicio concreto.

Por último, en cuanto a las clases de actividad, además de la clasificación propia de su funcionalidad en la organización, por su participación en proceso productivo, se distingue entre:

1. *Actividad finalista o principal*<sup>7</sup>: tendente a la realización de los outputs, bienes y servicios, que constituye el objeto del Ente u Organización.
2. *Actividad auxiliar*<sup>8</sup>: sirve de soporte al proceso productivo de una manera mediata, es decir de ayuda o colaboración.

<sup>7</sup> Como se ha explicado en la nota 6, en el presente Manual, dada la identidad entre los conceptos de actividad finalista/principal con el de prestación de servicios para usuarios externos hemos utilizado de forma indistinta uno u otro con el ánimo de que el lector se familiarice con ambos conceptos, aunque en el desarrollo de las Guías Sectoriales se aplique sólo el de prestación de servicios.

<sup>8</sup> Al igual que para las actividades finalistas, en las actividades auxiliares es común también que en la Administración Local se use el concepto de prestación intermedia para hacer referencia a aquellas que realizan los centros auxiliares bien para otras prestaciones dirigidas a usuarios externos o para otros centros. Nosotros en el presente Manual, por las razones apuntadas con anterioridad, utilizaremos de forma indistinta ambos conceptos.



3. *Actividad directiva, administrativa y general*: constituyen el soporte administrativo y de dirección en toda la organización.
4. *Actividad anexa*: obedecen a funciones de tipo social, siempre que no estén obligadas a su realización.
5. *Organización*: obedecen a acciones tales como campaña de imagen, institucional, etc.
6. *TROPI*: obedecen a acciones con el objetivo de obtener elementos que formarán parte del inmovilizado del Ente.
7. *Subactividad*: expresión de la desocupación no justificada desde un punto de vista técnico de los factores.

#### 1.2.4. Relaciones entre estructuras, criterios de imputación, conciliación y outputs de información.

En este subepígrafe mencionaremos las posibles relaciones entre los diversos agregados contables y, para facilitar su exposición y comprensión, utilizaremos el esquema o gráfico que nos muestra tales relaciones entre los diferentes instrumentos de captación que caracterizan al correspondiente modelo de cálculo.

A través del esquema se mostrarán las fases del proceso de asignación del coste y, en tal sentido, el Documento presenta tres posibilidades o “sistemas de trabajo” aceptables, como son:

- a) Modelo que contempla sólo el estudio de centros de coste.
- b) Modelo que contempla sólo el estudio de actividades.
- c) Modelo completo que contempla el estudio de centros y actividades.

Sin embargo, el modelo recomendado es el que contempla el estudio tanto de los centros como de las actividades ya que ofrece una visión del proceso de formación de costes, tanto desde el punto de vista orgánico como funcional.

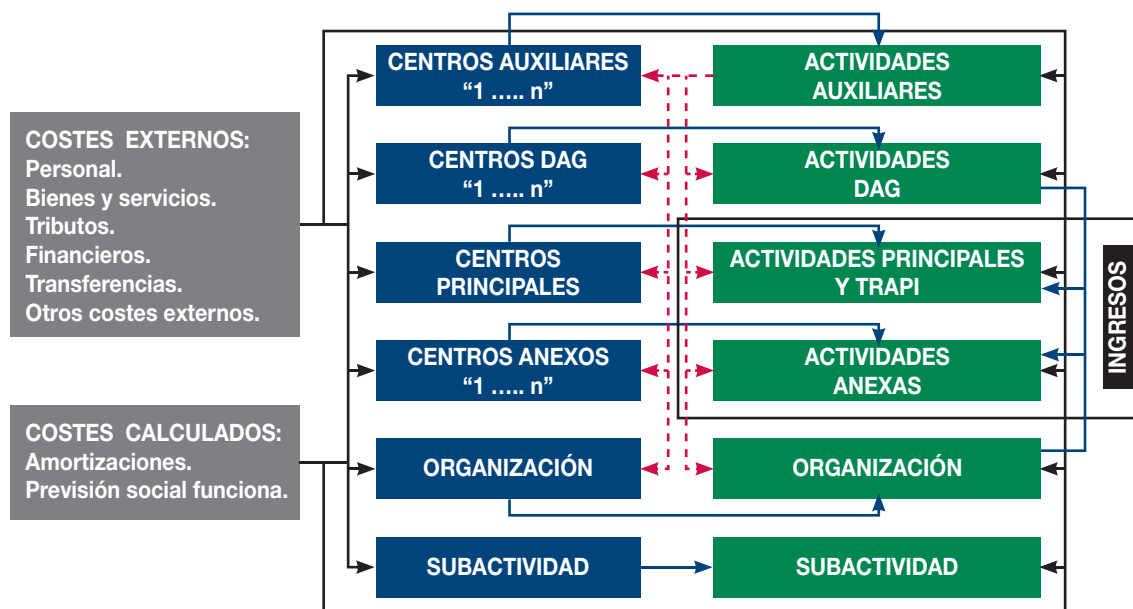
Lógicamente las relaciones entre estructuras dependerán del modelo elegido, aunque nosotros nos referiremos exclusivamente al modelo completo, único considerado en la actualidad como aceptable para generar la información suficiente que pueda satisfacer los requerimientos de los gestores públicos.

Para dicho modelo completo las *relaciones entre estructuras* en el proceso de captación distingue un conjunto de fases que concreta en:

1. Asignación de elementos de coste, de forma directa o indirecta, a centros y a actividades, es decir, directo a centros y actividades / indirecto a centros y actividades.
2. Asignación del coste de los centros auxiliares a las actividades auxiliares, tanto de forma directa como indirecta, según sea posible.
3. Imputación del coste de las actividades auxiliares a los centros, de forma directa o indirecta, según posibilidades de imputación.
4. Asignación del coste total de centros (pendientes de repartir) a las actividades que en ellos se desarrollan, de forma directa o indirecta, de acuerdo con las posibilidades de medición.
5. Asignación del coste de unas actividades a otras actividades, según sea posible, de forma directa o indirecta.
6. Cálculo del coste total de las actividades principales, como suma de los costes recibidos hasta el momento por las mismas y TROPI más los costes de las actividades anexas, de organización y los costes de subactividad, si no se han repartido previamente.

Tales fases pueden verse reflejadas en el siguiente esquema de relaciones:

Figura 1.1. Modelo de contabilidad analítica con centros y actividades.



Fuente: Elaboración propia.

Las anteriores relaciones conllevan, cuando se realiza la incorporación de costes de una estructura a la siguiente de forma indirecta, la necesidad, y por ende el problema, de aplicar unos *criterios de imputación* que permitan el reparto de los costes indirectos, cuestión sumamente discutida en el ámbito de la contabilidad analítica por la posible subjetividad que conlleva su aplicación al distribuir los elementos de coste a cada uno de los objetos de coste u outputs del sistema.

La necesidad de diferenciación entre la existencia de costes directos e indirectos, estos últimos como aquellos que no pueden asociarse de manera inmediata con un objeto de coste individualizado, sino con el conjunto de todos ellos o con un subconjunto determinado obliga a la utilización de los referidos criterios de imputación o distribución.

Evidentemente, dentro de los mismos se puede identificar dos grandes grupos, con problemas diferenciales:

1. Los derivados de las relaciones Elementos-Centros y Elementos-Actividades / Prestaciones.
2. Los derivados de las relaciones Centros-Actividades / Prestaciones, Actividades-Centros, Centros-Centros y Actividades-Actividades / Prestaciones.

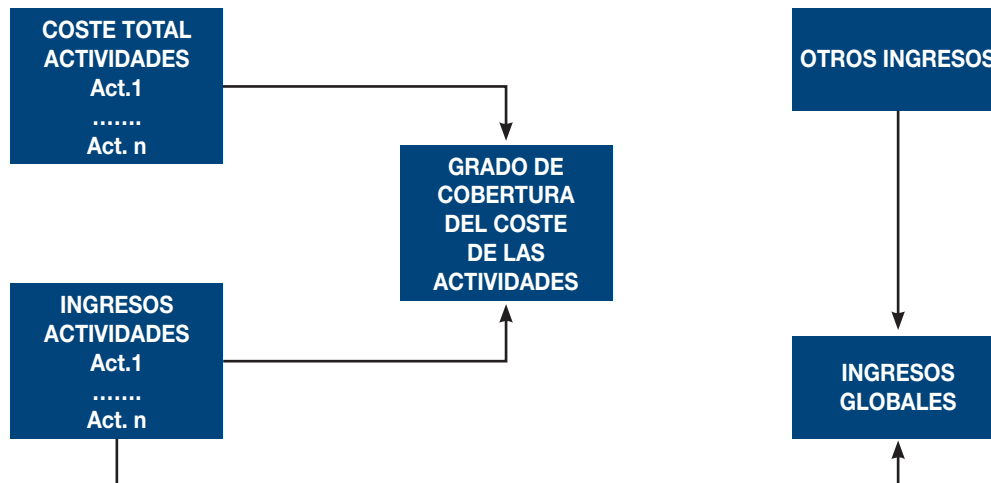
En los dos casos el problema radica en la división que se hace de la organización y, por ende, en el conjunto de agregados contables que, en definitiva, constituyen el objeto del análisis de costes. Es decir, tales problemas surgen bien por las imputaciones de los elementos de coste tanto a centros como a actividades -como consecuencia de las propias características de indivisibilidad de los costes- o, por su parte, por las relaciones en sus diversas combinaciones centros/actividades, derivadas del propio proceso productivo del ente público<sup>9</sup>.

Además, cuando se incluye la magnitud ingreso, aunque esta sólo podrá relacionarse con aquellas actividades que los generan, se pueden determinar los correspondientes márgenes de cobertura como puede apreciarse en el siguiente esquema:

<sup>9</sup> Puede verse en el citado Documento las propuestas de criterios de distribución de las diversas fases de captación.



Figura 1.2. Ingresos y cobertura de costes.



Fuente: Elaboración propia.

Por otra parte, mencionamos el proceso de conciliación sólo para decir que, evidentemente, fruto de los diferentes criterios utilizados en la Contabilidad Financiera y Analítica para la determinación de sus magnitudes es lógica la posible diferencia entre las mismas. Además, en algunos casos, puede ocurrir que gastos considerados en la Contabilidad Financiera puedan no tener su correspondencia como coste en la Contabilidad Analítica y viceversa.

Consecuencia de todo ello se requiere un proceso de conciliación que, aunque de manera extracontable, nos asegure y clarifique tales diferencias con el fin de que, en cualquier caso, se produzca la mayor homogeneidad posible entre las informaciones de dichas contabilidades.

Finalmente, como output de la información generada por la Contabilidad Analítica, el texto contiene un apartado que denomina "*Documentos e Informes*", donde se especifica que la información debe responder, en cuanto a niveles de información, a las necesidades que de la misma demanden los gestores públicos. En tal sentido se habla de nivel de *información normalizada*, para satisfacer la imprescindible homogeneidad que requiere la comparabilidad entre las principales magnitudes de los entes públicos y nivel de *información propia* de cada organización, con el fin de que los responsables de cualquiera de ellas puedan elaborar informes "ad hoc" a sus necesidades.

Asimismo, se refiere a unas características básicas de la información, proponiendo que esta debe responder, esencialmente, a poseer suficiente *nivel de desagregación* para facilitar un análisis exhaustivo de la misma y de *relevancia temporal* para que los gestores posean la información en el momento que se requiera para la toma de decisiones.

Toda esta información la materializa en *listados básicos*<sup>10</sup> y *listados descriptivos*<sup>11</sup> donde, cualquiera de ellos, deben de cumplir una serie de especificaciones concretadas en:

1. La información se debe obtener para un periodo determinado.
2. En todos los casos se debería distinguir los importes reales de los estimados.

<sup>10</sup> Como tales, entre otros, relacionan los de Costes Externos, Costes Calculados, Total Costes, Coste de Centros, Coste de Actividades, etc.

<sup>11</sup> Como tales, entre otros, relacionan los Costes por elemento, Costes primarios de centros, Costes primarios de actividades, Ingresos por actividades, Coste medio por actividad, etc.

3. En todos los casos se debería distinguir los costes que se han ido incorporando según las fases de agregación.
4. Se debe posibilitar la presentación de costes acumulados.
5. Dicha presentación se realizará en forma de árbol respecto a los niveles superiores tanto en Centros como en Elementos y Actividades, así como cualquier nivel común, es decir, se acumulará en cada fase de captación.

### **1.3. Formas de gestión en los Entes Locales: condicionamientos al ámbito de aplicación del PGCAAP.**

Se entiende por modos de gestión, (Albi, 1960: 51-52) “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 tipificar 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 particulares<sup>12</sup>.

Bourgón (1991: 73) da otra clasificación que toma como base el Derecho aplicado preferentemente. Así 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.

Nuestra legislación, distingue entre modos de gestión directa y modos de gestión indirecta. Así, la Ley 7/1985 expone, en su artículo 85.2, que los servicios públicos locales pueden gestionarse de forma directa o de forma indirecta<sup>13</sup>.

La gestión directa podrá adoptar alguno de los siguientes modos:

- a) Gestión por la propia Entidad Local.
- b) Organismo autónomo local.
- c) Entidad pública empresarial local.
- d) Sociedad mercantil local, cuyo capital social sea de titularidad pública.

<sup>12</sup> 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.

<sup>13</sup> 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 legislación actual incluye esta última entre los modos de gestión indirecta.



Por su parte, la gestión indirecta podrá adoptar las distintas formas previstas para el contrato de gestión en la Ley de Contratos del Sector Público. Esta, en su artículo 253, establece que la contratación de la gestión de los servicios públicos podrá adoptar las siguientes modalidades:

- a) Concesión.
- b) Gestión interesada.
- c) Concierto.
- d) Sociedad de economía mixta.

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 85.3, señala que los servicios que impliquen ejercicio de autoridad no podrán gestionarse de forma indirecta ni mediante sociedad mercantil, añadiendo, en su artículo 92.2, que estos servicios deberán ser prestados necesariamente por personal sujeto al Estatuto funcionarial.

### **1.3.1. La gestión directa.**

El artículo 41 del Reglamento de Servicios establece que hay que entender por gestión directa la que realizan las Corporaciones Locales por sí mismas o mediante Organismo exclusivamente dependiente de ellas.

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

#### **1.3.1.1. Gestión directa por la propia entidad sin órgano especial de administración.**

Es la denominada gestión directa indiferenciada, y viene regulada por el artículo 85.2 de la Ley 7/1985 y por el artículo 100 del Real Decreto Legislativo (RDL) 781/1986.

Se caracteriza por las siguientes notas:

- 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.
- El servicio es prestado por el propio personal de la entidad titular.
- Los fondos para financiar el servicio proceden del presupuesto ordinario de la entidad.
- Se encuentra sometido al Derecho Público.
- Quedan sometidos al régimen de contabilidad pública en los términos establecidos en el RDL 2/2004.

#### **1.3.1.2. Gestión directa por la propia entidad con órgano especial de administración.**

Este modo de gestión, regulado por el artículo 85.2 de la Ley 7/1985 y por los artículos 101 y 102 del RDL 781/1986, responde al principio de desconcentración y se encuentra sujeto al Derecho Público. Presenta como características destacables:

- Goza 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.
- Posee una sección presupuestaria propia dentro del presupuesto de la entidad.
- Además llevará una Contabilidad especial, debiendo publicarse los balances y las liquidaciones.

- 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.
- Son 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 sean suficientes.

Referente a este modo de gestión, Sánchez y Sánchez (1992: 105) 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.

#### **1.3.1.3. Gestión mediante la creación de un organismo autónomo local.**

Este modo de gestión queda regulado fundamentalmente por los artículos 85.2 y 85 bis de la Ley 7/1985 y por los artículos 45 a 52 de la Ley 6/1997, pudiendo destacarse los siguientes puntos relevantes:

- Se trata de una entidad de Derecho Público, con personalidad jurídica y patrimonial propia.
- Se rigen por el estatuto de su creación, en el que se 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 definitiva, el ámbito o extensión de las facultades de tutela que sobre él ejerce la Corporación.
- Responde al principio de descentralización funcional, y se crea para la gestión de cualquier actividad o servicio que sea competencia de la Entidad Local o que ésta asuma.
- Deben quedar adscritos a una concejalía, área u órgano equivalente del Ayuntamiento.
- Su patrimonio está constituido por los bienes que el Ayuntamiento le pueda atribuir, bien en propiedad bien en régimen de transferencia de uso.
- Su financiación estará constituida por las tasas y precios públicos 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.
- En cuanto a la tipología de estos Entes, el RDL 2/2004 importa la clasificación existente en el ámbito estatal, y señala en su artículo 164.2 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. No obstante, como señala Sosa (2008: 90), se trata de una clasificación que subsiste de forma algo incomprensible porque lo lógico es que los de carácter comercial, industrial, financiero o análogo pasen a configurarse hoy como entidades públicas empresariales, según establece la disposición transitoria tercera de la Ley 57/2003.
- Referente al aspecto presupuestario y contable de estos Entes, su presupuesto ha de integrarse en el general de la Entidad Local. De igual modo se someterán al régimen de contabilidad pública y de control financiero y de eficacia.

#### **1.3.1.4. Gestión mediante la creación de una entidad pública empresarial local.**

Este tipo de entidades surgen de la modificación introducida en la Ley 7/1985 por la Ley 57/2003 para reemplazar a los organismos autónomos de carácter comercial, industrial, financiero o análogo, como ya comentamos en párrafos anteriores. Este modo de gestión queda regulado por los 85.2 y 85 bis de la Ley 7/1985 y por los artículos 53 a 60 de la Ley 6/1997. Se tratan de Organismos públicos a los que se encomienda la realización de actividades prestacionales, la





gestión de servicios o la producción de bienes de interés público susceptibles de contraprestación. Presentan como características principales:

- Se rigen por el Derecho privado, excepto en la formación de la voluntad de sus órganos, en el ejercicio de las potestades administrativas que tengan atribuidas y en los aspectos específicamente regulados para las mismas en sus estatutos y en la legislación presupuestaria.
- Sus estatutos deberán recoger los órganos de dirección y la forma de su designación; las funciones y las competencias que se le asignen así como las potestades administrativas concretas y los órganos habilitados para ejercerlas; el patrimonio que se le asigne y los recursos económicos con los que se financia; y el régimen relativo a sus recursos humanos, patrimonio y contratación.
- Deben quedar adscritas a una concejalía, área, organismo autónomo local u órgano equivalente del Ayuntamiento. Excepcionalmente, sus estatutos podrá asignarle la función de dirigir o coordinar a otros entes de la misma o distinta naturaleza.
- En principio, deben financiarse con los ingresos que se deriven de sus operaciones; los bienes y valores que constituyan su patrimonio así como sus productos y rentas; y los ingresos de carácter ordinario y extraordinario que estén autorizados a percibir.
- Están sometidos al control de eficacia por la concejalía, área u órgano equivalente de la Entidad Local a la que estén adscritos.
- En cuanto al régimen contable, deberán adaptar su contabilidad a las disposiciones del Código de Comercio y demás legislación mercantil y al Plan General de Contabilidad, siéndoles aplicable la Instrucción de Contabilidad Local sólo en lo que se refiere a la rendición de cuentas a los órganos de control externo, debiendo integrarse sus cuentas en la Cuenta General de la Entidad Local.

#### ***1.3.1.5. Gestión mediante sociedad mercantil local, cuyo capital social sea de titularidad pública.***

Este modo de gestión queda regulado fundamentalmente por los artículos 85.2 y 85 ter. de la Ley 7/1985 y por el artículo 103 del RDL 781/1986. 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.

Albi (1960: 359-360) 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 presenta las siguientes notas características:

- 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 limitada.
- El capital, que deberá ser aportado íntegramente y escriturado en el momento de la constitución, pertenecerá en su totalidad a la Entidad Local o un ente público de la misma.
- Estas sociedades se podrán constituir por expropiación de empresas ya existentes; por adquisición a título oneroso o gratuito de todos los títulos representativos del capital de sociedades ya existentes y por fundación de una nueva sociedad.
- 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 auditoría.



- La aprobación del Presupuesto de gastos e ingresos corresponde a la junta general y se integra 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.
- Están sujetas, cualquiera que sea su forma jurídica, al ordenamiento jurídico privado, salvo en las materias en que les sea de aplicación la normativa presupuestaria, contable de control financiero, de control de eficacia y contratación. Así, adaptarán su Contabilidad a las disposiciones del Código de Comercio y demás legislación mercantil y al Plan General de Contabilidad, siéndoles de aplicación la Instrucción de Contabilidad Local sólo en lo que se refiere a rendición de cuentas a los órganos de control externo.

### 1.3.2. La gestión indirecta.

La gestión indirecta de servicios públicos engloba, como indica Perdigó (1987: 102), 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 (1992: 419) señala como más relevantes las siguientes:

- Ordenar discrecionalmente las variaciones en la calidad, cantidad, tiempo o lugar de las prestaciones en que consista el servicio.
- Fiscalizar la actuación del gestor.
- Asumir temporalmente la ejecución directa del servicio cuando determinadas circunstancias así lo aconsejen.
- Imponer al gestor las correcciones pertinentes por razón de las infracciones que cometiese.
- Rescatar la gestión del servicio.

Como notas comunes que han de regir en la prestación indirecta de una actividad o servicio público podemos señalar que:

- Se fijará el término del convenio de acuerdo con las características del servicio, sin que en ningún caso pueda exceder de 50 años.
- 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.
- 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.
- Se deberán fijar las condiciones de rescisión de los contratos.
- 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.

#### 1.3.2.1. 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 autoridad. 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.

### **1.3.2.2. La gestión interesada.**

Se entiende por gestión interesada (Sosa, 2008: 307), “aquella forma de gestión de un servicio público en la que el gestor, comprometido en la prestación del servicio público, cuenta, de un lado, con la colaboración de la administración (que frecuentemente aporta una parte relevante de las instalaciones necesarias para su desarrollo) y, de otro, con una remuneración mínima en forma de interesamiento que se concreta en una cláusula en virtud de la cual, cuando se producen beneficios por encima del mínimo asegurado, se atribuye al gestor una parte de ellos con el objeto de fomentar la prestación eficaz del servicio público encomendado”. Por tanto, este modo gestor se caracteriza 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 (1992: 427) advierte que si uno de los criterios diferenciadores de los modos gestores directos e indirectos es la asunción de riesgos, la gestión interesada debería 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, como apunta Bourgón (1991: 112), parece un sistema que podría combinar dos factores exitosos: la solvencia de la administración y el interés del empresario.

### **1.3.2.3. 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 tanto, intervienen 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.

#### **1.3.2.4. Sociedad de economía 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 sociedad, 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 (2008: 336), esté ligado a un proceso publicador.
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 público, 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 sociedad. Estas previsiones no tienen carácter limitativo, pero sí 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. De igual modo, en esta situación, es decir, cuando la participación de la Entidad Local sea mayoritaria en la sociedad, estarán sometidas al régimen de contabilidad pública en cuanto a la rendición de cuentas, sin perjuicio de que se adapten a las disposiciones del Código de Comercio y demás legislación mercantil y al Plan General de Contabilidad vigente para las empresas españolas.

### **1.3.3. Otras formas de organización de los servicios públicos locales.**

Además de los modos de gestión analizados anteriormente, las Corporaciones Locales pueden adoptar otras formas de organizar el servicio, a saber:

- Consorcios.
- Convenios.
- Fundaciones.

#### **1.3.3.1. Los consorcios.**

La Ley 7/1985, en su artículo 87, señala que las Entidades Locales pueden constituir voluntariamente consorcios con otras Administraciones Públicas para fines de interés común o con entidades privadas sin ánimo de lucro que persigan fines de interés público, concurrentes con los de las Administraciones Públicas.

Se trata, pues, 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 sus estatutos se determinarán los fines de los mismos, así como las particularidades del régimen orgánico, funcional y financiero, estando integrados sus órganos de decisión por representantes de todas las entidades consorciadas en la proporción fijada.

### **1.3.3.2. Los convenios.**

Dentro de 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.

En este caso, nos referimos los convenios de cooperación, que pueden ser de igualdad y de subordinación. Así, 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.

### **1.3.3.3. Las fundaciones.**

De acuerdo al artículo 8.1. de la Ley 50/2002, los Entes Locales pueden constituir fundaciones al establecer que podrán hacerlo las personas físicas y jurídicas, sean éstas públicas o privadas. Añade, además, en su punto 4 que las personas jurídico-públicas tendrán capacidad para constituir fundaciones, salvo que sus normas reguladoras establezcan lo contrario.

Como señala Sosa (2008: 105-107) “esta formulación del derecho a fundar de las Administraciones Públicas, de acuerdo con los preceptos de la Ley 50/2002, es una novedad de acusada trascendencia en nuestro derecho” ... “Se ha arbitrado con ello, a la vista de la amplitud de fines que las fundaciones pueden perseguir, una nueva técnica instrumental de personificación de servicios o, dicho con la terminología clásica, un nuevo modo de gestión de los servicios públicos”. Además, “las Entidades Locales también pueden constituir fundaciones con otras entidades de esta naturaleza (un Ayuntamiento con la Diputación por ejemplo o el Estado) y asimismo en colaboración con sujetos privados, casos éstos con los que los sujetos fundadores se repartirían la dotación y la financiación sucesiva de la organización de esta suerte creada”.

Como características principales de esta forma de organizar el servicio, podemos destacar:

- El beneficiario de la actividad desarrollada por la fundación municipal será la propia población municipal.
- Los estatutos se constituyen como el texto fundamental al determinar las reglas de funcionamiento y organización.
- Habitualmente, se constituirán por acto inter vivos.
- El Patronato se conforma como el órgano de gobierno y representación de la Fundación, siendo su misión cumplir los fines fundacionales y administrar los bienes y derechos que integran su patrimonio, manteniendo plenamente el rendimiento y utilidad de los mismos.

### **1.3.4. Formas de organización territorial de los servicios municipales.**

Al objeto de abarcar la mayoría de formas de organizar y prestar un servicio, dedicamos unos párrafos a la posible organización territorial de los servicios municipales, mencionando a la provincia, la comarca, las áreas metropolitanas y las mancomunidades de municipios.

Así, 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, destacando entre

éstos últimos asegurar la prestación integral y adecuada en la totalidad del territorio provincial de los servicios de competencia municipal. El gobierno y la administración autónoma de la Provincia corresponden a la Diputación u otras Corporaciones de carácter representativo.

Por otro lado, las Comunidades Autónomas, de acuerdo con lo dispuesto en sus respectivos Estatutos, podrán crear en su territorio Comarcas u otras Entidades que agrupen varios municipios, cuyas características determinen intereses comunes precisados de una gestión propia o demanden la prestación de servicios de dicho ámbito. La iniciativa para la creación de una comarca podrá partir de los propios municipios interesados. Las leyes de las Comunidades Autónomas determinarán el ámbito territorial de las Comarcas, la composición y el funcionamiento de sus órganos de gobierno, que serán representativos de los Ayuntamientos que agrupen, así como las competencias y recursos económicos que, en todo caso, se les asignen. Además, la creación de las Comarcas no podrá suponer la pérdida por los municipios de la competencia para prestar los servicios enumerados en el artículo 26, ni privar a los mismos de toda intervención en cada una de las materias enumeradas en el apartado 2 del artículo 25, ambos de la Ley 7/1985 .

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. Su creación, modificación y supresión corresponde a las Comunidades Autónomas que, en su legislación, determinarán los órganos de gobierno y administración, en los que estarán representados todos los municipios integrados en el área; el régimen económico y de funcionamiento, que garantizará la participación de todos los municipios en la toma de decisiones y una justa distribución de las cargas entre ellos; así como los servicios y obras de prestación o realización metropolitana y el procedimiento para su ejecución.

Por otro lado, los municipios pueden asociarse con otros en mancomunidades para la ejecución en común de obras y servicios determinados de su competencia. En este sentido, las mancomunidades tienen personalidad y capacidad jurídicas para el cumplimiento de sus fines específicos, se rigen por sus propios Estatutos que han de regular el ámbito territorial de la entidad, su objeto y competencia, órganos de gobierno y recursos, plazo de duración y cuantos otros extremos sean necesarios para su funcionamiento. En todo caso, los órganos de gobierno serán representativos de los Ayuntamientos mancomunados.

A modo de conclusión y en lo relativo a la aplicabilidad del Documento de Principios Generales sobre Contabilidad Analítica de las Administrativas Públicas (IGAE, 2004: 25) que, como no puede ser de otra manera, tomaremos como base en el desarrollo del presente Manual, el propio documento establece que va referido a todas las organizaciones que integran el Sector Público de acuerdo al Documento de Consolidación de Cuentas Anuales del Sector Público (IGAE, 2006: 32) y que, si bien encontrará especial aplicación en el ámbito de las Administraciones Públicas, son para el caso que nos ocupa:

- La Entidad Local: municipios, provincias, islas, mancomunidades, comarcas etc.
- Organismos autónomos locales regulados en la Ley reguladora de Bases del Régimen Local.
- Entidades públicas empresariales reguladas en la Ley de medidas para la modernización del gobierno local.
- Sociedades mercantiles en cuyo capital tenga participación total o mayoritaria la Entidad Local o un ente público de la misma.
- Fundaciones públicas locales.
- Consorcios.

Señala, además, que el subsector de las empresas públicas, posiblemente disponga de sistemas de información con un grado suficiente de desarrollo como para que se apliquen con



carácter general criterios aceptables desde el punto de vista del análisis de costes. Por último, existen sectores “frontera” en los que sería difícil discutir la aplicabilidad o no del Documento sobre Principios Generales sobre Contabilidad Analítica de las Administrativas Públicas, siendo necesario en cada caso su estudio.



02

Los procesos de  
prestación de los  
servicios locales





## LOS PROCESOS DE PRESTACIÓN DE LOS SERVICIOS LOCALES

### 2.1. Marco jurídico-competencial.

Las competencias locales están íntimamente relacionadas con el principio de autonomía local. Así, la Carta Europea de la Autonomía Local 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 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 ciudadanos (Ballesteros: 1992: 247). De esta manera, son las competencias atribuidas a los Entes Locales, principalmente a través de las distintas leyes sectoriales, las que determinen 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 RDL 781/1986, podemos clasificar dichas competencias como sigue:

- 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 Públicas. Tienen la peculiaridad de que sólo podrán ser determinadas por Ley.
- 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 Local.
- Competencias compartidas o concurrentes, son las ejercidas conjuntamente por la Administración del Estado o de la Comunidad Autónoma y la Administración Local a través de la constitución de entes instrumentales de carácter público o privado.
- 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 convenio.

Si nos centramos en los municipios, la Ley 7/1985 les atribuye, en su artículo 25.2, competencias en las siguientes materias:

- a) Seguridad en lugares públicos.
- b) Ordenación del tráfico de vehículos y personas en las vías urbanas.
- c) Protección civil, prevención y extinción de incendios.
- d) Ordenación, gestión, ejecución y disciplina urbanística; promoción y gestión de viviendas; parques y jardines, pavimentación de vías públicas y conservación de caminos y vías rurales.
- e) Patrimonio histórico-artístico.
- f) Protección del medio ambiente.



- g) Abastos, mataderos, ferias, mercados y defensa de usuarios y consumidores.
- h) Protección de la salubridad pública.
- i) Participación en la gestión de la atención primaria de la salud.
- j) Cementerios y servicios funerarios.
- k) Prestación de los servicios sociales y de promoción y reinserción social.
- l) Suministro de agua y alumbrado público; servicios de limpieza viaria, de recogida y tratamiento de residuos, alcantarillado y tratamiento de aguas residuales.
- m) Transporte público de viajeros.
- n) Actividades o instalaciones culturales y deportivas; ocupación del tiempo libre; turismo.
- o) 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 se encuadran 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 RDL 781/1986 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.

Con 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 RDL 781/1986, 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 concorra alguna de las circunstancias enumeradas por el artículo 65 del RDL 781/1986, 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, 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, si bien el potencial campo de actuación de los municipios se hace inmenso, dada la actual situación financiera, pensamos que su campo de actuación real se limita a las actividades que bien sean impuestas como obligatorias por la legislación o bien sean estrictamente necesarias para la colectividad.

## **2.2. Organización: estructura y funcionamiento municipal.**

La organización interna de un Ayuntamiento queda regulada normalmente por su Reglamento Orgánico<sup>14</sup> adaptado a las modificaciones introducidas en la Ley 7/1985 por la Ley 57/2003. Así, como presenta la Ley 57/2003 en su exposición de motivos, el régimen local español se ha caracterizado tradicionalmente por un excesivo uniformismo que ha supuesto la existencia de un régimen común que configura un modelo orgánico-funcional sustancialmente similar para todos los municipios, siendo prácticamente igual para los que apenas superan los 5.000 habitantes como para los que tienen varios cientos de miles e incluso millones. Es por ello que, si bien el fin último debe ser la elaboración de una nueva Ley de Bases de la Administración Local que constituya un instrumento adecuado para que nuestros gobiernos locales afronten los complejos retos que les presenta el siglo XXI, sin llegar a ello, la Ley 57/2003 incorpora el Título X en la Ley 7/1985 por el que se establece un régimen orgánico específico para:

- los municipios con población superior a los 250.000 habitantes,
- las capitales de provincia de población superior a 175.000 habitantes,
- los municipios capitales de provincia, capitales autonómicas o sede de instituciones autonómicas
- y los municipios cuya población supere los 75.000 habitantes, que presenten circunstancias económicas, sociales, históricas o culturales especiales.

Por tanto, a raíz de la Ley 57/2003, podemos señalar que, en cuanto a la organización municipal, coexisten dos regímenes: por un lado el que podríamos denominar común a todos los municipios y, por otro, el específico de grandes ciudades aplicable a los municipios que cumplen los requisitos señalados en el párrafo anterior.

Así, basándonos en la normativa señalada y analizando los Reglamentos Orgánicos y de Funcionamiento de distintos municipios con diferentes tamaños poblacionales y pertenecientes a diversas comunidades autónomas y teniendo en cuenta que las leyes de las comunidades autónomas sobre el régimen local podrán establecer una organización municipal complementaria a la prevista en la Ley 7/1985, podemos señalar que, con carácter general los Ayuntamientos españoles se organizan tomando como base dos pilares fundamentales. Por un lado, los que podemos denominar órganos políticos que son los encargados del gobierno municipal y, por otra parte, los que se pueden denominar órganos administrativos que son los encargados de gestionar y ejecutar los servicios en el desarrollo de las competencias municipales.

Así, dentro de los que hemos tipificado como órganos políticos tenemos:

1. El Alcalde. Existe en todos los municipios y se trata de un órgano superior unipersonal. Es el presidente de la Corporación y ostenta la máxima representación del municipio, correspondiéndole la superior dirección y coordinación del gobierno y de la administración municipal. Las atribuciones dadas por la correspondiente normativa son, entre otras, de carácter directivo, representativo, autoritario y presidencial.

<sup>14</sup> Encontramos que reciben distintas denominaciones como Reglamento Orgánico y de Funcionamiento o Reglamento Orgánico de Gobierno y Administración, etc.

2. La Junta de Gobierno Local. Existe en todos los municipios con población superior a 5.000 habitantes y en los de menos cuando así lo disponga su Reglamento Orgánico o así lo acuerde el Pleno en su Ayuntamiento. Se trata de un órgano colegiado superior y está integrada por el alcalde y un número de concejales no superior al tercio del número legal de los mismos, siendo sus funciones las de asistir al alcalde en el ejercicio de sus atribuciones y cualquier otra que el alcalde u otro órgano municipal o las propias leyes les atribuyan.
3. El Pleno. Existe en todos los municipios y se trata de un órgano colegiado que está integrado por todos los concejales elegidos y es presidido por el alcalde. Entre sus competencias se encuentran las labores de control y fiscalización del resto de órganos de gobierno, de ordenación general y de mantenimiento de la identidad municipal.
4. Las Comisiones del Pleno. Existen en todos los municipios con población superior a 5.000 habitantes y en los de menos cuando así lo disponga su Reglamento Orgánico o así lo acuerde el Pleno en su Ayuntamiento. Se tratan de órganos colegiados que tienen por objeto el estudio, informe o consulta de los asuntos sometidos a la decisión del Pleno.
5. Los Tenientes de Alcalde. Existen en todos los municipios y se tratan de órganos unipersonales que son nombrados por el alcalde de entre los miembros de la Junta de Gobierno Local, siendo su función esencial la de sustituir al alcalde en los casos de vacante, ausencia o enfermedad de éste.
6. Los Concejales Delegados. Son órganos unipersonales a los que el alcalde o la Junta de Gobierno Local les delega expresamente.

Por su parte, dentro de la organización administrativa del Ayuntamiento podemos encontrar los siguientes organismos:

1. Áreas de Gobierno. Existen en todos los Ayuntamientos y se tratan de órganos centralizados y comprenden cada una de ellas uno o varios sectores funcionalmente homogéneos de materias de competencia de la administración del municipio.
2. Secretaría Municipal. Existe en todos los Ayuntamientos y se configura como una unidad administrativa dependiente directamente de la Alcaldía y a la que corresponde realizar, entre otras, la función de fe pública y el asesoramiento legal del Pleno del Ayuntamiento y de sus Comisiones y el conforme administrativo de las propuestas de los servicios.
3. Asesoría Jurídica. Existe normalmente en los Ayuntamientos que hemos denominado de grandes ciudades y es la unidad administrativa responsable de la asistencia jurídica al Alcalde, a la Junta de Gobierno Local y a los órganos directivos del Ayuntamiento, sin perjuicio de las funciones reservadas por la legislación de régimen local a otros órganos municipales.
4. Intervención General Municipal. Existe normalmente en los Ayuntamientos que hemos denominado de grandes ciudades y se trata de un órgano centralizado que tiene como misión la función pública de control y fiscalización interna de la gestión económico-financiera y presupuestaria, en su triple acepción de función interventora, función de control financiero y función de control de eficacia.
5. Órganos de Gestión Económico-Financiera y Presupuestaria. Existen normalmente en los Ayuntamientos que hemos denominado de grandes ciudades y se tratan de órganos centralizados que tienen asignadas las funciones de presupuestación, contabilidad, tesorería y recaudación.
6. Órgano de Gestión Tributaria. Existe normalmente en los Ayuntamientos que hemos denominado de grandes ciudades y se trata de un órgano centralizado creado para la consecución de una gestión integral del sistema tributario municipal, regido por los principios de eficiencia, suficiencia, agilidad y unidad en la gestión.
7. Juntas Municipales de Distritos. Existe normalmente en los Ayuntamientos que hemos denominado de grandes ciudades y se tratan de órganos desconcentrados creados para impulsar



y desarrollar la participación ciudadana en la gestión de los asuntos municipales y su mejora, sin perjuicio de la unidad de gobierno y gestión del municipio.

Por último, simplemente señalar, puesto que ya lo describimos con mayor detalle a la hora de abordar los distintos modos de gestión, que el Ayuntamiento puede dotarse para la prestación de determinados servicios de lo que se suelen denominar entes instrumentales que son organismos dotados de personalidad jurídica propia pero dependientes del Ayuntamiento, el cual sigue siendo titular del servicio. Citamos a modo de ejemplo los organismos autónomos, las entidades públicas empresariales locales, las sociedades mixtas o los consorcios.

### **2.3. Medios de producción.**

El desarrollo de cualquier actividad productiva implica sacrificar una serie de recursos (inputs) para obtener unos outputs que, en el caso que nos ocupa, quedan constituidos por los bienes y servicios producidos/prestados por el correspondiente Ayuntamiento. Los primeros (inputs) que se denominan factores o medios de producción lo constituyen todos aquellos recursos que hacen posible el desarrollo del proceso productivo. Por su parte, los segundos (outputs) hacen referencia al resultado de la actividad productiva a la que nos dedicaremos en apartados posteriores.

Los medios de producción, que al fin y al cabo desembocan en los distintos elementos de coste que intervienen en el proceso de cálculo del coste de un servicio público, se pueden clasificar atendiendo a distintos criterios, todos ellos perfectamente compatibles entre sí. Consideramos que pueden ser de interés, para su posterior tratamiento desde un punto de vista del cálculo del coste, las dos clasificaciones que establecemos a continuación.

Una primera clasificación podría distinguir entre factores corrientes y factores de capital o estructurales. Los primeros son los que habitualmente son consumidos en un proceso productivo (son a corto plazo) como por ejemplo el servicio prestado por el personal del Ayuntamiento, los materiales comprados por el Ayuntamiento, los trabajos contratados a empresas externas, etc. Por su parte, los segundos no son consumidos exclusivamente en un proceso productivo (son más a largo plazo) como por ejemplo un vehículo de bomberos, una pista polideportiva, un ordenador, un edificio municipal, etc.

Otra clasificación podría distinguir entre factores limitativos y factores sustitutivos. Los primeros son imprescindibles para la prestación del servicio público, así para la realización de una prueba de alcoholemia se hace imprescindible la presencia de policía local. Por otro lado, los segundos no son indispensables para la realización de una actividad productiva, por ejemplo, la actividad de limpieza de dependencias municipales puede ser desarrollada tanto por personal municipal como por una empresa externa al Ayuntamiento.

### **2.4. Actividad productiva.**

Las Entidades Locales manifiestan principalmente su actividad a través del establecimiento del correspondiente servicio público<sup>15</sup>. La Ley 7/1985 señala en su artículo 85.1 que “son servicios públicos locales los que prestan las Entidades Locales en el ámbito de sus competencias”. Sin embargo, estos fines están definidos en la Ley de manera muy general. Así, para el municipio se

<sup>15</sup> Si bien, 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 concurrencia 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.

centran en satisfacer las necesidades y aspiraciones de la comunidad vecinal, y para la Provincia y para las Islas en garantizar los principios de solidaridad y equilibrio intermunicipales.

El concepto de servicio público es un término que ha sido interpretado de forma bastante diferenciada por diversos autores. En lo que sí parece haber coincidencia es en que 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.

Por tanto, se consideran a las Entidades Locales como sistemas de producción de bienes y servicios destinados a responder a las necesidades de un mercado esencialmente local, donde su finalidad no tienen coincidencia alguna, en cuanto a objetivos, con 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.

La tarea de clasificar los servicios públicos no es fácil, puesto que, como indica De la Cuétara (1991: 42), “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 inclinamos por un criterio poblacional a la hora de discernir las distintas clases de servicios públicos, podemos concretar, al amparo de la Ley 7/1985, los servicios mínimos u obligatorios. Así, la citada Ley determina, en su artículo 26.1, que los municipios por sí o asociados deberán prestar, en todo caso<sup>16</sup>, 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:

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

d) En los municipios con población superior a 50.000 habitantes, además:

Transporte colectivo urbano de viajeros y protección del medio ambiente.

Otra clasificación que se podría hacer, 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 Albi (1960: 119) 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.

<sup>16</sup> 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.



- La función de policía destinada a asegurar el bienestar físico y moral de la colectividad, haciendo posible la convivencia.
2. Servicios de naturaleza económica<sup>17</sup>, que, como señala De la Cuétara (1991: 59), se tratan de actividades económicas que, con un conjunto de 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 se incluirían los de naturaleza asistencial y cultural.

Otra forma de distinguir la actividad de estos Entes, sería aquella que tomara como punto de referencia la forma de gestionar el servicio y a la que nos hemos referido en el epígrafe 1.3 de este Manual.

Sea cual fuera la clasificación elegida lo que parece claro es que todo servicio prestado por un Ente Local y que tenga a la ciudadanía como consumidor final, tiene tras de sí un proceso productivo. En este sentido quizás convenga puntualizar que, en un proceso productivo como el de un Ente Local también se produce una transformación según una determinada técnica, de factores productivos en productos/servicios o, según el Ministerio de Hacienda, 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/servicios, 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 (Orden de 1 de agosto de 1978).

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 transformación de valores operada una clara intencionalidad.

Además, 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 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.

Al profundizar en el análisis del citado proceso productivo, observamos como muchas de las múltiples tareas, que deberán desarrollarse de forma armónica para la provisión del correspondiente servicio tienen, en ocasiones el carácter de alternativas, en el sentido de que, dado un factor limitativo, destinar dicho elemento a la realización de determinados trabajos implicará el no poder aplicarlo al de otro en los que también sea necesaria su participación.

También es preciso tener presente que 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, se destacan como aspectos más importantes los siguientes (Mas y Ramió, 1992: 95-96):

<sup>17</sup> 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.



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.

Una vez descritas las peculiaridades de las actividades desarrolladas por los Entes Locales, en el apartado 4.1. del Manual abordaremos con detalle los distintos procesos que tienen lugar en este tipo de organizaciones.







03

Determinación de los  
agregados contables





## **DETERMINACIÓN DE LOS AGREGADOS CONTABLES**

Posiblemente el concepto de agregado contable sea escasamente utilizado en la Contabilidad Analítica, de Costes o de Gestión pero su importancia, como magnitud representativa de cualquier objeto de coste, con mayor o menor agregación, es de gran significado e interés para conocer el comportamiento de las magnitudes que confluyen en la transformación de los factores productivos en prestaciones de servicios de los entes privados o públicos, la forma de llevarlo a cabo y, por ende, en la información económica que se obtenga para la toma de decisiones de los gestores públicos.

### **3.1. Elementos de coste.**

#### **3.1.1. Definición, clasificación y catálogo por naturaleza.**

Aunque para la definición y clasificación de los elementos de costes podemos hacer uso de una extensa bibliografía al respecto, sólo vamos a referirnos, con el fin de seguir el objetivo esencialmente práctico del presente Manual, a la doctrina contenida en el referido Documento sobre “Principios Generales de Contabilidad Analítica para las Administraciones Públicas” DPGCAAP (IGAE, 2004).

La IGAE define a los elementos de costes como “cada una de las categorías significativas en que se clasifican los consumos de una organización agrupados por sus características económicas y el nivel de información que requiera el sujeto contable” (IGAE, 2004:33).

Por tanto, los elementos de costes debemos considerarlos como agregados contables de primer nivel y constituyen el obligado punto de partida del análisis de la estructura del proceso de formación del coste de cualquier ente público o privado y, consecuentemente, identificándose como el primer peldaño en la estructura de formación del coste de los servicios de los Entes Locales.

Desde una perspectiva económica, los elementos de coste constituyen los consumos de factores, expresados en unidades monetarias, que realiza la entidad en un determinado periodo, pudiendo realizarse su catalogación sobre la base de distintos criterios, dependiendo de la finalidad y del nivel de desagregación de la información que se requiera. En tal sentido, tomando como base el criterio de naturaleza económica, se obtiene una de las clasificaciones de los elementos de costes de mayor significación para un análisis detallado de su comportamiento.

Estos elementos de costes, denominados por el DPGCAAP cargas incorporables, se definen como aquéllas que son atribuibles al sujeto contable, en nuestro caso el Ente Local, por formar parte de sus costes, sea de uno o varios centros y/o actividades, para el período en cuestión, y que, esencialmente, se concretan, por una parte, en los denominados Costes Externos por el origen o procedencia externa de la información –fundamentalmente del Presupuesto, la Contabilidad Patrimonial u otros subsistemas de información económica del Ente Local– y, por otra, identificadas como Costes Calculados, porque la determinación de tales elementos de costes se lleva a cabo internamente por el propio Ente, tales como las amortizaciones, previsión social de funcionarios o diferencias de inventario calculadas.

Junto a las anteriores clasificaciones, para una explotación óptima de la información sobre elementos de costes, se requieren de otras clasificaciones que sirvan para la obtención de información más completa, variada y útil en la toma de decisiones a los gestores públicos locales, nos estamos refiriendo a otros criterios de diferenciación como son, entre otros, atendiendo a:

- a) Su variabilidad frente a la actividad: variables y fijos.
- b) Su modalidad de imputación a otros objetos de costes: directos e indirectos.
- c) Su forma de acumulación en el objeto de costes: primarios y secundarios.
- d) Su posibilidad de control por el responsable del centro: controlables y no controlables.

En cuanto al catálogo de elementos de costes por naturaleza para los Entes Locales, como no podía ser de otra forma, su discriminación más agregada coincide con la propia realizada por la IGAE en el citado DPGCAAP y que, adaptada a las necesidades de los Entes Locales, se concretaría en:

- a) Personal.
- b) Adquisición de bienes y servicios.
- c) Servicios exteriores.
- d) Tributos.
- e) Costes Financieros.
- f) Coste de transferencias.
- g) Amortizaciones.

Estos elementos de costes tienen su desarrollo particular en función del Ente Público al que se apliquen, adaptándose fundamentalmente a la naturaleza de los factores que se consumen, a los detalles de la información sobre los elementos que se desee suministrar y a las posibilidades del propio sistema de costes. Todo ello nos ha servido de base para la elaboración del Catálogo de elementos de coste para Entes Locales que desarrollamos en las siguientes páginas.

Para tales detalles de desagregación hemos considerado su importancia atendiendo tanto a su naturaleza económica como a otras pautas implícitamente contenidas en la propia clasificación del Presupuesto de Gastos de la estructura presupuestaria difundida por la Orden EHA/3565/2008.

Comenzamos por el elemento de coste Personal, formado por las retribuciones monetarias y en especie satisfechas por el Ente Local como contraprestación por los servicios prestados por su capital humano. Siguiendo las citadas pautas clasificativas, para un primer nivel de agregación, lo hemos discriminado atendiendo al tipo de relación laboral que mantienen las personas que desarrollan su actividad en los Entes Locales, distinguiéndose así:

- De Gobierno, Dirección y Confianza.
- De Plantilla.
- De Otro Personal.

El primer componente de coste está integrado por aquellos que se originan como compensación a la prestación de los servicios de las personas que, formando parte de los recursos humanos de los Entes Locales, tienen como función la representación de los ciudadanos y la gestión de los recursos públicos locales, responsabilidades específicas, como personal especializado y de alta responsabilidad directiva, o incluso de menor especialización profesional pero que se incorpora a prestar sus servicios por una decisión política, sin el preceptivo proceso de selección para el personal de las Administraciones Públicas. En concreto, para un municipio, respectivamente, hacen referencia a los relacionados con la toma de decisiones políticas, como consecuencia de ser componente del Gobierno Local (Alcalde, Concejales con responsabilidades en áreas de gobierno, etc.), de los órganos de representación y de decisión (Concejales sin responsabilidad de gobierno, directores de áreas, etc.), o incluso a todos aquellos que trabajan en tareas que, de una u otra forma, requieren la confianza de los responsables políticos. La anterior discriminación entre Órganos de Gobierno, Personal Directivo y Personal Eventual debemos considerarla como un segundo nivel de detalle, dentro de similar relación laboral, según las funciones que realizan en el Ente Local.

El segundo componente de coste lo integra los costes que se producen a cambio de la prestación de los servicios de aquellas personas que tiene como principal característica la de ser trabajadores –Funcionario, Laboral Fijo y Laboral Temporal– que se han incorporado al Ente



Local, tras un proceso de selección, con las habilidades establecidas en la definición del puesto de trabajo que cubre y, por ende, en el marco de la Relación de Puestos de Trabajos aprobada por el citado Ente, todo ello en la forma y por el tiempo que el propio puesto de trabajo requiera y dependiendo de las posibilidades presupuestarias y de las decisiones de los responsables del Gobierno Local. La anterior discriminación entre Funcionario, Laboral Fijo y Laboral Temporal debemos considerarla como un segundo nivel de detalle, según la forma de contratación o ingreso de los trabajadores en el Ente Local y que formarán parte de la plantilla.

Finalmente, el tercer grupo surge para aquellos trabajadores que se incorporan por la prestación de los servicios de carácter residual, para tareas esporádicas y atípicas que puedan requerir el Ente Local en algunas actividades con escasa importancia y ajenas a las competencias propias del mismo.

El siguiente nivel de desglose y, consecuentemente detalle, del elemento de coste Personal lo dedicaremos a la discriminación que surge por aplicación del criterio “Tipo de Remuneración” y que, esencialmente, cubren las necesidades informativas que se requieren para conocer explícitamente la naturaleza de la correspondiente remuneración. Su desarrollo sería el siguiente:

- Retribuciones Básicas.
- Retribuciones Complementarias.
- Otras Retribuciones.
- Cuotas, Prestaciones y Otros Costes Sociales.
- Indemnizaciones por Razón del Servicio.

Por su parte, cada uno de estos tipos de remuneración pueden concretarse, de acuerdo al criterio del concepto retributivo, en costes de diferente naturaleza que, fundamentalmente, se concretan en:

Para las Retribuciones Básicas:

- Sueldos.
- Trienios.
- Otras Retribuciones Básicas.

Para las Retribuciones Complementarias:

- Complementos de Destino.
- Complemento Específico.
- Otras Retribuciones Complementarias.

Para Otras Retribuciones:

- Retribuciones en Especie.
- Otras Retribuciones.

Para Cuotas, Prestaciones y Otros Costes Sociales:

- Cuotas Sociales.
- Por Prestaciones Sociales.
- Por Servicios Sociales.
- Por Otras Prestaciones Sociales.

Para Indemnizaciones por Razón del Servicio:

- Dietas.

- Locomoción.
- Otras Indemnizaciones.

Una vez estudiado el elemento coste de personal, sin duda el de mayor importancia y significación para los Entes Locales, el siguiente a desarrollar, para que nos proporcionen mayor detalle informativo sobre los mismos, es el denominado “Adquisición de Bienes y Servicios” que representa el consumo, expresado en unidades monetarias del material fungible utilizado para las diversas actividades municipales ejecutadas, y cualquier otro material que por su escasa importancia no tenga la cualidad de almacenable. Así mismo, también se incluye el material de oficina no inventariable. De acuerdo con el criterio de naturaleza, distinguimos entre:

- Material de Oficina.
- Prensa, Revistas, Libros y Otras Publicaciones.
- Vestuario.
- Productos Alimenticios.
- Productos Farmacéuticos y Material Sanitario.
- Productos de Limpieza y Aseo.
- Material de Mantenimiento y Reparaciones.
- Material Electrónico, Eléctrico y de Comunicaciones.
- Manutención de Animales.
- Otros Aprovisionamientos.

Los “Suministros” son los elementos de naturaleza corpórea o cuasi corpórea que consume el Ente Local, y que, normalmente, tienen la característica de no almacenables por la coincidencia entre la compra y el consumo que se realiza de los mismos. Aplicando la discriminación de acuerdo a la naturaleza de estos, los desglosamos en:

- Energía Eléctrica.
- Agua.
- Gas.
- Combustible.

Los “Servicios Exteriores” son los servicios de naturaleza diversa adquiridos por el Ente Local, así como las prestaciones efectuadas por personas físicas, no integradas en la plantilla de la misma, o jurídicas. Aplicando la discriminación de acuerdo a su naturaleza, lo desglosamos en:

- Arrendamientos y Cánones.
- Reparaciones, Mantenimiento y Conservación.
- Comunicaciones.
- Transporte.
- Primas de Seguros.
- Costes Diversos.
- Trabajos Realizados por otras Empresas y Profesionales.

En los componentes de los elementos de coste “Arrendamientos y Cánones” y “Mantenimiento, Reparación y Conservación”, se mantienen un idéntico desglose, salvo el elemento “Terreno y Bienes Naturales” sólo en el primero e “Infraestructura y Bienes Naturales” sólo para el segundo, el resto con el siguiente detalle:



- De Edificios y Otras Construcciones.
- De Maquinaria, Instalaciones y Utillaje.
- De Elementos de Transporte.
- De Mobiliario y Enseres.
- De Equipos para Procesos de Información.
- De Otro Inmovilizado Material.

Los “Tributos”, como elemento de coste, representan los impuestos de carácter local, autonómico y estatal exigidos, en su caso, al Ente Local correspondiente. Por tanto, pueden ser:

- Estatales.
- Autonómicos.
- Locales.

Los Costes Financieros representan el coste generado por la utilización del capital. Con independencia del debate relativo a la oportunidad de incluir o no el coste de los capitales propios en el cómputo global de los costes financieros, entendemos que por razones de estricta practicidad operativa, resulta conveniente obviar su consideración. Su desglose, si procede, tiene en cuenta, además del origen de la financiación, en euros u otras monedas extranjeras, la forma de acceder a los recursos financieros a través de deuda pública o, en su caso, por préstamos y otras operaciones financieras. Independientemente de lo anterior, también cabe distinguir aquellos que surgen como consecuencia de depósitos, fianzas y otros, así como los que provengan de demora y otros gastos financieros. Para la emisión de deuda y los préstamos, por su importancia cuantitativa, debe distinguirse entre aquellos que proceden de gastos de emisión y formalización, respectivamente, y los propios intereses.

- Deuda Pública:
  - En Euros.
    - Intereses.
    - Gastos de emisión, modificación y cancelación.
    - Otros gastos financieros.
  - En moneda distinta al Euro.
    - Intereses.
    - Gastos de emisión, modificación y cancelación.
    - Diferencias en cambio.
    - Otros gastos financieros.
- Préstamos y otras operaciones financieras:
  - En Euros.
    - Intereses.
    - Gastos de formalización, modificación y cancelación.
    - Otros gastos financieros.
  - En moneda distinta al Euro.
    - Intereses.

- Gastos de formalización, modificación y cancelación.
- Diferencias de cambio.
- Otros gastos financieros.
- De depósitos, fianzas y otros.
- Intereses de demora y otros gastos financieros.

En cuanto al elemento “Coste de Transferencias” incluye aportaciones de recursos financieros por parte del Ente Local, sin contrapartida directa de los agentes perceptores, y con destino a financiar operaciones corrientes, aunque sea en especie, para su entrega a los beneficiarios en concepto de una subvención previamente concedida. Se imputará atendiendo a su destinatario:

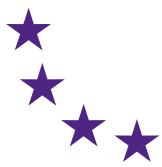
- A la Administración General de la Entidad.
- A los Organismos Autónomos de la Entidad Local.
- A la Administración del Estado.
- A la Seguridad Social.
- A los Entes Públicos y sociedades mercantiles del Ente Local.
- A Comunidades Autónomas.
- A otros Entes Locales.
- A empresas privadas.
- A familias e instituciones sin fines de lucro.
- Al exterior.

Las amortizaciones son un elemento de coste que refleja la depreciación irreversible experimentada por los activos fijos económicos debida al simple paso de tiempo, la utilización o uso del inmovilizado por parte del correspondiente Ente Local. Como detalle de los mismos se pueden distinguir entre:

- Amortización del inmovilizado material.
  - Edificios y otras Construcciones.
  - Maquinaria.
  - Instalaciones.
  - Utillaje.
  - Elementos de transporte.
  - Mobiliario y Enseres.
  - Equipos para Procesos de Información.
  - Otro Inmovilizado Material.
- Amortización del inmovilizado inmaterial.
  - Aplicaciones informáticas.
  - Otro Inmovilizado Inmaterial.

Finalmente, las anteriores clasificaciones de los elementos de coste, de forma sintetizada, la presentamos en el siguiente cuadro:





Cuadro 3.1. Inventario sintético de elementos de coste.

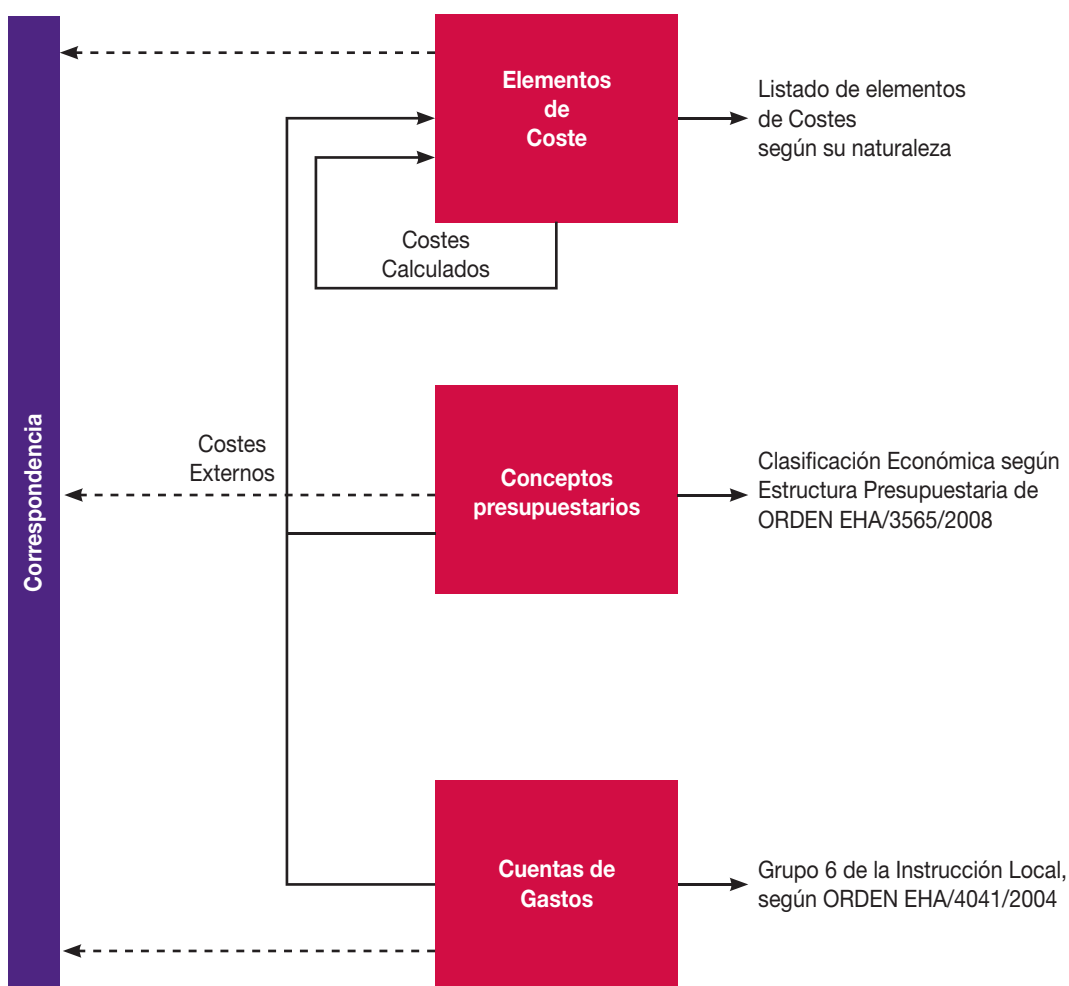
<b>Personal</b> <ul style="list-style-type: none"> <li>• De Gobierno</li> <li>• De Plantilla</li> <li>• Otro Personal</li> </ul>	Retribuciones básicas Retribuciones complementarias Otras retribuciones Cuotas, Prestaciones y Otros Costes Sociales Indemnizaciones por razón del servicio Otros costes del personal
<b>Adquisición de Bienes y Servicios</b>	Material de Oficina Prensa, Revistas, Libros y Otras Publicaciones Vestuario Productos Alimenticios Productos Farmacéuticos y Material Sanitario Productos de Limpieza y Aseo Material de Mantenimiento y Reparaciones Material Electrónico, Eléctrico y de Comunicaciones Manutención de Animales Otros Aprovisionamientos
<b>Suministros</b>	Energía eléctrica Agua Gas Combustible
<b>Servicios Exteriores</b>	Arrendamientos y Cánones Reparaciones, Mantenimiento y Conservación Comunicaciones Transporte Primas de Seguros Costes Diversos Trabajos Realizado por otras Empresas y Profesionales
<b>Tributos</b>	Estatales Autonómicos Locales
<b>Costes Financieros</b>	Deuda Pública Préstamos y otras operaciones financieras Depósitos, fianzas y otros Intereses de demora y otros gastos financieros
<b>Coste de Transferencias</b>	A la Administración General de la Entidad A los Organismos Autónomos de la Entidad Local A la Administración del Estado A la Seguridad Social A los Entes Públicos y sociedades mercantiles del Ente Local A Comunidades Autónomas A otros Entes Locales A empresas privadas A familias e instituciones sin fines de lucro Al exterior
<b>Amortizaciones</b>	Amortización del inmovilizado material Amortización del inmovilizado inmaterial

Fuente: Elaboración propia.

### 3.1.2. Tabla de equivalencias.

Aunque tendremos ocasión de profundizar en ello en el apartado cuarto del presente epígrafe, en ningún caso se puede concebir ninguna parte del sistema contable de forma aislada o inconexa, obteniendo y generando información de manera independiente del resto de los componentes del mismo. Por tanto, hemos diseñado un catálogo de elementos de coste por naturaleza (subsistema de Contabilidad Analítica) para los Entes Locales, perfectamente armonizado con la propia estructura presupuestaria vigente, Orden EHA/3565/2008, de 3 de diciembre e, igualmente, con el Grupo 6 de gastos, incluido en la Instrucción Contable Orden EHA/4041/2004, de 23 de noviembre, cuya correspondencia puede verse en la figura siguiente:

Figura 3.1. Correspondencia de elementos costes.



Fuente: Adaptado de Carrasco *et al.* (2006: 49)

Teniendo en cuenta dicha correspondencia y tomando como referencia el desarrollo pormenorizado de ambas clasificaciones, resulta factible elaborar un cuadro de equivalencias que relacione el inventario sintético de elementos de coste que se recoge en el cuadro 1, con la clasificación económica del presupuesto de gastos y las cuentas correspondientes del referido grupo 6.

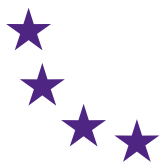
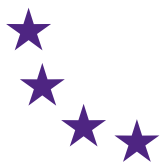


Tabla 3.1. Tabla de equivalencias de elementos de coste.

ELEMENTOS DE COSTE	CLASIFICACIÓN ECONÓMICA DE ELEMENTOS DE COSTE SEGÚN ORDEN EHA/3565/2008			ADAPTACIÓN PGCP A LA ADMON LOCAL
	Artículo	Concepto	Subconcepto	
<b>COSTE DE PERSONAL</b>				
Remuneraciones fijas				
	10. Órganos de gobierno y personal directivo			
		100. Retribuciones básicas y otras remuneraciones de los miembros de órganos de gobierno		
			100.00. Retribuciones básicas	640. Sueldos y salarios
			100.01. Otras remuneraciones	640. Sueldos y salarios
		101. Retribuciones básicas y otras remuneraciones del personal directivo		
			101.00. Retribuciones básicas	640. Sueldos y salarios
			101.01. Otras remuneraciones	640. Sueldos y salarios
	11. Personal eventual			
		110. Retribuciones básicas y otras remuneraciones del personal eventual		
			110.00. Retribuciones básicas	640. Sueldos y salarios
			110.01. Retribuciones complementarias	640. Sueldos y salarios
			110.02. Otras remuneraciones	640. Sueldos y salarios
	12. Personal			
		120. Retribuciones básicas del personal funcionario		
			120.00. Retribuciones básicas grupo A1	640. Sueldos y salarios
			120.01. Retribuciones básicas grupo A2	640. Sueldos y salarios
			120.02. Retribuciones básicas grupo B	640. Sueldos y salarios

ELEMENTOS DE COSTE	CLASIFICACIÓN ECONÓMICA DE ELEMENTOS DE COSTE SEGÚN ORDEN EHA/3565/2008			ADAPTACIÓN PGCP A LA ADMON LOCAL
	Artículo	Concepto	Subconcepto	
			120.03. Retribuciones básicas grupo C1	640. Sueldos y salarios
			120.04. Retribuciones básicas grupo C2	640. Sueldos y salarios
			120.05. Retribuciones básicas grupo E	640. Sueldos y salarios
			120.06. Trienios	640. Sueldos y salarios
			120.09. Otras retribuciones básicas	640. Sueldos y salarios
		121. Retribuciones complementarias personal funcionario		
			121.00. Complemento de destino	640. Sueldos y salarios
			121.01. Complemento específico	640. Sueldos y salarios
			121.03. Otros complementos	640. Sueldos y salarios
		124. Retribución de funcionarios en prácticas		
			124.00. Retribuciones básicas grupo A1	640. Sueldos y salarios
			124.01. Retribuciones básicas grupo A2	640. Sueldos y salarios
			124.02. Retribuciones básicas grupo B	640. Sueldos y salarios
			124.03. Retribuciones básicas grupo C1	640. Sueldos y salarios
			124.04. Retribuciones básicas grupo C2	640. Sueldos y salarios
			124.05. Retribuciones básicas grupo E	640. Sueldos y salarios
			124.06. Trienios	640. Sueldos y salarios
			124.09. Otras retribuciones básicas	640. Sueldos y salarios
	13. Personal laboral			
		130. Personal laboral fijo		
			130.00. Retribuciones básicas	640. Sueldos y salarios
			130.02. Otras remuneraciones	640. Sueldos y salarios
		131. Personal laboral temporal		640. Sueldos y salarios
	14. Otro personal			
		143. Otro personal		640. Sueldos y salarios



ELEMENTOS DE COSTE	CLASIFICACIÓN ECONÓMICA DE ELEMENTOS DE COSTE SEGÚN ORDEN EHA/3565/2008			ADAPTACIÓN PGCP A LA ADMON LOCAL
	Artículo	Concepto	Subconcepto	
Remuneraciones variables				
	12. Personal funcionario			
		122. Retribuciones en especie personal funcionario		640. Sueldos y salarios
	13. Personal laboral			
		130. Personal laboral fijo		
			130.01. Horas extraordinarias	640. Sueldos y salarios
		132. Retribuciones en especie		640. Sueldos y salarios
	15. Incentivos al rendimiento			
		150. Productividad		640. Sueldos y salarios
		151. Gratificaciones		640. Sueldos y salarios
		152. Otros incentivos al rendimiento		640. Sueldos y salarios
		153. Complemento de dedicación especial		640. Sueldos y salarios
Cuotas, prestaciones y gastos sociales a cargo del Ayuntamiento				
	16. Cuotas, prestaciones y gastos sociales a cargo del empleador			
		160. Cuotas sociales		
			160.00. Seguridad social	642. Cotizaciones sociales a cargo del empleador
			160.08. Asistencia médico-farmacéutica	642. Cotizaciones sociales a cargo del empleador
			160.09. Otras cuotas	642. Cotizaciones sociales a cargo del empleador
Otros costes sociales				
	10. Órganos de gobierno y personal directivo			
		107. Contribuciones a planes y fondos de pensiones		
			107.00. De los miembros de los órganos de gobierno	641. Indemnizaciones

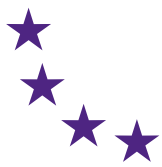
ELEMENTOS DE COSTE	CLASIFICACIÓN ECONÓMICA DE ELEMENTOS DE COSTE SEGÚN ORDEN EHA/3565/2008			ADAPTACIÓN PGCP A LA ADMON LOCAL
	Artículo	Concepto	Subconcepto	
			107.01. Del personal directivo	641. Indemnizaciones
	11. Personal eventual			
		117. Contribuciones a planes y fondos de pensiones		641. Indemnizaciones
	12. Personal funcionario			
		127. Contribuciones a planes y fondos de pensiones		641. Indemnizaciones
	13. Personal laboral			
		137. Contribuciones a planes y fondos de pensiones		641. Indemnizaciones
	14. Otro personal			
		147. Contribuciones a planes y fondos de pensiones		641. Indemnizaciones
	16. Cuotas, prestaciones y gastos sociales a cargo del empleador			
		161. Prestaciones sociales		
			161.03. Pensiones excepcionales	645. Prestaciones sociales
			161.04. Indemnización por jubilación anticipada personal laboral	641. Indemnizaciones
			161.05. Pensiones a cargo de la entidad	645. Prestaciones sociales
			161.07. Asistencia médico-farmacéutica a pensionistas	645. Prestaciones sociales
		162. Gastos sociales del personal		
			162.00. Formación y perfeccionamiento	6440. Formación y perfeccionamiento del personal
			162.01. Economato y comedores	6449. Otros
			162.02. Transportes	6449. Otros
			162.04. Acción social	6441. Acción social
			162.05. Seguros	6442. Seguros
			162.09. Otros gastos sociales	6449. Otros
		164. Complemento familiar		645. Prestaciones sociales



ELEMENTOS DE COSTE	CLASIFICACIÓN ECONÓMICA DE ELEMENTOS DE COSTE SEGÚN ORDEN EHA/3565/2008			ADAPTACIÓN PGCP A LA ADMON LOCAL
	Artículo	Concepto	Subconcepto	
Indemnizaciones por razón del servicio				
	23. Indemnizaciones por razón del servicio			
		230. Dietas		
			230.00. De los miembros de los órganos de gobierno	6294. Dietas
			230.10. Del personal directivo	6294. Dietas
			230.20. Del personal no directivo	6294. Dietas
		231. Locomoción		
			231.00. De los miembros de los órganos de gobierno	6295. Locomoción
			231.10. Del personal directivo	6295. Locomoción
			231.20. Del personal no directivo	6295. Locomoción
Otras indemnizaciones		233. Otras indemnizaciones		6299. Otros servicios
Otros costes de personal				
	22. Material, suministros y otros			
		226. Gastos diversos		
			226.06. Reuniones, conferencias y cursos	6299. Otros servicios
			226.07. Oposiciones y pruebas selectivas	6299. Otros servicios
<b>COSTE DE ADQUISICIÓN DE BIENES Y SERVICIOS</b>				
	22. Material, suministros y otros			
		220. Material de oficina		
Coste de material de oficina			220.00. Material de oficina ordinario no inventariable	6290. Material de oficina ordinario no inventariable
			220.02. Material informático no inventariable	6290. Material de oficina ordinario no inventariable
Coste de prensa, revistas, libros y otras publicaciones			220.01. Prensa, revistas, libros y otras publicaciones	6291. Prensa, revistas, libros y otras publicaciones
		221. Suministros		
Coste de vestuario			221.04. Vestuario	6289. Otros suministros

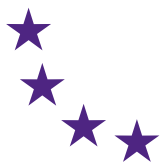


ELEMENTOS DE COSTE	CLASIFICACIÓN ECONÓMICA DE ELEMENTOS DE COSTE SEGÚN ORDEN EHA/3565/2008			ADAPTACIÓN PGCP A LA ADMON LOCAL
	Artículo	Concepto	Subconcepto	
Coste de productos alimenticios			221.05. Productos alimenticios	6289. Otros suministros
Coste de productos farmacéuticos y material sanitario			221.06. Productos farmacéuticos y material sanitario	6289. Otros suministros
Coste de productos de limpieza y aseo			221.10. Productos de limpieza y aseo	6289. Otros suministros
Coste de material de mantenimiento y reparaciones			221.11. Suministros de repuesto de maquinaria, utillaje y elementos de transporte	6289. Otros suministros
Coste de material electrónico, eléctrico y de comunicaciones			221.12. Suministros de material electrónico, eléctrico y de telecomunicaciones	6289. Otros suministros
Coste de manutención de animales			221.13. Manutención de animales	6289. Otros suministros
Coste de otros aprovisionamientos			221.99 Otros suministros	6289. Otros suministros
<b>COSTE DE SUMINISTROS</b>				
	22. Material, suministros y otros			
		221. Suministros		
Energía eléctrica			221.00. Energía eléctrica	6280. Energía eléctrica
Agua			221.01. Agua	6281. Agua
Gas			221.02. Gas	6282. Gas
Combustible			221.03. Combustibles y carburantes	6283. Combustibles
<b>COSTE DE SERVICIOS EXTERIORES</b>				
Arrendamientos y cánones				
	20. Arrendamientos y cánones			
		200. Arrendamientos de terrenos y bienes naturales		6210. Arrendamientos y cánones de terrenos y bienes naturales
		202. Arrendamientos de edificios y otras construcciones		6211. Arrendamientos y cánones de construcciones
		203. Arrendamientos de maquinaria, instalaciones y utillaje		6212/6213/6214. Arrendamientos y cánones de instalaciones técnicas/ maquinaria/utillaje



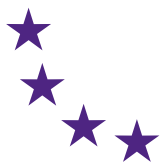
ELEMENTOS DE COSTE	CLASIFICACIÓN ECONÓMICA DE ELEMENTOS DE COSTE SEGÚN ORDEN EHA/3565/2008			ADAPTACIÓN PGCP A LA ADMON LOCAL
	Artículo	Concepto	Subconcepto	
		204. Arrendamientos de material de transporte		6217. Arrendamientos y cánones de elementos de transporte
		205. Arrendamientos de mobiliario y enseres		6215. Arrendamientos y cánones de mobiliario
		206. Arrendamientos de equipos para procesos de información		6216. Arrendamientos y cánones de equipos para procesos de información
		208. Arrendamientos de otro inmovilizado material		6218. Arrendamientos y cánones de otro inmovilizado material
		209. Cánones		6219. Cánones
Reparaciones, mantenimiento y conservación				
	21. Reparaciones, mantenimiento y conservación			
		210. Infraestructuras y bienes naturales		6220. Reparaciones y conservación terrenos y bienes naturales
		212. Edificios y otras construcciones		6221. Reparaciones y conservación construcciones
		213. Maquinaria, instalaciones técnicas, utillaje		6222/6223/6224. Reparaciones y conservación instalaciones técnicas/maquinaria/utillaje
		214. Elementos de transporte		6228. Reparaciones y conservación elementos de transporte
		215. Mobiliario		6226. Reparaciones y conservación mobiliario
		216. Equipos para procesos de información		6227. Reparaciones y conservación equipos para procesos de información
		219. Otro inmovilizado material		6229. Reparaciones y conservación otro inmovilizado material

ELEMENTOS DE COSTE	CLASIFICACIÓN ECONÓMICA DE ELEMENTOS DE COSTE SEGÚN ORDEN EHA/3565/2008			ADAPTACIÓN PGCP A LA ADMON LOCAL
	Artículo	Concepto	Subconcepto	
Comunicaciones				
	22. Material, suministros y otros			
		222. Comunicaciones		
			222.00. Servicios telecomunicaciones	6297. Comunicaciones telefónicas
			222.01. Postales	6298. Otras comunicaciones
			222.02. Telegráficas	6298. Otras comunicaciones
			222.03. Informáticas	6298. Otras comunicaciones
			222.99. Otros gastos en comunicaciones	6298. Otras comunicaciones
Transporte		223. Transportes		624. Transportes
Prima de seguros		224. Prima de seguros		625. Primas de seguros
Costes diversos				
		226. Gastos diversos		
			226.01 Atenciones protocolarias y representativas	627. Publicidad, propaganda y relaciones públicas
			226.02. Publicidad y propaganda	627. Publicidad, propaganda y relaciones públicas
			226.03. Publicación en diarios oficiales	627. Publicidad, propaganda y relaciones públicas
			226.04. Jurídicos y contenciosos	6299. Otros servicios
			226.09. Actividades culturales y deportivas	6299. Otros servicios
			226.99.Otros gastos diversos	6299. Otros servicios
	24. Gastos de publicaciones			
		240. Gastos de edición y distribución		627. Publicidad, propaganda y relaciones públicas
	27. Gastos imprevistos y funciones no clasificadas			678. Gastos extraordinarios
Trabajos realizados por otras empresas, profesionales y entidades				
	22. Material, suministros y otros			



ELEMENTOS DE COSTE	CLASIFICACIÓN ECONÓMICA DE ELEMENTOS DE COSTE SEGÚN ORDEN EHA/3565/2008			ADAPTACIÓN PGCP A LA ADMON LOCAL
	Artículo	Concepto	Subconcepto	
		227. Trabajos realizados por otras empresas y profesionales		
			227.00. Limpieza y aseo	6292. Limpieza y aseo
			227.01. Seguridad	6293. Seguridad
			227.02. Valoraciones y peritajes	623. Servicios de profesionales independientes
			227.04. Custodia, depósito y almacenaje	6299. Otros servicios
			227.05. Procesos electorales	6299. Otros servicios
			227.06. Estudios y trabajos técnicos	623. Servicios de profesionales independientes
			227.08. Servicios de reeducación a favor de la entidad	6299. Otros servicios
			227.09. Otros trabajos realizados por otras empresas y profesionales	6299. Otros servicios
	25. Trabajos realizados por admones públicas y otras entidades públicas			6299. Otros servicios
	26. Trabajos realizados por instituciones sin fines de lucro			6299. Otros servicios
<b>TRIBUTOS</b>				
		225. Tributos		
			225.00. Tributos estatales	632. Tributos de carácter estatal
			225.01. Tributos de las Comunidades Autónomas	631. Tributos de carácter autonómico
			225.02. Tributos de las Entidades Locales	630. Tributos de carácter local
<b>COSTES FINANCIEROS</b>				
	30. De deuda pública en euros			
		300. Intereses		661. Intereses de obligaciones y bonos
		301. Gastos de emisión, modificación y cancelación		6690. Gastos de formalización de deudas

ELEMENTOS DE COSTE	CLASIFICACIÓN ECONÓMICA DE ELEMENTOS DE COSTE SEGÚN ORDEN EHA/3565/2008			ADAPTACIÓN PGCP A LA ADMON LOCAL
	Artículo	Concepto	Subconcepto	
		309. Otros gastos financieros de deuda pública en euros		6699. Otros gastos financieros
	31. De préstamos y otras operaciones financieras en euros			
		310. Intereses		662/663. Intereses de deudas a corto/largo plazo
		311. Gastos de formalización, modificación y cancelación		6690. Gastos de formalización de deudas
		319. Otros gastos financieros de préstamos y otras operaciones financieras		6699. Otros gastos financieros
	32. De deuda pública en moneda distinta del euro			
		320. Intereses		661. Intereses de obligaciones y bonos
		321. Gastos de emisión, modificación y cancelación		6690. Gastos de formalización de deudas
		322. Diferencias de cambio		668. Diferencias negativas de cambio
		329. Otros gastos financieros de deuda pública en moneda distinta del euro		6699. Otros gastos financieros
	33. De préstamos y otras operaciones financieras en moneda distinta del euro			
		330. Intereses		662/663. Intereses de deudas a corto/largo plazo
		331. Gastos de formalización, modificación y cancelación		6690. Gastos de formalización de deudas
		332. Diferencias de cambio		668. Diferencias negativas de cambio
		339. Otros gastos financieros de préstamos y otras operaciones financieras		6699. Otros gastos financieros



ELEMENTOS DE COSTE	CLASIFICACIÓN ECONÓMICA DE ELEMENTOS DE COSTE SEGÚN ORDEN EHA/3565/2008			ADAPTACIÓN PGCP A LA ADMON LOCAL
	Artículo	Concepto	Subconcepto	
	34. De depósitos, fianzas y otros			
		340. Intereses de depósitos		669. Otros gastos financieros
		341. Intereses de fianzas		669. Otros gastos financieros
	35. Intereses de demora y otros gastos financieros			
		352. Intereses de demora		6697. Intereses de demora
		353. Operaciones de intercambio financiero		664. Gastos de operaciones de intercambio financiero
		357. Ejecución de avales		669. Otros gastos financieros
		358. Intereses por operaciones de arrendamiento financiero ("leasing")		669. Otros gastos financieros
		359. Otros gastos financieros		6699. Otros gastos financieros
<b>COSTE DE TRANSFERENCIAS Y SUBVENCIONES</b>				
TRANSFERENCIAS CORRIENTES Y SUBVENCIONES				
	40. A la Administración Gral de la Entidad Local			650/651. Transferencias/ Subvenciones corrientes
	41. A los OO.AA. de la Entidad Local			650/651. Transferencias/ Subvenciones corrientes
	42. A la Administración del Estado			650/651. Transferencias/ Subvenciones corrientes
	43. A la seguridad social			650/651. Transferencias/ Subvenciones corrientes
	44. A los entes públicos y sociedades mercantiles de la Entidad Local			650/651. Transferencias/ Subvenciones corrientes

ELEMENTOS DE COSTE	CLASIFICACIÓN ECONÓMICA DE ELEMENTOS DE COSTE SEGÚN ORDEN EHA/3565/2008			ADAPTACIÓN PGCP A LA ADMON LOCAL
	Artículo	Concepto	Subconcepto	
	45. A Comunidades Autónomas			650/651. Transferencias/ Subvenciones corrientes
	46.A Entidades Locales			650/651. Transferencias/ Subvenciones corrientes
	47. A empresas privadas			650/651. Transferencias/ Subvenciones corrientes
	48. A familias e instituciones sin fines de lucro			650/651. Transferencias/ Subvenciones corrientes
	49. Al exterior			650/651. Transferencias/ Subvenciones corrientes
<b>TRANSFERENCIAS DE CAPITAL Y SUBVENCIONES</b>				
	70. A la Administración Gral de la Entidad Local			655/656. Transferencias/ Subvenciones de capital
	71. A los OO.AA. de la Entidad Local			655/656. Transferencias/ Subvenciones de capital
	72. A la Administración del Estado			655/656. Transferencias/ Subvenciones de capital
	73. A la seguridad social			655/656. Transferencias/ Subvenciones de capital
	74. A los entes públicos y sociedades mercantiles de la Entidad Local			655/656. Transferencias/ Subvenciones de capital
	75. A Comunidades Autónomas			655/656. Transferencias/ Subvenciones de capital
	76.A Entidades Locales			655/656. Transferencias/ Subvenciones de capital





ELEMENTOS DE COSTE	CLASIFICACIÓN ECONÓMICA DE ELEMENTOS DE COSTE SEGÚN ORDEN EHA/3565/2008			ADAPTACIÓN PGCP A LA ADMON LOCAL
	Artículo	Concepto	Subconcepto	
	77. A empresas privadas			655/656. Transferencias/ Subvenciones de capital
	78. A familias e instituciones sin fines de lucro			655/656. Transferencias/ Subvenciones de capital
	79. Al exterior			655/656. Transferencias/ Subvenciones de capital
<b>COSTE DE AMORTIZACIONES</b>	<b>COSTE CALCULADO</b>			
		Amortización del inmovilizado material		
			Edificios y otras construcciones	682. Amortización del inmovilizado material
			Maquinaria	682. Amortización del inmovilizado material
			Instalaciones	682. Amortización del inmovilizado material
			Utillaje	682. Amortización del inmovilizado material
			Elementos de transporte	682. Amortización del inmovilizado material
			Mobiliario y enseres	682. Amortización del inmovilizado material
			Equipos para procesos de información	682. Amortización del inmovilizado material
			Otro inmovilizado material	682. Amortización del inmovilizado material
		Amortización del inmovilizado inmaterial		
			Aplicaciones informáticas	681. Amortización del inmovilizado inmaterial
			Otro inmovilizado inmaterial	681. Amortización del inmovilizado inmaterial

Fuente: Adaptado de Carrasco *et al.* (2006: 107-121).

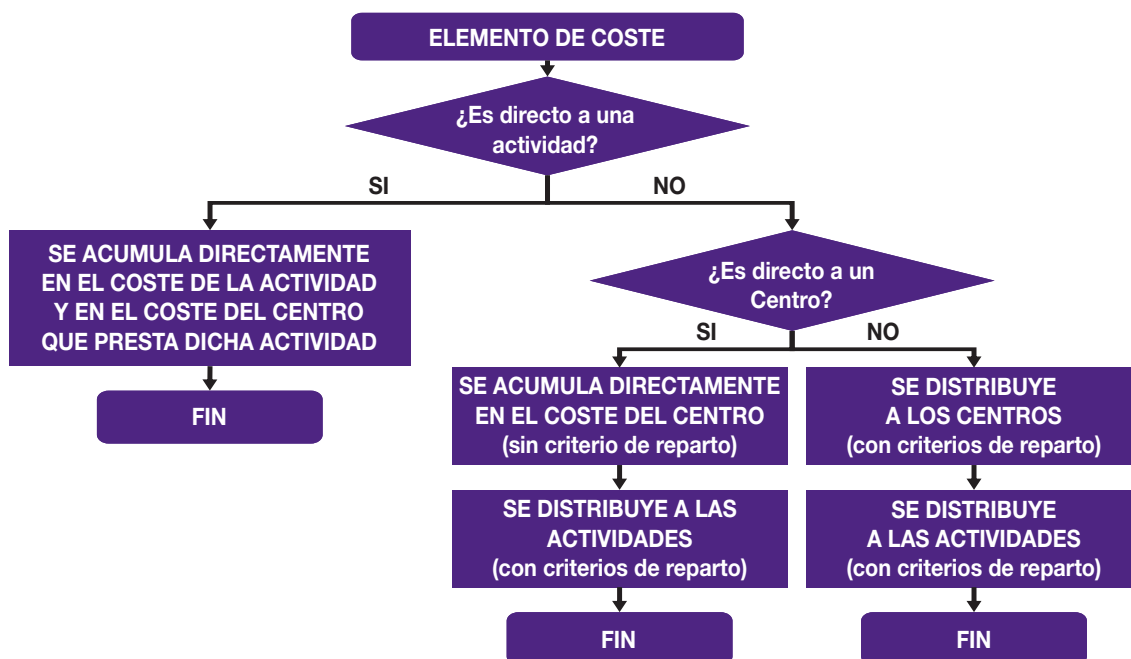
### 3.1.3. Origen de la información.

Sabemos que cualquier propuesta de modelo de coste con la que trabajemos en la Contabilidad Analítica, bajo la premisa<sup>18</sup> de utilizar centros y actividades/prestaciones para la captación del proceso formativo del coste, pretenderá, en la medida de lo posible, la localización directa de los elementos de coste en las actividades/prestaciones y en los centros, aplicando criterios de distribución para su imputación, a unas u otros, sólo en los casos que, por imposibilidad material, grave dificultad, o muy alto coste, no se pudiera llevar a cabo dicha asignación y, en su caso, medición de forma directa. Con ello se pretende que la determinación de los agregados contables –elementos de costes, actividades, centros, prestaciones de servicio, etc. se lleve a cabo de la manera más objetiva y homogénea posible.

En definitiva, el carácter directo o indirecto de un elemento de coste, respecto de su imputación a los otros objetos de costes –centros y actividades/prestaciones–, no depende de la propia naturaleza de los mismos sino de la posibilidad de adscripción y medida para su incorporación, en primer lugar a las actividades/prestaciones y, cuando no sea posible a los centros, en ambos casos evitando la aplicación de criterios de distribución para su imputación. Sin duda dicha posibilidad de adscripción y medida depende de los atributos de información del sistema origen que lo soporte y de que este pueda, o no, llevarlas a cabo con unos costes soportables por la mejora de objetivación que se produce en el proceso de cálculo del modelo de costes.

Por lo anterior, cualquier elemento de coste, debemos someterlo a la prueba de análisis donde se ponga de relieve, según el sistema origen de información que lo soporte, los atributos de la información que se genera y las posibilidades de su adscripción y medición para uno u otro objeto de costes. Dicho análisis deberá realizarse tomando como modelo del siguiente esquema:

Figura 3.2. Adscripción de elementos de coste a objetos de coste.



Fuente: Adaptado de Carrasco *et al.* (2006: 162).

<sup>18</sup> Es la propuesta que se contempla en el modelo de los Principios Generales de Contabilidad Analítica para las Administraciones Públicas y, consecuentemente, en nuestro Manual.



En definitiva, con todo lo anterior, se va analizando el comportamiento de los elementos de costes, desde la perspectiva de su forma de imputación que, independientemente de su naturaleza es dependiente de cómo podamos tener la información sobre el mismo por su facturación, la existencia, o no, de sistemas orígenes que lo soporten, la importancia cuantitativa que represente en el volumen total de los costes de los servicios, etc.

Por otra parte, en el epígrafe anterior nos referimos a las interrelaciones entre la Contabilidad Patrimonial, Presupuestaria y Analítica, proponiéndose para su correlación las correspondientes tablas de equivalencias que nos permitieran una conexión fácil y formalizada entre los elementos de costes, las cuentas patrimoniales de gastos y las partidas del Presupuesto de Gastos para facilitar la determinación de los elementos de costes a través de sus referidos equivalentes.

Lo anterior no significa, en ningún caso, que la información que se requiere sobre los elementos de costes, y su posterior tratamiento, se pueda recabar siempre a través de dichos equivalentes, es decir, de una relación directa obtenida de la Contabilidad Presupuestaria y/o Patrimonial sino que, según del elemento de que se trate y de las posibilidades de medición y adscripción directa a otros objetos –centros, actividades, prestación de servicios, etc.–, en definitiva según los atributos de la información demandada, en muchos casos, será necesario acudir a otros sistemas orígenes –Gestión de Personal, Inventarios, etc.– donde se pueda encontrar tales atributos y posibilitar que dicha información satisfaga las necesidades de la Contabilidad Analítica, según su forma de captación<sup>19</sup> y, en todo caso, teniendo presente la correspondiente periodificación propia de la Contabilidad Analítica.

Por otra parte, los sistemas de información municipales no suelen estar integrados por sistemas orígenes, como los acabados de referir, compatibles, bien comunicados con la contabilidad y homogéneos sino que, por lo general, para cada caso, se requiere un obligado acoplamiento de los mismos con la Contabilidad Analítica, con un diseño detallado de la forma de captura de sus datos que facilite la citada adscripción y medición directa de los elementos de coste. Como es lógico, dado los objetivos del presente Manual, no podemos entrar en el detalle de los problemas que pueden plantearse en el trasvase de información de cada sistema origen con la Contabilidad Analítica –propio del estudio de adaptación del modelo de costes a un caso concreto– sino que lo presentaremos con una cierta generalización para facilitar su tratamiento y comprensión, evitando las numerosísimas casuísticas particulares que pueden producirse, según el software en el que esté soportado y que, en definitiva, se situaría lejos de los citados objetivos.

Siguiendo el orden de presentación de los elementos de costes, ya realizada en el epígrafe primero del presente capítulo, iniciamos el estudio de las fuentes u origen de la información de la Contabilidad Analítica, en lo que se refiere a los elementos de costes, por el de “Personal” para el que, en gran medida, ni la Liquidación Presupuestaria ni las cuentas de gastos incluidas en el Grupo 6 de la Contabilidad Patrimonial nos proporcionan los detalles informativos suficientes para que, en el marco de un modelo de captación con centros y actividades/prestaciones, los costes de tal naturaleza puedan imputarse, debidamente periodificados y en la mayor cuantía posible, de manera directa a unos y otras.

En efecto, ni la estructura del Presupuesto de Gastos, en lo que se refiere al Capítulo I de “Personal”, ni el Subgrupo 64 “Gastos de Personal y Prestaciones Sociales” contienen los atributos de la información de mano de obra suficientes para el desarrollo, delimitación y adscripción de los componentes del coste de dicha mano de obra a los objetos de costes definidos en el correspondiente modelo de costes. De ahí la necesidad de adentrarnos en el contenido de la información que maneja el sistema de gestión de RRHH (Nóminas o Personal) y profundizar en algunas cuestiones informativas fundamentales para la referida adscripción y medición, sólo

<sup>19</sup> Evidentemente si se optara por un sistema inorgánico de captación, donde la imputación se lleva a cabo directamente de los elementos de costes a los servicios prestados, su localización en centros y actividades no sería necesaria para dicha Contabilidad Analítica.

contenida, en su caso, en los entresijos del mismo, como pueden ser, entre otras, las primas retributivas recibidas por un colectivo, la agrupación de las personas que desarrollen un tipo de actividad concreta o la adscripción de personas, por categorías, a uno u otro centro de coste.

Se trata, por tanto, de extraer del propio sistema origen de Gestión de RRHH toda la información propia del mismo que facilite la incorporación directa del coste de personal a los otros objetos, como principal componente de coste tanto desde un punto de vista cuantitativo como cualitativo, con el fin de que su imputación a tales objetos, y finalmente a la prestación de los servicios municipales, se lleve a cabo de la forma más objetiva y homogénea posible, es decir, incorporando lo que realmente se haya consumido del mismo.

Para llevar a cabo lo anterior debemos conocer los referidos atributos informativos del sistema, tales como la identificación de empleados, colectivos, unidades y subunidades a las que pertenecen, identificándose estas con los centros de costes, área económica responsable de su trabajo, categoría/cuerpo/escala, tipo de categoría, plaza, cargo que conlleve primas, conceptos retributivos, etc. Lógicamente para que podamos utilizar toda esta información en Contabilidad Analítica su conexión con el sistema origen de RRHH debe ser automática o semiautomática de manera que, cada vez que el modelo de coste inicie su proceso de cálculo, se pueda disponer de toda su información actualizada.

De esta manera todas las personas que forman parte de la plantilla municipal, incluidos los cargos públicos con remuneración, se podrán adscribir a los centros de costes donde trabajen, utilizando repartos<sup>20</sup> sólo cuando no puedan ser imputable a uno de tales centros de forma total –coste directo o indirecto a centros–.

Por otra parte, si es cierto que, a través de esta adscripción, se puede conocer el coste de personal de cada uno de los centros municipales donde se desarrollan las actividades intermedias<sup>21</sup> y finalistas –prestaciones de servicios al ciudadano– no lo es menos que cuando las personas estén dedicadas a una sola actividad, sea intermedia o finalista, su coste total procede incorporarlo directamente a la misma, evitando así distribuciones innecesarias a través del centro<sup>22</sup>. Igualmente procedería cuando se tratara de parte del salario (incentivo, retribución por cargo, etc.) si este se recibiera, sólo y exclusivamente, por colaborar en una tipología de actividad/prestación concreta. Solo cuando no pudieran imputarse el coste de personal de forma directa a las actividades/prestaciones, de forma total o parcial se utilizaría algún criterio de distribución –costes directos o indirectos a actividades– o, cuando no sea posible, como se ha dicho, su incorporación al centro donde se encuentre adscrita.

Siguiendo el recorrido por el resto de los elementos de costes procede, a continuación, prestar nuestra atención al denominado “Adquisición de bienes y servicios” que integra, como se ha dicho: Material de oficina, material de laboratorio, prensa, revistas, libros y otras publicaciones, vestuario, material deportivo y cultural, material para mantenimiento y reparaciones y otros aprovisionamientos.

Salvo excepciones, que tendrían que estudiarse en la correspondiente adaptación del modelo de coste al Ayuntamiento de que se trate, estos elementos de coste tienen una relevancia relativa en los costes municipales, tanto desde el punto de vista cualitativo como cuantitativo, lo que supone prácticamente la inexistencia de aplicación de sistemas orígenes específicos para ellos –Inventarios– que soporten y exploten la información que podrían generarse sobre los mismos.

Dada tal situación, generalmente, la información necesaria para el modelo de coste sólo suele

<sup>20</sup> Para tales repartos se suelen utilizar el concepto de personas equivalentes como forma de asignar el tiempo de las mismas a más de un centro de coste.

<sup>21</sup> Aunque se explicará en su epígrafe correspondiente, se trata de las actividades de apoyo para la prestación de los servicios.

<sup>22</sup> Las imputaciones directas a las actividades/prestaciones no impiden que, a efectos acumulativos, dichos importes se incorporen también en el centro donde estén localizados.



estar disponible en el sistema origen de la Contabilidad Presupuestaria y Patrimonial que, en el mejor de los casos, con las equivalencias establecidas entre su estructura orgánica municipal y sus centros de costes se podrán adscribir a los mismos, según las compras realizadas en el ejercicio<sup>23</sup>. En este caso estaríamos considerando a la “Adquisición de bienes y servicios” con un tratamiento de coste directo a los centros que, si no fuese posible tal adscripción<sup>24</sup>, lo contemplaríamos como indirecto a centros.

Por lo que respecta a los “Suministros”: energía eléctrica, agua, gas y combustible, igualmente que en el caso anterior, no suele existir sistemas orígenes para gestionar dichos elementos de costes por lo que, según como se hayan planificado las instalaciones en las infraestructuras<sup>25</sup>, podremos disponer de información específica de sus costes, por edificio, conjunto de edificios y, sólo en algunos casos, por centros de costes.

En este caso también proveniente de la Contabilidad Presupuestaria y Patrimonial, la información sobre la facturación de los contadores, para cada uno de tales suministros, será esencial, al menos, en la asignación de los importes de las mismas a los espacios donde se apliquen tales suministros y donde, lógicamente, están situados los centros que ejecutan las actividades. Posteriormente, los costes asignados a tales espacios se incorporarán a los centros aplicando el criterio de distribución correspondiente, es decir, de manera indirecta a los centros.

Por su parte, a los “Servicios Exteriores” integrados por: reparaciones, mantenimiento y conservación, comunicaciones, transporte, primas de seguros, servicios bancarios y similares, costes diversos, trabajos realizado por otras empresas y profesionales, no podemos referirnos de forma conjunta puesto que, según los casos, aunque el origen de la información pueda ser el mismo –Contabilidad Presupuestaria y Patrimonial– sus peculiaridades pueden merecer unos comentarios bastantes diferenciados.

En efecto, previo a cualquier precisión sobre las peculiaridades de la información de los anteriores elementos de coste debemos aclarar que, aunque algunos de ellos coincidan en su denominación con el centro que los gestionan –Reparaciones, Mantenimiento y Conservación y Transporte–, en ningún caso, podemos llegar a una identificación absoluta. Aunque existan centros de costes con tales denominaciones –centros de reparaciones, conservación y mantenimiento y de transporte– los referidos elementos de costes se incorporarán de forma directa a las actividades/prestaciones donde se apliquen, como en otros elementos de coste ya citados, en la medida de lo posible, aunque se acumulen, además, en el centro de su denominación al sólo efecto informativo del mismo.

Por lo que se refiere al desarrollo específico de sistemas orígenes para estos elementos de coste, tampoco suele existir software que gestione y explote su información y, por tanto, el modelo de costes debe proveerse de información a través de la Contabilidad Presupuestaria y Patrimonial, incorporadas a estas por las correspondientes facturaciones<sup>26</sup>.

Así pues, bajo dicho sistema origen, vuelve a ser la forma en la facturación de los proveedo-

<sup>23</sup> Ante la inexistencia de sistema de inventario para conocer los consumos reales, se trabaja con la hipótesis de mantenimiento de las existencias y, por tanto, consideramos a las compras como el valor de los consumos. Será necesaria la correspondiente periodificación al final de ejercicio si, cuando la importancia relativa lo requiera, se aprecian facturas tramitadas en el ejercicio cuya adquisición de bienes y servicios no corresponde al mismo.

<sup>24</sup> La generalidad de los Ayuntamientos no poseen una estructura orgánica suficientemente desarrollada para que las equivalencias sean efectivas. Por tanto, se deben desarrollar, previamente, una estructura orgánica que facilite las equivalencias con los centros del modelo de coste.

<sup>25</sup> Los suministros, salvo el combustible, no son almacenables y, por tanto, según la situación y cuantía de los contadores instalados se podrá disponer de información para la adscripción de sus costes. También aquí, cuando la importancia relativa lo requiera debemos regularizar las diferencias que se produzcan entre las facturas tramitadas y los suministros aplicados en el proceso productivo.

<sup>26</sup> Al igual que en los casos anteriores, cuando la importancia relativa lo requiera debemos regularizar las diferencias que se produzcan entre las facturas tramitadas y los suministros aplicados en el proceso productivo.

res –además de la naturaleza del servicio– la que determina la posibilidad de aplicar los gastos que contengan a una prestación de servicio, otro tipo de actividad o un centro, ya sea de forma directa o indirecta. En tal sentido resaltar que, aunque pueda suponer un pequeño esfuerzo administrativo, debe superarse el carácter global de las facturaciones y exigirse a los proveedores, al menos, una facturación independiente por centros de costes, o sus equivalentes en la estructura orgánica adoptada por el Ayuntamiento, así como una cuantificación unitaria de sus prestaciones y precios. Ambos atributos son, sin duda, esenciales para que la incorporación de dichos elementos de costes a los citados objetos de coste se lleve cabo de forma objetiva y homogénea. De lo anterior puede exceptuarse “Servicios Bancarios y Similares y Costes Diversos” que, por sus peculiaridades y carácter genérico, consideramos deben imputarse, de forma global, al centro de organización.

Por lo que respecta a los posibles “Tributos”, si son de carácter general porque afecten al Ayuntamiento en su conjunto, en nuestra opinión, no requerirán ningún tipo de distribución porque se imputarán, en su totalidad, al ya citado centro de organización. Así pues, sólo en el caso que el Tributo tuviera su origen en un centro o prestación concreta se podría imputar, como elemento de coste, a dicho centro o prestación.

También en este caso la información procede de la Contabilidad Presupuestaria y Patrimonial y desde tales sistemas orígenes, sin necesidad de ninguna explotación intermedia, sus importes se podrán identificar, como general o específico, e imputar en el centro de organización o al centro que haya devengado el impuesto.

En los costes financieros, igualmente, deben distinguirse aquellos que son generados por recursos ajenos destinados a la financiación general del Ayuntamiento de aquellos otros que surjan de la aplicación de tales recursos en centros o actividades específicas. En el primer caso, desde nuestro punto de vista deberán incorporarse, como un todo, al centro de organización y, en el segundo, deberán imputarse al centro o la actividad/prestación que haya aplicado dichos recursos.

Refiriéndonos al coste de transferencias, también posee una problemática similar a los dos casos anteriores y, por tanto, el sistema origen de su información parte de la Contabilidad Presupuestaria y Patrimonial. Sin embargo, en ocasiones, puede que su detalle se desarrolle en aplicaciones informáticas complementarias que deberán servir, en su caso, de base informativa para conocer los centros o actividades/prestaciones a las que han sido dirigidas.

Al mismo tiempo señalar que, también aquí, podemos encontrarnos con una doble tipología de costes de transferencias, de carácter general, que deberán ser incorporadas al referido centro de organización y las específicas que se imputarán a aquellos centros o actividades/prestaciones donde se decidiera la aplicación de tales recursos.

Por último, el conocimiento del elemento de coste amortizaciones tiene su génesis en el sistema origen de Gestión de Inmovilizado, donde se recoge la información, con todos sus atributos, de los bienes de inmovilizado que posea el Ayuntamiento, tanto tangibles como intangibles. La explotación de cualquier aplicación informática actual suele contener los atributos requeridos para la incorporación del coste de dicho elemento a los centros y/o actividades/prestaciones, según las posibilidades de adscripción a unos y otras. Por otra parte, principalmente para el caso de edificaciones, cuando exista imposibilidad de adscripción a una sola actividad/prestación o centro se requerirá una distribución entre estas o aquellos, aplicándose el correspondiente criterio de distribución y, por ende, se vuelve a requerir los atributos de la información contenida en el sistema origen, como puede ser los metros cuadrados de edificación, su uso, etc.

En cualquier caso, como no podía ser de otra forma, la incorporación de la referida información de las amortizaciones, así como cualquier otro atributo requerido debe hacerse al modelo de costes de manera masiva y automática o semiautomática.



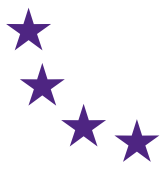
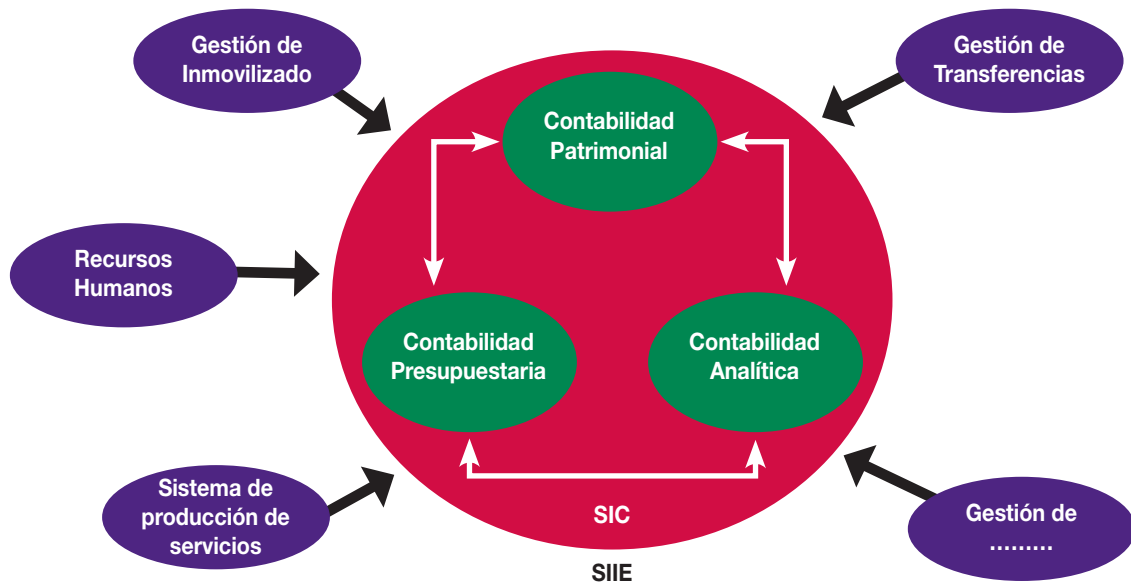


Figura 3.3. Interrelaciones del Sistema Informativo Contable (SIC) y el Sistema Integrado de Información de la Entidad (SIIE).



Fuente: Elaboración propia.

#### 3.1.4. Cálculo o determinación física y económica: unidades de medidas y formas de medición.

Los elementos de costes, a los que nos hemos venidos refiriendo en los epígrafes anteriores, previa a su imputación a cualquiera de los otros objetos de costes, requiere de una medición física y una valoración económica, que homogenice a todos los factores a una unidad común (la unidad monetaria) y la citada imputación se lleve a cabo de forma completa y objetiva.

Por otra parte, dada la diversidad de naturaleza de factores, representados por los elementos de costes a los que nos hemos referido, igualmente tendremos una multiplicidad de unidades de medidas y, consecuentemente, de formas de medición.

Refiriéndonos sólo a los elementos más representativos y siguiendo idéntico orden que en los epígrafes anteriores, comenzamos dedicando nuestra atención al elemento de coste personal o mano de obra, representativo del factor de los recursos humanos. La prestación realizada por este factor está condicionada, globalmente, por la negociación colectiva, independientemente de los acuerdos particulares entre trabajador y Ayuntamiento. Ciertamente tales negociaciones son realizadas por las organizaciones sindicales, prácticamente para cualquier tipo de trabajador<sup>27</sup> que preste sus servicios en los Ayuntamientos, aunque sea para un tipo de trabajadores a nivel local y para otros a nivel autonómico o nacional.

Tales negociaciones terminan en convenios, de uno u otro carácter, donde se explicitan las obligaciones por cada una de las partes, es decir, por parte del trabajador las horas de prestación o trabajo que tiene que realizar y por el lado del Ayuntamiento los salarios, primas, vacaciones, etc. a las que tendrán derecho los trabajadores. Normalmente las prestaciones de los trabajadores son cuantificadas, como unidad física, en días u horas de trabajo a realizar, con

<sup>27</sup> Nos referimos tanto al personal laboral, funcionario, etc.



un salario base y unos complementos generales (antigüedad, familia, etc.) que forman parte del componente fijo del salario devengado. Con dichos importes van aparejadas unos días u horas de trabajo<sup>28</sup>, como medición física de los recursos humanos, a la actividad productiva municipal. Igualmente, conocidos los referidos importes fijos, dado que en el convenio también señala el tiempo –días u horas– por el cual se devengan dichos importe, se podrá determinar el coste de personal por día u hora, como precio de adquisición de tales prestaciones<sup>29</sup>.

Por otra parte, existen otras remuneraciones que se establecen con relación a la peligrosidad, nocturnidad, productividad, cargo, etc. –distinta al tiempo de trabajo realizado– que, como es lógico, forman parte del coste de personal pero, dada su razón de ser, su medición física y, consecuentemente, su valoración es diferente al sueldo fijo. Según el tipo de incentivo o complemento<sup>30</sup>, la unidad física para su medición, así como el valor económico de la compensación será diferente.

Así pues, salvo las excepciones correspondientes a ciertas primas por productividad –número de servicios prestados, de personas atendidas, etc.– la unidad de medida es el tiempo, ya sea el día o la hora, normalmente establecida en los convenios, con un valor, en unidades monetarias por día/hora, como cociente entre los importes devengados por cantidades fijas y los días/horas realmente trabajadas.

Cuando se trata de elementos de costes procedentes del denominado elemento de coste “Adquisición de bienes y servicios” que integra: material de oficina, material de laboratorio, prensa, revistas, libros y otras publicaciones, vestuario, material deportivo y cultural, material para mantenimiento y reparaciones y otros aprovisionamientos, las unidades de medida de la facturación y, por ende, del coste dependerán de la naturaleza del bien de que se trate –unidades de cantidad, litros, kilogramos, tiempo, etc.–, concretándose la forma de medición, normalmente, en el recuento físico. La valoración del consumo o determinación económica del elemento de coste para un periodo concreto surge como consecuencia de la operación precio unitario por el número de unidades consumidas durante el mismo, lógicamente en el precio unitario deberá estar incluido cualquier tipo de gasto o tributo requerido para disponer del bien o servicio.

Por lo que respecta a los Suministros: energía eléctrica, agua, gas y combustible, igualmente que en el caso anterior, las unidades de medida dependerán de la naturaleza del suministro de que se trate –kilovatios, litros, metros cúbicos, etc.–. En este caso, las formas de medición del consumo están condicionadas por las instalaciones, contadores, etc. que se posean en los centros municipales. La valoración del consumo o determinación económica del elemento de coste suministros, para un periodo concreto, surge como consecuencia de la operación precio unitario por el número de unidades consumidas durante el mismo, lógicamente en el precio unitario deberá estar incluido cualquier tipo de gasto o tributo requerido para disponer de dicho suministro.

Cuando se trata de “Servicios exteriores” integrado por reparaciones, mantenimiento y conservación, comunicaciones, transporte, primas de seguros, servicios bancarios y similares, costes diversos, trabajos realizado por otras empresas y profesionales, las unidades de medida de la facturación y, por ende, del coste dependerán de la naturaleza del servicio de que se trate –tiempo, tareas, informes, etc.–, concretándose la forma de medición, normalmente, en la propia facturación. La valoración del consumo o determinación económica del elemento de coste para un periodo concreto debe aparecer con absoluta claridad en su facturación, lógi-

<sup>28</sup> Los días u horas de trabajo se determinan por el total de días naturales disminuidos de aquellos que no son laborales por diversos motivos (sábados, domingos, fiestas, vacaciones, etc.).

<sup>29</sup> Mientras no pueda medirse en el software de RRHH el absentismo, cuantificándose de forma separada del resto de coste de personal, su incidencia sólo puede analizarse de forma independiente al propio modelo de cálculo de costes.

<sup>30</sup> Algunos son determinados con facilidad, así por ejemplo cuando se trate de plus de nocturnidad la unidad de medida será los días que se trabaja por la noche y el precio del incentivo el importe por noche o cuando se trate de horas extraordinarias, cuya unidad de medida es el tiempo en horas. Sin embargo, otros pueden tener una carácter más genérico y, finalmente, su unidad de medida tendría que ser los días trabajados.



camente en el precio unitario deberá estar incluido cualquier tipo de gasto o tributo requerido para disponer del bien o servicio.

Por lo que respecta a los posibles “Tributos”, la única cuantificación física se refiere al periodo de devengo del impuesto y, por ende, el coste dependerá de la naturaleza del impuesto, hecho imponible, etc. concretándose la forma de medición, normalmente, en la propia liquidación del impuesto. La determinación económica del elemento de coste para un periodo concreto dependerá de la base imponible surgida en el periodo de devengo, el tipo que le corresponda, así como las posibles deducciones aplicables.

Para los Costes Financieros, al igual que los tributos, la única cuantificación física hace referencia al periodo devengo del capital recibido. La determinación económica de los costes financieros, para un periodo concreto, dependerá del principal, medido en unidades monetarias, el periodo de utilización y el tipo de interés pactado. Otros gastos iniciales de tasación, comisiones, etc. que también deben ser imputados como coste, deben ser prorrateados entre el tiempo que se tiene previsto la utilización de los recursos financieros.

En el “Coste de transferencias”, las unidades de medida dependerán de la naturaleza de la transferencia, condiciones para que surja el derecho a recibirla, etc. Por tanto, en este caso, las formas de medición del consumo están condicionadas por todos estos requisitos necesarios para que nazca dicho devengo. La determinación económica del elemento de coste puede provenir como consecuencia de un importe global o, en su caso, por el producto de un valor unitario por las unidades que se hayan generado y que justifican dichas transferencias.

Por último, nos referimos al elemento de coste “Amortizaciones” que, al representar el valor del consumo de un bien de uso multiperiodico, tienen dos claras formas de medición que, además, condicionan las unidades de medidas para su imputación, el tiempo de vida útil<sup>31</sup>, normalmente medido en años y su uso efectivo concretado en horas o en unidades producidas, es decir, el número de unidades de productos obtenidos o servicios prestados con dicho inmovilizado. La determinación económica del coste de las amortizaciones, para un periodo concreto, dependerá de la forma de medición y el tipo de unidad de medida aplicada, surgiendo de la operación del tiempo, número de unidades producidas, etc. por el coste horario o coste por unidad. Debe resaltarse que para el referido cálculo horario debe tenerse en cuenta que en el valor de adquisición del inmovilizado también deben ser imputados como valor del mismo algunos conceptos como su transporte, instalación, desmontaje, costes financieros hasta dicho montaje, impuestos, etc.

### 3.1.5. Criterios de distribución.

Este epígrafe debe enmarcarse en el estudio de la relación de los elementos de coste con respecto a los distintos objetivos de coste y puede presentar, como ya comentamos anteriormente, las siguientes posibilidades:

- Costes directos del elemento al centro y directos a la actividad/prestación (DCDA).
- Costes directos del elemento al centro e indirectos a la actividad/prestación (DCIA).
- Costes indirectos del elemento al centro y directos a la actividad/prestación (ICDA).
- Costes indirectos del elemento al centro e indirectos a la actividad/prestación (ICIA).

Podemos decir, por tanto, que cuando la relación entre los elementos de coste, respecto a actividades/prestaciones y centros, sea directa, la incidencia final de cada uno de los elementos a dichas actividades/prestaciones y centros se llevará cabo a través de la medición directa de

<sup>31</sup> Dado que el tiempo de uso y su posible intensidad de uso o productividad no es la misma a lo largo de la vida útil del bien, para una adecuada homogeneidad de imputación, se requiere transformar el tiempo natural a un tiempo homogéneo que facilite la objetividad de su imputación.

sus respectivos consumos, sin necesidad de utilización de criterio alguno de imputación. Pero como tan sólo en algunas ocasiones existe la referida relación directa entre los elementos y los objetivos de coste considerados, cuando no sea posible llevar a cabo la evaluación directa de los consumos reales efectuados en actividades/prestaciones y centros, será necesario el uso de determinados criterios de distribución o claves de reparto específicos para realizar dicha asignación.

Es decir, los criterios de distribución de los mismos se producen cuando –por su naturaleza, disponibilidad de información, existencia, o no, de sistemas orígenes, etc.– su incorporación a las actividades/prestaciones o centros sólo puede llevarse a cabo de forma indirecta, tal como se señaló al principio del epígrafe.

Por tanto, el uso de las claves de reparto está condicionada, de una parte, por el diseño del modelo propuesto y, por otra, por la elección de las unidades de medida y posibilidades de medición del consumo que los objetivos de coste –centros y actividades/prestaciones– realizan del elemento de coste sujeto a reparto y su elección no es arbitraria sino que se fundamenta en la existencia de una relación de proporcionalidad entre tales unidades y el coste del objetivo considerado.

Así pues, toda distribución de cualquier elemento de coste se encuentra estrechamente relacionado con la naturaleza y el comportamiento de sus correspondientes consumos y, en ocasiones, aún cuando exista una relación directa *elemento – objetivo*, la medición rigurosa de éstos puede suponer un continuado y exhaustivo seguimiento y control de los mismos que encarece y complica el proceso, haciendo aconsejable su imputación indirecta a través de criterios.

Por todo ello, dada la importancia en la elección de criterios para tal distribución, con el fin alcanzar un proceso riguroso de cálculo de costes de los servicios municipales, los referidos criterios y, por ende, las distribuciones de los elementos de costes deben de cumplir un conjunto de requisitos que, en nuestra opinión, esencialmente abarcarían las siguientes perspectivas:

1. Jurídica. Cualquier criterio debe ajustarse a la normativa vigente, Ley General de Presupuestos, Leyes Autonómicas, legislación local específica, etc.
2. Operacional. En cuanto todo criterio debe basarse en unidades de medida que puedan estar a disposición del modelo de costes para su cálculo y aplicación, a partir de los diferentes sistemas orígenes de la información.
3. Significación. Un criterio de cálculo, para que devengue en mediciones rigurosas, debe presentar el adecuado nivel de significación estadística que le permita constituirse en variable explicativa del coste cuya medida está posibilitando efectuar, a partir de la necesaria relación causa-efecto en la que debe fundamentarse.
4. Economicidad y facilidad de cálculo. Existiendo la posibilidad de elección entre diferentes criterios, deberá elegirse, de entre los que presenten el adecuado grado de significación, aquél que refleje la mejor relación coste-beneficio en su aplicación o que, en su caso, resulte de más fácil cálculo.
5. Utilidad. Un criterio de distribución de un elemento de coste, en cuanto, efectúa asignaciones a actividades/prestaciones, servicios, centros y dependencias, fomenta conductas organizacionales. Circunstancia que debe considerarse desde el punto de vista de la gestión.

Cuando trasladamos lo anterior a cada uno de los elementos, tal como hemos señalado en los epígrafes precedentes, el personal cobra especial interés, tanto por su aspecto cuantitativo en el volumen de los costes totales como en el cualitativo por la necesaria sensibilidad en su tratamiento.

### 3.1.5.1. Distribución del coste de Personal a centros y/o actividades/prestaciones.

Además de cualquier agrupación funcional o económica que contribuya a una mayor homogeneidad en los cálculos a efectos de su ulterior vinculación a centros y actividades/prestaciones,



realizando su adscripción a éstas de forma directa; en los casos en que sea posible relacionar determinados conceptos retributivos, o una parte de los mismos, relativos a las diferentes categorías consideradas, con las funciones en las que se haya agrupado el personal, la adscripción de la persona a una unidad orgánica en concreto, la localización en centros del coste relativo a la mayoría de los conceptos retributivos que lo componen será directa a tales centros, ya sean finalistas, auxiliares, de administración y dirección, anexos o mixtos.

Es decir, si podemos identificar un conjunto de conceptos retributivos, porque así nos lo permite el sistema origen de recursos humanos, con las actividades que ejecutan los sujetos en cuyas nóminas se devengan tales conceptos, sus costes se conducirán de manera directa e, igualmente, se conducirán a los centros cuando no sea posible hacerlo a las actividades/prestaciones –ejemplos de los anteriores conceptos retributivos serán las primas relacionadas directamente con la actividad que desarrolla el sujeto o por la pertenencia a un determinado centro operativo .

Ante la posibilidad de que el personal en un determinado periodo haya prestado sus servicios en varios centros, se requerirá una clave de reparto para su asignación que, por lo general, está fundamentada en el parámetro denominado “persona equivalente”, cuya determinación se formula tomando como base de cálculo el tiempo efectivamente trabajado, en función de los días de prestación, homogeneizando el coste del personal en cada centro:

$$\text{Persona equivalente} = \frac{\text{N}^\circ \text{ de días efectivamente trabajados en el Centro "Ci"}}{\text{N}^\circ \text{ de días totales del periodo}} = \frac{d_i}{D}$$

y nos muestra la proporción existente entre el tiempo efectivamente trabajado por la persona en el centro Ci durante un periodo di y el tiempo total de ese mismo periodo D.

De forma idéntica se procederá cuando sea posible conocer la prestación del trabajador en las actividades/prestaciones, en vez de en los centros, es decir, cuando consideremos oportuno efectuar su asignación de forma indirecta a través del parámetro “persona equivalente”.

### **3.1.5.2. Distribución de los costes no laborales a centros y actividades/prestaciones.**

Como el personal, para los consumos efectuados por los municipios del resto de los elementos de coste, el modelo también considera su localización en centros e imputación a actividades/prestaciones para, a través de las correspondientes reclasificaciones, formar, para su necesario conocimiento, el coste de unos y otras.

Lo anterior –localización e imputación– se puede realizar de forma simultánea o sucesiva. Es decir, podemos asignar de manera inmediata los costes a las actividades/prestaciones –de manera directa o mediante la aplicación de bases de reparto– al tiempo que se acumulan en los centros prestadores de las mismas o, por el contrario, localizarlos en los centros –con o sin criterios de reparto– para que, posteriormente, éstos repercutan sus costes a las actividades/prestaciones que realizan mediante los correspondientes inductores de costes.

Como se ha dicho antes, si bien es cierto que algunos de estos elementos o grupos de elementos pueden relacionarse de forma inmediata con las actividades/prestaciones –por medición directa o a través de bases de reparto–, no lo es menos que la complejidad y falta de economicidad de las mediciones y el control que ello supone podría aconsejar su tratamiento como coste indirecto a actividades/prestaciones y pendiente en centros, a efectos de conseguir una mayor operatividad práctica del modelo. Así, en nuestra propuesta, hemos limitado al máximo las asignaciones directas a actividades/prestaciones de los costes no laborales –se mantienen para los casos en que dichas imputaciones resultan sencillas y directas–, optando por acumular en centros el resto de costes que quedan pendientes de reparto incluso en casos en los que, en puridad, éstos pudieran ser identificados con las actividades/prestaciones desarrolladas en tales centros.

Debemos resaltar, finalmente, que las propuestas de criterios de distribución que sugerimos en la tabla 2 constituyen únicamente sugerencias, orientaciones y propuestas genéricas cuya concreción específica dependerá, para los distintos elementos, centros y actividades/prestaciones, de las condiciones concretas de información en el municipio de que se trate.

Tabla 3.2. Criterios de asignación de elementos de coste a centros y/o actividades/prestaciones.

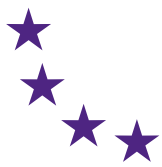
ELEMENTOS DE COSTE		POSIBLES CRITERIOS DE ASIGNACIÓN A CENTROS Y/O ACTIVIDADES/PRESTACIONES
<b>COSTE DE ADQUISICIÓN DE BIENES Y SERVICIOS</b>		
Coste de material de oficina		
	<i>Material de oficina ordinario no inventariable</i>	Nº de personas equivalentes
	<i>Material informático no inventariable</i>	Nº de personas equivalentes
Coste de prensa, revistas, libros y otras publicaciones		Si es específico de un centro queda pendiente de reparto en ese centro, si es genérico su coste se trata como directo a la actividad "organización"
Coste de vestuario		Nº de personas equivalentes
Coste de productos alimenticios		Lo habitual es la asignación directa aunque, si no fuera posible, se podría asignar en función del nº de personas atendidas o nº de personas alimentadas diariamente
Coste de productos farmacéuticos y material sanitario		Lo habitual es su asignación directa aunque, si no fuera posible, se podría asignar en función del nº de personas que reciben atención médica
Coste de productos de limpieza y aseo		Nº de personas equivalentes/ Nº de metros cuadrados
Coste de material de mantenimiento y reparaciones		Nº de personas equivalentes
Coste de material electrónico, eléctrico y de comunicaciones		Nº de personas equivalentes
Coste de manutención de animales		Lo habitual es su asignación directa
Coste de otros aprovisionamientos		Según la naturaleza del suministro
<b>COSTE DE SUMINISTROS</b>		
Energía eléctrica		Nº de metros cuadrados/ Potencia instalada
Agua		Nº de metros cuadrados/ Nº de personas equivalentes
Gas		Nº de metros cuadrados/ Nº de personas equivalentes
Combustible		Según su uso, Nº de vehículos/ Nº de kilómetros recorridos o Nº de metros cuadrados/Potencia instalada
<b>COSTE DE SERVICIOS EXTERIORES</b>		
Arrendamientos y cánones		
	<i>Arrendamiento de terrenos y bienes naturales</i>	Nº de metros cuadrados



ELEMENTOS DE COSTE		POSIBLES CRITERIOS DE ASIGNACIÓN A CENTROS Y/O ACTIVIDADES/PRESTACIONES
	<i>Arrendamiento de edificios y otras construcciones</i>	Nº de metros cuadrados
	<i>Arrendamientos de maquinaria, instalaciones y utillaje</i>	Nº de personas equivalentes/Nº de horas de utilización
	<i>Arrendamiento de material de transporte</i>	Lo habitual es su asignación directa aunque, si no fuera posible, se podría asignar en función del nº de vehículos asignados a cada centro y/o actividad/prestación
	<i>Arrendamiento de mobiliario y enseres</i>	Lo habitual es su asignación directa aunque, si no fuera posible, se podría asignar en función del nº de personas equivalentes
	<i>Arrendamiento de equipos para procesos de información</i>	Lo habitual es su asignación directa aunque, si no fuera posible, se podría asignar en función del nº de personas equivalentes
	<i>Arrendamiento de otro inmovilizado material</i>	Según la naturaleza del mismo, aunque, por regla general podríamos utilizar el nº de personas equivalentes
	<i>Cánones</i>	Lo habitual es su asignación directa
Reparaciones, mantenimiento y conservación		
	<i>Reparaciones, mantenimiento y conservación de infraestructuras y bienes naturales</i>	Nº de metros cuadrados
	<i>Reparaciones, mantenimiento y conservación de edificios y otras construcciones</i>	Nº de metros cuadrados
	<i>Reparaciones, mantenimiento y conservación de maquinaria, instalaciones técnicas y utillaje</i>	Nº de personas equivalentes/Nº de horas de utilización
	<i>Reparaciones, mantenimiento y conservación de elementos de transporte</i>	Lo habitual es su asignación directa aunque, si no fuera posible, se podría asignar en función del nº de vehículos asignados a cada centro y/o actividad/prestación
	<i>Reparaciones, mantenimiento y conservación de mobiliario</i>	Lo habitual es su asignación directa aunque, si no fuera posible, se podría asignar en función del nº de personas equivalentes
	<i>Reparaciones, mantenimiento y conservación de equipos para procesos de información</i>	Lo habitual es su asignación directa aunque, si no fuera posible, se podría asignar en función del nº de personas equivalentes
	<i>Reparaciones, mantenimiento y conservación de otro inmovilizado material</i>	Según la naturaleza del mismo, aunque, por regla general podríamos utilizar el nº de personas equivalentes
Comunicaciones		
	<i>Servicio de telecomunicaciones</i>	Nº de personas equivalentes
	<i>Postales</i>	Nº de personas equivalentes
	<i>Telegráficas</i>	Nº de personas equivalentes



ELEMENTOS DE COSTE		POSIBLES CRITERIOS DE ASIGNACIÓN A CENTROS Y/O ACTIVIDADES/PRESTACIONES
	<i>Informáticas</i>	Nº de personas equivalentes
	<i>Otros gastos en comunicaciones</i>	Nº de personas equivalentes
Transporte		Nº de personas equivalentes
Prima de seguros		Nº de personas equivalentes
Costes diversos		
	<i>Atenciones protocolarias y de representación</i>	Si es específico de un centro queda pendiente de reparto en ese centro, a no ser que puede asignarse de forma directa a una actividad/prestación. Si es genérico su coste se trata como directo a la actividad “organización”
	<i>Publicidad y propaganda</i>	Si es específico de un centro queda pendiente de reparto en ese centro, a no ser que puede asignarse de forma directa a una actividad/prestación. Si es genérico su coste se trata como directo a la actividad “organización”
	<i>Publicación en diarios oficiales</i>	Si es específico de un centro queda pendiente de reparto en ese centro, a no ser que puede asignarse de forma directa a una actividad/prestación. Si es genérico su coste se trata como directo a la actividad “organización”
	<i>Jurídicos y contenciosos</i>	Si es específico de un centro queda pendiente de reparto en ese centro, a no ser que puede asignarse de forma directa a una actividad/prestación. Si es genérico su coste se trata como directo a la actividad “organización”
	<i>Actividades culturales y deportiva</i>	Lo habitual es su asignación directa aunque, si no fuera posible, se podría asignar en función del nº de usuarios de la actividad/prestación
	<i>Otros gastos diversos</i>	Según la naturaleza del gasto
	<i>Gastos de edición y distribución</i>	Si es específico de un centro queda pendiente de reparto en ese centro, a no ser que puede asignarse de forma directa a una actividad/prestación. Si es genérico su coste se trata como directo a la actividad “organización”
	<i>Gastos imprevistos y funciones no clasificadas</i>	Según la naturaleza del gasto
Trabajos realizados por otras empresas, profesionales y entidades		
	<i>Limpieza y aseo</i>	Nº de personas equivalentes/ Nº de metros cuadrados
	<i>Seguridad</i>	Nº de metros cuadrados
	<i>Valoraciones y peritajes</i>	Lo habitual es su asignación directa
	<i>Custodia, depósito y almacenaje</i>	Lo habitual es su asignación directa aunque, si no fuera posible, se podría asignar en función del nº de personas equivalentes, nº de metros cúbicos, nº de kilogramos, valor custodiado, depositado o almacenado, etc.
	<i>Procesos electorales</i>	Si es específico de un centro queda pendiente de reparto en ese centro, si es genérico su coste se trata como directo a la actividad “organización”
	<i>Estudios y trabajos técnicos</i>	Lo habitual es su asignación directa
	<i>Servicios de reeducación a favor de la entidad</i>	Si es específico de un centro queda pendiente de reparto en ese centro, si es genérico su coste se trata como directo a la actividad “organización”



ELEMENTOS DE COSTE		POSIBLES CRITERIOS DE ASIGNACIÓN A CENTROS Y/O ACTIVIDADES/PRESTACIONES
	<i>Otros trabajos realizados por otras empresas</i>	Según la naturaleza de los mismos
<b>TRIBUTOS</b>		
Estatales		Su coste se trata como directo a la actividad “organización”
De las Comunidades Autónomas		Su coste se trata como directo a la actividad “organización”
De las Entidades Locales		Según la naturaleza del tributo
<b>COSTES FINANCIEROS</b>		
De deuda pública en euros		
	<i>Intereses</i>	Su coste se trata como directo a la actividad “organización”
	<i>Gastos de emisión, modificación y cancelación</i>	Su coste se trata como directo a la actividad “organización”
	<i>Otros gastos financieros</i>	Su coste se trata como directo a la actividad “organización”
De préstamos y otras operaciones financieras en euros		
	<i>Intereses</i>	Su coste se trata como directo a la actividad “organización”
	<i>Gastos de formalización, modificación y cancelación</i>	Su coste se trata como directo a la actividad “organización”
De deuda pública en moneda distinta del euro		
	<i>Otros gastos financieros</i>	Su coste se trata como directo a la actividad “organización”
	<i>Intereses</i>	Su coste se trata como directo a la actividad “organización”
	<i>Gastos de emisión, modificación y cancelación</i>	Su coste se trata como directo a la actividad “organización”
	<i>Diferencias de cambio</i>	Su coste se trata como directo a la actividad “organización”
	<i>Otros gastos financieros</i>	Su coste se trata como directo a la actividad “organización”
De préstamos y otras operaciones financieras en moneda distinta al euro		
	<i>Intereses</i>	Su coste se trata como directo a la actividad “organización”
	<i>Gastos de formalización, modificación y cancelación</i>	Su coste se trata como directo a la actividad “organización”
	<i>Diferencias de cambio</i>	Su coste se trata como directo a la actividad “organización”
	<i>Otros gastos financieros</i>	Su coste se trata como directo a la actividad “organización”
De depósitos, fianzas y otros		
	<i>Intereses de depósitos</i>	Su coste se trata como directo a la actividad “organización”
	<i>Intereses de fianzas</i>	Su coste se trata como directo a la actividad “organización”
Intereses de demora y otros gastos financieros		
	<i>Intereses</i>	Su coste se trata como directo a la actividad “organización”
	<i>Operaciones de intercambio financiero</i>	Su coste se trata como directo a la actividad “organización”



ELEMENTOS DE COSTE		POSIBLES CRITERIOS DE ASIGNACIÓN A CENTROS Y/O ACTIVIDADES/PRESTACIONES
	<i>Ejecución de avales</i>	Su coste se trata como directo a la actividad “organización”
	<i>Intereses por operaciones de arrendamiento financiero (“leasing”)</i>	Su coste se trata como directo a la actividad “organización”
	<i>Otros gastos financieros</i>	Su coste se trata como directo a la actividad “organización”
<b>COSTE DE TRANSFERENCIAS Y SUBVENCIONES</b>		
Transferencias corrientes		
	<i>A la Administración General de la Entidad Local</i>	Su coste se trata como directo a la actividad “organización”
	<i>A los OO.AA. de la Entidad Local</i>	Su coste se trata como directo a la actividad “organización”
	<i>A la Administración del Estado</i>	Su coste se trata como directo a la actividad “organización”
	<i>A la Seguridad Social</i>	Su coste se trata como directo a la actividad “organización”
	<i>A Entes Públicos y sociedades mercantiles de la Entidad Local</i>	Su coste se trata como directo a la actividad “organización”
	<i>A Comunidades Autónomas</i>	Su coste se trata como directo a la actividad “organización”
	<i>A Entidades Locales</i>	Su coste se trata como directo a la actividad “organización”
	<i>A empresas privadas</i>	Si es específico de un centro queda pendiente de reparto en ese centro, a no ser que puede asignarse de forma directa a una actividad/prestación. Si es genérico su coste se trata como directo a la actividad “organización”
	<i>A familias e instituciones sin fines de lucro</i>	Si es específico de un centro queda pendiente de reparto en ese centro, a no ser que puede asignarse de forma directa a una actividad/prestación. Si es genérico su coste se trata como directo a la actividad “organización”
	<i>Al exterior</i>	Su coste se trata como directo a la actividad “organización”
Transferencias de capital		
	<i>A la Administración General de la Entidad Local</i>	Su coste se trata como directo a la actividad “organización”
	<i>A los OO.AA. de la Entidad Local</i>	Su coste se trata como directo a la actividad “organización”
	<i>A la Administración del Estado</i>	Su coste se trata como directo a la actividad “organización”
	<i>A la Seguridad Social</i>	Su coste se trata como directo a la actividad “organización”
	<i>A Entes Públicos y sociedades mercantiles de la Entidad Local</i>	Su coste se trata como directo a la actividad “organización”
	<i>A Comunidades Autónomas</i>	Su coste se trata como directo a la actividad “organización”
	<i>A Entidades Locales</i>	Su coste se trata como directo a la actividad “organización”
	<i>A empresas privadas</i>	Si es específico de un centro queda pendiente de reparto en ese centro, si es genérico su coste se trata como directo a la actividad “organización”



ELEMENTOS DE COSTE		POSIBLES CRITERIOS DE ASIGNACIÓN A CENTROS Y/O ACTIVIDADES/PRESTACIONES
	<i>A familias e instituciones sin fines de lucro</i>	Si es específico de un centro queda pendiente de reparto en ese centro, si es genérico su coste se trata como directo a la actividad “organización”
	<i>Al exterior</i>	Su coste se trata como directo a la actividad “organización”
<b>COSTE DE AMORTIZACIONES</b>		
Amortización del inmovilizado material		
	<i>Edificios y otras construcciones</i>	Nº de metros cuadrados
	<i>Maquinaria</i>	Lo habitual es su asignación directa aunque, si no fuera posible, se podría asignar en función del nº de horas de utilización o nº de personas equivalentes
	<i>Instalaciones</i>	Lo habitual es su asignación directa aunque, si no fuera posible, se podría asignar en función del nº de personas equivalentes
	<i>Utillaje</i>	Lo habitual es su asignación directa aunque, si no fuera posible, se podría asignar en función del nº de personas equivalentes
	<i>Elementos de transporte</i>	Lo habitual es su asignación directa aunque, si no fuera posible, se podría asignar en función del nº de vehículos asignados a cada centro y/o actividad/prestación
	<i>Mobiliario y enseres</i>	Lo habitual, siempre y cuando dispongamos de un adecuado inventario, es su asignación directa aunque, si no fuera posible, se podría asignar en función del nº de personas equivalentes
	<i>Equipos para procesos de información</i>	Lo habitual es su asignación directa aunque, si no fuera posible, se podría asignar en función del nº de personas equivalentes
	<i>Otro inmovilizado material</i>	Según la naturaleza del mismo, aunque, por regla general podríamos utilizar el nº de personas equivalentes
Amortización del inmovilizado inmaterial		
	<i>Aplicaciones informáticas</i>	Lo habitual es su asignación directa aunque, si no fuera posible, se podría asignar en función del nº de personas equivalentes
	<i>Otro inmovilizado inmaterial</i>	Según la naturaleza del mismo, aunque, por regla general podríamos utilizar el nº de personas equivalentes

Fuente: Elaboración propia.

### 3.2. Centros de coste.

#### 3.2.1. Definición, clasificación y catálogo.

En cualquier organización, ya sea pública o privada, se desarrolla una actividad productiva que supone la actuación conjunta, debidamente coordinada, de todos aquellos factores productivos vinculados a la misma y que contribuye al logro de sus objetivos. Del análisis de esa actividad global se desprende que, en nuestro caso, una Entidad Local puede ser objeto de descomposición en una serie de unidades básicas integradas por un conjunto de elementos más o menos extenso que colaboran en 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 existencia. Así, 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.

Como consecuencia del desarrollo de una tarea, dicha unidad de trabajo genera un coste conformando lo que se denomina unidad de coste. La agregación sucesiva de las referidas unidades de trabajo o de coste (las primeras siguiendo un criterio técnico y las segundas de acuerdo a un criterio económico) conduce a la consideración de los lugares y secciones. Sin embargo, a efectos de este Manual nos vamos a referir a todos ellos, con carácter genérico, con la denominación de Centro de Trabajo (vertiente técnica) y Centro de Coste (vertiente económica).

La IGAE (2004: 33) define Centro de Coste como “lugar, físico o no, dónde como consecuencia del proceso productivo, se consume toda una serie de medios que se incorporan a las actividades, entendidas éstas en un sentido amplio como el conjunto de operaciones de todo tipo que crean productos y servicios”.

Por tanto, puede ser entendido como “cada una de las unidades significativas en que se considera dividida la organización con el objetivo de obtener una información suficiente para el análisis del coste respondiendo a la pregunta básica de ¿quién consume?” (IGAE, 2004:87).

Como indica la IGAE (2004:141), los centros de coste no son considerados simplemente como un paso intermedio en un proceso que pretende fundamentalmente determinar el coste de las actividades, sino que se contemplan como entes dignos de estudio particularizado como componentes del proceso orgánico de formación de costes.

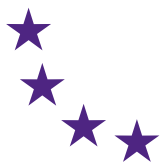
Los centros de coste se configuran, pues, como operadores de captación de las clases de coste que, en una fase posterior, serán objeto de imputación a los portadores, siendo, asimismo, susceptibles de convertirse en eficaces herramientas al servicio del control de gestión. De este modo, los centros de coste pueden desempeñar una doble función en la contabilidad de costes, al servir tanto de instrumento para facilitar la imputación de determinados costes a las actividades/prestaciones como de medio para facilitar el control de la actuación llevada a cabo por las células operativas en que pueda descomponerse el Ayuntamiento.

Un centro de coste debería reunir las siguientes características:

- a) Constituir una unidad o división orgánica diferenciada.
- b) Realizar actividades específicas, materializadas, en una u otra forma, en la prestación de servicios públicos.
- c) Consumir costes como consecuencia de su actividad y, en consecuencia, se constituye en un portador intermedio y objetivo de coste.
- d) Existir siempre un responsable del mismo identificado en el organigrama de la entidad.

En este sentido, además de tales centros de coste, la IGAE (2004: 34) define el concepto de centro de responsabilidad como “unidad organizativa dirigida por un responsable de sus actividades”. Obviamente, desde este punto de vista todo centro de coste podría corresponderse con un centro de responsabilidad o con una desagregación del mismo.

A consecuencia de lo anterior, como señala la propia IGAE (2004: 88-89), salvo en casos excepcionales no se definirán centros ficticios o virtuales, es decir, centros que no puedan ser tangibles. Uno de esos casos es el que viene determinado por la posibilidad de que existan costes en los entes municipales que no sean atribuibles a una unidad física en particular, sino que deban atribuirse al conjunto de la organización, tales como, por ejemplo, campañas institucionales de imagen de la entidad, que se incluirán dentro del centro ficticio al que se puede denominar “organización”. Otro puede ser el llamado “subactividad”, que recoge los costes de exceso de capacidad que se puedan observar en los elementos de costes, previa su imputación a los centros o actividades/prestaciones.



En cuanto a la tipología de centros, cabe realizar diferentes clasificaciones, considerando, al menos, los siguientes criterios.

1. Por sus características y su participación en el proceso de formación del coste, podemos distinguir dentro de un Ayuntamiento los siguientes:
  - Centros finalistas o principales. Realizan una o varias actividades que configuran el proceso productivo del Ayuntamiento y se constituyen en los servicios públicos prestados por la institución –actividades finalistas/prestaciones–, contribuyendo de manera inmediata a su ejecución. Ejemplos de este tipo de centros en un Ayuntamiento serían la sección de mayores del área de bienestar social o el negociado de eventos y actividades deportivas del área de deportes y cultura.
  - Centros auxiliares. Realizan actividades de apoyo que, sin formar parte de manera inmediata o directa del proceso de prestación del servicio, se consideran necesarias para su desarrollo. Ejemplos de este tipo de centros en un Ayuntamiento serían el departamento de mantenimiento general del conjunto del Ayuntamiento, el de instalaciones en el área de deportes y cultura o el departamento de asesoría jurídica dentro del área de presidencia (siempre que no preste su actividad directamente al ciudadano).
  - Centros de dirección y administración o centros directivos y generales. Realizan las tareas propias de su denominación, tanto a nivel general como funcional. Ejemplos de este tipo de centros en un Ayuntamiento serían la secretaría general dentro del área de presidencia o la intervención general municipal dentro del área de economía.
  - Centros anexos. Realizan actividades vinculadas con la prestación de servicios finales a usuarios externos considerados como no imprescindibles para el cumplimiento de los fines generales de la organización. Ejemplos de este tipo de centros en un Ayuntamiento podrían ser las distintas cafeterías que se encuentren en dependencias municipales o las guarderías que el Ayuntamiento hubiera creado para sus empleados.
  - Centros mixtos. Participan de las características de dos o más tipos de los centros anteriormente descritos. Ejemplos de este tipo de centros en un Ayuntamiento serían la sección de publicaciones o centro de informática, siempre y cuando ambos centros presten sus servicios, por ejemplo, tanto a usuarios externos como internos del Ayuntamiento.
2. Por su función y la naturaleza de sus actividades/prestaciones tendríamos:
  - Centros de Seguridad y Protección. Ejemplos de este tipo de centros podrían ser el de Policía Local o un Parque de Bomberos.
  - Centros de Asuntos Sociales. Ejemplos de este tipo de Centros podrían ser un Centro de Mayores o un Centro de Acogida para personas sin hogar.
  - Centros de Vivienda y Urbanismo. Ejemplos de este tipo de Centros serían un Instituto Municipal de la Vivienda o la Sección de Disciplina Urbanística.
  - Centros de Cultura y Deportes. Como ejemplos podemos citar una Instalación Deportiva Municipal concreta o un Centro de Exposiciones Municipal.
  - Centros de Comercio y Mercados. Ejemplos de este tipo de Centros serían la Sección de Mercados Municipales o la Sección de Venta Ambulante.
  - Centros de Medioambiente. A modo de ejemplo podemos citar, la Sección de Limpieza Viaria o un Laboratorio Medioambiental Municipal.
  - Centros de Movilidad y Transportes. Ejemplos de este tipo de centros serían la Sección de Transportes y Taxis o la Sección de Control del Tráfico.
  - Centros Institucionales. A modo de ejemplo podemos señalar el Registro Municipal o la Sección de Asesoría Jurídica.

- Juntas de Distrito. Para el caso en que exista una descentralización de servicios.
- Otros Centros. Aquí tendrían cabida, a modo de cajón de sastre, los centros de coste que no tengan cabida en el resto de apartados.

Si bien las clasificaciones utilizadas son algunas de las muchas que se pueden adoptar, lo que es claro es que la estructuración del Ayuntamiento en centros de coste debe tomar como referencia la estructura orgánica de la entidad, y partiendo de ella determinar las unidades que se consideran significativas para el análisis de costes y, por tanto, cuáles serán los agregados contables a considerar al dividir la organización, considerando que éstos deben servir al propósito de cuantificar el grado de eficiencia y la economicidad con que opera la entidad. En este sentido, serán, lógicamente, las características específicas de la entidad para la que se personaliza el modelo y las propias necesidades del gestor o usuario de la información las que delimiten las necesidades concretas de desagregación de tales centros de coste. Así, es preciso considerar que, si bien es cierto que la estructura jerárquica o las unidades orgánicas presupuestarias no tienen por qué coincidir o determinar definitivamente la estructura de centros de coste adoptada, no lo es menos que la operatividad real del modelo aconseja que éstas tengan un reflejo o paralelismo suficiente que permita mantener la utilidad de la información generada por éste.

Por tanto, no existen normas precisas en cuanto al nivel al que hay que descender en cuanto a la estructuración del Ayuntamiento en centros de coste y, en cada caso, deberán ponderarse las ventajas e inconvenientes de descender un paso más en el análisis.

Desde una óptica estricta de cálculo de costes, cuanto mayor sea el grado de división en centros de coste, mayor será la precisión alcanzada en la transferencia a los portadores de las clases de coste acumuladas en un centro y pendientes de imputación, en tanto que se podrá fijar una relación más ajustada entre aquéllas y las prestaciones realizadas por el mismo.

Pero, en cambio, de esta manera la precisión buscada por un lado corre el peligro de verse anulada en parte por la mayor dificultad en el reparto de los costes comunes a varios centros, al mismo tiempo que aumenta progresivamente el trabajo administrativo de recogida de datos y control. Por tanto, se impone llegar a una solución de compromiso entre la exactitud y el coste inherente al proceso de cálculo. No debe nunca olvidarse que éste debe siempre respetar un requisito propio de cualquier información contable, cual es la economicidad.

Con carácter general, podemos establecer que la creación de un centro de coste debe supeditarse al cumplimiento de los siguientes requisitos:

- Los consumos de los diversos factores de producción por el centro deben poder identificarse y aislarse a efectos de determinar los costes que le son atribuibles.
- El montante de los costes totales de un centro debe ser lo suficientemente importante como para justificar la observación.
- La relación entre los costes del centro y las actividades desarrolladas en el mismo debe poder ser razonablemente establecida. La situación ideal se presenta como aquella en la que pudiera determinarse uno o varios inductores de coste con relación a los cuales los costes que inciden en el centro presentasen una correlación perfecta. Ahora bien, la evidencia empírica aconseja renunciar a la búsqueda de una homogeneidad rigurosa que podría conducir a la elección de inductores de coste sumamente complejos. Por tanto, dicha homogeneidad debe entenderse dentro de unos márgenes de tolerancia estimados como admisibles.

De esta manera, tomamos como referencia un Ayuntamiento tipo cuyo organigrama general establecido por áreas generales de gobierno presenta la estructura que aparece en la figura 3.4. Lógicamente, si nos quedamos en este nivel de análisis seguramente no se podrán establecer relaciones causales lo suficientemente objetivas a la hora de imputar el coste de estas áreas –macrocentros– a los distintos objetos de coste. Además, dudamos de la efectividad del control que de la actividad se efectúe a este nivel. Es por ello que se hace necesario descender a niveles inferiores dentro del organigrama de la Entidad. Consecuentemente vamos a considerar distintos niveles de agrupación de centros de coste, a saber:



- Áreas de Gobierno.
- Áreas Específicas. Son las distintas áreas en las que se subdivide cada Área de Gobierno.
- Secciones. Son los diferentes centros en los que se estructura cada Área Específica de un Área de Gobierno.
- Negociados. Son los centros de coste en los que a su vez se descompone cada Sección.

Centrándonos, por ejemplo en el Área de Gobierno que en el organigrama general hemos denominado de Asuntos Sociales, ésta a su vez se puede estructurar en las siguientes Áreas Específicas<sup>32</sup>:

- Accesibilidad universal.
- Participación ciudadana, inmigración y cooperación al desarrollo.
- Bienestar Social.

A su vez, por ejemplo, el Área Específica de participación ciudadana, inmigración y cooperación al desarrollo, se puede estructurar en las siguientes secciones:

- Sección de la participación social.
- Sección de voluntariado.
- Sección de relaciones ciudadanas.

Por último, la Sección de voluntariado, se desagrega nuevamente en:

- Negociado de voluntariado.
- Negociado económico-administrativo.

Como hemos comentado anteriormente, será la propia entidad la que determine el nivel de detalle deseado para la consecución de los objetivos marcados dejando claro que no siempre, por la propia organización del servicio, se va a poder descender al nivel máximo de desglose<sup>33</sup>. Es por ello que, en aras a una mayor operatividad, en este Manual nos centramos en el nivel tres de desglose, es decir, en lo que hemos denominado genéricamente Secciones<sup>34</sup>.

Por cada una de las secciones definidas deberán identificarse:

- Los factores y sus unidades de medida técnica;
- las actividades (outputs) y sus unidades de medida técnica;
- la clase de transformación operada en la sección y su unidad de medida técnica;
- y, en su caso, la unidad responsable que controla la sección, especificada en el organigrama.

Tomando como base lo comentado hasta ahora, un catálogo de centros de coste a nivel municipal que combine las dos clasificaciones<sup>35</sup> tomadas en consideración podría ser el que se expone a continuación<sup>36</sup>.

<sup>32</sup> Se utiliza la terminología propia de la división orgánica municipal.

<sup>33</sup> Cuestión importante es conocer el proceso de recogida de datos implantado en el Ayuntamiento para verificar si es posible la atribución de los distintos elementos de coste a los centros.

<sup>34</sup> Si bien la denominación adoptada por este nivel orgánico en muchos Ayuntamientos es el de Servicio, hemos creído oportuno utilizar la expresión Sección con el objeto de no confundir el término Servicio con la prestación del centro.

<sup>35</sup> Prescindimos dentro de la primera clasificación de los Centros Anexos y de los Centros Mixtos y dentro de la segunda de Juntas de Distrito y Otros Centros.

<sup>36</sup> Evidentemente, este catálogo ha de ser necesariamente abierto y se expone a modo de ejemplo ilustrativo, pues la problemática municipal (formas de organizar el servicio, competencias autonómicas, etc.) hace que la combinación de centros pueda ser infinita.



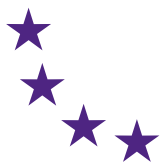
1. Centros de Seguridad y Protección:
  - 1.1. Centros Finalistas o Principales.
    - 1.1.1. Policía Judicial.
    - 1.1.2. Prevención y Educación Vial.
    - 1.1.3. Centro Municipal de Emergencias.
    - 1.1.4. Policía Administrativa.
    - 1.1.5. Regulación del Tráfico y Seguridad Vial.
    - 1.1.6. Parque de Bomberos A.
    - 1.1.7. Parque de Bomberos B.
    - 1.1.8. Sección de Protección Civil.
    - 1.1.9. ....
  - 1.2. Centros Auxiliares Específicos.
    - 1.2.1. Parque Móvil de Policía Local.
    - 1.2.2. Mantenimiento de Comunicaciones.
    - 1.2.3. Asesoría Jurídica.
    - 1.2.4. ....
  - 1.3. Centros de Dirección y Administración Operativa y Funcional.
    - 1.3.1. Jefatura de Servicio de Policía Local.
    - 1.3.2. Sección Económico-Administrativa de la Policía Local.
    - 1.3.3. Jefatura de Bomberos.
    - 1.3.4. Concejalía del Área a la que están adscritos los distintos centros principales.
    - 1.3.5. ....
2. Centros de Asuntos Sociales.
  - 2.1. Centros Finalistas o Principales.
    - 2.1.1. Sección de Servicios Sociales Comunitarios.
    - 2.1.2. Sección de Menores.
    - 2.1.3. Sección de Mayores.
    - 2.1.4. Sección de Colectivos con Necesidades Especiales.
    - 2.1.5. Sección de Igualdad de Oportunidades de la Mujer.
    - 2.1.6. Participación Social.
    - 2.1.7. Voluntariado.
    - 2.1.8. ....
  - 2.2. Centros Auxiliares Específicos.
    - 2.2.1. Mantenimiento de Centros.
    - 2.2.2. ....
  - 2.3. Centros de Dirección y Administración Operativa y Funcional.



- 2.3.1. Sección Económico-Administrativa de Servicios Sociales.
- 2.3.2. Coordinación de Centros.
- 2.3.3. Concejalía del Área a la que están adscritos los distintos centros principales.
- 2.3.4. ....
- 3. Centros de Vivienda y Urbanismo.
  - 3.1. Centros Finalistas o Principales.
    - 3.1.1. Sección de Inspección.
    - 3.1.2. Sección de Disciplina Urbanística.
    - 3.1.3. Sección de Arqueología.
    - 3.1.4. Sección de Obras.
    - 3.1.5. Sección de Promoción de Viviendas y Suelo.
    - 3.1.6. Sección de Rehabilitación.
    - 3.1.7. ....
  - 3.2. Centros Auxiliares Específicos.
    - 3.2.1. Mantenimiento.
    - 3.2.2. Parque Móvil.
    - 3.2.3. ....
  - 3.3. Centros de Dirección y Administración Operativa y Funcional.
    - 3.3.1. Sección Económico-Administrativa de Licencias.
    - 3.3.2. Coordinación de Urbanismo.
    - 3.3.3. Concejalía del Área a la que están adscritos los distintos centros principales.
    - 3.3.4. ....
- 4. Centros de Cultura y Deportes.
  - 4.1. Centros Finalistas o Principales.
    - 4.1.1. Instalación Deportiva A.
    - 4.1.2. Instalación Deportiva B.
    - 4.1.3. Centro Cultural A.
    - 4.1.4. Museo municipal.
    - 4.1.5. Fiestas.
    - 4.1.6. Biblioteca Municipal A.
    - 4.1.7. Biblioteca Municipal B.
    - 4.1.8. Archivo Municipal
    - 4.1.9. ....
  - 4.2. Centros Auxiliares Específicos.
    - 4.2.1. Mantenimiento de instalaciones deportivas.
    - 4.2.2. ....



- 4.3. Centros de Dirección y Administración Operativa y Funcional.
  - 4.3.1. Gestión Económico-Administrativa.
  - 4.3.2. Gestión de Personal.
  - 4.3.3. Coordinación de Bibliotecas.
  - 4.3.4. Planificación de Actividades.
  - 4.3.5. Concejalía del Área a la que están adscritos los distintos centros principales.
  - 4.3.6. ....
- 5. Centros de Comercio y Mercados.
  - 5.1. Centros Finalistas o Principales.
    - 5.1.1. Sección de Mercados Municipales.
    - 5.1.2. Sección de Industrias Callejeras.
    - 5.1.3. Sección de Licencias de Apertura.
    - 5.1.4. Sanidad.
    - 5.1.5. ....
  - 5.2. Centros Auxiliares Específicos.
    - 5.2.1. Limpieza.
    - 5.2.2. Mantenimiento.
    - 5.2.3. ....
  - 5.3. Centros de Dirección y Administración Operativa y Funcional.
    - 5.3.1. Sección de Infraestructuras y Proyectos.
    - 5.3.2. Sección Económico-Administrativa.
    - 5.3.3. Concejalía del Área a la que están adscritos los distintos centros principales.
    - 5.3.4. ....
- 6. Centros de Medioambiente.
  - 6.1. Centros Finalistas o Principales.
    - 6.1.1. Limpieza Viaria.
    - 6.1.2. Limpieza de Playas.
    - 6.1.3. Recogida, Tratamiento y Eliminación de Residuos Sólidos Urbanos.
    - 6.1.4. Educación Ambiental.
    - 6.1.5. Laboratorio Medioambiental.
    - 6.1.6. ....
  - 6.2. Centros Auxiliares Específicos.
    - 6.2.1. Parque Móvil.
    - 6.2.2. Mantenimiento.
    - 6.2.3. ....
  - 6.3. Centros de Dirección y Administración Operativa y Funcional.



- 6.3.1. Sección Económico-Administrativa.
- 6.3.2. Personal.
- 6.3.3. Concejalía del Área a la que están adscritos los distintos centros principales.
- 6.3.4. ....
- 7. Centros de Movilidad y Transportes.
  - 7.1. Centros Finalistas o Principales.
    - 7.1.1. Taxis.
    - 7.1.2. Transporte Municipal de Viajeros.
    - 7.1.3. Tráfico.
    - 7.1.4. ....
  - 7.2. Centros Auxiliares Específicos.
    - 7.2.1. Parque Móvil.
    - 7.2.2. Mantenimiento.
    - 7.2.3. ....
  - 7.3. Centros de Dirección y Administración Operativa y Funcional.
    - 7.3.1. Planificación, Coordinación y Control.
    - 7.3.2. Sección Económico-Administrativa.
    - 7.3.3. Concejalía del Área a la que están adscritos los distintos centros principales.
    - 7.3.4. ....
- 8. Centros Institucionales.
  - 8.1. Centros Finalistas o Principales.
    - 8.1.1. Registro Municipal.
    - 8.1.2. ....
  - 8.2. Centros Auxiliares Generales<sup>37</sup>.
    - 8.2.1. Personal.
    - 8.2.2. Servicios Operativos.
    - 8.2.3. Servicios Informáticos.
    - 8.2.4. ....
  - 8.3. Centros de Administración y Dirección Generales.
    - 8.3.1. Economía y Hacienda.
    - 8.3.2. Tesorería.
    - 8.3.3. Intervención.
    - 8.3.4. Secretaría General.
    - 8.3.5. Alcaldía.
    - 8.3.6. ....

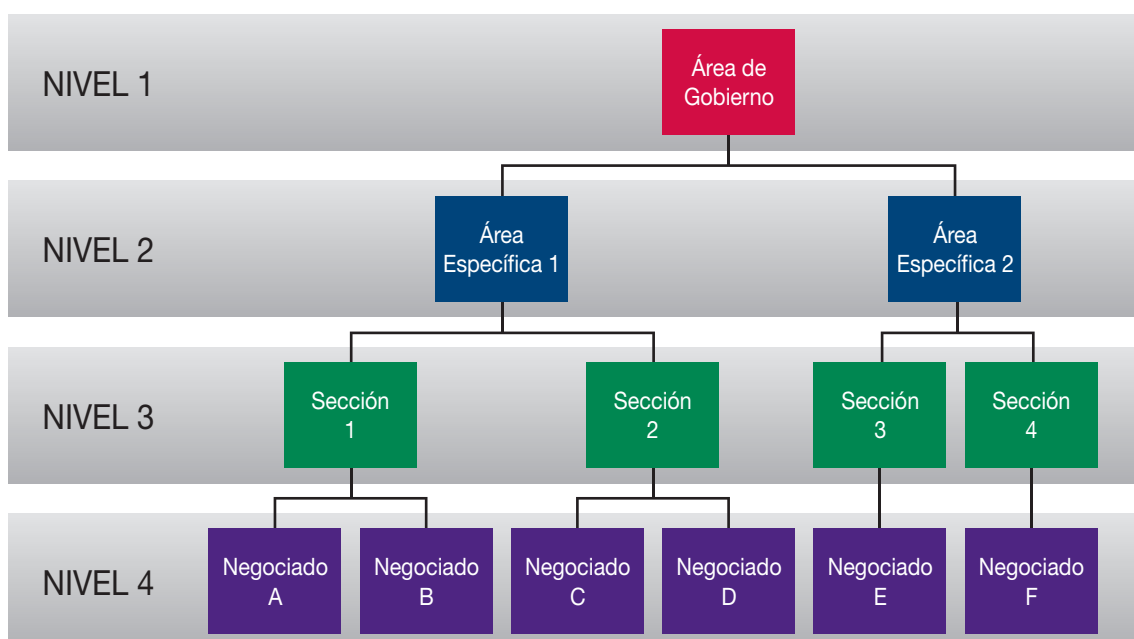
<sup>37</sup> Son comunes a todos los centros.

Figura 3.4. Organigrama tipo de un Ayuntamiento



Fuente: Elaboración propia.

Figura 3.5. Niveles en el organigrama de un Ayuntamiento



Fuente: Elaboración propia.

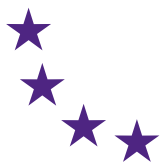
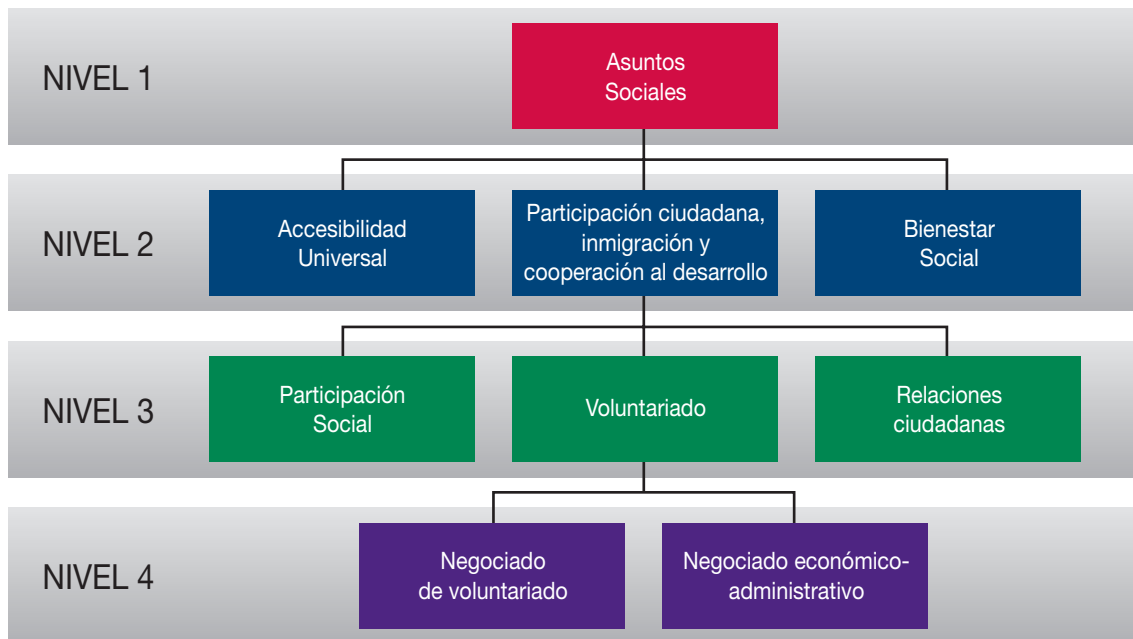


Figura 3.6. Ejemplo de niveles en el organigrama de un Ayuntamiento



Fuente: Elaboración propia.

### 3.2.2. Tabla de equivalencias.

Como ya se comentó en el apartado relativo a elementos de coste, no se puede concebir una parte del sistema contable de forma aislada, obteniendo y generando información de manera independiente del resto de los componentes del mismo. Es por ello, que sería deseable que dentro del Ayuntamiento se confeccionase una tabla de equivalencias que estableciera la correspondencia entre la clasificación orgánica del presupuesto de gastos y los centros de coste según su naturaleza.

Sin embargo, el nivel tan pequeño de desglose de la clasificación orgánica (por áreas de gobierno o por grandes áreas específicas en el mejor de los casos) que actualmente presentan la mayoría de Ayuntamientos en España imposibilita la elaboración general de dicha tabla de equivalencias. Por tanto, se hace necesario, como paso previo al establecimiento de las citadas correspondencias, que cada Ayuntamiento avance en la desagregación de su estructura presupuestaria orgánica.

### 3.2.3. Origen de la información.

Con relación a los centros de coste, la información a considerar es la siguiente:

1. Entradas en el centro de coste, que puede tener su origen en:
  - 1.1. Los consumos de bienes y servicios tanto externos como calculados que se realizan en el centro, cuya valoración representaría el coste primario del centro.
  - 1.2. Los consumos efectuados en el centro de bienes y servicios prestados por el Ayuntamiento a través de las actividades auxiliares o de apoyo, cuya valoración implicaría el coste secundario del centro.

2. Salidas del centro de coste conformadas por las distintas actividades desarrolladas en el centro.

Respecto al apartado relativo a las entradas del centro de coste, los elementos que conforman el coste primario se han determinado en la fase anterior cuando se ha tratado toda la problemática relativa a la fase de localización de elementos de coste en los distintos centros de coste.

Por su parte, tanto la información referente a las distintas actividades que forman parte del coste secundario del centro, como la información relativa a los outputs de los distintos centros de coste concretados en las actividades desarrolladas por los mismos, han de tener su origen necesariamente en papeles de trabajo que identifiquen dichos elementos. A modo de ejemplo, podemos establecer como muestra el siguiente modelo:

CENTRO DE COSTE DE .....			
Actividades realizadas	Inductor de coste	Centro receptor / Actividad o prestación receptora	Consumo del inductor de coste
1.		•	•
		•	•
		•	•
2.		•	•
		•	•
		•	•
3.		•	•
		•	•
		•	•

No obstante, el proceso de recogida de la información relativa a los inductores de coste podría verse simplificada de modo importante, si el Ayuntamiento en cuestión dispusiera de otros subsistemas de información –subsistemas origen– del cual extraer el dato necesario. Nos estamos refiriendo en concreto, a los subsistemas de personal, de gestión del inmovilizado o de gestión de inventarios a los cuales hicimos referencia en su momento en el apartado 3.1.3.

### 3.2.4. Cálculo o determinación física y económica: unidades de medida y formas de medición.

Un elemento esencial en la creación de un centro de coste es la posibilidad de expresar las actividades que en él se desarrollan a través de una o varias variables a las que se denominan *cost drivers* o inductores de coste que deberían cumplir los siguientes requisitos:

- ser representativas de las condiciones tecnológicas de las operaciones del centro y tener una significación para el personal;
- ser capaces de expresar cuantitativamente las actividades realizadas en el centro;
- permitir la imputación de los distintos costes asignados al centro a las distintas actividades/prestaciones en base al número de inductores de coste consumidos ;
- ser fácilmente controlables.

A tal efecto, el proceso de determinación de estos inductores en un centro de coste se desarrolla en dos etapas sucesivas:



- Selección de las unidades de medida (de tiempo, de cantidad o de valor) que razonablemente presentan las características necesarias de significación y facilidad de control, con lo cual se acota el campo de posibilidades.
- Estudio, a lo largo de varios periodos, de las relaciones existentes entre los distintos costes del centro y las unidades de medida preseleccionadas, lo que supone racionalizar la elección. Si bien este último aspecto, al principio de la elección de los inductores de coste, es inviable en muchos Ayuntamientos, resulta aconsejable constatar posteriormente la validez de la unidad de medida elegida para el propósito perseguido.

En cuanto a la selección de las unidades de medida, existen dos vías principales:

1. Adoptar como unidad de medida del inductor la producción sobre la que recae la actuación del centro, expresada en la clase de unidad que convenga. Esta vía se manifiesta válida cuando el centro en cuestión está especializado en una única actividad/prestación o cuando, participando en la transformación económica de varias, resulta factible establecer unas cifras de equivalencia entre las mismas, que permitan expresar la producción del centro por referencia a una de las actividades (actividad equivalente), que actúa así como unidad de medida de la actividad total. En este caso, una producción heterogénea no aditiva es transformada en una producción homogénea, cuyo volumen puede ser expresado mediante una sola cifra.
2. Cuando en un mismo centro, la diversidad de las actividades impide la determinación de unas relaciones de equivalencia estables entre los mismos, se impone adoptar como inductores de coste la unidad técnica de medida de los distintos factores productivos preponderantes.

Si nos centramos en este último caso, el más común en la actividad municipal, la fijación de los distintos inductores de coste se basa en la elección de factores de fácil medición, cuyas variaciones cuantitativas se suponen proporcionales, aproximadamente, a las distintas agrupaciones de coste realizadas dentro del centro. Para cada centro de coste habrán de buscarse los mejores inductores de coste posibles, esto es, los que puedan arrojar los resultados más próximos a la realidad. Operando de esta manera no puede pretenderse una completa exactitud, pero, atendiendo a finalidades prácticas, se obtendrán generalmente resultados satisfactorios.

Otro aspecto interesante a tener en cuenta, sobre todo a la hora de la automatización del cálculo, es la clasificación de los inductores de coste en cuasi-fijos y en variables. Así, los primeros son aquellos en las que el número de unidades de medición no se modifica necesariamente de forma periódica (metros cuadrados, número de personas, kilómetros de calzada, etc.). Por su parte, los segundos son aquellos en los que el número de unidades de medida se modifica normalmente de periodo en periodo, como por ejemplo el número de horas-persona.

### 3.2.5. Criterios de distribución.

Como complemento al apartado anterior, surge la cuestión de identificar los posibles criterios de reparto a la hora de imputar el coste de los centros a los distintos objetos de coste. En este sentido, los beneficiarios de las operaciones realizadas por un centro serán las distintas actividades/prestaciones desarrolladas por el mismo. No obstante, tendríamos que aclarar como hace la IGAE (2004: 141) que no hay que imputar todo el coste de los centros a sus actividades/prestaciones, sino sólo el coste que, por las razones que sean, no ha podido relacionarse con esas actividades/prestaciones. A partir de aquí se pueden producir dos situaciones:

- Que la relación entre el centro y la actividad/prestación sea directa. En este caso, no es necesario utilizar criterio de distribución alguno para imputar los costes pendientes del centro a las actividades/prestaciones. Solo se daría cuando se realice una sola actividad/prestación o cuando se posea una medición directa.
- Que, como suele ocurrir en la mayoría de las ocasiones, la relación entre el centro y la activi-

dad/prestación no sea directa. En esta situación, tendremos que elegir, siguiendo las pautas marcadas en los apartados precedentes, uno o varios inductores que sirvan como criterio de reparto de los costes del centro pendientes de imputar a las distintas actividades/prestaciones beneficiarias.

Tomando como referencia la clasificación de centros anteriormente realizada establecemos a continuación un catálogo<sup>38</sup> de muestra de algunos criterios de distribución del coste pendiente de los centros hacia las actividades/prestaciones. Como es lógico, el uso de estos criterios de distribución va a depender, entre otras cuestiones, de que la información necesaria (consumo realizado por cada una de las actividades de la variable elegida para la distribución de los costes del centro) pueda ser obtenida de una forma mecánica y fiable.

Tabla 3.3. Criterios de distribución de centros a actividades.

## 1. CENTROS PRINCIPALES

CENTRO	ACTIVIDADES/ PRESTACIONES	CRITERIO DE DISTRIBUCIÓN
Regulación del tráfico y seguridad vial	<ul style="list-style-type: none"> <li>· Regulación viaria.</li> <li>· Control de velocidad.</li> <li>· Control de alcoholemias.</li> <li>· Control de documentación.</li> <li>· .....</li> </ul>	Número de policías equivalentes.
Parque de bomberos A	<ul style="list-style-type: none"> <li>· Asistencia técnica.</li> <li>· Intervención en incendios.</li> <li>· Intervención en salvamentos.</li> <li>· Dispositivos especiales.</li> <li>· ....</li> </ul>	Número de horas de personal aplicado en las actividades (sargentos, cabos, bomberos, médicos, DUE).
Sección de mayores	<ul style="list-style-type: none"> <li>· Actividades de promoción.</li> <li>· Actividades de promoción y apoyo al mayor.</li> <li>· Actividades de esparcimiento.</li> <li>· ....</li> </ul>	Medición directa (personas equivalentes adscritas).
Sección de disciplina urbanística	<ul style="list-style-type: none"> <li>· Tramitación de licencias de obra mayor.</li> <li>· Tramitación de licencias de obra menor.</li> <li>· Tramitación de licencias de primera ocupación.</li> <li>· .....</li> </ul>	Medición directa (personas equivalentes adscritas).
Sección de mercados	<ul style="list-style-type: none"> <li>· Actividades de gestión y mantenimiento de los distintos mercados municipales.</li> <li>· ....</li> </ul>	Superficie útil ocupada por cada mercado o Número de puestos de mercado equivalentes.
.....	.....	.....

<sup>38</sup> Cómo no podía ser de otra manera, este catálogo debe ser considerado como un catálogo abierto susceptible de ser modificado y ampliado.





## 2. CENTROS AUXILIARES

CENTRO	ACTIVIDADES/ PRESTACIONES	CRITERIO DE DISTRIBUCIÓN
Parque móvil	<ul style="list-style-type: none"> <li>· Mantenimiento y puesta a punto de los distintos vehículos municipales.</li> <li>· .....</li> </ul>	Medición directa mediante partes de trabajo.
Limpieza	<ul style="list-style-type: none"> <li>· Limpieza y conservación de dependencias municipales.</li> <li>· ....</li> </ul>	Superficie.
.....	.....	.....

## 3. CENTROS DE DIRECCIÓN Y ADMINISTRACIÓN FUNCIONAL

CENTRO	ACTIVIDADES/ PRESTACIONES	CRITERIO DE DISTRIBUCIÓN
Sección Económico-Administrativa	<ul style="list-style-type: none"> <li>· Gestión de recursos humanos.</li> <li>· Gestión del registro.</li> <li>· Compras.</li> <li>· ....</li> </ul>	Número de personas equivalentes destinadas a cada actividad.
.....	.....	.....

## 4. CENTROS DE DIRECCIÓN Y ADMINISTRACIÓN GENERALES

CENTRO	ACTIVIDADES/ PRESTACIONES	CRITERIO DE DISTRIBUCIÓN
Economía y Hacienda	<ul style="list-style-type: none"> <li>· Elaboración y ejecución de los presupuestos.</li> <li>· Estudios económicos.</li> <li>· Coordinación y planificación económica de las inversiones municipales.</li> <li>· ....</li> </ul>	Número de personas equivalentes destinadas a cada actividad.
Alcaldía	<ul style="list-style-type: none"> <li>· Informes técnicos.</li> <li>· Preparación de Plenos.</li> <li>· ....</li> </ul>	Número de personas equivalentes destinadas a cada actividad.
.....	.....	.....

Fuente: Elaboración propia.

### 3.3. Actividades/prestaciones y servicios.

#### 3.3.1. Definición, clasificación y catálogo.

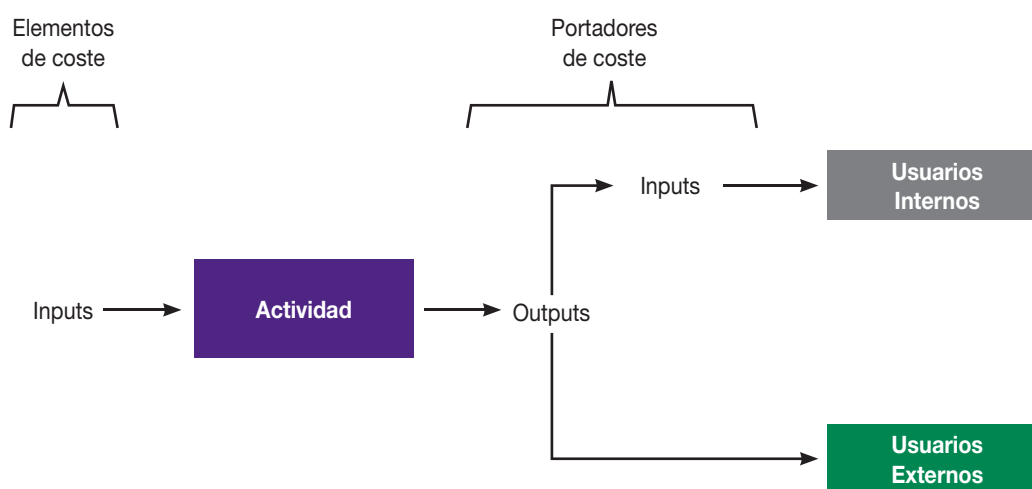
De acuerdo con la IGAE (2004: 105) podemos definir actividad como el “conjunto de actuaciones que tienen como objeto la obtención, mediata o inmediata de un producto, bien o servicio, mediante un proceso productivo en el que se incorpora un valor añadido”; y el producto como “bien o servicio resultado de una actividad o de un conjunto de ellas. Nivel máximo de desagregación de una actividad”.

Es decir, desde esta óptica, se produce una identificación conceptual entre actividad y producto o servicio<sup>39</sup>, en cuanto que constituyen las dos vertientes de una misma realidad: es preciso realizar determinadas tareas o actividades para obtener un bien o servicio; la primera representa “lo que se hace” y la segunda “lo que se obtiene”, completándose, desde una perspectiva orgánica, con la estructura por centros representativa de “quién lo hace”.

Sin embargo, en un sentido más estricto, no todas las actividades están vinculadas a la obtención de bienes o servicios destinados directamente a su disfrute por los usuarios que los demandan. Al contrario, en una organización es preciso llevar a cabo toda una serie de tareas (limpieza, contabilidad, dirección, etc.) que no se relacionan de forma inmediata con los consumos de servicios efectuados por los usuarios finales.

En cualquier caso, toda actividad, sea cual sea su naturaleza, se caracteriza porque origina una serie de *inputs* o consumos de factores –representados por los correspondientes elementos de coste– y genera un conjunto de *outputs* –identificados por los correspondiente portadores finales o intermedios de coste–, con independencia de que éstos sean destinados a su disfrute por clientes externos o internos a la organización –si se consumen en el desarrollo de otras actividades/prestaciones o constituyen tareas necesarias para el soporte y funcionamiento general de ésta–.

Figura 3.7. La actividad en una organización.



Fuente: Carrasco *et al.* (2006: 64).

Como ocurría también en el caso de los centros de coste surge la cuestión de a qué nivel de desagregación se debe descender a la hora de determinar el coste de las actividades. Cómo señala la propia IGAE (2004: 107), determinar el nivel ideal de desagregación de las distintas actividades entraña la consideración de juicios valorativos indeterminados desde una perspectiva genérica. No obstante, sea cual sea el nivel elegido, el Ayuntamiento deberá poder responder a la triple cuestión de para qué trabaja, de cómo desarrolla su producción y la utilidad para la toma de decisiones de los gestores.

<sup>39</sup> Dada la intangibilidad del servicio, o la escasa importancia relativa de los elementos materiales que, en su caso, puedan acompañarlo.



Con relación a lo anterior y con carácter general, se pueden establecer los siguientes puntos indicativos<sup>40</sup> a la hora de determinar una actividad:

- Qué la actividad constituya en sí misma un servicio público por el que haya que cobrar una tasa o un precio y que, por tanto, para su establecimiento se tenga que determinar su coste.
- Qué la actividad sea fácilmente identificable y medible desde un punto de vista técnico.
- Qué el montante de los costes justifique su observación individualizada.
- Qué tenga una significación para el gestor.

Al igual que se hizo para los anteriores componentes del modelo, es preciso abordar la cuestión de la clasificación de las actividades. En tal sentido, es preciso considerar, al menos como criterios de catalogación, la naturaleza de las actividades que se desarrollan y su participación en el proceso formativo del coste. El primer criterio responde a la identificación primaria de las actividades, de todo tipo, que debe realizar el Ayuntamiento para el cumplimiento de los fines que tiene encomendados. Para el segundo criterio se atiende a la forma en que las actividades se relacionan entre sí y los consumos internos o incluso recíprocos que se producen entre ellas. De esta forma tendríamos:

1. Clasificación de actividades/prestaciones por su naturaleza<sup>41</sup>:

- Actividades de seguridad y protección. Ejemplos de este tipo de actividades/prestaciones serían seguridad en lugares públicos, redacciones y revisiones de planes de emergencia, realización de informes técnicos de protección contra incendios, vigilancia de mercadillos, etc.
- Actividades de promoción social. Ejemplos de este tipo de actividades/prestaciones serían actividades de promoción del mayor, actividades de apoyo a la familia, actividades de promoción del voluntariado, actividades sobre información y prevención de drogas, talleres de prevención de la violencia de género, etc.
- Actividades relacionadas con la vivienda y el urbanismo. Ejemplos de este tipo de actividades/prestaciones serían la tramitación de licencias de obra (en sus distintas variantes), actividades de información urbanística, tramitación de expedientes de alineaciones, actividades de gestión y administración de viviendas en alquiler, conservación de pavimentos, etc.
- Actividades culturales y deportivas. Ejemplos de este tipo de actividades/prestaciones podrían ser actividades de gestión de instalaciones deportivas, mantenimiento de instalaciones deportivas, organización de competiciones deportivas municipales, fomento del asociacionismo deportivo, organización de talleres de teatro, actividades de fomento de la lectura, préstamo bibliotecario, organización de conciertos, fiestas de barrio, etc.
- Actividades relacionadas con el comercio. Ejemplos de este tipo de actividades/prestaciones serían las de gestión y mantenimiento de los mercados municipales de abastos, tramitación de autorizaciones para la venta ambulante, resolución de conflictos en materia de consumo, actividades de información y orientación para los consumidores, etc.
- Actividades relacionadas con la salubridad y el medioambiente. Ejemplos de este tipo de actividades/prestaciones serían la limpieza viaria, recogida de residuos sólidos urbanos, limpieza de playas, control de plagas, recogida de animales, inspecciones y controles con

<sup>40</sup> No necesariamente han de cumplirse todos los puntos.

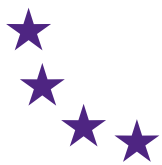
<sup>41</sup> Esta clasificación debe ser lo más flexible posible, en el sentido de que habrá determinadas actividades/prestaciones susceptibles de ser encuadradas en más de una categoría. En este caso, serán la experiencia práctica y, en la mayoría de las ocasiones, el centro en la que se desarrolle las que determinen su adscripción. Así, por ejemplo, la inspección sanitaria en mercados, es susceptible de ser enmarcada dentro de la categoría que denominamos de salubridad; sin embargo, la experiencia aconseja que se encuadre dentro de las actividades relacionadas con el comercio.

motivo de denuncias medioambientales, recogidas selectivas de residuos, tramitación de licencias para la tenencia de animales potencialmente peligrosos, mantenimiento del alumbrado, etc.

- Actividades de movilidad y transporte. Ejemplos de este tipo de actividades/prestaciones serán la tramitación de cualquier actividad que incida sobre el tráfico, conservación y mantenimiento de la señalización del tráfico, actividades de control del tráfico, gestión de aparcamientos, tramitaciones de las distintas modalidades de tarjetas para el uso del transporte público municipal, gestión de la estación de autobuses municipal, etc.
  - Actividades de carácter general o institucional. Ejemplos de este tipo de actividades serían las de gestión financiera, las de apoyo al alcalde y a los distintos grupos políticos, actividades de contratación, actividades de asesoramiento jurídico a las distintas áreas municipales, actividades de protocolo, gestión de compras, estudios, etc.
  - Otras actividades.
2. Por su participación en el proceso formativo del coste<sup>42</sup>:
- Actividades finalistas o principales<sup>43</sup>. Las tendentes a la realización inmediata de los outputs (bienes y servicios) que constituyen la razón de ser del Ayuntamiento (actividades de protección, actividades de recogida de basura, actividades de extinción de incendios, etc.). Tienen como destinatario final a la ciudadanía considerada bien de manera individual bien en su totalidad (servicios puros).
  - Actividades auxiliares o intermedias. Las que sirven de soporte al proceso productivo de una manera mediata. Es decir, constituyen actividades de apoyo para el desarrollo del resto de las actividades del Ayuntamiento. Su coste se repartirá, por tanto, entre los receptores que se beneficien de los outputs que generan (actividades de mantenimiento de instalaciones deportivas, actividades de asesoramiento jurídico solicitado por otros centros del Ayuntamiento, etc.).
  - Actividades anexas. Aquéllas que no se consideran imprescindibles para la realización de las funciones productivas del Ayuntamiento (actividades de guardería, cafetería, etc.). Si bien pueden cumplir una función social, no responden a criterios de organización de la producción.
  - Actividades de dirección y administración. Las propias de dicha denominación, tanto a nivel de dirección general como funcional. Ejemplo de estas actividades podría ser la confección de nóminas dentro de personal.
  - Organización. Actividad que recoge aquellos costes que no son atribuibles a una actividad en concreto del Ayuntamiento. Un ejemplo sería una campaña institucional de imagen del Ayuntamiento.
  - Trabajos realizados por la organización/Ayuntamiento para su propio inmovilizado (Actividades TROPI / TRAPI). Son las actividades vinculadas con la realización de trabajos por el Ayuntamiento para la consecución de elementos del inmovilizado, material o inmaterial, de la entidad. Su coste, por tanto, en cuanto que constituyen inversiones reales en activos cuyo uso y disfrute se producirá en períodos posteriores al de su consecución, sólo repercutirán en el coste de las restantes actividades de la organización mediante la amortización calculada por su aplicación en el desarrollo de las mismas en el periodo en el que se produzca. En consecuencia, su tratamiento será similar al de las actividades finalistas, no repartiendo sus costes al de otras actividades.

<sup>42</sup> Para esta clasificación hemos tomado como base IGAE (2004) y Carrasco *et al.* (2006).

<sup>43</sup> Dependiendo del grado de desagregación efectuado, se puede identificar con la prestación. A este respecto recordamos lo ya comentado en la nota número 7.



- Subactividad. Expresión como actividad de la parte del coste de uno o varios centros del Ayuntamiento que se manifiesta como desocupación no justificada desde un punto de vista técnico de factores productivos. No se trata, por tanto, de actividades reales de la organización, sino de cálculos realizados para delimitar los costes no relacionados con la prestación de servicios por constituir una infrutilización de los recursos potenciales del ente. Obviamente, tal insuficiencia no se refiere a una sobredimensión derivada de las características propias del proceso productivo del Ayuntamiento (subactividad estructural o endógena), sino a una auténtica falta de aprovechamiento de las potencialidades productivas de los factores (subactividad exógena). Aunque resulta evidente que dicha subactividad está relacionada con la referida desocupación de determinados elementos de coste, su cálculo, análisis y control ha de efectuarse en los centros donde se localiza su consumo, pues será la falta de aplicación de los elementos a las actividades programadas en los centros la que condicionará su aparición. Su consideración es de especial relevancia en aquellos centros de coste dónde los costes fijos representan un montante importante con relación al coste total del centro, como es el caso de instalaciones deportivas, mercados de abastos, etc.

Esta clasificación se encuentra, como no podía ser de otra forma, íntimamente ligada a la de centros, en cuanto constituyen dos vertientes de una misma realidad –lo que se hace y quién lo hace–. De forma que las actividades de cada una de las tipologías indicadas son realizadas en los centros de idéntica denominación, con la lógica excepción de las actividades TROPI y subactividad.

Combinando ambas clasificaciones, podemos encontrar la siguiente taxonomía de actividades municipales:

1. Actividades de seguridad y protección.
  - 1.1. Prestaciones o actividades finalistas o principales.
    - 1.1.1. Seguridad en lugares públicos.
    - 1.1.2. Vigilancia de mercadillos.
    - 1.1.3. Redacción del plan de emergencia A.
    - 1.1.4. Realización del informe técnico de protección contra incendios A.
    - 1.1.5. ....
  - 1.2. Actividades auxiliares o intermedias específicas.
    - 1.2.1. Mantenimiento del parque móvil propio del área en el que se encuadren estas actividades.
    - 1.2.2. Asesoría jurídica.
    - 1.2.3. Mantenimiento de la red de telefonía y sistemas de transmisiones.
    - 1.2.4. Gestión y almacenamiento del armamento.
    - 1.2.5. ....
  - 1.3. Actividades de dirección y administración funcional.
    - 1.3.1. Planificación de actividades.
    - 1.3.2. Dictado de órdenes y circulares de régimen interno.
    - 1.3.3. Coordinación de relaciones externas con otros cuerpos.
    - 1.3.4. ....

2. Actividades de promoción social.
  - 2.1. Prestaciones o actividades finalistas o principales.
    - 2.1.1. Actividades de información, valoración y orientación.
    - 2.1.2. Ayuda a domicilio.
    - 2.1.3. Apoyo a la familia.
    - 2.1.4. Taller de mayores.
    - 2.1.5. ....
  - 2.2. Actividades auxiliares o intermedias específicas.
    - 2.2.1. Mantenimiento de centros de mayores.
    - 2.2.2. ....
  - 2.3. Actividades de dirección y administración funcional.
    - 2.3.1. Planificación de talleres.
    - 2.3.2. Coordinación de actividades.
    - 2.3.3. Gestión de compras no centralizadas.
    - 2.3.4. ....
3. Actividades relacionadas con la vivienda y el urbanismo.
  - 3.1. Prestaciones o actividades finalistas o principales.
    - 3.1.1. Tramitación de licencias de obra mayor.
    - 3.1.2. Tramitación de licencias de primera ocupación.
    - 3.1.3. Tramitación de expedientes de delimitaciones.
    - 3.1.4. Alquiler de viviendas protegidas.
    - 3.1.5. ....
  - 3.2. Actividades auxiliares o intermedias específicas.
    - 3.2.1. Mantenimiento y conservación de viviendas en régimen de alquiler.
    - 3.2.2. ....
  - 3.3. Actividades de dirección y administración funcional.
    - 3.3.1. Gestión de personal<sup>44</sup>.
    - 3.3.2. Elaboración y gestión del presupuesto.
    - 3.3.3. Control de proyectos de inversión.
    - 3.3.4. ....
4. Actividades culturales y deportivas.
  - 4.1. Prestaciones o actividades finalistas o principales.
    - 4.1.1. Gestión de reservas de instalaciones deportivas.
    - 4.1.2. Préstamos de libros.
    - 4.1.3. Taller de teatro A.

<sup>44</sup> Siempre que no sea centralizado.



- 4.1.4. Concierto de la banda municipal.
- 4.1.5. ....
- 4.2. Actividades auxiliares o intermedias específicas.
  - 4.2.1. Mantenimiento de instalaciones deportivas.
  - 4.2.2. Limpieza de bibliotecas.
  - 4.2.3. ....
- 4.3. Actividades de dirección y administración funcional.
  - 4.3.1. Planificación de actividades deportivas.
  - 4.3.2. Planificación y coordinación de actividades culturales.
  - 4.3.3. Relaciones con otras administraciones.
  - 4.3.4. ....
- 5. Actividades relacionadas con el comercio.
  - 5.1. Prestaciones o actividades finalistas o principales.
    - 5.1.1. Tramitación de autorizaciones para la venta ambulante.
    - 5.1.2. Información y orientación para los consumidores.
    - 5.1.3. Altas, bajas y modificaciones en la titularidad de puestos en mercados municipales.
    - 5.1.4. ....
  - 5.2. Actividades auxiliares o intermedias específicas.
    - 5.2.1. Mantenimiento de mercados municipales.
    - 5.2.2. ....
  - 5.3. Actividades de dirección y administración funcional.
    - 5.3.1. Planificación de obras de mejora de mercados.
    - 5.3.2. Coordinación de actividades de mercados.
    - 5.3.3. Organización de campañas de sensibilización comercial.
    - 5.3.4. ....
- 6. Actividades relacionadas con la salubridad y el medioambiente.
  - 6.1. Prestaciones o actividades finalistas o principales.
    - 6.1.1. Limpieza viaria.
    - 6.1.2. Recogida de residuos sólidos urbanos.
    - 6.1.3. Control de plagas.
    - 6.1.4. Recogida de animales.
    - 6.1.5. ....
  - 6.2. Actividades auxiliares o intermedias específicas.
    - 6.2.1. Limpieza de contenedores.
    - 6.2.2. Reparación de contenedores.
    - 6.2.3. Ensayos de alimentos, aguas y otras muestras ambientales de apoyo a la inspección de medioambiente y sanidad.
    - 6.2.4. ....



- 6.3. Actividades de dirección y administración funcional.
  - 6.3.1. Planificación de servicios de medioambiente.
  - 6.3.2. Tramitación y supervisión de las cuestiones económico-administrativas del área en el que se enmarcan estas actividades.
  - 6.3.3. ....
- 7. Actividades de movilidad y transporte.
  - 7.1. Prestaciones o actividades finalistas o principales.
    - 7.1.1. Tramitación de vados.
    - 7.1.2. Tramitación de autorizaciones administrativas para cualquier actividad que incida en el tráfico.
    - 7.1.3. Transmisión del estado del tráfico a los medios de comunicación.
    - 7.1.4. Tramitación de tarjetas de transporte público.
    - 7.1.5. ....
  - 7.2. Actividades auxiliares o intermedias específicas.
    - 7.2.1. Conservación y mantenimiento de la señalización del tráfico.
    - 7.2.2. Mantenimiento de los autobuses urbanos.
    - 7.2.3. Suministro de combustible.
    - 7.2.4. ....
  - 7.3. Actividades de dirección y administración funcional.
    - 7.3.1. Planificación diaria de servicios.
    - 7.3.2. Gestión económico-administrativa del área en la que se encuadren estas actividades.
    - 7.3.3. Estudios de tráfico, movilidad, transporte público y aparcamientos.
    - 7.3.4. ....
- 8. Actividades de carácter general o institucional.
  - 8.1. Prestaciones o actividades finalistas o principales.
    - 8.1.1. Registro general de entrada de documentos.
    - 8.1.2. Expedición de certificados.
    - 8.1.3. Compulsa de documentos.
    - 8.1.4. Bodas civiles.
    - 8.1.5. ....
  - 8.2. Actividades auxiliares o intermedias generales.
    - 8.2.1. Mantenimiento de equipos y programas informáticos.
    - 8.2.2. Gestión centralizada de compras.
    - 8.2.3. Asesoría jurídica.
    - 8.2.4. Mantenimiento centralizado del parque móvil.
    - 8.2.5. ....



### 8.3. Actividades de dirección y administración generales.

8.3.1. Elaboración del presupuesto del Ayuntamiento.

8.3.2. Actividades de protocolo y relaciones institucionales.

8.3.3. Actividades de apoyo a la labor del alcalde.

8.3.4. Coordinación de Distritos.

8.3.5. Gestión financiera.

8.3.6. ....

### 3.3.2. Tabla de equivalencias.

Como ya se apuntó cuando se trataron otros agregados contables, no se puede concebir una parte del sistema contable de forma aislada, obteniendo y generando información de manera independiente del resto de los componentes del mismo. Es por ello, que sería deseable que dentro del Ayuntamiento se confeccionase una tabla de equivalencias que estableciera, teniendo presente lo ya comentado en el apartado anterior y relativo al nivel de desglose de las actividades, la correspondencia entre la clasificación por programas del presupuesto de gastos y actividades/prestaciones del Ayuntamiento. Así, en un primer ejemplo de actividades/prestaciones de promoción social, establecemos 5 niveles de desglose, es decir, a los “grupos de programas” mínimos añadimos dos niveles adicionales, como se muestra a continuación.

Tabla 3.4. Ejemplos de actividades/prestaciones de Promoción Social.

Área de gasto	Política de gasto	Grupo de programas	Nivel 1	Nivel 2	Denominación	Tipo de actividad
2					Actuaciones de protección y promoción social	
	21				Pensiones	
		211			Pensiones	Finalista (prestación)
	22				Otras prestaciones económicas a favor de empleados	
		211			Otras prestaciones económicas a favor de empleados	Finalista (prestación)
	23				Servicios sociales y promoción social	
		230			Administración general de servicios sociales	DAF
		231			Acción social	
			2311		Personas con discapacidad	
				2311.1	Actuaciones para la accesibilidad de la ciudad	Finalista (prestación)
				2311.2	Subvenciones de accesibilidad	Finalista (prestación)
				2311.3	Servicio de intérprete de lengua de signos	Finalista (prestación)
				2311.4	Transporte adaptado	Finalista (prestación)
				2311.4	Deportes para personas con discapacidad	Finalista (prestación)

Área de gasto	Política de gasto	Grupo de programas	Nivel 1	Nivel 2	Denominación	Tipo de actividad
				2311.6	Ocio para personas con discapacidad	Finalista (prestación)
				2311.7	Acciones para el empleo de personas con discapacidad	Finalista (prestación)
				2311.8	Apoyo a asociaciones de accesibilidad	Finalista (prestación)
			2312		Drogodependientes	
				2312.1	Programas de concienciación y prevención	Finalista (prestación)
				2312.2	Asesoramiento sobre adicciones	Finalista (prestación)
				2312.3	Actuaciones para la reinserción social	Finalista (prestación)
				2312.4	Programas de ocio para el drogodependiente	Finalista (prestación)
				2312.5	Gestión de centros para drogodependientes	Finalista (prestación)
				2312.6	Apoyo a asociaciones contra la drogodependencia	Finalista (prestación)
			2313		Inmigrantes	
				2313.1	Programas de concienciación	Finalista (prestación)
				2313.2	Mediación intercultural	Finalista (prestación)
				2313.3	Atención al inmigrante	Finalista (prestación)
				2313.4	Inserción social del inmigrante	Finalista (prestación)
				2313.5	Gestión de centros para inmigrantes	Finalista (prestación)
			2314		Personas sin hogar	
				2314.1	Atención de personas sin hogar	Finalista (prestación)
				2314.2	Gestión de centros de acogida	Finalista (prestación)
			2315		Actuaciones contra la violencia de género	
				2315.1	Información y orientación a mujeres maltratadas	Finalista (prestación)
				2315.2	Atención directa a mujeres maltratadas	Finalista (prestación)
				2315.3	Atención psicológica a mujeres maltratadas	Finalista (prestación)
				2315.4	Gestión del recurso de alojamiento a mujeres maltratadas	Finalista (prestación)
				2315.5	Programas de concienciación sobre la violencia de género	Finalista (prestación)
			2316		Planes especiales de actuación	Finalista (prestación)



Área de gasto	Política de gasto	Grupo de programas	Nivel 1	Nivel 2	Denominación	Tipo de actividad
			2317		Servicio de información y valoración	Finalista (prestación)
		232			Promoción social	
			2321		Personas mayores	
				2321.1	Talleres para mayores	Finalista (prestación)
				2321.2	Ocio para mayores	Finalista (prestación)
				2321.3	Día internacional del mayor	Finalista (prestación)
				2321.4	Información al mayor	Finalista (prestación)
				2321.5	Apoyo a asociaciones de mayores	Finalista (prestación)
			2322		Menores	
				2322.1	Tratamiento de adolescentes en conflicto	Finalista (prestación)
				2322.2	Erradicación del absentismo escolar	Finalista (prestación)
				2322.3	Talleres para menores	Finalista (prestación)
				2322.4	Educación en verano	Finalista (prestación)
				2322.5	Promoción de la participación infantil	Finalista (prestación)
				2322.6	Formación a familias	Finalista (prestación)
				2322.7	Ocio para menores	Finalista (prestación)
			2323		Igualdad de oportunidades de la mujer	
				2323.1	Servicio de búsqueda de empleo a la mujer	Finalista (prestación)
				2323.2	Formación para el empleo	Finalista (prestación)
				2323.3	Talleres socioculturales de igualdad	Finalista (prestación)
		233			Asistencia a personas dependientes	
			2331		Teleasistencia	Finalista (prestación)
			2332		Comida a domicilio	Finalista (prestación)
			2333		Atención doméstica y personal	Finalista (prestación)
	24				Fomento del empleo	
		241			Fomento del empleo	Finalista (prestación)

Fuente: Elaboración propia.

Otro ejemplo con un mayor nivel de desglose sería el que figura a continuación relacionado con actividades deportivas, en el que se establecen hasta 5 niveles de desglose adicional.

Tabla 3.5. Ejemplos de actividades de Deportes.

Área de gasto	Política de Gasto	Grupo de Programas	NIVEL 1.	NIVEL 2.	NIVEL 3.	NIVEL 4.	NIVEL 5.	Tipo de actividad
3. Producción de bienes públicos de carácter pre-ferente								
	.....							
	34. Deportes							
		340. Administración General de Deportes						
			Dirección del Área o Servicio de Deportes					DAF
			Compras					DAF
			Contratación					DAF
			Tesorería					DAF
			Contabilidad					DAF
			Presupuestos					DAF
			Recursos Humanos					DAF
		341. Promoción y fomento del deporte						
			Actividades deportivas	Actividades de temporada	· Aeróbic	Desglose por tramos de edad (Clasificación A): · Infantil · Adulto · Mayores	Desglose por etapa o nivel: · Iniciación · Desarrollo · Perfeccionamiento	Finalista (prestación)
					· Baloncesto			Finalista (prestación)



Área de gasto	Política de Gasto	Grupo de Programas	NIVEL 1.	NIVEL 2.	NIVEL 3.	NIVEL 4.	NIVEL 5.	Tipo de actividad
					<ul style="list-style-type: none"> <li>Condición física</li> </ul>			Finalista (prestación)
					<ul style="list-style-type: none"> <li>Judo</li> </ul>			Finalista (prestación)
					<ul style="list-style-type: none"> <li>.....</li> </ul>			Finalista (prestación)
				Campañas	Desglose por disciplina deportiva			Finalista (prestación)
				Cursos específicos	Desglose por disciplina deportiva			Finalista (prestación)
				Competiciones municipales	Desglose por disciplina deportiva	Desglose por tramos de edad (Clasificación B): <ul style="list-style-type: none"> <li>Benjamín</li> <li>Alevín</li> <li>Infantil</li> <li>Cadete</li> <li>Junior</li> <li>Sénior</li> </ul>		Finalista (prestación)
			Promoción del deporte	Grandes eventos deportivos	Desglose por disciplina deportiva	Desglose por ámbito territorial: <ul style="list-style-type: none"> <li>Autonómico</li> <li>Nacional</li> <li>Internacional</li> <li>Olimpico</li> </ul>	Desglose por evento específico	Finalista (prestación)
				Eventos de carácter local	Desglose por disciplina deportiva	Desglose por evento específico		Finalista (prestación)
				Fomento del deporte de rendimiento	Desglose por disciplina deportiva			Finalista (prestación)

Área de gasto	Política de Gasto	Grupo de Programas	NIVEL 1.	NIVEL 2.	NIVEL 3.	NIVEL 4.	NIVEL 5.	Tipo de actividad
				Escuelas deportivas	Desglose por disciplina deportiva			Finalista (prestación)
			Servicios médico-deportivos	Actividades deportivas terapéuticas	Escuela de espada			Finalista (prestación)
					Gimnasia correctiva			Finalista (prestación)
					Rehabilitación			Finalista (prestación)
				Actividades médicas	Reconocimientos			Finalista (prestación)
					Valoraciones funcionales			Finalista (prestación)
					Seguimiento de patologías			Finalista (prestación)
			Formación en Ciencias del Deporte	Conferencias, cursos, jornadas, seminarios				Finalista (prestación)
				Publicaciones	Artículos, comunicaciones, ponencias			Finalista (prestación)
					Ediciones propias			Finalista (prestación)
				Formación a estudiantes: Prácticas de empresa				Finalista (prestación)
		342. Instalaciones deportivas						
			Alquiler de instalaciones: Instalación A	Espacio deportivo 1: Pista polideportiva cubierta		Particulares		Finalista (prestación)





Área de gasto	Política de Gasto	Grupo de Programas	NIVEL 1.	NIVEL 2.	NIVEL 3.	NIVEL 4.	NIVEL 5.	Tipo de actividad
						Asociaciones		Finalista (prestación)
				Espacio deportivo 2: Piscina cubierta	Piscina cubierta (calle 1)	Particulares		Finalista (prestación)
						Asociaciones		Finalista (prestación)
					Piscina cubierta (calle 2)	Particulares		Finalista (prestación)
						Asociaciones		
					Piscina cubierta (calle n)	Particulares		Finalista (prestación)
						Asociaciones		Finalista (prestación)
			Alquiler de instalaciones: Instalación B	Alquiler Espacio deportivo 4: Pista exterior polivalente				Finalista (prestación)
						Asociaciones		Finalista (prestación)
				Alquiler Espacio deportivo 5: Sala de artes marciales		Particulares		Finalista (prestación)
						Asociaciones		Finalista (prestación)
				Alquiler Espacio deportivo 6: Sala de usos múltiple		Particulares		Finalista (prestación)
						Asociaciones		Finalista (prestación)
			Mantenimiento de instalaciones					Auxiliar

Fuente: Elaboración propia.

### 3.3.3. Origen de la información.

Lógicamente sería deseable que cualquier tipo información de carácter técnico o económico relacionada con actividades/prestaciones estuviera ya recogida –caso de que no haya tenido que calcularse dentro del subsistema de contabilidad analítica– en alguno de los subsistemas informativos (subsistema de gestión de personal, subsistema de gestión de gastos, subsistema de gestión del inmovilizado, subsistema de gestión de stocks, subsistema de gestión de ingresos) con los que puede contar el Ayuntamiento y que nos hemos reseñado en epígrafes anteriores.

La información a la que hacemos referencia tiene que ver fundamentalmente con la medición de cada actividad y, en su caso, con el criterio de distribución a utilizar a la hora de imputar el coste de una actividad.

Así, por ejemplo, las prestaciones por las que se cobra una tasa o un precio público miden su producción en función del número de usuarios en el sentido más amplio del concepto. En este caso, el origen de la información estará en el subsistema de gestión de ingresos.

Otras actividades, tanto finalistas no incluidas en la categoría anterior como no finalistas, suelen medir su volumen de actividad atendiendo a algún elemento de coste representativo y que, normalmente, suele ser personal. Aquí, el origen de la información debe estar en el subsistema de gestión de personal. Como señala la propia IGAE (2004: 162), las personas deben estar totalmente asignadas a actividades o centros y esa relación debe estar permanentemente actualizada por el subsistema de gestión de personal de tal forma que en el momento de que el subsistema de contabilidad analítica requiera los datos, estos se encuentren totalmente disponibles.

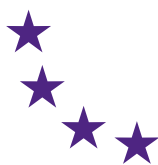
Para el resto de actividades, habrá que buscar otras fuentes de información que, en muchas ocasiones tendrán su origen en el propio centro en el cual se desarrolla la actividad. Por ejemplo, si se quiere medir el número de kilómetros de calle limpiados para medir el volumen de la prestación limpieza viaria, se puede acudir al área de urbanismo; si se quiere saber la superficie de los distintos edificios municipales para medir la actividad de limpieza, se deberá acudir al subsistema de gestión de inmovilizado; la actividad de registro de documentos se mide en función del número de documentos registrados, en este caso será el propio servicio el que tenga que confeccionar dicha información, etc.

Por último, las fuentes informativas relativas a los criterios de reparto a usar, en su caso, para la distribución del coste de las actividades son similares a las descritas en los párrafos anteriores. Así, por ejemplo, si el criterio de reparto es el número de personas equivalentes, habrá que acudir al subsistema de gestión de personal; si se utiliza la superficie de edificios municipales, habrá que acudir al subsistema de gestión de inmovilizado; si se utiliza los ingresos generados por la prestación de servicios, el origen de la información estará en el subsistema de gestión de ingresos, etc. En otras ocasiones, la información necesaria habrá sido generada previamente por el propio subsistema de contabilidad analítica. Esto ocurre habitualmente cuando utilizamos como criterio de reparto algún concepto de coste (coste directo, coste operativo, coste funcional, etc.).

### 3.3.4. Cálculo o determinación física y económica: unidades de medida y formas de medición.

Una vez establecidos los posibles sistemas origen, surge la cuestión de cómo medir el volumen de cada actividad. En este sentido, y teniendo presente lo ya comentado en el apartado 3.2.4., las unidades de medida suelen ser:

- De tiempo (horas–persona, horas de funcionamiento de una máquina, horas de duración de un curso, etc.).
- De cantidad (kilómetros lineales limpiados, número de nóminas confeccionadas, número de usuarios, superficie, etc.).



En cualquier caso, sea cual sea la unidad de medida elegida, ha de cumplir unos requisitos mínimos que se pueden sintetizar en los siguientes:

- Ser representativa de la actividad que trata de medir.
- Debe ser factible su medición.
- Ser fácilmente medible y controlable.

Otra cuestión importante a tener en cuenta a la hora de elegir la unidad de medida es si dicha unidad es homogénea o no. Pongamos un ejemplo, para la prestación “talleres para mayores” una unidad de medida válida podría ser el número de talleres impartidos, ahora bien, si dichos talleres no tuvieran una duración similar dicha medida perdería validez. Es por ello que, en el caso que nos ocupa, habría que acudir al concepto de “taller equivalente” para el cual utilizamos una cifra de equivalencia que conviertan en homogéneos talleres que debido a su distinta duración son heterogéneos. Así, si tenemos dos talleres, uno que dura 5 horas y otra que dura 10 horas y tomamos como taller tipo el primero, la prestación “talleres para mayores” sería de 3 talleres equivalentes; si, por el contrario, tomamos como referencia el segundo taller la medición de dicha prestación sería de 1,5 talleres equivalentes.

Cuando dicha equivalencia no pueda ser establecida, tomamos como unidad de medida el consumo que la actividad ha realizado de forma directa de algún factor productivo que, habitualmente, suele ser el personal.

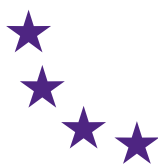
Así, ejemplos de unidades de medida de actividades/prestaciones pueden ser:

Tabla 3.6. Unidades de medida de actividades.

ACTIVIDAD/PRESTACIÓN	UNIDAD DE MEDIDA
<b>Actividades/prestaciones de seguridad y protección.</b>	
· Revisión de instalaciones de protección contra incendios	Número de revisiones
· Intervención en distintos tipos de incendios	Número de intervenciones por tipo de incendios
· Actividades de salvamento por tipos de situaciones	Número de salvamentos por tipos de situaciones
· Actividad de escolta	Número de personas equivalentes escoltadas
· Atestados	Número de atestados equivalentes
· Actividad de grúa	Número de vehículos retirados
· .....	.....
<b>Actividades/prestaciones de promoción social</b>	
· Actividad de información, valoración y orientación	Número de usuarios atendidos
· Aula de educación familiar	Número de sesiones formativas equivalentes
· Atención doméstica personal	Número de personas equivalentes atendidas
· Alojamiento alternativo	Número de alojamientos
· Ayudas económicas familiares	Número de solicitudes valoradas
· Coordinación de servicios sociales	Número de reuniones de coordinación
· .....	.....

ACTIVIDAD/PRESTACIÓN	UNIDAD DE MEDIDA
<b>Actividades/prestaciones relacionadas con la vivienda y el urbanismo</b>	
· Licencia de obra menor	Número de licencias tramitadas
· Licencia de obra mayor	Número de licencias expedidas
· Expedientes de alineaciones	Número de expedientes incoados
· Alquiler de vivienda protegida	Número de alquileres tramitados
· Mantenimiento y conservación de viviendas en régimen de alquiler	Número de viviendas en régimen de alquiler equivalentes
· .....	.....
<b>Actividades/prestaciones culturales y deportivas</b>	
· Talleres culturales	Número de talleres equivalentes
· Banda de música municipal	Número de conciertos
· Exposiciones en centros culturales municipales	Número de exposiciones equivalentes
· Préstamos de fondos de bibliotecas municipales	Número de préstamos realizados
· Uso de las instalaciones por espacio deportivo	Número de usos por espacio deportivo
· Juegos deportivos municipales	Número de inscritos
· .....	.....
<b>Actividades/prestaciones relacionadas con el comercio</b>	
· Tramitación de autorizaciones para la venta ambulante	Número de tramitaciones realizadas
· Altas, bajas y modificaciones en la titularidad de puestos en mercados municipales	Número de expedientes equivalentes tramitados
· Mantenimiento de mercados municipales	Número de mercados municipales equivalentes
· Coordinación de actividades de mercados	Número de reuniones de coordinación
· .....	.....
<b>Actividades/prestaciones relacionadas con la salubridad y el medioambiente</b>	
· Recogida de residuos sólidos urbanos	Número de kilogramos recogidos
· Limpieza viaria	Número de kilómetros
· Ensayos de alimentos, aguas y otras muestras ambientales de apoyo a la inspección de medioambiente y sanidad	Número de ensayos equivalentes realizados
· Limpieza de contenedores	Número de contenedores
· .....	.....
<b>Actividades/prestaciones de movilidad y transporte</b>	
· Tramitación de vados	Número de tramitaciones
· Tramitación de tarjetas de transporte público	Número de tarjetas tramitadas
· Conservación y mantenimiento de la señalización del tráfico	Número de horas de personal dedicado a estas actividades
· Mantenimiento de autobuses urbanos	Número de horas de mantenimiento
· .....	.....
<b>Actividades/prestaciones de carácter general o institucional</b>	
• Registro general de entrada de documentos	Número de documentos registrados
• Bodas civiles	Número de bodas civiles
• Asesoría jurídica	Número de asesoramientos equivalentes
• Gestión centralizada de compras	Número de compras equivalentes
· .....	.....

Fuente: Elaboración propia.



### 3.3.5. Criterios de distribución.

Al igual que hicimos con los agregados anteriores, establecemos en este apartado los posibles criterios de reparto que afectan a actividades. De esta forma, analizamos el reparto del coste de las actividades auxiliares a los distintos centros de coste y las potenciales relaciones que pueden existir entre las distintas clases de actividades.

Con carácter general, sería de aplicación lo ya comentado para centros de coste, en el sentido de que cuando la adscripción no sea directa tendremos que escoger una variable (que puede ser de cantidad, de tiempo o de valor) que permita relacionar el coste de la actividad a distribuir con el centro/actividad a la cual voy a imputar dicho coste.

Así, en el caso de la imputación del coste de las actividades auxiliares a los centros, como señala la IGAE (2004:143), si bien es posible, desde un punto de vista teórico, imputar a los centros de manera separada los distintos componentes del coste de una actividad auxiliar, la recomendación es la de utilizar un único criterio de imputación de costes de actividades a centros.

Como ejemplo de actividades auxiliares<sup>45</sup> y posibles criterios de reparto, tenemos los siguientes:

Tabla 3.7. Criterios de reparto de actividades auxiliares.

ACTIVIDAD AUXILIAR	CRITERIOS DE REPARTO
Mantenimiento	<ul style="list-style-type: none"><li>· Medición directa mediante órdenes específicas de trabajo.</li><li>· Superficie.</li><li>· Número de equipos informáticos.</li><li>· Número de horas-persona.</li><li>· .....</li></ul>
Limpieza	<ul style="list-style-type: none"><li>· Medición directa mediante órdenes específicas de trabajo.</li><li>· Superficie.</li><li>· Número de horas-persona.</li><li>· .....</li></ul>
Asesoramiento jurídico	<ul style="list-style-type: none"><li>· Medición directa mediante órdenes específicas de trabajo.</li><li>· Número de consultas equivalentes.</li><li>· .....</li></ul>

Fuente: Elaboración propia.

En lo concerniente a la relación entre actividades, seguimos lo marcado por la IGAE (2004: 144-148), teniendo presente que el destino último del coste de las distintas actividades van a ser las actividades finalistas o principales (prestaciones), si bien el coste de las mismas debe figurar con un nivel de detalle tal que permita su correcta interpretación.

De esta manera, para las actividades de dirección y administración se proponen diversos criterios de reparto. En este sentido, para las actividades relacionadas con la confección de nóminas, dietas, concursos y traslados, control horario, seguridad social, gastos sociales, etc., el criterio propuesto es el de personas equivalentes por actividad. Para las actividades relacionadas con el control de gastos, presupuestación, contabilidad, auditoría interna, etc., el criterio adoptado es el coste asociado a cada actividad. Para las actividades relacionadas con el control de ingresos,

<sup>45</sup> En este sentido las actividades auxiliares que identificamos son de carácter general y, por tanto, habrá que adaptarlas a una situación concreta. Por ejemplo, cuando hacemos referencia a actividades de mantenimiento podemos referirnos a mantenimiento de instalaciones deportivas o a mantenimiento de equipos informáticos. Para el primer caso el criterio de reparto a utilizar será la superficie de cada centro beneficiario y para el segundo será el número de equipos informáticos localizados en cada centro.

los posibles criterios de reparto podrían ser el número de usuarios de cada actividad finalista o los ingresos generados por cada actividad finalista.

Por su parte, las actividades TROPI, al comportarse desde el punto de vista de asignación de costes como actividades finalistas, no precisan ser imputadas.

Las actividades anexas al ser actividades que no son necesarias para el desarrollo de la actividad municipal, en nuestra opinión, consideramos que su coste no debe incrementar el coste de las actividades finalistas y, en todo caso, el criterio de reparto deberá depender del servicio que presta y quién lo recibe.

Con relación a las actividades que se enmarcan dentro de la denominación genérica organización, el criterio de imputación propuesto es el del coste imputado a las distintas actividades finalistas y TROPI.

Por último, con relación a la subactividad, la denominada estructural o endógena, derivada de las propias características del proceso productivo, debe incorporarse, con la suficiente diferenciación al coste de la actividad a la que se refiere.

Un resumen de lo apuntado puede verse en el siguiente cuadro:

Tabla 3.8. Criterios de reparto de actividades de dirección y administración, organización y subactividad.

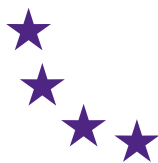
ACTIVIDADES	CRITERIO DE REPARTO
<b>Actividades de dirección y administración</b>	
Actividades relacionadas con la confección de nóminas, dietas, concursos y traslados, control horario, seguridad social, gastos sociales, etc.	· Personas equivalentes de las actividades receptoras
Actividades relacionadas con el control de gastos, presupuestación, contabilidad, auditoría interna, etc.	· Coste asociado a cada actividad receptora
Actividades de control de ingresos	· Número de usuarios de cada actividad receptora · Ingresos generados por cada actividad
<b>Organización</b>	
Organización	· Coste asociado a las actividades finalistas y TROPI
<b>Subactividad</b>	
Subactividad estructural	· De forma directa a cada actividad

Fuente: Elaboración propia.

### 3.4. Ingresos y márgenes.

#### 3.4.1. Concepto de ingresos y tipología.

En base a diferentes pronunciamientos y a normas legales (IFAC, 2010; AECA, 2009; IGAE, 2004, 1994, 1995; Orden EHA/3565/2008, por la que se aprueba la estructura de los presupuestos de las Entidades Locales; Orden EHA/4041/2004, por la que se aprueba la Instrucción del Modelo Normal de Contabilidad Local; Real Decreto Legislativo 2/2004, por el que se aprueba el texto refundido de la ley reguladora de las haciendas locales), podemos definir los Ingresos de las Administraciones Públicas como los incrementos en el patrimonio neto de la entidad, producidos a lo largo del ejercicio contable, en forma de entradas o aumentos de valor de los activos, o de disminución de los pasivos, siempre que no tengan su origen en aportaciones patrimoniales, monetarias o no, de la entidad o entidades propietarias cuando actúan como tales.



En cuanto a su tipología, el siguiente cuadro refleja toda la casuística admitida por la normativa legal:

Tabla 3.9. Tipología de ingresos de las Administraciones Públicas.

	SIN CONTRAPRESTACIÓN	CON CONTRAPRESTACIÓN
DE DERECHO PÚBLICO	<ul style="list-style-type: none"> <li>· Impuestos.</li> <li>· Cotizaciones sociales.</li> <li>· Transferencias.</li> <li>· Subvenciones.</li> <li>· Exacciones parafiscales.</li> <li>· Indemnizaciones por daños y perjuicios.</li> <li>· Recargos sobre impuestos.</li> <li>· Multas y sanciones.</li> <li>· Recargos de apremio.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>· Tasas.</li> <li>· Exacciones parafiscales.</li> <li>· Contribuciones especiales.</li> <li>· Precios públicos:               <ul style="list-style-type: none"> <li>a) por prestación de servicios.</li> <li>b) por utilización de bienes dominio público.</li> </ul> </li> </ul>
DE DERECHO PRIVADO	<ul style="list-style-type: none"> <li>· Aportaciones lucrativas (herencias, donaciones).</li> <li>· Indemnizaciones.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>· Venta de bienes.</li> <li>· Prestación de servicios.</li> <li>· Ingresos derivados del uso o cesión de capital:               <ul style="list-style-type: none"> <li>a) financiero.</li> <li>b) real.</li> </ul> </li> <li>· Enajenaciones patrimoniales.</li> </ul>

Fuente: Elaboración propia.

A los efectos del cálculo de márgenes, los Ayuntamientos pueden presentar el siguiente catálogo de ingresos, que hemos agrupado de manera apropiada para los fines de este trabajo:

1) Ingresos vinculados a la prestación<sup>46</sup>:

- a. Ventas de bienes.
- b. Prestación de servicios.
- c. Tasas.
- d. Precios públicos.
- e. Subvenciones corrientes.

2) Ingresos no vinculados a la prestación:

- a. Transferencias.
- b. Ingresos de naturaleza coercitiva (multas y sanciones).

Con carácter general, el registro contable de un ingreso, y por tanto su cómputo en el cálculo de márgenes y resultados internos, exige el cumplimiento de las siguientes condiciones: a) que se produzcan un incremento en el patrimonio neto de la entidad como consecuencia del aumento de los recursos económicos; y b) que el ingreso pueda medirse con fiabilidad, de forma que cuando no resulte posible realizar estimaciones fiables del mismo, su registro habrá de posponerse hasta que tenga lugar el cobro efectivo.

**Ingresos por ventas de bienes.**

Para registrar un ingreso procedente de la venta de bienes han de cumplirse, además de las condiciones generales para el reconocimiento de ingresos, los siguientes requisitos: a) el Ayun-

<sup>46</sup> Entendidas en un sentido muy amplio.



tamiento ha transferido al comprador los riesgos y beneficios, de tipo significativo, derivados de la propiedad de los bienes, con independencia de la cesión o no del título de propiedad; b) el Ayuntamiento no conserva para sí ninguna implicación en la gestión corriente de los bienes vendidos, ni retiene el control efectivo de los mismos; c) los gastos asociados con la transacción pueden ser medidos con fiabilidad; d) todos los actos importantes relativos a la transacción han sido completados y no existan otras incertidumbres trascendentes.

### **Ingresos por prestación de servicios.**

Los ingresos por prestaciones de servicios que el Ayuntamiento realice deben reconocerse cuando el resultado de la transacción pueda ser estimado con fiabilidad, considerando el grado de avance o realización de la prestación. El resultado de una transacción puede ser estimado con fiabilidad cuando además de los requisitos generales para el reconocimiento de ingresos, se cumplan los siguientes: a) el grado de avance o realización de la prestación puede ser medido con fiabilidad; b) los costes incurridos en la prestación y aquellos que queden por incurrir hasta completarla, pueden ser medidos con fiabilidad.

### **Tasas.**

Las tasas son los tributos cuyo hecho imponible consiste en la utilización privativa o el aprovechamiento especial del dominio público, la prestación de servicios o la realización de actividades en régimen de derecho público que se refieran, afecten o beneficien de modo particular al obligado tributario, cuando los servicios o actividades no sean de solicitud o recepción voluntaria para los obligados tributarios o no se presten o realicen por el sector privado (art. 6 de la Ley 8/1989). Aplicando el principio de equivalencia, las tasas tenderán a cubrir el coste del servicio o de la actividad que constituya su hecho imponible (art. 7 de la Ley 8/1989). A los efectos del cálculo de márgenes y resultados, pueden diferenciarse dos tipos de tasas: a) tasas procedentes de una transacción única, que pueden exigirse cuando se inicie la prestación del servicio, cuando se realice la actividad o cuando se presente la solicitud que inicie la actuación; y b) tasas exigidas como consecuencia de prestaciones de servicios que abarcan un periodo de tiempo, que deben reconocerse cuando las mismas sean recaudadas o cuando se efectúe el acto liquidatorio que las cuantifique.

### **Precios públicos.**

Tendrán la consideración de precios públicos las contraprestaciones pecuniarias que se satisfagan por la prestación de servicios o la realización de actividades efectuadas en régimen de Derecho público cuando, prestándose también tales servicios o actividades por el sector privado, sean de solicitud voluntaria por parte de los administrados (art. 24 de la Ley 8/1989). Los precios públicos se determinarán a un nivel que cubra, como mínimo, los costes económicos originados por la realización de las actividades o la prestación de los servicios o a un nivel que resulte equivalente a la utilidad derivada de los mismos (art. 25 de la Ley 8/1989). Los ingresos procedentes de precios públicos han de reconocerse cuando surja el derecho a cobrarlos, es decir cuando mediante el correspondiente acto administrativo se conceda la utilización privativa o aprovechamiento especial.

### **Subvenciones.**

Las subvenciones consisten en ingresos sin contraprestación directa por parte de los beneficiarios, destinándose a un fin, propósito, actividad o proyecto específico, con la obligación de cumplir las condiciones y requisitos que se hubieran establecido o, en caso contrario, proceder a su reintegro. Las subvenciones corrientes son aquellas destinadas a financiar operaciones co-



rrientes, de carácter concreto y específico, y pueden dividirse en subvenciones a la explotación y otras subvenciones corrientes. Las subvenciones a la explotación son aquellas subvenciones corrientes concedidas, normalmente por otra Administración Pública, al Ayuntamiento como productor de bienes y servicios destinados a la venta, con la finalidad de influir en los precios y/o permitir una remuneración suficiente de los factores productivos. Por su parte, las subvenciones de capital tienen por finalidad mediata o inmediata la financiación de operaciones específicas y concretas de formación bruta de capital fijo, de tal forma que su concesión implica que el beneficiario está obligado a adquirir o construir activos fijos determinados previamente.

#### **Transferencias.**

Las transferencias son ingresos que no tienen relación directa con las actividades que realice el Ayuntamiento, destinándose a financiar operaciones no singularizadas. Mientras las transferencias corrientes implican una distribución de renta para ser utilizada en la financiación de operaciones corrientes no concretas ni específicas, en cambio las transferencias de capital son aquellas que implican una distribución del ahorro y patrimonio, concedidas para el establecimiento de la estructura básica del Ayuntamiento en su conjunto.

Las transferencias recibidas por el Ayuntamiento habrán de registrarse como ingresos cuando exista acuerdo individualizado de concesión a favor del mismo, se hayan cumplido las condiciones establecidas para su concesión y no existan dudas razonables sobre su percepción.

#### **Multas y sanciones.**

Las multas y sanciones son ingresos de derecho público detraídos sin contraprestación y de forma coactiva como consecuencia de la comisión de infracciones al ordenamiento jurídico. El reconocimiento de estos ingresos habrá de realizarse cuando surja el derecho a cobrarlos a favor del Ayuntamiento o cuando los mismos sean recaudados.

#### **3.4.2. Valoración de ingresos e imputación temporal.**

A los efectos del cálculo de márgenes y resultados, hemos de distinguir entre ingresos con contraprestación e ingresos sin contraprestación. Los ingresos surgidos de transacciones con contraprestación deben valorarse por el valor razonable de la contrapartida, recibida o por recibir, derivada de los mismos, deduciendo el importe de cualquier descuento, bonificación o rebaja que el Ayuntamiento conceda así como los intereses incorporados al nominal de los créditos con vencimiento superior al periodo normal de cobro. Los ingresos procedentes de transacciones sin contraprestación se valorarán por el importe del incremento de los activos netos en la fecha de reconocimiento, que normalmente será el importe de los derechos de cobro surgidos como consecuencia del acto de liquidación correspondiente que los cuantifique, si bien los ingresos procedentes de adquisiciones lucrativas de bienes habrán de registrarse por el valor razonable.

Respecto a la imputación temporal de los ingresos, su reconocimiento ha de atender a la base contable de devengo, atendiendo a la corriente real de bienes y servicios, debidamente perfeccionada la operación, con independencia de la corriente financiera y monetaria, estableciéndose, cuando sea pertinente, una correlación con los gastos, que en ningún caso puede llevar al registro de activos o pasivos que no satisfagan la definición de éstos. Los ingresos se considerarán devengados cuando el Ayuntamiento haya realizado, de forma sustancial, todo lo que deba para adquirir el derecho ante terceros a percibir dichos ingresos, en forma de efectivo, aumento de activos o disminución de pasivos exigibles.

Los ingresos obtenidos sin contraprestación deben reconocerse en el ejercicio en que surja el derecho a su percepción, siempre que además se cumpla la condición de fiabilidad. Por su parte, los ingresos de derecho público procedentes de transacciones con contraprestación deben

reconocerse en el momento en que nazca el derecho de cobro de ellos derivado como consecuencia de la realización del acto liquidatorio que los cuantifique.

Los ingresos por prestación de servicios y cesiones de bienes patrimoniales, efectuadas en régimen de derecho privado, habrán de imputarse al ejercicio en el que se realice la efectiva prestación o entrega del bien por parte del Ayuntamiento.

### 3.4.3. Modelos de cálculo de márgenes y resultados.

Con carácter general, los criterios básicos de la propuesta podrían ser:

- a) Modelo de coste completo en base al coste de las prestaciones, con cálculo escalonado de márgenes y resultados.
- b) Grados de cobertura de costes.

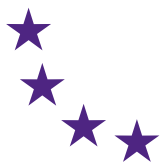
#### Modelo base 1: Computando exclusivamente ingresos vinculados a las prestaciones del Ayuntamiento.

Discriminando por la naturaleza del coste:

CONCEPTO		IMPORTE
Coste total de prestaciones (a)	Coste personal (a.1)	
	Coste de servicios externos (a.2)	
	Contratas (a.3)	
	Amortizaciones (a.4)	
	Otros costes (a.5)	
Ingresos afectos a las prestaciones (b)	Ventas (b.1)	
	Prestaciones de servicios (b.2)	
	Tasas (b.3)	
	Precios públicos (b.4)	
	Subvenciones corrientes (b.5)	
Margen de cobertura de las prestaciones	$(a - b) / a$	
Margen de cobertura de costes personal	$(a.1 - b) / a.1$	
Margen de cobertura de gastos de funcionamiento	$(a.1+a.2 - b) / (a.1+a.2)$	
Margen de cobertura global sin subvenciones	$(a - b.1-b.2-b.3-b.4) / a$	

Discriminando costes directos y costes indirectos:

CONCEPTO		IMPORTE
Coste total de prestaciones (a)	Costes directos (a.1)	
	Costes indirectos (a.2)	
Ingresos afectos a las prestaciones (b)	Ventas (b.1)	
	Prestaciones de servicios (b.2)	
	Tasas (b.3)	
	Precios públicos (b.4)	
	Subvenciones corrientes (b.5)	



CONCEPTO		IMPORTE
Margen de cobertura global	$(a - b) / a$	
Margen de cobertura costes directos	$(a.1 - b) / a.1$	
Margen de costes indirectos	$(a.2 - b) / (a.2)$	
Margen de cobertura global sin subvenciones	$(a - b.1 - b.2 - b.3 - b.4) / a$	


## ORIGEN DE LA INFORMACIÓN SOBRE INGRESOS

INGRESOS	
Ventas	Contrato de compraventa Resolución del concurso público Resolución de órgano competente
Prestaciones de servicios	Documentos contables de reconocimiento de derechos Liquidación presupuestaria
Tasas	Padrón municipal Liquidación presupuestaria
Precios públicos	Padrón Municipal Liquidación presupuestaria
Subvenciones corrientes	Liquidación presupuestaria Resolución de concesión



04

El modelo de cálculo  
de costes. Metodología,  
fases y mecanización





## EL MODELO DE CÁLCULO DE COSTES. METODOLOGÍA, FASES Y MECANIZACIÓN.

Entendemos por marco de funcionamiento de un Modelo de Costes las relaciones que se establecen entre los diversos agregados que integran su estructura, mostrándonos el recorrido de los costes en su proceso de formación hasta la obtención de la prestación del servicio, o la trazabilidad de su coste en su caminar por el proceso productivo del Ente Público en cuestión.

Dicha trazabilidad debe quedar claramente delimitada en fases que nos proporcione información escalonada y, consecuentemente, relevante para la toma de decisiones sobre los objetos de costes de mayor significación, como son los centros y las actividades.

La ingente cantidad de información manejada por los Entes Públicos Locales, la informatización de buena parte de sus áreas de gestión y los grandes avances producidos en la gestión de bases de datos, entre otras cuestiones, nos conduce necesariamente a contemplar a la Contabilidad Analítica, o cualquier modelo de costes que la misma proponga, en forma mecanizada, o informatizada, como un subsistema origen de información económica, formando parte del sistema integral de información general del Ente Público en cuestión, recibiendo y aportando datos relevantes a otros subsistemas orígenes tales como el de recursos humanos, ingresos, inventarios, etc.

### 4.1. Interrelaciones y mapa de procesos.

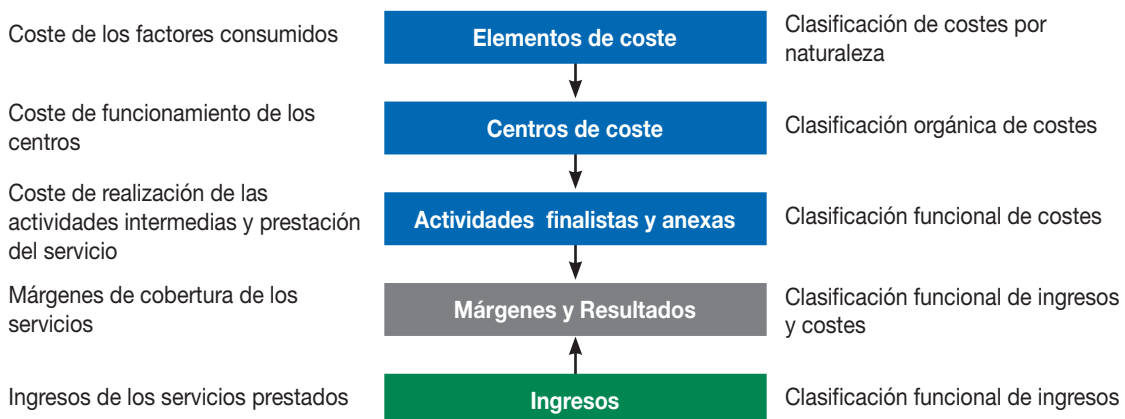
#### 4.1.1. Interrelaciones generales.

Según hemos señalado en capítulos anteriores, los elementos, centros, actividades y prestación de servicios municipales que configuran la estructura del modelo de contabilidad analítica propuesto para los Entes Locales, se relacionan consecuencia del itinerario que define el proceso de formación del coste de los servicios municipales.

Dicho proceso, si incluimos el agregado de ingresos para la determinación de los márgenes, suele presentarse delimitado a cuatro fases genéricas:

1. Cálculo del coste de los elementos.
2. Formación del coste de los centros.
3. Determinación del coste de las actividades/prestaciones.
4. Cálculo de ingresos y márgenes de cobertura.

Figura 4.1. Proceso de formación del coste y resultados.



Fuente: Adaptado de Carrasco *et al.* (2006:68).

En la primera de estas fases, dedicada al coste de los elementos, una vez agrupados y cuantificados, física y económicamente, los diversos factores que conforman los elementos de costes, se estudia, como se hace en el primer epígrafe del Capítulo III del Manual, la cuestión relativa a la relación de éstos elementos costes con los centros y actividades/prestaciones, concretándose la distribución del coste de los elementos entre los citados agregados, tanto de forma directa como indirecta, delimitando la Fase 1 del proceso.

En las Fases 2 y 3, contempladas en los dos siguientes epígrafes del citado capítulo, igualmente, nos referimos a las relaciones de los centros entre ellos y las actividades/prestaciones, determinando la incorporación del coste recibido por los centros a sus actividades/prestaciones o a otros centros que, a su vez, serán imputados a las actividades/prestaciones que desarrollen. Es decir, una vez que los centros han recibido, de forma directa o indirecta, los costes de los elementos, los centros auxiliares<sup>47</sup>, tras incorporar a sus actividades –las desarrolladas por los mismos– los costes soportados hasta el momento, tomando como base los servicios prestados a otras actividades o centros, se establecen las posibles relaciones y la incorporación de tales costes entre los agregados, constituyéndose en el coste secundario de los centros no auxiliares y un componente definido de las prestaciones que reciben actividades de los mismos. Una vez culminada la etapa anterior, el coste incorporado hasta el momento por los centros no auxiliares será imputado a las actividades/prestaciones desarrolladas por los mismos, ya sean finalistas, anexas, de dirección y administración funcional y general, si bien, el coste de estas dos últimas, como actividades de apoyo, posteriormente, al seguirse como pauta de imputación un modelo a costes completos, se distribuirán entre las finalistas –prestaciones y TROPI– y anexas, según la intensidad en el consumo de recursos del citado apoyo.

De esta forma, se completará el recorrido o trazabilidad del coste las tres primeras fases antes descritas y que de forma esquemática podríamos resumir en:

*1. Cálculo del coste total de los elementos; de los centros; y coste operativo de las actividades/prestaciones.*

- a) Determinación del coste de los elementos.
- b) Localización de los elementos de coste en centros e imputación simultánea, en su caso, a las actividades/prestaciones realizadas en los centros.
- c) Imputación de los costes absorbidos, hasta el momento, en centros auxiliares en relación a las actividades de carácter auxiliar realizadas en dichos centros a las actividades auxiliares.
- d) Asignación del coste de las actividades auxiliares a los centros no auxiliares –o auxiliares en caso de reciprocidad– o a las actividades no auxiliares –o auxiliares en caso de reciprocidad–.
- e) Imputación de los costes absorbidos hasta el momento en centros no auxiliares a las actividades no auxiliares.

*2. Cálculo del coste funcional de las actividades.*

- a) Reparto de los costes de las actividades de dirección y administración funcional a las actividades no auxiliares –finalistas o prestaciones y anexas–.

*3. Cálculo del coste total de las actividades/prestaciones.*

- a) Reparto de los costes de las actividades de dirección y administración general y organización a las actividades no auxiliares –finalistas o prestaciones y anexas–.

<sup>47</sup> Hemos obviado para facilitar la explicación la consideración de centros mixtos.





#### 4.1.2. Mapas de procesos.

Puesto que en el Capítulo II de este Manual se abordó de manera genérica la actividad productiva municipal, pasamos en este apartado a analizar con mayor nivel de detalle dicha actividad productiva, basándonos para ello en ejemplos concretos de servicios municipales.

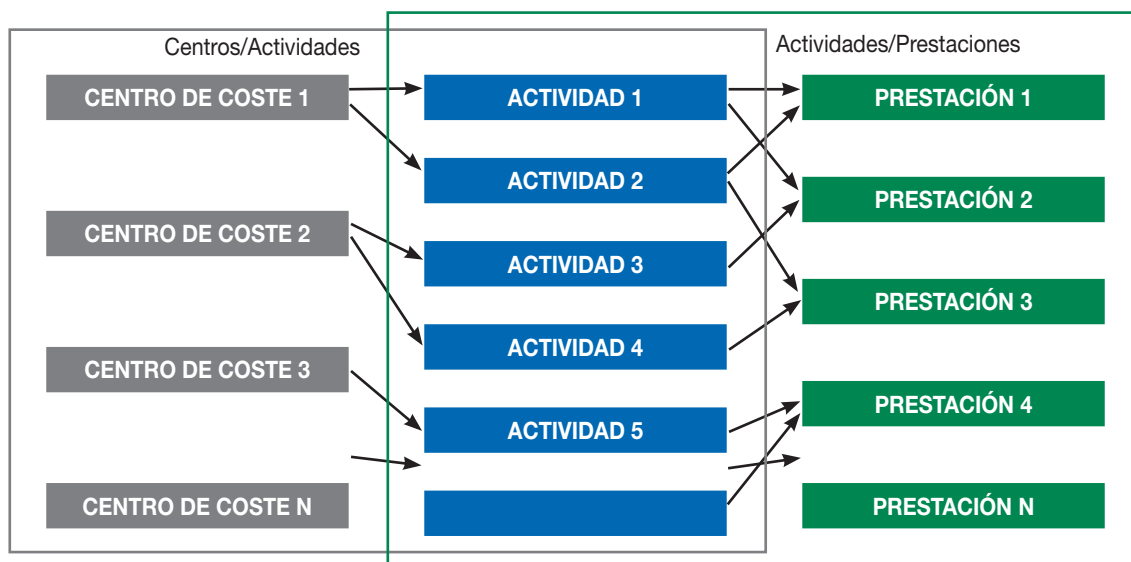
De forma genérica, para poder determinar de manera correcta el coste de una producto/servicio lo primero que debemos tener claro, entre otras cuestiones, es su proceso productivo, es decir, cómo se fabrica/presta el producto/servicio. Este proceso productivo se materializa con el diseño de la traza del coste, que refleja el itinerario de los recursos consumidos por la prestación cuyo coste es objeto de cálculo.

Las etapas a seguir en el diseño<sup>48</sup> de la traza del coste de una prestación<sup>49</sup> municipal, y mediante su agregación en el establecimiento del mapa de procesos productivos del Ayuntamiento, las podemos sintetizar en las siguientes:

1. Identificación de la prestación.
2. Identificación de la actividad o actividades necesarias para la provisión de la prestación.
3. Localización de las actividades en los distintos centros de coste en los que se haya estructurado el Ayuntamiento.

Por tanto, como se resumen en la siguiente figura, se deben establecer dos relaciones fundamentales: centros/actividades y actividades/prestaciones.

Figura 4.2. Esquema de mapa de procesos productivos.



Fuente: Elaboración propia.

Como concreción de lo apuntado hasta el momento, mostramos diferentes ejemplos de trazas de costes de distintas prestaciones municipales<sup>50</sup>. En este sentido, para el mejor seguimiento de la traza establecemos la siguiente leyenda de colores:

<sup>48</sup> Inicialmente, el sentido del diseño del proceso productivo es descendente, es decir, comenzamos por la prestación y terminamos por el centro de coste. Sin embargo, su cuantificación económica posterior es ascendente, es decir, comenzamos por el centro de coste y finalizamos con la prestación.

<sup>49</sup> También podemos hablar de servicios municipales por agregación de prestaciones.

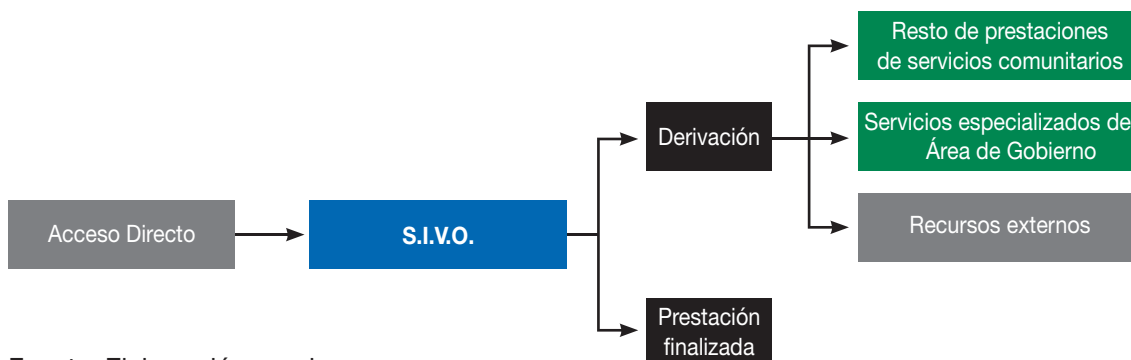
<sup>50</sup> Un mayor desarrollo se realizará en las adaptaciones que, de este Manual, se realicen para cada servicio municipal.

- Consumo de servicios prestados en el Área de Gobierno
- Consumo de servicios ajenos al Área de Gobierno o derivación hacia otro servicio ajeno al Área de Gobierno.
- Prestación
- Derivación hacia otro servicio

Así, dentro del ámbito de lo se pueden denominar Servicios Sociales Municipales, podemos citar a modo de ejemplo los siguientes:

Figura 4.3. Proceso productivo de la prestación de servicios municipal de información, valoración y orientación dentro de los servicios sociales.

INFORMACIÓN, VALORACIÓN Y ORIENTACIÓN (S.I.V.O.)	
Gestiona la información, valoración y orientación como prestación básica de los servicios sociales	
ACTIVIDADES	CENTROS DE COSTE
<ul style="list-style-type: none"> <li>· Atención genérica al público.</li> <li>· Atención a domicilio para los ciudadanos que no puedan desplazarse.</li> <li>· Gestión de prestaciones complementarias.</li> <li>· Elaboración de informes sociales.</li> <li>· Seguimiento de casos.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>· Centro/s Social/es Comunitario/s<sup>51</sup></li> </ul>

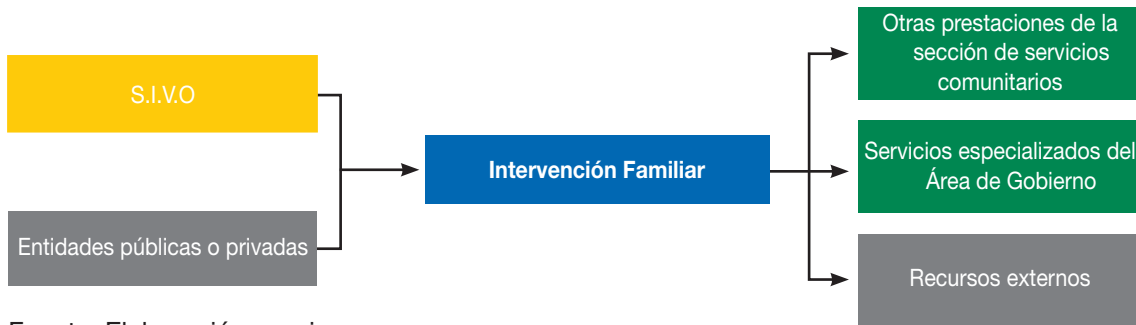


Fuente: Elaboración propia.

Figura 4.4. Proceso productivo de la prestación municipal de tratamiento y apoyo familiar.

TRATAMIENTO Y APOYO FAMILIAR	
Conjunto de actuaciones tendentes a superar las disfunciones familiares y sociales	
ACTIVIDADES	CENTROS DE COSTE
<ul style="list-style-type: none"> <li>· Elaboración de proyectos de intervención familiar.</li> <li>· Provisión de tratamientos técnicos a familias.</li> <li>· Seguimiento de casos de tratamiento familiar.</li> <li>· Emisión de informes técnicos a instituciones relacionadas con el menor.</li> <li>· Visitas de seguimiento a domicilio.</li> <li>· Desarrollo de sesiones grupales formativas con las familias en tratamiento.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>· Centro/s Social/es Comunitario/s</li> </ul>

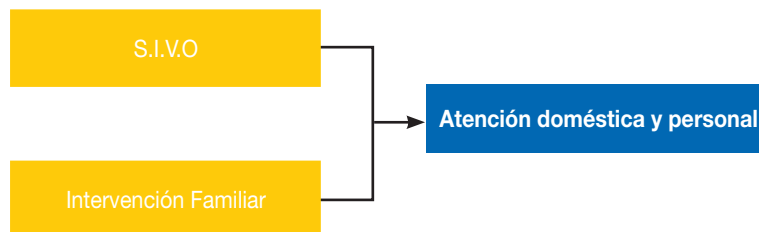
<sup>51</sup> En este caso se habla de un centro o de varios centros en el caso de que exista, por ejemplo, uno por Distrito si se ha optado por la descentralización de la prestación. Idéntico comentario sería aplicable a las prestaciones en las que intervenga este centro de coste.



Fuente: Elaboración propia.

Figura 4.5. Proceso productivo de la prestación municipal de atención doméstica personal.

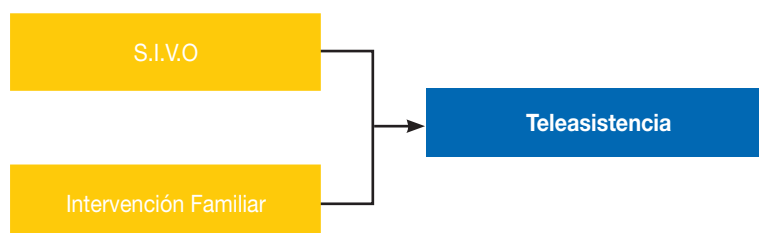
ATENCIÓN DOMÉSTICA PERSONAL	
Prestación de ayudas a mayores y discapacitados en sus viviendas para la realización de tareas domésticas	
ACTIVIDADES	CENTROS DE COSTE
<ul style="list-style-type: none"> <li>· Entrevista y visita para estudio.</li> <li>· Valoración del caso.</li> <li>· Elaboración de planes de actuación.</li> <li>· Prestación de las tareas personales y domésticas.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>· Centro/s Social/es Comunitario/s</li> </ul>



Fuente: Elaboración propia.

Figura 4.6. Proceso productivo de la prestación municipal de teleasistencia.

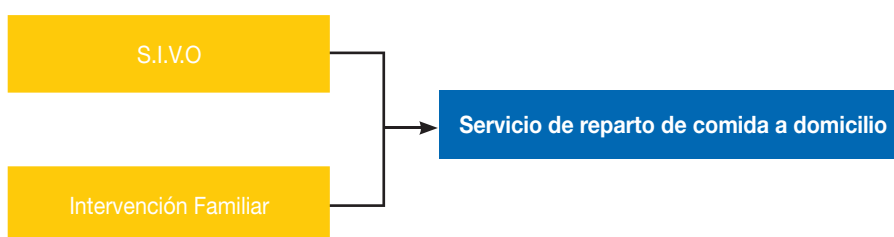
TELEASISTENCIA	
Sistema de ayuda para aquellas personas que viven solas y pueden necesitar algún tipo de intervención en un momento de crisis	
ACTIVIDADES	CENTROS DE COSTE
<ul style="list-style-type: none"> <li>· Entrevista y visita para estudio.</li> <li>· Valoración del caso.</li> <li>· Elaboración de planes de actuación.</li> <li>· Prestación de la ayuda técnica de teleasistencia.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>· Centro/s Social/es Comunitario/s</li> </ul>



Fuente: Elaboración propia.

Figura 4.7. Proceso productivo de la prestación municipal de comida a domicilio.

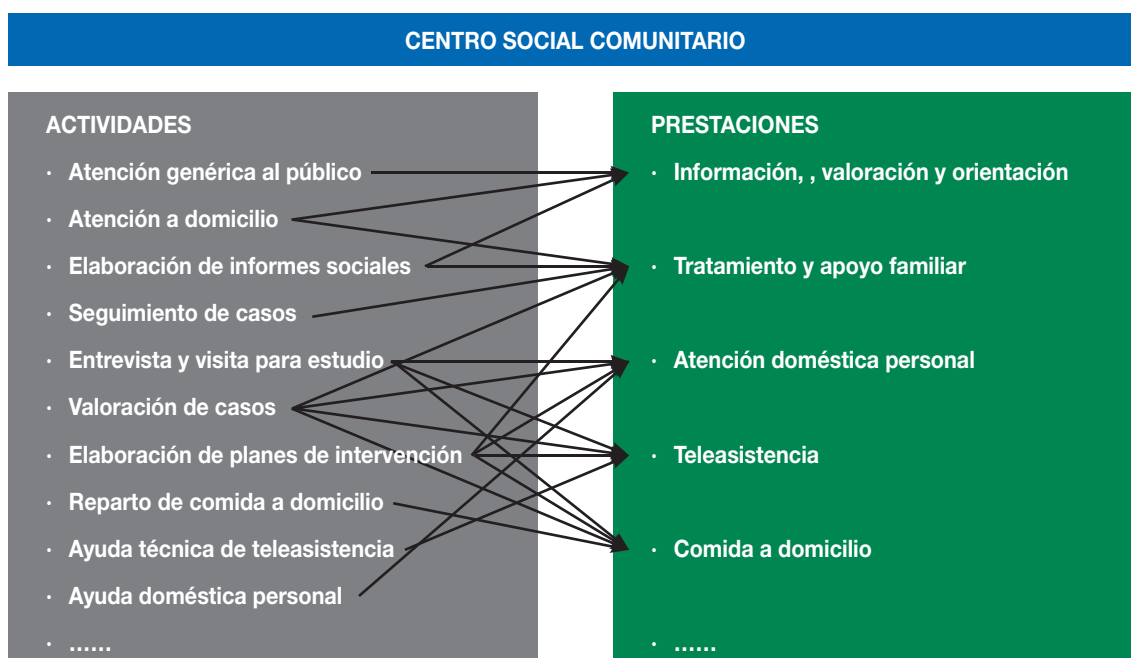
COMIDA A DOMICILIO	
Servicio de elaboración y reparto de la comida condimentada hasta el domicilio	
ACTIVIDADES	CENTROS DE COSTE
<ul style="list-style-type: none"> <li>· Entrevista y visita para estudio.</li> <li>· Valoración del caso.</li> <li>· Elaboración de planes de actuación.</li> <li>· Reparto de comida a domicilio.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>· Centro/s Social/es Comunitario/s</li> </ul>



Fuente: Elaboración propia.

Como resumen de lo anterior, en el siguiente gráfico se muestran las interrelaciones que, dentro del centro de coste que hemos denominado “Centro Social Comunitario”, tienen lugar entre actividades y prestaciones.

Figura 4.8. Relaciones Actividades/Prestaciones en el centro “Centro Social Comunitario”.



Fuente: Elaboración propia.

Como ejemplos de actividades deportivas, se pueden establecer los siguientes:



Figura 4.9. Procesos productivos de la prestación de gestión de instalaciones deportivas y de mantenimiento de instalaciones deportivas.

GESTIÓN DE INSTALACIONES DEPORTIVAS	
Gestión del uso de los espacios deportivos que integra una instalación deportiva	
ACTIVIDADES	CENTROS DE COSTE
<ul style="list-style-type: none"> <li>· Alquileres de espacios deportivos para uso libre.</li> <li>· Cesión de espacios deportivos para asociaciones.</li> <li>· Reserva de espacios deportivos para oferta propia.</li> <li>· Trámites de preinscripción.</li> <li>· Trámites de inscripción.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>· Sección de Gestión de Instalaciones</li> </ul>

MANTENIMIENTO DE INSTALACIONES DEPORTIVAS	
Mantenimiento de las distintas instalaciones deportivas municipales	
ACTIVIDADES	CENTROS DE COSTE
<ul style="list-style-type: none"> <li>· Mantenimiento: carpintería, fontanería, electricidad, etc., de construcciones, equipamiento, mobiliario y material deportivo (órdenes específicas de trabajo).</li> <li>· Contrataciones para obras específicas de mayor envergadura.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>· Sección Mantenimiento</li> </ul>

Conjugando los dos ejemplos anteriores, tendríamos la siguiente traza de coste:

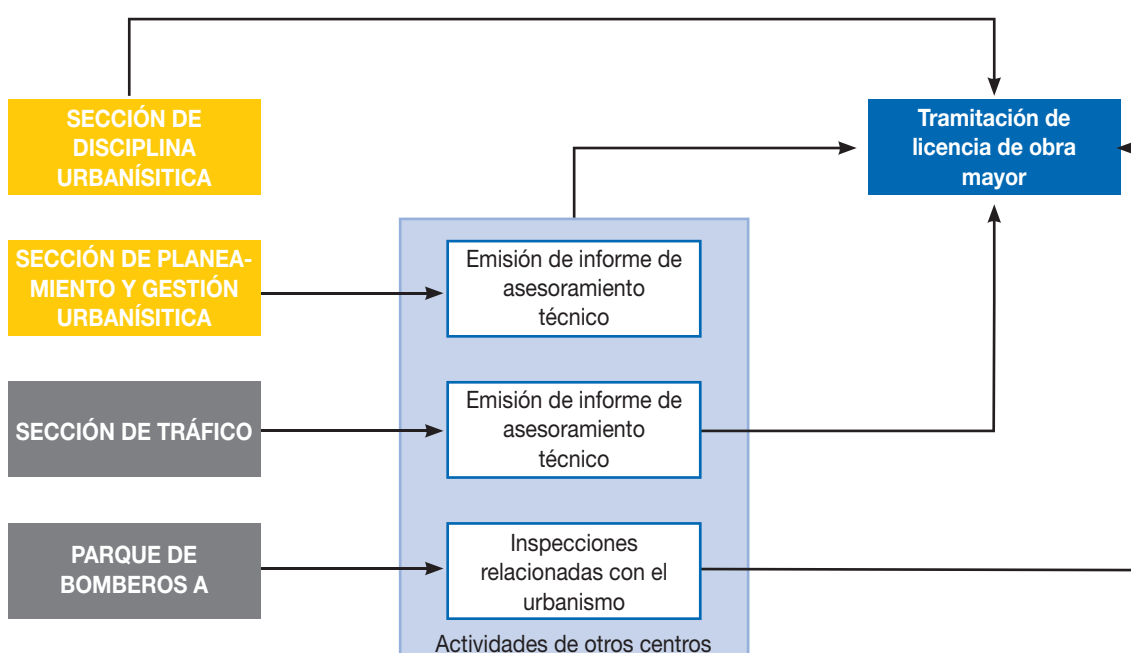


Fuente: Elaboración propia.

Como ejemplo de servicios en los que intervienen distintos centros de coste, podemos establecer la tramitación de licencias de obra mayor.

Figura 4.10. Proceso productivo de la prestación municipal de tramitación de licencias de obra mayor.

TRAMITACIÓN DE LICENCIAS DE OBRA MAYOR	
Tramitación de la licencia necesaria para poder realizar obras no consideradas menores, ya sea en edificios existentes o de nueva edificación, tales como obras de conservación, restauración o rehabilitación y renovación en edificios existentes, y obras de reconstrucción, sustitución, nueva planta y ampliación, y de demolición.	
ACTIVIDADES	CENTROS DE COSTE
<ul style="list-style-type: none"> <li>· Información al ciudadano.</li> <li>· Recepción de la documentación.</li> <li>· Elaboración del acta de comparecencia, en caso de que la solicitud deba mejorarse.</li> <li>· Alta del expediente.</li> <li>· Informatización del pago de las tasas.</li> <li>· Transcripción del informe técnico y/o jurídico, en su caso.</li> <li>· Elaboración del documento de requerimiento de nueva documentación.</li> <li>· Elaboración de la resolución.</li> <li>· Elaboración del documento de notificación de la resolución.</li> <li>· Elaboración del documento de expedición.</li> <li>· Dar salida por el registro de todos los documentos relacionados con el expediente.</li> <li>· Validar en el registro del departamento todos los documentos que se reciban.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>· Sección de Disciplina Urbanística</li> </ul>
<ul style="list-style-type: none"> <li>· Emisión, en su caso, de informe de asesoramiento técnico necesario.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>· Sección de Planeamiento y Gestión Urbanística</li> </ul>
<ul style="list-style-type: none"> <li>· Emisión, en su caso, de informe de asesoramiento técnico necesario sobre intervenciones urbanísticas.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>· Sección de Tráfico</li> </ul>
<ul style="list-style-type: none"> <li>· Inspecciones relacionadas con el urbanismo.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>· Parque de Bomberos A</li> </ul>



Fuente: Elaboración propia.



## 4.2. Fases del modelo de cálculo.

Establecidos en apartados anteriores las interrelaciones generales del modelo, procede ahora una breve descripción de las mismas al objeto de determinar con mayor detalle los distintos portadores de coste —ya sean intermedios o finalistas— que surgen dentro del proceso de formación del coste y, en su caso, el establecimiento de los distintos márgenes de cobertura. Es por ello, que, en primer lugar, tratamos los distintos portadores relacionados con los centros de coste, para, en un segundo apartado, hacer lo mismo con las actividades/prestaciones.

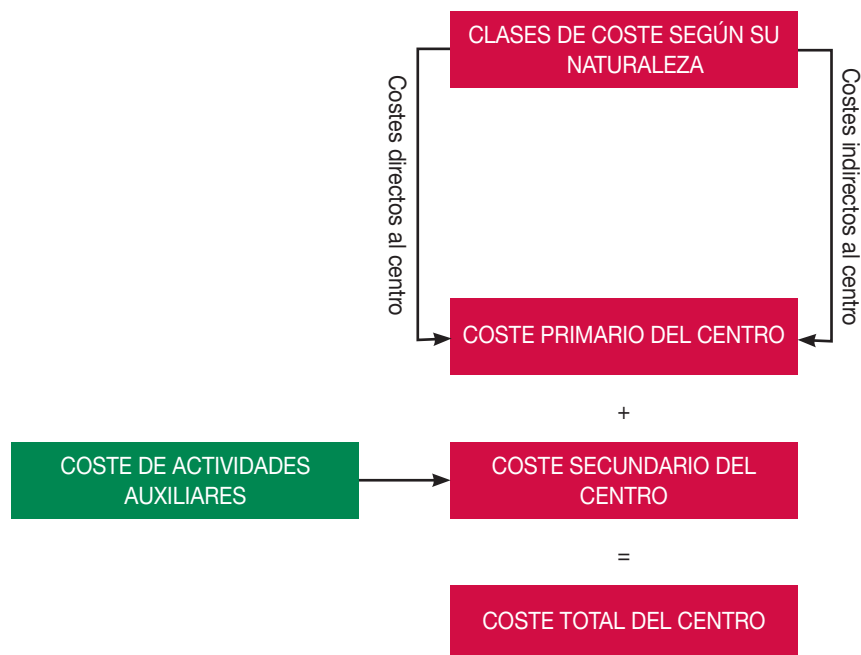
### 4.2.1. Estructura del coste de los centros.

La estructura del coste total de un centro está formada por la suma de los costes primarios de un centro y sus costes secundarios.

Son costes primarios de un centro los derivados de la localización de los consumos de bienes servicios tanto externos como calculados que se realizan en el centro. Por tanto, para su determinación se usará el criterio clasificatorio enunciado en el epígrafe 3.1.1. de este Manual y que atendía a la relación del elemento de coste con el objeto de coste (que en este caso lo constituye el centro). De esta manera, el coste primario de un centro está constituido por costes directos del centro (cuya localización es inmediata) y por costes indirectos del centro (para cuya localización tendremos que usar algún criterio de reparto como se recoge en el apartado 3.1.5. del Manual).

Por otra parte, el coste secundario de un centro está integrado por los costes motivados por el consumo de actividades auxiliares. En este sentido, para los casos en que se tenga que distribuir (situación más común) el coste de una actividad auxiliar entre distintos centros de coste, nos remitimos a los distintos criterios de reparto apuntados en el epígrafe 3.3.5. de este Manual.

Figura 4.11. Estructura del coste total de un centro de coste.



Fuente: Elaboración propia.

#### 4.2.2. Estructura del coste de las actividades/prestaciones.

Los portadores intermedios y finales que integran el coste de una actividad/prestación los podemos enumerar en la siguiente lista:

- Coste primario de la actividad/prestación.
- Coste secundario de la actividad/prestación.
- Coste operativo de la actividad/prestación.
- Coste funcional de la actividad/prestación.
- Coste total de la actividad/prestación.

El coste primario de una actividad/prestación, sea cual sea, se identifica con los elementos de coste asignados de manera directa es decir, sin utilizar ningún criterio de reparto o indirecta es decir, usando alguno de los criterios de reparto establecidos en el epígrafe 3.1.5. del Manual a dicha actividad/prestación. Por tanto, para su determinación se usará el criterio clasificatorio enunciado en el epígrafe 3.1.1. y que atendía a la relación del elemento de coste con el objeto de coste (que en este caso lo constituye la actividad/prestación).

Por su parte, el coste secundario de una actividad/prestación estará integrado por los siguientes componentes:

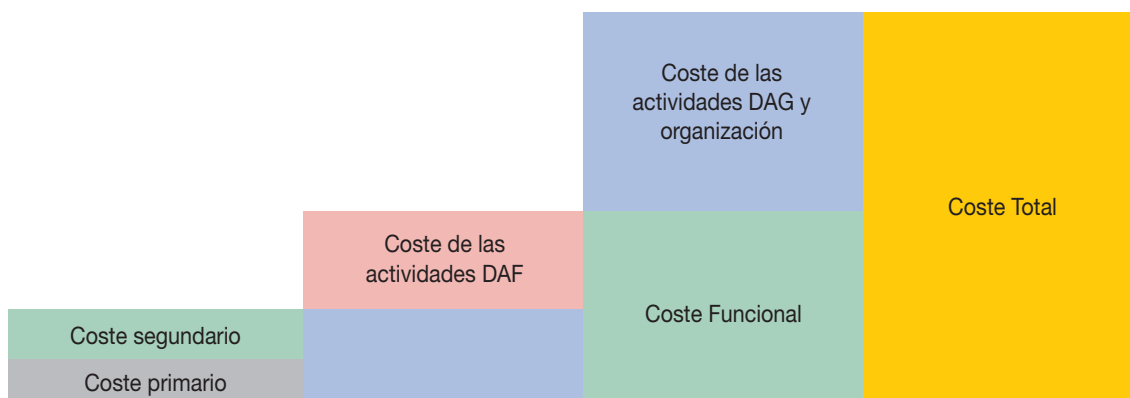
- El coste de centros pendiente de reparto a las actividades/prestaciones. Con relación a los criterios de distribución a utilizar, nos remitimos al epígrafe 3.1.5. de este Manual.
- El coste de las actividades auxiliares afectado de forma directa o indirecta (a través de centros) al resto de actividades/prestaciones.

La agregación del coste primario de una actividad/prestación y de su coste secundario constituye el coste operativo de la actividad/prestación.

Si al coste operativo anteriormente calculado, le sumamos el coste de las actividades de dirección y administración funcional, obtenemos el coste funcional de la actividad. En este caso, con relación a los criterios de reparto a utilizar nos remitimos al epígrafe 3.3.5. de este Manual.

Por último, para determinar el coste total de una prestación, al coste funcional anteriormente determinado habrá que agregarle el coste de las actividades de dirección y administración general y el coste de organización. Al igual que para el coste funcional, a la hora de establecer los posibles criterios de reparto nos remitimos al epígrafe 3.3.5. de este Manual.

Figura 4.12. Estructura del coste de las actividades/prestaciones.



Fuente: Carrasco *et al.* (2006:73).





### 4.3. Mecanización del modelo de cálculo.

Como señalamos al comienzo del capítulo, en la actualidad, la ingente información con la que se trabaja en los Entes Locales, consecuencia de las diferentes actividades que en ellos se desarrollan y de la propia organización municipal requiere, si se pretende un adecuado grado de eficiencia, de una obligada informatización de los sistemas de información municipal en los aspectos económico, financiero y técnico –cuantificación de los servicios prestados– de sus diversas Áreas Funcionales.

Por otra parte, una vez la información está disponible para su utilización por la Contabilidad Analítica del Ayuntamiento se inician las diversas y complejas operaciones, consecuencia de las posibles relaciones entre los diferentes agregados que definen el modelo de cálculo. Obviamente para la multiplicidad y complejidad de cálculos que requiere el modelo de costes, implícito en la referida Contabilidad Analítica, se hace imprescindible su absoluta mecanización o, en otros términos, resulta prácticamente inviable cualquier posibilidad de ejecución de forma manual o, incluso, con escasa mecanización.

#### 4.3.1. Los subsistemas fuentes: requisitos mínimos e interfaces.

En el marco del tratamiento sistémico del funcionamiento de la organización municipal –también del proceso productivo de las prestaciones municipales–, aunque sin entrar en consideraciones teóricas sobre el mismo, los subsistemas fuentes u orígenes deben entenderse como parte de un sistema u otro subsistema o supersistema, unido y dirigido de partes iguales interrelacionadas. El sistema integrado es aquel representado por todos los componentes, y sus correspondientes relaciones, necesarias para la obtención de los objetivos o resultados concretos de la organización. Los resultados de los sistemas son finales, mientras que los resultados de los subsistemas son intermedios.

Paralelamente al funcionamiento sistémico de una organización como la municipal, con el proceso productivo que desarrolla, se articula su sistema de información que lo acompaña y, por tanto, de igual manera que la organización está formada por las partes interrelacionadas de un todo, los sistemas de información de estas partes –subsistemas fuentes u orígenes– deben formar parte del citado sistema de información conjunto de la organización.

Cualquier administración municipal requiere utilizar para su mejor funcionamiento y, por ende, como base para el propio reparto de los recursos financieros que pretende distribuir entre los servicios que prestan a sus ciudadanos, un conjunto de criterios e indicadores que reflejen, lo más fielmente posible, la propia diversidad de la realidad local en todos sus aspectos, especialmente en aquellos como la actividad realizada, la situación económico-financiera, la ejecución presupuestaria, etc.

El conocimiento de estos aspectos sólo puede llevarse a cabo de forma adecuada a través de un Sistema Integrado de Información Contable para Administraciones Municipales (SIICAM) que supere los aspectos parciales que sobre dicha realidad municipal proporcionan los diversos subsistemas informativos orígenes o fuentes que actualmente utilizan, y entre los que podemos destacar, en base a nuestra experiencia, los siguientes:

- a) Presupuestario.
- b) Financiero-Patrimonial.
- c) De Recursos Humanos.
- d) De Gestión de Inventarios.
- e) De Compras.
- f) De Servicios Municipales y, en su caso,
- g) De Costes.

Como es lógico, la necesidad del citado SIICAM aumenta a medida que los requerimientos de la administración municipal se hacen más exigentes en la búsqueda de nuevos objetivos para los que, paralelamente, se necesitan sistemas de información más completos, transparentes y eficientes.

Aunque, actualmente, es cierto que en buena parte de los Ayuntamientos existen Centros de Informática que se ocupan de la mecanización, desde una perspectiva global, del conjunto de las Áreas Funcionales de los mismos, pudiendo dar la impresión de la existencia de un sistema de información municipal bien integrado, no es menos cierto que las diferentes inquietudes sobre el control efectivo de los responsables de gestión de tales áreas –incluso de servicios concretos–, así como las limitaciones presupuestarias endémicas en la propia Administración Local han dado lugar, en muchas ocasiones, a desarrollos informáticos o mecanizaciones muy variopintas en las citadas áreas y servicios, especialmente como consecuencia de su implementación en diferentes momentos y por diversos autores que, en general, requieren de una homogeneización y comunicación entre los mismos si nos proponemos, como es lógico, el objetivo de conformar en los Ayuntamientos sistemas de información con la máxima integración.

Junto con el área de recursos humanos –nóminas–, en buena parte de los Ayuntamientos, la mecanización de la información municipal, y por ende de su gestión, se inicia en el área económico-financiera. Imprescindible tras la obligada aplicación de la adaptación del primer Plan General de Contabilidad Pública a la Administración Local, a partir de 1994. Igualmente, suelen ser éstas las áreas en las que inician el camino de la interconexión entre diferentes desarrollos informáticos específicos o subsistemas orígenes, incorporando de forma automática la información contenida en alguno de ellos –como por ejemplo la información de nóminas– en la de otros como contabilidad presupuestaria y financiera.

Dicha conexión, poco a poco, se intensifica y, junto a los nuevos desarrollos para áreas o servicios concretos, se van diseñando nuevas incorporaciones automáticas de unos subsistemas orígenes en otros, fundamentalmente, gracias a las nuevas ofertas de software para la mecanización de diversas áreas o servicios, en paquetes que conexionan la información de los subsistemas fuentes que lo integran. El ejemplo más representativo, además del ya citado de nóminas, es el que se produce entre el subsistema informativo de inventarios con el de contabilidad presupuestaria y patrimonial.

Por lo que se refiere a la Contabilidad Analítica Municipal, como subsistema origen de información económica, para cumplir las funciones encomendadas de cálculo, análisis y control de los costes de los servicios municipales, requiere de una información detallada del conjunto de magnitudes de la circulación interna generada por el proceso productivo municipal, pudiendo disponer de ella únicamente a través de los distintos subsistemas orígenes de información que posea el Ayuntamiento, a los que debemos acudir para su captación e incorporación a la Contabilidad Analítica. Obviamente para cumplir este requerimiento dicha incorporación necesariamente debe hacerse de forma mecanizada, a través de interfaces entre los referidos subsistemas y la contabilidad analítica, en el marco y con el objetivo de un sistema de información general del Ente Local en cuestión, recibiendo y aportando datos relevantes a los otros subsistemas orígenes y, en la medida de lo posible, formando parte de un todo integrado.

En cuanto a la mecanización de la Contabilidad Analítica, debemos hablar de dos componentes o apartados perfectamente diferenciados, el primero se refiere a la informatización de los subsistemas orígenes que proporcionan información a la citada contabilidad para un adecuado funcionamiento y cumplimiento de sus objetivos y, el segundo, se concreta en la mecanización del propio modelo de cálculo de costes, una vez se haya incorporado la información de los diversos subsistemas fuentes a través de los oportunos interfaces.

Como primero de los citados componentes haremos mención, dada la posibilidad de multitud de subsistemas orígenes dentro del sistema integral de información municipal, estrictamente, a aquellos que poseen una relación directa con la Contabilidad Analítica por incorporar parte de la información tratada como elemento fundamental para el propio funcionamiento de la misma.



A su vez, en este primer componente puede distinguirse claramente, por la información que proporciona al Modelo de Cálculo de Costes, varios grupos de subsistemas fuentes, desde aquellos que proporcionan sus datos para ser utilizados en la entrada de información al Modelo de Cálculo, dando a conocer los detalles necesarios de una posible adscripción<sup>52</sup> de los elementos de costes y de ingresos a los centros y las actividades que correspondan, –RR.HH. ó Nóminas, Inventarios, Ingresos, etc. –; hasta los que tienen una mayor relación con las salidas de información del Modelo, o determinación del coste unitario, y sirve para darnos a conocer los pormenores cualitativos y cuantitativos de los servicios municipales prestados<sup>53</sup> pasando, finalmente, por otros subsistemas cuyos datos acumulados pueden ser de interés tanto en las entradas como en las salidas del mismo<sup>54</sup>.

Todos los subsistemas orígenes mencionados, ciertamente, deben cumplir un conjunto de requisitos o, generación mínima de datos, con el fin de satisfacer la demanda de información del Modelo de Cálculo de Costes. En este sentido, tal como se dijo cuando tratamos los elementos de costes, el subsistema de nóminas deberá proporcionar los datos suficientes para relacionar las personas con los centros de costes, o si es posible con las prestaciones o actividades intermedias que desarrollan, bien sean de forma conjunta, como total de la nómina, o de determinados conceptos retributivos. Igualmente nos referimos a ello cuando tratamos las amortizaciones como elemento de coste donde evidenciamos la necesidad de que el subsistema de inventarios, para satisfacer la citada demanda del Modelo, debía proporcionar los datos sobre la adscripción del inmovilizado a dichos centros y/o actividades/prestaciones y, por ende, de sus correspondientes amortizaciones.

En cuanto al subsistema de ingresos, la obtención de márgenes de cobertura del coste de las prestaciones y, en su caso, por centros en el Modelo de Cálculo le obliga a demandar un detalle de información de los recursos obtenidos en la prestación de los servicios municipales y, en su caso, de sus centros que sólo dicho subsistema puede proporcionar.

Los subsistemas de prestaciones de servicios, en general, independientemente de aquellas definidas y cuantificadas en el subsistema de ingresos deben, igualmente, proporcionar los datos que se le requieran para el funcionamiento del Modelo de Cálculo, en cuanto a las prestaciones ejecutadas por los centros de costes municipales, tanto si son finalistas y sus prestaciones van dirigidas a los usuarios externos como si no lo son y sus actividades –intermedias– son consumidas por otros centros o actividades/prestaciones.

Como hemos dicho con anterioridad, el segundo componente se refiere a la informatización, propiamente dicha, del citado Modelo de Cálculo de Costes, en cuanto que se trata de mecanizar el conjunto de cálculos –operaciones de medición, valoración, relaciones y distribución de los elementos, centros y actividades/prestaciones–, que constituye la esencia de la definición del mismo y que culmina en la obtención o determinación de los agregados contables predefinidos en el modelo, como salidas del mismo, cuyo conocimiento son determinantes para la toma de decisiones sobre el proceso productivo de los servicios municipales y su gestión eficiente. Todo ello se inicia, una vez se haya incorporado la información de los diversos subsistemas fuentes, a través de los oportunos interfaces.

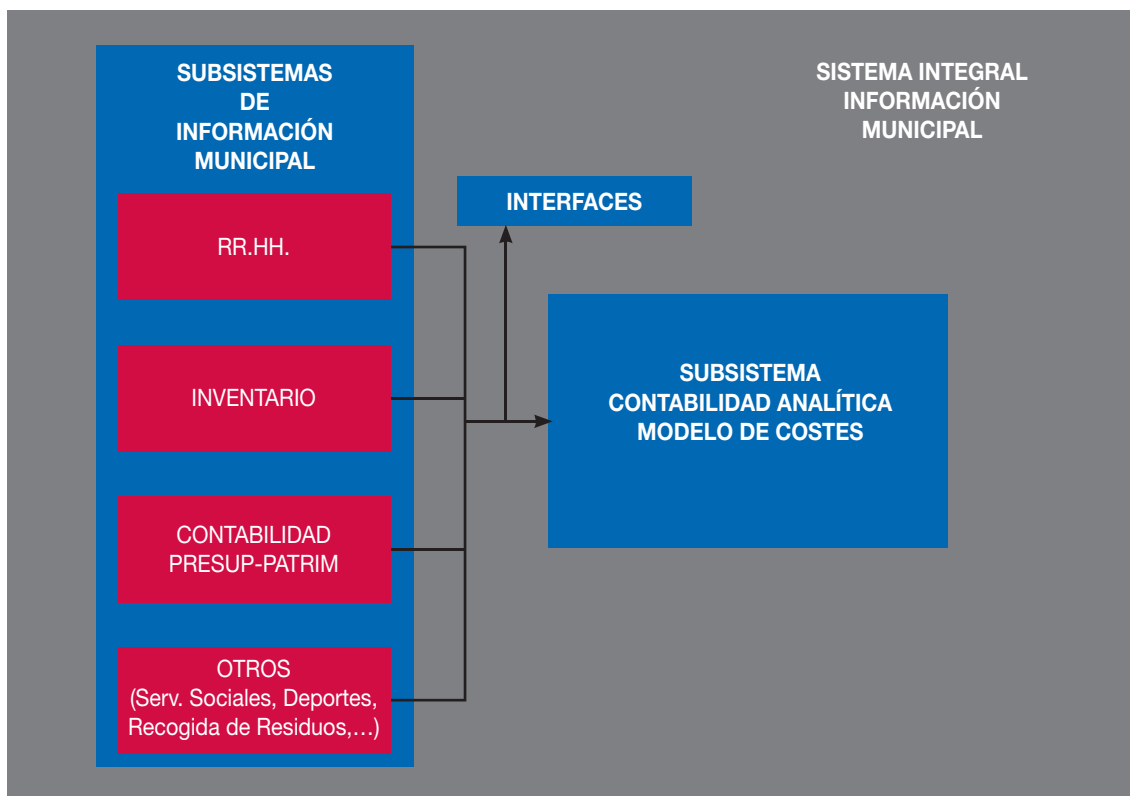
Para la automatización del traslado de los datos desde los subsistemas orígenes al Modelo de Cálculo a través de los referidos interfaces es imprescindible que se definan las equivalencias de los atributos que figuren en dichos subsistemas –elementos<sup>55</sup>, centros, actividades/prestaciones, etc.– y los establecidos en el propio modelo.

<sup>52</sup> El detalle de la adscripción de los elementos de costes e ingresos puede verse en los epígrafes 1 y 4 del Capítulo III del presente Manual.

<sup>53</sup> Puede verse al respecto las prestaciones finalistas que se presentan en el epígrafe 3 del Capítulo III del presente Manual.

<sup>54</sup> Pueden verse al respecto las actividades intermedias que se presentan en el epígrafe 3 del Capítulo III del presente Manual.

Gráfico 4.13. Sistema Integral de Información Municipal.



Fuente: Elaboración propia.

#### 4.3.2. El software del Modelo de Costes: etapas de implantación.

La relevancia de la aplicación de un modelo de costes –con la consiguiente determinación y control de los costes de prestación de los servicios–, como parte del SIICAM, es fundamental como lo demuestra la propia consideración en el marco jurídico-contable de los mismos, materializados, en muchas ocasiones, en los propios objetivos estratégicos y tácticos u operativos de la entidad. En esta línea, tanto en la Instrucción Contable para la Administración Local (ICAL) de 2004 como en el nuevo Plan General de Contabilidad Pública de 2010 se incluye expresamente la obligación de determinar el coste de los servicios y de elaborar indicadores de gestión sobre las principales magnitudes de la actividad económico-presupuestaria de los Ayuntamientos.

Si es imprescindible la mecanización de dicho modelo de costes para que su aplicación se mantenga de forma continuada, no lo es menos la previa disponibilidad de un conjunto de datos, ya referidos, para su incorporación al mismo de forma automática a través de los citados interfaces.

En esta línea, López, Buendía y Navarro (1998) opinan que las directrices generales para la implantación de un modelo de información contable integrado deben ser: a) descentralización

<sup>55</sup> En tal sentido, en el marco del Modelo de Costes, es preciso definir tales atributos de manera que resulte posible conducir los costes –ejemplo los laborales del empleado municipal, identificados en sus diferentes conceptos retributivos y sus cargas sociales asociadas–, entre los centros de coste propuestos en el modelo de contabilidad analítica. Sin embargo, cuando no exista una correspondencia entre éstos centros y las posibles unidades organizativas municipales, se hace preciso establecer una equivalencia entre ambas, sea cual sea el subsistema origen que aplique dichas unidades organizativas.



y coordinación; b) arquitectura informática; c) conexión entre módulos; y d) establecimiento de grupos homogéneos.

Lo anterior significa, por tanto, una etapa inicial de trabajo de implantación para analizar los subsistemas fuentes u orígenes, donde se soportan las bases de datos necesarias, conocer cómo y dónde se encuentran dichos datos y evaluar su situación para satisfacer la demanda, que de los mismos, se tienen que satisfacer al software del Modelo de Costes.

La mecanización del Modelo de Costes dependerá, pues, del nivel de desarrollo en el software que soporta el sistema de información de la organización municipal y, en general, puede presentar tres posibilidades:

- A) Que se utilice un software ERP completo que integre todas las áreas y servicios municipales, incluidos los subsistemas de Contabilidad Presupuestaria, Financiera y Analítica. Si, como se ha dicho, el citado software contiene un Modelo de Costes integrado las relaciones entre los diferentes subsistemas fuentes que conforman el ERP, como es lógico, debe entenderse ya integrado en el mismo y, por tanto, con la personalización<sup>56</sup> del citado modelo ya realizada. Se considera una herramienta que, en la actualidad, está lejos de las posibilidades de aplicación en la mayor parte de los Ayuntamientos, entre otras razones por la necesidad de cambios importantes en algunos aspectos del funcionamiento de la organización municipal y por su elevado coste de adquisición y mantenimiento.
- B) Un ERP parcial, es decir, aquel cuyo software contenga una integración sólo de la Contabilidad Presupuestaria, Patrimonial y Analítica, con funcionamiento integrado y compartiendo bases de datos conjunta en lo que se refiere estrictamente a dicha Contabilidad. Evidentemente, en este caso, dichas bases de datos se refieren esencialmente a datos monetarios, el resto de los datos físico-técnicos requeridos deberán ser incorporados desde los otros subsistemas a través de los oportunos interfaces. En la actualidad, aunque existen algunas propuestas en el mercado, no nos parece que ninguno satisfaga de forma íntegra el funcionamiento del Modelo de Costes y que, por tanto, cumplan los mínimos exigidos para satisfacer las necesidades de los usuarios-gestores municipales. Aunque de menos complejidad que la alternativa anterior, previamente a la implantación del mismo se requiere analizar las posibilidades y dificultades de su aplicación, teniendo en cuenta las obligadas relaciones de dicho paquete informático con el resto de los subsistemas fuentes que posea el Ayuntamiento, si se quiere un uso adecuado del Modelo de Cálculo de Costes implícito en la Contabilidad Analítica.
- C) Que se aplique un software para el Modelo de Cálculo de Costes independientemente del software de otros subsistemas fuentes, pero conectado través de interfaces, tanto con ellos –de las diversas áreas funcionales o servicios– como con los subsistemas de información contable –presupuestaria y patrimonial–. Existen herramientas en el mercado con diseño de modelo de costes ABC/ABM, con gran versatilidad para su aplicación en cualquier organización municipal y, por tanto, obtener información útil sobre los costes y rendimientos en los diversos servicios municipales. También aquí, como no podía ser de otra forma, se requiere evaluar las dificultades de aplicarlo teniendo en cuenta las imprescindibles relaciones con el resto de los subsistemas fuentes que posea el Ayuntamiento.

En dicha evaluación debe ponerse de manifiesto las posibles debilidades de tales subsistemas, alternativas de solución para disponer de los atributos requeridos por el Modelo y proponer los interfaces para una adecuada comunicación entre los mismos y el Modelo de Costes.

En cualquiera de las alternativas o posibilidades citadas se entiende que el diseño del Modelo de Cálculo de Costes tiene su reflejo en el correspondiente software, con mayor o menor bondad, que soporta dicho modelo y que, en nuestro caso, plasmarían las propuestas contenidas en el presente Manual y, cuya mecanización propiamente dicha, no es objeto de estudio en el mismo.

<sup>56</sup> Se entiende por personalización la adaptación del Modelo de Cálculo de Costes propuesto a la realidad productiva y organizacional concreta del Ayuntamiento de que se trate.

Sin embargo, si nos parece de interés señalar, a modo de síntesis, como en los trabajos de implantación o personalización están definidos la naturaleza de los procesos descritos y cabe secuenciarlo en las siguientes etapas (Carrasco *et al*, 2010):

1ª) Identificación de los servicios prestados por el Ayuntamiento–Inventario de prestaciones–. El punto de partida del proyecto de implantación debe situarse en la identificación de los servicios prestados por la entidad municipal, en cuanto constituyen el objetivo de costes último que el modelo debe analizar, tanto si se trata de servicios finalistas que constituyen el portador último de los recursos aplicados, o de servicios intermedios cuyo coste es preciso imputar a los beneficiarios que los disfrutan.

Con independencia de las actividades necesarias para su prestación y del resto de objetos de coste finales e intermedios considerados, el objeto de coste central que constituye núcleo y razón de ser de la entidad es la “prestación del servicio”, sobre la que deberán repercutirse la totalidad de las cargas de la organización.

Por otra parte y, en cuanto a las actividades para su prestación, tal como se ha comentado en epígrafes anteriores, de acuerdo con su naturaleza, tal y como estudiamos extensamente en el Capítulo III, epígrafe tercero, cabe identificar grandes grupos de éstas a un nivel máximo de agregación:

- Prestación de servicios a través de operaciones.
- Mantenimiento.
- Control de operaciones.
- Otros servicios.
- Dirección y administración funcional y general.
- Organización.
- Trabajos realizados por el Ayuntamiento para su inmovilizado –TRAPI–
- Subactividad.

que es preciso calificar, de acuerdo con su participación en el proceso formativo del coste, a efectos de determinar el tratamiento a efectuar sobre éstos en:

- Actividades principales.
- Actividades auxiliares o intermedias.
- Actividades anexas o extracompetenciales.
- Actividades de dirección y administración.
- Actividades de organización.
- Actividades TRAPI
- Subactividad.

Una vez que han quedado perfectamente identificadas y catalogadas las actividades/prestaciones, será preciso conocer en qué centros de coste se llevan a cabo las mismas, para lo cual será necesario pasar a la siguiente etapa.

2ª) Catalogación de los centros de coste del Ayuntamiento–Inventario de centros de coste–. Corresponde en este momento abordar el estudio y definición de los centros de coste. En este sentido, vinculada con la prestación de tales actividades y servicios, ahora se hace preciso decidir la estructuración municipal en centros para la acumulación, registro y distribución del coste de los elementos.

En principio, no tiene necesariamente que existir una absoluta identificación entre los centros de la estructura orgánica de la entidad municipal y los centros de coste que el modelo debe tener en cuenta y, por tanto, es preciso identificar y decidir cuáles son necesarios considerar para





atender a las necesidades informativas de los usuarios del sistema, así como a las posibilidades de obtener información.

No obstante, resulta conveniente respetar la máxima similitud entre ambos pues si bien es cierto que, como hemos señalado, la estructura jerárquica o las unidades orgánicas presupuestarias no tienen porqué coincidir o determinar definitivamente la estructura de centros de coste adoptada, no lo es menos que la operatividad real del modelo aconseja que ésta tenga un paralelismo suficiente que permita mantener la utilidad de la información generada por el modelo.

Así, de acuerdo con la función y la naturaleza de sus actividades, tal como estudiamos extensamente en el Capítulo III, epígrafe segundo, cabrá identificar en un Ayuntamiento los siguientes tipos de centros:

- Centros por Naturaleza:
  - Policía Local.
  - Extinción de Incendios y Protección Civil.
  - Deportes.
  - ....
- Direcciones Funcionales:
  - Dirección Área Económica-Financiera y Personal.
  - Dirección del Área Social.
  - Dirección del Área de Desarrollo Local.
  - ....
- Dirección General:
  - Alcaldía.
  - Intervención.
  - Secretaría General.
  - ....
- Otros centros.

que, desde el punto de vista de sus características y según su participación en el proceso de formación del coste será preciso calificar como:

- Centros principales.
- Centros auxiliares.
- Centros de dirección y administración.
- Centros anexos.
- Centros mixtos.

Esta clasificación de centros es fundamental, a efectos de definir su tratamiento en el proceso de formación del coste de las actividades/prestaciones, al tiempo que, como acabamos de señalar, se constituyen en un output informativo del modelo que se materializa en un indicador útil en sí mismo para la gestión del Ayuntamiento.

3ª) Análisis de las actividades/prestaciones desarrolladas por los centros –Mapa de actividades/prestaciones por centros–. A partir de los trabajos realizados en las dos anteriores fases, ya se dispone de la información relativa a las actividades/prestaciones realizadas por cada una de las unidades orgánicas del Ayuntamiento, así como de su adscripción a los distintos centros de coste considerados.

De esta forma, a través de una simple reclasificación o afectación de tales actividades/presta-

ciones a los centros a los que se adscriben las unidades orgánicas responsables de su realización y prestación, disponemos del mapa o inventario de actividades/prestaciones por centros que constituye la pieza clave para definir el itinerario de repartos, distribuciones e imputaciones que definirá el proceso de formación del coste (operativo, funcional y total) de actividades/prestaciones, por lo que ya estamos en situación de pasar a analizar la composición del mismo a través del estudio de los diferentes elementos de coste que pueden formar parte de él.

4ª) Estudio de los elementos de coste del Ayuntamiento–Clasificación de elementos de coste–. Con relación a los elementos de coste, constituyen obligado punto de partida para el análisis de los costes de prestación de servicios, centros o actividades, al originar éstas los consumos de bienes y servicios realizados por el Ayuntamiento, siendo necesario que el modelo sea capaz de asignarlos a aquéllas, para evaluar la participación que realizan de los recursos efectivamente consumidos.

Con independencia de dicha catalogación, derivada de la naturaleza de los consumos efectuados, para atender a las necesidades informativas necesarias para la gestión, es preciso llevar a cabo una reclasificación de tales consumos atendiendo a otros criterios, tales como las posibilidades de identificación con objetivos de coste, su variabilidad respecto al nivel de servicio del periodo, su origen o procedencia –de la ejecución del presupuesto de gastos del Ayuntamiento (costes externos), o de cálculos internos efectuados por el modelo, tales como amortizaciones (costes calculados) –, o su incorporabilidad al proceso de cálculo de costes, entre otros.

Es por ello que, en el proceso de implantación será necesario analizar qué criterios resulta oportuno aplicar para el tratamiento de éstos. En principio, tal como se estudió extensamente en el capítulo III, epígrafe primero, se prevén, al menos, las siguientes clasificaciones:

- Por su naturaleza:
  - Costes de personal.
  - Costes de adquisición de bienes y servicios.
  - Costes de suministros.
  - Costes de servicios exteriores.
  - Costes de transferencias y subvenciones.
  - Costes de tributos.
  - Costes de amortizaciones.
  - Costes financieros.
  - Otros costes.
- Por su origen:
  - Costes procedentes de la ejecución del presupuesto de gastos.
  - Costes procedentes de cálculos internos.
- Por sus posibilidades de relación con objetivos de costes:
  - Costes directos (a centros, actividades/prestaciones u otros objetos de cálculo).
  - Costes indirectos (a centros, actividades/prestaciones u otros objetos de cálculo).
- Por su relación con la actividad o producción:
  - Costes variables (respecto a actividades, servicios, u otros objetos de cálculo).
  - Costes fijos (respecto a actividades, servicios, u otros objetos de cálculo).

De esta forma, para su identificación utilizaremos la nueva estructura presupuestaria –clasificación económica del presupuesto de gastos– y de la contabilidad financiera (por naturaleza), analizando, para cada una de las categorías identificadas, su posible calificación de acuerdo con su comportamiento respecto a las variables –origen, variabilidad respecto a la producción, etc.– que se consideren oportunas.





Por otra parte, dado que es necesario adscribir tales consumos a los centros o actividades/prestaciones que los realizan –de forma directa o indirecta–, el proyecto de implantación tiene que detenerse en el estudio de tales relaciones para las que será preciso fijar las oportunas claves de reparto.

Para la subsiguiente informatización del modelo, como hemos señalado en varias ocasiones, es necesario arbitrar mecanismos para dicho “etiquetaje” de los elementos de coste. En tal sentido se deberán establecer unas tablas de equivalencias entre la estructura del Presupuesto de Gastos, por naturaleza, y los elementos de costes definidos en el modelo.

Pues bien, una vez que los elementos de coste han quedado perfectamente identificados el siguiente paso será establecer cuáles serán los criterios de reparto que usaremos para asignar éstos a los diferentes objetivos de coste que hayamos preestablecido.

5ª) Fijación de criterios de reparto –Inventario de bases y criterios de reparto del Ayuntamiento–. Como ya se ha señalado en anteriores fases, tan sólo en algunas ocasiones existe una relación directa entre los elementos de coste con los objetivos de coste –centros, actividades u otros objetos de coste– (costes directos).

En el resto de los casos (costes indirectos), es preciso llevar a cabo un proceso de asignación de costes que obliga a introducir unos criterios de distribución que permitan no sólo conducir los costes hasta los causantes de los mismos (centros, actividades/prestaciones o grupo de ciudadanos que los generan), sino posibilitar una cuantificación de los desencadenantes de las cargas y consumos efectuados, que permita enjuiciar los condicionantes de las magnitudes económicas que se pretende controlar, a través de un auténtico conocimiento y comprensión de la esencia de la cadena de valor del Ayuntamiento, de sus procesos de producción de servicios y de las relaciones causa-efecto que las presiden, objetivo que constituye el auténtico nudo gordiano para la implantación de herramientas de cálculo de costes de los servicios municipales que permitan potenciar la gestión eficiente y competitiva de los mismos.

A este respecto, es preciso considerar, en consecuencia, las distintas estructuras y posibilidades de relación entre los objetos de costes presentes en el modelo y que, por tanto, es preciso analizar en el proyecto de implantación:

1. *Relación de elementos de coste con actividades/prestaciones (Activity Resource Drivers).*

Se da en aquellos casos en los que el coste de los elementos se vincula y acumula directa o cuasi-directamente –a través de una base de reparto– en las actividades/prestaciones. No obstante, como cada actividad (con excepción de las de organización y subactividad) se vincula con el centro que la realiza, los costes de aquélla también se acumulan en éste.

2. *Relación de elementos de coste con centros (Center Resource Drivers).*

En este caso el coste de los elementos no se vincula directamente con las actividades/prestaciones, sino que se acumula en los centros que los consumen para su posterior reparto a las actividades/prestaciones como costes pendientes de reparto.

3. *Relación de centros de coste con actividades/prestaciones (Center Drivers).*

Producida como consecuencia de que los centros han de ceder sus costes pendientes de reparto –los no imputados directamente a las actividades/prestaciones– a las actividades/prestaciones que realizan.

4. *Relación de actividades con centros de coste (Activity Drivers).*

Podemos encontrarla en los casos en que los beneficiarios de las actividades de apoyo –auxiliares– sean centros de coste y, por tanto, el coste de tales actividades se reparte entre los centros que demandan y consumen sus servicios.

5. *Relación de actividades con otras actividades/prestaciones (Activity Drivers).*

En este caso, encontramos actividades auxiliares que apoyan directamente a la realización de determinadas actividades y, en consecuencia, ceden su coste a éstas.

6. *Relación de actividades con objetos finales de coste (Cost Objects Drivers).*

Actividades principales ejecutadas para la prestación del servicio final –servicio público municipal– u otros objetos de coste. Permiten conducir sus costes hasta el objeto final considerado –servicio público municipal–.

7. *Relación de elementos de ingreso con actividades/prestaciones.*

Se da cuando los ingresos pueden relacionarse directamente con la prestación de servicios.

Para realizar el estudio de tales drivers o bases de reparto se debe llevar a cabo un análisis en profundidad de las actividades/prestaciones que se desarrollan en cada centro, a efectos de identificar las unidades de medida de su actividad que presenten mayor significación y economicidad, tarea que constituye una de las piezas básicas del proyecto de implantación.

Para ello, una vez más, debemos señalar que es preciso alcanzar un conocimiento profundo de la cadena de valor que se produce en la ejecución de las prestaciones de servicios públicos municipales, que se habrá ido iniciando y materializando en el desarrollo de las anteriores fases, y que requiere necesariamente entrevistar a los responsables de los distintos servicios para completar una primera aproximación a los drivers a aplicar que, posteriormente, deberán ser testados mediante el oportuno análisis económico y estadístico y consensuados con los correspondientes responsables.

6ª) Estudio de los ingresos del Ayuntamiento –Relación de ingresos con prestaciones y formación de márgenes–. En cuanto a los elementos de ingreso, el problema fundamental que se presenta, en muchos casos, es el de la imposibilidad de conseguir una completa vinculación entre los mismos y las prestaciones realizadas por un Ayuntamiento. Por el contrario, cabe aproximarse a la comparación entre costes e ingresos de los servicios prestados únicamente desde el punto de vista de la determinación de márgenes de cobertura que informen de la capacidad de éstos para autofinanciarse y, por tanto, de las necesidades netas de fondos precisas para su financiación. De igual manera que para los elementos de costes, se establecen unas tablas de equivalencias entre la estructura del presupuesto de ingreso, por naturaleza, y los elementos de ingresos definidos en el modelo.

En definitiva, y al igual que señalamos para los elementos de coste, la naturaleza de los ingresos define la clasificación primaria de los mismos que, no obstante, debe completarse con aquellas otras que permitan una reformulación de los datos obtenidos capaz de convertirlos en información útil para el usuario.

Así, el modelo debe atender a la clasificación de los ingresos, tal como estudiamos extensamente en el Capítulo III, epígrafe cuatro, de acuerdo a los siguientes criterios:

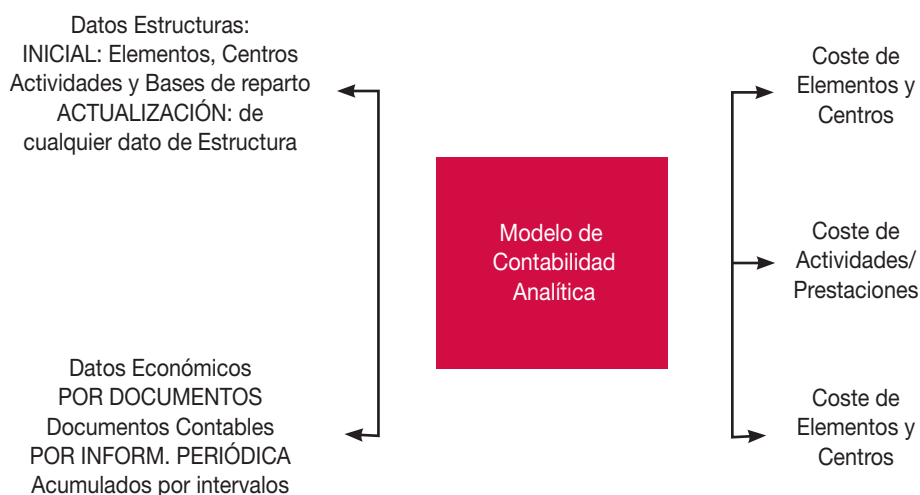
- Por su naturaleza:
  - Precios públicos.
  - Transferencias corrientes.
  - Transferencias de capital.
  - Otros ingresos.
- Por su relación con las prestaciones:
  - Ingresos afectos a la prestación.
  - Ingresos no afectos a la prestación (ingresos patrimoniales, transferencias globales para el sostenimiento del Ayuntamiento, etc.).

De esta manera, en el proyecto de implantación será preciso identificar las distintas tipologías de ingresos –para lo que será preciso disponer de la clasificación económica de su presupuesto de ingresos y de su contabilidad financiera–, vincularlas con las prestaciones que los generan o, en caso contrario, asignarlos a los resultados globales del Ayuntamiento.

Lo anterior, de forma esquemática, puede verse en la siguiente representación:



Gráfico 4.14. Entradas y salidas del Modelo de Contabilidad Analítica.



Fuente: Elaboración propia.

Finalmente, en cuanto a la puesta en funcionamiento inicial del software, propiamente dicho, pueden distinguirse dos etapas diferenciadas:

1. La carga de todos los datos de estructura del Modelo de Costes, es decir, de los elementos de costes e ingresos, centros, actividades/prestaciones, drivers o criterios de reparto, etc. Una vez realizada la misma, dado que a través de ella se refleja en el software el propio funcionamiento de la organización y su proceso productivo, requerirá de un permanente<sup>57</sup> mantenimiento que, en todo momento, refleje la realidad organizativa y productiva municipal.
2. La carga o incorporación de la información económica –unidades monetarias– y técnicas –unidades de cantidad– se puede llevar a cabo con una doble solución, con carácter complementario:
  - a) A través de los Documentos Contables ya existentes, donde se añadan aquellos datos requeridos por el Modelo de Costes para su proceso de cálculo, incorporándose al mismo tiempo que el resto de los datos financieros.
  - b) Igualmente se pueden obtener de los outputs informativos previstos en los correspondientes software de los subsistemas orígenes e incorporar la información, de forma masiva, periódicamente<sup>58</sup>.

### 4.3.3. Las salidas del sistema: directas y con tratamiento de análisis.

Como puede apreciarse en el Esquema 4.14., presentado en el subepígrafe anterior, en el software que desarrolla el Modelo de Costes se contemplan unas salidas de forma directa que, por lo que se refiere a la implantación, puede considerarse la séptima y última etapa de la misma.

Para dichas salidas directas, cabe delimitar, anticipándonos a lo que presentaremos en el Capítulo V, esencialmente, los siguientes grandes grupos de outputs informativos:

<sup>57</sup> Los cambios se recogerán en los subsistemas orígenes y, paralelamente, se trasladarán, con las modificaciones pertinentes en las correspondientes equivalencias, a los objetos del Modelo de Costes y, salvo excepciones de cambios profundos, se podrán realizar periódicamente de forma mensual, trimestral o anualmente.

<sup>58</sup> La periodicidad puede ser mensual, trimestral, semestral o anual, según el interés de los usuarios por disponer de información sobre el coste de los servicios actualizada.

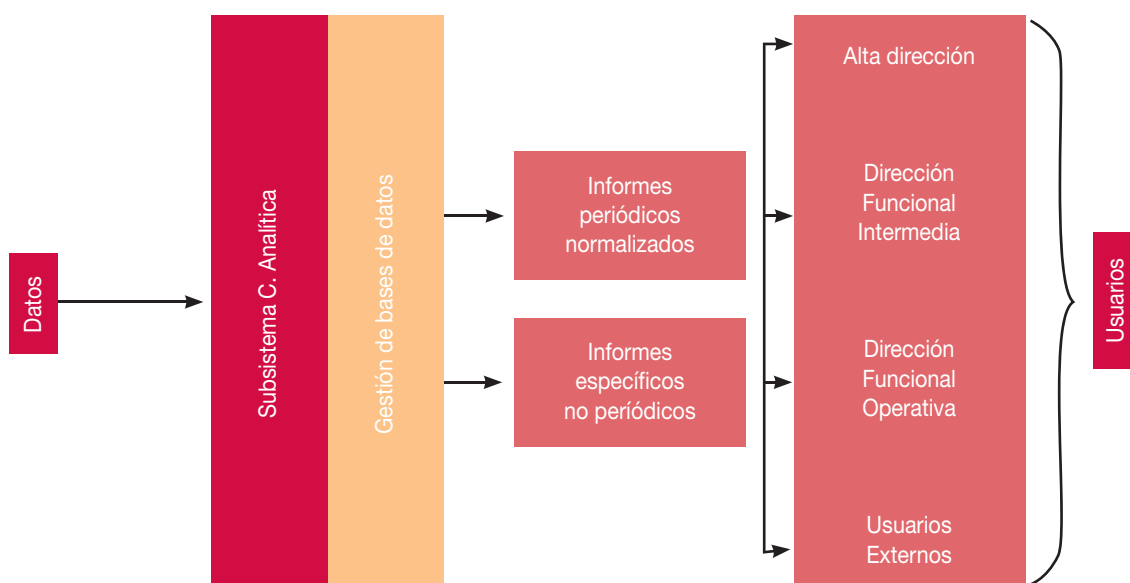
- Informes de elementos de coste.
- Informes de elementos de ingreso.
- Informes de centros de coste.
- Informes de coste de actividades/prestaciones.
- Informes de márgenes de cobertura.
- Informes de criterios de reparto e imputación.
- Informes de conciliación.

En los que se concretan los resultados del proceso de cálculo y asignación de costes e ingresos para ofrecer unos estados contables de especial utilidad para el gestor municipal.

En esta fase del proceso se trata de obtener información-conclusiones de los anteriores trabajos para orientar la utilidad de las aplicaciones informáticas ABC/ABM elegidas, de forma que el Ayuntamiento pueda orientar sus procesos de implantación de los informes a emitir, dentro de la flexibilidad que aportará el módulo de cálculo, gestión y reducción de costes.

En tal sentido, como puede apreciarse en el gráfico 4.15., tras el proceso de cálculo que tiene lugar en el software de acuerdo a la definición del Modelo de Costes, el subsistema de Contabilidad Analítica dispondrá de una base de datos que debidamente gestionada deberá proporcionar dos tipos de informes. Los informes periódicos normalizados, que suministrarán a los gestores una visión continuada de las magnitudes económicas municipales, cuya normalización propiciará la posibilidad de su comparabilidad con otros Ayuntamientos y, tras los oportunos análisis, sacar las conclusiones que sirvan para la toma de decisiones. Pero, además, debe proporcionar la información precisa para elaborar otro tipo de informe, requerido en algún momento por cualquier usuario o gestor.

Gráfico 4.15. Outputs informativos.



Fuente: Elaboración propia.

Precisamente, las salidas del sistema deben de tener presente continuamente su orientación para la satisfacción de las necesidades informativas de los usuarios. De esta forma, si bien es



cierto que ello se concretará en la versatilidad ofrecida por el software de contabilidad que integre el subsistema de costes a través del modelo –ABC/ABM– para una gestión personalizada de la información que procesa, no lo es menos, que los trabajos iniciales de implantación deben constituir la base que guíe al usuario sobre la explotación de las posibilidades que el sistema brinda.

De esta forma, es preciso identificar los diversos grupos de usuarios internos y características de sus principales requerimientos informativos. Tomando como base el trabajo de Carrasco Díaz *et al.* (2006), podemos diferenciar los siguientes:

Nivel 1: Órganos de alta dirección (Alcalde, Concejal de Economía y Hacienda, Interventor, Depositario, Directores del Área de Economía, etc...). Requieren información agregada y de carácter general sobre los costes, ingresos y márgenes de los distintos servicios.

Nivel 2: Órganos de gestión funcional intermedia (Directores de Áreas o Gerentes de Entes Específicos, Fundaciones, etc.). Precisan información específica sobre el funcionamiento de su área, ente, centro, división o servicio que gestionan.

Nivel 3: Órganos de gestión funcional operativa (otros gestores de servicios, jefes de mantenimiento, etc.). Demandan información específica para el adecuado desempeño de sus funciones. Están vinculados con el mantenimiento de los sistemas transaccionales de procesamiento de la información.


Nivel 4: Usuarios externos (Órganos de Control Externo, otras Administraciones –Autonómica, Central y Europea–, etc.). Demandan información agregada y genérica sobre los recursos aplicados y logros conseguidos por la organización.

Finalmente, junto al tratamiento y explotación de la información económico-técnica representadas en las citadas salidas, podemos obtener como resultado, nuevos outputs informativos del modelo –indicadores de gestión– con capacidad de análisis para la eficiencia, economía y, en su caso, la eficacia de los centros y los servicios prestados.



05

La información  
económico-técnica  
generada por el modelo:  
informes para la gestión





## **LA INFORMACIÓN ECONÓMICO-TÉCNICA GENERADA POR EL MODELO: INFORMES PARA LA GESTIÓN**

Como continuación de los temas anteriores, se hace preciso definir, a priori, qué información periódica normalizada hay que suministrar a cada tipo de usuario, circunstancia que aconsejó la realización del estudio para la identificación de las exigencias específicas de tales usuarios, a efectos de adaptar la estructura del modelo para poder atender a la consecución de la información adecuada para cubrir sus necesidades gerenciales.

Pero, ante todo, resulta preciso flexibilizar el tratamiento de la información para que el propio usuario pueda personalizar tales informes periódicos normalizados, e incluso requerir y obtener informes específicos no periódicos que recojan la información que necesite para sus tareas de gestión, objetivo para el que es preciso generar las herramientas y estructura de bases de datos adecuadas para su oportuno cumplimiento.

En consecuencia, en este capítulo describimos los modelos convencionales de informes tipo, a efectos de ofrecer una base de referencia que, en los correspondientes proyectos de personalización, será inexcusable ajustar a las características y estructura específica de los diferentes Ayuntamientos, al tiempo que, como hemos señalado, resulta preciso que las aplicaciones informáticas implantadas para el proceso de los datos tratados prevean las utilidades necesarias para la necesaria flexibilización de los informes según los requerimientos concretos de cada gestor.

Asimismo, para que el modelo informativo alcance su adecuada culminación, los informes elaborados, sobre la base de indicadores de coste generados a partir de su contabilidad analítica, deben completarse con indicadores de gestión –monetarios y no monetarios, elaborados sobre datos internos y externos, etc.–, que permitan elaborar cuadros de mando a los distintos niveles de gestión, que constituyen las herramientas integrales que el gestor de la Administración Local necesita para orientar sus tareas de toma de decisiones.

### **5.1. Informes de elementos de coste.**

Se materializan en listados de los distintos elementos de coste considerados por el modelo. Pueden realizarse a partir de la descripción de sus distintas tipologías, ordenadas, entre otros criterios, por los siguientes:

- su naturaleza (costes de personal, adquisición de bienes y servicios, etc.);
- su origen (costes procedentes de la ejecución de gastos del Ayuntamiento, costes procedentes de la ejecución de gastos de otros entes públicos, costes procedentes de cálculos internos);
- su incorporabilidad al proceso de cálculo de costes (cargas incorporables y cargas no incorporables);
- sus posibilidades de afectación a otros objetos de cálculo (costes directos y costes indirectos a centros, actividades/prestaciones u otros objetos de cálculo);
- su comportamiento ante cambios en el nivel de actividad o servicio (costes variables y costes fijos);
- la capacidad del gestor para controlar sus montantes (costes controlables y costes no controlables);

o por cualesquiera otros criterios que se consideren de interés; e incluir los importes en términos absolutos y/o relativos correspondientes a su valoración para el período de personalización.

Es posible confeccionarlos con carácter universal –para todos los elementos de coste– y gran nivel de agregación (cuadros 1, 2, 3 y 4), o con carácter parcial –para uno o varios elementos

de coste y bajo nivel de agregación (p.ej. cuadro 5 –coste de personal–; cuadro 6 –coste de adquisición de bienes y servicios–; cuadro 7 –coste de suministros–; cuadro 8 –coste de servicios exteriores–; cuadro 9 –coste de tributos–; cuadro 10 –coste de transferencias y subvenciones–; cuadro 11 –costes financieros–; cuadro 12 –coste de amortización–; cuadro 13 –coste de diferencias de inventario–). Obviamente, también es posible generar un listado universal con los máximos niveles de desagregación, lo que implicaría representar todos los elementos de coste al nivel de desagregación final deseado.

Cuadro 5.1. Listado de elementos de coste por naturaleza (nivel máximo de agregación). Sin referencia cuantitativa.

Código	Elemento de coste
	COSTE DE PERSONAL
	COSTE DE ADQUISICIÓN DE BIENES Y SERVICIOS
	COSTE DE SUMINISTROS
	COSTE DE SERVICIOS EXTERIORES
	COSTE DE TRANSFERENCIAS Y SUBVENCIONES
	COSTE DE TRIBUTOS
	COSTE FINANCIEROS
	COSTE DE AMORTIZACIONES
	COSTE DE DIFERENCIAS DE INVENTARIOS

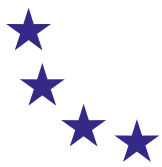
Fuente: Elaboración propia.

Cuadro 5.2. Listado de elementos de coste por naturaleza (nivel máximo de agregación). Con importe en términos absolutos.

Código	Elemento de coste	Importe
	COSTE DE PERSONAL	
	COSTE DE ADQUISICIÓN DE BIENES Y SERVICIOS	
	COSTE DE SUMINISTROS	
	COSTE DE SERVICIOS EXTERIORES	
	COSTE DE TRANSFERENCIAS Y SUBVENCIONES	
	COSTE DE TRIBUTOS	
	COSTES FINANCIEROS	
	COSTE DE AMORTIZACIONES	
	COSTE DE DIFERENCIAS DE INVENTARIOS	

Fuente: Elaboración propia.





Cuadro 5.3. Listado de elementos de coste por naturaleza (nivel máximo de agregación).  
Con importe en términos relativos.

Código	Elemento de coste	%
	COSTE DE PERSONAL	
	COSTE DE ADQUISICIÓN DE BIENES Y SERVICIOS	
	COSTE DE SUMINISTROS	
	COSTE DE SERVICIOS EXTERIORES	
	COSTE DE TRANSFERENCIAS Y SUBVENCIONES	
	COSTE DE TRIBUTOS	
	COSTES FINANCIEROS	
	COSTE DE AMORTIZACIONES	
	COSTE DE DIFERENCIAS DE INVENTARIOS	

Fuente: Elaboración propia.

Cuadro 5.4. Listado de elementos de coste por naturaleza (nivel máximo de agregación).  
Con importe en términos absolutos y relativos.

Código	Elemento de coste	Importe	%
	COSTE DE PERSONAL		
	COSTE DE ADQUISICIÓN DE BIENES Y SERVICIOS		
	COSTE DE SUMINISTROS		
	COSTE DE SERVICIOS EXTERIORES		
	COSTE DE TRANSFERENCIAS Y SUBVENCIONES		
	COSTE DE TRIBUTOS		
	COSTES FINANCIEROS		
	COSTE DE AMORTIZACIONES		
	COSTE DE DIFERENCIAS DE INVENTARIOS		

Fuente: Elaboración propia.

Cuadro 5.6. Listado de elementos de coste por naturaleza (Coste de adquisición de bienes y servicios). Con importe en términos absolutos y relativos.

Código	Elemento de coste	Importe	%
	<b>COSTE DE PERSONAL</b>		
	<b>ÓRGANOS DE GOBIERNO Y PERSONAL DIRECTIVO</b>		
	<b>Retribuciones básicas y otras remuneraciones de los miembros del equipo de gobierno</b>		
	Retribuciones básicas		
	Otras remuneraciones		

Código	Elemento de coste	Importe	%
	<b>Retribuciones básicas y otras remuneraciones de personal directivo</b>		
	Retribuciones básicas		
	Otras remuneraciones		
	<b>Contribuciones a planes de pensiones</b>		
	De los miembros de los órganos de gobierno		
	Del personal directivo		
	<b>PERSONAL EVENTUAL</b>		
	<b>Retribuciones básicas y otras remuneraciones de personal eventual</b>		
	Retribuciones básicas		
	Retribuciones complementarias		
	Otras remuneraciones		
	<b>PERSONAL FUNCIONARIO</b>		
	<b>Retribuciones básicas</b>		
	Sueldos Grupo A1		
	Sueldos Grupo A2		
	Sueldos Grupo B		
	Sueldos Grupo C1		
	Sueldos Grupo E		
	Trienios		
	Otras retribuciones básicas		
	.....		

Fuente: Elaboración propia.

Cuadro 5.7. Listado de elementos de coste por naturaleza (Coste de suministros).  
Con importe en términos absolutos y relativos.

Código	Elemento de coste	Importe	%
	<b>COSTE DE SUMINISTROS</b>		
	Energía Eléctrica		
	Agua		
	Gas		
	Combustible		
	Vestuario		
	Productos alimenticios		
	Productos farmacéuticos y material sanitario		
	Suministros de material deportivo, didáctico y cultural		
	Material para reparaciones de edificios y otras construcciones		



Código	Elemento de coste	Importe	%
	Repuestos de maquinaria, utillaje y elementos de transporte		
	Material electrónico, eléctrico y de comunicaciones		
	Suministros en el exterior		
	Manutención de animales		
	Otros suministros		

Fuente: Elaboración propia.

Cuadro 5.8. Listado de elementos de coste por naturaleza (Coste de servicios exteriores).  
Con importe en términos absolutos y relativos.

Código	Elemento de coste	Importe	%
	<b>COSTE DE SERVICIOS EXTERIORES</b>		
	<b>ARRENDAMIENTOS Y CÁNONES</b>		
	Arrendamiento de terrenos y bienes naturales		
	Arrendamiento de edificios y otras construcciones		
	Arrendamiento de maquinaria, instalaciones y utillaje		
	Arrendamientos de elementos de transporte		
	Arrendamientos de mobiliario y enseres		
	Arrendamiento de equipos para procesos de información		
	Arrendamientos de otro inmovilizado material		
	Cánones		
	<b>REPARACIONES, MANTENIMIENTO Y CONSERVACIÓN</b>		
	Infraestructura y Bienes de uso General		
	Terrenos y bienes naturales		
	Edificios y otras Construcciones		
	Maquinaria, Instalaciones y Utillaje		
	Elementos de transporte		
	Mobiliario y Enseres		
	Equipos para Procesos de Información		
	Otro Inmovilizado Material		
	<b>COMUNICACIONES</b>		
	Telefónicas		
	Postales		
	Telex y telefax		
	Telegráficas		
	Informáticas		
	Comunicaciones en el exterior		
	Otras		

Código	Elemento de coste	Importe	%
	TRANSPORTE		
	Costes de Vehículos propios		
	Costes de Vehículos alquilados		
	PRIMAS DE SEGUROS		
	Edificios y otras Construcciones		
	Elementos de transporte		
	Seguros de Mobiliario y Enseres		
	Otros riesgos		
	SERVICIOS BANCARIOS Y SIMILARES		
	COSTES DIVERSOS		
	Atenciones Protocolarias y representativas		
	Publicidad y Propaganda		
	Jurídicos, contenciosos		
	Otros		
	TRABAJOS REALIZADOS POR OTRAS EMPRESAS Y PROFESIONALES		
	Limpieza y aseo		
	Seguridad contratada		
	Valoraciones y peritajes		
	Postales o similares		
	Custodia, depósito y almacenaje		
	Procesos electorales		
	Estudios y trabajos técnicos		
	En el exterior		
	Edición de publicaciones		
	Servicio de jardinería		
	Otros		

Fuente: Elaboración propia.

Cuadro 5.9. Listado de elementos de coste por naturaleza (Coste de tributos).

Código	Elemento de coste	Importe	%
	<b>COSTE DE TRIBUTOS</b>		
	ESTATALES		
	DE LAS COMUNIDADES AUTÓNOMAS		
	DE LAS ENTIDADES LOCALES		

Fuente: Elaboración propia.



Cuadro 5.10. Listado de elementos de coste por naturaleza (Coste de transferencias y subvenciones). Con importe en términos absolutos y relativos.

Código	Elemento de coste	Importe	%
	<b>COSTE DE TRANSFERENCIAS Y SUBVENCIONES</b>		
	A LA ADMINISTRACIÓN GENERAL DE LA ENTIDAD LOCAL		
	A ORGANISMOS AUTÓNOMOS DE LA ENTIDAD LOCAL		
	A LA ADMINISTRACIÓN DEL ESTADO		
	A la Administración General del Estado		
	A organismos autónomos y agencias estatales		
	.....		

Fuente: Elaboración propia.

Cuadro 5.11. Listado de elementos de coste por naturaleza (Costes financieros). Con importe en términos absolutos y relativos.

Código	Elemento de coste	Importe	%
	COSTES FINANCIEROS		
	DE DEUDA PÚBLICA EN EUROS		
	OTROS COSTES FINANCIEROS DE DEUDA PÚBLICA EN		
	DE DEUDA PÚBLICA EN MONEDA DISTINTA AL EURO		
	DE OTROS COSTES FINANCIEROS DE DEUDA PÚBLICA EN MONEDA DISTINTA AL EURO		
	.....		

Fuente: Elaboración propia.

Cuadro 5.12. Listado de elementos de coste por naturaleza (Coste de amortizaciones). Con importe en términos absolutos y relativos.

Código	Elemento de coste	Importe	%
	<b>COSTE DE AMORTIZACIONES</b>		
	AMORTIZACIÓN DEL INMOVILIZADO MATERIAL		
	Edificios y otras Construcciones		
	Maquinaria		
	Instalaciones		
	Utilaje		
	Elementos de transporte		
	Mobiliario y Enseres		
	Equipos para Procesos de Información		
	Otro Inmovilizado Material		
	AMORTIZACIÓN DEL INMOVILIZADO INMATERIAL		
	Aplicaciones informáticas		
	Otro Inmovilizado Inmaterial		

Fuente: Elaboración propia

Cuadro 5.13. Listado de elementos de coste por naturaleza  
(Coste de diferencias de inventarios). Con importe en términos absolutos y relativos.

Código	Elemento de coste	Importe	%
	<b>COSTE DE DIFERENCIAS DE INVENTARIOS</b>		

Fuente: Elaboración propia

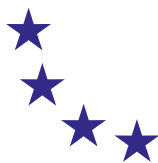
Cuadro 5.14. Listado de elementos de coste por su origen.  
Con importe en términos absolutos y relativos.

Código	Elemento de coste	Importe	%
	<b>COSTES EXTERNOS</b>		
	COSTES PROCEDENTES DE LA EJECUCIÓN DE GASTOS DE LA ADMINISTRACIÓN LOCAL		
	Personal		
	Adquisición de bienes y servicios		
	Suministros		
	Servicios exteriores		
	Transferencias y subvenciones		
	Tributos		
	Costes financieros		
	Diferencias de inventario		
	COSTES PROCEDENTES DE LA EJECUCIÓN DE GASTOS DE OTROS ENTES PÚBLICOS		
	Personal		
	Adquisición de bienes y servicios		
	Servicios exteriores		
	Amortizaciones		
	Otros costes		
	COSTES CALCULADOS		
	AMORTIZACIONES		
	PREVISIÓN SOCIAL DE FUNCIONARIOS		

Fuente: Elaboración propia

Cuadro 5.16. Listado de elementos de coste por su comportamiento ante cambios en el nivel de actividad o servicio (este listado se realiza para la variable elegida como referencia –nº de horas de patrulla de la policía local, nº de expedientes de urbanismo tramitados, nº de toneladas de basura recogida, etc.–). Con importe en términos absolutos y relativos.

Código	Elemento de coste	Importe	%
	<b>COSTES VARIABLES</b>		
	Personal		



Código	Elemento de coste	Importe	%
	Adquisición de bienes y servicios		
	Suministros		
	Servicios exteriores		
	Transferencias y subvenciones		
	Tributos		
	Costes financieros		
	Amortizaciones		
	Diferencias de inventario		
	<b>COSTES FIJOS</b>		
	Personal		
	Adquisición de bienes y servicios		
	Suministros		
	Servicios exteriores		
	Transferencias y subvenciones		
	Tributos		
	Costes financieros		
	Amortizaciones		
	Diferencias de inventario		

Fuente: Elaboración propia

Cuadro 5.17. Listado de elementos de coste por la capacidad del gestor para controlar sus importes. Con importe en términos absolutos y relativos.

Código	Elemento de coste	Importe	%
	<b>COSTES CONTROLABLES</b>		
	Personal		
	Adquisición de bienes y servicios		
	Suministros		
	Servicios exteriores		
	Transferencias y subvenciones		
	Tributos		
	Costes financieros		
	Amortizaciones		
	Diferencias de inventario		
	<b>COSTES NO CONTROLABLES</b>		
	Personal		
	Adquisición de bienes y servicios		
	Suministros		
	Servicios exteriores		

Código	Elemento de coste	Importe	%
	Transferencias y subvenciones		
	Tributos		
	Costes financieros		
	Amortizaciones		
	Diferencias de inventario		

Fuente: Elaboración propia

Cabe, igualmente, la posibilidad de combinar la presentación de las distintas clasificaciones en varios o en un único listado, mediante la adición de columnas adicionales en las que incluir los importes –absolutos o relativos– de los montantes de las partidas correspondientes a cada elemento. Dichos listados pueden obviamente realizarse en cualquiera de los formatos anteriormente previstos –para todos los elementos o para elementos o grupos de elementos específicos–.

Así, al listado inicial de elementos podría presentarse como se indica en los cuadros 18 –costes fijos y variables–, 19 –costes directos e indirectos– y 20 –costes controlables y no controlables–.

Cuadro 5.18. Listado de elementos de coste por naturaleza con separación entre costes fijos y variables. Con importe en términos absolutos y relativos.

Cód	Elemento de coste	Total		Coste Variable		Coste Fijo	
		Importe	%	Importe	%	Importe	%
	COSTE DE PERSONAL						
	COSTE DE ADQUISICIÓN DE BIENES Y SERVICIOS						
	COSTE DE SUMINISTROS						
	COSTE DE SERVICIOS EXTERIORES						
	COSTE DE TRANSFERENCIAS Y SUBVENCIONES						
	COSTE DE TRIBUTOS						
	COSTES FINANCIEROS						
	COSTE DE AMORTIZACIONES						
	COSTE DE DIFERENCIAS DE INVENTARIOS						

Fuente: Elaboración propia.





Cuadro 5.19. Listado de elementos de coste por naturaleza con separación entre costes directos e indirectos. Con importe en términos absolutos y relativos.

Cód	Elemento de coste	Total		Costes Directos				Costes Indirectos			
				A centros		A actividades/prestaciones		A centros		A actividades/prestaciones	
		Importe	%	Imp	%	Imp	%	Imp	%	Imp	%
	COSTE DE PERSONAL										
	COSTE DE ADQUISICIÓN DE BIENES Y SERVICIOS										
	COSTE DE SUMINISTROS										
	COSTE DE SERVICIOS EXTERIORES										
	COSTE DE TRANSFERENCIAS Y SUBVENCIONES										
	COSTE DE TRIBUTOS										
	COSTES FINANCIEROS										
	COSTE DE AMORTIZACIONES										
	COSTE DE DIFERENCIAS DE INVENTARIOS										

Fuente: Elaboración propia.

Cuadro 5.20. Listado de elementos de coste por naturaleza con separación entre costes controlables y no controlables. Con importe en términos absolutos y relativos.

Cód	Elemento de coste	Total		Costes controlables		Costes no controlables	
		Importe	%	Importe	%	Importe	%
	COSTE DE PERSONAL						
	COSTE DE ADQUISICIÓN DE BIENES Y SERVICIOS						
	COSTE DE SUMINISTROS						
	COSTE DE SERVICIOS EXTERIORES						
	COSTE DE TRANSFERENCIAS Y SUBVENCIONES						
	COSTE DE TRIBUTOS						
	COSTES FINANCIEROS						
	COSTE DE AMORTIZACIONES						
	COSTE DE DIFERENCIAS DE INVENTARIOS						

Fuente: Elaboración propia

Tales listados podrían igualmente confeccionarse para niveles menores de agregación.

Finalmente, como señalamos anteriormente, podría combinarse en un único tipo de listado la información recogida en los anteriores –para un elemento, un grupo de elementos, o para todos los elementos de coste– y al nivel de agregación deseado (cuadro 21).

Cuadro 5.21. Listado de elementos de coste por naturaleza con separación entre costes directos e indirectos; costes fijos y variables; y controlables y no controlables. Con importe en términos absolutos.

Cd	Elemento de coste	T o t a l	COSTES VARIABLES								COSTES FIJOS							
			Costes indirectos				Costes indirectos				Costes indirectos				Costes indirectos			
			A centros		A actividades/prestaciones		A centros		A actividades/prestaciones		A centros		A actividades/prestaciones		A centros		A actividades/prestaciones	
			C	NC	C	NC	C	NC	C	NC	C	NC	C	NC	C	NC	C	NC
	COSTE DE PERSONAL																	
	COSTE DE ADQUISICIÓN DE BIENES Y SERVICIOS																	
	COSTE DE SUMINISTROS																	
	COSTE DE SERVICIOS EXTERIORES																	
	COSTE DE TRANSFERENCIAS Y SUBVENCIONES																	
	COSTE DE TRIBUTOS																	
	COSTES FINANCIEROS																	
	COSTE DE AMORTIZACIONES																	
	COSTE DE DIFERENCIAS DE INVENTARIOS																	

C: Coste controlable NC: Coste no controlable

Fuente: Elaboración propia

También resulta interesante la posibilidad de incluir en los listados sobre elementos información sobre los objetivos de coste receptores de los mismos y sobre los mecanismos para su imputación. Es decir, indicar, junto a cada elemento, el criterio de reparto que se está aplicando y la actividad/prestación y/o centro sobre el que se repercute su consumo –Cuadro 22–.



Cuadro 5.22. Listado de elementos de coste por naturaleza con indicación de objetivos de coste receptores y criterios de reparto.

Cód	Elemento de coste	Centro		Actividad		Total		Criterio de reparto
		€	%	€	%	€	%	
	COSTE DE PERSONAL							
	...							
	COSTE DE ADQUISICIÓN DE BIENES Y SERVICIOS							
	...							
	COSTE DE SUMINISTROS							
	...							
	COSTE DE SERVICIOS EXTERIORES							
	...							
	COSTE DE TRANSFERENCIAS Y SUBVENCIONES							
	...							
	COSTE DE TRIBUTOS							
	...							
	COSTES FINANCIEROS							
	...							
	COSTE DE AMORTIZACIONES							
	...							
	COSTE DE DIFERENCIAS DE INVENTARIOS							
	...							

Fuente: Elaboración propia

## 5.2. Informes de elementos de ingreso.

Identificados en listados en los que se representan las diversas tipologías de ingresos generados por la Administración Local, podemos clasificarlos sobre la base de dos criterios básicos:

- Por su naturaleza (tasas; precios públicos; transferencias corrientes; transferencias de capital; otros ingresos).
- Por su relación con las prestaciones (ingresos afectos a la prestación –licencias urbanísticas, expedición de certificados, etc.–; ingresos no afectos a la prestación –ingresos patrimoniales, transferencias globales para el sostenimiento del Ayuntamiento, etc. –).

Al igual que para los elementos de coste, pueden realizarse informes de carácter universal –para todos los elementos de ingreso– o parcial –para un determinado elemento o grupo de elementos de ingreso–, e incluir o no referencias cuantitativas en términos absolutos o relativos.

- **Por su naturaleza:**

Cuadro 5.23. Listado de elementos de ingreso por naturaleza (nivel máximo de agregación). Sin referencia cuantitativa.

Código	Elemento de coste
	TASAS, PRECIOS PÚBLICOS Y OTROS INGRESOS
	TRANSFERENCIAS CORRIENTES
	INGRESOS PATRIMONIALES
	INGRESOS POR VENTA DE INVERSIONES ECONÓMICAS REALES
	TRANSFERENCIAS DE CAPITAL
	INGRESOS POR VENTA DE INVERSIONES FINANCIERAS

Fuente: Elaboración propia

Cuadro 5.24. Listado de elementos de ingreso por naturaleza (nivel máximo de agregación). Con importe en términos absolutos.

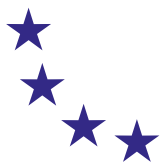
Código	Elemento de coste	Importe	%
	TASAS, PRECIOS PÚBLICOS Y OTROS INGRESOS		
	TRANSFERENCIAS CORRIENTES		
	INGRESOS PATRIMONIALES		
	INGRESOS POR VENTA DE INVERSIONES ECONÓMICAS REALES		
	TRANSFERENCIAS DE CAPITAL		
	INGRESOS POR VENTA DE INVERSIONES FINANCIERAS		

Fuente: Elaboración propia

Cuadro 5.25. Listado de elementos de coste por naturaleza (nivel máximo de agregación). Con importe en términos relativos.

Código	Elemento de coste	Importe	%
	TASAS, PRECIOS PÚBLICOS Y OTROS INGRESOS		
	TRANSFERENCIAS CORRIENTES		
	INGRESOS PATRIMONIALES		
	INGRESOS POR VENTA DE INVERSIONES ECONÓMICAS REALES		
	TRANSFERENCIAS DE CAPITAL		
	INGRESOS POR VENTA DE INVERSIONES FINANCIERAS		

Fuente: Elaboración propia



Cuadro 5.26. Listado de elementos de ingreso por naturaleza (nivel máximo de agregación).  
Con importe en términos absolutos y relativos.

Código	Elemento de coste	Importe	%
	TASAS, PRECIOS PÚBLICOS Y OTROS INGRESOS		
	TRANSFERENCIAS CORRIENTES		
	INGRESOS PATRIMONIALES		
	INGRESOS POR VENTA DE INVERSIONES		
	TRANSFERENCIAS DE CAPITAL		
	INGRESOS POR VENTA DE INVERSIONES		

Fuente: Elaboración propia

Cuadro 5.27. Listado de de ingresos por tasas, precios públicos y otros ingresos.  
Con importe en términos absolutos y relativos.

Código	Elemento de ingreso	Importe	%
	<b>TASAS, PRECIOS PÚBLICOS Y OTROS INGRESOS</b>		
	TASAS POR PRESTACIÓN DE SERVICIOS PÚBLICOS BÁSICOS		
	Servicio de abastecimiento de agua		
	Servicio de alcantarillado		
	Servicio de recogida de basuras		
	Servicio de tratamiento de residuos		
	Canon de saneamiento		
	Otras tasas por prestación de servicios públicos básicos		
	TASAS POR PRESTACIÓN DE SERVICIOS PÚBLICOS DE CARÁCTER SOCIAL Y		
	Servicios hospitalarios		
	Servicios asistenciales		
	Servicios educativos		
	Servicios deportivos		
	Otras tasas por prestación de servicios públicos de carácter social y preferente		
	TASAS POR LA REALIZACIÓN DE ACTIVIDADES DE COMPETENCIA LOCAL		
	.....		

Fuente: Elaboración propia

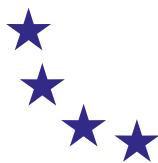
Cuadro 5.28. Listado de ingresos patrimoniales y por transferencias corrientes.  
Con importe en términos absolutos y relativos.

Código	Elemento de ingreso	Importe	%
	TRANSFERENCIAS CORRIENTES		
	De la administración del estado		
	De organismos autónomos		
	De la seguridad social		
	De sociedades mercantiles estatales, entidades empresariales y otros organismos públicos		
	De la propia comunidad autónoma		
	De otras comunidades autónomas		
	De Ayuntamientos		
	De diputaciones y cabildos insulares		
	De otras Corporaciones Locales		
	De empresas privadas		
	De familias e instituciones sin fines de lucro		
	Del exterior		
	INGRESOS PATRIMONIALES		
	Intereses de títulos valores		
	Intereses de anticipos y préstamos concedidos		
	Intereses de depósitos		
	Dividendos y participaciones en beneficios		
	Rentas de bienes inmuebles		
	Concesiones administrativas y aprovechamientos especiales		
	Otros ingresos patrimoniales		

Fuente: Elaboración propia

Cuadro 5.29. Listado de ingresos por venta de inversiones económicas reales.  
Con importe en términos absolutos y relativos.

Código	Elemento de ingreso	Importe	%
	INGRESOS POR VENTA DE INVERSIONES ECONÓMICAS REALES		
	De terrenos		
	· Venta de solares		
	· Venta de fincas rústicas		
	De las demás inversiones reales		
	· Edificios y construcciones		
	· Instalaciones técnicas		
	· Maquinaria		
	· Utillaje		



Código	Elemento de ingreso	Importe	%
	· Mobiliario		
	· Equipos para proceso de información		
	· Elementos de transporte		
	· Inversiones reales Inmateriales		
	- Propiedad industrial		
	- Aplicaciones informáticas		
	- Propiedad intelectual		
	- Otro inmovilizado inmaterial		
	· Otro inmovilizado		

Fuente: Elaboración propia

Cuadro 5.30. Listado de ingresos por transferencias de capital.  
Con importe en términos absolutos y relativos.

Código	Elemento de ingreso	Importe	%
	TRANSFERENCIAS DE CAPITAL		
	De la Administración General de la Entidad Local		
	De organismos autónomos de la Entidad Local		
	De la Administración del Estado		
	.....		

Fuente: Elaboración propia

Cuadro 5.31. Listado de ingresos por venta de inversiones financieras.  
Con importe en términos absolutos y relativos.

Código	Elemento de ingreso	Importe	%
	INGRESOS POR VENTA DE INVERSIONES FINANCIERAS		
	Enajenación de deuda del sector público		
	Enajenación de obligaciones y bonos sector privado		
	Enajenación de acciones y participaciones del sector público		
	Enajenación de acciones y participaciones del sector privado		

Fuente: Elaboración propia

- **Por su relación funcional con las prestaciones:**

Cuadro 5.32. Listado de elementos de ingreso por naturaleza (nivel máximo de agregación). Sin referencia cuantitativa.

Código	Elemento de coste
	INGRESOS AFECTOS A LAS PRESTACIONES
	INGRESOS NO AFECTOS A LAS PRESTACIONES

Fuente: Elaboración propia

Cuadro 5.33. Listado de elementos de ingreso por naturaleza (nivel máximo de agregación). Con importe en términos absolutos.

Código	Elemento de ingreso	Importe
	INGRESOS AFECTOS A LAS PRESTACIONES	
	INGRESOS NO AFECTOS A LAS PRESTACIONES	

Fuente: Elaboración propia

Cuadro 5.34. Listado de elementos de coste por naturaleza (nivel máximo de agregación). Con importe en términos relativos.

Código	Elemento de ingreso	Importe
	INGRESOS AFECTOS A LAS PRESTACIONES	
	INGRESOS NO AFECTOS A LAS PRESTACIONES	

Fuente: Elaboración propia

Cuadro 5.35. Listado de elementos de ingreso por naturaleza (nivel máximo de agregación). Con importe en términos absolutos y relativos.

Código	Elemento de ingreso	Importe
	INGRESOS AFECTOS A LAS PRESTACIONES	
	INGRESOS NO AFECTOS A LAS PRESTACIONES	

Fuente: Elaboración propia

Cuadro 5.36. Listado de elementos de ingreso por naturaleza (máximo nivel de agregación por tipología). Con importe en términos absolutos y relativos.

Código	Elemento de ingreso	Importe	%
	INGRESOS AFECTOS A LAS PRESTACIONES		
	Ventas de bienes		
	Prestaciones de servicios		
	Tasas		
	Precios públicos		
	Subvenciones corrientes		





Código	Elemento de ingreso	Importe	%
	INGRESOS NO AFECTOS A LAS PRESTACIONES		
	Transferencias globales corrientes		
	Transferencias globales de capital		
	Ingresos patrimoniales		
	Ingresos por venta de inversiones económicas reales		
	Ingresos por venta de activos financieros		
	Otros ingresos		

Fuente: Elaboración propia

Cuadro 5.37. Listado de ingresos por ventas de bienes (nivel personalizado de agregación). Con importe en términos absolutos y relativos.

Código	Elemento de ingreso	Importe	%
	INGRESOS POR VENTA DE BIENES		
	Tipo A		
	Tipo B		
	Tipo C		
	.....		

Fuente: Elaboración propia

Cuadro 5.38. Listado de ingresos por prestaciones de servicios (nivel personalizado de agregación). Con importe en términos absolutos y relativos.

Código	Elemento de ingreso	Importe	%
	INGRESOS POR PRESTACIONES DE SERVICIOS		
	Recogida, tratamiento y eliminación de residuos		
	Multas, sanciones, etc.		
	Licencias urbanísticas		
	Cementerio		
	Mercados		
	Deportes		
	Grúa Municipal		
	.....		

Fuente: Elaboración propia

Cuadro 5.39. Listado de ingresos por transferencias globales corrientes (nivel personalizado de agregación). Con importe en términos absolutos y relativos.

Código	Elemento de ingreso	Importe	%
	INGRESOS POR TRANSFERENCIAS GLOBALES CORRIENTES		
	Transferencias corrientes de la administración del Estado		
	· Del Ministerio de Educación y Ciencia		
	· De otros ministerios		
	Transferencias corrientes de organismos autónomos		
	· Del Consejo Superior de Deportes		
	· Del INEM		
	Transferencias corrientes de la Seguridad Social		
	De la Tesorería General de la Seguridad Social		
	Transferencia corrientes de sociedades mercantiles estatales, entidades empresariales y otros organismos públicos		
	· De sociedades mercantiles estatales		
	· De entidades empresariales		
	· De Universidades		
	- De la propia Comunidad Autónoma		
	- De otras comunidades Autónomas		
	· De otros organismos públicos		
	Transferencias corrientes de Comunidades Autónomas		
	· De la propia Comunidad Autónoma		
	· De otras Comunidades Autónomas		
	Transferencias corrientes de Corporaciones Locales		
	· De Ayuntamientos		
	· De Diputaciones y Cabildos Insulares		
	· Otras transferencias corrientes de Corporaciones Locales		
	Transferencias corrientes de Empresas Privadas		
	· Subvenciones de entidades bancarias		
	· Becas de prácticas		
	· Otras transferencias corrientes de empresas privadas		
	Transferencias corrientes de familias e instituciones sin fines de lucro		
	· De familias		
	· De instituciones sin fin de lucro		
	· De otras instituciones		
	Transferencias corrientes de Exterior		
	· De la Unión Europea		
	- De la Comisión de la Unión Europea		
	- De instituciones de Unión Europea		
	- De universidades de la Unión Europea		



Código	Elemento de ingreso	Importe	%
	- De la Unión Europea por programas europeos		
	- Programa Erasmus		
	- Otras transferencias corrientes de la Unión Europea		
	· De países externos a la Unión Europea		
	- De instituciones		
	- De universidades externas a la Unión europea		
	- Otras transferencias corrientes de países externos a la UE		
	· Otras transferencias corrientes del exterior		

Fuente: Elaboración propia

Cuadro 5.40. Listado de ingresos por transferencias globales de capital (nivel personalizado de agregación). Con importe en términos absolutos y relativos.

Código	Elemento de ingreso	Importe	%
	INGRESOS POR TRANSFERENCIAS GLOBALES DE CAPITAL		
	Transferencias de capital de la administración del Estado		
	· Del Ministerios para inversiones		
	Transferencias corrientes de organismos autónomos		
	· De Organismos Autónomos para inversiones		
	Transferencias corrientes de la Seguridad Social		
	· De la Seguridad Social para inversiones		
	Transferencias de capital de sociedades mercantiles estatales, entidades empresariales y otros organismos públicos		
	· De sociedades mercantiles estatales para inversiones		
	· De entidades empresariales para inversiones		
	· De Universidades para inversiones		
	- De la propia Comunidad Autónoma		
	- De otras Comunidades Autónomas		
	· De otros organismos públicos para inversiones		
	Transferencias de capital de Comunidades Autónomas		
	· De la propia Comunidad Autónoma para inversiones		
	· De otras Comunidades Autónomas para inversiones		
	Transferencias de capital de Corporaciones Locales		
	· De Ayuntamientos para inversiones		
	· De Diputaciones y Cabildos Insulares para inversiones		
	· Otras transferencias corrientes de Corporaciones Locales para inversiones		
	Transferencias corrientes de Empresas Privadas para inversiones		
	Transferencias corrientes de familias e instituciones sin fines de lucro para inversiones		

Código	Elemento de ingreso	Importe	%
	Transferencias corrientes de Exterior para inversiones		
	· De la Unión Europea		
	- FEDER		
	- Proyectos subvencionados por la Unión Europea		
	- De universidades de la Unión Europea		
	- Otras		
	· De países externos a la Unión Europea		
	· De instituciones		
	· Otras		
	· Otras transferencias corrientes del exterior		

Fuente: Elaboración propia

Cuadro 5.41. Listado de ingresos patrimoniales (nivel personalizado de agregación).  
Con importe en términos absolutos y relativos.

Código	Elemento de ingreso	Importe	%
	INGRESOS PATRIMONIALES		
	Intereses de títulos valores		
	· Del Estado		
	· De Organismos Autónomos		
	· De Sociedades mercantiles estatales, entidades empresariales y otros org		
	· De Comunidades Autónomas		
	· De Corporaciones Locales y otros entes territoriales		
	· De empresas privadas		
	Intereses de anticipos y préstamos concedidos		
	· Al Estado		
	· A Organismos Autónomos		
	· A la Seguridad Social		
	· A Sociedades mercantiles estatales, entidades empresariales y otros org.		
	· A Comunidades Autónomas		
	· A Corporaciones Locales y otros entes territoriales		
	· A empresas privadas		
	· A familias e instituciones sin fines de lucro		
	· Al exterior		
	Intereses de depósitos		
	· Intereses de cuentas bancarias		
	· Intereses de otros depósitos		



Código	Elemento de ingreso	Importe	%
	Dividendos y participaciones en beneficios		
	· De sociedades mercantiles estatales		
	· De empresas privadas		
	Rentas de bienes inmuebles		
	· Alquiler y productos de inmuebles		
	- Alquiler de viviendas a funcionarios		
	- Otros alquileres de viviendas		
	- Alquiler de locales		
	- Alquiler de aulas para actividades		
	- Cesión de espacios universitarios		
	- Otros productos de inmuebles		
	· Arrendamiento de fincas rústicas		
	· Utilización de instalaciones deportivas y recreativas		
	· Otras rentas de bienes inmuebles		
	Concesiones administrativas y aprovechamientos especiales		
	· Concesiones administrativas		
	· De cafeterías		
	· De servicios de reprografía		
	· De máquinas expendedoras		
	· Aprovechamientos agrícolas y forestales		
	· Otras concesiones y aprovechamientos		
	Otros ingresos patrimoniales		

Fuente: Elaboración propia

Cuadro 5.42. Listado de ingresos por venta de inversiones económicas reales (nivel personalizado de agregación). Con importe en términos absolutos y relativos.

Código	Elemento de ingreso	Importe	%
	INGRESOS POR VENTA DE INVERSIONES ECONÓMICAS REALES		
	De terrenos		
	· Venta de solares		
	· Venta de fincas rústicas		
	De las demás inversiones reales		
	· Edificios y construcciones		
	· Instalaciones técnicas		
	· Maquinaria		
	· Utillaje		
	· Mobiliario		

Código	Elemento de ingreso	Importe	%
	· Equipos para proceso de información		
	· Elementos de transporte		
	· Inversiones reales Inmateriales		
	- Propiedad industrial		
	- Aplicaciones informáticas		
	- Propiedad intelectual		
	- Otro inmovilizado inmaterial		
	· Otro inmovilizado		

Fuente: Elaboración propia

Cuadro 5.43. Listado de ingresos por venta de activos financieros (nivel personalizado de agregación). Con importe en términos absolutos y relativos.

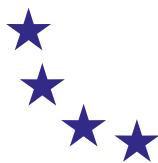
Código	Elemento de ingreso	Importe	%
	INGRESOS POR VENTA DE INVERSIONES FINANCIERAS		
	Enajenación de deuda del sector público		
	· A corto plazo		
	· A largo plazo		
	Enajenación de obligaciones y bonos sector privado		
	· A corto plazo		
	· A corto plazo		
	Enajenación de acciones y participaciones del sector público		
	· A corto plazo		
	· A corto plazo		
	Enajenación de acciones y participaciones del sector privado		
	· A corto plazo		
	· A corto plazo		

Fuente: Elaboración propia

Cuadro 5.44. Listado de otros ingresos no afectos a las actividades (nivel personalizado de agregación). Con importe en términos absolutos y relativos.

Código	Elemento de ingreso	Importe	%
	OTROS INGRESOS NO AFECTOS A LAS ACTIVIDADES		
	Transferencias corrientes		
	Multas y sanciones		
	.....		

Fuente: Elaboración propia



### 5.3. Informes de centros de coste.

Se concretan en listados de los centros de coste identificados en el modelo de contabilidad analítica.

Al igual que en los casos anteriores deben elaborarse partiendo de los criterios de clasificación utilizados:

- Características y participación del centro en el proceso de formación del coste (finalistas, auxiliares, de dirección y administración, anexos y mixtos).
- Función y naturaleza de sus actividades (concejalías, áreas, departamentos, servicios, negociados, etc.).

Pueden realizarse con carácter universal –todos los centros– o parcial –un centro o un grupo de centros–, incluyendo o no referencias cuantitativas, en términos absolutos o relativos, así como para los niveles de desagregación que se considere oportuno.

Por otra parte, dado que, al contrario de los elementos de coste o ingresos, los centros constituyen agregados cuyos valores se determinan a través de un proceso de imputación, localización y asignación de los consumos realizados por éstos, los informes elaborados pueden efectuarse sobre los valores totales de cada uno de ellos o con el desglose de la composición de los distintos elementos que configuran su coste.

Así, respecto a sus costes primarios y/o totales, podrían elaborarse informes sobre los costes globales de los centros a su máximo nivel de agregación (cuadros 45 a 48) o con desgloses específicos para los diferentes tipos de centro (cuadros 49 a 58).

O por el contrario, cabría desarrollar tales informes para incluir el descompuesto de los elementos de coste consumidos –costes primarios–.

Finalmente, es preciso considerar que, dado que pueden existir prestaciones entre centros, los costes totales incluirán, junto a los primarios –procedentes de los consumos de elementos realizados por el centro–, los secundarios –procedentes del reparto del coste de las actividades auxiliares realizadas por los centros auxiliares o mixtos–.

Cuadro 5.45. Listado de centros de coste (nivel máximo de agregación).  
Sin referencia cuantitativa.

Código	Elemento de coste
	CENTROS FINALISTAS
	CENTROS AUXILIARES
	CENTROS DE DIRECCIÓN Y ADMINISTRACIÓN
	CENTROS ANEXOS
	CENTROS MIXTOS

Fuente: Elaboración propia

Cuadro 5.46. Listado de centros de coste (nivel máximo de agregación).  
Con importe en términos absolutos.

Código	Centro de coste	Coste primario	Coste secundario	Coste total
	CENTROS FINALISTAS			
	CENTROS AUXILIARES			
	CENTROS DE DIRECCIÓN Y ADMINISTRACIÓN			
	CENTROS ANEXOS			
	CENTROS MIXTOS			

Fuente: Elaboración propia

Cuadro 5.47. Listado de centros de coste (nivel máximo de agregación).  
Con importe en términos relativos<sup>59</sup>.

Código	Centro de coste	% Coste primario	% Coste secundario	% Coste total
	CENTROS FINALISTAS			
	CENTROS AUXILIARES			
	CENTROS DE DIRECCIÓN Y ADMINISTRACIÓN			
	CENTROS ANEXOS			
	CENTROS MIXTOS			

Fuente: Elaboración propia

Cuadro 5.48. Listado de centros de coste (nivel máximo de agregación).  
Con importe en términos absolutos y relativos.

Código	Centro de coste	Coste primario		Coste secundario		Coste total	
		Imp	%	Imp	%	Imp	%
	CENTROS FINALISTAS						
	CENTROS AUXILIARES						
	CENTROS DE DIRECCIÓN Y ADMINISTRACIÓN						
	CENTROS ANEXOS						
	CENTROS MIXTOS						

Fuente: Elaboración propia

<sup>59</sup> Los listados de centros con importes en términos relativos pueden elaborarse con importes relativos respecto a cada centro (el coste total por centro es el 100% e indican la participación de costes primarios o secundarios en el total del centro) o con importes relativos a cada tipo de coste (así, la suma de costes primarios y la suma de costes secundarios es el 100% e indican la participación de los centros en los totales de costes primarios y secundarios)





Cuadro 5.49. Listado de centros de coste finalistas (nivel máximo de agregación).  
Con importe en términos absolutos y relativos.

Código	Centros finalistas	Coste primario		Coste secundario		Coste total	
		Imp	%	Imp	%	Imp	%
	Concejalías						
	Áreas						
	Delegaciones						
	Servicios						
	Secciones						
	Negociados						

Fuente: Elaboración propia

Cuadro 5.50. Listado de centros Prestación X.  
Con importe en términos absolutos y relativos.

Código	Servicio X	Coste primario		Coste secundario		Coste total	
		Imp	%	Imp	%	Imp	%

Fuente: Elaboración propia

Cuadro 5.51. Listado de centros auxiliares (nivel máximo de agregación).  
Con importe en términos absolutos y relativos.

Código	Centros auxiliares	Coste primario		Coste secundario		Coste total	
		Imp	%	Imp	%	Imp	%

Fuente: Elaboración propia

Cuadro 5.52. Listado de centros de dirección y administración (nivel máximo de agregación).  
Con importe en términos absolutos y relativos.

Código	Centros de dirección y administración	Coste primario		Coste secundario		Coste total	
		Imp	%	Imp	%	Imp	%
	Alcaldía						
	Pleno						
	....						

Fuente: Elaboración propia

Cuadro 5.53. Listado de centros de dirección y administración general.  
Con importe en términos absolutos y relativos.

Código	Centros de dirección y administración general	Coste primario		Coste secundario		Coste total	
		Imp	%	Imp	%	Imp	%
	Intervención						
	Contabilidad y Presupuestos						
	....						

Fuente: Elaboración propia

Cuadro 5.54. Listado de centros de dirección y administración funcional.  
Con importe en términos absolutos y relativos.

Código	Centros de dirección y administración funcional	Coste primario		Coste secundario		Coste total	
		Imp	%	Imp	%	Imp	%

Fuente: Elaboración propia

Cuadro 5.55. Listado de centros anexos. Con importe en términos absolutos y relativos.

Código	Centros anexos	Coste primario		Coste secundario		Coste total	
		Imp	%	Imp	%	Imp	%

Fuente: Elaboración propia

Cuadro 5.56. Listado de centros mixtos. Con importe en términos absolutos y relativos.

Código	Centros mixtos	Coste primario		Coste secundario		Coste total	
		Imp	%	Imp	%	Imp	%

Fuente: Elaboración propia

Como señalamos anteriormente, además de los listados en los que se indican, para cada centro o grupo de centros, los costes primarios, secundarios y totales que acumulan, es preciso generar otros en los que se refleje el proceso de formación de los mismos, mediante la presentación del descompuesto de los elementos de coste consumidos por los centros y las asignaciones



efectuadas a éstos por los servicios internos prestados por centros auxiliares y mixtos. Tales listados pueden realizarse para cualesquiera de los centros, y sólo para costes primarios o secundarios, o para todos los componentes de sus costes totales.

Cuadro 5.57. Costes primarios Centro de coste X. Con importe en términos absolutos y relativos.

Código	Costes primarios <i>Centro de coste X</i>	Coste primario		Coste secundario		Coste total	
		Imp	%	Imp	%	Imp	%
	Coste de personal						
	Coste de adquisición de bienes y servicios						
	Coste de suministros						
	Coste de servicios exteriores						
	Coste de transferencias y subvenciones						
	Coste de tributos						
	Costes financieros						
	Coste de amortizaciones						
	Coste de diferencias de inventarios						
	Total costes primarios						

Fuente: Elaboración propia

Cuadro 5.58. Costes secundarios Centro de coste X. Con importe en términos absolutos y relativos.

Código	Costes secundarios <i>Centro de coste X</i>	Importe	%
	Coste de actividad auxiliar 1		
	...		
	Total costes secundarios		

Fuente: Elaboración propia

Cuadro 5.59. Costes totales Centro de coste X. Con importe en términos absolutos y relativos.

Código	Costes primarios <i>Centro de coste X</i>	Coste primario		Coste secundario		Coste total	
		Imp	%	Imp	%	Imp	%
	Coste de personal						
	Coste de adquisición de bienes y servicios						
	Coste de suministros						
	Coste de servicios exteriores						
	Coste de transferencias y subvenciones						
	Coste de tributos						
	Costes financieros						

Código	Costes primarios Centro de coste X	Coste primario		Coste secundario		Coste total	
		Imp	%	Imp	%	Imp	%
	Coste de amortizaciones						
	Coste de diferencias de inventarios						
	Total costes primarios						
	Coste de centro auxiliar 1						
	...						
	Total costes secundarios						
	Total Coste						

Fuente: Elaboración propia

Finalmente, dado que los centros han de imputar sus costes<sup>60</sup> a las actividades que en ellos se realizan, bien porque en algunos de ellos –auxiliares, mixtos, DAF, DAG, etc.– sus actividades imputan sus costes, en una u otra forma, a ulteriores beneficiarios o receptores de sus servicios, o porque en otros –centros finalistas y anexos– éstas constituyen los servicios últimos prestados por la Administración Local, pueden elaborarse listados sobre los criterios de reparto y las actividades receptoras de sus prestaciones.

Tales informes pueden, al igual que para los anteriores casos, realizarse para cada centro o para grupos o la totalidad de ellos, para el nivel de desagregación que, en cada caso, se estime conveniente, e incluir importes en términos absolutos o relativos.

Cuadro 5.60. Reparto costes totales Área X.  
Con importe en términos absolutos y relativos.

Cód	Centro	Criterio de reparto	Actividad 1		...	Actividad n		Subactividad		Coste total	
			Importe	%		Importe	%	Importe	%	Importe	%
	Área X										

Fuente: Elaboración propia

Cuadro 5.61. Reparto costes totales Centro X.  
Con importe en términos absolutos y relativos.

Cód	Centro	Criterio de reparto	Actividad 1		...	Actividad n		Subactividad		Coste total	
			Importe	%		Importe	%	Importe	%	Importe	%
	Centro X										

Fuente: Elaboración propia

<sup>60</sup> El coste de los elementos que han quedado pendientes de reparto por no relacionarse e imputarse directamente a las actividades.



Cuadro 5.62. Reparto costes totales Centros finalistas.  
Con importe en términos absolutos y relativos.

Cód	Centro	Criterio de reparto	Actividad/ Prestación 1		...	Actividad/ Prestación n		Subactividad		Coste total	
			Importe	%		Importe	%	Importe	%	Importe	%
	Servicio X										
	Concejalía Y										
	Negociado Z										

Fuente: Elaboración propia.

Cuadro 5.63. Reparto costes totales Centros auxiliares.  
Con importe en términos absolutos y relativos.

Cód	Centro	Criterio de reparto	Actividad 1		...	Actividad n		Subactividad		Coste total	
			Importe	%		Importe	%	Importe	%	Importe	%

Fuente: Elaboración propia

Cuadro 5.64. Reparto costes totales Centros dirección y administración general.  
Con importe en términos absolutos y relativos.

Cód	Centro	Criterio de reparto	Actividad 1		...	Actividad n		Subactividad		Coste total	
			Importe	%		Importe	%	Importe	%	Importe	%
	Alcaldía										
	Pleno										
	Secretaría General										
	Contabilidad										
	Intervención										
	....										
	....										

Fuente: Elaboración propia

Cuadro 5.65. Reparto costes totales Centros dirección y administración funcional.  
Con importe en términos absolutos y relativos.

Cód	Centro	Criterio de reparto	Actividad 1		...	Actividad n		Subactividad		Coste total	
			Importe	%		Importe	%	Importe	%	Importe	%

Fuente: Elaboración propia

Cuadro 5.66. Reparto costes totales Centros anexos.  
Con importe en términos absolutos y relativos.

Cód	Centro	Criterio de reparto	Actividad 1		...	Actividad n		Subactividad		Coste total	
			Importe	%		Importe	%	Importe	%	Importe	%

Fuente: Elaboración propia

Cuadro 5.67. Reparto costes totales Centros mixtos.  
Con importe en términos absolutos y relativos.

Cód	Centro	Criterio de reparto	Actividad 1		...	Actividad n		Subactividad		Coste total	
			Importe	%		Importe	%	Importe	%	Importe	%

Fuente: Elaboración propia

Cuadro 5.68. Reparto costes totales centros.  
Con importe en términos absolutos y relativos.

Cód	Centro	Criterio de reparto	Actividad 1		...	Actividad n		Subactividad		Coste total	
			Importe	%		Importe	%	Importe	%	Importe	%

Fuente: Elaboración propia



#### 5.4. Informes de coste de actividades y prestaciones de servicios.

Descritas las características de los informes por elementos y centros, podemos observar que, en cuanto relacionadas con aquéllos por los consumos directamente medidos, o con éstos por su carácter como colectores y distribuidores de costes<sup>61</sup>, han aparecido referencias al coste de las actividades/prestaciones, pero sólo en cuanto acumulan costes de elementos o actividades de acuerdo con los itinerarios de reparto previstos en el modelo.

Sin embargo, el adecuado conocimiento que, sobre el proceso de formación de precios, se precisa para las tareas gerenciales, tan sólo se completa a través de la determinación del coste de las actividades/prestaciones y servicios municipales.

En consecuencia, es preciso arbitrar modelos de informes sobre el coste de tales actividades/prestaciones y servicios. Y, para ello, es necesario considerar que del conjunto total de las actividades realizadas, tan sólo algunas –finalistas y anexas– se concretan en prestaciones finales ofertados a usuarios externos y, por tanto, objetivos de coste cuya comparación con los ingresos que son capaces de generar, determinarán los correspondientes márgenes analíticos de cobertura, de los que nos ocuparemos en el siguiente epígrafe.

Quiere ello decir que será preciso realizar, no sólo informes sobre los costes operativos, funcionales y totales (y su composición) de las actividades/prestaciones realizadas, sino también sobre las asignaciones efectuadas desde las actividades auxiliares; y desde las actividades de dirección y administración; y organización, a las beneficiarias de los servicios internos prestados en el Ayuntamiento.

Además, como en anteriores ocasiones, dichos informes pueden realizarse con carácter universal –todas las actividades– o parcial –una actividad o grupo de actividades–, para mayores o menores niveles de agregación, y con o sin referencias cuantitativas en términos absolutos o relativos.

Así, en primer lugar, pueden elaborarse listados globales –para máximos niveles de agregación– de las actividades/prestaciones realizadas, sin referencias cuantitativas o incluyendo sus costes operativos, funcionales y totales<sup>62</sup> en términos absolutos, relativos o ambos.

Cuadro 5.69. Listado de actividades/prestaciones (nivel máximo de agregación).  
Sin referencia cuantitativa.

Código	Actividades/Prestaciones
	Entrega de bienes
	Prestación de servicios
	Otras actividades
	Atención al público
	Dirección y administración
	Organización
	Subactividad

Fuente: Elaboración propia

<sup>61</sup> Sólo por los costes pendientes de reparto por no relacionarse directamente con las actividades/prestaciones.

<sup>62</sup> Obviamente, por su naturaleza, existe una absoluta coincidencia entre los costes operativos, funcionales y totales para las actividades de organización y subactividad, que no participan del reparto de los costes de las actividades auxiliares o de las de dirección y administración.

Cuadro 5.70. Listado de actividades/prestaciones (nivel máximo de agregación).  
Con importe de costes operativos en términos absolutos.

Código	Actividades/Prestaciones	Coste operativo
		Importe
	Entrega de bienes	
	Prestación de servicios	
	Otras actividades	
	Atención al público	
	Dirección y administración	
	Organización	
	Subactividad	

Fuente: Elaboración propia

Cuadro 5.71. Listado de actividades/prestaciones (nivel máximo de agregación).  
Con importe de costes funcionales en términos absolutos.

Código	Actividades/Prestaciones	Coste funcional
		Importe
	Entrega de bienes	
	Prestación de servicios	
	Otras actividades	
	Atención al público	
	Dirección y administración	
	Organización	
	Subactividad	

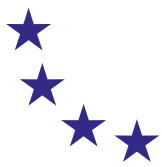
Fuente: Elaboración propia

Cuadro 5.72. Listado de actividades/prestaciones (nivel máximo de agregación).  
Con importe de costes totales en términos absolutos.

Código	Actividades/Prestaciones	Coste total
		Importe
	Entrega de bienes	
	Prestación de servicios	
	Otras actividades	
	Atención al público	
	Dirección y administración	
	Organización	
	Subactividad	

Fuente: Elaboración propia.





Cuadro 5.73. Listado de actividades/prestaciones (nivel máximo de agregación).  
Con importe de costes operativos en términos relativos.

Código	Actividades/Prestaciones	Coste operativo
		Importe
	Entrega de bienes	
	Prestación de servicios	
	Otras actividades	
	Atención al público	
	Dirección y administración	
	Organización	
	Subactividad	

Fuente: Elaboración propia

Cuadro 5.74. Listado de actividades/prestaciones (nivel máximo de agregación).  
Con importe de costes funcionales en términos relativos.

Código	Actividades/Prestaciones	Coste funcional
		Importe
	Entrega de bienes	
	Prestación de servicios	
	Otras actividades	
	Atención al público	
	Dirección y administración	
	Organización	
	Subactividad	

Fuente: Elaboración propia

Cuadro 5.75. Listado de actividades/prestaciones (nivel máximo de agregación).  
Con importe de costes totales en términos relativos.

Código	Actividades/Prestaciones	Coste total
		Importe
	Entrega de bienes	
	Prestación de servicios	
	Otras actividades	
	Atención al público	
	Dirección y administración	
	Organización	
	Subactividad	

Fuente: Elaboración propia

Cuadro 5.76. Listado de actividades/prestaciones (nivel máximo de agregación).  
Con importe de costes operativos en términos absolutos y relativos.

Código	Actividades/Prestaciones	Coste operativo	
		Importe	%
	Entrega de bienes		
	Prestación de servicios		
	Otras actividades		
	Atención al público		
	Dirección y administración		
	Organización		
	Subactividad		

Fuente: Elaboración propia

Cuadro 5.77. Listado de actividades/prestaciones (nivel máximo de agregación).  
Con importe de costes funcionales en términos absolutos y relativos.

Código	Actividades/Prestaciones	Coste funcional	
		Importe	%
	Entrega de bienes		
	Prestación de servicios		
	Otras actividades		
	Atención al público		
	Dirección y administración		
	Organización		
	Subactividad		

Fuente: Elaboración propia

Cuadro 5.78. Listado de actividades/prestaciones (nivel máximo de agregación).  
Con importe de costes totales en términos absolutos y relativos.

Código	Actividades/Prestaciones	Coste total	
		Importe	%
	Entrega de bienes		
	Prestación de servicios		
	Otras actividades		
	Atención al público		
	Dirección y administración		
	Organización		
	Subactividad		

Fuente: Elaboración propia.



Cuadro 5.79. Listado de actividades/prestaciones (nivel máximo de agregación). Con importe de costes operativos, funcionales y totales en términos absolutos y relativos.

Código	Actividades/Prestaciones	Coste operativo		Coste funcional		Coste total	
		Importe	%	Importe	%	Importe	%
	Entrega de bienes						
	Prestación de servicios						
	Otras actividades						
	Atención al público						
	Dirección y administración						
	Organización						
	Subactividad						

Fuente: Elaboración propia

En un segundo paso, pueden confeccionarse informes que presenten una primera descomposición del coste de las actividades/prestaciones, indicando la participación de los costes primarios y secundarios en el coste operativo total y de los costes de administración funcional y dirección y administración general y organización en los costes funcionales y totales respectivamente.

Cuadro 5.80. Listado de actividades/prestaciones (nivel máximo de agregación). Con importe de costes primarios, secundarios y operativos en términos absolutos y relativos.

Código	Actividades/Prestaciones	Coste primario		Coste secundario		Coste operativo	
		Importe	%	Importe	%	Importe	%
	Entrega de bienes						
	Prestación de servicios						
	Otras actividades						
	Atención al público						
	Dirección y administración						
	Organización						
	Subactividad						

Fuente: Elaboración propia

Cuadro 5.81. Listado de actividades/prestaciones (nivel máximo de agregación). Con importe de costes primarios; secundarios; operativos; de dirección y administración funcional y general; organización, y totales en términos absolutos y relativos.

Cód	Actividades/ Prestaciones	Coste primario		Coste secundario		Coste operativo		Coste DAF		Coste funcional		Coste DAG y Org		Coste total	
		Imp	%	Imp	%	Imp	%	Imp	%	Imp	%	Imp	%	Imp	%
	Entrega de bienes														
	Prestación de servicios														
	Otras actividades														
	Atención al público														
	Dirección y administración														
	Organización														
	Subactividad														

Fuente: Elaboración propia

Posteriormente, podemos concebir listados en los que se presenten mayores niveles de desagregación –aquéllos que se necesiten en cada momento– para aumentar la significación de la información y el conocimiento obtenido del funcionamiento del Ayuntamiento:

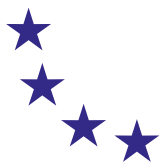
**- de entregas de bienes.**

Cuadro 5.82. Listado de entregas de bienes. Con importe de costes primarios; secundarios; operativos; de dirección y administración funcional y general; organización, y totales en términos absolutos y relativos.

Cód	Entregas de bienes	Coste primario		Coste secundario		Coste operativo		Coste DAF		Coste funcional		Coste DAG y Org		Coste total	
		Imp	%	Imp	%	Imp	%	Imp	%	Imp	%	Imp	%	Imp	%
	Tipo 1														
	Tipo 2														

Fuente: Elaboración propia

**- de prestación de servicios.**



Cuadro 5.83. Listado de prestación de servicios. Con importe de costes primarios; secundarios; operativos; de dirección y administración funcional y general; organización, y totales en términos absolutos y relativos.

Cód	Prestaciones de servicios	Coste primario		Coste secundario		Coste operativo		Coste DAF		Coste funcional		Coste DAG y Org		Coste total	
		Imp	%	Imp	%	Imp	%	Imp	%	Imp	%	Imp	%	Imp	%
	Alumbrado público														
	Cementerio														
	Recogida de residuos														
	Limpieza viaria														
	Abastecimiento de agua potable														
	Alcantarillado														
	Acceso a núcleos de población														
	Pavimentación de vías públicas														
	Control de alimentos y bebidas														
	Parque público														
	Biblioteca pública														
	Mercados														
	Tratamiento de residuos														
	Protección civil														
	Servicios sociales														
	Prevención y extinción incendios														
	Deporte														
	Matadero														
	Transporte urbano														
	Protección del medio ambiente														
	....														

Fuente: Elaboración propia.

Dentro del marco de las actividades de prestación de servicios, cabría descender hasta niveles menores de desagregación que, en última instancia, se concretarían con los distintos outputs de las prestaciones de servicios.

Cuadro 5.84. Listado de outputs de las prestaciones de servicios. Con importe de costes primarios, secundarios y totales en términos absolutos y relativos.

Cód	Prestaciones de servicios	Coste primario		Coste secundario		Coste operativo		Coste DAF		Coste funcional		Coste DAG y Org		Coste total	
		Imp	%	Imp	%	Imp	%	Imp	%	Imp	%	Imp	%	Imp	%
	Usuarios														
	Usos														
	Horas de funcionamiento														
	Licencias expedidas														
	Horas de patrulla														
	Toneladas de basura														
	Intervenciones														
	Toneladas de residuos														
	Metros cúbicos de agua														
	Kilómetros pavimentados														
	....														

Fuente: Elaboración propia.

**- de dirección y administración.**

De acuerdo con la estructura de formación del coste prevista en el modelo, no participan de repartos recíprocos de costes que formasen posteriores composiciones por encima del coste operativo, por lo que los informes se limitan a dicho estrato.

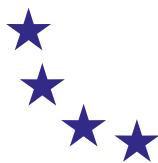
Cuadro 5.85. Listado de actividades de dirección y administración (nivel máximo de agregación). Con importe de costes primarios, secundarios y totales en términos absolutos y relativos.

Código	Actividades de investigación	Coste primario		Coste secundario		Coste operativo	
		Importe	%	Importe	%	Importe	%
	Dirección y administración general						
	Dirección y administración funcional						

Fuente: Elaboración propia

**- subactividad.**

De acuerdo con la estructura del modelo, y como ya se indicó, el coste de subactividad se calcula en los centros como cuantificación de los elementos de coste localizados en éstos y no



aplicados al proceso. Por tanto, la medida total del coste total de subactividad vendrá dado por la agregación de los valores alcanzados en cada centro.

Cuadro 5.86. Listado de costes de subactividad por centros.  
Con importe de costes primarios, secundarios y totales en términos absolutos y relativos.

Código	Coste de subactividad	Coste total	
		Importe	%
	CENTROS FINALISTAS		
	Deportes		
	Asuntos sociales		
	Cultura		
	Urbanismo		
	.....		
	.....		
	CENTROS AUXILIARES		
	.....		
	.....		
	DIRECCIÓN Y ADMINISTRACIÓN FUNCIONAL		
	.....		
	.....		
	CENTROS ANEXOS		
	.....		
	.....		
	.....		
	CENTROS MIXTOS		
	.....		
	.....		

Fuente: Elaboración propia

Para el resto de actividades y servicios cabe también presentar la información a través de indicadores que relacionen el coste con determinadas variables representativas de acuerdo con la naturaleza del servicio que se está analizando, a través de modelos de informe que es necesario definir en los correspondientes proyectos de personalización.

**- Para las actividades auxiliares.**

Cuadro 5.87. Listado de actividades/prestaciones receptoras del coste de la *Actividad auxiliar X* (nivel máximo de agregación). Sin referencias cuantitativas.

Código	Actividad Auxiliar X (Criterio de distribución)

Fuente: Elaboración propia

Cuadro 5.88. Listado de actividades/prestaciones receptoras del coste de la *Actividad auxiliar X* (nivel personalizado de agregación). Sin referencias cuantitativas.

Código	Actividad Auxiliar X (Criterio de distribución)

Fuente: Elaboración propia

Cuadro 5.89. Listado de actividades/prestaciones receptoras del coste de la *Actividad auxiliar X* (nivel máximo de agregación). Con importe en términos absolutos.

Código	Actividad Auxiliar X (Criterio de distribución)	Importe

Fuente: Elaboración propia

Cuadro 5.90. Listado de actividades/prestaciones receptoras del coste de la *Actividad auxiliar X* (nivel personalizado de agregación). Con importe en términos absolutos.

Código	Actividad Auxiliar X (Criterio de distribución)	Importe

Fuente: Elaboración propia





Cuadro 5.91. Listado de actividades/prestaciones receptoras del coste de la *Actividad auxiliar X* (nivel máximo de agregación). Con importe en términos relativos.

Código	Actividad Auxiliar X (Criterio de distribución)	%

Fuente: Elaboración propia

Cuadro 5.92. Listado de actividades/prestaciones receptoras del coste de la *Actividad auxiliar X* (nivel personalizado de agregación). Con importe en términos relativos.

Código	Actividad Auxiliar X (Criterio de distribución)	%

Fuente: Elaboración propia

Cuadro 5.93. Listado de actividades/prestaciones receptoras del coste de la *Actividad auxiliar X* (nivel máximo de agregación). Con importe en términos absolutos y relativos.

Código	Actividad Auxiliar X (Criterio de distribución)	Importe	%

Fuente: Elaboración propia

Cuadro 5.94. Listado de actividades/prestaciones receptoras del coste de la *Actividad auxiliar X* (nivel personalizado de agregación). Con importe en términos absolutos y relativos.

Código	Actividad Auxiliar X (Criterio de distribución)	Importe	%

Fuente: Elaboración propia

**- para las actividades de dirección y administración funcional.**

Por la estructura del modelo, aunque, en realidad, prestan servicios y, por tanto, tendrían que ceder costes a actividades de carácter auxiliar, o incluso de dirección y administración, generando reciprocidades con éstas, se ha eliminado tal posibilidad, limitándose sus cesiones a las prestaciones y actividades anexas en que se concretan los servicios últimos prestados por el Ayuntamiento.

Cuadro 5.95. Listado de actividades/prestaciones receptoras del coste de la *Actividad de Dirección y Administración Funcional X* (nivel máximo de agregación). Sin referencias cuantitativas.

Código	Actividad de Dirección y Administración Funcional X (Criterio de distribución)
	Alumbrado público
	Cementerio
	Recogida de residuos
	Limpieza viaria
	Abastecimiento de agua potable
	Alcantarillado
	Acceso a núcleos de población
	Pavimentación de vías públicas
	Control de alimentos y bebidas
	Parque público
	Biblioteca pública
	Mercados
	Tratamiento de residuos
	Protección civil
	Servicios sociales
	Prevención y extinción incendios
	Deporte
	Matadero
	Transporte urbano
	Protección del medio ambiente
	....

Fuente: Elaboración propia

Cuadro 5.96. Listado de actividades/prestaciones receptoras del coste de la *Actividad de Dirección y Administración Funcional X* (nivel personalizado de agregación). Sin referencias cuantitativas.

Código	Actividad de Dirección y Administración Funcional X (Criterio de distribución)
	Alumbrado público
	Cementerio
	Recogida de residuos
	Limpieza viaria
	Abastecimiento de agua potable
	Alcantarillado
	Acceso a núcleos de población
	Pavimentación de vías públicas



Código	Actividad de Dirección y Administración Funcional X (Criterio de distribución)
	Control de alimentos y bebidas
	Parque público
	Biblioteca pública
	Mercados
	Tratamiento de residuos
	Protección civil
	Servicios sociales
	Prevención y extinción incendios
	Deporte
	Matadero
	Transporte urbano
	Protección del medio ambiente
	....

Fuente: Elaboración propia

Cuadro 5.97. Listado de actividades/prestaciones receptoras del coste de la *Actividad de Dirección y Administración Funcional X* (nivel máximo de agregación). Con importe en términos absolutos.

Código	Actividad de Dirección y Administración Funcional X (Criterio de distribución)	Importe
	Alumbrado público	
	Cementerio	
	Recogida de residuos	
	Limpieza viaria	
	Abastecimiento de agua potable	
	Alcantarillado	
	Acceso a núcleos de población	
	Pavimentación de vías públicas	
	Control de alimentos y bebidas	
	Parque público	
	Biblioteca pública	
	Mercados	
	Tratamiento de residuos	
	Protección civil	
	Servicios sociales	
	Prevención y extinción incendios	
	Deporte	

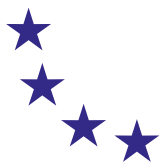
Código	Actividad de Dirección y Administración Funcional X (Criterio de distribución)	Importe
	Matadero	
	Transporte urbano	
	Protección del medio ambiente	
	....	

Fuente: Elaboración propia

Cuadro 5.98. Listado de actividades/prestaciones receptoras del coste de la *Actividad de Dirección y Administración Funcional X* (nivel personalizado de agregación). Con importe en términos absolutos.

Código	Actividad de Dirección y Administración Funcional X (Criterio de distribución)	Importe
	Alumbrado público	
	Cementerio	
	Recogida de residuos	
	Limpieza viaria	
	Abastecimiento de agua potable	
	Alcantarillado	
	Acceso a núcleos de población	
	Pavimentación de vías públicas	
	Control de alimentos y bebidas	
	Parque público	
	Biblioteca pública	
	Mercados	
	Tratamiento de residuos	
	Protección civil	
	Servicios sociales	
	Prevención y extinción incendios	
	Deporte	
	Matadero	
	Transporte urbano	
	Protección del medio ambiente	
	....	

Fuente: Elaboración propia



Cuadro 5.99. Listado de actividades/prestaciones receptoras del coste de la  
*Actividad de Dirección y Administración Funcional X* (nivel máximo de agregación).  
Con importe en términos relativos.

Código	Actividad de Dirección y Administración Funcional X (Criterio de distribución)	%
	Alumbrado público	
	Cementerio	
	Recogida de residuos	
	Limpieza viaria	
	Abastecimiento de agua potable	
	Alcantarillado	
	Acceso a núcleos de población	
	Pavimentación de vías públicas	
	Control de alimentos y bebidas	
	Parque público	
	Biblioteca pública	
	Mercados	
	Tratamiento de residuos	
	Protección civil	
	Servicios sociales	
	Prevención y extinción incendios	
	Deporte	
	Matadero	
	Transporte urbano	
	Protección del medio ambiente	

Fuente: Elaboración propia

Cuadro 5.100. Listado de actividades/prestaciones receptoras del coste de la  
*Actividad de Dirección y Administración Funcional X* (nivel personalizado de agregación).  
Con importe en términos relativos.

Código	Actividad de Dirección y Administración Funcional X (Criterio de distribución)	%
	Alumbrado público	
	Cementerio	
	Recogida de residuos	
	Limpieza viaria	
	Abastecimiento de agua potable	
	Alcantarillado	

Código	Actividad de Dirección y Administración Funcional X (Criterio de distribución)	%
	Acceso a núcleos de población	
	Pavimentación de vías públicas	
	Control de alimentos y bebidas	
	Parque público	
	Biblioteca pública	
	Mercados	
	Tratamiento de residuos	
	Protección civil	
	Servicios sociales	
	Prevención y extinción incendios	
	Deporte	
	Matadero	
	Transporte urbano	
	Protección del medio ambiente	
	....	

Fuente: Elaboración propia

Cuadro 5.101. Listado de actividades/prestaciones receptoras del coste de la *Actividad de Dirección y Administración Funcional X* (nivel máximo de agregación).  
Con importe en términos absolutos y relativos.

Código	Actividad de Dirección y Administración Funcional X (Criterio de distribución)	Importe	%
	Alumbrado público		
	Cementerio		
	Recogida de residuos		
	Limpieza viaria		
	Abastecimiento de agua potable		
	Alcantarillado		
	Acceso a núcleos de población		
	Pavimentación de vías públicas		
	Control de alimentos y bebidas		
	Parque público		
	Biblioteca pública		
	Mercados		
	Tratamiento de residuos		
	Protección civil		



Código	Actividad de Dirección y Administración Funcional X (Criterio de distribución)	Importe	%
	Servicios sociales		
	Prevención y extinción incendios		
	Deporte		
	Matadero		
	Transporte urbano		
	Protección del medio ambiente		
	....		

Fuente: Elaboración propia

Cuadro 5.102. Listado de actividades/prestaciones receptoras del coste de la  
*Actividad de Dirección y Administración Funcional X* (nivel personalizado de agregación).  
Con importe en términos absolutos y relativos.

Código	Actividad de Dirección y Administración Funcional X (Criterio de distribución)	Importe	%
	Alumbrado público		
	Cementerio		
	Recogida de residuos		
	Limpieza viaria		
	Abastecimiento de agua potable		
	Alcantarillado		
	Acceso a núcleos de población		
	Pavimentación de vías públicas		
	Control de alimentos y bebidas		
	Parque público		
	Biblioteca pública		
	Mercados		
	Tratamiento de residuos		
	Protección civil		
	Servicios sociales		
	Prevención y extinción incendios		
	Deporte		
	Matadero		
	Transporte urbano		
	Protección del medio ambiente		
	....		

Fuente: Elaboración propia

**- para las actividades de dirección y administración general y organización.**

Al igual que las anteriores, no se ha considerado la posibilidad de interrelaciones con actividades auxiliares o de dirección y administración.

Cuadro 5.103. Listado de actividades/prestaciones receptoras del coste de la *Actividad de Dirección y Administración General X u Organización* (nivel máximo de agregación). Sin referencias cuantitativas.

Código	Actividad de Dirección y Administración General X u Organización
	Alumbrado público
	Cementerio
	Recogida de residuos
	Limpieza viaria
	Abastecimiento de agua potable
	Alcantarillado
	Acceso a núcleos de población
	Pavimentación de vías públicas
	Control de alimentos y bebidas
	Parque público
	Biblioteca pública
	Mercados
	Tratamiento de residuos
	Protección civil
	Servicios sociales
	Prevención y extinción incendios
	Deporte
	Matadero
	Transporte urbano
	Protección del medio ambiente
	....

Fuente: Elaboración propia.

Cuadro 5.104. Listado de actividades/prestaciones receptoras del coste de la *Actividad de Dirección y Administración General X u Organización* (nivel personalizado de agregación). Sin referencias cuantitativas.

Código	Actividad de Dirección y Administración General X u Organización
	Alumbrado público
	Cementerio
	Recogida de residuos
	Limpieza viaria





Código	Actividad de Dirección y Administración General X u Organización
	Abastecimiento de agua potable
	Alcantarillado
	Acceso a núcleos de población
	Pavimentación de vías públicas
	Control de alimentos y bebidas
	Parque público
	Biblioteca pública
	Mercados
	Tratamiento de residuos
	Protección civil
	Servicios sociales
	Prevención y extinción incendios
	Deporte
	Matadero
	Transporte urbano
	Protección del medio ambiente
	....

Fuente: Elaboración propia

Cuadro 5.105. Listado de actividades/prestaciones receptoras del coste de la *Actividad de Dirección y Administración General X u Organización* (nivel máximo de agregación).  
Con importe en términos absolutos.

Código	Actividad de Dirección y Administración General X u Organización (Criterio de distribución)	Importe
	Alumbrado público	
	Cementerio	
	Recogida de residuos	
	Limpieza viaria	
	Abastecimiento de agua potable	
	Alcantarillado	
	Acceso a núcleos de población	
	Pavimentación de vías públicas	
	Control de alimentos y bebidas	
	Parque público	
	Biblioteca pública	
	Mercados	
	Tratamiento de residuos	

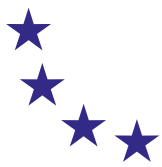
Código	Actividad de Dirección y Administración General X u Organización (Criterio de distribución)	Importe
	Protección civil	
	Servicios sociales	
	Prevención y extinción incendios	
	Deporte	
	Matadero	
	Transporte urbano	
	Protección del medio ambiente	
	....	

Fuente: Elaboración propia

Cuadro 5.106. Listado de actividades/prestaciones receptoras del coste de la *Actividad de Dirección y Administración General X u Organización* (nivel personalizado de agregación).  
Con importe en términos absolutos.

Código	Actividad de Dirección y Administración General X u Organización (Criterio de distribución)	Importe
	Alumbrado público	
	Cementerio	
	Recogida de residuos	
	Limpieza viaria	
	Abastecimiento de agua potable	
	Alcantarillado	
	Acceso a núcleos de población	
	Pavimentación de vías públicas	
	Control de alimentos y bebidas	
	Parque público	
	Biblioteca pública	
	Mercados	
	Tratamiento de residuos	
	Protección civil	
	Servicios sociales	
	Prevención y extinción incendios	
	Deporte	
	Matadero	
	Transporte urbano	
	Protección del medio ambiente	
	....	

Fuente: Elaboración propia



Cuadro 5.107. Listado de actividades/prestaciones receptoras del coste de la *Actividad de Dirección y Administración General X u Organización* (nivel máximo de agregación). Con importe en términos relativos.

Código	Actividad de Dirección y Administración General X u Organización (Criterio de distribución)	%
	Alumbrado público	
	Cementerio	
	Recogida de residuos	
	Limpieza viaria	
	Abastecimiento de agua potable	
	Alcantarillado	
	Acceso a núcleos de población	
	Pavimentación de vías públicas	
	Control de alimentos y bebidas	
	Parque público	
	Biblioteca pública	
	Mercados	
	Tratamiento de residuos	
	Protección civil	
	Servicios sociales	
	Prevención y extinción incendios	
	Deporte	
	Matadero	
	Transporte urbano	
	Protección del medio ambiente	
	....	

Fuente: Elaboración propia

Cuadro 5.108. Listado de actividades/prestaciones receptoras del coste de la *Actividad de Dirección y Administración General X u Organización* (nivel personalizado de agregación). Con importe en términos relativos.

Código	Actividad de Dirección y Administración General X u Organización (Criterio de distribución)	%
	Alumbrado público	
	Cementerio	
	Recogida de residuos	
	Limpieza viaria	
	Abastecimiento de agua potable	

Código	Actividad de Dirección y Administración General X u Organización (Criterio de distribución)	%
	Alcantarillado	
	Acceso a núcleos de población	
	Pavimentación de vías públicas	
	Control de alimentos y bebidas	
	Parque público	
	Biblioteca pública	
	Mercados	
	Tratamiento de residuos	
	Protección civil	
	Servicios sociales	
	Prevención y extinción incendios	
	Deporte	
	Matadero	
	Transporte urbano	
	Protección del medio ambiente	
	....	

Fuente: Elaboración propia

Cuadro 5.109. Listado de actividades/prestaciones receptoras del coste de la *Actividad de Dirección y Administración General X u Organización* (nivel máximo de agregación).  
Con importe en términos absolutos y relativos.

Código	Actividad de Dirección y Administración General X u Organización (Criterio de distribución)	Importe	%
	Alumbrado público		
	Cementerio		
	Recogida de residuos		
	Limpieza viaria		
	Abastecimiento de agua potable		
	Alcantarillado		
	Acceso a núcleos de población		
	Pavimentación de vías públicas		
	Control de alimentos y bebidas		
	Parque público		
	Biblioteca pública		
	Mercados		
	Tratamiento de residuos		



Código	Actividad de Dirección y Administración General X u Organización (Criterio de distribución)	Importe	%
	Protección civil		
	Servicios sociales		
	Prevención y extinción incendios		
	Deporte		
	Matadero		
	Transporte urbano		
	Protección del medio ambiente		
	....		

Fuente: Elaboración propia

Cuadro 5.110. Listado de actividades/prestaciones receptoras del coste de la *Actividad de Dirección y Administración General X u Organización* (nivel personalizado de agregación).  
Con importe en términos absolutos y relativos.

Código	Actividad de Dirección y Administración General X u Organización (Criterio de distribución)	Importe	%
	Alumbrado público		
	Cementerio		
	Recogida de residuos		
	Limpieza viaria		
	Abastecimiento de agua potable		
	Alcantarillado		
	Acceso a núcleos de población		
	Pavimentación de vías públicas		
	Control de alimentos y bebidas		
	Parque público		
	Biblioteca pública		
	Mercados		
	Tratamiento de residuos		
	Protección civil		
	Servicios sociales		
	Prevención y extinción incendios		
	Deporte		
	Matadero		
	Transporte urbano		
	Protección del medio ambiente		
	....		

Fuente: Elaboración propia

### 5.5. Informes de márgenes de cobertura.

Se materializan en listados de márgenes o diferencias entre los costes asignados a las prestaciones y los ingresos que éstas son capaces de generar.

Como en anteriores ocasiones, dichos informes pueden realizarse con carácter universal –todas las prestaciones– o parcial –una prestación o grupo de prestaciones o servicios–, para mayores o menores niveles de agregación, y con o sin referencias cuantitativas en términos absolutos o relativos<sup>63</sup>.

Obviamente, dado que el propio concepto de margen está vinculado con el de prestación en cuanto se define para cada una, los diferentes niveles de agregación presentados coincidirán con los definidos para las prestaciones cuyo margen se calcula.

Por otra parte, en cuanto al definir el coste de las prestaciones se han delimitado tres niveles de éstos –coste operativo; coste funcional; y coste total–, de acuerdo con el parámetro que se tome como referencia para la comparación con los ingresos generados por la prestación, cabe concebir igualmente tres tipos de márgenes: operativo –sobre los costes operativos–, funcional –sobre los costes funcionales–, y total –sobre los costes totales–.

Así, en primer lugar, cabe elaborar los listados para el máximo nivel de agregación, por grandes grupos de prestaciones, para posteriormente definir formatos personalizados por prestaciones o grupos de prestaciones.

Cuadro 5.111. Listado de márgenes operativos (nivel máximo de agregación).  
Con importe global en términos absolutos.

Código	Prestaciones de servicios	Margen operativo
		Importe
	Alumbrado público	
	Cementerio	
	Recogida de residuos	
	Limpieza viaria	
	Abastecimiento de agua potable	
	Alcantarillado	
	Acceso a núcleos de población	
	Pavimentación de vías públicas	
	Control de alimentos y bebidas	
	Parque público	
	Biblioteca pública	
	Mercados	
	Tratamiento de residuos	
	Protección civil	
	Servicios sociales	

<sup>63</sup> Obviamente las referencias cuantitativas relativas pueden establecerse sobre los ingresos o sobre cualesquiera cifras de costes –operativos, funcionales o totales–.



Código	Prestaciones de servicios	Margen operativo
		Importe
	Prevención y extinción incendios	
	Deporte	
	Matadero	
	Transporte urbano	
	Protección del medio ambiente	
	....	

Fuente: Elaboración propia

Cuadro 5.112. Listado de márgenes funcionales (nivel máximo de agregación).  
Con importe global en términos absolutos.

Código	Prestaciones de servicios	Margen funcional
		Importe
	Alumbrado público	
	Cementerio	
	Recogida de residuos	
	Limpieza viaria	
	Abastecimiento de agua potable	
	Alcantarillado	
	Acceso a núcleos de población	
	Pavimentación de vías públicas	
	Control de alimentos y bebidas	
	Parque público	
	Biblioteca pública	
	Mercados	
	Tratamiento de residuos	
	Protección civil	
	Servicios sociales	
	Prevención y extinción incendios	
	Deporte	
	Matadero	
	Transporte urbano	
	Protección del medio ambiente	
	....	

Fuente: Elaboración propia

Cuadro 5.113. Listado de márgenes totales (nivel máximo de agregación).  
Con importe global en términos absolutos.

Código	Prestaciones de servicios	Margen total
		Importe
	Alumbrado público	
	Cementerio	
	Recogida de residuos	
	Limpieza viaria	
	Abastecimiento de agua potable	
	Alcantarillado	
	Acceso a núcleos de población	
	Pavimentación de vías públicas	
	Control de alimentos y bebidas	
	Parque público	
	Biblioteca pública	
	Mercados	
	Tratamiento de residuos	
	Protección civil	
	Servicios sociales	
	Prevención y extinción incendios	
	Deporte	
	Matadero	
	Transporte urbano	
	Protección del medio ambiente	
	....	

Fuente: Elaboración propia

Cuadro 5.114. Listado de márgenes operativos (nivel máximo de agregación). Con importe global de costes, ingresos y márgenes, en términos absolutos.

Código	Prestaciones de servicios	Ingresos específicos	Coste operativo	Margen operativo
		Importe	Importe	Importe
	Alumbrado público			
	Cementerio			
	Recogida de residuos			
	Limpieza viaria			
	Abastecimiento de agua potable			





Código	Prestaciones de servicios	Ingresos específicos	Coste operativo	Margen operativo
		Importe	Importe	Importe
	Alcantarillado			
	Acceso a núcleos de población			
	Pavimentación de vías públicas			
	Control de alimentos y bebidas			
	Parque público			
	Biblioteca pública			
	Mercados			
	Tratamiento de residuos			
	Protección civil			
	Servicios sociales			
	Prevención y extinción incendios			
	Deporte			
	Matadero			
	Transporte urbano			
	Protección del medio ambiente			
	....			

Fuente: Elaboración propia

Cuadro 5.115. Listado de márgenes operativos (nivel máximo de agregación). Con importe global de costes, ingresos y márgenes, en términos absolutos y relativos.

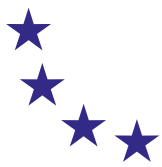
Código	Prestaciones de servicios	Ingresos específicos		Coste operativo		Coste operativo	
		Importe	%	Importe	%	Importe	%
	Alumbrado público						
	Cementerio						
	Recogida de residuos						
	Limpieza viaria						
	Abastecimiento de agua potable						
	Alcantarillado						
	Acceso a núcleos de población						
	Pavimentación de vías públicas						
	Control de alimentos y bebidas						
	Parque público						
	Biblioteca pública						

Código	Prestaciones de servicios	Ingresos específicos		Coste operativo		Coste operativo	
		Importe	%	Importe	%	Importe	%
	Mercados						
	Tratamiento de residuos						
	Protección civil						
	Servicios sociales						
	Prevención y extinción incendios						
	Deporte						
	Matadero						
	Transporte urbano						
	Protección del medio ambiente						
	....						

Fuente: Elaboración propia

Cuadro 5.116. Listado de márgenes funcionales (nivel máximo de agregación). Con importe global de costes, ingresos y márgenes, en términos absolutos.

Código	Prestaciones de servicios	Ingresos específicos	Coste funcional	Margen funcional
		Importe	Importe	Importe
	Alumbrado público			
	Cementerio			
	Recogida de residuos			
	Limpieza viaria			
	Abastecimiento de agua potable			
	Alcantarillado			
	Acceso a núcleos de población			
	Pavimentación de vías públicas			
	Control de alimentos y bebidas			
	Parque público			
	Biblioteca pública			
	Mercados			
	Tratamiento de residuos			
	Protección civil			
	Servicios sociales			
	Prevención y extinción incendios			
	Deporte			



Código	Prestaciones de servicios	Ingresos específicos	Coste funcional	Margen funcional
		Importe	Importe	Importe
	Matadero			
	Transporte urbano			
	Protección del medio ambiente			
	....			

Fuente: Elaboración propia

Cuadro 5.117. Listado de márgenes funcionales (nivel máximo de agregación). Con importe global de costes, ingresos y márgenes, en términos absolutos y relativos.

Código	Prestaciones de servicios	Ingresos específicos		Coste funcional		Margen funcional	
		Importe	%	Importe	%	Importe	%
	Alumbrado público						
	Cementerio						
	Recogida de residuos						
	Limpieza viaria						
	Abastecimiento de agua potable						
	Alcantarillado						
	Acceso a núcleos de población						
	Pavimentación de vías públicas						
	Control de alimentos y bebidas						
	Parque público						
	Biblioteca pública						
	Mercados						
	Tratamiento de residuos						
	Protección civil						
	Servicios sociales						
	Prevención y extinción incendios						
	Deporte						
	Matadero						
	Transporte urbano						
	Protección del medio ambiente						
	....						

Fuente: Elaboración propia

Cuadro 5.118. Listado de márgenes totales (nivel máximo de agregación). Con importe global de costes, ingresos y márgenes, en términos absolutos.

Código	Prestaciones de servicios	Ingresos específicos		Coste total		Margen total	
		Importe		Importe		Importe	
	Alumbrado público						
	Cementerio						
	Recogida de residuos						
	Limpieza viaria						
	Abastecimiento de agua potable						
	Alcantarillado						
	Acceso a núcleos de población						
	Pavimentación de vías públicas						
	Control de alimentos y bebidas						
	Parque público						
	Biblioteca pública						
	Mercados						
	Tratamiento de residuos						
	Protección civil						
	Servicios sociales						
	Prevención y extinción incendios						
	Deporte						
	Matadero						
	Transporte urbano						
	Protección del medio ambiente						
	....						

Fuente: Elaboración propia

Cuadro 5.119. Listado de márgenes totales (nivel máximo de agregación). Con importe global de costes, ingresos y márgenes, en términos absolutos y relativos.

Código	Prestaciones de servicios	Ingresos específicos		Coste total		Margen total	
		Importe	%	Importe	%	Importe	%
	Alumbrado público						
	Cementerio						
	Recogida de residuos						
	Limpieza viaria						



Código	Prestaciones de servicios	Ingresos específicos		Coste total		Margen total	
		Importe	%	Importe	%	Importe	%
	Abastecimiento de agua potable						
	Alcantarillado						
	Acceso a núcleos de población						
	Pavimentación de vías públicas						
	Control de alimentos y bebidas						
	Parque público						
	Biblioteca pública						
	Mercados						
	Tratamiento de residuos						
	Protección civil						
	Servicios sociales						
	Prevención y extinción incendios						
	Deporte						
	Matadero						
	Transporte urbano						
	Protección del medio ambiente						
	....						

Fuente: Elaboración propia

Cuadro 5.120. Informe de formación de márgenes (nivel máximo de agregación). Con importe global de costes, ingresos y márgenes, en términos absolutos.

Cód	Prestaciones de servicios	Ingresos específicos <sup>64</sup>	Coste operativo	Margen operativo	Coste funcional	Margen funcional	Coste total	Margen total
		Importe	Importe	Importe	Importe	Importe	Importe	Importe
	Alumbrado público							
	Cementerio							
	Recogida de residuos							
	Limpieza viaria							
	Abastecimiento de agua potable							
	Alcantarillado							
	Acceso a núcleos de población							
	Pavimentación de vías públicas							

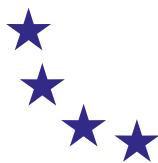
<sup>64</sup> Obviamente, la determinación tanto de los márgenes operativos, como funcionales, y totales, se efectúa por contraposición de los ingresos específicos con las correspondientes cifras de costes –operativos, funcionales, y totales–.

Cód	Prestaciones de servicios	Ingresos específicos <sup>64</sup>	Coste operativo	Margen operativo	Coste funcional	Margen funcional	Coste total	Margen total
		Importe	Importe	Importe	Importe	Importe	Importe	Importe
	Control de alimentos y bebidas							
	Parque público							
	Biblioteca pública							
	Mercados							
	Tratamiento de residuos							
	Protección civil							
	Servicios sociales							
	Prevención y extinción incendios							
	Deporte							
	Matadero							
	Transporte urbano							
	Protección del medio ambiente							
	....							

Fuente: Elaboración propia

Cuadro 5.121. Informe de formación de márgenes (nivel máximo de agregación). Con importe global de costes, ingresos y márgenes, en términos absolutos y relativos.

Cód	Prestaciones de servicios	Ingresos específicos		Coste operativo		Margen operativo		Coste funcional		Margen funcional		Coste total		Margen total	
		Imp	%	Imp	%	Imp	%	Imp	%	Imp	%	Imp	%	Imp	%
	Alumbrado público														
	Cementerio														
	Recogida de residuos														
	Limpieza viaria														
	Abastecimiento de agua potable														
	Alcantarillado														
	Acceso a núcleos de población														
	Pavimentación de vías públicas														
	Control de alimentos y bebidas														
	Parque público														
	Biblioteca pública														



Cód	Prestaciones de servicios	Ingresos específicos		Coste operativo		Margen operativo		Coste funcional		Margen funcional		Coste total		Margen total	
		Imp	%	Imp	%	Imp	%	Imp	%	Imp	%	Imp	%	Imp	%
	Mercados														
	Tratamiento de residuos														
	Protección civil														
	Servicios sociales														
	Prevención y extinción incendios														
	Deporte														
	Matadero														
	Transporte urbano														
	Protección del medio ambiente														
	....														

Fuente: Elaboración propia

### 5.6. Informes de criterios de reparto e imputación.

Se desarrollan como listados del conjunto de criterios de reparto e imputación utilizados por el modelo. Dado que se utilizan a tres niveles:

- Para la localización y distribución del coste de los elementos en centros y actividades/prestaciones.
- Para el reparto de los costes de los centros entre las actividades/prestaciones en ellos realizadas.
- Para la imputación del coste de las actividades auxiliares; de dirección y administración funcional y general; y de organización, a las actividades/prestaciones receptoras de sus costes.

Cabe pensar en cuatro tipos de informes de criterios:

- Inventario completo no relacionado de criterios de reparto.
- Inventario de criterios de reparto por elementos de coste.
- Inventario de criterios de reparto por centros de coste.
- Inventario de criterios de reparto por actividades.

#### a) Inventario completo no relacionado de criterios de reparto.

Se trata de un listado de la totalidad de los criterios de reparto utilizados sin establecer relaciones ni con los elementos, centros o actividades con los que se han aplicado.

Cuadro 5.122. Inventario completo no relacionado de criterios de reparto.

Código	Criterios de reparto
	Criterio 1
	...

Fuente: Elaboración propia

**b) Inventario de criterios de reparto por elementos de coste.**

Se trata de listados en los que para cada elemento de coste se indica el criterio utilizado para su distribución<sup>65</sup>.

Pueden elaborarse con carácter universal –para todos los elementos de coste– o parcial –para un elemento o grupo de elementos de coste–.

Cuadro 5.123. Inventario completo de criterios de reparto por elementos de coste.

Código	Elemento de coste	Criterio de reparto
	COSTE DE PERSONAL	
	Elemento de coste de personal 1	Criterio de reparto 1
	...	...
	COSTE DE ADQUISICIÓN DE BIENES Y SERVICIOS	
	Elemento de coste de adquisición de bienes y servicios 1	Criterio de reparto 1
	...	
	COSTE DE SUMINISTROS	
	Elemento de coste de suministros 1	Criterio de reparto 1
	...	...
	COSTE DE SERVICIOS EXTERIORES	
	Elemento de coste de servicios exteriores 1	Criterio de reparto 1
	...	...
	COSTE DE TRANSFERENCIAS Y SUBVENCIONES	
	Elemento de coste de transferencias y subvenciones 1	Criterio de reparto 1
	...	...
	COSTE DE TRIBUTOS	
	Elemento de coste de tributos 1	Criterio de reparto 1
	...	...
	COSTES FINANCIEROS	
	Elemento de coste financiero 1	Criterio de reparto 1
	...	...
	COSTE DE AMORTIZACIONES	
	Elemento de coste de amortizaciones 1	Criterio de reparto 1
	...	...
	COSTE DE DIFERENCIAS DE INVENTARIO	
	Elemento de coste de diferencias de inventario 1	Criterio de reparto 1
	...	...

Fuente: Elaboración propia

<sup>65</sup> Indicando cuando se ha imputado a centros y/o actividades/prestaciones por medición directa.





### c) Inventario de criterios de reparto por centros de coste.

Se trata de listados en los que para cada centro de coste se indica el criterio utilizado para su distribución.

Pueden elaborarse con carácter universal –para todos los centros de coste– o parcial–para un centro o grupo de centros de coste–.

Cuadro 5.124. Inventario de criterios de reparto por centros finalistas de coste.

Código	Centro de coste	Criterios de reparto
	CENTROS FINALISTAS	...
	Concejalía de deportes	
	Concejalía de urbanismo	Criterio de reparto 1
	Concejalía de cultura	...
	....	
	....	Criterio de reparto 1

Fuente: Elaboración propia

Cuadro 5.125. Inventario de criterios de reparto por centros auxiliares de coste.

Código	Centro de coste	Criterios de reparto
	CENTROS AUXILIARES	...
	....	
	....	Criterio de reparto 1

Fuente: Elaboración propia

Cuadro 5.126. Inventario de criterios de reparto por centros de coste de dirección y administración.

Código	Centro de coste	Criterios de reparto
	CENTROS DE DIRECCIÓN Y ADMINISTRACIÓN	
	Intervención	
	Contabilidad	
	Secretaría	
	....	
	....	

Fuente: Elaboración propia

Cuadro 5.127. Inventario de criterios de reparto por centros de coste anexos.

Código	Centro de coste	Criterios de reparto
	CENTROS ANEXOS	

Fuente: Elaboración propia

Cuadro 5.128. Inventario de criterios de reparto por centros de coste mixtos.

Código	Centro de coste	Criterios de reparto
	CENTROS MIXTOS	
	....	

Fuente: Elaboración propia

Cuadro 5.129. Inventario completo de criterios de reparto por centros de coste.

Código	Centro de coste	Criterios de reparto
	CENTROS FINALISTAS	
	....	
	....	
	CENTROS AUXILIARES	
	....	
	....	
	CENTROS DE DIRECCIÓN Y ADMINISTRACIÓN	
	....	
	....	
	CENTROS ANEXOS	
	....	
	....	
	CENTROS MIXTOS	
	....	
	....	

Fuente: Elaboración propia

#### d) Inventario de criterios de reparto por actividades.

Se trata de listados en los que para las actividades que ceden sus costes (auxiliares; de dirección y administración; y de organización) se indica el criterio utilizado para su distribución.

Pueden elaborarse con carácter universal –para todas las actividades que ceden costes– o parcial –para una actividad o grupo de actividades que ceden costes–.



Cuadro 5.130. Inventario de criterios de reparto por actividades auxiliares.

Código	Actividad	Criterio de reparto
	ACTIVIDADES AUXILIARES	
	....	
	....	

Fuente: Elaboración propia

Cuadro 5.131. Inventario de criterios de reparto por actividades de dirección  
y administración general, funcional y organización.

Código	Actividad	Criterio de reparto
	ACTIVIDADES DIRECCIÓN Y ADMINISTRACIÓN	
	....	
	....	

Fuente: Elaboración propia

Cuadro 5.132. Inventario completo de criterios de reparto por actividades.

Código	Actividad	Criterio de reparto
	ACTIVIDADES AUXILIARES	
	....	
	....	
	....	

Fuente: Elaboración propia

### 5.7. Informes de conciliación.

Como tuvimos ocasión de señalar con anterioridad, la estructura de los datos procesados por el sistema de contabilidad analítica está condicionada por su relación con el sistema informativo económico, caracterizado por una delimitación formal de la contabilidad analítica respecto a la contabilidad financiera, junto con el desarrollo, paralelo a dicho sistema patrimonial, del sistema presupuestario.

En consecuencia, dado que desde el punto de vista de su operatividad técnica, adquiere decisiva importancia el estudio de las conexiones entre tales sistemas en relación al suministro recíproco de información, y en la medida en que pueden existir diferencias importantes entre los datos procesados y resultados obtenidos por tales sistemas contables, resulta preciso que el modelo explique y presente tales discrepancias poniendo de manifiesto la disparidad de los criterios y metodología empleadas.

De esta forma, el conjunto de informes resultantes de la explotación informativa del sistema se completa con los de conciliación, en los que se presentan las discrepancias entre costes, gastos e ingresos en las contabilidades analítica, financiera y presupuestaria.

Tales informes se concretan en listados de los importes de gastos, ingresos y costes, ya presentados previamente como anexos o tablas de conversión de tales magnitudes.

Cuadro 5.133. Informe de conciliación de gastos/costes.


Elemento de coste Contabilidad analítica	Elemento de gasto Contabilidad financiera Cuenta PGCP	Elemento de gasto Contabilidad presupuestaria Concepto/subconcepto clasifica- ción económica del presupuesto de gastos

Fuente: Elaboración propia

Cuadro 5.134. Informe de conciliación de ingresos.

Elemento de ingreso Contabilidad analítica	Elemento de ingreso Contabilidad financiera Cuenta PGCP	Elemento de ingreso Contabilidad presupuestaria Concepto/subconcepto clasifica- ción económica del presupuesto de ingresos





06

Bibliografía





## BIBLIOGRAFÍA

AECA (1997): *La contabilidad de gestión en las Administraciones Públicas*. Documento nº 15 de la Comisión de Principios de Contabilidad de Gestión. AECA, Madrid.

AECA (2009): *Los ingresos de las Administraciones Públicas*. Documento nº 4 de la Comisión de Contabilidad y Administración del Sector Público. AECA, Madrid.

Albi, F. (1960): *Tratado de los modos de gestión de las Corporaciones Locales*. Aguilar. Madrid.

Ballesteros Fernández, A. (1992): *Manual de Administración Local*. Comares-CEMCI. Granada.

Bourgón Tivao, L.P. (1991): *Manual de servicios públicos locales*. Ministerio para las Administraciones Públicas. Madrid.

Buendía Carrillo, D. (2000): "La determinación del coste de los servicios públicos como base para la fijación de tasas y precios públicos". IX *Encuentro de Profesores Universitarios de Contabilidad. La Contabilidad ante el Nuevo Milenio*, celebrado en Las Palmas de Gran Canaria del 24 al 26 de mayo de 2000. Tomo 1; pp. 445 a 460.

Carrasco Díaz, D.; Buendía Carrillo, D.; Navarro Galera, A.; Viñas Xifrá, J. (2005): *Cálculo de costes e indicadores de gestión en los servicios municipales*. Civitas – Cámara de Cuentas de Andalucía.

Carrasco Díaz, D.; Gonzalo Angulo, J.A., Morales Caparrós, M<sup>a</sup>.J.; Sánchez Toledano, D.; Pina Martínez, V.; Torres Pradas, L.; López Hernández, A.; García Valderrama, T. (2006): *Libro Blanco de los costes en las universidades*. OCU, Madrid.

Carrasco Díaz, D.; Sánchez Toledano, D.; Llorente Muñoz, V.; Navarro Galera, A.: (2010): "Una propuesta metodológica de implantación de modelos de costes integrados en los sistemas contables de la Administración Local". *Comunicación presentada al XIV Encuentro ASEPUC*. A Coruña, 2 a 4 de junio de 2010.

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*. Ministerio para las Administraciones Públicas. Madrid. (pp. 37-61).

IGAE (1994): *Contabilidad Analítica de las Administraciones Públicas*. El Proyecto CANOA. Madrid.

IGAE (1995): *Principios Contable Públicos. Documentos 1 a 8*. Madrid.

IGAE (2004): *Principios Generales sobre Contabilidad Analítica de las Administraciones Públicas*. Ministerio de Economía y Hacienda, Madrid.

IGAE (2006): *Consolidación de Cuentas Anuales del Sector Público*. Ministerio de Economía y Hacienda, Centro de Publicaciones, Madrid.

IFAC (2010): *Handbook of International Public Sector Accounting Pronouncements*. International Federation of Accountants, New York.

López Hernández, A.M.; Buendía Carrillo, D.; Navarro Galera, A. (1998): *Un sistema de información contable integrado para la Administración Local Andaluza*. Instituto Andaluz para la Administración Pública, Sevilla.

Mas, J. y Ramió C. (1992): *Técnicas de auditoría operativa aplicadas a la Administración Pública*. Generalitat de Catalunya, Barcelona.

Pablos Rodríguez, J.L. (1997): *Gestión e información contable en las Entidades Locales*. ICAC. Madrid.

Perdigó, J. (1987): "La descentralización municipal". Incluido en *Manual de gestión municipal democrática*. Instituto de Estudios de Administración Local. Madrid.

Prieto Martín, C.; Robleda Cabezas, H. (Coordinadores) (2006): *Guía para la implantación de un sistema de costes en la Administración Local*. Federación Española de Municipios y Provincias (FEMP), 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.

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.

Sosa Wagner, F. (2008): *La gestión de los servicios públicos locales (7ª edición)*. Thomson-Civitas. Madrid.

### **Normativa:**

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 27 de diciembre de 1978. BOE nº 311 de 29 de diciembre.

Decreto de 17 de junio de 1955. Reglamento de servicios de las Corporaciones Locales. BOE nº 196 de 15 de julio.

Ley 11/1977, de 4 de enero, General Presupuestaria. BOE nº 7 de 8 de enero.

Ley 7/1985, de 2 de abril, de Bases de Régimen Local. BOE nº 80 de 3 de abril.

Ley 8/1989, de 13 de abril, de Tasas y Precios Públicos. BOE nº 90 de 15 de abril.

Ley 6/1997, de 14 de abril, de Organización y Funcionamiento de la Administración General del Estado. BOE nº 90 de 15 de abril.

Ley 50/2002, de 26 de diciembre, de Fundaciones. BOE nº 310 de 27 de diciembre.

Ley 47/2003, de 26 de noviembre, General Presupuestaria. BOE nº 284 de 27 de noviembre.

Ley 57/2003, de 16 de diciembre, de medidas para la modernización del gobierno local. BOE nº 301 de 17 de diciembre.

Ley 30/2007, de 30 de octubre, de Contratos del Sector Público. BOE nº 261 de 31 de octubre.

Ley Orgánica 2/1982, de 12 de mayo, del Tribunal de Cuentas. BOE nº 121 de 21 de mayo.

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.

Orden de 14 de octubre de 1981 por la que se aprueba con carácter provisional el Plan General de Contabilidad Pública. BOE nº 259 de 29 de octubre.

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.

Orden EHA/4040/2004, de 23 de noviembre, por la que se aprueba la Instrucción del modelo Básico de Contabilidad Local. BOE nº 296 de 9 de diciembre.

Orden EHA/4041/2004, de 23 de noviembre, por la que se aprueba la Instrucción del modelo Normal de Contabilidad Local. BOE nº 296 de 9 de diciembre.

Orden EHA/4042/2004, de 23 de noviembre, por la que se aprueba la Instrucción del modelo Simplificado de Contabilidad Local. BOE nº 296 de 9 de diciembre.





ORDEN EHA/3565/2008, de 3 de diciembre, por la que se aprueba la estructura de los presupuestos de las Entidades Locales. BOE nº 297 de 10 de diciembre.

Orden EHA/1037/2010, de 13 de abril, por la que se aprueba el Plan General de Contabilidad Pública. BOE nº 102 de 28 de abril.

Real Decreto 2568/1986, de 28 noviembre, por el que se aprueba el Reglamento de organización, funcionamiento y régimen jurídico de las Entidades Locales. BOE nº 305 de 22 de diciembre.

Real Decreto Legislativo 781/1986, de 18 abril por el que se aprueba el texto refundido de las disposiciones legales vigentes en materia de Régimen Local. BOE nº 165 de 22 de abril.

Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales. BOE nº 59 de 9 de marzo.

Resolución de 11 de noviembre de 1983, de la Intervención General de la Administración del Estado, por la que se aprueba la nueva versión del Plan General de Contabilidad Pública. BOE nº 16 de 19 de enero de 1984.

A decorative arrangement of five light blue, five-pointed stars scattered in the upper left quadrant of the page.

07

Glosario de  
abreviaturas

A decorative arrangement of four light blue, five-pointed stars scattered in the bottom right corner of the page.



## **GLOSARIO DE ABREVIATURAS**

**ABC:** Activity Based Costing (Cálculo de costes basado en actividades).

**ABM:** Activity Based Management (Gestión basada en actividades).

**AECA:** Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas.

**CANOA:** Contabilidad Analítica Normalizada para Organismos Autónomos.

**DAF:** Dirección y Administración Funcional.

**DAG:** Dirección y Administración General.

**DCDA:** Costes directos del elemento al centro y directos a la actividad.

**DCIA:** Costes directos del elemento al centro e indirectos a la actividad.

**DPGCAAP:** Documento sobre Principios Generales de Contabilidad Analítica para las Administraciones Públicas.

**ERP:** Enterprise Resource Planning (Planificación de Recursos Empresariales).

**FEMP:** Federación Española de Municipios y Provincias.

**ICAL:** Instrucción Contable para la Administración Local.

**ICDA:** Costes indirectos del elemento al centro y directos a la actividad.

**ICIA:** Costes indirectos del elemento al centro e indirectos a la actividad.

**IFAC:** International Federation of Accountants.

**IGAE:** Intervención General de la Administración del Estado.

**LOFAGE:** Ley de Organización y Funcionamiento de la Administración General del Estado.

**PGCAAP:** Principios Generales de Contabilidad Analítica para las Administraciones Públicas.

**RDL:** Real Decreto Legislativo.

**RRHH:** Recursos Humanos.

**SIC:** Sistema Informativo Contable.

**SICIGAL:** Sistema Integrado de Costes e Indicadores de Gestión en la Administración Local.

**SIICAM:** Sistema Integrado de Información Contable para Administraciones Municipales.

**SIIE:** Sistema Integrado de Información de la Entidad.

**SIVO:** Sistema de Información, Valoración y Orientación.

**TRAPI:** Trabajos Realizados por el Ayuntamiento para su Inmovilizado.

**TROPI:** Trabajos Realizados por la Organización para su Inmovilizado.

A collection of five light blue, five-pointed stars scattered in the upper left quadrant of the page.

08

Glosario  
de términos





## **GLOSARIO DE TÉRMINOS**<sup>66</sup>

### **ACTIVIDAD.**

Conjunto de actuaciones que tiene como objetivo la aplicación de un valor añadido a un objeto, mediante la utilización combinada de factores en un proceso productivo, para obtener bienes o prestar servicios.

Describe el contenido del proceso o de los procesos necesarios para llevar a cabo la prestación. El conjunto de actividades que de forma clara y concisa identifica a cada proceso, se denomina mapa de actividades.

### **ACTIVIDAD ANEXA.**

Actividad que no se considera imprescindible para la realización de las funciones productivas de un Ayuntamiento. Entre otras, aquellas que, si bien pueden cumplir una función social, no responden a criterios de organización de la producción y siempre que las Entidades Locales no estén obligadas a su realización como consecuencia de mandatos legales o acuerdos debidamente establecidos.

### **ACTIVIDAD AUXILIAR O INTERMEDIA.**

Actividad que sirve de soporte al proceso productivo de una manera mediata.

### **ACTIVIDAD DE DIRECCIÓN Y ADMINISTRACIÓN.**

Actividades realizadas por los centros de igual denominación, o por los centros mixtos en su caso, que constituyen el soporte administrativo y de dirección en toda organización. Su diferencia con las actividades auxiliares radica, fundamentalmente, en no estar relacionadas directamente con el proceso productivo como tal.

### **ACTIVIDAD FINALISTA O PRINCIPAL.**

Actividad tendente a la realización inmediata de los outputs, bienes y servicios, que constituyen el objetivo de un Ayuntamiento. Dependiendo del grado de desagregación efectuado, se puede identificar con la prestación.

### **AGREGADO CONTABLE.**

Se entiende por agregado contable los instrumentos conceptuales que utiliza la Contabilidad Analítica para el cumplimiento de sus objetivos, como herramientas de captación y análisis del comportamiento del proceso productivo, en su propuesta de modelo de costes.

### **ÁREA ESPECÍFICA.**

Son las distintas áreas en las que se subdivide cada Área de Gobierno en un Ayuntamiento.

### **CARGAS INCORPORABLES.**

Aquellas que sean atribuibles al sujeto contable por formar parte del coste de uno o varios centros y/o actividades para el período en estudio. Se pueden corresponder con gastos del presupuesto o cálculos internos del ente o estar integrados en el presupuesto o cálculo interno de otro Ente Público.

### **CARGAS NO INCORPORABLES.**

Aquellas que no se considera que contribuyen a formar el valor añadido de la actividad productiva de la organización, bien por razón del período (costes de otros ejercicios) bien por no corresponderse con las actividades propias del Ayuntamiento, bien por su naturaleza.

<sup>66</sup> Como no podía ser de otra manera, puesto que en el Manual hemos tomado como referencia el Documento de Principios Generales sobre Contabilidad Analítica de las Administraciones Públicas (IGAE, 2004), este Glosario de Términos toma como referencia el que figura en dicho Documento en su apartado 12.

**CENTRO (DE COSTE).**

Lugar, físico o no, dónde, como consecuencia del “proceso productivo”, se consume toda una serie de medios que se incorporan a las actividades, entendidas éstas en un sentido amplio como el conjunto de operaciones de todo tipo que crean productos y servicios.

**CENTRO DE RESPONSABILIDAD.**

Unidad organizativa dirigida por un responsable de sus actividades.

**CENTRO ANEXO.**

Centro que realiza actividades no necesarias, o al menos no imprescindibles, para el proceso productivo de la organización.

**CENTRO AUXILIAR.**

Centro que realiza una actividad de ayuda y que, sin afectar de manera inmediata a la formación del coste, se considera necesario para la correcta realización del proceso productivo del Ayuntamiento.

**CENTRO DE DIRECCIÓN Y ADMINISTRACIÓN O CENTRO DIRECTIVO Y GENERAL.**

Centro encargado de coordinar la actividad de otros centros dependientes de él, o de realizar actividades de tipo administrativo o general que permiten el funcionamiento del Ayuntamiento.

**CENTRO MIXTO.**

Centro que participa simultáneamente de las características de dos o más de los tipos de centros descritos en el Manual.

**CENTRO FINALISTA O PRINCIPAL.**

Realizan una o varias actividades que configuran el proceso productivo del Ayuntamiento y se constituyen en los servicios públicos prestados por la institución –actividades finalistas-, contribuyendo de manera inmediata a su ejecución.

**CONTRATOS CVPF.**

Contratos de Vencimiento Periódico e Importe Fijo. Aquellos contratos que se caracterizan por su vencimiento periódico en el tiempo y por concretarse en un importe determinado previamente.

Como consecuencia de esas características se puede obtener información útil para el Sistema de Contabilidad Analítica antes que aparezca en la organización el documento material que permitirá el reconocimiento de la obligación y el pago posterior, pudiéndose evitar desfases temporales en el conocimiento de la realidad.

**CONTRATOS CVPV.**

Contratos de Vencimiento Periódico e Importe Variable. Aquellos contratos que se caracterizan por su vencimiento periódico (exacto o no) en el tiempo y por su importe variable (en función, normalmente, del consumo efectivamente realizado), aunque pueden contener una parte fija en dicho importe.

Como consecuencia de esas características la Entidad Local conoce la existencia de un consumo (aunque no conozca su importe exacto), con lo que puede efectuar una estimación del mismo.

**COSTE**

Valoración monetaria de los consumos necesarios realizados o previstos por la aplicación racional de los factores productivos en la obtención de los bienes, trabajos o servicios que constituyen los objetivos del sujeto contable.



### **COSTE DE AMORTIZACIONES.**

Importe de la depreciación efectiva sufrida por el inmovilizado material o inmaterial, por su aplicación al proceso productivo.

### **COSTE DE OPORTUNIDAD.**

Coste estimado en función de la opción de producción asumida por un ente determinado respecto de una opción alternativa. En el caso de las Administraciones Públicas no parece lógica su inclusión como consecuencia de que el proceso presupuestario determina como condición “a priori” cuáles son los bienes y servicios a producir. En el caso de las organizaciones empresariales públicas su determinación dependerá de si existen realmente o no esas posibles alternativas.

### **COSTE DE PERSONAL.**

Retribuciones al personal, cualquiera que sea la forma o el concepto por el que se satisfacen, cuotas a cargo de la entidad a los regímenes de Seguridad Social y de pensiones del personal a su servicio y los demás costes de carácter social del personal dependiente de la misma.

### **COSTE DE PREVISIÓN SOCIAL DE FUNCIONARIOS.**

Coste que para los entes en estudio como empleadores de funcionarios públicos ocasionarían las aportaciones, en un régimen presupuestario en el que se individualizarán esas aportaciones, para la cobertura tanto asistencial (medicinas, asistencia sanitaria, etc.) como de pensiones.

### **COSTE DE TRANSFERENCIAS.**

Importe de aquellas transferencias entregadas por un ente público, sujeto contable, a otros entes siempre que éstas sean gestionadas por el Organismo concedente por formar parte de su actividad.

### **COSTE DE TRIBUTOS.**

Tributos exigidos a la entidad cuando ésta sea contribuyente, excepto, si los tributos deben contabilizarse en otras cuentas, como los que incrementan el gasto por compras realizadas.

### **COSTE DIRECTO.**

Son aquellos que se vinculan a la actividad del proceso de transformación de los productos, bien a través de las relaciones factor-proceso o proceso-producto. Esta vinculación a centros o a productos se realizará sin necesidad de aplicar método de reparto alguno.

### **COSTE ESTIMADO.**

Aquellos costes de los que la organización no conoce el importe exacto en el momento de realizar el cálculo de costes para un período determinado.

Existen determinados costes como, los relativos a consumos de agua o de energía eléctrica, de cuya existencia existe certeza pero, en el momento de cómputo, no se puede determinar su importe exacto, utilizándose la técnica del “coste estimado” como aproximación a dicha realidad. Las causas de tal desconocimiento se vinculan generalmente a la inexistencia de un documento formal acreditativo del acreedor, aunque también pueden deberse a otras razones como la negociación inconclusa de un convenio laboral que afectará al período en estudio.

### **COSTE FUNCIONAL DE UNA ACTIVIDAD.**

Suma del coste operativo de una actividad y del coste de las actividades de dirección y administración funcional.

### **COSTE INDIRECTO.**

Son aquellos que se vinculan al tiempo, al período económico, por lo que su imputación a centros o productos tendría que hacerse con un determinado método de reparto.

**COSTE OPERATIVO DE UNA ACTIVIDAD.**

Agregación del coste primario y secundario de una actividad.

**COSTE POR DIFERENCIAS DE INVENTARIO.**

Elemento que recoge el importe procedente de la diferencia entre el inventario contable y el inventario real, valorado al coste según el criterio aplicado, por las mermas, roturas, pérdidas o eliminación por obsolescencia de los materiales (inputs) o productos (outputs) almacenados.

**COSTE PRIMARIO DE UN CENTRO.**

Valoración de los consumos de bienes y servicios tanto externos como calculados que se realizan en el centro.

**COSTE PRIMARIO DE UNA ACTIVIDAD.**

Agregación de los elementos de coste asignados de manera directa o indirecta a una actividad.

**COSTE REAL.**

Aquellos costes de los que la Entidad Local conoce el importe exacto en el momento de realizar el cálculo de costes para un período determinado.

**COSTE SECUNDARIO DE UN CENTRO.**

Valoración de los consumos efectuados en el centro de bienes y servicios prestados por el Ayuntamiento a través de las actividades auxiliares o de apoyo.

**COSTE SECUNDARIO DE UNA ACTIVIDAD.**

Formado por el coste de centros pendiente de reparto a actividades y por el coste de las actividades auxiliares afectado de forma directa o indirecta (a través de centros) al resto de actividades.

**COSTE TOTAL DE UNA ACTIVIDAD FINALISTA.**

Suma del coste funcional de una actividad, del coste de las actividades de dirección y administración general y del coste de organización.

**CRITERIO DE REPARTO.**

Herramienta formal que permite distribuir los elementos de coste entre distintos objetos de coste (centros, actividades) o entre los diversos objetos de coste en sus relaciones entre sí. Para aquellos elementos o magnitudes que sean costes indirectos se utilizan “claves” que permitan establecer correlaciones entre los elementos y los objetos de coste o entre los distintos objetos de coste. La clave de reparto estará constituida por un factor cuya medida es fácilmente determinable y cuyo valor es proporcional al verdadero consumo de costes.

**ELEMENTO DE COSTE.**

Cada una de las categorías significativas en que se clasifican los consumos de una Entidad Local agrupados por sus características económicas y el nivel de información que requiera el sujeto contable.

**GRADO DE COBERTURA DE COSTES.**

Diferencia entre los costes de las actividades y los ingresos a ellas vinculados y que pondrá de manifiesto en qué medida éstos, los ingresos, financian a aquéllas, las actividades.

**INGRESO.**

Incrementos en el patrimonio neto de la Entidad Local, producidos a lo largo del ejercicio contable, en forma de entradas o aumentos de valor de los activos, o de disminución de los





pasivos, siempre que no tengan su origen en aportaciones patrimoniales, monetarias o no, de la entidad o entidades propietarias cuando actúan como tales.

#### **MARCO DE FUNCIONAMIENTO DE UN MODELO DE COSTES.**

Relaciones que se establecen entre los diversos agregados que integran su estructura, mostrando el recorrido de los costes en su proceso de formación hasta la obtención de la prestación del servicio, o la trazabilidad de su coste en su caminar por el proceso productivo del Ayuntamiento.

#### **MEDIDOR DE UNA ACTIVIDAD.**

Es la unidad de medida para asignar el consumo de recursos a una prestación de forma objetiva y atendiendo a la naturaleza de esa prestación.

#### **NEGOCIADOS.**

Son los centros de coste en los que a su vez se descompone cada Sección en un Ayuntamiento.

#### **OBJETO DE COSTE / OBJETIVO DE COSTE.**

Toda magnitud mensurable en términos de Contabilidad Analítica que, por ser relevante para la toma de decisiones en los ámbitos de planificación y control dentro de una Entidad Local, se convierte en objetivo de cálculo en el proceso de determinación de costes.

#### **ORGANIZACIÓN.**

Actividad que recoge aquellas cargas que no son atribuibles a una actividad en concreto del Ayuntamiento por responder a costes derivados de acciones tales como, en algunos casos, una campaña institucional de imagen.

#### **PERSONA EQUIVALENTE.**

Parámetro que hace homogénea la relación persona/tiempo atendiendo a las situaciones individuales (baja, absentismo, tipo de jornada laboral) de cada persona, y su relación con los objetos de coste, en este caso Centros para un periodo determinado.

#### **PERSONALIZACIÓN DEL MODELO DE COSTES.**

Adaptación del Modelo de Cálculo de Costes propuesto a la realidad productiva y organizacional concreta del Ayuntamiento de que se trate.

#### **PRESTACIÓN.**

Soporte final de todo el consumo de recursos que se emplean para dar satisfacción a la demanda de los ciudadanos. Toda prestación está vinculada a un determinado servicio, por tanto, cada servicio tiene definido un catálogo de prestaciones.

Suele ser frecuente que el Ayuntamiento agrupe, a su vez, en un servicio varios programas, recogiendo dentro de cada programa las prestaciones que se ofrecen al ciudadano.

#### **PRINCIPIO DEL DEVENGO.**

Imputación temporal de gastos e ingresos en función de la corriente real de bienes y servicios que los mismos representan, independientemente de los movimientos monetarios que susciten.

#### **PROCESO DE AGREGACIÓN JERÁRQUICA O VERTICAL.**

Técnica por la que se produce la integración de costes procedentes de órganos relacionados jerárquicamente aunque se encuentren incardinados en distintas entidades contables para determinar el cálculo del coste efectivo de un determinado objeto de coste.

### **PROCESO DE AGREGACIÓN NO JERÁRQUICA O TRANSVERSAL.**

Técnica por la que se produce la integración de costes procedentes de órganos incardinados en distintas entidades contables y no relacionados jerárquicamente para determinar el cálculo del coste efectivo de un determinado objeto de coste.

### **PROCESO DE CONCILIACIÓN.**

Proceso mediante el que se pretende poner de manifiesto toda discrepancia surgida en la obtención de resultados por parte de dos o más Sistemas de Información (en este caso, entre el Sistema de Contabilidad Financiera o Externa y el Sistema de Contabilidad Analítica) que actúan sobre una misma realidad.

Las diferencias serán consecuencia bien de una hipótesis de partida diferente (verbigracia, diferente objetivo en el cálculo de amortizaciones), bien de una especificidad de cálculo distinta en relación con el período en estudio (distinto proceso de periodificación).

### **PROCESO DE CONSOLIDACIÓN.**

Técnica mediante la que se tratan de eliminar las posibles duplicaciones de costes y/o ingresos que se produzcan como consecuencia de las interrelaciones entre las distintas entidades contables a la hora de ofrecer información conjunta.

### **SECCIONES.**

Son los diferentes centros en los que se estructura cada Área Específica de un Área de Gobierno en un Ayuntamiento.

### **SERVICIO.**

Todo servicio municipal queda identificado en la estructura organizativa municipal. Representa la agrupación homogénea de prestaciones afines.

### **SERVICIOS EXTERIORES.**

Servicios de naturaleza diversa adquiridos por la entidad, no incluidos en adquisición de bienes corrientes y servicios o que no forman parte del precio de adquisición del inmovilizado o de las inversiones financieras temporales.

### **SISTEMA DE CONTABILIDAD ANALÍTICA.**

Conjunto de técnicas contables que permite el estudio de una organización tanto desde el punto de vista orgánico como funcional mediante el análisis detallado de sus componentes con el objetivo de obtener información relevante sobre el proceso de formación de costes e ingresos tanto temporal como cualitativamente, de manera eficiente.

### **SISTEMA DE GESTIÓN DE ALMACENES.**

Sistema de información sobre movimientos de stocks en una organización que es capaz, en relación con la materia que nos ocupa, de comunicarse con el Sistema de Contabilidad Analítica de acuerdo con las siguientes características:

- Sistema de gestión de almacenes inputs: es capaz de enviar al Sistema de Contabilidad Analítica datos sobre movimientos de stocks de materiales, su valoración, sus usuarios y su finalidad, así como sobre las variaciones que se produzcan en las existencias finales.
- Sistema de gestión de almacenes – outputs: es capaz de recibir información del Sistema de Contabilidad Analítica sobre valoración y entradas en almacén de productos terminados (y en su caso semiterminados) así como transmitir al Sistema de Contabilidad Analítica información sobre las salidas de almacén de los mismos, su valoración, su destino y las variaciones que se produzcan en las existencias finales.



### **SISTEMA DE GESTIÓN DE GASTOS.**

Sistema de información que es capaz, en relación con la materia que nos ocupa, de enviar información sobre las facturas (entendidas en sentido amplio como documento de formalización de una relación jurídica no laboral en la que el sujeto pasivo es la organización en estudio) y contratos al Sistema de Contabilidad.

### **SISTEMA DE GESTIÓN DE INGRESOS.**

Sistema de información que es capaz, en relación con la materia que nos ocupa, de enviar información al Sistema de Contabilidad Analítica con las características que éste demande respecto a Ingresos derivados de la actividad de la organización tanto de manera directa (ingresos propiamente dichos), como indirecta (subvenciones).

### **SISTEMA DE GESTIÓN DE INMOVILIZADO.**

Sistema de información que es capaz, en relación con la materia que nos ocupa, de enviar información al Sistema de Contabilidad Analítica sobre los costes derivados del proceso de amortización de inmovilizados de acuerdo con las características que éste demande, y de recibir información procedente del Sistema de Contabilidad Analítica relativa a los trabajos realizados por el ente para su propio inmovilizado.

### **SISTEMA DE GESTIÓN DE PERSONAL.**

Sistema de información que es capaz, en relación con la materia que nos ocupa, de enviar información en todo lo relativo a costes de personal (costes propiamente dichos, personas equivalentes, etc.) al Sistema de Contabilidad Analítica con las características que éste demande.

### **SOBREACTIVIDAD.**

Concepto que define la utilización de factores productivos por encima de lo que se considera potencial o técnicamente posible en un período determinado.

### **SUBACTIVIDAD ESTRUCTURAL O ENDÓGENA.**

Desocupación en un período determinado no producida por la infrautilización de factores (costes fijos) consecuencia de una sobredimensión, sino que se deriva de las características propias del proceso productivo en una organización determinada.

Podría decirse que existe un exceso de capacidad necesario para alcanzar los objetivos de la Entidad Local, que implica la infrautilización de recursos y una subactividad necesaria.

### **SUBACTIVIDAD EXÓGENA.**

Expresión del cálculo de la parte del coste que puede asignarse a la desocupación productiva en un período determinado por la falta de utilización o por un uso inferior al "normal" de los factores productivos.

### **TRABAJOS REALIZADOS POR LA/EL ORGANIZACIÓN/Ayuntamiento PARA SU PROPIO INMOVILIZADO (TROPI / TRAPI).**

Actividad que recoge los costes derivados de las acciones que emprende una Entidad Local determinada para la propia construcción o supervisión de elementos que van a formar parte de su Inmovilizado.

### **TRAZA DE UN COSTE.**

Identifica un itinerario que permite ver con claridad que recursos consume una prestación. En términos coloquiales, es una fotografía del recorrido que hay que seguir para capturar, a través de los programas de la estructura organizativa del Ayuntamiento, los consumos que directamente corresponden a una prestación.



09

Participantes  
en el proyecto





**FEDERACIÓN ESPAÑOLA DE  
MUNICIPIOS Y PROVINCIAS** .....

Carlos PRIETO  
*(Coordinador institucional  
del proyecto)*

**AYUNTAMIENTOS**

AVILÉS .....

BARCELONA .....

CÓRDOBA .....

GIRONA .....

GIJÓN .....

MADRID .....

MÁLAGA .....

PAMPLONA .....

SANT BOI DEL LLOBREGAT .....

SANT CUGAT DEL VALLÉS .....

VITORIA-GASTEIZ .....

**RESPONSABLES**

- Pilar GONZÁLEZ
- Esther FORNELLS
- Lluís VIÑAS
- Enric PUIG
  
- María Antonia GARRIDO
  
- Carlos MERINO
- Jordi BOSQUE
  
- Francisco BLANCO
- Beatriz RODRIGUEZ
- Montserrat MARCOS
  
- Rosana NAVARRO
- Antonio ALVAREZ
- Marcelino FERRO
  
- Rafael SEQUEIRA
  
- Iñigo HUARTE
  
- José María ROSÓN
- Enric RIOS
  
- Francesc CARULLA
- Mercè SERRE
  
- Jon Kepa ZARRABE
- Oscar MAGAN

**UNIVERSIDADES**

UNIVERSIDAD COMPLUTENSE DE MADRID ..

ETEA .....

UNIVERSIDAD MÁLAGA .....

**EQUIPOS DE TRABAJO**

- Clara MUÑOZ
- Elena URQUIA
- María CAMPOS
  
- Pilar TIRADO
- Mercedes RUIZ
- Araceli de los RIOS
  
- Daniel CARRASCO
- Dionisio BUENDÍA  
*(Universidad de Granada)*
- Andrés NAVARRO  
*(Universidad de Granada)*
- Virginia LLORENTE
- Joaquín SÁNCHEZ
- María José VALENCIA

- UNIVERSIDAD DE OVIEDO .....
  - Antonio LOPEZ
  - José Luis PABLOS
  - Belén GONZALEZ
  - Roberto GARCÍA
  - Camino RODRÍGUEZ
  - Jesús GARCIA
  
- UNIVERSIDAD DEL PAÍS VASCO .....
  - Agustin ERKIZIA
  - Errapel IBARLOZA
  - Eduardo MALLES
  - Itziar AZKUE
  
- UNIVERSIDAD POLITÉCNICA DE MADRID
  - José María de MIGUEL
  - Francisco Javier RODRIGUEZ
  - Elisa CANO  
*(Universidad de Castilla-La Mancha)*
  - Julián CHAMIZO  
*(Universidad de Castilla-La Mancha)*
  
- UNIVERSIDAD POMPEU FABRA .....
  - Llorenç BAGUR
  - Francisco MARÍN
  
- UNIVERSIDAD PÚBLICA DE NAVARRA . . . .
  - Helio ROBLEDA
  - Jesús María MARTIJA

# Manual de Procedimiento para la implantación de un sistema de costes en la Administración Local

El contenido del trabajo presenta el cálculo de costes de los servicios municipales de forma sistematizada y desde una perspectiva tanto teórica como práctica, cumplimiento todos los requerimientos de lo que cabría esperar de un manual de contabilidad analítica adaptada a los Ayuntamientos, de acuerdo con los principios generales de Contabilidad Pública para Administraciones Públicas (IGAE, 2004). En él también se incorpora la experiencia acumulada en los últimos cinco años del proyecto de costes, por los Ayuntamientos y Universidades participantes, y del trabajo contenido en la anterior “Guía para la Implantación de un sistema de costes en la Administración Local”, homogenizándose las diferentes interpretaciones de algunos conceptos y definiciones de magnitudes de prestaciones, distintas formas de captación y medición y se depuran algunas distorsiones en el proceso de cálculo.

Este Manual tiene la doble finalidad, de una parte, sistematizar y precisar los conceptos técnicos y económicos utilizados en el Modelo de Costes ya aplicado en el Proyecto, profundizando en su propia concepción y proceso de cálculo, estableciendo un modelo integral de interrelaciones de los agregados contables para el ayuntamiento y definiendo unos informes con la imprescindible homogeneidad requerida para la elaboración de unos indicadores de gestión comparables; de otra, servir de bases para la elaboración de las Guías de Servicios Municipales, que se irán publicando en los próximos meses, y que servirán para que los ayuntamientos con menores recursos financieros puedan, con sus propios medios humanos y siguiendo las indicaciones del Manual y de las Guías, de forma razonablemente sencilla, determinar el coste de las prestaciones de los servicios estudiados en el citado Proyecto.