



Dr. D. Antonio M. López Hernández
Dr. D. Dionisio Buendía Carrillo
Dr. D. Andrés Navarro Galera

Un sistema de Información Contable integrado para la Administración Local Andaluza

**Premio Blas Infante de
Estudio e Investigación**

Trabajo galardonado con el I Premio Blas Infante de Estudio e Investigación en Administración Pública, en su modalidad C, sobre “Iniciativas innovadoras que favorezcan la modernización de la Administración Pública de la Junta de Andalucía y de la Administración Local del territorio de Andalucía”

UN SISTEMA DE INFORMACIÓN CONTABLE INTEGRADO PARA LA ADMINISTRACIÓN LOCAL ANDALUZA

UN SISTEMA DE INFORMACIÓN CONTABLE
INTEGRADO PARA LA ADMINISTRACIÓN LOCAL
ANDALUZA

Autores: *Dr. D. Antonio M. López Hernández*
Dr. D. Dionisio Buendía Carrillo
Dr. D. Andrés Navarro Galera

DEPARTAMENTO DE ECONOMÍA FINANCIERA Y CONTABILIDAD
UNIVERSIDAD DE GRANADA

JUNTA DE ANDALUCÍA
CONSEJERÍA DE GOBERNACIÓN Y JUSTICIA
INSTITUTO ANDALUZ DE ADMINISTRACIÓN PÚBLICA
1998 - SEVILLA

UN SISTEMA DE INFORMACIÓN CONTABLE INTEGRADO
PARA LA ADMINISTRACIÓN LOCAL ANDALUZA

Autores: Dr. D. Antonio M. López Hernández
Dr. D. Dionisio Buendía Carrillo
Dr. D. Andrés Navarro Galera

Edita: Junta de Andalucía Consejería de Gobernación y Justicia.
Instituto Andaluz de Administración Pública.

Fotocomposición e Impresión: Imprenta Montes, S.L.
© INSTITUTO ANDALUZ DE ADMINISTRACIÓN PÚBLICA.

D.L.: MA-1379-98
I.S.B.N.: 84-8333-045-8

ÍNDICE

	PÁG.
1. INTRODUCCIÓN	9
2. DINÁMICA ECONÓMICA DE LOS ENTES LOCALES	13
3. USUARIOS DEL SISTEMA DE INFORMACIÓN CONTABLE INTEGRADO	15
4. EL SUBSISTEMA ECONÓMICO-FINANCIERO Y PRESUPUESTARIO	19
4.1. Estados Contables Anuales sobre la situación económico-financiera y patrimonial de las Entidades Locales	20
4.1.1. Balance de Situación	20
4.1.2. Cuadro de Financiación Anual	23
4.1.3. Estado de Tesorería	24
4.1.4. Estado de la Deuda	25
4.1.5. Balance de Comprobación	25
4.1.6. Estado del Remanente de Tesorería	25
4.2. Estados Contables Anuales sobre los Resultados Económico-Patrimoniales de las Entidades Locales	28
4.3. Estados Contables Anuales sobre la ejecución y liquidación del Presupuesto de las Entidades Locales	30
4.3.1. Estado de Liquidación del Presupuesto	30
4.3.2. Estado Demostrativo de Presupuestos Cerrados	32
4.3.3. Estado de los Compromisos de Gastos con cargo a Ejercicios Futuros	33
4.3.4. Estado de Modificaciones de Crédito	33
4.3.5. Estado de Compromisos de Ingresos con cargo a Presupuestos Futuros	34
4.3.6. Estado de Gastos con Financiación Afectada	34
4.4. Otros Anexos a los Estados Contables	34
4.4.1. Estado de evolución y situación de los recursos administrados por cuenta de otros Entes Públicos	34
4.4.2. Estado de situación y movimiento de operaciones no presupuestarias de tesorería	35
4.4.3. Estado de situación y movimiento de valores	35
4.5. Consolidación de la Información Económico-Financiera y Presupuestaria	35
ANEXO I	37
5. EL SUBSISTEMA ECONÓMICO-TÉCNICO	63
5.1. Objetivos básicos del Subsistema Económico-Técnico de los Entes Locales	63
5.2. El proceso productivo de las Corporaciones Locales	64
5.3. Características y estructura del modelo informativo	67
5.4. Tratamiento de los elementos de coste	69
5.5. Tratamiento de los centros de coste	78
5.6. Tratamiento de los portadores de coste	88

5.7. La determinación de resultados	91
5.8. El cálculo de desviaciones	91
5.9. Los cuadros de mando	92
ANEXO II	95
ANEXO III	99
6. EL SUBSISTEMA DE INDICADORES DE GESTIÓN	105
6.1. Los Indicadores de Gestión en el Sistema de Información Contable Integrado	105
6.2. Propiedades exigibles a los Indicadores de Gestión y criterios para su tipificación	110
6.3. Propuesta de estructura de Indicadores para el Control de Gestión de las Administraciones	
Locales	116
6.3.1. Indicadores de Entradas	117
6.3.2. Indicadores de Proceso	121
6.3.3. Indicadores de Impacto	126
6.3.4. Otros Indicadores	130
6.4. Los análisis comparativos	137
BIBLIOGRAFÍA	143

1.- INTRODUCCIÓN

El sistema de información contable tradicional de los Entes Locales andaluces, como ha ocurrido en general a nivel nacional, ha estado orientado hacia la rendición de cuentas, supeditándose de forma prioritaria al control de legalidad, especialmente, en lo relativo al seguimiento de los flujos presupuestarios y de la tesorería.

En este contexto, resultaba difícil, por no decir imposible, obtener una visión global de la actividad económico-financiera desarrollada por los Entes Locales, así como implementar mecanismos de control que permitieran evaluar la gestión en otros aspectos que no fueran los estrictamente legales.

Dicha concepción, marcadamente legalista, se modifica, al menos desde el punto de vista normativo, con la Ley General Presupuestaria de 1977, que asigna una nueva dimensión a los objetivos del sistema de información contable público; y se ve reforzada, posteriormente, con el Real Decreto 324/1986, de 10 de febrero, por el que se pretende la implantación del denominado SICOP (Sistema de Información Contable de la Administración del Estado y Reestructuración de la Función de Ordenación de Pagos).

Más recientemente, la Ley 39/1988, de 28 de diciembre, Reguladora de las Haciendas Locales (LRHL), en su artículo 186, recoge casi literalmente los objetivos marcados en el mencionado Real Decreto, asignando, a la contabilidad local los siguientes fines:

- a) Establecer el balance de la Entidad Local, poniendo de manifiesto la composición y situación de su patrimonio, así como sus variaciones.
- b) Determinar los resultados desde un punto de vista económico-patrimonial.
- c) Determinar los resultados analíticos poniendo de manifiesto el coste y rendimiento de los servicios.
- d) Registrar la ejecución de los Presupuestos Generales de la Entidad, poniendo de manifiesto los resultados presupuestarios.
- e) Registrar los movimientos y situación de la Tesorería Local.
- f) Proporcionar los datos necesarios para la formación de la Cuenta General de la Entidad, así como de las cuentas, estados y documentos que deban elaborarse o remitirse al Tribunal de Cuentas.
- g) Facilitar la información necesaria para la confección de estadísticas económico-financieras por parte del Ministerio de Economía y Hacienda.
- h) Facilitar los datos y demás antecedentes que sean precisos para la confección de las cuentas económicas del Sector Público y las Nacionales de España.
- i) Rendir la información económica y financiera que sea necesaria para la toma de decisiones, tanto en el orden político como en el de gestión.
- j) Posibilitar el ejercicio de los controles de legalidad, financiero y de eficacia.
- k) Posibilitar el inventario y el control del inmovilizado material, inmaterial y financiero, el control del endeudamiento y el seguimiento individualizado de la situación deudora o acreedora de los interesados que se relacionen con la Entidad Local”.

Por consiguiente, la determinación de la situación financiera y patrimonial, la obtención del resultado alcanzado en la gestión de sus actividades, así como la evaluación del coste y de los rendimientos de los servicios han venido a sumarse a los fines tradicionales.

A nuestro entender, para el cumplimiento de los mencionados fines, es necesario el diseño y establecimiento de un **Sistema de Información Contable Integrado**, en el que podríamos diferenciar tres subsistemas:

A) Subsistema Económico-Financiero y Presupuestario, que tendría como objeto principal suministrar información sobre:

- La ejecución del presupuesto.
- Los gastos e ingresos y la determinación del resultado económico-patrimonial.
- Los cobros y pagos, y el estado de la tesorería.
- Las variaciones del patrimonio.
- Las variables necesarias para la confección de estadísticas económico-financieras.
- Las magnitudes necesarias para la elaboración de las cuentas económicas del sector público y las nacionales de España.
- Los datos necesarios para el control de legalidad.
- Los datos necesarios para el control financiero.

B) Subsistema Económico-Técnico, cuyo objetivo básico sería proporcionar información para la determinación de los resultados analíticos, poniendo de manifiesto el coste y rendimiento de los servicios. Asimismo, proporcionaría información para ejercer el control de eficiencia.

C) Subsistema de Indicadores de Gestión, que facilitaría la información necesaria para la evaluación de la gestión con criterios de economía, eficiencia y eficacia.

A la vista de lo expuesto, nuestro principal reto en el presente trabajo es analizar los requisitos, estructura y contenido que debe reunir un Sistema de Información Contable Integrado en el ámbito local andaluz para que, teniendo en cuenta los tres subsistemas propuestos, genere información oportuna, relevante, económica y suficiente, que permita dirigir y evaluar las actividades que realizan las distintas entidades en el desempeño de sus funciones, contribuyendo, así, a la mejora de la gestión pública local.

Parece evidente, entonces, que las Entidades Locales Andaluzas no son ajenas a la necesidad de aplicar un sistema contable de tal utilidad; al margen de la obligación de cumplir con reiterados mandatos legales al respecto -véanse, por ejemplo, los artículos 31.2 y 103.1 de nuestra Constitución o el artículo 201 de la LRHL- resulta patente que los recursos puestos a disposición de las Administraciones Locales son insuficientes para atender la totalidad de las exigencias sociales que pesan sobre ellas, teniendo que hacer frente a una gran variedad de servicios que demanda la comunidad vecinal con medios escasos y limitados. Quiere decirse, pues, que para que la función de «prestación de servicios públicos» pueda alcanzar su óptimo, es imprescindible que el nivel de aprovechamiento de los recursos disponibles sea el máximo.

Con estas premisas, creemos que la implantación de un Sistema de Información Contable que aborde la generación de información, no de forma inconexa, sino armónica y sistemática,

es decir, desde una perspectiva integrada, puede ser un elemento clave para la mejora de la gestión pública en los Entes Locales de Andalucía.

Un sistema integrado de control de la gestión local presupone dos funciones esenciales. De una parte, la recogida de datos, para lo cual debe basarse fundamentalmente en el Sistema de Información Contable, en el que hemos incluido el Subsistema de Indicadores, aunque reconocemos que éste se apoya, además, en datos extracontables. De otra, la instalación de procesos electrónicos que permitan la estructuración de un banco de datos y el tratamiento de la información.

En aras del cumplimiento de la segunda función, es innegable que la operatividad del Sistema de Información Contable Integrado quedaría supeditada al diseño e implantación de desarrollos informáticos capaces de almacenar, y cuando resulte necesario agregar y comparar, los datos generados por cada uno de los tres subsistemas estudiados.

Y, aunque en modo alguno constituye nuestra intención el llevar a cabo tal labor, entendemos que debieran tenerse presentes algunas directrices generales, entre las que estimamos oportuno destacar:

- a) *Descentralización y coordinación*; al mismo tiempo que sería deseable la existencia de un responsable del tratamiento de datos en cada Entidad Local, debe existir una Unidad Central dedicada, primordialmente, a garantizar que la información proporcionada por las diferentes entidades goza de la homogeneidad suficiente como para que la relevancia de su comparación esté garantizada.
- b) *Arquitectura Informática*; a nuestro entender, debe reservarse un único módulo para cada uno de los tres subsistemas que conforman el Sistema de Información Contable Integrado, posibilitando así que los datos de base puedan ser tratados, en cada módulo, de manera congruente con los objetivos de cada subsistema.
- c) *Conexión entre módulos*; los flujos informativos propios de cada módulo no deben reservarse para uso exclusivo del módulo en que han sido generados, sino que, por contra, deben aprovecharse, como datos de partida, en el proceso de tratamiento de la información de otros módulos.
- d) *Establecimiento de grupos homogéneos de entidades*; si se pretende que el producto de las comparaciones pueda resultar útil para la toma de decisiones, es imprescindible definir, con arreglo a varios criterios, diferentes clases de entidades, cuyos datos, por haber sido aislados de externalidades o factores exógenos, presenten la característica de la comparabilidad.

2. DINÁMICA ECONÓMICA DE LOS ENTES LOCALES

Las Entidades Locales ostentan una serie de competencias encaminadas a la gestión de sus intereses y a la satisfacción de las necesidades de su comunidad vecinal. Para el cumplimiento de dichas finalidades, los Entes Locales pueden desarrollar funciones de producción y de consumo. En el primer caso, su comportamiento es similar al de cualquier otra unidad económica de producción presente en el sistema económico, si bien no podemos olvidar que dicha producción se materializa esencialmente en la prestación de servicios no destinados a la venta.

De otro lado, las funciones de consumo que llevan a cabo para la realización de sus fines, darán lugar a funciones de caja (cobros y pagos), funciones de ingresos, en sentido económico, como equivalente monetario de la prestación de servicios comunitarios o de la potestad tributaria de que disponen, y funciones de gastos, también en sentido económico, como equivalente monetario de la adquisición de una extensa gama de factores necesarios para el correcto funcionamiento de los servicios que han de prestarse.

Así, pues, podemos afirmar que la función principal de la Administraciones Locales consiste en la producción de bienes y servicios que, al objeto de satisfacer las necesidades de la comunidad vecinal, serán puestos a disposición de la misma. Por tanto, la entidad objeto de estudio queda definida como una unidad económica de producción que actúa como generador de bienes y servicios de forma que el consumo de factores productivos que ésta realiza es consecuencia lógica de su función de producción.

La Entidad Local como unidad económica de producción desarrolla su actividad por medio de un proceso de aplicación de factores en pos de la adecuación de bienes y, primordialmente, de la prestación de servicios. Estos bienes y servicios sobre los que la entidad actúa son adquiridos, por lo general, del mundo exterior. Ello implica que al margen de la actividad productiva cuyo titular es la propia Administración Local hemos de contemplar la existencia de una segunda faceta en la actividad de la misma: su relación con otras unidades económicas.

En consecuencia, la dinámica que envuelve la actividad de la Entidad Local debe ser entendida desde un enfoque que englobe las dos manifestaciones de la misma:

- **Dinámica económico-financiera**, que consiste en aprovisionamientos o adquisición de factores que la Entidad Local precisa para el ejercicio de sus competencias. Se produce de este modo la interacción económica de la entidad con el mundo exterior, al tener que acudir al mismo para obtener los inputs necesarios para su proceso productivo. Asimismo, una vez los bienes y servicios adquiridos han sido objeto de adecuación, son trasladados al mundo exterior, bien poniendo bienes a disposición de los ciudadanos, bien prestando servicios en beneficio de éstos. Además, lógicamente, los procesos de financiación en la entidad y de la entidad también quedarían englobados dentro de esta dinámica.
- **Dinámica económico-técnica**. Se basa en la producción de bienes y servicios consistente en la aplicación de factores productivos a los bienes y servicios adquiridos al objeto de adecuar los mismos para la satisfacción de las necesidades de los vecinos. Es evidente que

dicha aplicación de factores lleva consigo, de forma ineludible, el consumo de los mismos. Hemos de tener presente que en cualquier organización la función de producción radica en la actuación sobre un conjunto de bienes y servicios para aumentar la utilidad que los mismos presentan de cara a la satisfacción de necesidades. Tal actuación puede basarse, tanto en la transformación de los bienes y servicios sobre los que se opera, como en una mejor adecuación de los mismos sin provocar cambios intrínsecos en su naturaleza o en su forma. Por otra parte, salvo en contadas excepciones, coincidirá el momento en el que la Administración Local presta los servicios al público con el momento en que realiza la producción de los mismos, siendo motivada tal circunstancia por el carácter no almacenable de los servicios.

3.- USUARIOS DEL SISTEMA DE INFORMACIÓN CONTABLE INTEGRADO

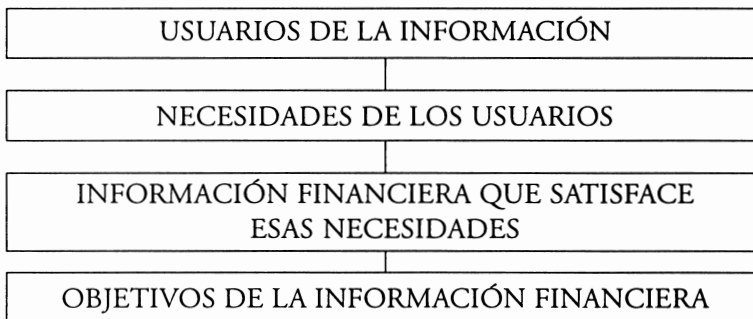
La estructura, composición, grado de desglose y periodicidad de presentación de los outputs generados por el sistema de información contable local son consecuencia lógica de los objetivos que, en la fase de configuración de tal sistema, se fijaran para la información a suministrar.

De otro lado, la determinación de los objetivos que debe perseguir el output informativo, requiere identificar en primer lugar quiénes son los potenciales interesados o usuarios de esa información y cuáles son sus necesidades, al objeto de personalizar al máximo dicho output.

A nivel internacional, algunas organizaciones de reconocido prestigio han resaltado la importancia de los usuarios y de sus necesidades para la confección de un marco conceptual en aras de la elaboración de información contable pública (Vela, 1992).

Para el Canadian Institute of Chartered Accountants (CICA, 1985) se produce una «interrelación entre usuarios, necesidades de los usuarios y objetivos» que puede representarse - figura 1- en un esquema basado en cuatro elementos: usuarios de la información, necesidades de los usuarios, información financiera que satisface esas necesidades, y objetivos de la información financiera.

Figura 1. Interrelación entre usuarios, necesidades de los usuarios y objetivos de la información financiera.



Paralelamente, el Governmental Accounting Standards Board (GASB, 1987), aprovechando la experiencia acumulada en esta materia en el ámbito privado por el Financial Accounting Standards Board (FASB), convierte la interrelación mencionada en una de sus premisas básicas de trabajo. De acuerdo con ello, dicho organismo hace especial hincapié en la utilidad que la información financiera debe tener para posibilitar a los usuarios la valoración de la responsabilidad de las actuaciones gubernamentales, la evaluación de los resultados, así como la evaluación del nivel de servicios que pueden ser proporcionados por la entidad pública y su capacidad para hacer frente al vencimiento de sus obligaciones (Gómez, 1994, p. 317).

El conjunto de destinatarios o usuarios potenciales de la información contable pública engloba un amplio espectro de agentes. «Son muchos más los interesados en la información financiera de las unidades gubernamentales que en los negocios privados. Inversores y acreedores son las principales partes interesadas en el sector privado. Por contra, los informes financieros de los gobiernos son del interés de una amplia gama de usuarios. Estos pueden agruparse en tres categorías fundamentales: 1) grupos de ciudadanos; 2) órganos de representación política; y 3) inversores y acreedores» (Douglas, 1991, p. 375).

Dado el creciente peso específico que las Administraciones Locales están adquiriendo como agentes que actúan en la economía nacional, «no es difícil indicar potenciales usuarios de la información contable; lo difícil es conocer sus necesidades y sobre todo identificar una amplia audiencia que tenga un interés homogéneo en relación con la información a proporcionarles y que pudiera cumplir, en cierto modo, el papel de los inversores en el sector privado» (Fernández y Pablos, 1993, p. 2).

En España, han visto la luz algunos estudios que han pretendido analizar el grado de utilidad de la información contable pública local, destacando, con un alcance regional, el de Laffarga *et al* (1992), y el de Domínguez *et al* (1995), así como, a nivel nacional, el llevado a cabo por Brusca (1996) sobre Ayuntamientos con población superior a 20.000 habitantes y Diputaciones Provinciales.

Por otra parte, la Intervención General de la Administración del Estado (IGAE, 1991), por medio de la Comisión de Principios y Normas Contables Públicas, ha establecido cuatro grupos de usuarios para los que trataremos de encontrar su reflejo en el ámbito local. Los referidos grupos son: los órganos de representación política, -que correspondería al Pleno de la Corporación-, los órganos de gestión, -que incluiría desde la Presidencia o Alcaldía hasta los Diputados o Concejales, negociados, servicios, etc.-, Órganos de Control -ya sean internos, como la Intervención, o externos, como las Cámaras o Tribunales de Cuentas- y, finalmente, las Entidades Privadas, Asociaciones y Ciudadanos en general -que coincidirían, básicamente, con los agentes que interactúan en el entorno de la comunidad vecinal-.

La información que puede generar el sistema informativo contable local resulta, aunque en distinta medida según el tipo de destinatario, útil para la satisfacción de las necesidades de información específicas de todos los agentes integrantes de los grupos establecidos; no sólo para los órganos internos de gestión, sino además para el resto de usuarios tanto del entorno interno como del externo de la Administración Local.

El Pleno de la Corporación, como órgano político, no debe prescindir de los outputs generados por el sistema informativo contable, y ello por dos motivos fundamentales: en primer lugar, y puesto que, en virtud de la voluntad de los poderdantes, sus decisiones producen efectos sobre los intereses particulares de éstos, porque no debe permanecer ajeno a las repercusiones que sobre los habitantes del Municipio producen las líneas de actuación emprendidas, y en segundo lugar, encontraríamos que el grado de consecución de los objetivos y fines prefijados así como la forma en que los recursos han sido empleados deben ser importantes condicionantes para la elaboración de futuras políticas que deben ser plasmadas, por mandato legal, en el documento presupuestario.

Las necesidades en este ámbito apuntan a información sobre la situación financiera de la entidad y a la información presupuestaria, sobre todo en lo que se refiere a programas y niveles de ejecución.

En lo concerniente a *los Órganos de Gestión*, es evidente que un desarrollo racional de sus funciones, sin duda, pasaría por la fijación de objetivos a corto plazo, por la definición de los cursos de acción adecuados para el logro de aquéllos así como por el análisis -en cuanto a costes y resultados- de las posibles desviaciones con respecto a la actuación óptima o deseada.

Para que se puedan emprender las pertinentes acciones correctoras que eliminen las diferencias entre lo deseable y lo real, los gestores locales tendrán necesidades informativas referidas a la determinación de los objetivos, control y evaluación de su ejecución y eficiencia en el uso de los recursos. Otras necesidades vendrán marcadas por la elaboración del presupuesto, en concreto, las referidas a la planificación, a la situación financiera actual y los flujos de recursos financieros a corto plazo y al cumplimiento de la legalidad.

De igual forma, toda vez que los gestores locales son responsables de mantener el capital económico de la organización en condiciones adecuadas para que ésta pueda cumplir sus objetivos, la información sobre los flujos financieros a largo plazo resulta también importante.

En el caso de *los Órganos de Control Externo*, hemos de diferenciar una doble tipología de controles, a saber: Control Obligatorio -rendición de cuentas- y Control Voluntario -se deriva de la posibilidad que tiene cualquier Entidad Local de contratar auditorías con entidades distintas de los órganos de control oficiales-.

El contenido que al Control Financiero se atribuye en los artículos 201.2 y 202 de la LRHL no deja lugar a dudas en cuanto a su triple sentido: a) control de legalidad; b) control financiero, propiamente dicho; y c) control de eficacia -englobaría economía, eficacia y eficiencia-.

En consecuencia, podemos afirmar que los Órganos de Control Externo desempeñan un doble papel en el ejercicio de sus funciones: usuarios y titulares del control de la gestión local de naturaleza económica.

Las características exigibles a la información necesaria para el ejercicio de auditorías contratadas por la Administración Local con entidades privadas serán función, lógicamente, del alcance y objetivos que para las aludidas auditorías hayan sido fijados, de manera que, a cualquier trabajo de auditoría de este tipo que pretenda emitir una opinión en torno a la racionalización en el empleo de recursos, los datos obtenidos como producto del control económico de la gestión pueden resultarle de una extraordinaria ayuda.

El estudio de las necesidades de información que puede tener *el Ciudadano* nos obliga a contemplar el mismo desde dos perspectivas: el ciudadano como receptor/consumidor de bienes y servicios locales, y el ciudadano como contribuyente.

Desde su faceta de consumidor, los datos que le suministra el Sistema de Información Contable Integrado pueden permitirle evaluar la cantidad y la calidad de los bienes y servicios que recibe, sobre todo si efectúa comparaciones con otros ejercicios económicos y/o con otros Entes Locales. De manera similar, cualquier contribuyente podría estar interesado, entre otras cuestiones, en conocer en qué se gasta su dinero, en el nivel de aprovechamiento de los recursos que

él provee, así como en si los efectos de las acciones emprendidas por la Administración Local han producido los resultados esperados.

Por último, habríamos de referirnos a otros usuarios como la Administración Autonómica, la Administración Central, la Unión Europea, los suministradores y acreedores, los sindicatos, etcétera; pero la naturaleza específica y heterogénea de los mismos convertiría en interminable el análisis.

También estimamos oportuno manifestar que no se pretende, en modo alguno, efectuar una recopilación de todas las necesidades que, en materia de información sobre la gestión económica, pueda presentar el espectro global de usuarios, sino, por el contrario, únicamente poner de relieve cuáles son las más usuales. Evidentemente, las condiciones concretas de cada Entidad Local y los factores subjetivos que acompañan a cada agente son elementos determinantes de las necesidades de información de cada uno de ellos.

4.- EL SUBSISTEMA ECONÓMICO-FINANCIERO Y PRESUPUESTARIO

Este subsistema tiene como cometido principal generar información sobre la situación económico-financiera y patrimonial, los resultados económico-patrimoniales y la ejecución y liquidación del presupuesto de la Entidad Local.

Es de todos conocido que, desde el 1 de enero de 1992, resulta de obligada aplicación la Instrucción de Contabilidad para la Administración Local de 1990 (ICAL), de la que forma parte como anexo el Plan General de Contabilidad Pública adaptado a la Administración Local (PGCPAL). La ICAL, tomando como marco de referencia el Plan General de Contabilidad Pública de 1983, desarrolla un modelo contable que pretende responder de manera específica a los fines que, de entre los genéricos del sistema de información contable local, corresponda materializar al subsistema económico-financiero y presupuestario (Carrasco y López, 1994).

Un estudio de las características generales, contenido y estructura de la ICAL, quedaría fuera del objetivo que pretendemos (Vid. López, 1996), ya que nuestro interés se centra fundamentalmente en el análisis del output informativo que genera dicho modelo contable para satisfacer las demandas de los diferentes usuarios interesados en la marcha de la Entidad Local.

Toda vez que la información a suministrar por las Entidades Locales en general, y las andaluzas en particular, en lo que se refiere a su faceta económico-financiera y presupuestaria, está completamente normalizada, al tener que sujetarse a las pautas marcadas por la ICAL, seguidamente estudiaremos los diferentes estados y cuentas contemplados en el mencionado modelo, que vendrían a cumplir los objetivos asignados al Subsistema Económico-Financiero y Presupuestario

Tal como se recoge en el Capítulo II, del Título VI de la ICAL, las cuentas y estados que deben formar la entidad local y sus organismos autónomos son:

- Balance de Situación.
- Cuenta de Resultados.
- Cuadro de Financiación Anual.
- Liquidación del Presupuesto.
- Estado demostrativo de los derechos a cobrar y obligaciones a pagar procedentes de ejercicios cerrados.
- Estado de los compromisos de gasto adquiridos con cargo a ejercicios futuros.
- Estado de Tesorería que ponga de manifiesto su situación y las operaciones realizadas durante el ejercicio.
- Estado de la Deuda.

Y añada, además, al objeto de ampliar la información contenida en las mencionadas cuentas, los siguientes anexos:

- 1) Balance de comprobación.

- 2) Estado de modificaciones de crédito.
- 3) Estado de los compromisos de ingreso con cargo a presupuestos futuros.
- 4) Estados de gastos con financiación afectada.
- 5) Estado de remanente de tesorería.
- 6) Estado de evolución y situación de los recursos administrados por cuenta de otros entes públicos.
- 7) Estado de situación y movimiento de operaciones no presupuetarias de tesorería.
- 8) Estado de situación y movimiento de valores.

No obstante, de acuerdo con el nuevo Plan General de Contabilidad Pública (PGCP) de 1994, la estructura de las mencionadas cuentas y estados anuales quedará reducida al balance, cuenta de resultado económico-patrimonial, estado de liquidación del presupuesto y memoria, siendo esta última la que contiene, además del cuadro de financiación, la extensa información contable recogida en el resto de estados anuales de la ICAL.

Sin embargo, aún esta pendiente la oportuna adaptación que haga obligatoria la aplicación al ámbito de la Administración Local del conjunto de normas y principios contenidos en el nuevo Plan Contable Público (Miaja y Estrada, 1996).

4.1. Estados Contables Anuales sobre la Situación Económico-Financiera y Patrimonial de las Entidades Locales.

Dentro de este bloque incluimos los siguientes Estados y Anexos:

ESTADOS	ANEXOS
<ul style="list-style-type: none"> * Balance de Situación * Cuadro de Financiación Anual * Estado de la Tesorería * Estado de la Deuda 	<ul style="list-style-type: none"> * Balance de Comprobación * Estado de Remanente de Tesorería

4.1.1. Balance de Situación

El Balance de situación¹ expresa la composición y situación del Patrimonio de la Entidad Local, en la fecha de cierre del ejercicio y antes de la aplicación de los resultados obtenidos en éste. Comprende, con la debida separación, los bienes y derechos que constituyen el activo de la Entidad y las obligaciones y los fondos propios que forman el pasivo de la misma. Tanto en el activo como en el pasivo se muestran también, con sumas separadas, las cuentas de orden que

¹ Vid. modelo E010 en Anexo.

presenten saldo deudor o acreedor respectivamente. Consecuentemente, este estado contable, de gran relevancia a efectos de rendición de cuentas, suministra información, básicamente, sobre el inventario de la Entidad y el volumen de su deuda.

Sin embargo, no podemos olvidar que, en el ámbito de las Administraciones Públicas, su utilidad para la evaluación de la capacidad de endeudamiento y por tanto de solvencia de las mismas es relativa. Principalmente porque la capacidad de endeudamiento de las entidades públicas no viene determinada por consideraciones relacionadas con la posición económico-financiera de las mismas, sino por los ingresos que liquidan en el ejercicio. Así, por ejemplo, las Corporaciones Locales precisan de autorización para endeudarse cuando la carga financiera anual, derivada de las operaciones vigentes concertadas y de las proyectadas, exceda del 25% de los recursos liquidados por operaciones corrientes.

Ciertamente, como argumenta Pina (1994, p. 105), «para la evaluación de la solvencia a largo plazo, la utilidad del balance de situación, junto con la memoria, radica en que facilita información sobre la estructura del endeudamiento de la entidad, puesto que la estabilidad financiera de las administraciones públicas, depende en gran medida del calendario de amortizaciones y volumen de su deuda en relación con los activos enajenables e ingresos de la entidad».

El activo del Balance se encuentra dividido en siete agrupaciones: *inmovilizado, existencias, deudores, cuentas financieras, situaciones transitorias de financiación, ajustes por periodificación y resultados pendientes de aplicación (negativos)*. De forma separada, se añaden *cuentas de control presupuestario y cuentas de orden*. La primera agrupación, *inmovilizado*, a su vez, se divide en: material, inmaterial, inversiones en infraestructura y bienes destinados al uso general², inmovilizado financiero y gastos a cancelar³.

Si exceptuamos la primera -inmovilizado- y la última -resultados negativos-, el resto de agrupaciones que componen el activo podríamos integrarlas dentro del activo circulante⁴. De todas ellas, es *deudores* la que presenta, sin duda alguna, una mayor singularidad, recogiendo todos aquellos derechos de cobro que tienen vencimiento a corto plazo, especialmente los de carácter presupuestario, no presupuestario y los que tienen su origen en la administración de recursos por cuenta de otros entes públicos.

De otro lado, el Pasivo, que recoge los fondos que permiten financiar los diversos elementos constitutivos del activo, se divide en ocho agrupaciones, a saber: *patrimonio y reservas, subvenciones de capital, provisiones, deudas a largo plazo, deudas a corto plazo, partidas pendientes de aplicación, ajustes por periodificación y resultados*. Asimismo, se incorporan, separadamente, *cuentas de control presupuestario y cuentas de orden*.

² Recogen, hasta el momento de su puesta en funcionamiento, todos aquellos bienes e inversiones tangibles que van a ser utilizables directamente por la generalidad de los ciudadanos. Es decir, sólo aparecerán, normalmente, en Balance cuando se encuentren en período de construcción y hasta que se entreguen al uso general, si bien deberá mantenerse el control y seguimiento físico y jurídico de dichos bienes en los correspondientes registros especializados.

³ Recoge los gastos realizados en el ejercicio que por tener proyección económica futura hayan de distribuirse en el tiempo.

⁴ Pueden existir algunos epígrafes de estas agrupaciones que deben excluirse según su contenido específico.

La agrupación *patrimonio y reservas*⁵, incorpora, en epígrafes separados, el patrimonio recibido en adscripción y en cesión⁶; igualmente, se incluyen los relativos al patrimonio entregado en adscripción y en cesión, así como el entregado al uso general⁷. En cuanto a las *subvenciones de capital*, recoge el volumen de las mismas otorgadas a la Entidad mientras se decida su integración a patrimonio⁸. Estas dos agrupaciones junto a *resultados*, constituirían los fondos o recursos propios de la Entidad.

La agrupación *provisiones* recoge solamente la relativa a reparaciones extraordinarias, que constituye esencialmente una periodificación anticipada de gastos por motivos de conservación o reparaciones.

Las *deudas a largo plazo*, engloban todas aquellas obligaciones a pagar cuyo vencimiento supere el ejercicio económico. Aparecen desglosadas en los siguientes epígrafes:

- Empréstitos, que incluye los pasivos financieros a l/p formalizados a través de emisiones en masa de valores negociables.
- Préstamos recibidos, para recoger los constituidos a corto y l/p de Entes del sector público y los obtenidos a l/p de fuera del sector público.
- Fianzas y depósitos recibidos.

La agrupación *deudas a corto plazo*, que integra las obligaciones de pago cuyo vencimiento es inferior al ejercicio económico, presenta, a través de 12 epígrafes, principalmente todos aquellos acreedores surgidos por operaciones presupuestarias y no presupuestarias, así como los que tienen su origen en la administración de recursos por cuenta de otros entes públicos. Asimismo, reserva un epígrafe específico para las deudas mantenidas con entidades de crédito.

Por último, las agrupaciones *partidas pendientes de aplicación* y *ajustes por periodificación* contemplan, respectivamente, los ingresos y otras partidas pendientes de aplicación y los gastos imputables al ejercicio que se cierra, pero que se devengan en un ejercicio posterior respectivamente.

⁵ El PGCAL no contempla específicamente ninguna cuenta de reservas. Ahora bien, teniendo en cuenta los criterios de valoración del inmovilizado, es posible que pueda aparecer la cuenta de «Reservas de revalorización», para recoger las originadas por revalorizaciones de elementos patrimoniales.

⁶ Recogen, respectivamente, el valor de los bienes inmuebles que le han sido adscritos al sujeto contable para su explotación o utilización, o los que le han sido cedidos sujetos a reversión. El saldo de ambas cuentas es acreedor.

⁷ En los tres casos se trata de cuentas deudoras representativas de los bienes inmuebles entregados en adscripción, de los bienes cedidos y de las inversiones entregadas al uso general, respectivamente. Aparecerán minorando la cuenta 100 «Patrimonio».

⁸ En el PGCP de 1994 las subvenciones y transferencias de capital son consideradas ingresos del ejercicio en que se reciben. Esta alternativa difiere de la recogida en el PGC para las empresas actualmente en vigor, que las considera como ingresos diferidos y las imputa a resultados periódicamente en proporción a la depreciación de los activos que financian, encontrando su justificación en el carácter más recurrente que tienen las mismas con respecto al sector privado, así como en el diferente significado que presenta el resultado económico en el ámbito de las Entidades Públicas.

4.1.2. Cuadro de Financiación Anual.

Su cometido es, tal como señala la Regla 419 de la ICAL, presentar en términos de flujos las variaciones que se hayan producido en el ejercicio, poniendo de manifiesto los recursos obtenidos así como el empleo dado a dichos recursos. En el mismo, por tanto, se reflejan los recursos obtenidos en el ejercicio y sus diferentes orígenes, así como la aplicación o el empleo de los mismos en inmovilizado o en circulante y el efecto que han producido tales operaciones sobre el capital circulante.

No obstante, la definición de capital circulante como activo circulante menos pasivo circulante resulta de escasa utilidad en la Administración Local. Las posibilidades de endeudamiento de las Entidades Locales vienen reguladas por el ordenamiento jurídico y no por circunstancias económicas. Asimismo, existen limitaciones en cuanto a las inversiones, debido a que el endeudamiento a corto plazo normalmente no se destina a financiar inversiones, sino a resolver problemas transitorios de tesorería. Por otra parte, el endeudamiento a largo plazo sólo puede utilizarse, por norma general, para financiar inversiones. De todo lo anterior puede concluirse que serán los recursos generados o aplicados en el ejercicio los que podrán alterar el capital circulante.

Contiene los siguientes estados:

A) Estado de origen y aplicación de fondos.

Es un estado explicativo de los flujos netos de fondos producidos en dos momentos sucesivos, identificando estos dos momentos con dos Balances de Situación, uno al principio y otro al final del ejercicio objeto de examen. Este estado consta de dos partes:

Primera: Variaciones entre Balances de Situación a 31 de diciembre y 1 de enero⁹. Recoge la comparación entre los saldos de las cuentas que conforman los Balances de situación de 31 de diciembre y 1 de enero de ese mismo ejercicio y las variaciones que se ponen de manifiesto con dicha comparación.

Segunda: Fondos aplicados y obtenidos¹⁰. Partiendo de las variaciones deducidas de la primera parte, se realizan los ajustes pertinentes, siendo posteriormente clasificadas, dependiendo de su carácter, como *variaciones permanentes* o como *variaciones circulantes*. Dentro de las primeras se distingue entre *aplicaciones e inversiones* y *recursos obtenidos*, las segundas se dividen en *activas* y *pasivas*.

B) Cuadro de Financiación Anual.

Este estado permitirá determinar en términos de flujos corrientes la financiación básica originada en la Entidad durante el ejercicio y su empleo, así como las variaciones del circulante. Consta de tres partes¹¹:

⁹ Vid. modelo E080.

¹⁰ Vid. modelo E090.

¹¹ Vid. modelos E100 y E110 en Anexo I.

Primera: Aplicaciones e inversiones permanentes de los recursos. Recoge los importes de los flujos corrientes relativos a los subgrupos que van del 15 «Empréstitos» al 19 «Situaciones transitorias de financiación» y todos los del grupo 2 «Inmovilizado», los cuales se obtendrán de la segunda parte del estado de origen y aplicación de fondos, en la columna *aplicaciones e inversiones*.

Segunda: Recursos permanentes obtenidos en el ejercicio. Recoge los importes de los flujos corrientes relativos a la totalidad de los subgrupos de los grupos 1 y 2, los cuales se obtendrán de la segunda parte del estado de origen y aplicación de fondos, en la columna *recursos obtenidos*.

Tercera: Variaciones activas y pasivas del circulante.

- *Variaciones activas.* Recoge los importes de los flujos corrientes relativos a los subgrupos que posean saldos deudores.
- *Variaciones pasivas.* Recoge los flujos corrientes relativos a los subgrupos que posean saldos acreedores.

En ambos casos, estos importes se obtendrán de la segunda parte del estado de origen y aplicación de fondos, de las columnas de *variaciones de circulante*, según sean *activas* o *pasivas*.

Por último, queremos destacar con Pina (1994, p. 112), que este estado tiene más utilidad «a efectos de rendición de cuentas que para la toma de decisiones, facilitando información sobre el origen de los recursos que ha obtenido la entidad a lo largo del ejercicio y el destino de los mismos. Particularmente interesante resultará la determinación de las fuentes de financiación de las inversiones realizadas, así como el grado en que han participado en las mismas los recursos generados por las operaciones con respecto a otras formas de financiación, principalmente ajena».

4.1.3. Estado de Tesorería.

Este estado pone de manifiesto la situación de la tesorería y las operaciones realizadas durante el ejercicio. Aparece estructurado en dos partes:

Primera: Resumen General de la Tesorería¹², que presenta, en forma resumida, los cobros y pagos realizados, clasificados de acuerdo con su naturaleza presupuestaria o no presupuestaria, así como las existencias iniciales y finales en la tesorería.

Segunda: Estado de situación de existencias en Tesorería¹³, en el que se recoge, de forma separada, las existencias iniciales y finales y los cobros y pagos realizados en el ejercicio, clasificados según las correspondientes cuentas del PGCAL.

¹² Vid. modelo E570 en Anexo I.

¹³ Vid. modelo E580 en Anexo I.

4.1.4. Estado de la Deuda

En él se reflejarán las operaciones de creación, amortización, pago, extinción, conversión y canje de capitales, así como las de reconocimiento, pago y extinción de intereses devengados. Consta de dos partes:

Primera: Capitales, para el reflejo de los capitales de la Deuda, desglosándose en tres documentos¹⁴:

- A) Deuda en circulación, que pone de manifiesto el importe de la Deuda Pública al inicio del ejercicio, la emitida durante el mismo y la que se encuentra en circulación al 31 de diciembre.
- B) Amortización por reembolso, que recoge información de cada cuenta del PGCAL que se refiera a Deuda Pública, consignando la evolución de la amortización por reembolso de la deuda emitida por la Entidad.
- C) Amortización por conversión, que recoge información de cada cuenta del PGCAL que se refiera a Deuda Pública, consignando la evolución de la amortización por conversión de la deuda emitida por la Entidad.

Segunda: Intereses¹⁵, para reflejar, por cada cuenta del PGCAL implicada, la evolución de los intereses devengados por la Deuda Pública.

4.1.5. Balance de Comprobación.

Presenta, ordenado por cuentas, las sumas de cada uno de sus cargos y abonos, así como el saldo resultante de las mismas, determinando su carácter según sea de naturaleza deudora o acreedora.

4.1.6. Estado de Remanente de Tesorería.

Muestra el detalle del cálculo del mismo¹⁶, a través de las diversas magnitudes que intervienen en su determinación, diferenciando sus componentes: Remanente de Tesorería para gastos generales y Remanente de Tesorería afectado a gastos con financiación afectada.

Esta magnitud, al cierre del ejercicio, se obtiene por la diferencia entre los derechos reconocidos netos pendientes de cobro a corto plazo, los fondos líquidos o disponibles y las obligaciones ciertas reconocidas netas y pendientes de pago a corto plazo.

Veamos a continuación la forma de proceder para cuantificar cada uno de sus componentes¹⁷.

¹⁴ Vid. modelos E590, E600 y E610 en Anexo I.

¹⁵ Vid. modelo E620 en Anexo I.

¹⁶ Vid. modelo A140 en Anexo I.

¹⁷ Vid. Reglas 348 a 352 de la ICAL.

- A) Los deudores pendientes de cobro comprenden:
- 1) Los derechos presupuestarios liquidados durante el ejercicio, pendientes de cobro. El importe de los mismos se obtiene del saldo de la cuenta 430 «Deudores por derechos reconocidos. Presupuesto corriente», siendo éste la agregación de los saldos correspondientes a sus divisionarias.
 - 2) Los derechos presupuestarios liquidados en ejercicios anteriores, pendientes de cobro. Se obtienen del saldo de la cuenta 431 «Deudores por derechos reconocidos. Presupuestos cerrados», siendo éste la agregación de los saldos de sus divisionarias.
 - 3) Los derechos pendientes de cobro correspondientes a cuentas de deudores no presupuestarios. Los saldos de estas cuentas estarán constituidos por los siguientes:
 - a) Deudores por administración de recursos por cuenta de otros Entes Públicos. Dicho importe se obtiene del saldo de la cuenta 466 «Entes Públicos, c/c de efectivo».
 - b) Deudores por operaciones comerciales, que surgirá sólo en el caso de organismos autónomos no administrativos, se obtiene del saldo de la cuenta 455 «Deudores por operaciones comerciales».
 - c) Deudores por otras operaciones no presupuestarias. Incluye los saldos de las cuentas del subgrupo 56 «Otros deudores no presupuestarios», así como, en su caso, el correspondiente a las cuentas de naturaleza deudora del subgrupo 47 «Entidades Públicas».

El importe de los derechos pendientes de cobro así calculados deberá minorarse como consecuencia de la existencia, en su caso, de ingresos pendientes de aplicación definitiva, recogidos en los saldos acreedores de las divisionarias de la cuenta 554 «Ingresos pendientes de aplicación» y en la cuenta 555 «Otras partidas pendientes de aplicación», por la parte que, del saldo de dichas cuentas, corresponda a derechos pendientes de cobro incluidos en el cálculo del Remanente de Tesorería, toda vez que dichos derechos, aunque no han sido objeto de aplicación definitiva, ya han sido cobrados.

Asimismo, el importe de los derechos pendientes de cobro se minorará en la cuantía de aquellos que, en fin de ejercicio, se consideren de difícil o imposible recaudación, según los criterios que a este respecto fije la propia Entidad Local, respetando las orientaciones contenidas en el artículo 103 del RD 500/1990.

- B) Los acreedores pendientes de pago comprenden:
- 1) Las obligaciones presupuestarias reconocidas durante el ejercicio, pendientes de pago. El importe correspondiente a las mismas se obtiene como suma de los saldos acreedores de las cuentas 400 «Acreedores por obligaciones reconocidas. Presupuesto corriente» y 410 «Acreedores por pagos ordenados. Presupuesto corriente».
 - 2) Las obligaciones presupuestarias pendientes de pago correspondientes a presupuestos de gastos de ejercicios anteriores. Es decir, la suma de los saldos de las cuentas 401 «Acreedores por obligaciones reconocidas. Presupuestos cerrados» y 411 «Acreedores por pagos ordenados. Presupuestos cerrados».
 - 3) Las obligaciones derivadas de devoluciones de ingresos presupuestarios, que se obtienen del saldo de la cuenta 420 «Acreedores por devolución de ingresos».

- 4) Las obligaciones pendientes de pago correspondientes a cuentas de acreedores no presupuestarios. Los saldos de estas cuentas estarán constituidos por los siguientes:
- a) Acreedores por administración de recursos de otros Entes Públicos. El importe relativo a estos débitos, que surgen como consecuencia de la recaudación de recursos por cuenta de otros Entes, se obtiene del saldo de la cuenta 463 «Entes Públicos, por ingresos pendientes de liquidar». Ahora bien, si existen ingresos de aplicación definitiva correspondientes a recursos de otros Entes Públicos, recogidos a través de los saldos de la cuenta 554 «Ingresos pendientes de aplicación», los débitos anteriores habrán de aumentarse en la cuantía concerniente a los mencionados ingresos.
 - b) Acreedores por operaciones comerciales. Los importes relativos a estos débitos, que sólo se presentarán en el caso de organismos autónomos no administrativos, se obtienen del saldo de la cuenta 450 «Acreedores por operaciones comerciales» y , en su caso, de la 454 «Acreedores. Facturas pendientes de recibir o formalizar».
 - c) Acreedores por otras operaciones no presupuestarias. Incluye los saldos de las cuentas del subgrupo 51 «Otros acreedores no presupuestarios», así como el concerniente a las cuentas de naturaleza acreedora del subgrupo 47 «Entidades Públicas».

Por otra parte, es necesario considerar la minoración del importe de las obligaciones pendientes de pago, calculadas según el proceso descrito con anterioridad, como consecuencia de la posible existencia de pagos pendientes de aplicación definitiva, recogidos contablemente en la cuenta 550 «Entregas en ejecución de operaciones». En este sentido, la disminución se efectuará por el importe que del saldo deudor de la mencionada cuenta corresponda a obligaciones pendientes de pago incluidas en la determinación del Remanente de Tesorería.

C) Los fondos líquidos de tesorería están constituidos por:

- Los saldos de las cuentas que integran el subgrupo 57 «Tesorería».
- Los excedentes temporales de tesorería que se hayan materializado en inversiones que reúnan las condiciones de liquidez y seguridad¹⁸. El importe correspondiente a las mismas habrá de obtenerse de los saldos de las cuentas en donde se encuentren reflejados.

Si se están realizando gastos con financiación afectada y se presentan desviaciones de financiación acumuladas positivas, será necesario discriminar el Remanente de Tesorería afectado del no afectado, siendo éste último el que, de acuerdo con su signo, reflejará bien la capacidad del sujeto contable de financiar nuevos o mayores gastos presupuestarios en el ejercicio siguiente, bien la necesidad de recabar nuevos fondos para adecuar su equilibrio presupuestario y financiero.

¹⁸ Vid. Art. 180.2 de la LRHL.

4.2. Estados Contables Anuales sobre los Resultados Económico-Patrimoniales de las Entidades Locales.

La Cuenta de Resultados tiene por objeto presentar los resultados del ejercicio, desde un punto de vista económico-patrimonial, reflejando adecuadamente las fuentes de procedencia de los mismos. Está formada por las siguientes cuentas:

A) Resultados corrientes del ejercicio.

Destinada a recoger los flujos reales de gastos e ingresos que se produzcan durante el ejercicio como consecuencia de la actividad normal de la Entidad¹⁹. Para Organismos Autónomos no administrativos esta cuenta se corresponderá con la de explotación.

B) Resultados extraordinarios.

Esta cuenta²⁰ reflejará los flujos reales que se produzcan durante el ejercicio como consecuencia de la emisión y amortización de Deuda, enajenaciones del inmovilizado y pérdidas en el valor del mismo, así como cualquiera otros resultados de signo positivo o negativo que se produzcan y no sean imputable a otras cuentas del Plan.

C) Resultados de la Cartera de Valores.

Presenta los resultados que se originen durante el ejercicio, como consecuencia de la enajenación de títulos o derechos de suscripción de acciones y obligaciones²¹.

D) Modificación de derechos y obligaciones de Presupuestos Cerrados.

Recoge las modificaciones, positivas o negativas, que se produzcan en los saldos de deudores por derechos reconocidos y acreedores por obligaciones reconocidas correspondientes a presupuestos cerrados. Ofrece, por tanto, la información contenida en las cuentas 840 y 841 del PGCAL, referida a las rectificaciones de saldos iniciales y a las anulaciones por diversas causas, de derechos y obligaciones procedentes de ejercicios anteriores²².

E) Resultados del ejercicio.

Refleja el resultado total del ejercicio²³, como producto de la integración de los resultados parciales obtenidos en las cuentas anteriores de las que es resumen. El saldo resultante de esta cuenta nos dará el *beneficio neto total* (saldo acreedor) o la *pérdida neta total* (saldo deudor).

F) Resultado de operaciones comerciales.

Esta cuenta²⁴ sólo se formará y elaborará por los Organismos Autónomos de carácter comercial, industrial, financiero o análogos. Estos Organismos añadirán a las cuentas descritas anteriormente dicha cuenta de resultados, que deberá poner de manifiesto las compras y gastos habidos durante el ejercicio, imputables a su actividad específica, así como las ventas e ingresos, ofreciendo, para unas y otros, la información necesaria para conocer su naturaleza económica.

¹⁹ Vid. modelo E020 en Anexo I.

²⁰ Vid. modelo E030 en Anexo I.

²¹ Vid. modelo E040 en Anexo I.

²² Vid. modelo E050 en Anexo I.

²³ Vid. modelo E060 en Anexo I.

²⁴ Vid. modelo E070 en Anexo I.

Llegado este punto, creemos oportuno efectuar algunas consideraciones sobre el alcance y significado del Resultado Económico en el ámbito del sistema informativo contable local.

El cálculo del Resultado económico-patrimonial del ejercicio, tal como hemos visto, se realiza mediante la adición al Resultado corriente del ejercicio de los otros resultados de carácter atípico acaecidos en el período. Los componentes, a excepción de las Modificaciones de derechos y obligaciones de presupuestos cerrados, son equiparables a los calculados por la contabilidad privada según el derogado Plan de 1973.

De acuerdo con el Documento nº 7 de la IGAE (1994) el resultado económico-patrimonial de un ejercicio es la variación de los fondos propios de la Entidad producida en dicho período como consecuencia de sus operaciones presupuestarias y no presupuestarias. Se determina por diferencia entre los ingresos y los gastos de carácter económico del período al que se refiere²⁵. Un resultado positivo debe interpretarse como el ahorro bruto para consumo futuro habido en la entidad y, en caso contrario, el desahorro, y por tanto, el consumo actual de los recursos que aportarán los ciudadanos en el futuro.

Hemos de tener presente la distinta significación que la figura del resultado económico presenta en la Contabilidad Pública respecto a la privada. Obviamente, en la empresa privada, donde el ánimo de lucro constituye uno de los principales objetivos, la presencia o ausencia del beneficio es determinante para la supervivencia o desaparición de la misma. La existencia de beneficio constituye un indicador del éxito logrado por la organización en la consecución de sus metas. Sin embargo, en las entidades públicas, cuya actividad se desarrolla en un ambiente no lucrativo, el signo del resultado económico no representa un indicador idóneo para medir los logros alcanzados. Ello no es óbice para eludir la función que tiene a la hora de analizar la gestión realizada por la entidad (López, Buendía y Navarro, 1993, p. 299).

El sentido atribuible al concepto Resultado Económico en las Entidades Públicas, tal como señalan Menoyo y De Caso (1990, p. 61), podría ser el de un indicador de la variación de la capacidad productiva de la Entidad Pública, permaneciendo en el seno de ésta como autofinanciación positiva o negativa.

De acuerdo con lo ya expuesto, la Cuenta de Resultados del ejercicio nos muestra, en definitiva, si los ingresos del ejercicio corriente han sido suficientes para atender los servicios prestados durante el mismo o, por el contrario, bien se está consumiendo recursos acumulados, bien se está trasladando parte de la carga fiscal a consumidores de servicios futuros (GASB Nº 11, párr. 3.K).

Por último, queremos resaltar que, en nuestra opinión, el Resultado económico, considerando los elementos que intervienen en su formación, no es el indicador más significativo para evaluar la bondad de la gestión realizada por una Entidad Local. Lo anterior no impide apreciar

²⁵ Conviene recordar las dificultades existentes en la aplicación del principio de correlación de ingresos y gastos en el ámbito de la Contabilidad Pública, toda vez que, la propia naturaleza de las actividades desarrolladas por las entidades públicas, dirigidas a la prestación con carácter no lucrativo de servicios para la colectividad, impide, en numerosas ocasiones, establecer una correlación entre los gastos realizados y los ingresos, obtenidos fundamentalmente por vía impositiva, necesarios para su financiación.

la función que esta magnitud pueda tener a la hora de analizar la gestión realizada por la Entidad, sobre todo si el usuario de la información contable se detiene más en su procedencia que en el importe total del mismo. Como apunta Pina (1994, p. 106) «en el resultado de cualquier entidad, factores tales como, si los resultados son operativos, recurrentes, económicos o financieros tienen más importancia para evaluar la trayectoria futura de la entidad, que el importe final del mismo».

4.3. *Estados Contables Anuales sobre la Ejecución y Liquidación del Presupuesto de las Entidades Locales.*

Incluimos en este apartado los siguientes Estados y Anexos:

ESTADOS	ANEXOS
<ul style="list-style-type: none"> * Estado de Liquidación del Presupuesto * Estado Demostrativo de Presupuestos Cerrados * Estado de Compromisos de Gastos con cargo a Ejercicios Futuros 	<ul style="list-style-type: none"> * Estado de Modificaciones de Crédito * Estado de Compromisos de Ingresos con cargo a Ejercicios Futuros * Estado de Gastos con Financiación Afectada

4.3.1. *Estado de Liquidación del Presupuesto.*

Se estructura en tres partes:

Primera: Liquidación del presupuesto de gastos.

De acuerdo con la estructura aprobada para el presupuesto, y detallando a nivel de artículo, presenta los siguientes documentos:

- A) Liquidación del estado de gastos²⁶, que recoge:
- Los créditos totales autorizados, haciendo distinción entre créditos iniciales y modificaciones.
 - Las obligaciones reconocidas netas con cargo a los mismos.
 - Los remanentes de crédito, clasificados en comprometidos y no comprometidos.

²⁶ Vid. modelo E120 en Anexo I.

- B) Desarrollo de los pagos presupuestarios²⁷, que pone de manifiesto:
- Las obligaciones reconocidas netas en el ejercicio.
 - Los pagos ordenados.
 - El saldo de obligaciones reconocidas que pasan a presupuestos cerrados.
 - Los pagos realizados, separando los reintegros y los pagos líquidos.
 - Las órdenes de pago pendientes a fin de ejercicio, que pasan a presupuestos cerrados.

Los estados citados se complementan con resúmenes que, con idéntica estructura, ofrecen la misma información, agregada, de una parte exclusivamente para la clasificación funcional en sus distintos niveles, con un resumen general por grupos de función y, de otra, exclusivamente para los distintos capítulos del presupuesto de gastos, detallando marginalmente a nivel de artículos, con un resumen general por capítulos.

Segunda: Liquidación del presupuesto de ingresos.

Ofrece, con la estructura que presenta dicho presupuesto, la información contenida en los siguientes documentos:

- A) Liquidación del estado de ingresos²⁸, que recoge:
- Las previsiones definitivas, haciendo distinción entre previsiones iniciales y modificaciones.
 - Los derechos reconocidos netos.
 - La comparación entre previsiones y derechos reconocidos netos.
- B) Desarrollo de los compromisos de ingresos²⁹, que expresa:
- Los compromisos concertados, distinguiendo entre los incorporados de presupuestos cerrados y los incorporados durante el ejercicio.
 - Los compromisos pendientes de realizar al 31 de diciembre, obtenidos de la diferencia entre los compromisos concertados y los realizados al final del ejercicio.
- C) Desarrollo del proceso de gestión, que comprende dos partes³⁰:
- Derechos reconocidos. Presenta los derechos reconocidos totales, distinguiéndose según el momento en que se realiza el reconocimiento y en función de los diferentes mecanismos de liquidación de los derechos, los derechos anulados (distinguiendo las anulaciones de liquidaciones de las devoluciones de ingresos) y los derechos a cobrar, por diferencia entre los derechos reconocidos y los derechos anulados.

²⁷ Vid. modelo E130 en Anexo I.

²⁸ Vid. modelo E260 en Anexo I.

²⁹ Vid. modelo E270 en Anexo I.

³⁰ Vid. modelos E280 y E290 en Anexo I.

- Derechos cancelados. Partiendo de los derechos reconocidos netos (los ofrecidos por la parte anterior), se refleja la recaudación total, las devoluciones de ingresos y, por diferencia, la recaudación neta. Por diferencia entre la recaudación neta y las bajas por insolvencias y otras causas, el total de liquidaciones canceladas. Por último, por diferencia entre los derechos reconocidos netos y el total de liquidaciones canceladas, los derechos reconocidos pendientes de cobro en fin de ejercicio, que pasarán a integrarse en los derechos a cobrar de presupuestos cerrados.

D) Desarrollo del reconocimiento y pago de las devoluciones de ingresos presupuestarios³¹, que ofrece la siguiente información:

- Devoluciones reconocidas, con detalle separado de aquéllas que se hallaban pendientes de pago al inicio del ejercicio y sus modificaciones, de las reconocidas en el ejercicio y total de devoluciones reconocidas.
- Devoluciones efectuadas en el ejercicio.
- Devoluciones pendientes de pago al 31 de diciembre, obteniendo los importes por diferencia entre los correspondientes a devoluciones reconocidas y los de devoluciones efectuadas en el ejercicio.

Los estados mencionados se complementan con un resumen por capítulos que, con detalle por artículos, y con igual estructura que los ya comentados, ofrezca la misma información de manera agregada, y un resumen general por capítulos del presupuesto de ingresos.

Tercera: El Resultado presupuestario.

Pone de manifiesto el Resultado presupuestario ajustado del ejercicio³² considerando los distintos componentes que intervienen en su cálculo y determinación.

4.3.2. Estado Demostrativo de Presupuestos Cerrados.

Este estado recoge los derechos a cobrar y las obligaciones a pagar procedentes de presupuestos cerrados, presentando, para cada uno de los ejercicios, según las aplicaciones presupuestarias correspondientes y detallando a nivel de artículo, los siguientes apartados:

- A) Evolución y situación de las obligaciones reconocidas³³, presentando la siguiente información:
- Obligaciones reconocidas, pendientes de ordenar el pago al comienzo del ejercicio, rectificaciones y total resultante.

³¹ Vid. modelo E300 en Anexo I.

³² Vid. modelo E310 en Anexo I.

³³ Vid. modelo E420 en Anexo I.

- Pagos ordenados durante el ejercicio.
- Obligaciones pendientes de ordenar el pago al 31 de diciembre.

B) Evolución y situación de los libramientos a pagar³⁴, detallando:

- Pagos ordenados pendientes de pagar a 1 de enero, rectificaciones, pagos ordenados durante el ejercicio y total resultante.
- Pagos realizados durante el ejercicio.
- Ordenes de pago pendientes al 31 de diciembre.

C) Evolución y situación de los derechos a cobrar, que comprende dos partes³⁵:

- De los derechos pendientes de cobro. Partiendo del saldo de derechos pendientes de cobro en 1 de enero por contraído previo, más ó menos rectificaciones, menos derechos anulados por anulación de liquidaciones, se obtiene el total de derechos pendientes de cobro.
- Liquidaciones canceladas. Partiendo del total de derechos pendientes de cobro, se presentan las liquidaciones canceladas por recaudación o por insolvencia y otras causas, obteniendo, por diferencia, los derechos pendientes de cobro al 31 de diciembre.

Los estados mencionados se complementarán con resúmenes que, con idéntica estructura, presentarán la información más agregada, por ejercicios y capítulos para el caso de los derechos a cobrar, y además por grupos de función para el caso de las obligaciones reconocidas.

4.3.3. Estado de los Compromisos de Gasto con cargo a Ejercicios Futuros.

Este estado³⁶ recoge, por aplicaciones presupuestarias, y detallando a nivel de artículo, los compromisos de gasto adquiridos durante el ejercicio, así como en los ejercicios precedentes, que sean imputables a presupuestos posteriores, con indicación del importe y el año de imputación.

4.3.4. Estado de Modificaciones de Crédito.

Recoge, de acuerdo con la estructura presupuestaria establecida y a nivel de artículo, las modificaciones autorizadas a los créditos del presupuesto de gastos, detallando por columnas los diferentes tipos de modificaciones existentes. Este estado se completa con resúmenes que ofrecen, por columnas, la misma información, agregada, de una parte, exclusivamente para la clasificación funcional del gasto en sus distintos niveles, con un resumen general por grupos de función, y, de otra parte, exclusivamente para los distintos capítulos del presupuesto de gastos, detallando marginalmente a nivel de artículo, con un resumen general de capítulos.

³⁴ Vid. modelo E430 en Anexo I.

³⁵ Vid. modelos E440 y E450 en Anexo I.

³⁶ Vid. modelo E560 en Anexo I.

4.3.5. Estado de Compromisos de Ingresos con cargo a Presupuestos Futuros.

Presenta, por artículos, totalizando a nivel de capítulo, los compromisos de ingreso concertados con repercusión en presupuestos de ejercicios futuros, con indicación de importe y año a que se refieran.

4.3.6. Estado de Gastos con Financiación Afectada.

Muestra, para cada uno de los gastos que presenten tal carácter de entre los realizados por la Entidad, la información relativa a su ejecución, tanto por la vertiente del presupuesto de gastos, como por la del presupuesto de ingresos, poniendo de manifiesto las desviaciones de financiación surgidas. Se desglosa en los siguientes documentos:

- Resumen de la ejecución del gasto, en el que, por cada aplicación presupuestaria de gasto con este carácter, se presentan los datos identificativos del mismo, los créditos previstos, los gastos comprometidos y las obligaciones reconocidas, por cada año en que se desarrolla la ejecución del gasto con financiación afectada.
- Ejecución de los ingresos, en el que también por aplicaciones presupuestarias y por años de ejecución se ofrece información de los ingresos estimados, compromisos concertados y derechos reconocidos, afectados a cada gasto, identificado por su aplicación presupuestaria.
- Resumen de la ejecución de los ingresos, que presenta de forma agregada, por cada aplicación presupuestaria, los ingresos estimados, los compromisos concertados y los derechos reconocidos, correspondientes a cada gasto con financiación afectada.
- Desviaciones de financiación, en el que, por cada gasto, y con detalle para cada rúbrica de ingresos a él afectados, se presentan las desviaciones de financiación, positivas o negativas.

4.4. Otros Anexos a los Estados Contables.

4.4.1. Estado de evolución y situación de los recursos administrados por cuenta de otros Entes Públicos.

Este estado se estructura en cuatro partes:

Primera: Desarrollo del proceso de gestión de los recursos administrados, en la que se muestra, para cada uno de los conceptos, los derechos a cobrar por cuenta de otros Entes Públicos, poniendo de manifiesto los derechos reconocidos, los derechos anulados, los derechos reconocidos netos, la recaudación efectuada, las bajas por insolvencias y otras causas producidas y los derechos pendientes de cobro en fin de ejercicio.

Segunda: Desarrollo del reconocimiento y pago de las devoluciones de recursos de otros Entes Públicos, en la que se indica, para cada uno de los conceptos, las devoluciones pendientes de pago al comienzo del ejercicio, las modificaciones de saldo inicial, las devoluciones reconocidas durante el ejercicio, las devoluciones pagadas y las devoluciones pendientes de pago en fin de ejercicio.

Tercera: Cuenta de las obligaciones derivadas de la gestión, en la que se refleja, para cada concepto, la situación de los recursos recaudados a favor de otros Entes Públicos, poniendo de manifiesto los pendientes de pago al comienzo del ejercicio, los recaudados, los pagados y los pendientes de pago en fin de ejercicio.

Cuarta: Desarrollo de las cuentas corrientes con otros Entes Públicos, que pondrá de manifiesto, para cada Ente, la situación inicial, la situación final y el movimiento de las referidas cuentas.

4.4.2. Estado de situación y movimientos de operaciones no presupuestarias de Tesorería.

Este estado presenta, para las distintas cuentas y conceptos de operaciones no presupuestarias de Tesorería, el detalle de la operaciones realizadas durante el ejercicio, mostrando su situación y movimiento, y clasificadas en las siguientes agrupaciones:

- Deudores.
- Acreedores.
- Partidas pendientes de aplicación.
- Movimientos internos de Tesorería.

4.4.3. Estado de situación y movimiento de valores.

Este estado recoge, para cada una de las distintas cuentas y conceptos de valores en depósito, el saldo a 1 de enero, los depósitos constituidos en el ejercicio, el total de los dos apartados anteriores, los depósitos devueltos y el saldo pendiente de devolución.

4.5. Consolidación de la Información Económico-Financiera y Presupuestaria.

La preocupación del gobierno de la nación por reforzar el régimen de control sobre el gasto, el endeudamiento y el déficit público en el subsector local, motivó la introducción en la Ley 13/1996 de una modificación del art. 190 de la Ley 39/1988 reguladora de las Haciendas Locales (LRHL), que obligaba a las mismas a consolidar, como mínimo, la Cuenta General de la propia entidad, la de sus organismos autónomos y las de las sociedades mercantiles de capital mayoritariamente propiedad de la misma.

Con posterioridad, la Ley 66/1997, de 30 de diciembre, de medidas fiscales, administrativas y del orden social, dió una nueva redacción a los apartados 1 y 4 del mencionado art. 190 de la LRHL, de tal manera que la presentación de estados consolidados volvió a tener carácter optativo, al quedar supeditada la misma al Pleno de la Corporación quién podrá obviar tal requisito de no adoptar acuerdo expreso en tal sentido (Román y López, 1998, p. 317).

En cualquier caso, existen otras muchas razones plausibles que justifican la necesidad de llevar a cabo la consolidación en el subsector local, sin olvidar, evidentemente por válidas, las que se argumentan para las empresas de negocios en el sector privado.

En este sentido, el libro blanco de L'Ordre des Experts-Comptables de France (OECE, 1992, pp. 20-23) menciona como aspectos positivos de la consolidación en el ámbito local, los siguientes:

- Una mejor garantía de la democracia local. Una información exhaustiva y transparente de la gestión local favorecerá un control más democrático de la utilización de los fondos públicos. Al final, la práctica generalizada de la consolidación permitirá una comparación más satisfactoria de la situación financiera en el tiempo para una misma entidad local y en el espacio entre varias entidades, con independencia de los sistemas de gestión para la prestación de servicios adoptados.
- Instaurar una política de grupo. La información global de síntesis del grupo local constituirá una buena herramienta de dirección de los entes subordinados y de control de su gestión. También será posible medir, de manera más completa, el poder económico real del ente local e, igualmente, el nivel de servicios ofrecido a los habitantes de los diferentes sectores de actividad.
- Medir los riesgos y mejorar la información para las entidades financieras, de manera que éstas puedan evaluar el grado de endeudamiento y la solvencia del grupo local.

La noción de «evaluación de riesgo financiero» se reconoce, dentro de la mencionada publicación, como un objetivo principal de la consolidación, pero no es el único. Las ventajas alcanzadas en términos de gestión, la apreciación del poder económico y financiero real de una corporación local y la realización de comparaciones fiables, se apuntan, asimismo, como objetivos importantes. La consolidación facilitará, igualmente, a través de la conjunción de las informaciones necesarias de los satélites y una consolidación por sectores de actividad, una evaluación de las políticas públicas locales.

En definitiva, el objetivo básico de la consolidación es la elaboración de las cuentas anuales representativas de la imagen fiel de un grupo de entidades, sobre la presunción de que éstas ofrecerán una información más válida y representativa del conjunto que la que derivaría de las cuentas individuales de cada organización.

En el ámbito de las Entidades Locales Andaluzas, se impone la necesidad de dar una información global acerca de la actividad económica gestionada, directa, pero también indirectamente, por las mismas, para lo que es necesario implantar un sistema de consolidación de las cuentas públicas locales. En consecuencia, el carácter de unidad económica frente a la posible pluralidad jurídica de las entidades integrantes, ha de ser aceptada como premisa básica del proceso de consolidación en el ámbito local (Rodríguez y López, 1995, p. 157).

La finalidad de los estados contables consolidados en el ámbito local, como síntesis de datos ordenados de forma coherente, no es sino proporcionar información económico-financiera de la unidad económica local a una pluralidad de usuarios, que revele: la situación patrimonial, los resultados económico-patrimoniales y la ejecución y liquidación de los presupuestos. Así, pues, el Subsistema Económico-Financiero y Presupuestario ha de responder también a esta nueva exigencia informativa.

Ahora bien, las entidades locales se encuentran con la sugerencia de consolidación sin que hasta la fecha (julio de 1998) se haya dictado normativa general o específica alguna, a nivel estatal, autonómico o local, sobre la forma de llevarla a cabo. En este último ámbito, sólo encontramos una vaga e imprecisa referencia al tema en la Regla 410 de la Instrucción de Contabilidad de 1990 (ICAL) al señalar, a efectos de consolidar las cuentas y estados que se consideren oportunos, que deberá efectuarse con «criterios usualmente aceptados».

ANEXO I

**DENOMINACIÓN DE LA ENTIDAD
BALANCE DE SITUACIÓN**

Fecha:.././..

ACTIVO			
CUENTAS	DENOMINACIÓN		IMPORTES
	INMOVILIZADO		
	INMOVILIZADO MATERIAL		
200	Terrenos y bienes naturales		
294	(-) Provisión depreciación terrenos		
202	Construcciones		
203	Maquinaria, Instalaciones y Utillaje		
204	Elementos de Transporte		
205	Mobiliario		
206	Equipos para procesos de información		
208	Otro Inmovilizado Material		
209	Instalaciones complejas especializadas		
290	(-) Amortización acumulada I.Material		
	INMOVILIZADO INMATERIAL		
210	Concesiones administrativas		
211	Propiedad Industrial		
212	Fondo de Comercio		
213	Derechos de Traspaso		
215	Propiedad Intelectual		
218	Otro Inmovilizado Inmaterial		
292	(-) Amortización acumulada I.Inmaterial		
	INVERSIONES EN INFRAESTRUCTURA Y BIENES DESTINADOS AL USO GENERAL		
220	Terrenos y bienes naturales		
221	Infraestructuras y bienes destinados al uso general		
227	Inversiones en bienes corrientes		
228	Patrimonio Histórico		
	INMOVILIZADO FINANCIERO		
250,260	Acciones con cotización oficial		
251,261	Acciones sin cotización oficial		
259,269	(-) Desembolsos pendientes sobre acciones		
253,263	Obligaciones y bonos y otras inversiones de renta fija		
295	(-) Provisión depreciación Invers. Finac. Permanentes		
254,255,264	Préstamos concedidos		
270,275	Fianzas y Depósitos constituidos		
	GASTOS A CANCELAR		
280	Gastos amortizables		
	suma y sigue ...		

**DENOMINACIÓN DE LA ENTIDAD
BALANCE DE SITUACIÓN**

Fecha:.././..

ACTIVO			
CUENTAS	DENOMINACIÓN		IMPORTES
	EXISTENCIAS		suma anterior ...
30	Comerciales		
31	Productos Terminados		
32	Productos Semiterminados		
33	Subproductos y Residuos		
34	Productos y Trabajos en Curso		
35	Materias Primas y Auxiliares		
36	Elementos y Conjuntos Incorporables		
37	Materiales para Consumo y Reposición		
38	Embalajes y Envases		
39	(-) Provisión por depreciación de Existencias		
	DEUDORES		
430,431	Deudores por Derechos Reconocidos		
455	Deudores por Operaciones Comerciales		
460	Deudores por Der. Reconoc. de Recursos de Otros Entes Públicos		
465	Entes Públicos por Devoluciones de ingresos pendientes de pago		
466	Entes Públicos, C/C de efectivo		
472,473,474	Entidades Públicas no Presupuestarios		
56	Otros Deudores no Presupuestarios		
	CUENTAS FINANCIERAS		
53	Inversiones Financieras Temporales		
595	(-) Provisión depreciación Inversiones Financieras Temporales		
54	Fianzas y Depósitos constituidos		
550,555,558	Partidas pendientes de aplicación		
570	Caja		
571,572,573	Bancos e Instituciones de Crédito		
	SITUACIONES TRANSITORIAS DE FINANCIACIÓN		
195	Obligaciones y Bonos pendientes de suscripción		
196	Obligaciones y Bonos Recogidos		
	AJUSTES POR PERIODIFICACIÓN		
480	Gastos anticipados		
	RESULTADOS PENDIENTES DE APLICACIÓN		
130	Resultados pendientes de aplicación (Negativos)		
890	Resultados del ejercicio (Pérdidas)		
	TOTAL ACTIVO		

DENOMINACIÓN DE LA ENTIDAD

ESTADO DE REMANENTE DE TESORERÍA

Fecha:.././..

		IMPORTE	
1 (+)	DEUDORES PTES. DE COBRO EN FIN DE EJERCICIO		
	De Ppto. de Ingresos. Ppto. Corriente		
	De Ppto. de Ingresos. Ppto. Cerrados		
	De Operaciones Comerciales*		
	De Recursos de Otros Entes Públicos		
	De Otras Operaciones No Presupuestarias		
	MENOS: Saldos de Dudoso Cobro		
	MENOS: Ingresos realizados Ptes. de Aplicac. Definitiva		
2 (-)	ACREEDORES PTES. DE PAGO EN FIN DE EJERCICIO		
	De Ppto. de Gastos. Ppto. Corriente		
	De Ppto. de Gastos. Ppto. Cerrados		
	De Ppto. de Ingresos		
	De Operaciones Comerciales*		
	De Recursos de Otros Entes Públicos		
	De Otras Operaciones No Presupuestarias		
	MENOS: Pagos Realizados Ptes. de Aplicación Definitiva		
3 (+)	FONDOS LÍQUIDOS DE TESORERÍA EN FIN DE EJERCICIO		
4	REMANENTE DE TESORERÍA AFECTADO A GASTOS CON FINANCIACIÓN AFECTADA		
5	REMANENTE DE TESORERÍA PARA GASTOS GENERALES (1-2+3-4)		
	REMANENTE DE TESORERÍA TOTAL (1-2+3) / (4+5)		

A140

**DENOMINACIÓN DE LA ENTIDAD
BALANCE DE SITUACIÓN**

Fecha:../../..

ACTIVO				
CUENTAS	DENOMINACIÓN		IMPORTES	
	CUENTAS DE CONTROL PRESUPUESTARIO			
010	Presupuesto de Gastos de Ejercicios Posteriores			
016	Compromisos de Ingresos de Ejercicios Sucesivos			
	CUENTAS DE ORDEN			
052,053,054	Avales y Garantías			
060,062	Valores en Depósito			
070,072	De Control de Recibos y Valores Recuadores			
080,081	De Control de Títulos y Cupones de Deuda Pública			
	<i>TOTAL CUENTAS DE CONTROL PRESUPUESTARIO Y DE ORDEN</i>			

**DENOMINACIÓN DE LA ENTIDAD
BALANCE DE SITUACIÓN**

Fecha:...../...../.....

	PASIVO			
CUENTAS	DENOMINACIÓN		IMPORTE	
	PATRIMONIO Y RESERVAS			
100	Patrimonio			
107	(-) Patrimonio adscrito			
108	(-) Patrimonio Cedido			
109	(-) Patrimonio Entregado al Uso General			
101	Patrimonio en Adscripción			
103	Patrimonio en Cesión			
130	Resultados pendientes de aplicación (Positivos)			
	SUBVENCIONES DE CAPITAL			
14	Subvenciones de capital recibidas			
	PROVISIONES			
293	Por Reparaciones Extraordinarias			
	DEUDAS A LARGO PLAZO			
15	Empréstitos			
160,17	Préstamos recibidos			
18	Fianzas y Depósitos recibidos			
	DEUDAS A CORTO PLAZO			
161	Préstamos a corto plazo recibidos del Sector Público			
400,401	Acreedores por obligaciones reconocidas			
410,411	Acreedores por pagos ordenados			
420	Acreedores por devolución de ingresos			
421	Acreedores por devolución de ingresos por recursos de otros Entes			
450,454	Acreedores por operaciones comerciales			
462	Entes Públicos, por derechos a cobrar			
463	Entes Públicos por ingresos pendientes de liquidar			
475,477,478,479	Entidades Públicas			
50	Préstamos recibidos y otros Débitos de fuera del Sector Público			
51	Otros Acreedores no presupuestarios			
52	Fianzas y Depósitos recibidos			
	PARTIDAS PENDIENTES DE APLICACIÓN			
554	Ingresos pendientes de aplicación			
555	Otras partidas pendientes de aplicación			
	AJUSTES POR PERIODIFICACIÓN			
481	Gastos diferidos			
	RESULTADOS			
890	Resultados del ejercicio (Beneficios)			
	<i>TOTAL PASIVO</i>			

**DENOMINACIÓN DE LA ENTIDAD
BALANCE DE SITUACIÓN**

Fecha:...../...../.....

PASIVO			
CUENTAS	DENOMINACIÓN		IMPORTES
	CUENTAS DE CONTROL PRESUPUESTARIO		
014	Gastos comprometidos de ejercicios posteriores		
015	Ingresos comprometidos de ejercicios sucesivos		
	CUENTAS DE ORDEN		
057,058,059	Avales y Garantías		
065,067	Valores en Depósito		
075,076	De Control de Recibos y Valores Recuadores		
085,086	De Control de Títulos y Cupones de Deuda Pública		
	<i>TOTAL CUENTAS DE CONTROL PRESUPUESTARIO Y DE ORDEN</i>		

**DENOMINACIÓN DE LA ENTIDAD
CUENTA DE RESULTADOS CORRIENTES DEL EJERCICIO**

Fecha:.././..

DEBE			HABER		
	DESCRIPCIÓN	IMPORTE		DESCRIPCIÓN	IMPORTE
3	Existencias iniciales		3	Existencias finales	
39	Provisión por depreciación de existencias (Dotación del ejercicio)		39	Provisión por depreciación de existencias (Dotación del ejercicio anterior)	
60	Compras		70	Ventas	
61	Gastos de personal		71	Renta de la propiedad y de la empresa	
62	Gastos financieros		72	Tributos ligados a la producción y la Importación	
63	Tributos		73	Impuestos corrientes sobre la renta y el patrimonio	
64	Trabajos, Sumin. y Servicios Exteriores		75	Subvenciones de la explotación	
65	Prestaciones sociales		76	Transferencias corrientes	
66	Subvención de explotación		77	Impuestos sobre el capital	
67	Transferencias corrientes		78	Otros ingresos	
68	Transferencias de capital		79	Provisiones aplicadas a su finalidad	
69	Dotación del ejercicio para amortización y Provisiones				
800	Resultados corrientes del ejercicio (Saldo Acreedor)		800	Resultados corrientes del ejercicio (Saldo Deudor)	
	<i>TOTAL</i>			<i>TOTAL</i>	

E020

**DENOMINACIÓN DE LA ENTIDAD
CUENTA DE RESULTADOS EXTRAORDINARIOS**

Fecha:.././..

DEBE			HABER		
	DESCRIPCIÓN	IMPORTE		DESCRIPCIÓN	IMPORTE
151,153 195,500,51	Diferencias entre el valor de emisión y el valor de reembolso		196	Diferencias entre el valor de adquisición y de reembolso de la deuda (Beneficio)	
196	Diferencia entre el valor de adquisición y de reembolso de la deuda (Pérdida)		180,520	Beneficios por incumplimientos de obligaciones afianzadas	
20,21	Pérdidas en la enajenación de elementos del Inmovilizado		20	Adquisiciones lucrativas de elementos del Inmovilizado	
20	Pérdidas y minusvalías sufridas por bienes incluidos en el Inmovilizado		20,21	Beneficios en la enajenación de elementos del Inmovilizado	
270,54	Pérdidas por incumplimiento de obligaciones afianzadas		20	Plusvalías registradas en bienes incluidos en el Inmovilizado	
	Otros motivos de cargo			Otros motivos de cargo	
82	Resultados extraordinarios del ejercicio (Saldo Acreedor)		82	Resultados extraordinarios del ejercicio (Saldo Deudor)	
	<i>TOTAL</i>			<i>TOTAL</i>	

E030

DENOMINACIÓN DE LA ENTIDAD
CUENTA DE RESULTADOS DE LA CARTERA DE VALORES

Fecha:.././..

DEBE			HABER		
	DESCRIPCIÓN	IMPORTE		DESCRIPCIÓN	IMPORTE
250,253	Por los Resultados de carácter negativo		250,253	Por los Resultados de carácter positivo	
260,263	En operaciones de enajenación		260,263	En operaciones de enajenación	
295,595	Dotación del ejercicio a la provisión por depreciación de inversiones financieras		250,253	Por las adquisiciones lucrativas	
			260,263		
			531,533		
			295,595	Dotación del ejercicio anterior a la provisión por depreciación de inversiones financieras	
	RESULTADOS CARTERA DE VALORES (Saldo Acreedor)			RESULTADOS CARTERA DE VALORES (Saldo Deudor)	
	<i>TOTAL</i>			<i>TOTAL</i>	

E040

DENOMINACIÓN DE LA ENTIDAD
CUENTA DE MODIFICACIÓN DE DERECHOS Y OBLIGACIONES DE PRESUPUESTOS CERRADOS

Fecha:.././..

DEBE			HABER		
	DESCRIPCIÓN	IMPORTE		DESCRIPCIÓN	IMPORTE
434	Por los Derechos anulados		431	Por las rectificaciones del saldo de Derechos reconocidos	
401	Por las rectificaciones del saldo de Obligaciones reconocidas		401	Por las Obligaciones prescritas	
411	Por las rectificaciones del saldo de Pagos ordenados				
84	MODIFICACIÓN DE DERECHOS Y OBLIGACIONES DE PRESUPUESTOS CERRADOS (Saldo Acreedor)			MODIFICACIÓN DE DERECHOS Y OBLIGACIONES DE PRESUPUESTOS CERRADOS (Saldo Deudor)	
	<i>TOTAL</i>			<i>TOTAL</i>	

E050

DENOMINACIÓN DE LA ENTIDAD
CUENTA DE RESULTADOS DEL EJERCICIO

Fecha:.././..

DEBE			HABER		
	DESCRIPCIÓN	IMPORTE		DESCRIPCIÓN	IMPORTE
80	Resultados Corrientes del ejercicio (Saldo Deudor)		80	Resultados Corrientes del ejercicio (Saldo Acreedor)	
82	Resultados Extraordinarios (Saldo Deudor)		82	Resultados Extraordinarios (Saldo Acreedor)	
83	Resultados de la Cartera de Valores (Saldo Deudor)		83	Resultados de la Cartera de Valores (Saldo Acreedor)	
84	Modificación de Derechos y Obligaciones de Presupuestos Cerrados (Saldo Deudor)		84	Modificación de Derechos y Obligaciones de Presupuestos Cerrados (Saldo Acreedor)	
89	BENEFICIO NETO TOTAL (Saldo Acreedor)			PÉRDIDA NETA TOTAL (Saldo Deudor)	
	<i>TOTAL</i>			<i>TOTAL</i>	

E060

DENOMINACIÓN DE LA ENTIDAD
ESTADO DE ORIGEN Y APLICACIÓN DE FONDOS. PRIMERA PARTE

Fecha:.././..

	BALANCES		VARIACIONES	
	Al 31 del 12	A 1 del 1	En Cargo	En Abono
ACTIVO				
INMOVILIZADO				
20. Inmovilizado Material				
21. Inmovilizado Inmaterial				
22. Inversión en Infraestructura y Bienes destinados al Uso General				
25. Inversiones Financieras Permanentes				
26. Otras Inversiones Financieras Permanentes				
27. Fianzas y Depósitos Constituidos				
EXISTENCIAS				
30. Comerciales				
31. Productos Terminados				
32. Productos Semiterminados				
33. Subproductos y Residuos				
34. Productos y Trabajos en Curso				
35. Materias Primas y Auxiliares				
36. Elementos y conjuntos Incorporables				
37. Materiales para Consumo y reposición				
38. Embalajes y Envases				
DEUDORES				
43. Deudores por Derechos Reconocidos				
45. Deudores por Operaciones Comerciales				
46. Deudores por Administración de Recursos de Otros Entes				
47. Entidades Públicas				
CUENTAS FINANCIERAS				
52. Inversiones Financieras Temporales				
54. Fianzas y Depósitos Constituidos				
55. Partidas Pendientes de Aplicación				
56. Otros Deudores no Presupuestarios				
57. Tesorería				
GASTOS A CANCELAR				
28. Gastos a cancelar				
SITUACIONES TRANSITORIAS DE FINANCIACIÓN				
19. Situaciones Transitorias de Financiación				
AJUSTES POR PERIODIFICACIÓN				
48. Ajustes por periodificación				
RESULTADOS				
13. Resultados Pendientes de Aplicación				
89. Resultados del Ejercicio				
TOTAL ACTIVO				

DENOMINACIÓN DE LA ENTIDAD
ESTADO DE ORIGEN Y APLICACIÓN DE FONDOS. PRIMERA PARTE

Fecha:.././..

	BALANCES		VARIACIONES	
	Al 31 del 12	A 1 del 1	En Cargo	En Abono
PASIVO				
FINANCIACIÓN BÁSICA				
10. Patrimonio				
11. Resultados Pendientes de Aplicación				
14. Subvenciones de Capital Recibidas				
15. Empréstitos				
16. Préstamos Recibidos de Entes del Sector Público				
17. Préstamos a Largo Plazo de fuera del Sector Público				
18. Fianzas y Depósitos Recibidos a Largo Plazo				
AMORTIZACIONES Y PROVISIONES				
29. Amortización del Inmovilizado y Provisiones				
39. Provisión por depreciación de Existencias				
59. Provisiones				
DEUDAS A CORTO PLAZO				
40. Acreedores por Obligaciones Reconocidas				
41. Acreedores por Pagos Ordenados				
42. Acreedores por Devolución de Ingresos				
45. Acreedores por Operaciones Comerciales				
46. Acreedores por Administración de Recursos de Otros Entes				
47. Entidades Públicas				
50. Préstamos Recibidos y Otros Débitos fuera del Sector Público				
51. Otros Acreedores no Presupuestarios				
52. Fianzas y Depósitos Recibidos				
PARTIDAS PENDIENTES DE APLICACIÓN				
55. Partidas Pendientes de Aplicación				
AJUSTES POR PERIODIFICACIÓN				
48. Ajustes por periodificación				
RESULTADOS				
89. Resultados del Ejercicio				
TOTAL PASIVO				
TOTAL VARIACIONES				

DENOMINACIÓN DE LA ENTIDAD
ESTADO DE ORIGEN Y APLICACIÓN DE FONDOS. SEGUNDA PARTE

Fecha:.././..

	VARIACIONES		AJUSTES		VARIACIONES PERMANENTES		VARIACIONES CIRCULANTES	
	En Cargo	En Abono	Aumentos	Disminuciones	Aplicaciones e Inversiones	Recursos Obtenidos	Activas	Pasivas
ACTIVO								
INMOVILIZADO								
20. Inmovilizado Material								
21. Inmovilizado Inmaterial								
22. Inversión en Infraestructura y Bienes destinados al Uso General								
25. Inversiones Financ. Permanentes								
26. Otras Invers. Financ. Permanentes								
27. Fianzas y Depósitos Constituidos								
EXISTENCIAS								
30. Comerciales								
32. Productos Semiterminados								
33. Subproductos y Residuos								
34. Productos y Trabajos en Curso								
35. Materias Primas y Auxiliares								
36. Elem. y conjuntos Incorporables								
37. Materiales Consumo y reposición								
38. Embalajes y Envases								
DEUDORES								
43. Deudores Derechos Reconocidos								
45. Deudores Operaciones Comerciales								
46. Deudores por Administración de Recursos de Otros Entes								
47. Entidades Públicas								
CUENTAS FINANCIERAS								
52. Inversiones Financ. Temporales								
54. Fianzas y Depósitos Constituidos								
55. Partidas Pendientes de Aplicación								
56. Otros Deudores no Presupuestarios								
57. Tesorería								
GASTOS A CANCELAR								
28. Gastos a cancelar								
SITUACIONES TRANSITORIAS DE FINANCIACIÓN								
19. Situac. Transitorias de Financiac.								
AJUSTES PERIODIFICACIÓN								
48. Ajustes por periodificación								
RESULTADOS								
13. Resultados Pendientes de Aplicación								
89. Resultados del Ejercicio								

DENOMINACIÓN DE LA ENTIDAD
ESTADO DE ORIGEN Y APLICACIÓN DE FONDOS. SEGUNDA PARTE

Fecha:././..

	VARIACIONES		AJUSTES		VARIACIONES PERMANENTES		VARIACIONES CIRCULANTES	
	En Cargo	En Abono	Aumentos	Disminuciones	Aplicaciones e Inversiones	Recursos Obtenidos	Activas	Pasivas
PASIVO								
FINANCIACIÓN BÁSICA								
10. Patrimonio								
11. Resultados Pendientes de Aplicación								
14. Subvenciones de Capital Recibidas								
15. Empréstitos								
16. Prést. Recibidos de Entes del Sector Público								
17. Prést. a Largo Plazo de fuera del Sector Público								
18. Fianzas y Depósitos Recibidos a Largo Plazo								
AMORTIZACIONES Y PROVISIONES								
29. Amort. del Inmovilizado y Provisiones								
39. Provisión por depreciación de Existencias								
59. Provisiones								
DEUDAS A CORTO PLAZO								
40. Acreedores Obligaciones Reconocidas								
41. Acreedores por Pagos Ordenados								
42. Acreedores Devolución de Ingresos								
45. Acreedores Operaciones Comerciales								
46. Acreed. Admón. Recursos Otros Entes								
47. Entidades Públicas								
50. Prést. Recibidos y Otros Débitos fuera S.P								
51. Otros Acreedores no Presupuestarios								
52. Fianzas y Depósitos Recibidos								
PARTIDAS PTES. APLICACIÓN								
55. Partidas Pendientes de Aplicación								
AJUSTES PERIODIFICACIÓN								
48. Ajustes por periodificación								
RESULTADOS								
89. Resultados del Ejercicio								
GASTOS A CANCELAR								
28. Gastos a cancelar								
SITUAC. TRANSIT. FINANCIACIÓN								
19. Situac. Transitorias de Financiac.								
AJUSTES PERIODIFICACIÓN								
48. Ajustes por periodificación								
RESULTADOS								
13. Resultados Pendientes de Aplicación								
89. Resultados del Ejercicio								
TOTAL VARIACIONES								
FONDOS OBTENIDOS POR VENTA DE INMOV. MATERIAL								
FONDOS OBTENIDOS POR VENTA DE INMOV. FINANCIERO								
FONDOS OBTENIDOS POR REEMB. PRÉSTAMOS CONCEDIDOS								
FONDOS OBTENIDOS POR OTRAS CAUSAS								
FONDOS APLICADOS POR AMORTIZACIÓN DE EMPRÉSTITOS								
FONDOS APLICADOS POR REEMB. PRÉSTAMOS SECTOR PÚBLICO								
FONDOS APLIC. REEMB. DE PRÉST. FUERA DEL SECTOR PÚBLICO								
FONDOS APLICADOS POR OTRAS CAUSAS								
TOTAL AJUSTES								
TOTAL DE LAS APLICACIONES E INVERSIONES								
TOTAL DE LOS RECURSOS PERMANENTES OBTENIDOS								
TOTAL DE LAS VARIACIONES ACTIVAS DEL CIRCULANTE								
TOTAL DE LAS VARIACIONES PASIVAS DEL CIRCULANTE								

DENOMINACIÓN DE LA ENTIDAD
CUADRO DE FINANCIACIÓN ANUAL

Fecha:././..

PRIMERA PARTE		SEGUNDA PARTE	
APLICACIONES E INVERSIONES PERMANENTES DE LOS RECURSOS		RECURSOS PERMANENTES OBTENIDOS EN EL EJERCICIO	
	Flujos Corrientes		Flujos Corrientes
<p>GRUPO 1: FINANCIACIÓN BÁSICA 15. Empréstitos 16. Préstamos Recibidos de Entes del S.P 17. Préstamos a Largo Plazo de fuera del S.P 18. Fianzas y Depósitos Recibidos a Largo Plazo 19. Situaciones Transitorias de Financiación</p> <p>GRUPO 2: INMOVILIZADO 20. Inmovilizado Material 21. Inmovilizado Inmaterial 22. Invers.en Infraest.y Bienes destinados al Uso Gral. 25. Inversiones Financieras Permanentes 26. Otras Inversiones Financieras Permanentes 27. Fianzas y Depósitos Constituidos 28. Gastos a Cancelar 29. Amortizac. Inmovilizado y Provisiones</p> <p style="text-align: right;">Total de las aplicaciones y de las inversiones permanentes de recursos</p>		<p>GRUPO 1: FINANCIACIÓN BÁSICA 10. Patrimonio 13. Resultados pendientes de Aplicación 14. Subvenciones de Capital Recibidas 15. Empréstitos 16. Préstamos Recibidos de Entes del S.P 17. Préstamos a Largo Plazo de fuera del S.P 18. Fianzas y Depósitos Recibidos a Largo Plazo 19. Situaciones Transitorias de Financiación</p> <p>GRUPO 2: INMOVILIZADO 20. Inmovilizado Material 21. Inmovilizado Inmaterial 25. Inversiones Financieras Permanentes 26. Otras Inversiones Financieras Permanentes 27. Fianzas y Depósitos Constituidos 28. Gastos a Cancelar 29. Amortizac. Inmovilizado y Provisiones</p> <p style="text-align: right;">Total de los recursos permanentes obtenidos en el ejercicio</p>	

E100

Fecha:././..

TERCERA PARTE			
VARIACIONES ACTIVAS DEL CIRCULANTE		VARIACIONES PASIVAS DEL CIRCULANTE	
	Flujos Corrientes		Flujos Corrientes
<p>GRUPO 3: EXISTENCIAS 30. Comerciales 31. Productos Terminados 32. Productos Semiterminados 33. Subproductos y Residuos 34. Productos y Trabajos en Curso 35. Materias Primas y Auxiliares 36. Elementos y conjuntos Incorporables 37. Materiales para Consumo y reposición 38. Embalajes y Envases</p> <p>GRUPO 4: ACREEDORES Y DEUDORES 43. Deudores por Derechos Reconocidos 46. Deud. Admón de Recursos de Otros Entes 47. Entidades Públicas 48. Ajustes por Periodificación</p> <p>GRUPO 5: CUENTAS FINANCIERAS 53. Inversiones Financieras Temporales 54. Fianzas y Depósitos Constituidos 55. Partidas Pendientes de Aplicación 56. Otros Deudores no Presupuestarios 57. Tesorería</p> <p style="text-align: right;">Total de las variaciones activas del circulante</p>		<p>GRUPO 3: EXISTENCIAS 39. Provisión por depreciación Existencias</p> <p>GRUPO 4: ACREEDORES Y DEUDORES 40. Acreedores por Obligaciones Reconocidas 41. Acreedores por Pagos Ordenados 42. Acreedores por Devolución de Ingresos 46. Acreed. por Admón de Recursos de Otros Entes 47. Entidades Públicas 48. Ajustes por Periodificación</p> <p>GRUPO 5: CUENTAS FINANCIERAS 50. Préstamos y otros Débitos fuera del S.P 51. Otros Acreedores no Presupuestarios 52. Fianzas y Depósitos Recibidos 55. Partidas Pendientes de Aplicación 57. Tesorería 59. Provisiones</p> <p style="text-align: right;">Total de las variaciones pasivas del circulante</p>	

E110

DENOMINACIÓN DE LA ENTIDAD

LIQUIDACIÓN DEL PRESUPUESTO DE GASTOS

I. LIQUIDACIÓN DEL ESTADO DE GASTOS

CL. ORGÁNICA

CL. FUNCIONAL

DESCRIPCIÓN

DESCRIPCIÓN

Fecha:.././..

CAP.	ART.	DESCRIPCIÓN	CRÉDITOS PRESUPUESTARIOS			OBLIGAC. REC.NETAS	REMANENTES CRÉDITO	
			INIC.	MODIF.	DEFINIT.		COMPR.	NO COMPR.

E120

DENOMINACIÓN DE LA ENTIDAD

LIQUIDACIÓN DEL PRESUPUESTO DE INGRESOS

I. DESARROLLO DE LOS PAGOS PRESUPUESTOS

CAPÍTULO

ARTÍCULO

DESCRIPCIÓN

DESCRIPCIÓN

Fecha:.././..

CAP.	ART.	DESCRIPCIÓN	OBLIG. RECON. NETAS	PAGOS ORDEN.	OBLIG.PTES ORDENAR PAGO 31-12	PAGOS REALIZADOS			ORDENES PAGO PTES 31-12
						TOTALES	REINTEGROS	LÍQUIDOS	

E130

DENOMINACIÓN DE LA ENTIDAD

LIQUIDACIÓN DEL PRESUPUESTO DE INGRESOS

I. LIQUIDACIÓN DEL ESTADO DE INGRESOS

CAPÍTULO

DESCRIPCIÓN

ARTÍCULO

DESCRIPCIÓN

Fecha:././.

CONCP.	SUBCP.	DESCRIPCIÓN	PREV. INIC.	MODIFICACIÓN DE PREVISIONES		PREVISI. DEFINIT.	DCHOS RECON NETOS	COMPARACIÓN PREVIS-DCHOS	
				EN AUMEN.	EN DISM.			EXCESO PREVIS. S/DCHOS.	EXCESO DCHOS. S/PREVIS.

E260

LIQUIDACIÓN DEL PRESUPUESTO DE INGRESOS

II. DESARROLLO DE LOS COMPROMISOS DE INGRESOS

CAPÍTULO

DESCRIPCIÓN

ARTÍCULO

DESCRIPCIÓN

Fecha:././.

CONCP.	SUBCP.	DESCRIPCIÓN	COMPROMISOS CONCERTADOS		COMPROMISOS REALIZADOS	COMPROMISOS PTES DE REALIZAR AL 31-12
			INCORPORADOS DE PRESUPUESTOS CERRADOS	EN EL EJERCICIO		

E270

LIQUIDACIÓN DEL PRESUPUESTO DE INGRESOS

III. DESARROLLO DEL PROCESO DE GESTIÓN

A.- DERECHOS RECONOCIDOS

CAPÍTULO

DESCRIPCIÓN

ARTÍCULO

DESCRIPCIÓN

Fecha:././.

CONCP.	SUBCP.	DESCRIPCIÓN	DERECHOS RECONOCIDOS				OTR.ING. SIN CONT. PREVIO	TOTALES	DCHOS ANULADOS		DCHOS REC. NETOS
			CONTR. PREVIO ING.DIR.	CONTR. PREVIO ING.RECIBO	DECLAR. AUTOLIQ.	ANULAC. LIQUID.			DEVOLUC. DE INGRESOS		

E280

DENOMINACIÓN DE LA ENTIDAD

LIQUIDACIÓN DEL PRESUPUESTO DE INGRESOS
 III. DESARROLLO DEL PROCESO DE GESTIÓN
 A.- DERECHOS CANCELADOS

CAPÍTULO
 ARTÍCULO

DESCRIPCIÓN

 DESCRIPCIÓN

Fecha:.././..

CONCP.	SUBCP.	DESCRIPCIÓN	DCHOS RECON. NETOS	RECAUDACIÓN			BAJAS INSOLV. Y OTRAS	TOTAL LIQUID. CANCEL.	DCHOS REC. PTES. COBRO 31-12
				TOTAL	DEVOLUC. INGRESOS	NETA			

E290

DENOMINACIÓN DE LA ENTIDAD

LIQUIDACIÓN DEL PRESUPUESTO DE INGRESOS
 IV. DESARROLLO DE LAS DEVOLUCIONES DE INGRESOS

CAPÍTULO
 ARTÍCULO

DESCRIPCIÓN

 DESCRIPCIÓN

Fecha:.././..

CONCP.	SUBCP.	DESCRIPCIÓN	DEVOLUCIONES RECONOCIDAS				DEVOLUC. EFECTUAD. EN EL EJERC.	PTE. PAGO EN 31-12
			SALD.INIC. PTE. PAGO	MODIF. SALD. INIC.	EN EL EJERCICIO	TOTAL		

E300

DENOMINACIÓN DE LA ENTIDAD

LIQUIDACIÓN DE PRESUPUESTOS CERRADOS

I. EVOLUCIÓN Y SITUACIÓN DE LAS OBLIGACIONES RECONOCIDAS

EJERCICIO

CL. ORGÁNICA

CL. FUNCIONAL

DESCRIPCIÓN

DESCRIPCIÓN

Fecha:.././..

CAP.	ART.	DESCRIPCIÓN	OBLIGACIONES RECONOCIDAS			PAGOS ORDEN.	OBLIG. PTES ORDENAR PAGO 31-12
			SALDO INIC. A 1 ENERO	RECTIFICACIONES	TOTALES		

E420

LIQUIDACIÓN DE PRESUPUESTOS CERRADOS

I. EVOLUCIÓN Y SITUACIÓN DE LOS LIBRAMIENTOS A PAGAR

EJERCICIO

CL. ORGÁNICA

CL. FUNCIONAL

DESCRIPCIÓN

DESCRIPCIÓN

Fecha:.././..

CAP.	ART.	DESCRIPCIÓN	PAGOS ORDENADOS				PAGOS REALIZ.	OBLIG. PTES ORDENAR PAGO 31-12
			SALDO INIC. A 1 ENERO	RECTIFICAC.	EN EL EJERCIC.	TOTALES		

E430

LIQUIDACIÓN DE PRESUPUESTOS CERRADOS

I. EVOLUCIÓN Y SITUACIÓN DE LOS DERECHOS A COBRAR

A.- DE LOS DERECHOS PENDIENTES DE COBRO

EJERCICIO

Fecha:.././..

CAP.	ART.	DESCRIPCIÓN	SALDO DCHOS. CONTR. PREVIO			DCHOS. ANULADOS ANULACIÓN LIQUIDACIONES	DCHOS. PTES. COBRO TOTALES
			INGRESO DIRECTO	INGRESO RECIBO	RECTIF.		

E440

LIQUIDACIÓN DE PRESUPUESTOS CERRADOS

I. EVOLUCIÓN Y SITUACIÓN DE LOS DERECHOS A COBRAR

B.- LIQUIDACIONES CANCELADAS

EJERCICIO

Fecha:.././..

CAP.	ART.	DESCRIPCIÓN	DCHOS. PTES. COBRO TOTALES	LIQUIDAC. CANCELADAS		DCHOS PTES. COBRO 31-12
				RECAUDACIÓN	INSOV. Y OT. CAUS.	

E450

DENOMINACIÓN DE LA ENTIDAD

ESTADO DE LOS COMPROMISOS DE GASTOS CON CARGO A EJERCICIOS FUTUROS

CL. ORGÁNICA
CL. FUNCIONAL

DESCRIPCIÓN
DESCRIPCIÓN

Fecha:.././..

CAP.	ART.	DESCRIPCIÓN	COMPROM. DE GASTOS ADQUIRIDOS CON CARGO AL AÑO:				
			AÑO 1	AÑO 2	AÑO 3	AÑO 4	AÑOS SUCEIVOS

E560

DENOMINACIÓN DE LA ENTIDAD

ESTADO DE TESORERÍA PRIMERA PARTE. RESUMEN GENERAL DE TESORERÍA

Fecha:././..

		IMPORTE			IMPORTE
	PAGOS			COBROS	
	1.- PRESUPUESTARIOS			1.- PRESUPUESTARIOS	
410,417	. Ppto. de Gasto. Ppto. Corriente		430	. Ppto. de Ingres. Ppto. Corriente	
411	. Ppto. de Gasto. Ppto. Cerrados		431	. Ppto. de Ingres. Ppto. Cerrados	
420	. Devoluc. Ingresos Presupuestarios		417	. Reintegro Ppto. Gastos. Ppto.Cre.	
	2.- DE RECURSOS DE OT. ENTES			2.- DE RECURSOS DE OT. ENTES	
421	. Devoluc. de Recursos de Otros Entes		460	. Cobros de Recursos de Otros Entes	
463	. Pagos de Recursos de Otros Entes		463	. Reintegro de Recursos de Otros Entes	
466	. Pagos de c/c. De Efectivo		466	. Cobros de c/c. De Efectivo	
	3.- DE OPERAC. COMERCIALES			3.- DE OPERAC. COMERCIALES	
450	. De Operaciones Comerciales		455	. De Operaciones Comerciales	
	4.- DE OPERACIONES NO PRESUPUEST. DE TESORERÍA			4.- DE OPERACIONES NO PRESUPUEST. DE TESORERÍA	
457,477	. Acreedores		457,477	. Acreedores	
479,51			479,51		
472,474,56	. Deudores		472,474,56	. Deudores	
550,554,555	. Partidas Pendientes de Aplicación		550,554,555	. Partidas Pendientes de Aplicación	
588	. Movimientos internos de Tesorería		588	. Movimientos internos de Tesorería	
	5.- IMPTO. VALOR AÑADIDO			5.- IMPTO. VALOR AÑADIDO	
473	. IVA Soportado		473	. IVA Soportado	
478	. IVA Repercutido		478	. IVA Repercutido	
	<i>TOTAL PAGOS</i>			<i>TOTAL COBROS</i>	
	<i>EXISTENCIAS FINALES</i>			<i>EXISTENCIAS INICIALES</i>	
	<i>TOTAL DEBE</i>			<i>TOTAL HABER</i>	

E570

DENOMINACIÓN DE LA ENTIDAD

ESTADO DE TESORERÍA SEGUNDA PARTE. ESTADO DE SITUACIÓN DE EXISTENCIAS EN TESORERÍA

Fecha:.././..

CTA.	CAJA O CTA CORRIENTE	DESCRIPCIÓN	IMPORTES			
			E. INICIALES	COBROS	PAGOS	E. FINALES

E580

DENOMINACIÓN DE LA ENTIDAD

ESTADO DE LA DEUDA
 PRIMERA PARTE. CAPITALES
 A.- DEUDA EN CIRCULACIÓN
 CUENTA P.G.C.P.

Fecha:././.

IDENTIFICACIÓN DE LA DEUDA	EN CIRCUL. COMIENZO EJERCIC.	EMISIONES	PRIM.REEMB. RECTIF. Y OTR. MOT. CARGO	TOTAL CARGO	AMORT.	TOTAL DATA	EN CIRCUL. AL FINAL EJERCICIO

E590

ESTADO DE LA DEUDA
 PRIMERA PARTE. CAPITALES
 B.- AMORTIZACIÓN POR REEMBOLSO
 CUENTA P.G.C.P.

Fecha:././.

IDENTIFICACIÓN DE LA DEUDA	AMORTIZ. PTE. REEMB EN 1 DEL 1	AMORTIZA. EN EL PERÍODO	TOTAL CARGO	REEMB. EN EL PERÍODO	PRESCRIP. Y RECTIF.	TOTAL DATA	AMORT. PTE.REEMB. EN 31-12

E600

ESTADO DE LA DEUDA
 PRIMERA PARTE. CAPITALES
 C.- AMORTIZACIÓN POR CONVERSIÓN
 CUENTA P.G.C.P.

Fecha:././.

IDENTIF. DE DEUDA	AMORTIZ. PTE. CONV. EN 1 DEL 1	AMORTIZ. POR CONV. EN EL PERIO	DIFERENC. EN CONVERS.	TOTAL CARGO	CONVERS. EFECTUA. PERÍODO	PRESCRIP. Y RECTIF.	TOTAL DATA	AMORT. PTE.CONV. EN 31-12

E610

ESTADO DE LA DEUDA
 SEGUNDA PARTE. INTERESES
 CUENTA P.G.C.P.

Fecha:././.

IDENTIF. DE DEUDA	PTE. DE PAGO EN 1 DEL 1	DEVENG. EN EL PERÍODO	REINTEGR.	TOTAL CARGO	PAGAD. EN EL PERÍODO	PRESCRIP. Y RECTIF.	TOTAL DATA	PTES. DE PAGO AL 31-12

E620

5. EL SUBSISTEMA ECONÓMICO-TÉCNICO.

La mayor parte de las Corporaciones Locales andaluzas tiene pendiente un proceso de modernización interno que les posibilite impulsar la etapa de cambio en la que se encuentran inmersas, que les ha supuesto pasar de ser instituciones meramente reguladoras y ordenadoras de la convivencia ciudadana a ser básica y principalmente organizaciones proveedoras de servicios al público.

Efectivamente, en la actualidad los gobiernos locales andaluces muestran grandes carencias en cuanto al uso de métodos de gestión que incentiven la eficacia y eficiencia en su ámbito de actuación. A ello ha contribuido el hecho de que, hasta épocas recientes, la actividad de estos Entes ha recibido básicamente un tratamiento administrativo y burocrático, más preocupado, como ya se ha comentado, por el control de legalidad que por conseguir una gestión eficaz. Además, los servicios públicos prestados por estas organizaciones han experimentado una constante expansión que, unida a la escasez de recursos y a la cada vez más exigente actitud de los ciudadanos receptores de los servicios acerca de la calidad de los mismos, hace necesaria la búsqueda de técnicas de gestión que contribuyan a la mejora de la planificación, de la toma de decisiones y del control de la actividad pública local. A ello ayuda de manera decisiva el conocimiento y posterior análisis de los costes de los servicios que prestan, para lo cual se hace imprescindible, entre otras cuestiones, la implantación de un Sistema de Información Contable Integrado que incorpore al Subsistema de Información Económico-Técnica.

5.1. Objetivos básicos del Subsistema Económico-Técnico en los Entes Locales.

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

En realidad, antes de implantar cualquier sistema de información dentro de una organización, ya sea pública o privada, debemos plantearnos qué objetivos pretendemos alcanzar, pues dependiendo de cuales sean tales fines, el proceso de elaboración de la información así como el output informativo resultante serán distintos.

En nuestro caso particular, perseguimos elaborar un subsistema de información aplicable a las Corporaciones Locales que, formando parte de un Sistema de Información Contable Integrado, proporcione información útil acerca del proceso formativo del coste de los servicios públicos locales, al objeto de que pueda satisfacer la información demandada por parte de sus potenciales usuarios, ya sean externos o internos. Tales objetivos de información pueden sintetizarse, sin ánimo de que ello recopile una relación cerrada, en los que a continuación mencionamos:

1. Posibilitar el control de eficacia³⁷, entendido como el análisis del coste de funcionamiento y del rendimiento o utilidad de los respectivos servicios o inversiones, así como del cumplimiento de los objetivos de los correspondientes programas³⁸.
2. Facilitar la elaboración de la Cuenta General de la Entidad Local, al tener que ir acompañada de dos Memorias³⁹, una justificativa del coste y rendimiento de los servicios públicos y otra demostrativa del grado en que se hayan cumplido los objetivos programados con indicación de los previstos y alcanzados, con indicación del coste de los mismos.
3. Permitir, de una forma menos discrecional, la fijación de precios y tasas en base al coste.
4. Facilitar la toma de decisiones a los distintos usuarios internos de la organización.
5. Permitir una asignación racional de los recursos del organismo a los distintos servicios mediante la adecuada justificación de sus necesidades.
6. Permitir la comparación con otros organismos que presenten servicios similares.
7. Facilitar el control de la gestión de los distintos servicios a través, en su caso, del análisis de desviaciones.
8. Ayudar a determinar el importe por el que deberá ser capitalizado cualquier activo producido por el Organismo.

En definitiva, lo que se persigue básicamente con la implantación de este Subsistema de Información Económico-Técnico en las Entidades Locales andaluzas es la racionalización y mejora de la gestión de sus recursos. Para ello habrá de generarse información relativa a:

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

5.2. El proceso productivo de las Corporaciones Locales.

El establecimiento de un Subsistema de Información Económico-Técnico en cualquier unidad económica ha de venir precedido del conocimiento tanto de su organización como de su proceso productivo, para determinar qué información necesitan los órganos encargados de la adopción de decisiones y a qué nivel, al objeto de que los datos a suministrar resulten útiles a los mismos. En este sentido, entendemos con Calafell (1967, p. 243) que un proceso productivo puede caracterizarse como una transformación según una determinada técnica, de factores pro-

³⁷ Regla 10.j de la Orden de 17 de julio por la que se aprueba la Instrucción de Contabilidad para la Administración Local.

³⁸ Art. 17.2 del Real Decreto Legislativo 1091/1988, de 23 de septiembre, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley General Presupuestaria.

³⁹ Regla 409 de la Orden de 17 de julio por la que se aprueba la Instrucción de Contabilidad para la Administración Local.

ductivos en productos o, en términos análogos, como la función planeada o conjunto de operaciones que utilizando una tecnología y según cierta estructura transforma unas entradas en unas salidas, es decir, unos factores en unos productos.

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 transformación⁴⁰ de valores operada una clara intencionalidad.

Pero, además, hay una serie de puntos clave en la producción de servicios que la caracterizan y la diferencian de la producción de bienes de consumo. Así, Mas y Ramió (1992, pp. 95-96) destacan como aspectos más importantes los siguientes:

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

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

Si tomamos como ejemplo el servicio municipal de seguridad ciudadana, su provisión englobará, de forma general, las siguientes actividades:

1. Protección de las autoridades de las Corporaciones Locales y vigilancia o custodia de sus edificios o instalaciones.
2. Colaborar en el cumplimiento de las funciones de policía judicial, consistentes en la indagación del delito y descubrimiento y aseguramiento del delincuente.

⁴⁰ Entendido tal concepto en un sentido amplio.

3. Efectuar diligencias de prevención y otras actuaciones para evitar la comisión de actos delictivos.
4. Cooperar en la resolución de conflictos privados.
5. Vigilancia de espacios públicos.
6. Contribuir a la defensa nacional.
7. Colaborar con la autoridad competente en caso de declaración del estado de alarma.

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

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

Otra posibilidad que se podría plantear para la identificación del output del servicio sería con intervenciones realizadas; su medición, en función del número de intervenciones, se podría obtener de la propia estadística del Municipio. Sin embargo, desde nuestro punto de vista, esta variable sería poco significativa, ya que una gran parte de la provisión del servicio se centra en las actividades de prevención. Efectivamente, la actividad de patrulla de prevención es la que consume la mayor parte del tiempo de los agentes de policía y, consecuentemente, una mayor parte del presupuesto.

Por tanto, dada la falta de homogeneidad de las actividades que se desarrollan para la provisión del servicio no vemos factible expresar su output en función del efecto final que origina su prestación. Por ello, pensamos que se debería de expresar el output en función de alguna variable correspondiente a algún factor productivo preponderante. Así, como señalan Fitzgerald *et al* (1994, p. 79), el output de un servicio puede medirse en términos del número de clientes, de la cantidad de servicio o producto prestado o vendido, o, paradójicamente, en base a la cantidad de recursos consumidos. En este sentido se manifiestan Anthony, Dearden y Bedford (1992, p. 758) al indicar que, aunque generalmente menos deseable que una verdadera medida de

output, la utilización de los costes como medida del output es, en ocasiones, mejor que no medir nada. En el caso que nos ocupa, y con carácter general, podría ser la hora-hombre⁴¹.

Otra peculiaridad que caracteriza el servicio es la ausencia de una contraprestación directa por parte de los ciudadanos que lo consumen que, en realidad, son todos los habitantes del Municipio, ya que este servicio es un claro ejemplo de lo que se cataloga como servicios puros. Por tanto, en dicha circunstancia y sin considerar la posibilidad de valorar otro indicador, el Subsistema Económico-Técnico terminaría su cometido, en relación al servicio que tomamos como ejemplo, con el suministro de información referente a su coste.

Para el desarrollo de las actividades que, de forma conjuntada, conforman la provisión del servicio cuyo proceso productivo estamos analizando, se hace necesaria la participación de diversos centros de actividad⁴². En este sentido, las actividades son ejecutadas básicamente por los efectivos del cuerpo de la policía municipal que, a efectos de la contabilidad del ámbito interno, quedan integrados dentro de un gran centro de actividad que denominamos genéricamente «policía local». Este gran centro de actividad es a su vez susceptible de descomponerse en otros centros de actividad de menor entidad. Parte de dichos subcentros tienen relación directa con las actividades finalistas que conformarán en sí el aludido servicio y, por tanto, imputarán su coste a tales actividades en función de la unidad de obra que se considere más oportuna (horas de servicio, número de actuaciones, etc.). Sin embargo, existen otros subcentros cuya misión no es la de realizar esas actividades finalistas, sino que realizan otras actividades que sirven de apoyo a los subcentros principales y, consiguientemente, ceden sus costes a éstos. No obstante, hemos de aclarar que el coste total de este gran centro de actividad no se imputa de forma exclusiva a este servicio, ya que se realizan actividades, como por ejemplo pueden ser la de policía judicial o la de ordenación del tráfico, que consumen parte de sus recursos. Además, para la provisión de este servicio, pueden participar otros centros de actividad como «bomberos» o «protección civil».

5.3. Características y estructura del modelo informativo.

Como hemos puesto de manifiesto en páginas anteriores, el objetivo principal que perseguimos con el planteamiento del presente modelo radica en que sea un instrumento útil para la gestión de los servicios prestados por las Corporaciones Locales andaluzas. Es por ello que, con carácter previo, debemos describir las características principales que deben presidir la elaboración de tal información⁴³.

En cuanto al método de asignación de costes, existe la posibilidad de elegir entre métodos de asignación a costes completos o a costes parciales. Ante tal disyuntiva, nos decantamos por un

⁴¹ Debemos puntualizar que la hora-hombre hace referencia a la policía municipal que tiene una relación directa con el ciudadano, es decir, básicamente cabos y agentes.

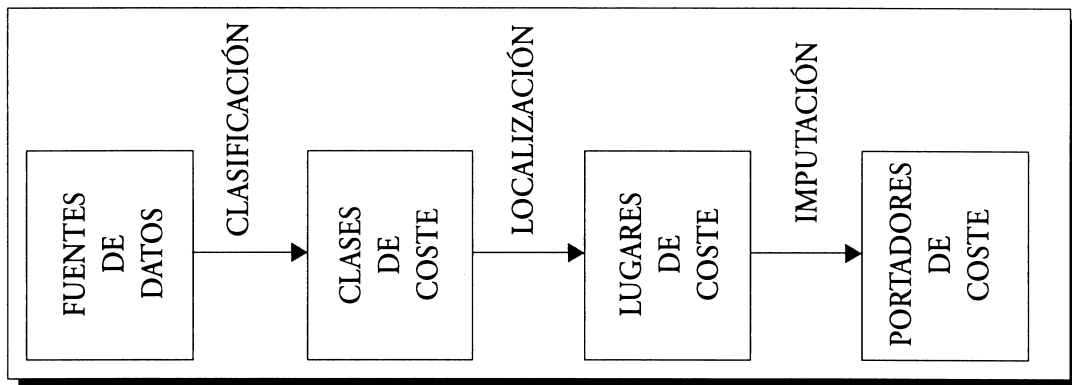
⁴² Todas las consideraciones que se hacen en relación a los centros de actividad tienen validez para los distintos servicios locales.

⁴³ Existe controversia acerca de la conveniencia de someter a normalización la información suministrada por el Subsistema Económico-Técnico. Sin embargo, creemos oportuno establecer una serie de reglas comunes que deberían guiar, de forma general, todo diseño de un modelo de costes aplicable a las Corporaciones Locales.

enfoque de asignación de costes a coste completo, aunque no en sentido estricto o radical sino atenuado, en la razón de que serán todos los costes -fijos o variables, directos o indirectos, externos o calculados- los que formarán parte del coste final del servicio local, a excepción de determinados costes -los localizados en los centros de «alcaldía», «presidencia», etc.- que, ante la dificultad de encontrar relaciones más o menos causales con la prestación de los servicios, optamos por considerarlo un portador de coste final al que denominamos genéricamente «organización». Sin embargo, lo anterior no implica que los datos no estén estructurados de tal forma que permita la extracción de información útil para la gestión interna del Ente⁴⁴. En este sentido, ambos métodos -coste completo y coste parcial- no deberían de excluirse, sino que debería ser posible la elaboración de distintos informes por aplicación de ambas metodologías.

Referente a la problemática inherente al proceso de formación del coste, seguimos las tres etapas clásicas de clasificación, localización e imputación, cada una de las cuales puede identificarse con uno de los tres elementos conceptuales básicos en el tratamiento contable del ámbito interno, como son las clases de coste, los lugares de coste y los portadores de coste, respectivamente. Por tanto, nos decantamos por un modelo orgánico, donde a efectos tanto de facilitar la imputación de costes como de contribuir al control de la gestión tendremos presente la estructura organizativa del Ente Local. Todo lo dicho se puede observar, de forma simplificada, en la figura 2.

Figura 2. Etapas del proceso de formación del coste.



Fuente: Elaboración propia.

En relación a la obtención de márgenes y resultados⁴⁵ advertiremos que habrá servicios en los que podamos obtener tal información -básicamente en aquellos en los que exista la

⁴⁴ No debemos olvidar que perseguimos conjuntamente generar información acerca del coste de suministrar determinados servicios locales así como otro tipo de información útil y relevante para los distintos responsables internos del Ente.

⁴⁵ Como diferencia entre ingresos y costes.

característica de individualizables y que tengan como contrapartida un precio o una tasa- y otros en los que, al formar parte de lo que hemos denominado servicios puros, se van a financiar generalmente vía impuestos, por lo que resultará difícil establecer una correspondencia individualizada entre el coste de suministrar cualquiera de estos servicios con los ingresos que genera. Por tanto, buena parte de las veces, no vamos a poder obtener resultados ya que los ingresos que ocasionalmente se puedan generar serán de escasa importancia y, por tal motivo, lo consideraremos, con la debida separación, como menor importe de la provisión del servicio, debiendo buscar otros indicadores que informen acerca de la gestión del servicio.

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

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

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

5.4. Tratamiento de los elementos de coste.

Una vez determinados tanto los objetivos perseguidos por el Subsistema Económico-Técnico como las características generales que van a presidir su diseño, procede identificar los elementos de coste⁴⁶ que conformarán el coste final de los servicios públicos locales.

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

⁴⁶ En este sentido, entendemos por coste el consumo, valorado en dinero, de los bienes y servicios racionalmente necesarios para la producción del correspondiente servicio local.

Dentro de la información que procede de la propia Entidad, sería útil discriminar entre aquella que tiene su origen en relaciones con terceros y que, por tanto, puede ser obtenida del Subsistema Económico-Financiero y Presupuestario, de aquella otra que tendrá que elaborar el propio Ente, aunque figure dentro de dicho Subsistema, con criterios propios. Dentro del primer grupo podemos citar, a modo de ejemplo, los servicios exteriores, las reparaciones, las primas de seguro, los gastos de personal, los suministros, etc. Como ejemplos típicos de la segunda categoría tenemos el coste de amortización, la previsión social de los funcionarios o las diferencias de inventario.

Sin embargo, no toda la información que puede ser obtenida del Subsistema Económico-Financiero y Presupuestario del Ente pasará a formar parte del Subsistema Económico-Técnico. De esta manera, hay determinadas partidas consideradas como gastos por el primero y que, sin embargo, no van a ser considerados como costes por el segundo. Las causas que motivan su no incorporación al proceso de cálculo de costes se pueden resumir en las contenidas en el cuadro 1.

Cuadro 1. Causas que motivan la no incorporación de determinadas partidas del Subsistema Económico-Financiero y Presupuestario al proceso de cálculo de costes.

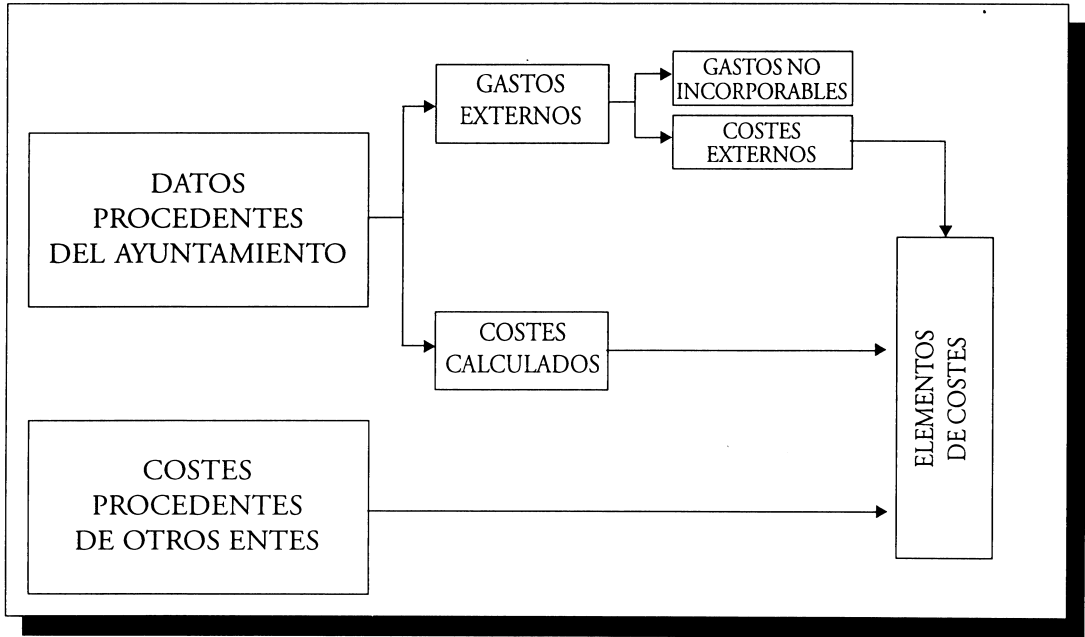
- Corresponderse con operaciones de naturaleza financiera, como es el caso de las provisiones.
- No corresponder al período que está siendo analizado, aunque constituyan costes.
- Vinculación a actividades realizadas por otros entes públicos.
- Concernir a la adquisición de inmovilizado, cuya incorporación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

Fuente: Elaboración propia.

Así, pues, en relación al origen de los costes proponemos una clasificación que distingue entre costes que proceden de la ejecución de gastos de otros organismos, costes que proceden de la ejecución de gastos del Ente, tomados de determinadas partidas del Subsistema Económico-Financiero y Presupuestario y, por último, costes que son calculados con carácter interno dentro del propio Ente Local. Estas dos últimas categorías se corresponden, respectivamente, con lo que tradicionalmente se denominan costes externos y costes calculados o internos.

Lo anterior es expuesto de forma esquemática en la ilustración contenida en la figura 3.

Figura 3. Origen de la información relativa a costes.



Fuente: Elaboración propia.

Una vez determinada la procedencia de los elementos de coste que nutren el Subsistema de Información Económico-Técnico de la Entidad Local, convendría realizar una nueva agrupación tomando como punto de referencia la naturaleza de los mismos. En este sentido, realizamos cuatro grandes agregados a fin de que sea más fácil su tratamiento y control. Estos cuatro grandes epígrafes son:

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

En relación al primer grupo⁴⁷, decir que la mayor parte de los servicios públicos locales se caracterizan por la intensidad en la aplicación del factor trabajo, por lo que los costes asociados a tal concepto tendrán un importante peso específico en el coste final de los servicios. Dentro de tal epígrafe incluimos específicamente los siguientes conceptos:

⁴⁷ El origen de tal información no se encontraría de forma exclusiva en lo que podríamos denominar sistema de gestión de personal, y que debería encargarse de organizar toda la información -cuantitativa y cualitativa- relativa a nóminas y gastos sociales, sino que también deberíamos de capturar información del sistema de gestión de gastos que organizaría la información tanto cuantitativa como cualitativa, relativa a la adquisición de bienes y servicios.

- Sueldos y salarios. Hacen referencia a las remuneraciones fijas y variables -monetarias o en especie- satisfechas al personal, ya sea funcionario, laboral fijo o laboral eventual, que preste sus servicios en la Corporación Local.
- Cotizaciones sociales a cargo de la Corporación Local. Comprende las aportaciones de la Entidad al régimen de la Seguridad Social. Las aportaciones realizadas por el Ente a MUNPAL no las tendremos en consideración a efectos de cálculo de costes.
- Previsión social de los funcionarios. En relación con el punto anterior y al objeto de dar un tratamiento similar al del régimen de la Seguridad Social a las cargas sociales correspondientes al personal funcionario, el Ente Local realizará el cálculo de esta clase de coste mediante la determinación del coste efectivo que le supondría a la Entidad el total de prestaciones a percibir por el personal estatutario no acogido al régimen de la Seguridad Social. En cuanto a la forma de cálculo, nos inclinamos por el método de homogeneización que por el de agregación.
- Formación y perfeccionamiento del personal. Costes relativos a cursos y conferencias destinados al personal del Ente Local, cuando todo ello sea contratado con el exterior.
- Indemnizaciones por razón del servicio. Englobaría costes de dietas, locomoción y traslados.
- Vestuario. En este sentido, en la mayor parte de los convenios que regulan las relaciones entre la Entidad Local y su personal se establece la obligatoriedad por parte del primero de dotar a su personal de la ropa adecuada para desempeñar sus funciones.
- Otros gastos sociales. Aquí entrarían elementos tales como becas, subvenciones a economatos y comedores, seguros, etc.
- Otros gastos relacionados con el personal no incluidos en los epígrafes anteriores.

Por su parte, dentro de los costes relacionados con el inmovilizado⁴⁸, que englobarían todos aquellos motivados por su uso o tenencia, incluimos las siguientes partidas:

- Amortizaciones de inmovilizado material e inmaterial. Si bien existe controversia acerca de si amortizar o no en las Administraciones Públicas, creemos indiscutible su necesidad dentro del ámbito interno para contemplar el desgaste sufrido por los distintos elementos que conforman el inmovilizado del Ente. No obstante, estimamos necesario establecer una serie de limitaciones respecto a algunos bienes que no serán objeto de amortización por no estar destinados a la prestación de servicios públicos -como pueden ser los integrantes del dominio público natural o aquellos destinados al uso general- o por resultar prácticamente imposible determinar su valor -como son los bienes que conforman el patrimonio histórico-artístico- o por tener una vida ilimitada -como son los terrenos y bienes naturales, salvo que para el sujeto tuvieran una vida útil limitada-.
- Costes de reparaciones, mantenimiento y conservación del inmovilizado. No obstante, hemos de indicar que existen gastos de reparaciones que mejoran el inmovilizado y que,

⁴⁸ El origen de tal información, no se encontraría de forma exclusiva en el sistema de gestión de inmovilizado, del cual capturaríamos básicamente el dato referente a la amortización, sino que también deberíamos capturar información del sistema de gestión de gastos.

por tanto, no debemos considerar como coste, ya que dichos gastos incrementarán el valor del bien correspondiente por lo que su imputación como coste se realizará vía amortización.

- Costes relativos a las primas de seguros del inmovilizado.

Dentro de los costes asociados a suministros y servicios exteriores⁴⁹ incluiremos todas aquellas partidas que hacen referencia al consumo de bienes y servicios adquiridos al exterior y que no hayamos incluido en los apartados anteriores. Así, formarán parte de este epígrafe:

- Arrendamientos y cánones. Incluirá los costes relativos al alquiler de bienes muebles e inmuebles, así como aquellos otros que hacen referencia al uso de las distintas manifestaciones de la propiedad intelectual.
- Trabajos realizados por otras empresas. Englobaremos dentro de esta partida todos los costes correspondientes a actividades cuya realización, aunque fuera de la competencia de la Entidad Local, se encarga a empresas externas o a profesionales independientes⁵⁰.
- Suministros. Incluye el coste correspondiente al consumo de energía eléctrica, agua, gas, combustible, etc, tengan o no la cualidad de almacenables.
- Publicidad, propaganda y relaciones públicas. Incluimos dentro de este apartado todos los costes relativos a campañas de divulgación, de orientación o de promoción cultural, edición de catálogos, etc., encaminadas a informar al ciudadano de los servicios del Ente Local, así como aquellas otras partidas relacionadas con atenciones protocolarias y representativas.
- Comunicaciones. Esta partida acogerá todos los costes relativos a teléfono, télex, servicios postales y telegráficos o cualquier otro tipo de comunicación.
- Materiales fungibles. Dentro de este apartado incluiremos todos los costes relativos al material de oficina, así como aquellos otros gastos de material necesarios para el normal funcionamiento de los equipos informáticos, sean o no almacenables.
- Servicios bancarios y similares.
- Transporte. Incluiremos todos los costes de transporte, a excepción del de personal.
- Otros costes asociados a suministros y servicios exteriores. Recogeremos aquí todos aquellos costes no contemplados en los apartados anteriores, tales como las adquisiciones de publicaciones y revistas, los gastos en productos de limpieza y aseo, etc.

Por último, el grupo de otros costes lo utilizaremos para incorporar el resto de partidas no catalogadas en los tres grupos anteriores. Así, está integrado por:

- Coste de transferencias. Tendremos que considerar dicho coste cuando el Ente Local actúa no sólo de mero intermediario de flujos de tesorería, sino que él mismo gestiona los fondos.

⁴⁹ El origen de tal información se encontraría de forma casi exclusiva en el sistema de gestión de gastos.

⁵⁰ Tales costes tienen una gran importancia dentro del Ente Local, ya que son muchas las actividades contratadas.

- Tributos. Comprende esta partida los costes consecuencia de la satisfacción de tasas, contribuciones e impuestos, ya sean estatales, autonómicos o locales y siempre y cuando no incrementen el gasto por compras realizadas.
- Coste de materiales. Refleja el consumo de mercaderías, materias primas y otros aprovisionamientos no incluidos en los epígrafes anteriores.
- Coste de diferencias de inventario. Recogerá las diferencias de inventario producidas como consecuencia de mermas, roturas, pérdidas o eliminación por obsolescencia de los materiales o productos almacenados.
- Costes financieros. A pesar de que en muchas ocasiones tales costes son considerados como no incorporables al sistema de contabilidad analítica, quizás por la dificultad que entraña su cálculo y posterior imputación a los distintos portadores de coste, creemos que se debe hacer un esfuerzo para su inclusión -básicamente por la importancia que tienen tales costes dentro de las Administraciones Locales-. Esta partida recogerá el importe correspondiente al coste de la financiación -propia o ajena- correspondiente a la Entidad Local.

A la hora de imputar las clases de coste a los distintos centros de coste, planteamos como muestra de claves de reparto las propuestas por el Proyecto CANOA, Contabilidad Analítica Normalizada para Organismos Autónomos, debiéndose considerar tales como orientativas, ya que los múltiples casos que se pueden presentar en la realidad puede provocar la inaplicabilidad de algunos de estos criterios.

Cuadro 3. Criterios de asignación elementos-centro.

ELEMENTO DE COSTE	CRITERIO 1	CRITERIO 2
Otros gastos sociales	Personas equivalentes	
Transporte de personal	Personas equivalentes	
Coste de materiales	Unidades consumidas	Unidades producidas
Servicios exteriores relacionados con la producción	Unidades consumidas	Unidades producidas
Servicios de profesionales independientes	Criterios técnicos	
Vigilancia	Superficie	Personas/ Usuarios
Limpieza	Superficie	Personas equivalentes
Arrendamientos	Superficie	
Reparaciones y conservación	Superficie/ N° unidades/ N° personas/ N° usuarios	
Luz	Potencia instalada/ Puntos de luz	Personas equivalentes
Agua	Superficie	Personas equivalentes/ Usuarios
Climatización	Volumen/ Superficie	Personas equivalentes
Comunicación	N° de líneas/ N° de extensiones/ N° de aparatos telefónicos	Personas equivalentes
Material de oficina e informático	Personas equivalentes/ N° de ordenadores	
Libros/prensa, Revistas/publicaciones periódicas y otros medios audiovisuales	Personas equivalentes	
Instrumental de laboratorio y experimentación	Criterio técnico	
Tributo	Superficie/ N° de vehículos	
Primas de seguro	Amortización por centros de coste	Superficie
Costes diversos	En función del tipo de coste	

Fuente: INTERVENCIÓN GENERAL DE LA ADMINISTRACIÓN DEL ESTADO (1993, pp. 13-14).

Después de agrupar a todos los elementos de coste que conforman las entradas del Subsistema Económico-Técnico sobre la base de la naturaleza de los mismos, sería conveniente realizar todas aquellas reclasificaciones que estimemos oportunas en aras a conseguir que la base de datos de los costes sea lo suficientemente flexible para que facilite la elaboración de la información demandada por sus distintos usuarios. En este sentido, creemos necesario realizar tres nuevas reclasificaciones, no excluyentes entre sí, tomando como referencia diversos aspectos. Así, una primera reclasificación sería aquella que atendiera a la característica de que sean o no controlables por el responsable del centro de costes, distinguiendo, de esta manera, entre costes controlables y costes no controlables. En este sentido, como señala la AECA (1995), el hecho de que un coste sea controlable dependerá de que el responsable del centro en cuestión pueda ejercer un control durante un determinado período de tiempo en el sentido de que pueda ejercer alguna influencia sobre el mismo. Será no controlable en el caso contrario. La distinción hecha resulta útil de cara a la implantación de un sistema de control de gestión efectivo, al permitir orientar las acciones de los distintos responsables de los centros hacia los objetivos de eficiencia y eficacia, con miras al logro de una mejora constante de las actuaciones del Ente Local.

Una segunda reclasificación sería aquella que considerara el comportamiento del coste en relación a alguna variable independiente que la condicione, que, comúnmente, suele ser el nivel de actividad. En este caso, un coste tendrá la consideración de fijo cuando ante variaciones de la variable independiente que tomamos como referencia, y dentro de un rango relevante, su importe permanezca constante. Si dicho importe varía, estaremos ante lo que se denomina costes variables⁵¹. Esta separación resulta de gran utilidad, entre otras cuestiones, para la elaboración de presupuestos de costes o de cara a la toma de decisiones⁵² relacionadas con el volumen de servicios a prestar o referidas a la gama de servicios prestados por el Ente Local.

Por último, una tercera reclasificación se realizaría atendiendo a su relación con el objeto de cálculo, distinguiendo entre costes directos y costes indirectos. Así, serán costes directos aquéllos que se pueden afectar al objeto de cálculo de forma exacta o inequívoca al poder establecerse una relación específica entre el coste que se quiere afectar y el objeto de cálculo. Por su parte, serán costes indirectos aquéllos que para su imputación al objeto de cálculo se necesita establecer una serie de supuestos al no poderse identificar de forma evidente y sencilla con el objeto de cálculo. Además, para poder realizar tal reclasificación se hace necesario, con carácter previo, definir el objeto de cálculo que vamos a tomar como referencia. Por ejemplo, el coste de personal correspondiente a un policía municipal será directo al centro de coste policía local e indirecto al servicio de protección del medio ambiente. De esta manera, si consideramos como objetos de cálculo, por ejemplo, a los centros de coste y a los servicios de la Entidad Local, podrá existir la tipología de costes que se muestra en el cuadro 4. Esta reclasificación resulta de gran utilidad a la hora de determinar el coste de los distintos objetos de cálculo, afectando de forma directa los costes directos e imputando los costes indirectos a través de alguna clave de reparto adecuada.

⁵¹ Debemos hacer notar que un elemento de coste puede ser fijo para el conjunto de la organización, mientras que puede ser variable para un determinado centro de coste. Ello dependerá de la variable independiente que tomemos, en cada caso, para determinar la fijeza o variabilidad del elemento de coste en cuestión.

⁵² No obstante, no debemos identificar el concepto de coste diferencial con el de coste variable, si bien para determinadas decisiones ambos van a coincidir.

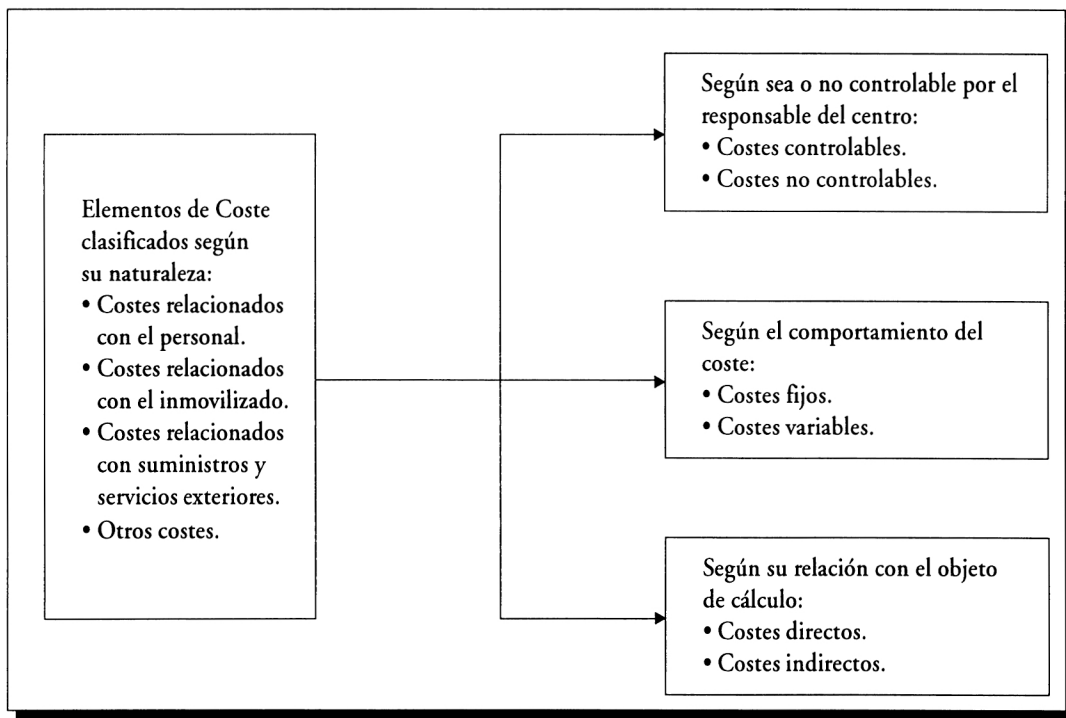
Cuadro 4. Tipología de costes directos versus costes indirectos.

1. Costes directos a un centro de coste e indirectos a un servicio.
2. Costes indirectos a un centro de coste e indirectos a un servicio.
3. Costes indirectos a un centro de coste y directos a un servicio.
4. Costes indirectos a un centro de coste e indirectos a un servicio.

Fuente: Elaboración propia.

Todo lo dicho hasta aquí puede apreciarse en la figura 4.

Figura 4. Reclasificación de los elementos de coste.



Fuente: Elaboración propia.

5.5. *Tratamiento de los centros de coste.*

El desarrollo de la actividad de una unidad económica de producción, ya sea pública o privada, supone la actuación conjunta, debidamente coordinada, de todos aquellos factores productivos vinculados a la misma que contribuyan al logro de sus objetivos. Del análisis de esa actividad global se desprende que 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 coadyuvan a la realización de una o más operaciones productivas.

Los centros de coste se configuran 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 lugares de coste pueden desempeñar una doble función en la contabilidad interna, al servir tanto de instrumento para el cálculo de costes como de medio para facilitar el control de la actuación llevada a cabo por las células operativas en que pueda descomponerse la unidad económica.

Son dos las características fundamentales que todo lugar de coste debe reunir para poder ofrecer una adecuada respuesta a la finalidad perseguida con su creación: homogeneidad y unidad de control. La homogeneidad se refiere, por un lado, al conjunto de factores productivos que concurren al desarrollo de la actividad del lugar y a los costes que originan y, de otro, a las prestaciones realizadas por el lugar de coste; todo lo cual se traduce en la posibilidad de determinar una o varias unidades de medida de la actividad desarrollada por el lugar y, con las cuales, los costes incurridos en el mismo presentan un alto grado de correlación. Una vez conocidas esas unidades de medida de la actividad o unidades de prestación, el consumo que de las mismas haya realizado cada portador constituirá la base para la imputación de los costes.

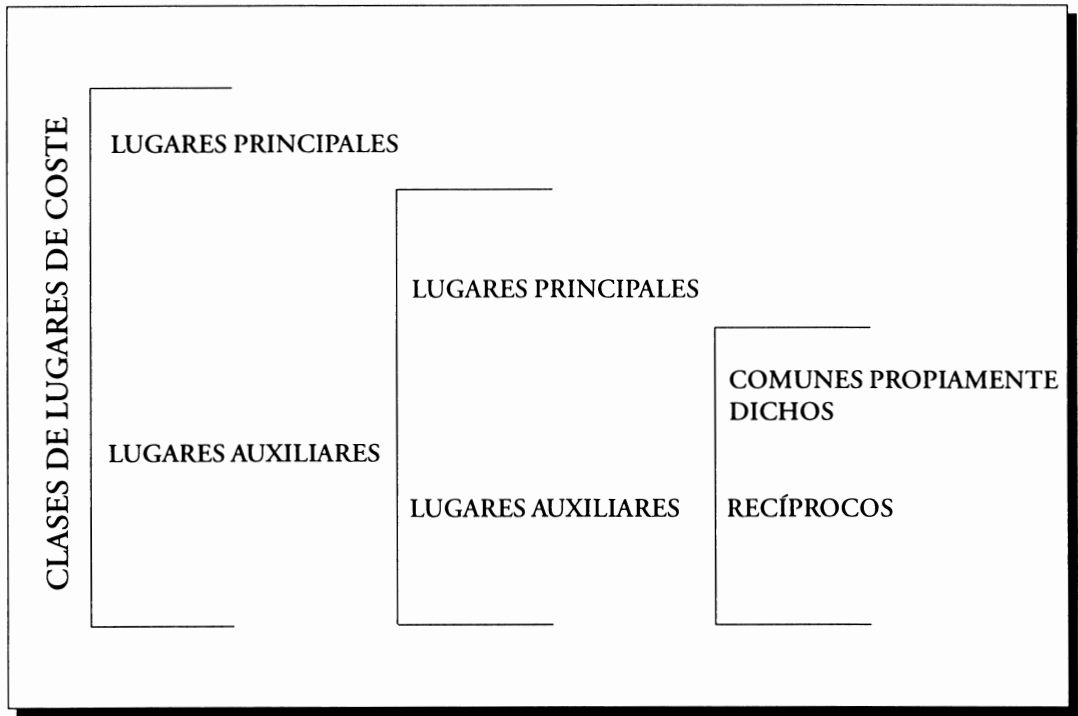
En relación a la unidad de control, si a los lugares de coste se les pide que sean útiles de cara al control de la gestión, cada uno de ellos debe estar controlado directamente por un único agente responsable al que se le haya definido nítidamente tanto su capacidad de decisión como su responsabilidad, la cual debería referirse, básicamente, a aquellos elementos sobre los que pueda actuar directamente o influir significativamente. Además, sería conveniente que dicho agente responsable estuviera especificado de forma clara en el organigrama del centro, lo que pone de manifiesto la estrecha conexión que debería existir entre el Subsistema Económico-Técnico y la estructura organizativa del Ente. Cuando todo ello sucede, los lugares de coste pueden ser considerados como centros de responsabilidad. Sin embargo, como señala Morala (1991, pp. C231-C232), en el caso de las entidades públicas el ámbito de responsabilidad normalmente se refiere a los costes, pues, aunque obviamente los outputs existen, su medida, y el conocimiento de los factores que inciden sobre los mismos, presenta importantes dificultades dada su multiplicidad, indivisibilidad, y no inventariabilidad.

Respecto a la tipología de lugares de coste que nos podemos encontrar dentro de cualquier organización, atendiendo a su participación directa o indirecta en el proceso de producción, se distingue, normalmente, entre lugares de coste principales y lugares de coste auxiliares. Los primeros son aquellos cuyas prestaciones se aplican directamente a los bienes y servicios que constituyen el objetivo de la transformación económica operada por la organización y su coste

representa un estadio perfectamente definido en la estructura del coste del portador. Por su parte, los lugares de coste auxiliares realizan sus prestaciones en beneficio de otros lugares, colaborando así a que éstos puedan desarrollar su actividad. En consecuencia, el coste de los lugares auxiliares no incide directamente sobre los portadores, sino que es previamente repercutido sobre los lugares principales, beneficiarios -directos e indirectos- de las prestaciones cedidas por aquéllos. No obstante, un lugar de coste puede ser al mismo tiempo principal y auxiliar, verificándose dicha situación cuando las prestaciones de dicho lugar de coste pueden cederse indistintamente al mundo exterior o al consumo de la propia organización.

Los lugares auxiliares, a su vez, pueden subdividirse en lugares auxiliares comunes y lugares auxiliares de los principales. Los primeros ceden sus prestaciones tanto a otros lugares auxiliares como a diversos lugares principales. Los lugares auxiliares de los principales son los que realizan prestaciones exclusivamente a un lugar de coste principal. Por su parte, aquellos lugares auxiliares comunes entre los que existe interrelación de prestaciones, se denominan lugares recíprocos, siendo calificados de lugares auxiliares propiamente dichos aquéllos que carecen de las mismas. Todo lo dicho, respecto a la tipología de lugares de coste, queda recogido en la figura 5.

Figura 5. Tipología de lugares de coste.



La operación de distribución de los costes entre los distintos lugares de coste (tanto auxiliares como principales) así como la posterior de redistribución o de liquidación de las prestaciones internas, se recogen en un documento denominado estadística de costes que Requena (1993, p. 33) interpreta como un «conjunto de anotaciones y cálculos, encaminados a facilitar información respecto de la valoración de consumos de factores productivos imputable a un período, distribuido por lugares y secciones, y/o su comprobación a efectos de control».

Surge ahora la cuestión de cómo vamos a descomponer la Entidad Local en lugares de coste. A este respecto es preciso recordar que los servicios prestados difieren tanto en la forma como en la profundidad, para cada Administración Local. Sin embargo, si cabe realizar ciertas consideraciones de carácter general sobre esta cuestión.

Una Entidad Local puede ser conceptuada⁵³ como una entidad multifuncional que integra, dentro de una misma organización, un cierto número de unidades (gerencia de urbanismo, policía local, parque de bomberos, protección civil, medio ambiente, etc.) que podrían funcionar como entes independientes y que, sin embargo, están dirigidas por medio de una estructura centralizada. Su estructuración en lugares de coste será el resultado de una serie de objetivos diversos, entre los que cabe destacar las peculiaridades organizativas, la dimensión, la actividad desarrollada, el nivel tecnológico, etc., pero al mismo tiempo influirá de forma decisiva la finalidad perseguida por la Entidad con esta división, de forma que, siguiendo a Requena (1993, p. 31), «cabe imaginar múltiples posibles clases de secciones y lugares más o menos racionales y operativos, según cual fuere el criterio adoptado en su fijación». Así, en la línea marcada por Herbert, Killough y Steiss (1987, p. 535), la división del Ente en lugares de coste puede apoyarse, en una primera aproximación, en el organigrama de la organización. A este respecto, como manifiesta García (1984, p. 290) defiende que «el despiece del sistema es el problema más delicado... El organigrama del sistema productivo debe utilizarse a modo de compás para trazar los límites de cada centro productivo que debe ser responsabilidad de uno y sólo un puesto jerárquico, ya que de lo contrario se estaría contraviniendo el principio básico de unidad de control».

Si tomamos como ejemplo un Ayuntamiento, a la hora de desmembrarlo en lugares de coste partimos de la estructura general que puede adoptar cualquier municipio andaluz, recogida en el ANEXO II. En un primer nivel de análisis, hemos partido de la división del organigrama en grandes áreas. Así, como indica Botella (1987, pp. 255-256), «la división -área, empresa o patronato en el caso municipal- tiene a su cargo la realización del proceso productivo o la prestación del servicio. En esta concepción organizativa, la división es considerada, desde la perspectiva central, como un auténtica «caja negra». Se conocen y controlan sus entradas y salidas, pero se desiste de controlar los procesos productivos que tienen lugar en su interior». Por tanto, del examen del organigrama general de la Entidad, podemos observar la existencia de secciones de coste que participan de forma directa en la provisión de determinados servicios

⁵³ Restringiéndonos de forma exclusiva a los servicios que son prestados directamente por el Ente. Al resto de servicios que son susceptibles de ser prestados por la Entidad Local, se les podrían aplicar los principios de desconcentración y de descentralización, e incluso ser prestados por otro Ente distinto a través de alguna de las fórmulas de gestión indirecta habilitadas a tal efecto.

locales (por ejemplo, «sección de medio ambiente y consumo») y otras que sirven de apoyo a las primeras para la realización de su actividad (por ejemplo, «servicios generales»). Las primeras son las que hemos denominado con anterioridad secciones principales, mientras que las segundas hacen referencia a las que hemos denominado secciones auxiliares. Ahora bien, si nos quedáramos en este nivel de análisis seguramente no se podría establecer relaciones causales lo suficientemente objetivas a la hora de imputar el coste de estas secciones a los distintos portadores de coste. Además, dudamos de la efectividad del control que de la actividad se efectuaría a este nivel. Es por ello que creemos necesario descender a niveles inferiores dentro del organigrama de la Entidad y, siempre que fuera posible, no utilizar las denominadas agrupaciones ficticias de coste que conforman los lugares de coste formales o virtuales siendo su misión principal la de facilitar la distribución de determinados elementos de coste a través de algún coeficiente común.

Por otra parte, según García (1984, pp. 286-287), para cada uno de los lugares definidos en los distintos niveles de análisis deberá identificarse los inputs y su unidad de medida técnica; los outputs y sus unidades de medida técnica; la clase de transformación operada⁵⁴ en el lugar y su unidad de medida, así como la unidad responsable que controla el lugar, especificada en el organigrama.

Como ejemplo de sección de coste nos centramos en una -sección de «policía local»- de las múltiples secciones de coste en las que podemos escindir el Ayuntamiento. En este sentido, podemos decir que esta sección está formada por un conjunto de medios materiales y humanos que, armónicamente conjuntados, permiten el desarrollo de una serie de actividades⁵⁵ cuya realización colaborará en la obtención de los distintos outputs del Ayuntamiento⁵⁶, relacionados, básicamente, con aspectos de seguridad.

Del organigrama expuesto en el ANEXO II, observamos como existe una gran sección de coste -«policía local»- cuya actividad es variopinta pudiéndose resumir, en términos generales, como sigue: la prevención del delito -vigilancia de lugares peligrosos, rondas de vigilancia, verificación de personas y vehículos sospechosos, consejos preventivos a los ciudadanos, protección del medio ambiente, control de consumo y comercio-, la intervención en delitos y accidentes -atención a la víctima, protección a la seguridad física de los ciudadanos, detención y transporte de detenidos, investigación del delito-, el mantenimiento del orden en las manifestaciones y actos multitudinarios, intervención en conflictos colectivos, el control de la circulación -prevención de accidentes, regulación del tráfico-, el auxilio a la población -problemas familiares y entre vecinos, problemas de los menores, drogadicciones, enfermos mentales y alcoholismo, intentos de suicidio, mendicidad, incendios, catástrofes naturales y accidentes graves, facilitar información a los ciudadanos-, etc.

⁵⁴ En nuestra opinión, y en el caso que nos ocupa, la transformación operada en lugar de coste, es decir, el servicio producido se podrá identificar en la mayoría de las ocasiones, con el output.

⁵⁵ Entendidas como un conjunto de tareas o de actuaciones que tienen como misión la adición de valor a los servicios prestados por la Entidad Local.

⁵⁶ Lo dicho en este punto es perfectamente aplicable al resto de secciones de coste del Ayuntamiento.

Sin embargo, conviene descender a niveles inferiores del organigrama para realizar un mejor análisis de los distintos lugares de coste. Así, en el caso que nos ocupa, esa gran sección de coste constituida por la «Jefatura de policía local», está, a su vez, estructurada en tres grandes subsecciones, a las que se denominan de «recursos», de «apoyo», y de «demarcaciones».

La «subsección de recursos», que cumple funciones de tecnoestructura y de apoyo para el resto de las subsecciones, está a su vez formada por cuatro lugares de coste que son: «personal y formación», «parque móvil», «gabinete técnico» y «compras y almacén». Como es fácil deducir tales lugares de coste tendrán la categoría de auxiliares, ya que su actividad no va a repercutir de forma directa sobre los outputs finales del Ayuntamiento, sino que los costes localizados en tales lugares de coste serán redistribuidos sobre otros lugares de coste -ya sean principales o auxiliares-. Respecto a la función que cumplen cada uno de estos lugares de coste, el lugar de coste «personal y formación»⁵⁷, cumple la misión de gestionar todos los aspectos relacionados con el personal de la sección, así como impartir las enseñanzas necesarias para la formación de los policías y la preparación específica de los mandos. Dado que los «clientes» de la actividad desarrollada por tal lugar de coste son los policías municipales -en sus distintas categorías-, creemos que la unidad de obra expresiva de la actividad desarrollada en tal lugar de coste y, por tanto, utilizable a la hora redistribuir sus costes, sería el número de policías⁵⁸ que hayan recibido los distintos cursos de formación.

En relación al lugar de coste «parque móvil»⁵⁹, su función será la de mantener a punto todos los vehículos para que se encuentren en disposición de ser utilizados en cualquier momento. La complejidad y amplitud de este lugar de coste, dependerá mucho de la cantidad de servicios que se tengan contratados con el exterior, como pueden ser garajes, depósitos de vehículos, servicios de grúa, reparaciones, etc. Los outputs finales del centro de coste serán las reparaciones y puesta a punto de los distintos vehículos. Por tanto, dado que cada vehículo está adscrito a un determinado lugar de coste, su redistribución se podría hacer de forma individualizada a cada lugar de coste.

Por su parte, el lugar de coste «gabinete técnico», tiene la misión de asesorar jurídicamente a la sección. Los costes localizados en tal lugar de coste podrán ser redistribuidos tomando como base de reparto el número de consultas⁶⁰ realizadas por el resto de lugares de coste de la sección.

Por último, el lugar de coste denominado «compras y almacén», tiene la misión de encargarse de todos los aspectos relacionados con la adquisición de material de diversa índole -desde el vestuario de los policías hasta sus instrumentos de defensa-. Dado que el material es individualizado para cada miembro de la sección, su redistribución se puede hacer perfectamente de forma individualizada, según el personal adscrito a cada lugar de coste.

⁵⁷ En algunos Ayuntamientos este lugar de coste está representado por la correspondiente Academia de Policía Local.

⁵⁸ Como cada policía está adscrito a un determinado lugar de coste, su imputación sería personalizada.

⁵⁹ En este caso, hemos considerado que la sección de «policía local» tiene parque móvil propio y particular, pero también es común el caso de que el Ayuntamiento posea un parque móvil general para todo la Entidad y no específicamente para una determinada sección.

⁶⁰ Debidamente ponderadas, en su caso.

Por lo que respecta a la subsección de «apoyo», está estructurada en tres lugares de coste cada uno de los cuales se caracteriza por requerir la dedicación constante y diaria de un determinado número de agentes. Cada uno de estos lugares de coste será principal, ya que los beneficiarios de la actividad desarrollada en cada uno de ellos van a ser los distintos servicios finales prestados por el Ayuntamiento. El lugar de coste «vigilancia», se ocupa de la vigilancia de edificios, parques y otras instalaciones municipales. El lugar de coste «circulación y tráfico», se encarga de la regulación del tráfico, la retirada de vehículos mal estacionados o abandonados en la vía pública, la confección de atestados y diligencias judiciales así como la elaboración de informes técnicos relativos a accidentes. Por su parte, el lugar de coste «patrulla verde» centra su actividad en todos aquellos temas relacionados con el medio ambiente -control de ruidos, emisión de humos, etc.-. El tratamiento que se puede hacer de los tres lugares de coste es bastante similar. Así, los costes localizados en estos centros de actividad estarán integrados⁶¹ por los costes procedentes de la operación de distribución -costes primarios- y por aquellos otros procedentes de la operación de redistribución⁶² -costes secundarios-. El coste total de los distintos lugares se imputará finalmente a los diversos portadores finales del Organismo. De esta manera, el coste total del lugar «vigilancia» se imputará al servicio de «seguridad ciudadana», el coste total del lugar «patrulla verde» formará parte del coste final del servicio de «medio ambiente» y el coste total del lugar que hemos denominado «circulación y tráfico» irá a engrosar el coste final del servicio de «ordenación del tráfico de vehículos y personas en las vías urbanas». En una primera aproximación pensamos que se puede utilizar como unidad de obra a la hora de imputar tales costes el número de policías municipales, en sus distintas categorías, adscrito a cada servicio⁶³, ya que constituye el elemento predominante en cada uno de dichos lugares de coste.

Las actividades desarrolladas en la subsección de «demarcaciones» se centran básicamente en dos: tareas de patrullaje por el Municipio al objeto de realizar una actividad disuasoria ante la comisión de delitos y tareas de intervención por propia iniciativa, o cuando sean requeridos para ello. Esta subsección la hemos escindido en dos lugares de coste, «demarcaciones»⁶⁴ propiamente dichas -que tiene la calificación de principal- y «sala de mando»⁶⁵ -con naturaleza de auxiliar-. Los costes localizados en este último lugar serán redistribuidos de forma exclusiva al lugar principal demarcaciones. Este, a su vez, imputará su coste a los distintos servicios locales en función del consumo que haya realizado cada uno de ellos. En este sentido, creemos que la unidad de obra más adecuada para imputar tales costes, sería la hora-policía municipal, pero dicha unidad de medida se centraría básicamente en los cabos y agentes, ya que son ellos los que tienen un contacto más directo con el servicio.

⁶¹ Al igual que para cualquier otro lugar de coste del Ayuntamiento.

⁶² Los costes procedentes de esta operación de redistribución no tienen su origen, de forma exclusiva, en esta sección de coste, sino que también pueden proceder de otras secciones de coste del Organismo, como puede ser, por ejemplo, el lugar de coste «limpieza», englobado dentro de la sección de «servicios generales».

⁶³ En este caso veríamos conveniente el establecimiento de equivalencias entre los distintos policías municipales, en el sentido de que no todos ellos van a necesitar los mismos pertrechos para realizar su misión.

⁶⁴ Aquí se podría ir descendiendo dentro del organigrama en función de los distintos sectores en los que se haya dividido el Municipio.

⁶⁵ Tiene la misión de centralizar todas las demandas de servicio que se producen y determinar la respuesta policial que merece cada incidente.

Cabría la posibilidad de introducir otra subsección de coste más como sería la de «coordinación general de la sección» aunque no se haya contemplado en el organigrama y que, en su caso, debería tener la categoría de auxiliar. Sus costes deberían ser repercutidos, a su vez, sobre el resto de lugares de coste -tanto principales como auxiliares-.

Todo lo dicho hasta aquí puede quedar resumido en el cuadro 5.

Cuadro 5. Tipología y posibles unidades de obra para los distintos lugares de coste de la sección de policía local.

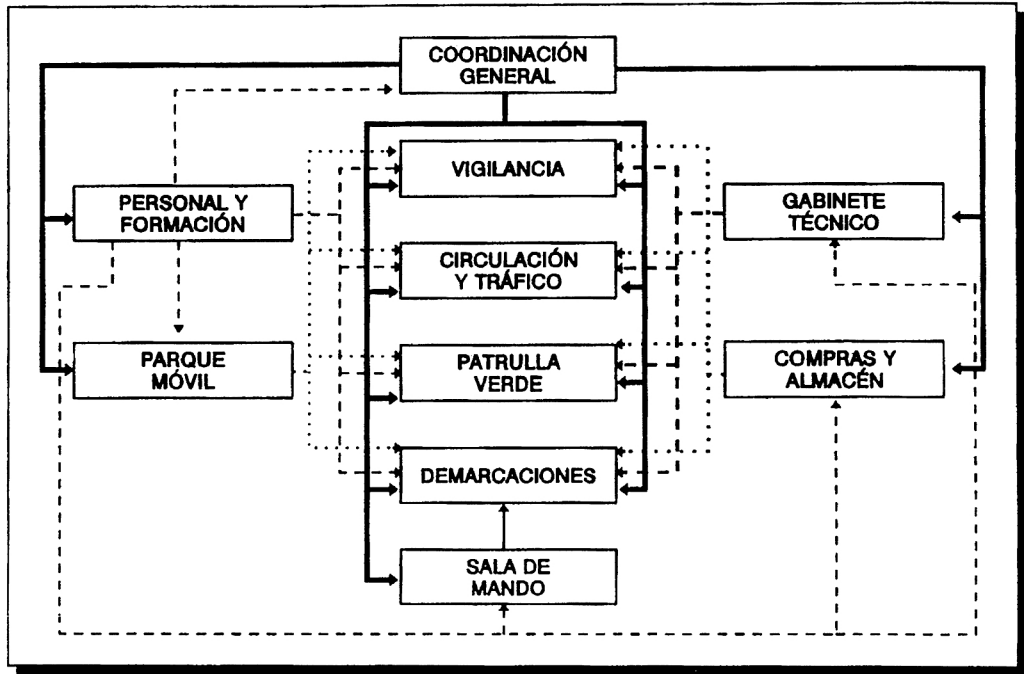
LUGAR DE COSTE	TIPO	UNIDAD DE OBRA
Personal y formación	Auxiliar	Número de policías (de forma individualizada en función de su adscripción a los distintos lugares de coste)
Parque móvil	Auxiliar	Número de vehículos (de forma individualizada en función de su adscripción a los distintos lugares de coste)
Gabinete técnico	Auxiliar	Número de consultas
Compras y almacén	Auxiliar	Número de policías (de forma individualizada en función de su adscripción a los distintos lugares de coste)
Vigilancia	Principal	Número de policías
Circulación y tráfico	Principal	Número de policías
Patrulla verde	Principal	Número de policías
Sala de mando	Auxiliar	Número de demandas de servicio
Demarcaciones	Principal	Número de policías
Coordinación general	Auxiliar	Número de policías

Fuente: Elaboración propia.

Las interrelaciones existentes entre los distintos lugares de coste que conforman esta sección de policía local quedan resumidas en la figura 6.

Por último, como ya se ha puesto de manifiesto en páginas anteriores, la información referida a las dos operaciones de distribución y de liquidación de prestaciones internas queda sintetizada en la denominada estadística de costes, cuyo aspecto parcial referido a esta sección de policía podría tener la forma recogida en el cuadro 6.

Figura 6. Interrelaciones entre los distintos lugares de coste de la sección de «policía local».



Fuente: Elaboración propia.

Quisiéramos terminar este apartado comentando aquellas secciones cuyo coste no se va a imputar a un servicio en concreto, bien por ser auxiliares comunes de todas las secciones del Ayuntamiento -sección de «servicios generales»- bien por imputar su coste al portador final organización -«alcaldía», «presidencia», etc.-. En relación a la primera de ellas, decir que su tamaño dependerá en gran medida de la descentralización de actividades que tenga el Ayuntamiento. Así, como podemos observar en el ANEXO II, existen una serie de unidades como son las de «personal», «inspección» y «parque móvil», que ya han sido contempladas como parte de las secciones analizadas con anterioridad. Por tanto, tales subsecciones recogerán, en esta ocasión, los costes correspondientes a estas actividades que no se encuentran descentralizadas, siendo válidos, de cara a su redistribución, los comentarios hechos en su momento. En cuanto a la subsección de «limpieza»⁶⁶, tendría que distribuir sus costes entre los distintos lugares que reciben el servicio sobre la base de una clave de reparto que normalmente debe ser el número de metros cuadrados ocupados por cada lugar.

En relación a aquellos lugares cuyos costes son absorbidos por el portador final «organización», su actividad se centra básicamente en la organización general del Ayuntamiento y su adscripción a un determinado servicio, amén de su posible heterodoxia doctrinal, resultaría forzada sino arbitraria, pudiendo distorsionar de alguna forma su coste. No obstante, cuando exista interés informativo para la gestión y se puedan establecer relaciones causales entre los lugares de coste que forman estas secciones y algún servicio en concreto, se podría realizar la imputación, presentando ambas alternativas en los correspondientes informes.

5.6. Tratamiento de los portadores de coste.

En primer lugar, deberíamos delimitar lo que vamos a entender por portador de coste. Así, en una primera aproximación, puede afirmarse que el portador de coste tiende a identificarse con el producto -en nuestro caso el servicio prestado-, siendo de este modo equivalente al valor del consumo de los bienes y servicios que lo integran. Sin embargo, como apunta Mir (1991/92), todo producto es portador de coste, pero no todo portador de coste es producto, por lo que, en un sentido amplio, debe entenderse por portador de coste aquel elemento cuya función consiste en acumular el coste generado en el proceso productivo desde su inicio hasta su culminación.

Siguiendo en la misma línea, vamos a estructurar los distintos portadores de coste de la Entidad en dos niveles de agregación. Así, consideramos un primer nivel -portador intermedio- que identificamos con las actividades, ya sean principales, auxiliares o directivas, desarrolladas por los diversos lugares de coste que conforman el Ayuntamiento, para pasar a un segundo nivel -portador⁶⁷ finalista- que identificamos con los servicios prestados por el Ente, como conjunción armónica de las distintas actividades desarrolladas por el mismo.

⁶⁶ En este caso, la Entidad no tiene contratado el servicio con una empresa externa. En el supuesto de tenerlo, no existiría esta subsección de coste, debiéndose distribuir la clase de coste «limpieza» entre los distintos lugares de coste sobre la base de la clave de reparto escogida.

⁶⁷ Esto no implica que se pueda establecer un tercer portador de coste formado por los trabajos realizados por la propia Entidad para su inmovilizado.

En este sentido, el portador de coste a elegir dentro de los entes del sector público de carácter administrativo puede ser cada una de las funciones, o bien, si se opta por un mayor nivel de desglose, cada uno de los servicios públicos individuales prestados que se pueden identificar dentro de aquéllas. Ello implica el cálculo del coste completo de prestación de un servicio público a lo largo de un determinado período de tiempo, proporcionando una valiosa información sobre el proceso interno de formación de los costes que podrá ser útil en la estimación del coste de funcionamiento de nuevos servicios cuya implantación se proyecte, en el establecimiento -en su caso- de las tasas a cobrar a los usuarios de los servicios públicos o en la fijación de estándares y presupuestos de coste para cada servicio (Fernández, 1988, pp. 130-131).

Si tomamos como ejemplo el servicio de seguridad ciudadana, cuyo output lo expresamos en forma de horas-policía local, está integrado por una serie de actividades que, debidamente conjuntadas, forman el servicio final. El coste de tales actividades se obtendrá a resultados del consumo que las mismas hagan de los distintos lugares de coste principales que estructuran la Entidad Local.

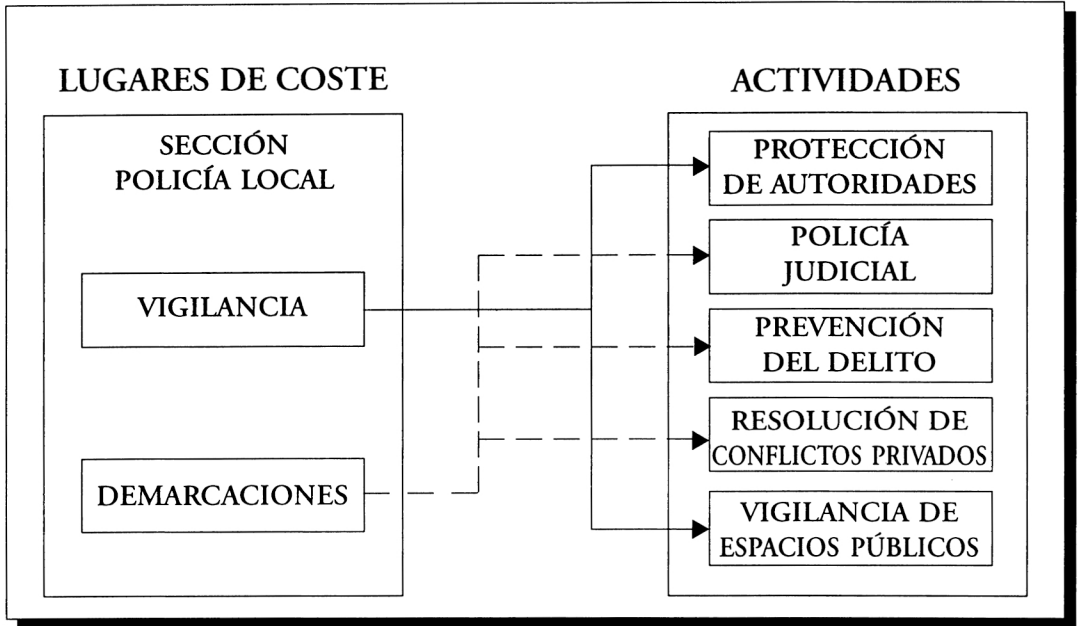
Así, tanto el coste de la actividad de «protección de las autoridades de las Corporaciones Locales y vigilancia o custodia de sus edificios o instalaciones» como el de la actividad de «vigilancia de espacios públicos», se determinará en función de las horas-policía consumidas⁶⁸ del lugar que denominamos «vigilancia» y que pertenecía a la sección de «policía local».

Por su parte, el coste de las actividades de «policía judicial», de «prevención para evitar la comisión de actos delictivos» y de «cooperación en la resolución de conflictos privados» se determinará en función del consumo de horas-policía que cada actividad haya realizado del lugar que denominamos «demarcaciones», perteneciente, igualmente, a la sección de «policía local».

Todo ello puede verse esquematizado en la figura 6.

⁶⁸ Información extraída del correspondiente parte diario.

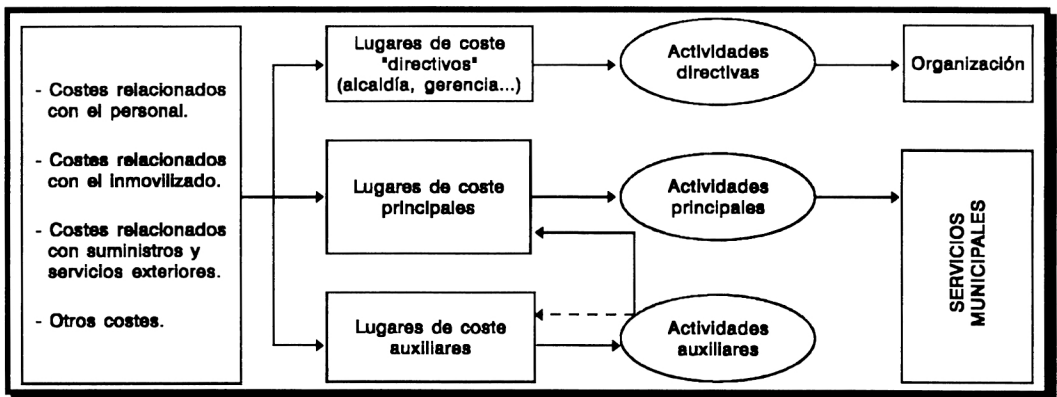
Figura 6. El coste del servicio de «seguridad ciudadana».



Fuente: Elaboración propia.

Todo lo dicho hasta aquí, en relación al proceso de cálculo del coste de determinados servicios locales, queda resumido en la figura 7.

Figura 7. Proceso de cálculo del coste de los servicios públicos locales.



Fuente: Elaboración propia.

5.7. *La determinación de resultados.*

En cuanto a la determinación de resultados, su carácter dependerá del tipo de servicio prestado por la Entidad Local. Así, si los servicios prestados por el Ente Local pertenecen a los denominados servicios puros -que se suministran conjuntamente a la colectividad local, no cobrándose, en la mayoría de las ocasiones, un precio por su prestación, siendo, por tanto, su provisión financiada de forma indirecta vía impuestos- implica el que, en principio para estos servicios, no se puedan establecer ni márgenes ni resultados, entendidos como diferencia entre ingresos y costes, al no poderse identificar los ingresos generados con los costes incurridos como consecuencia de su prestación. Sin embargo, ello no significa que no se puedan utilizar otros instrumentos más válidos para medir y enjuiciar la gestión de la Entidad.

De ese modo, el intento de cuantificar en una sola cifra el resultado analítico de una Entidad, por comparación de los costes y los beneficios que se deriven de su actividad, tiene que abandonarse porque resulta prácticamente inalcanzable, y, además, esa cifra única podría resultar más bien desorientadora. Es por ello que en su lugar hay que situar el empeño en analizar y medir otros conceptos más complejos que permitan evaluar la gestión pública de una manera más adecuada. El punto de partida para lograr esas medidas o indicadores de la gestión pública se sitúan en la definición de los conceptos de eficacia, eficiencia y economía (Montesinos, 1992). Por su parte, Carrasco (1994, p. 351) añade que, dada la escasa representatividad del resultado interno como indicador global, las magnitudes básicas sobre las que deberá actuar el modelo de contabilidad interna se reducen al input de factores y el output de producción, en su aspecto real y monetario; por otra parte, idénticas a las que manejamos al referirnos a los conceptos de economía, eficiencia y eficacia. Por tanto, jugará un papel primordial el Subsistema de Indicadores de Gestión.

Además, no debemos de olvidar, como manifiestan Anthony y Young (1988, p. 41), que el objetivo de las organizaciones no orientadas al beneficio, es -más que ampliar la diferencia entre el valor de los outputs y el valor de los inputs- prestar tanto volumen de servicio como sea posible con una cantidad dada de recursos o utilizar los menos recursos posibles para proveer un montante dado de servicio.

Para el resto de servicios públicos locales, sí podrían aplicarse, con las debidas matizaciones, los estados de resultados utilizados en el ámbito privado.

5.8. *El cálculo de desviaciones.*

La determinación de desviaciones, como diferencia entre los costes estándares y los costes reales, es una forma de controlar la actividad productiva de una organización al poner de manifiesto las posibles ineficiencias que puedan existir en la obtención de un producto o en la prestación de un servicio. De su proceso de investigación, se podrán determinar las causas de las mismas y tomar las acciones correctoras que correspondan.

Surge la cuestión de en qué momento se debe de realizar el cálculo de las desviaciones, si a las salidas de los distintos centros de coste o en los portadores finales. En este sentido, desde el punto de vista del control, las desviaciones han de determinarse para cada centro de coste, pues

no tendría sentido comparar el coste real de un producto o servicio con su coste estándar. Por ello, la determinación de desviaciones ha de realizarse para cada uno de los centros. Consecuentemente, los lugares de coste se convierten en centros de responsabilidad conceptuados, en palabras de Anthony y Young (1988, p. 5), como «un grupo de personas trabajando hacia algún objetivo organizacional y encabezado por un gestor que es responsable de las acciones del centro».

Sin embargo, dado que la mayor parte de las Entidades Locales no tienen experiencia en el cálculo de costes conviene, en una primera fase, una determinación histórica de los costes para, posteriormente, con la suficiente capacidad de análisis, establecer estándares con verdadera significación y utilidad. No obstante, aún en el caso de que se plantee el uso de costes estándares, no cabe duda que su determinación para muchos lugares y actividades será de gran dificultad. En nuestra opinión, tal dificultad deriva, básicamente, de la problemática con la que nos encontramos a la hora de definir y cuantificar el output de tales servicios.

Efectivamente, si los estándares, como ha sido tradicional en el mundo empresarial, se asocia con las unidades producidas y se realiza en base a ellas, sin duda, es imprescindible para su aplicación en los Entes Locales que los servicios sean susceptibles de ser individualizados. Cuando esto último no sea posible, la predeterminación deberá referirse, globalmente, al lugar de coste y, por tanto, las desviaciones también tendrán el carácter de «conjuntas» para el lugar.

Parece evidente que dichas desviaciones tendrán muy diferente significación, aunque un análisis profundo de las mismas, en ambos casos, pueda dar resultados positivos para una mejora de la gestión.

5.9. Los cuadros de mando.

El output de este Subsistema de Información quedará formalizado en una serie de estados o informes, denominados Cuadros de Mando, en la que dicha información se presentará de forma sintetizada y adecuada a las necesidades de cada usuario. De acuerdo con ellos, Norverto *et Alt.* (1990, p. 186), señalan que la finalidad de los cuadros de mando es suministrar información agregada para un mejor conocimiento de cada centro y facilitar la toma de decisiones a los distintos responsables de la organización.

Por tanto, en primer lugar tendremos que identificar las necesidades de información, referidas al proceso formativo del coste, para cada uno de los usuarios de la misma. Así, la información generada por el sistema va a ser utilizada, principalmente, por los altos cargos del Ente, por los responsables de los diversos servicios y por los responsables de los distintos centros de coste en los que hemos escindido el Organismo. En este sentido, sólo haremos referencia a aquella información de carácter «normalizado» que periódicamente se suministrará a tales usuarios. Ello, por supuesto, no implica que no se pueda elaborar información para una cuestión puntual demandada por los anteriores usuarios y relacionada con los costes. No olvidemos que la base de datos de los costes debería de estar estructurada de tal forma que permitiera una explotación de la información lo más amplia posible, lo que se traduciría en que satisficiera la mayor cantidad posible de demanda de información.

Así, en relación a las necesidades de información de los altos cargos del Ente Local que puede satisfacer este Subsistema, éstas se centran básicamente en el conocimiento del coste de los distintos servicios que suministra la Entidad⁶⁹. Se presentará, para un nivel de servicio determinado, la información relativa a los costes efectivos en los que se ha incurrido, los costes inicialmente previstos para la prestación de tales servicios, así como las posibles desviaciones que se hayan producido. Sería conveniente⁷⁰ que esta información fuera acompañada por un informe, redactado por el responsable del servicio, en el que se pusieran de manifiesto las causas principales que han motivado la existencia de tales desviaciones y su imputabilidad. Un posible modelo de cuadro de mando que sintetice la información anteriormente indicada, queda recogido en el ANEXO III.

Por su parte, los responsables de los distintos servicios del Ente Local demandarán información, además de la anteriormente comentada, sobre el coste de las distintas actividades que componen el servicio del cual son responsables. En este sentido, reflejaremos en las filas los distintos lugares de coste principales⁷¹ que intervienen en la realización de la actividad, indicando el número de unidades de obra que ha consumido de cada lugar la actividad en cuestión. Un modelo de cuadro de mando que podría ser válido para resumir tal información queda, igualmente, recogido en el ANEXO III.

Por último, los responsables de los distintos lugares de coste deberán tener conocimiento de cuales son los costes en los que se ha incurrido para ejecutar las distintas actividades en las que participan, con indicación, en su caso, de las correspondientes desviaciones. Además, sería de interés para los responsables de los distintos centros de actividad el que se discriminara aquellos costes que son controlables por ellos de aquellos otros que no lo son. Ejemplos de ambos cuadros de mando quedan reflejados en el ANEXO III.

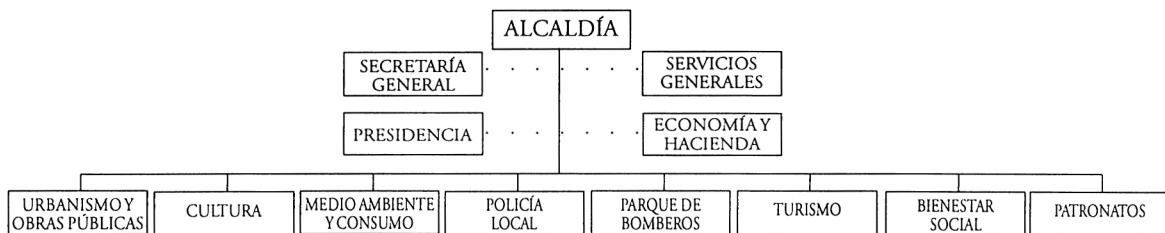
⁶⁹ Lógicamente, esta información resulta insuficiente y habrá de completarse con otros cuadros de mando que contengan otra información como indicadores de eficacia, eficiencia y economía, donde la contabilidad interna juega un importante papel de cara a su elaboración.

⁷⁰ Comentario que hacemos extensible al resto de cuadros que vamos a presentar.

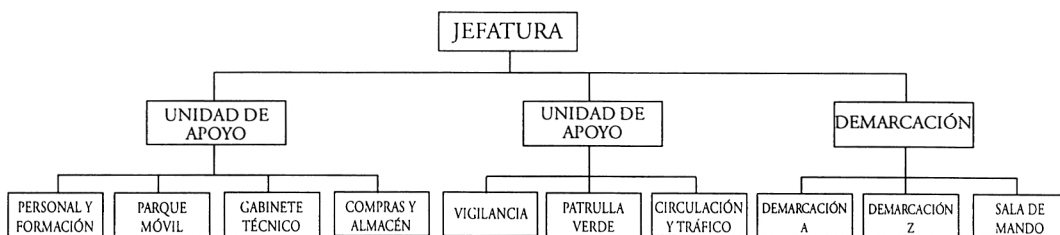
⁷¹ Los lugares de coste de carácter auxiliar ya habrán repercutido sus costes sobre los principales mediante la operación de liquidación de prestaciones internas.

ANEXO II

ORGANIGRAMA GENERAL DEL AYUNTAMIENTO



POLICÍA LOCAL



ANEXO III

6. EL SUBSISTEMA DE INDICADORES DE GESTIÓN.

6.1 Los Indicadores de Gestión en el Sistema de Información Contable Integrado.

Del significado atribuido actualmente a los términos Eficacia, Eficiencia y Economicidad, puede deducirse que su análisis y evaluación requiere, inexorablemente, de una parte la cuantificación de los logros alcanzados así como de los costes incurridos y, de otra, aquella información relativa al precio, cantidad física, calidad técnica y momento de tiempo, condiciones bajo las cuales los factores productivos fueron adquiridos por la Administración Local.

De acuerdo con ello, el Subsistema de Indicadores de Gestión, como un elemento más del Sistema de Información Contable Integrado, debe ser el encargado de proporcionar la información necesaria para evaluar la gestión con arreglo a los tres criterios mencionados; así, sobre los outputs generados por dicho subsistema recae la responsabilidad de completar, y en su caso suplir, la información vertida por los otros dos subsistemas -el Subsistema Económico-Financiero y Presupuestario y el Subsistema Económico-Técnico-.

No podría ser de otra manera, ya que la información proporcionada por los Subsistemas Económico-Financiero y Presupuestario y Económico-Técnico resulta, como luego podrá comprobarse, insuficiente para que la toma de decisiones de gestión pueda guiarse por los criterios de Eficacia, Eficiencia y Economía.

En este sentido, el contenido informativo de los Estados y Cuentas Anuales propios del Subsistema Económico-Financiero y Presupuestario no hace posible, sin la ayuda de otro tipo de información, la evaluación de la gestión en base a los referidos criterios; en ella no puede encontrarse ni información expresada en términos físicos o técnicos, ni datos sobre los efectos provocados por las actuaciones locales sobre la población, ni tantos otros aspectos que tan imprescindibles resultan para el control de la gestión.

Asimismo, el Subsistema Económico-Técnico, aunque suministra una valiosa información sobre los costes, no proporciona los datos sobre las realizaciones alcanzadas que precisa la evaluación de la eficiencia, pues, lógicamente, su perímetro de medición queda configurado, exclusivamente, por el ámbito interno de la circulación de valores de la Entidad Local.

Por contra, el Subsistema de Indicadores de Gestión es el instrumento idóneo para dar a conocer, en unos casos gracias al aprovechamiento de los datos mostrados por los otros dos subsistemas, y en otros a través de mediciones propias, cuantos datos resultan fundamentales para el ejercicio del Control de Eficacia, de Eficiencia y de Economía.

En este contexto, es importante hacer constar que, al margen de que los Indicadores de Gestión han sido encuadrados en el seno del Sistema Integrado de Información Contable Integrado, algunos de sus requerimientos informativos no son satisfechos por los otros dos subsistemas, sino que, por el contrario, son obtenidos fuera del sistema contable, como es el caso de la captación de las condiciones en las que se han adquirido los recursos, o de los efectos ocasionados sobre la comunidad vecinal por las actuaciones de la Administración Local.

Coincidiendo con tal recensión, la American Accounting Association (AAA, 1972, pp. 77-106) entiende que la mayor parte de la información necesaria para evaluar los efectos de las actuaciones públicas viene de fuera del sistema formal de contabilidad y, para ser incluida den-

tro del mismo, ha de estar cuantificada, ser verificable y objetiva; la falta de cuantificación, objetividad y verificación en la fecha de los datos informados, sitúan tal información en la violación de las normas básicas de contabilidad.

Pero, en cualquier caso, lo cierto es que a nivel internacional, parece claro que la tendencia generalizada consiste en anexas a los Estados Económico-Financieros que los gobiernos deben elaborar un conjunto de indicadores que, complementando la información contenida en los Estados Contables, sirvan para llevar a cabo, además del tradicional control de legalidad, evaluaciones en torno al grado de cumplimiento de objetivos y a la relación entre los resultados obtenidos y los costes incurridos. Éste es el caso de países como Estados Unidos, Canadá, Nueva Zelanda, el Reino Unido, Australia, Francia e Italia⁷⁵.

Pasando ya a ocuparnos de su conceptualización, en la órbita del presente trabajo, por Indicadores de Gestión entenderemos aquéllos que suministran la información necesaria para el ejercicio del Control de la Gestión, entendido éste en su triple vertiente de Control de Eficacia, Control de Eficiencia y Control de Economía, magnitudes que deben reunir una serie de rasgos distintivos que, al mismo tiempo, justifican la necesidad de su utilización, a saber:

- 1) Su objetivo primordial es la medición de una determinada realidad durante un período de tiempo concreto o en un momento puntual.
- 2) Resultan igualmente de gran utilidad como patrón de medida que sustenta la expresión numérica de los objetivos previstos para un intervalo temporal determinado.
- 3) Llevan consigo un criterio de medición que no necesariamente deberá estar basado en unidades monetarias, existiendo por tanto la posibilidad de asignar valores a los indicadores en función de unidades físicas o técnicas.
- 4) Además de permitir la medición, de forma relativamente exacta, de la gestión efectuada, también hacen posible la evaluación de la misma, pues facilitan la realización de comparaciones entre los valores obtenidos para cada indicador en distintas entidades así como comparaciones entre los valores observados para cada indicador de una misma entidad entre dos o más momentos de tiempo diferentes, y, por último, aportan información que posibilita estimar, por medio de datos prospectivos, la realidad futura o el eventual resultado de una acción o política a emprender.
- 5) La implantación de un sistema de indicadores permitirá detectar e identificar, en todo momento, cuáles son las acciones cuyo efecto se aparta del estándar o estado más deseable que haya sido establecido, apoyando de esta manera al proceso de toma de decisiones.
- 6) Tal como se intuye de las características anteriores, una adecuada combinación y agregación de la información recogida en los indicadores puede desembocar en la obtención de información sintética sobre el grado global de bondad de la gestión realizada por una entidad o por distintas áreas o tipos de actividades.

Si profundizamos en el estudio de sus utilidades, observamos que mientras algunos autores tratan de argumentar su empleo en lo valioso de la información reflejada para la evaluación de la Eficacia y Eficiencia (vid. Ballart, 1992 p. 77; Mendoza, 1994 p. 114; Jiménez, 1987, pp. 194-195), otros, en cambio, fundamentan la necesidad de su utilización relacionándolos con

⁷⁵ Sobre este particular, puede consultarse: -Audit Commission (1994a), (1994b). -GASB (1994).

las técnicas presupuestarias de las Administraciones Públicas, especialmente con el Presupuesto por Programas (vid. Pradel 1987, pp. 218-219; Ruiz, 1987, p. 94).

En suma, las razones que, según los ideas aportadas por diferentes pronunciamientos, hacen valer la conveniencia de emplear indicadores de gestión en la órbita de las Administraciones Públicas son de muy diversa índole, entre las que cabe citar, para los propósitos del trabajo que nos ocupa las que seguidamente detallamos:

- a) facilitan la evaluación de la eficacia y eficiencia de las actuaciones públicas, por cuanto nos dan a conocer datos sobre metas alcanzadas -en unidades físicas y, cuando sea posible, en unidades monetarias- y costes de ejecución incurridos que, a tal fin, resulta inexcusable tener disponibles;
- b) muestran información que sirve de gran apoyo para la toma de decisiones tanto de carácter político como de naturaleza técnica;
- c) no sólo informan sobre la gestión efectuada a los usuarios internos -órganos de dirección y gestión de la entidad- sino que además, son evidentes las posibilidades de aprovechamiento de la información que suministran por parte de usuarios externos a la organización -votantes, contribuyentes, etc.-;
- d) el proceso presupuestario público encuentra en ellos un valioso punto de apoyo -fundamentalmente en las fases de elaboración del presupuesto y de control y seguimiento de la ejecución del mismo-, habida cuenta que permiten evaluar la conveniencia e idoneidad de los distintos programas y servicios públicos con criterios de eficacia y eficiencia.

Naturalmente, las mencionadas razones se sustentan en las ventajas y provechos que de la utilización de indicadores puede obtenerse, de manera que las utilidades innatas en la implantación de éstos se convierten en argumentos que nos conducen a admitir la necesidad de su aplicación en el proceso de Control de Gestión de las Administraciones Locales; y es más, el catálogo de utilidades expuesto representa, sin duda, el conjunto de fines primordiales que el Subsistema de Indicadores de Gestión ha de perseguir.

En otro orden de cosas, debemos tener presente que, si bien parece existir un cierto consenso generalizado entre un gran número de autores en torno al reconocimiento expreso de las ventajas y utilidades derivadas del empleo de indicadores de gestión en ámbito público, tampoco faltan interpretaciones y opiniones que revelan los posibles inconvenientes que su uso puede acarrear, poniendo de manifiesto en este sentido las limitaciones y carencias de los mismos como instrumentos de medición de la gestión.

Por consiguiente, el hecho de que hagamos nuestras las posturas doctrinales que aconsejan la utilización de indicadores de gestión en el campo de las Administraciones Locales no debe, en modo alguno, hacer que optemos, sin más, por ignorar los problemas y barreras a los que deberíamos enfrentarnos al tratar de implantar un sistema de indicadores de gestión en el que el Control de Gestión de las Administraciones Locales podría encontrar un consistente punto de apoyo.

De hecho, en la tarea consistente en la elaboración de un sistema de indicadores de gestión útil para el ejercicio del Control de Eficacia, Eficiencia y Economía pueden presentarse un gran

número de cuestiones a solventar, que van desde las dificultades inherentes a la obtención de información de modo empírico hasta las dificultades propias de tratar de conseguir la fiabilidad, verificabilidad y objetividad de los indicadores a utilizar; adicionalmente, encontraríamos los escollos derivados de tratar de obtener un conjunto de indicadores válido para varias entidades del mismo tipo -aunque, según la normativa legal, sus competencias y funciones puedan ser similares- así como los obstáculos que deben salvarse para que la comparación de indicadores obtenidos de la realidad de diferentes entidades pueda arrojar conclusiones relevantes.

Según opiniones suscritas por varios tratadistas, una lista no cerrada de las precauciones que deben tener en cuenta los usuarios de la información soportada en los indicadores podría ser la siguiente:

- a) normalmente un único indicador es incapaz de informar adecuadamente sobre los resultados de un servicio o grupo de servicios, por lo que es aconsejable utilizar varios indicadores en la evaluación de la gestión;
- b) los indicadores no descifran, por sí mismos, ni los motivos que han provocado el actual grado de bondad de la gestión ni las acciones a emprender para mejorarla, de forma que los usuarios deben, a fin de obtener tal información, contar con datos adicionales;
- c) los indicadores raramente informarán sobre los procesos y estrategias que se están siguiendo para suministrar los bienes y servicios;
- d) en ocasiones no resulta fácil determinar si el indicador asignado a una actividad es el más idóneo o relevante para la medición de la misma;
- e) en algunos tipos de servicios el indicador puede referirse a un output intermedio y no a un output final, por cuanto puede resultar extremadamente difícil o costoso obtener información sobre el resultado final de la prestación de dichos servicios;
- f) raramente los indicadores podrán revelar si los objetivos prefijados son los más adecuados y los que mejor reflejan las pretensiones y deseos de la comunidad beneficiaria de los servicios prestados;
- g) la información proporcionada por los indicadores resulta incompleta a los efectos de evaluar de forma global la responsabilidad política.

Por último, cerraremos el presente epígrafe tratando de poner de relieve que, a pesar a los inconvenientes mencionados, los indicadores, y particularmente el Subsistema de Indicadores de Gestión, son instrumentos de medida de gran idoneidad para ejercitar la medición de la gestión que necesita el Control de Eficacia, de Eficiencia y de Economía de las Administraciones Locales; no debe ello, sin embargo, inducirnos a pensar que las indudables dificultades derivadas de su empleo deben ser ignoradas, sino, por el contrario, a considerar que la posible influencia de las mismas será un factor más a tener en cuenta tanto en la construcción de un sistema de indicadores como en la utilización de estos últimos en el proceso de toma de decisiones al que el mencionado Control pretende servir.

En buena lógica, las posibilidades reales de cualquier sistema de información para suministrar los datos demandados por el Control de la Gestión Local dependerán de su capacidad para reflejar los contenidos informativos sin los que la medición de la Eficacia, de la Eficiencia y de la Economicidad no puede llevarse a cabo; en consecuencia, e independientemente de sus uti-

lidades en otro tipo de controles, los argumentos a favor del empleo de indicadores de gestión residen en la aptitud de los mismos para reflejar la información imprescindible a los efectos de evaluar la gestión en base a los tres repetidos criterios de Eficacia, Eficiencia y Economía.

Con esta idea inicial, podemos apreciar que el Subsistema de Indicadores de Gestión se erige como una de las herramientas de medición más adecuada para efectuar la medida de objetivos prefijados y de realizaciones conseguidas, hallándose en él un apoyo vital para la evaluación de la Eficacia con que las actuaciones de la Corporación Local han sido puestas en práctica.

Por lo concerniente a la Eficacia, los Indicadores de Gestión constituyen probablemente el mejor soporte informativo que posibilita expresar, para un período de tiempo dado, metas previstas y logros alcanzados, permitiendo detallar ambos en términos de unidades físicas y, cuando la naturaleza del bien entregado o del servicio prestado no lo impida, también en unidades monetarias.

Además, la utilidad del Subsistema de Indicadores de Gestión, de cara a la medición de la Eficacia, queda fuertemente reforzada con el hecho de que su empleo hace posible obtener aproximaciones al nivel de satisfacción alcanzado por los miembros de la comunidad vecinal, para lo cual, indiscutiblemente, deberá procederse a la realización de encuestas entre la población afectada por la entrega de un bien, la prestación de un servicio, o la implantación de una determinada política por parte de la Administración Local objeto de evaluación.

Para el caso de la Eficiencia, no cabe duda de que el grado de idoneidad de los Indicadores de Gestión para facilitar datos sobre los outputs obtenidos por la Administración Local será idéntica a la indicada para la medición de la Eficacia. De la misma manera, los susodichos indicadores permitirán recoger información referida al empleo de recursos en que se ha incurrido para el desarrollo de las actividades a evaluar, lo que, aunque supone una razón más para argumentar la necesidad del uso de los mismos, puede interpretarse como una utilidad potencial que queda supeditada en gran medida a la existencia de un modelo de Subsistema Económico-Técnico que sirva de base a la asignación de valores a cada indicador.

En cualquier caso, es conveniente precisar aquí que la construcción de Indicadores de Gestión no tiene porqué basarse en la versión modificada del Principio del Devengo que rige la elaboración de los Estados Contables, sino que, por contra, los valores atribuidos a cada indicador de gestión pueden establecerse conforme al criterio del Devengo Global o Integral que da sentido a la medición de los costes requerida por la evaluación de la Eficiencia.

Al margen de ello, la evaluación de la Economicidad de la gestión local también puede encontrar en el Subsistema de Indicadores de Gestión un poderoso instrumento de medición. Con respecto a su vertiente de precios de compra, no parece que la obtención de información en torno a los mejores precios ofertados por el mercado para determinados inputs productivos adquiridos presente demasiadas complicaciones, si bien, paralelamente a lo indicado para la Eficacia y Eficiencia, tal vez resulte necesario el empleo de sondeos a practicar, en este caso, sobre los posibles ofertantes del bien o del servicio adquirido.

Las ventajas del empleo de Indicadores de Gestión, como soportes informativos de las cantidades físicas de los bienes adquiridos, son una consecuencia directa de lo innecesario, para ellos innato, de expresar sus valores en términos monetarios, con lo cual la evaluación de la

Economía -en su variante de idoneidad de las cantidades físicas adquiridas- podría sustentarse en base a una serie de indicadores expresivos de la cuantía física de los recursos y medios de los que la Administración Local se ha adueñado, permitiendo así emitir juicios de valor en torno a las distintas alternativas que podrían haberse adoptado en el momento de efectuar las adquisiciones de los inputs.

Paralelamente, el grado de calidad de las nombradas adquisiciones de factores productivos podría, asimismo, evaluarse por medio de comparaciones entre la calidad real y la mejor calidad posible ofertada por el mercado, datos estos que son susceptibles de expresar en forma de indicadores, debiendo recurrirse, nuevamente aquí, a la fórmula de los sondeos entre distintos ofertantes del mercado e incluso al dictamen de profesionales expertos en la materia.

En cuanto a la idoneidad del momento en el tiempo de las adquisiciones que se realizaron, pensamos que, aunque con ciertas dificultades, su evaluación puede apoyarse en valores numéricos y no numéricos ya que, a pesar de la carga de subjetividad que preside la citada evaluación, ésta precisa de información en torno a la fecha en la que los inputs se adquirieron y a la fecha en la que se detectó la necesidad de adquirir los mismos, datos todos ellos expresables en forma digital y compatibles con la naturaleza de los indicadores.

6.2 Propiedades exigibles a los Indicadores de Gestión y criterios para su tipificación.

En congruencia con lo apuntado en el epígrafe anterior, únicamente cuando los indicadores aglutinen ciertos atributos y propiedades estaremos en disposición de utilizarlos con la seguridad de que la información suministrada por ellos no es errónea ni cuenta con sesgos o distorsiones que pueden hacer que las decisiones emprendidas en base a la referida información sean contradictorias con los intereses de las Administraciones Locales.

Más allá de las fronteras de nuestro país, las contribuciones sobre la materia se han hecho notar. En este sentido, recurriendo a los pronunciamientos del GASB (1987, pp. 196-205), convendremos en que los datos proporcionados por los indicadores de gestión deben contar con las características de relevancia, comprensibilidad, comparabilidad, oportunidad, consistencia y fiabilidad.

Asimismo, dejando ver la necesidad de que los indicadores cuenten con idénticas características que las contenidas en el pronunciamiento del GASB, la Australian Accounting Research Foundation (AARF, 1993, párr. 81) considera que "cuando los indicadores de gestión sean incluidos en el informe anual, tal información deberá satisfacer los conceptos de relevancia y fiabilidad, y deberán ser presentados de forma que satisfaga los conceptos de comparabilidad y comprensibilidad".

Ya en el plano nacional, algunos autores han tratado de configurar un conjunto de propiedades que deben ser innatas en los indicadores.

Si atendemos a Ortigueira Bouzada (1987, p. 167) los indicadores deben llevar aparejada una serie de propiedades según el siguiente detalle: pertinencia, objetividad, univocidad, sensibilidad, precisión, fidelidad y accesibilidad; a similares conclusiones llega Ruiz Ayúcar de Merlo (1987, p. 96) cuando, apoyándose en un trabajo de Bravo y Wallister (1973, p. 10), detalla las

siguientes propiedades para los indicadores: significación, pertinencia, objetividad, univocidad, sensibilidad, precisión, fidelidad, accesibilidad y claridad.

Mención especial merecen, desde nuestro punto de vista, las propiedades que, según De Forn (1988, pp. 115-116), deben atribuirse a un conjunto de indicadores, las cuales pueden dividirse en tres tipos: a) propiedades individuales -imputabilidad, accesibilidad, inteligibilidad, representatividad, auditabilidad, inalterabilidad e indivisibilidad-, b) propiedades frente al centro de resultados -equilibramiento, encadenamiento y uniformidad-, y, por último, c) propiedades frente al exterior, entre las que destaca la comparabilidad.

De otro lado, AECA (1996) también se ha ocupado de este tema, manteniendo que la validez de los indicadores es función de que los mismos reúnan una serie de cualidades, que son: pertinencia, objetividad, univocidad, sensibilidad, precisión, fidelidad y accesibilidad.

A la vista de las contribuciones estudiadas, nos ocuparemos de formular una propuesta concreta sobre las principales características y requisitos que, a nuestro entender, deben aglutinar los Indicadores de Gestión para convertirse en instrumentos operativos al servicio de la gestión de las Administraciones Locales.

Así, podemos asentir que para que los Indicadores de Gestión aplicables a las Administraciones Locales, y a las Administraciones Públicas en general, resulten útiles a los efectos de la medición de la eficacia y de la eficiencia, cada uno de ellos deberá cumplir una serie de propiedades o atributos, que, definiendo su perfil más idóneo, garanticen la bondad de su contenido informativo y, al mismo tiempo, sirvan como criterios de aceptación o rechazo de un determinado indicador. Los mencionados rasgos serían, como mínimo, los que a detallamos en el cuadro 7.

Por último, estimamos conveniente llamar la atención sobre dos cuestiones que, a los efectos de una futura implantación del Subsistema de Indicadores de Gestión en las Administraciones Locales andaluzas, resultarían, en nuestra opinión, trascendentales.

En primer lugar, hemos de subrayar la evidente interrelación existente entre varios de los atributos reseñados; aunque pudiera parecer que hemos caído en redundancia, hemos optado por esta forma de presentación con el fin de lograr una exposición más completa del conjunto de propiedades que conforman el perfil óptimo de un Indicador de Gestión, así como de recoger todos aquellos aspectos que, en mayor o menor medida, pudieran contribuir a garantizar la utilidad de los susodichos indicadores como herramientas al servicio de la evaluación de la gestión.

En segundo lugar, no cabe duda que la exigencia simultánea de todos estos requisitos en su grado máximo a un mismo indicador roza los límites de la utopía. Sin embargo, defendemos que, en función de los recursos disponibles, un Indicador de Gestión debe tender siempre a conjugar la globalidad de condiciones que, al menos desde una perspectiva teórica, le son atribuidas, sin perjuicio de que en el campo empírico, inevitablemente, en algunas de ellas deba ponerse más énfasis que en otras.

Cuadro 7. Propiedades óptimas de los Indicadores de Gestión.

Atributo	Descripción
Fiabilidad	La fiabilidad de un indicador se alcanza cuando el contenido informativo del mismo es susceptible, salvo en contadas excepciones, de ser verificable.
Comprensibilidad	La utilidad de un indicador será mayor cuanto más cantidad de datos sea capaz de aglutinar en torno a la realidad.
Factibilidad Económica	Un indicador es factible desde el punto de vista económico en aquellos casos donde el coste de obtener los datos de base sobre los que el mismo opera no supera las ventajas y provechos derivados de la información que soporta.
Accesibilidad	Este requisito está íntimamente ligado al anterior, pues un indicador debe catalogarse como accesible si resulta posible asignarle un valor cuyo coste de obtención sea aceptable.
Comparabilidad	El valor de un indicador alcanzará su mayor grado de aprovechamiento en tanto en cuanto sea comparado con otros valores de referencia.
Sensibilidad	Se entiende por sensibilidad de un indicador la capacidad de, ante pequeñas oscilaciones del fenómeno medido, detectar los cambios producidos, por ínfimos que éstos sean.
Relevancia	Resulta obligado exigirle a los indicadores seleccionados que proporcionen ciertos datos sobre el aspecto de la realidad que se pretenda evaluar, y que prescindan de informar en torno a aquellas cuestiones que sean intrascendentes.
Objetividad	La reducción, o en su caso la total eliminación, de la carga de subjetividad emergente en toda labor de medición debe alcanzar el mayor grado posible si se pretende que los indicadores de gestión sean instrumentos de medida objetivos.
Precisión	Un indicador preciso es aquél que informa sobre una determinada realidad con un margen de error aceptable.
Pertinencia	La condición imprescindible que hace posible calificar a un indicador de pertinente reside en la posibilidad del mismo para reflejar los datos solicitados en torno a una actividad o servicio y mantener su significado a lo largo del tiempo.
Significación	La significación de los indicadores de gestión hace aparición cuando a éstos les resulta factible contener datos relacionados con todos y cada uno de los aspectos que deben medirse.

Atributo	Descripción
Univocidad	Entenderemos por univocidad de los indicadores aquel rasgo que tiene lugar si las variaciones experimentadas por los valores de los mismos ante fluctuaciones del fenómeno medido presentan un carácter monótono.
Imputabilidad	Los datos suministrados por un indicador deben suministrar información relevante para tratar de descubrir las causas que han provocado el estado actual de la realidad medida.
Fidelidad	Un indicador fidedigno implica que los posibles sesgos innatos en su contenido informativo deben ser similares para diferentes momentos de tiempo, o incluso de cara a su aplicación en otras entidades públicas.
Oportunidad	Un indicador dotado de oportunidad debe presentar la información sobre la realidad que se le encomendó medir con la antelación suficiente como para hacer posible la toma de decisiones que permitan mejorar el estado de esa realidad.
Operatividad	Un indicador operativo es aquél que permite eliminar, en la medida de lo posible, las barreras que impiden su uso efectivo para medir los fenómenos acontecidos en la esfera de la Administración Pública.
Identificabilidad	En aquellos casos en los que resulte posible reconocer un indicador asignándole de modo inmediato su correspondiente significado, estaremos ante un indicador de gestión identificable.
Consistencia	Un indicador adquiere el perfil de consistente si es capaz de presentar su contenido informativo de forma uniforme a lo largo del tiempo.
Equilibramiento	Las contradicciones entre los indicadores empleados en una misma entidad pueden conducir a cuestionar su utilidad. En consecuencia, otro de los rasgos exigibles a los indicadores de gestión debe ser que los mismos se elaboren en forma compatible.
Encadenamiento	La interrelación de distintos indicadores obtenidos en la misma entidad puede constituir un poderoso instrumento al servicio de la evaluación de la gestión pública, primordialmente porque facilita la comparabilidad de los datos de distintas entidades.
Credibilidad y Aceptabilidad	Son dos requisitos surgidos como producto de todos los rasgos anteriores, en virtud de los cuales el contenido informativo propio de los Indicadores de Gestión de la Administración Pública cuenta con el crédito suficiente entre sus usuarios como para que la toma de decisiones puede apoyarse, de forma efectiva, en los datos reflejados.

En otro orden de cosas, habida cuenta que el tipo de Indicadores seleccionado -los indicadores de Gestión- es susceptible, a su vez, de tipificación interna en varias clases, cada una de las cuales se centra en un diferente aspecto de medición de la gestión, es incuestionable la necesidad de efectuar un recorrido por las distintas alternativas que, a los efectos de diseñar una apropiada taxonomía para los mismos, pueden tomarse en consideración.

El fin perseguido por este apartado radica en obtener una visión de conjunto en torno a los distintos grupos de indicadores, relacionados en base a varias ópticas. Ello nos permitirá, sin perder nunca de vista los propósitos del presente trabajo, al margen de ratificarnos en la selección de los Indicadores de Gestión como los más apropiados para culminar nuestras intenciones de evaluación de la eficacia, eficiencia y economía de la gestión local, agrupar, siempre dentro de su especie, el elenco de indicadores cuyo uso resulta deseable en el Subsistema de Indicadores de Gestión.

El diseño de una tipificación estandarizada para los Indicadores de Gestión de las Administraciones Locales andaluzas que facilite los análisis comparativos entre los valores vinculados a éstos no es, ni mucho menos, una tarea sencilla; y ello porque la heterogeneidad reinante en el referido subsector -primordialmente en lo que hace referencia a las distintas estructuras organizativas y a los dispares niveles de competencias asumidas- podría convertir a cualquier propuesta normalizada en un mero punto de referencia que tendría que ser adaptado a las particularidades propias de cada entidad.

Aún así, es innegable que la relevancia del resultado de practicar los pertinentes análisis comparativos entre los datos mostrados por los Indicadores de Gestión de diferentes entidades y/o de distintos momentos de tiempo requiere, ineludiblemente, que sean empleados idénticos tipos de indicadores o, por el contrario, el resultado de la confrontación de datos, si es que la misma puede efectuarse, resultaría, cuando menos, muy limitada, llegando incluso a carecer de validez y utilidad.

Sobre esta base, la razón de ser del presente epígrafe se identifica con sentar las bases para la formulación de una taxonomía general para los Indicadores de Gestión que, en ningún caso, pretendemos calificar de fija e inalterable, pues, como ya se ha dicho, las características específicas de cada entidad desempeñarían, en el momento de confeccionar un listado de indicadores de gestión, un papel crucial; más bien, nuestra contribución debe interpretarse como una opinión más que, surgida del estudio de algunas aportaciones doctrinales así como del análisis de las experiencias publicadas en países con más antigüedad en este campo, podría someterse a consideración en el momento de abordar aplicaciones empíricas con Indicadores de Gestión en el campo de las Corporaciones Locales.

A tal fin, en el cuadro que sigue sintetizamos aquellas alternativas de clasificación -nacionales y extranjeras- que, dadas las intenciones de este trabajo, nos han parecido más interesantes, y en las que la clasificación que más adelante proponemos está inspirada.

Cuadro 8. Criterios para la clasificación de los indicadores.

AUTORES	TIPOS DE INDICADORES DE GESTIÓN										
	Recursos	Resultados	Impacto	Actividad	Calidad	Entorno	Proceso	Eficacia	Eficiencia	Economía	
GASB (1994)	X	X	X					X	X		
AAA (1989)	X		X	X							
Audit Commission (1994b)	X				X			X	X		
Cullen (1987)								X	X	X	
Peterson (1983)						X			X	X	
Buttery y Simpson (1989)								X	X	X	
Meunier (1993)	X	X	X				X				
Anthony y Young (1988)		X				X	X				
Duquette y Stowe (1992)		X				X	X				
Zapico (1987)	X	X		X		X					
Ruiz (1987)	X	X	X								
AECA (1996)	X	X	X			X	X	X	X	X	
Torres (1991)	X	X	X		X	X		X	X	X	

Como puede apreciarse, los Indicadores de Eficacia, de Eficiencia y de Economía son aquellos que en mayor número de veces son contemplados por la muestra de autores recogida en el cuadro, circunstancia que, en modo alguno, debe inducirnos a pensar que el resto de indicadores deben desdénarse en el momento de formular una propuesta de estructura para el Subsistema de Indicadores de Gestión.

6.3 Propuesta de estructura de Indicadores para el Control de Gestión de las Administraciones Locales.

Después de haber señalado la necesidad de uso de los Indicadores de Gestión en el Control de la gestión pública local, estableciendo un conjunto de atributos y características que resultan deseables para los mismos y contemplando diferentes alternativas para perfilar una tipología adecuada a la evaluación de la gestión económica de las Corporaciones Locales andaluzas, nos pronunciaremos acerca de la estructura y categorización de los indicadores a utilizar, lo que nos permitirá seleccionar un elenco de indicadores dividido en varias especies o familias, cada una de las cuales con un objetivo de medición determinado.

A los efectos de la medición de la Eficacia, de la Eficiencia y de la Economía, el conjunto de indicadores a utilizar en el Subsistema de Indicadores de Gestión podría dividirse, desde nuestro punto de vista, en las siguientes familias:

- * Indicadores de Entradas.
- * Indicadores de Proceso.
- * Indicadores de Impacto.
- * Otros Indicadores.

Lógicamente, el criterio en el que el diseño de la taxonomía de los Indicadores de Gestión está basado debe sustentarse, en todo momento, por la capacidad de cada grupo de indicadores para mostrar la información demandada por el Control de Eficacia, Eficiencia y Economía, es decir, por las posibilidades de los mismos para medir los hechos o fenómenos relacionados con las funciones de Inversión -a los efectos de la evaluación de la Economicidad-, de Producción -al objeto de contar con las mediciones que necesita la evaluación de la Eficiencia-, y de Desinversión -con la intención de efectuar mediciones en torno a los outputs generados por la Administración Local-; por ello, hemos de prescindir, en la órbita del presente trabajo, de aquellos otros indicadores para los que resulte inalcanzable llevar a cabo mediciones sobre la dinámica propia de las tres funciones mencionadas, como es el caso de los Indicadores de los Estados Contables y buena parte de los Indicadores Presupuestarios.

Sin menoscabo de lo anterior, también hemos optado por considerar algunos tipos de indicadores cuyo campo de medición es ajeno a la circulación de valores propia de la Corporación Local, lo que queda justificado si advertimos de su posible utilidad para el Control de Gestión de tales tipos de entidades.

Adicionalmente, a todos los tipos de indicadores seleccionados debe exigírseles que, en la mayor medida posible, reúnan los requisitos y propiedades explicitados con anterioridad, con el fin de garantizar su utilidad real a los efectos del Control Económico de la Gestión de las Administraciones Locales de la Comunidad Autónoma Andaluza.

6.3.1. Indicadores de Entradas.

De acuerdo con la mayoría de las opiniones ya apuntadas, entenderemos por Indicadores de Entradas aquéllos que se ocupan de proporcionar la información necesaria sobre las Inversiones -tanto en factores corrientes como en factores de capital- realizadas por la Administración Local durante un período de tiempo determinado; operan, por tanto, sobre las actividades vinculadas a la Función de Inversión.

Este primer agregado de Indicadores tiene como principal cometido la captación y medición de las actuaciones municipales orientadas hacia la adquisición de los activos⁷⁶ que la Administración Local necesita para la producción de bienes y servicios destinados a la satisfacción de las necesidades de la comunidad vecinal, independientemente de que tales activos sean o no consumidos durante el período de tiempo al que la toma de datos se refiere.

Si concebimos que estos indicadores actúan sobre los actos de Inversión, sin lugar a dudas, deben identificarse como los encargados de reflejar todos aquellos aspectos que, acerca de las adquisiciones de factores productivos, precisa la evaluación de la Economía, lo que permite distinguir los siguientes tipos de Indicadores de Entradas:

- * Indicadores de Precios de adquisición.
- * Indicadores de Cantidad física adquirida.
- * Indicadores de Calidad técnica de las inversiones.
- * Indicadores Temporales de las inversiones.

Los Indicadores de Precios de adquisición de las inversiones tienen como principal cometido proporcionar los datos necesarios para evaluar la idoneidad de los precios a los que fueron efectuadas las materializaciones de recursos financieros en la adquisición de los activos, en las remuneraciones al personal y, en general, en las contrataciones de servicios; congruentemente, los aludidos indicadores serán en todo caso indicadores numéricos, expresados en términos financieros, y siempre referidos a los precios de compra unitarios para cada elemento adquirido o servicio contratado.

El carácter numérico y monetario de los datos soportados en los indicadores de precios de adquisición es, obviamente, una consecuencia lógica del sistema de precios que rige las transacciones económicas en el mercado, al margen de que la moneda es el mejor, si no el único, patrón de medición que garantiza la relevancia de las comparaciones entre indicadores, ya sea entre un mismo indicador utilizado en dos instantes de tiempo distintos ya sea entre los valores de un mismo indicador para dos Administraciones Locales que resulten comparables.

De ahí que, en la mayor parte de los casos, los reseñados indicadores, en la medida que pueden ser obtenidos gracias a la división por cociente entre el montante global de compras -expresado en unidades monetarias- y la cantidad física total adquirida para un tipo de inversiones concreto, pueden catalogarse como indicadores secundarios, pues, como puede apreciarse,

⁷⁶ Aunque a lo largo de este apartado nos referimos genéricamente a adquisiciones de activos, dentro de las mismas consideramos, además de todo tipo de inversiones tangibles e intangibles, también los gastos derivados del personal al servicio de la Administración Local y de la contratación de cualquier otro tipo de servicio por parte de la misma.

su valor se obtiene en virtud de una operación matemática realizada sobre el valor arrojado por otros indicadores.

En cuanto a la forma de obtención de los datos que sirven de base para asignarles valores, parece claro que las técnicas documentales, basadas en la recogida de la información contenida en los soportes informativos con que cuente la Administración Local objeto de evaluación, son las más idóneas a tal fin. En este sentido, la factura -el documento físico- correspondiente a cada operación de adquisición o compra juega un papel crucial, porque hace posible conocer, además del precio neto necesario para la evaluación de la Economicidad en su vertiente de precios de compra, el importe de los posibles descuentos y bonificaciones -por pronto pago, rappels, y descuentos especiales- que son trascendentales para determinar el nivel de competitividad de los precios a los que la Administración Local está llevando a cabo sus inversiones.

En un segundo orden, encontraríamos los denominados Indicadores de Cantidad Física adquirida, cuya competencia reside en informar sobre las cantidades -expresadas en unidades físicas o técnicas- de bienes y servicios que han sido adquiridas por la Administración Local, incluyendo la dotación de personal con que la misma cuenta.

Naturalmente, existe en este segundo grupo un elemento diferenciador con respecto a los indicadores de precios, pues el contenido informativo de los indicadores de cantidad física, pese a ser eminentemente numérico, no nos vendrá dado en unidades monetarias, circunstancia esta que origina el uso de variopintos patrones de medición según la naturaleza intrínseca de cada inversión. Probablemente sean los datos relativos al personal los únicos que, a los efectos de posteriores comparaciones con otras entidades, presenten un patrón común de medición como puede ser el número de horas-hombre.

Ello no debe impedir, en modo alguno, que dejemos de admitir la necesidad de que los valores asignados a cada uno de los mencionados indicadores se expresen en términos de unidades de medida físicas, facilitando así el cumplimiento de una triple finalidad: a) suministrar la información necesaria para evaluar si la cantidad adquirida es acorde con las necesidades de inversión de la Administración Local, o por el contrario se ha adquirido un volumen de inversiones tal que, bien aflorarán cantidades ociosas o sobrantes, bien las mencionadas cantidades han resultado insuficientes para dar cumplimiento a las señaladas necesidades de inversión; b) proporcionar una base informativa para el posterior cálculo de costes, por cuanto el conocimiento puntual de las cantidades físicas adquiridas para cada factor productivo representa un elemento de inestimable ayuda para cuantificar el importe del consumo de factores productivos en que ha sido necesario incurrir para la prestación de un servicio, para el funcionamiento de un centro, o para la implantación de un programa; c) reflejar los datos que permitirán, por medio de un simple ratio o cociente, determinar el precio unitario correspondiente a las adquisiciones de las inversiones ejecutadas, d) dar a conocer la información requerida para evaluar si en el momento de llevar a cabo las adquisiciones de activos se tuvieron en cuenta las ventajas -sobre todo las derivadas de los descuentos por volumen- ofertadas por el mercado.

Si, a la vista de lo expuesto, la utilidad de los indicadores de cantidad física debe quedar fuera de toda duda, la relativa facilidad de la obtención de sus valores viene a reforzar, aún más, la incuestionable operatividad de los mismos, ya que tanto por medio del examen del docu-

mento soporte, facturas y albaranes de entrada, de la transacción de la que los activos han sido objeto -técnica documental-, como a través de inspecciones oculares sobre el inventario físico de las inversiones cuya adquisición se pretende evaluar -técnica métrica-, no debemos encontrar, a priori, mayores dificultades para la cuantificación de los datos. Excepcionalmente, el caso de los servicios recibidos por la entidad puede plantear algunos escollos a solventar, toda vez que la imposibilidad de su almacenamiento hace que la factura o albarán sea la única fuente de información a la que podemos acudir.

Al margen de todo lo anterior, estimamos conveniente puntualizar que si bien es cierto que la comparación entre las cantidades de activos adquiridas por dos o más Administraciones Locales para prestar un nivel de servicios similar pueden apoyarse en la información vertida por los indicadores de cantidad física, no lo es menos que tal labor exigiría que los tipos y naturaleza de los activos adquiridos por las entidades a comparar fueran idénticos, dificultad esta de la que carecería el uso de los indicadores de precios, donde el patrón común de medición que constituye la moneda es el pilar básico de la comparación.

En tercer lugar, hemos de referirnos a los Indicadores de Calidad Técnica de las inversiones, que pretenden suministrar la información requerida para comparar los niveles de calidad de los activos adquiridos y servicios contratados frente a aquellos niveles de calidad estándar que hayan sido marcados previamente como óptimos, todo ello tomando como premisa un nivel de precios determinado.

A diferencia de lo que ocurre en las dos tipos de indicadores de entrada de los que acabamos de ocuparnos, para este tercer grupo, el carácter numérico de su contenido informativo no es, en modo alguno, una condición imprescindible para lograr su operatividad.

De acuerdo con ello, los indicadores de calidad técnica pueden confeccionarse tomando como referencia escalas de naturaleza cualitativa así como escalas de naturaleza cuantitativa. En el primer caso, una vez fijado el óptimo, el valor asignado al indicador, lejos de expresarse en forma numérica, puede arrojar información por medio de los calificativos de calidad siguientes: "Buena", "Mala", "Muy Buena", "Muy Mala", "Aceptable", "Regular", "Deficiente", y otros muchos, expresivos en cualquier caso del resultado de la confrontación de los niveles de calidad real de las inversiones llevadas a efecto y de los niveles de calidad que, en base a los objetivos prefijados, resulten deseables para la Administración Local que realiza las adquisiciones.

Alternativamente, las escalas asociadas a los indicadores de calidad técnica pueden presentar una naturaleza digital o numérica, pues siempre que el óptimo de calidad se identifique con un número representativo de la situación deseable y que, en consecuencia, los datos suministrados por el correspondiente indicador vengán igualmente elaborados con criterios numéricos, la comparación del valor óptimo con el valor real observado para una inversión concreta puede proporcionar una información que posibilita emitir una opinión razonable sobre el grado de idoneidad de la calidad de los activos adquiridos. Sobre este particular, puede resultar interesante fijar intervalos de calidad numéricos, en los que el extremo inferior -que podría ser el dígito cero- representaría el peor nivel de calidad que se puede detectar, mientras que el extremo superior -que podría ser el diez- reflejaría el nivel máximo de calidad a alcanzar por las inversiones efectuadas.

En cuanto a la recogida de los datos de base para la asignación de valores a los indicadores de calidad técnica, hemos de reconocer que presenta mayores dificultades que las explicitadas para el caso de los indicadores de precios y los indicadores de cantidad física; y ello, porque difícilmente en la factura o albarán puede encontrarse dato alguno sobre la calidad del activo adquirido, lo que nos conducirá a acudir, como única opción posible, al examen ocular que, lógicamente, puede estar sesgado por factores subjetivos propios de la persona que evalúa la calidad, aunque, en esta labor, la experiencia acumulada por la entidad en la evaluación de bienes de similar naturaleza y características puede desempeñar un papel nada desechable.

Frente a tal inconveniente, que puede mermar la operatividad del uso de los indicadores de calidad, es posible que la opinión de expertos en peritajes de bienes idénticos o similares a los que se pretende evaluar constituya un elemento de apoyo para confeccionar el contenido informativo de estos indicadores; obviamente, tales expertos deben estar dotados del máximo grado de independencia y objetividad, debiendo emitir su veredicto en base a parámetros fácilmente contrastables y verificables, como pueden ser la marca del activo, los datos del fabricante, la garantía ofertada por el vendedor, la tecnología empleada en la fabricación, los ritmos de obsolescencia y desgaste observados en activos parecidos, el rendimiento medio, la productividad, la durabilidad, el nivel de formación del personal al servicio de la entidad, etc.

Finalmente, nos centraremos en los llamados Indicadores de Temporalidad de las inversiones o Temporales, cuya función básica consiste en proporcionar aquellos datos que posibiliten analizar hasta qué punto la Administración Local realizó las inversiones -adquisiciones de activos y contratación de servicios- en la fecha en la que los activos eran necesitados.

En efecto, dichos indicadores deben ser capaces de proporcionar la información imprescindible para: a) constatar el período de tiempo que transcurre entre el instante en que se detecta la necesidad de adquirir determinados activos o contratar determinados servicios y el momento en que los mismos son adquiridos o recepcionados y se encuentran en condiciones de funcionamiento; b) comprobar si la Administración Local cuenta con inversiones que, por haberse adquirido con una antelación excesiva con respecto a la fecha en la que estaba prevista su entrada en funcionamiento, no están siendo utilizados en la producción de bienes y servicios; c) evaluar, siempre que la entidad estime necesaria la adquisición de ciertos activos y la contratación de servicios, si al seleccionar el momento para adquirir los elementos se tuvieron en cuenta las posibles oscilaciones de precios correspondientes a distintas fechas.

A la vista de las competencias atribuidas a esta cuarta especie de indicadores de entrada, podemos afirmar que en algunas ocasiones a éstos les serán asignados valores en forma de dígitos, habida cuenta que, a los efectos de la evaluación de la Economicidad en su variante de idoneidad de momentos de tiempo de las adquisiciones, resulta necesario tener disponibles datos comprensivos de intervalos temporales; por consiguiente, los indicadores de temporalidad pueden calificarse como indicadores cuantificables.

De hecho, es más que aconsejable que el contenido informativo de los mismos permita conocer el número de días que han transcurrido entre dos fechas, a tener en cuenta: el momento en que aparece la necesidad de adquirir un activo y el momento en que el mismo entra en funcionamiento en el seno de la entidad.

Sin perjuicio de lo anterior, en aquellos casos donde se pretenda evaluar hasta qué punto el momento de tiempo en que las inversiones se efectuaron fue el más provechoso teniendo en cuenta el precio de los activos en tal momento así como en momentos anteriores y posteriores, lógicamente el carácter numérico antes defendido carecería de sentido, pudiendo resultar más fructífero para estos fines que la información soportada en los indicadores de temporalidad se elabore a la vista de comparaciones de precios entre distintos momentos de tiempo, expresándose la idoneidad del instante temporal en que las inversiones se practicaron por medio de calificativos sobre la fecha de adquisición como los siguientes: "Oportuna", "Muy Oportuna", "Medianamente Oportuna", "Ventajosa", "Desventajosa", "Anticipada", "Retrasada", etc.

Por lo que se refiere a la modalidad de obtención de los datos que sirven de base para asociar valores a este último grupo de indicadores, no cabe duda que la metodología a seguir debe pasar por realizar un seguimiento puntual de fechas que conduzca a un conocimiento lo más exacto posible en torno a las fechas en que surgen las necesidades de inversión, las fechas en las que los activos entran en funcionamiento, y las fechas en las que los precios arrojan menores importes.

6.3.2. Indicadores de Proceso.

Los encuadrados en esta segunda familia de Indicadores de Gestión identifican su campo de medición con la fenomenología propia de las Funciones de Producción y de Desinversión, de forma que los mismos presentarían dos frentes de actuación claramente delimitados, que son: a) medición del consumo de factores productivos que han sido aplicados en el proceso de producción local; b) medición de las cantidades de bienes y servicios que, habiendo sido generadas por el mencionado proceso productivo, han sido entregadas por la Corporación Local a la vecindad.

Conforme a esta doble vertiente de medición, podemos distinguir, a su vez, dos tipos de Indicadores de Proceso, a saber:

- * Indicadores de Consumos.
- * Indicadores de Outputs.

Comenzando por los Indicadores de Consumos, los mismos serán los portadores de la información relativa a los consumos que, de cada factor productivo, la Administración Local se ha visto obligada a efectuar en pro de la entrega de bienes y la prestación de servicios de los que debe beneficiarse la comunidad vecinal, por lo que puede afirmarse que su perímetro de medición queda circunscrito a los límites de la Circulación Interna de Valores de la Corporación Local.

Al objeto de que las demandas de información reclamadas por el Control de Gestión, en torno a los nombrados consumos, puedan ser adecuadamente satisfechas, sobre estos indicadores pesa la exigencia consistente en que deben ser capaces de efectuar las mediciones desde una doble óptica.

De una parte, son los encargados de reflejar en términos monetarios el valor de los consumos efectuados, determinando el importe de los costes de ejecución y pasando a denominarse,

en este caso, Indicadores de Coste, y de otra, deben ocuparse de facilitar, en base a unidades físicas, los montantes de factores productivos que han sido consumidos, pudiendo catalogarse entonces todos ellos como indicadores de naturaleza cuantificable y numérica, aunque no siempre el patrón de medición esté formado por unidades monetarias.

Amén de lo anterior, las peculiares características del proceso productivo local, en el que, como ya se indicó, más que de función de producción -destinada a la obtención de productos tangibles- cabría hablar de función de servucción -cuyo fin genérico es la obtención de servicios-, hacen que los indicadores de consumo, en sus dos modalidades, deban centrar sus esfuerzos en tratar de captar los datos derivados de la siguiente fenomenología:

- a) transformación técnica, en aquellos casos en los que la Administración Local active procedimientos mediante los cuales a partir de ciertos bienes tangibles, se obtienen otros bienes igualmente tangibles;
- b) transformación en el modo, mediante la que la Administración Local lleva a cabo operaciones en virtud de las cuales ciertos bienes, inicialmente disponibles de un cierto modo o forma, se hacen disponibles de otro modo o de otra forma diferente en beneficio de la comunidad vecinal;
- c) transformación en el espacio, comprensiva de todas aquellas operaciones gracias a las cuales se hace posible que un bien, que está disponible en un lugar concreto, se encuentre disponible en otro lugar distinto en el que las condiciones de accesibilidad de la población se hayan visto mejoradas;
- d) transformación en el tiempo, que abarca el conjunto de actuaciones cuyo objetivo consiste en conseguir que determinados bienes que están disponibles en un momento determinado de tiempo se encuentren disponibles en un momento futuro, pudiendo así ser disfrutados por los habitantes de la Corporación Local.
- e) prestación pura de servicios, en la que la Administración Local, utilizando fundamentalmente recursos humanos, satisface directamente determinadas necesidades de la comunidad vecinal, sin que al administrado se le entregue producto tangible alguno, existiendo tan sólo un mero contacto entre éste y la entidad prestataria, como puede ser el caso de los servicios de asesoramiento.

En relación con la metodología de obtención de los datos que formarán el contenido informativo de los indicadores que ahora consideramos, anteriormente pusimos de relieve que la utilidades que para el Control Económico podría reportar el Subsistema Económico-Técnico de las Corporaciones Locales son indudables.

Independientemente, volveremos a reiterar aquí la trascendencia de los últimos avances en materia de normalización de la Contabilidad Analítica Pública, cuyo máximo exponente lo constituye el Proyecto CANOA (IGAE, 1994), de aplicación a organismos autónomos, y que, por otra parte, mediante las pertinentes adaptaciones se podría aplicar a las Administraciones Locales andaluzas.

En cualquier caso, la inexistencia de un modelo normalizado de costes municipal no debe conducirnos a renunciar al cálculo de valores a suministrar por los indicadores de consumo, sino que con el apoyo de otras herramientas -incluidos, en la medida de sus posibilidades, los

modelos de Cuentas Anuales del Subsistema Económico-Financiero y Presupuestario- debe intentarse suplir, en lo posible, a dicho modelo, de forma que para aquellas Corporaciones Locales cuya gestión pretende evaluarse en función de la información proporcionada por tales indicadores, sea recomendable la elaboración de estados contables que suministren, entre otras cuestiones, información relativa a: a) proceso de formación de costes que acontece en el ámbito interno de la Corporación Local; b) costes totales de las prestaciones de servicios efectuadas por la Corporación Local; c) costes totales de los bienes construidos por el propio Corporación Local d) costes totales de las prestaciones o actividades internas; e) costes unitarios por unidades de prestación para cada tipo de servicio; f) costes unitarios de cada uno de los bienes construidos por la Corporación Local; g) costes totales por naturaleza de cada uno de los factores productivos consumidos; h) costes unitarios por naturaleza de cada uno de los factores productivos consumidos.; i) consumos que, de cada factor productivo, se han efectuado en la prestación de cada tipo de servicio o en la producción de cada tipo de bien; j) cantidades físicas consumidas de cada factor productivo; j) cantidades físicas consumidas de cada factor productivo en cada modalidad de prestación de servicios, en la ejecución de cada actividad, o en la construcción de cada bien construido; k) costes totales en que cada centro municipal ha incurrido en el ejercicio de sus competencias; l) costes totales, de cada factor productivo, que son imputables a cada centro de coste; m) cantidades físicas totales y por cada factor productivo consumidas en cada centro de coste.

Asimismo, no consideramos ocioso añadir que en el contenido informativo propio de los ya estudiados Indicadores de Entradas -expresivos de las cantidades de bienes y servicios adquiridas del exterior por la Corporación Local, y expresados en unidades físicas y también en monetarias- puede convertirse en un poderoso aliado a la hora de calcular los valores a asignar a los indicadores de consumo.

En este sentido, aunque la información suministrada por los indicadores de entradas contempla la valoración de bienes adquiridos y servicios contratados -independientemente de que los mismos hayan sido consumidos por la Administración Local objeto de evaluación o le resulte factible inventariar aquella parte de las inversiones que no hayan sido aplicadas íntegramente al proceso productivo-, estaremos en disposición de confeccionar, fundamentalmente, en base a los Indicadores de Precio y a los Indicadores de Cantidad, buena parte del contenido informativo de los indicadores de consumos.

La segunda categoría integrante de los indicadores de proceso es la formada por los de Outputs, cuya misión principal radica en efectuar mediciones indicativas de las cantidades totales de prestaciones de servicios y de entregas de bienes ejecutadas por la Administración Local en beneficio de los miembros de la comunidad vecinal.

Dado que la función principal de los indicadores de outputs es la captación y medición de datos relativos a aquellas transacciones económicas en virtud de las cuales los bienes y servicios generados por la Administración Local en su proceso productivo son trasladados al mundo externo, no cabe duda que el perímetro de medición de tales indicadores queda configurado por los límites de la Función Local de Desinversión, en virtud de la cual los bienes y servicios generados por la entidad prestataria son trasladados a la ciudadanía para su uso y disfrute.

Por otra parte, es indiscutible que la medición de los bienes y servicios obtenidos en el proceso productivo municipal exige, inexorablemente, un conocimiento puntual de toda la gama de actividades que la Corporación Local realiza en el ejercicio de sus competencias, englobando no sólo aquellas para las que la entidad prestataria ha decidido imponer una contraprestación evaluada económicamente -tasa, precio público o contribución especial- a los agentes que usan y disfrutan el producto de las mismas, sino también aquellas otras para las que los beneficiarios de las mismas no deben satisfacer importe alguno por las prestaciones recibidas. Por tanto, la función a desempeñar por los indicadores de outputs debe encargarse de medir tanto el resultado de las actuaciones municipales que han derivado en la exigencia de un tributo como de las que se ejecutan de manera gratuita.

Para dar cumplida respuesta a este propósito, dichos indicadores deben considerar una doble versión en su contenido informativo; de una parte, tendrán que mostrar la cantidad física total de bienes y servicios entregados o prestados respectivamente por la Administración Local, y de otra, en aquellos casos que resulte relevante, reflejarán el valor, en unidades monetarias, de los productos que constituyen el resultado de la producción que la Corporación Local lleva a efecto en el ejercicio de las funciones que le son propias.

En congruencia con dicha circunstancia, parece vislumbrarse una primera tipología para los indicadores de outputs, que permite su división en dos grupos claramente diferenciados, a saber: indicadores de outputs físicos -para los que los valores a asignarles vienen dados en unidades físicas o técnicas- e indicadores de outputs monetarios -a los que se les asignarán valores expresados en unidades monetarias-.

Adicionalmente, el uso que en el Control de Gestión debe hacerse de los indicadores de outputs no se ciñe exclusivamente a las comparaciones entre el volumen de bienes y servicios realmente entregados y el montante de los mismos que se marcó como objetivo a los efectos de satisfacer las necesidades del público sino que, al mismo tiempo, abarca la comparación entre las cantidades generadas por el proceso productivo y las cantidades que hubiera sido deseable obtener con los medios disponibles.

A consecuencia de todo ello, aparecen otros dos tipos de indicadores de outputs, que son: a) indicadores de outputs orientados hacia los objetivos: sus unidades de medida deben ser compatibles con las utilizadas en la fijación de los objetivos, al objeto de permitir establecer el grado en que se ha suministrado a la comunidad vecinal aquella cantidad de bienes y servicios que la entidad se marcó como meta; y b) indicadores de outputs orientados hacia los medios: los valores a ellos asignados deben facilitar la comparación entre los montantes de bienes y servicios que se han generado y los montantes que podrían haberse generado en condiciones de máxima optimización en el empleo de los recursos puestos a disposición de la entidad prestataria.

Sea como quiera, cualquier tipo de indicador de outputs a los que acabamos de referirnos presentará siempre un carácter numérico, sin que ello signifique, lógicamente, que en todo caso deba venir expresado en base a unidades monetarias. Además, en cuanto a la forma de cálculo de los valores asignables a los indicadores que ahora consideramos, debe tenerse en cuenta una doble posibilidad, ya que la cifra vinculada a un indicador de output puede haberse obtenido, bien como resultado de observaciones simples, representando entonces un valor absoluto, bien gracias a la relación por cociente entre dos variables: así, mientras en el primer caso estamos ante

un indicador primario, los indicadores cuyos valores hayan sido computados según la segunda modalidad deben catalogarse de secundarios.

Respecto a la modalidad de captación de los datos demandados por los indicadores de outputs, parece claro que debe diferenciarse entre la metodología a aplicar en el caso de las prestaciones de servicios y la metodología adecuada a las entregas de bienes.

Conforme a ese desdoblamiento, el carácter almacenable y tangible de los bienes entregados a la comunidad vecinal hace aconsejable no sólo el empleo de técnicas documentales sustentadas en cualquier tipo de documento o estado contable donde haya constancia de la cuantía y naturaleza de los activos que han sido objeto de desinversión en beneficio del público, sino también, paralelamente, de técnicas métricas basadas en inspecciones oculares a realizar sobre el inventario físico de los activos. En cambio, la naturaleza no almacenable de los servicios impide, por lo general, que se realice un recuento o inventario físico de los mismos, lo que deriva en que las técnicas documentales sean las más apropiadas, o tal vez las únicas, en las que la recogida de datos puede apoyarse, aunque quizás en este segundo caso las técnicas vivas fundamentadas en sondeos y encuestas al público receptor de los mencionados servicios podrían arrojar luz en torno a la cantidad de servicios recibidos por un grupo poblacional.

Finalmente, reseñaremos que si la utilidad de un modelo normalizado de Contabilidad Analítica para la obtención de los datos necesarios a los efectos de la asignación de valores a los indicadores de consumo brilla con luz propia, la relevancia de los outputs que dicho modelo podría generar al servicio de la cuantificación de los indicadores de outputs debe, igualmente, ser reconocida con idéntica persistencia; en esta línea, consideramos que el hecho de que estos últimos indicadores identifiquen su campo de medición con la órbita de la Función de Desinversión no implica, en modo alguno, que la información proporcionada por el Subsistema Económico-Técnico, -sobre todo en lo que se refiere a la valoración de los bienes y servicios a que el proceso productivo da lugar-, no pueda ser aprovechable en el proceso de cálculo de las cifras a suministrar por los renombrados indicadores de outputs; pero es más, en aquellos casos en los que los indicadores de outputs están orientados hacia los medios y no hacia los objetivos, opinamos que la información relativa a las transacciones ocurridas en el ámbito interno de la circulación de valores municipal reviste una relevancia de primera magnitud.

Paralelamente a lo expuesto al ocuparnos de los indicadores de consumo, estimamos que ante la inexistencia de un modelo normalizado de costes para las Corporaciones Locales andaluzas, en aquellas entidades que sean objeto de evaluación económica en base a indicadores de outputs resulta muy conveniente la confección de estados contables en los que pueda encontrarse, como mínimo, la siguiente información: a) clasificación, por naturaleza, de todos aquellos bienes que han sido cedidos a la comunidad vecinal para su uso o disfrute; b) clasificación, por tipos de servicios, de las actividades ejecutadas por la entidad en beneficio de los ciudadanos; c) especificación, cuando sea posible, de las unidades de prestación correspondientes a cada servicio; d) inventario, por naturaleza, de aquellos bienes que habiendo sido construidos por la Administración Local no han sido objeto de desinversión; e) relación, para cada tipo de actividad, de los servicios que se pusieron a disposición del público y no fueron utilizadas por éste; f) valoración, en unidades físicas, del volumen de servicios prestados y del montante de bienes entregados.

6.3.3. Indicadores de Impacto.

La razón de ser de los denominados Indicadores de Impacto, a diferencia de lo que ocurre en el caso de los indicadores de entradas y de proceso, no presenta vínculo alguno con la Circulación de Valores de la Corporación Local, por cuanto su campo de medición, lejos de quedar conformado por las transacciones acontecidas en los ámbitos interno y externo de dicha circulación, se identifica con ciertos fenómenos sucedidos en el mundo externo a la Administración Local.

Tal como expusimos al referirnos a los indicadores de proceso, la Administración Local, al objeto de dar cumplida respuesta al ejercicio de las competencias que las normas legales le atribuyen, emprende una serie de funciones entre las que, dejando a un lado las funciones de inversión y de financiación, pueden citarse las de producción y desinversión, que desembocan en la obtención de bienes y en la prestación de servicios que son entregados a los miembros de la comunidad vecinal.

Pues bien, si los indicadores de proceso se centran en la medición de las cantidades de los bienes y servicios producidos por la Corporación Local y de las que los vecinos se han beneficiado, los indicadores de impacto intentan informar en torno al grado de cobertura de las necesidades sociales logrado con las actuaciones públicas municipales. Por tanto, la medición de los incrementos de calidad de vida y de los beneficios sociales experimentados por los miembros de la ciudadanía como consecuencia de las actividades desarrolladas por la Corporación Local constituye su objetivo básico.

De acuerdo con ello, los indicadores de impacto deben ocuparse, tomando siempre como piedra angular las percepciones de la ciudadanía, de efectuar mediciones expresivas de las consecuencias económicas, sociales, favorables o desfavorables, inherentes en todo caso a la utilidad que los bienes entregados y los servicios prestados a la misma por parte de la Corporación Local han reportado a los miembros de la vecindad.

En este contexto, el contenido informativo de los indicadores de impacto debe resultar comprensivo tanto de las repercusiones observadas sobre la población afectada cuya aparición estaba prevista de antemano, habiendo sido planificadas en consecuencia por la entidad prestataria, como de aquellas incidencias que, afectando igualmente a la comunidad vecinal, no habían sido consideradas previamente. De igual forma, deben ser objeto de medición no sólo los efectos positivos o beneficiosos que las actuaciones municipales hayan provocado sobre el público, sino también, y con igual importancia, los que hayan producido la aparición de fenómenos perjudiciales para éste.

Sin perjuicio de lo anterior, y como ya anticipábamos en apartados precedentes, la influencia de variables exógenas en la órbita de medición de los indicadores de impacto es origen, no en pocas ocasiones, de la aparición de numerosas dificultades en el proceso de medición propio de los nombrados indicadores.

Habida cuenta del carácter multidimensional de muchas de las actuaciones de la Administración Local, en detrimento de la medición de los efectos últimos de las desinversiones municipales, surgen en un gran número de casos, algunos escollos originados, de una parte, por la imposibilidad de identificar los cambios concretos que, experimentados por la población afectada, son atribuibles a las actuaciones públicas municipales y de otra, por la inexistencia de criterios objetivos que hagan posible el establecimiento de relaciones causa-efecto entre las alte-

raciones notadas en el grado de cobertura de necesidades de los miembros de la ciudadanía y el resultado último de las entregas de bienes y prestaciones de servicios.

Sobre este particular, la Administración Local que pretenda evaluar el nivel de satisfacción de las necesidades sociales alcanzado con sus actividades y servicios, puede encontrarse con barreras que le impidan desligar convenientemente la porción de los efectos totales observados en su comunidad vecinal ocasionada por sus actividades, de aquella parte que obedece a otro tipo de factores no controlables por ella, como pueden ser los cambios climatológicos, en las costumbres y usos sociales y otros muchos factores externos que, de ninguna manera, pueden ser, ni previstos por la entidad prestataria, ni mucho menos objeto de control.

A modo de otro inconveniente más del uso de los indicadores de impacto añadiremos que, generalmente, las incidencias producidas sobre la comunidad vecinal pueden ser causadas, además de por la influencia de variables exógenas como las que acabamos de citar, por la intervención de otra organización distinta de la que se pretende evaluar, lo que convierte en muy aconsejable para la entidad objeto control aislar las oscilaciones en la cobertura de necesidades sociales de las que se tenga certeza de que han sido provocadas por las entregas de bienes y prestaciones de servicios efectuadas por la misma, de aquellos cambios en la calidad de vida que, presumiblemente, pueden tener origen en la actuación de otra entidad, como puede ser el caso de la Administración Autonómica, de la Administración Estatal e incluso de entidades lucrativas.

Por otra parte, una cuestión a tener presente para hacer uso de este tipo de indicadores, reside en el hecho de que los efectos últimos de cualquier actuación pública no siempre se pueden manifestar en un horizonte temporal predeterminado. Ello es consecuencia, en parte, de que los beneficios o perjuicios derivados del impacto de las actividades públicas sobre los miembros integrantes de la población afectada, en algunas ocasiones, son experimentadas por el público a lo largo de un período de tiempo que, al no poderse conocer el momento exacto en que las consecuencias sociales terminan de producirse, no es susceptible de representación por medio de dos fechas concretas, que serían: la fecha en la que el efecto de las actuaciones comienza a vislumbrarse y la fecha en la que tal efecto desaparece⁷⁷.

De cuanto antecede cabe concluir que los indicadores de impacto, teniendo en cuenta la influencia que variables no controlables por la Administración Local pueden ejercer sobre los valores a ellos asignables así como su clara vinculación al largo plazo, deben concebirse como herramientas orientadas, más que al proceso de Control de la gestión, al proceso de planificación y control a largo plazo a llevar a cabo por la Corporación Local, lo que vincula nítidamente al referido tipo de indicadores hacia el Control Estratégico.

Pese a ello, como ya hicimos mención, hemos optado por incluir los indicadores de impacto en el seno de la estructura de los Indicadores de Gestión, pues estimamos que, en la medida que la Administración Local cuente con unos objetivos a corto plazo formulados adecuadamente en términos de cobertura de necesidades sociales y puedan eliminarse los factores exógenos, por medio de algunas propuestas que posteriormente consideraremos, pensamos que la información suministrada por el tipo de indicadores al que este apartado se refiere puede resultar rele-

⁷⁷ En opinión de Perrin, una de las causas que dificulta la evaluación de la eficacia es atribuible a que en ocasiones lleva años medir los resultados totales o las consecuencias imputables a la prestación de un servicio público, fundamentalmente en áreas como cuidados sanitarios, educación, política social y medio ambiente. Vid. Perrin (1989, pp. 39-40).

vante, además de para la Planificación Estratégica de la Corporación Local y para su Control Estratégico, también para el ejercicio del Control de la gestión local.

Dejando a un lado tal puntualización, al objeto de facilitar las comparaciones inter e intra entidades, parece deseable que los citados indicadores presenten un carácter numérico. Sin embargo, frente a las ventajas derivadas de convertir en realidad dicha pretensión, no deben obviarse una serie de barreras y dificultades que, en el proceso de cálculo numérico de los dígitos a asignar a los indicadores de impacto, deberán ser salvadas. A este respecto, podrían mencionarse, sin ánimo de exhaustividad, las siguientes: todo tipo de dificultades inherentes a la cuantificación de aspectos cualitativos, dificultades derivadas de la accesibilidad a información de carácter personal, posible distorsión provocada por factores subjetivos del encargado de efectuar la medición y del afectado por la entrega del bien o por la prestación del servicio, facilidad de manipulación de la información obtenida, y dificultad de verificación de los observaciones efectuadas.

En congruencia con dicha afirmación, Zapico Goñi (1989, p. 46) señala que “la validez de estos indicadores como medida de gestión eficiente depende del desarrollo previo de estándares de actividad y rendimiento según series periódicas de resultados y el juicio de profesionales expertos de los servicios”.

En lo que atañe a la forma de obtener los datos de partida para elaborar la información reflejada en los renombrados indicadores de impacto, consideramos oportuno subrayar que quizás sean éstos, como es lógico, para los que el modelo contable del Subsistema Económico-Financiero y Presupuestario esté menos preparado para satisfacer sus demandas informativas.

Por consiguiente, habrá de recurrirse a otras técnicas de captación y medida diferentes de las de naturaleza contable. A tal fin, parece conveniente distinguir, una vez más, las entregas de bienes de las prestaciones de servicios.

Mientras que para las entregas de bienes, las técnicas métricas -basadas en observaciones e inspecciones in situ sobre el grado de uso de los activos puestos a disposición de la comunidad vecinal- parecen ser el perfecto complemento a las técnicas vivas ejecutadas por medio de sondeos de opinión y encuestas a los beneficiarios directos del uso de tales activos, para el caso de las prestaciones de servicios, probablemente sean estas últimas las únicas que garanticen medianamente la fiabilidad del resultado de las mediciones efectuadas, considerando el carácter no almacenable de los servicios.

Mención especial merece la utilidad que las técnicas vivas presentan para la medición de datos, necesaria para confeccionar un sistema de indicadores de impacto, puesto que las opiniones del público receptor en torno a la accesibilidad de los bienes y servicios municipales y al grado de cobertura que con ellos se ha logrado de sus necesidades se muestra, a todas luces, como la metodología que con mayor exactitud puede permitirnos conocer los efectos secundarios de las actuaciones ejecutadas por la Administración Local.

Por el contrario, difícilmente las técnicas documentales podrían contribuir a elaborar el contenido informativo de los indicadores de impacto, a no ser que la Corporación Local objeto de evaluación elabore periódicamente y con referencia a los períodos de tiempo durante los que se pretende llevar a cabo la evaluación -labor poco habitual en la práctica-, soportes de informa-

ción relativos a las mejoras que la calidad de vida de los ciudadanos ha experimentado como resultado de las entregas de bienes y las prestaciones de servicios locales; tales documentos, tendrían que elaborarse, concienzudamente, para servir específicamente a los fines de la evaluación basada en la información suministrada en los indicadores de impacto.

Pero, con independencia de que se considere conveniente hacer uso de una u otra técnica de captación de datos, la medición y cuantificación de los efectos causados por las actuaciones públicas encierra, como ya apuntábamos, importantes dificultades que pueden, en algunos casos, conseguir que se prescinda del uso de los indicadores de impacto.

Algunos autores se han pronunciado en torno a los obstáculos que hacen aparición al tratar de efectuar mediciones sobre las consecuencias provocadas por las entregas de bienes y prestaciones de servicios en la comunidad vecinal, como es el caso de Herrero Iglesias (1995, p. 717), quien considera que “en el ámbito de las Administraciones Públicas otro problema añadido es el de delimitar lo que constituyen los outputs y las consecuencias de los mismos, así como la presencia de múltiples y conflictivos objetivos, lo que plantea dificultades a la hora de medir e interpretar la eficiencia de las organizaciones públicas.”

También Zapico y Mayne (1995, pp. 43-45) parecen obtener conclusiones en idéntico sentido, al considerar que sobre el control y seguimiento de los resultados de las actuaciones públicas ejercen una notable influencia los siguientes factores de complejidad: a) Incertidumbre -relación causa efecto desconocida y dificultad de medida y recogida de información-; b) Interdependencia -interacción entre unidades, organizaciones políticas y clientela-; c) Diversidad -valores e intereses múltiples y conflictivos; y d) Inestabilidad -cambio de objetivos, políticas y del entorno-.

Desde una postura más radical, Flower Newton (1976, p. 26) sostiene que la medición de los outputs públicos no puede abordarse, exclusivamente, desde el campo de la Economía, considerando necesario “formar verdaderos equipos interdisciplinarios constituidos por economistas, ingenieros, sociólogos, psicólogos, químicos, etc...”

Sin menoscabo de las aludidas opiniones, entendemos que tales dificultades no deben hacernos prescindir del uso de los indicadores de impacto en el proceso de Control de Gestión de las Administraciones Locales, viéndonos obligados, lógicamente, a tratar de encontrar soluciones tendentes a erradicar, en la medida de lo posible, cuantos escollos y barreras obstaculizan la medición de los resultados últimos de las entregas de bienes y las prestaciones de servicios realizadas por la Corporación Local.

En este sentido, para la subsanación total o parcial de los problemas emergentes, al intentar medir las consecuencias de las actuaciones municipales, podemos tomar como referencia algunas propuestas formuladas al respecto.

En torno a ello, Montesinos Julve y Vela BARGUES (1993), partiendo de la opinión de Hepworth (1990, pp. 14-15), opinan que “teóricamente lo adecuado sería tomar como referencia el output final, que recoge el impacto último de un gasto, y no los outputs intermedios, que son los bienes y servicios que se derivan de una determinada actividad; no obstante, la utilización de los outputs finales sólo puede conseguirse normalmente en organizaciones que persigan objetivos muy concretos y singulares, por lo que habrá que recurrir a subrogados de aquéllos, como pueden ser los mismos outputs intermedios.”

De igual forma, Pina y Torres (1994, p. 120), considerando los argumentos mantenidos por Griliches (1992), apuntan que “... el resultado final de estos servicios, que sería el incremento en la calidad de vida o en el beneficio social, es tan difícil de medir -por complicado y subjetivo-, que resulta inevitable recurrir a indicadores proxy, que suponen representaciones más o menos acertadas del output final que se pretende captar”.

Como puede apreciarse, la respuesta al problema de medición planteado que estos autores formulan implicaría el uso de aquellos indicadores que, si bien no recogen toda la información relativa a los efectos ocasionados por las intervenciones del Ayuntamiento, muestran, en la medida de lo posible, aproximaciones a la cobertura de necesidades lograda con las mencionadas intervenciones.

Aunque reconocemos las ventajas de la solución al problema ofrecida por esta primera posibilidad, consideramos que puede resultar fructífero plantear, a modo de complemento, otras potenciales soluciones a los problemas derivados de la medición de los resultados de las actuaciones municipales.

En este sentido, Meunier (1993, p. 302) plantea que los efectos causados por la prestación de un servicio no sean medidos, sin más, por el valor global asignado a un indicador o grupo de indicadores, sino por aquella parte de dicho valor que resulte atribuible a la aludida prestación; a tal fin deberán separarse las variaciones del indicador que obedecen a causas no imputables a la prestación del servicio de las variaciones derivadas de otros factores, de forma que deben calcularse dos valores para cada indicador, a saber: valor bruto, o valor total arrojado por un indicador tras la puesta en marcha de un servicio, y valor neto, el cual, expresivo de la parte de las variaciones del indicador originadas por las actuaciones públicas, es el que debe seleccionarse para la evaluación económica de la gestión municipal.

6.3.4. Otros Indicadores.

Bajo esta familia quedarían agrupados un conjunto de indicadores de gestión que, no siendo susceptibles de encuadrarse dentro de las tipologías anteriores, pues tratan de medir aspectos o fenómenos distintos del objeto de medición de las mismas, pueden resultar igualmente útiles al Control de la Gestión Pública Local andaluza.

No constituye nuestra intención detallar una lista cerrada para los mismos, sino, por el contrario, exponer una visión global en torno a los posibles tipos de indicadores cuya función primordial sería completar y ampliar, a los efectos de la evaluación económica de las actuaciones de la Corporación Local, el contenido informativo de los indicadores de entradas, de los indicadores de proceso y de los indicadores de impacto; independientemente, como seguidamente podremos comprobar, mientras en determinados casos puede apreciarse una cierta interrelación entre el elenco de indicadores que ahora estudiamos y algunas de las categorías anteriormente tratadas, en otros, el objeto de medición nada tiene que ver con el correspondiente a éstas.

Asimismo, estimamos necesario puntualizar que el hecho de que la información a suministrar por las clases de indicadores incluidas en este último agregado sirva de base para aclarar y

completar la información demandada por el Control de Gestión, no debe significar, de ninguna manera, que los datos proporcionados por estos indicadores adquieran un carácter secundario o residual, constituyendo, por contra, una herramienta informativa más para la evaluación económica cuyo apoyo, a tal fin, no resulta nada desdeñable.

Con el objetivo de presentar una exposición de los indicadores vinculados a esta rúbrica lo más clara y operativa posible, hemos considerado la siguiente taxonomía de los mismos:

- * Indicadores de Demanda
- * Indicadores de Calidad
- * Indicadores de Utilidad
- * Indicadores de Entorno

Comenzando por los Indicadores de Demanda, su objetivo consiste en efectuar mediciones relativas a las cantidades de bienes y servicios que los miembros de la comunidad vecinal podrían considerar exigibles a la Administración Local para que ésta, en el ejercicio de sus competencias y funciones, proceda a la oportuna cobertura de necesidades; persiguen, en consecuencia, reflejar datos relativos a las necesidades sociales que aún están pendientes de satisfacer por la Corporación Local, sean o no éstas objeto de reclamación por parte del público, y siempre que, lógicamente, su cobertura esté ubicada en el espectro de competencias legales propias de aquélla.

La cuantificación que sobre la demanda de servicios públicos municipales deben realizar este primer tipo de indicadores ha de abordarse desde tres perspectivas, todas ellas de gran utilidad para el Control de Gestión, a saber: a) Medición de la Demanda Real, que se centra en los montantes de bienes y servicios que en un momento o intervalo de tiempo están siendo reclamadas a la Corporación Local por el público; b) Estimación de la Demanda Potencial, que se ocupa de estimar el volumen máximo de bienes y servicios que, bajo determinadas condiciones de optimización de la cobertura de necesidades sociales, la ciudadanía solicitaría a la Administración Local; y c) Estimación de la Demanda Futura, que intenta obtener datos en torno a las cantidades de bienes y servicios que previsiblemente deberán ser suministradas a la ciudadanía en un momento venidero para la satisfacción de sus necesidades⁷⁸. Surgen así, dentro de los Indicadores de Demanda, tres variantes, como son: Indicadores de Demanda Real, Indicadores de Demanda Potencial e Indicadores de Demanda Futura.

En la mayor parte de los casos, los indicadores de demanda deben presentar sus datos en forma numérica, debiendo catalogarlos por tanto como indicadores cuantificables; sin embargo, en ocasiones, puede resultar dificultoso conocer a priori el grado de correlación existente

⁷⁸ Aunque en este contexto generalmente nos referimos a cantidades de bienes y servicios reclamadas por el público, como ya se indicó, los indicadores de demanda versarían también sobre aquellas otras cantidades que, a pesar de no haber sido solicitadas explícitamente por la ciudadanía, la Administración Local considere que pueden contribuir a mejorar la calidad de vida o a generar beneficios sociales. De acuerdo con ello, los indicadores sociales deben ocuparse, igualmente, de las necesidades sociales reclamadas, y también de las detectadas sin previa reclamación.

entre las demandas del público y la cuantía, naturaleza y características de los bienes y servicios a proveer, lo que podría subsanarse, al menos parcialmente, con estimaciones relativas a la capacidad o grado de utilidad de cada tipo de prestación para cubrir las necesidades sociales detectadas.

En cuanto atañe a la modalidad de obtención de los inputs informativos necesarios para la asignación de valores a los mencionados indicadores, nos decantamos claramente por seleccionar los sondeos de opinión, las encuestas y las entrevistas al público receptor de las desinversiones municipales -en definitiva, técnicas vivas- como las más idóneas para la captación y medición de dichos datos; no quiere ello decir, sin embargo, que desestimemos la ayuda que en tal labor podrían proporcionar las técnicas basadas en observaciones empíricas e incluso, en aquellas Corporación Locales que cuenten con el correspondiente soporte informativo diseñado al efecto, las técnicas documentales.

Sea como quiera, debe quedar claro que la medición efectuada por los indicadores de demanda, toda vez que se basa en apreciaciones y percepciones del público sobre las necesidades sociales que deben ser satisfechas por vía de las actuaciones locales, estará fuertemente influenciada por elementos subjetivos propios de la intervención del factor humano.

Respecto a los Indicadores de Calidad, intentarán medir el nivel de calidad de los bienes entregados y de los servicios prestados por la Administración Local objeto de evaluación.

Por motivos obvios, la medición de la calidad con la que los servicios municipales están siendo prestados entraña cierta complejidad, puesto que debe perseguir la objetivación de un concepto formalmente indefinido -la calidad de los servicios-, y afectado, en gran medida, tanto por valoraciones personales del público usuario como por sus expectativas.⁷⁹

Aún reconociendo el efecto distorsionante que las dificultades de la medición de la calidad pueden ocasionar en los datos a proporcionar por los indicadores a los que ahora nos referimos, consideraremos que en la prestación de los servicios públicos en general, y en la prestación de los servicios municipales en particular, debe intentarse identificar una serie de aspectos comunes a casi todos ellos que ejercen una notable influencia sobre el grado de satisfacción de los usuarios receptores, de manera que tales aspectos constituirían el perímetro de medición propio de los indicadores de calidad.

Teniendo en cuenta este parecer, a nuestro juicio, una posible metodología a seguir para obtener una medición real del nivel de calidad logrado en las prestaciones de servicios realizadas por la Administración Local, pasaría, en una primera fase, por la observación del grado en el que cada servicio a evaluar reúne una serie de atributos que previamente hayan sido identificados como expresivos de su calidad; en este contexto, una propuesta de tales atributos contemplaría

⁷⁹ Según un trabajo elaborado por Bigné Alcañiz *et al*, desde la mitad de la década de los 80 se ha desarrollado un cuerpo de trabajos conceptuales y empíricos sobre la medición de la calidad de los servicios y, en términos generales, todos los autores coinciden en que la aludida medición debe abordarse desde la óptica de la calidad percibida por el usuario del servicio. Para un amplio estudio sobre esta postura puede verse Bigné Alcañiz *et al* (1995, pp. 511-522).

la receptividad, la calidad técnica y la actividad, todas ellas distintas dimensiones de la calidad de los servicios que deben ser objeto de medición por parte de los indicadores de calidad. En segundo lugar, partiendo de las mediciones obtenidas para tales atributos debería procederse a elaborar, para cada servicio, un índice global de calidad que resumiría, por medio de adecuadas ponderaciones, el contenido informativo suministrado por las nombradas mediciones.

Con referencia a la receptividad de los servicios, sobre los indicadores de calidad pesa la necesidad de valorar fenómenos relacionados con la interacción directa entre la ciudadanía usuaria y la Administración Local prestataria. En este sentido, los aspectos a medir serían: la accesibilidad del servicio -desde una óptica geográfica, física e incluso psicológica-, la transparencia del servicio -accesibilidad a la información necesaria sobre las prestaciones, posibilidad de efectuar consultas, capacidad de identificación de los funcionarios, accesibilidad a documentos administrativos, publicidad de objetivos y resultados de la gestión del servicio, etc.- y el trato al público receptor, que abarca las condiciones físicas de las oficinas de atención al público, las esperas en ventanilla, así como la amabilidad y eficacia de los funcionarios en el trato directo, entre otros aspectos.

En lo relativo a la calidad técnica, el objeto de medición de los aludidos indicadores de calidad, debe versar sobre la valoración de las características técnicas específicas del servicio prestado así como sobre la valoración de los elementos o puntos de no-calidad medidos por medio del descubrimiento de errores, quejas, etc.

En tercer lugar, la dimensión de la calidad correspondiente a la actividad, resultaría comprensiva de todos los aspectos relacionados con la agilidad y eficiencia de los servicios prestados, y, por otro lado, de los resultados alcanzados con el proceso de prestación -outputs físicos y efectos últimos-.

Como puede apreciarse, la puesta en práctica de esta propuesta requiere el empleo de criterios personales y, por tanto, subjetivos, por parte del encargado de efectuar la evaluación de la calidad; pese a este inconveniente, reconocemos con Anthony and Young (1984, pp. 472-475) que el juicio humano es, por lo general, la mejor medida de la calidad de las realizaciones, a pesar de que en el mismo puedan incidir actitudes y prejuicios.

Desde otra perspectiva, en una segunda propuesta, atendiendo a López Casasnovas (1995, pp. 61-62), los componentes clave de la calidad de los servicios y, por tanto, factores a medir por los indicadores que ahora tratamos, pueden enumerarse como sigue: a) elementos tangibles del servicio: limpieza, grado de conservación de las instalaciones, etc.; b) grado de competencia: preparación, conocimientos y otras cualidades del personal encargado del servicio; c) fiabilidad o grado de resolución al problema que ofrece la entidad prestataria del servicio; d) modo en que la entidad prestataria del servicio asume las necesidades del usuario y se esfuerza en su cobertura; e) disposición del servicio: facilidad de acceso (adecuada localización, horarios al público, etc.), adecuación a las necesidades de los usuarios, etc.; f) credibilidad y reputación; y g) otros factores: cortesía, educación, buen trato, etc.

A modo de una tercera propuesta, nos basaremos en el Modelo de Senlle (1993), donde se especifican un conjunto de atributos detectables por el usuario de los servicios y factibles de ser evaluados; dichas características presentarían el siguiente detalle: a) cuantitativas: retrasos, tiempos de espera, número de llamadas, visitas o entrevistas para solucionar problemas, etc.; b) cualitativas: estética, temperatura, cortesía, amabilidad, simpatía, higiene, confianza, etc.; c) propias del servicio: duración de la prestación, capacidad de respuesta, sistemas de reclamaciones, etc.; y d) cualitativas del servicio: comunicación, información adecuada, competencia, fiabilidad, y satisfacción mutua.

Por otra parte, a la vista de lo expuesto, parece lógico que nos decantemos por atribuir a los indicadores de calidad un carácter numérico, en virtud del cual podrían elaborarse índices expresivos del grado en que cada servicio auna los atributos a los que acabamos de referirnos, resultando conveniente que dichos índices sean asociados, a los efectos del Control de la Gestión Local a una escala numérica donde el valor mínimo corresponda al dígito cero mientras que el valor máximo se identifique con el dígito uno o, alternativamente, con el dígito cien, según la escala de medición seleccionada.

Además, para cualquiera de las tres dimensiones de la calidad señaladas, no cabe duda de que, nuevamente, las técnicas vivas -fundamentadas en encuestas y sondeos de opinión sobre la población receptora de los bienes y servicios suministrados- constituyen la mejor metodología para la captación y medición de los datos necesarios para el cálculo de índices de calidad, ya sean estos parciales, o referidos a una dimensión determinada, ya sean globales; ello es consecuencia, en parte, de las ventajas derivadas del contacto directo con el ciudadano en el que este tipo de técnicas se apoya, no debiendo por ello obviar los posibles problemas de medición relacionados con la manipulación de los datos por parte de los entrevistadores y con la fuerte carga subjetiva innata en los juicios de valor del ámbito poblacional entrevistado.

Independientemente, y en paralelo al caso de los indicadores de demanda, de nuevo optamos por no descartar a priori el empleo de las inspecciones oculares in situ -técnicas métricas-, toda vez que, en base a las mismas puede obtenerse información de primera mano en relación a los atributos mencionados.

Por cuanto pueda resultar de interés sobre los Indicadores de Utilidad, estrechamente relacionados con los indicadores de calidad, su objetivo fundamental consiste en la medición del nivel en que los bienes entregados y los servicios prestados por la Administración Local están siendo utilizados por la comunidad vecinal.

Tales indicadores se ocupan, por tanto, de mostrar el grado real de uso de bienes y servicios municipales que los ciudadanos están haciendo durante un período de tiempo determinado, es decir, de reflejar en qué medida las actuaciones de la Corporación Local están contribuyendo efectivamente a la satisfacción de las necesidades de la comunidad vecinal.

Aunque de modo indirecto, el contenido informativo de los indicadores de utilidad debe posibilitar igualmente la medición de aquellas cantidades de bienes y de servicios cuya entrega al público resulta ociosa, constituyendo así un valioso instrumento de información para, previa comparación con la información proporcionada por los indicadores de demanda, evaluar el acierto o desacierto de la Administración Local en la selección de aquellos servicios o bienes que han sido objeto de suministro al público.

De manera similar a lo expuesto al ocuparnos de los indicadores de demanda, también los indicadores de utilidad pueden confeccionarse en base a tres perspectivas: a) Utilidad Real -o grado en que actualmente el público está usando los bienes y servicios municipales-; b) Utilidad Potencial -o nivel de utilización que podría alcanzarse en las condiciones de prestación óptimas-; y c) Utilidad Futura, que versa sobre el grado de utilización que, previsiblemente, van a tener los activos y servicios suministrados a la comunidad vecinal. En consecuencia surgen, respectivamente, los Indicadores de Utilidad Real, los Indicadores de Utilidad Potencial y los Indicadores de Utilidad Futura.

Asimismo, reconocemos la idoneidad del carácter numérico de los indicadores de utilidad, admitiendo, por otra parte, la necesidad de elaborar índices de ocupación o utilización confeccionados en base digital, y asociados a escalas numéricas representativas de un intervalo en el que el extremo inferior mostraría el uso nulo del bien o del servicio municipal y el extremo superior reflejaría el máximo grado de utilización.

Al margen de lo anterior, es de destacar una diferencia de dichos indicadores en relación con los indicadores de calidad; mientras que en estos últimos la primacía de las técnicas vivas es innegable a los efectos de la medición, en el caso de los indicadores de utilidad, las técnicas métricas basadas en observaciones empíricas se erigen como las que en mayor medida permiten eliminar los factores subjetivos derivados de las opiniones personales del público entrevistado; no podría ser de otra manera, pues si la percepción personal de cada usuario en torno a la calidad de los servicios municipales disfrutados es de difícil observación con la mera inspección ocular, la información relativa al grado de utilización de un bien o de un servicio es trivialmente comprobable a la vista de la presencia física del ciudadano en el lugar donde se encuentre ubicado el bien o dónde se esté prestando el servicio. Aún así, defendemos el uso conjunto de ambas técnicas de medición a los efectos de la recogida de información demandada por la asignación de valores a los indicadores de utilidad, siempre que, lógicamente, sean tenidos en cuenta los posibles efectos de las externalidades.

De igual forma, las técnicas documentales, en tanto en cuanto la Administración Local objeto de evaluación tenga disponible soportes de información que permitan conocer el número de usuarios que disfrutan de un bien o de un servicio municipal, podrían constituir una herramienta al servicio de la captación de la información de base que los indicadores de utilidad precisan.

Por último, hemos de referirnos a los Indicadores de Entorno, cuya consideración surge de la necesidad de conocer, de cara al ejercicio del Control de la gestión local, el mayor número de información posible sobre una serie de variables que, siendo ajenas a las entregas de bienes y a las prestaciones de servicios de la Corporación Local, con mayor o menor intensidad producen repercusiones sobre las mismas.

El perímetro de medición de los indicadores del entorno es de compleja delimitación en la práctica, lo que no anula la eventual posibilidad de detallar, en términos generales, las características de los fenómenos que por ellos deben ser objeto de medición; sobre este particular, y sin ninguna intención de mostrar una lista cerrada, cabría citar las que a continuación señalamos: a) difícil identificación de la incidencia que producen sobre la comunidad vecinal; b) independencia absoluta de sus evoluciones con respecto a las actuaciones municipales; c) difícil estima-

ción por anticipado; d) no controlabilidad; e) pueden distorsionar la valoración de los outputs y de los efectos últimos derivados de las actividades municipales; g) en algunos casos, pueden condicionar fuertemente la gestión de los servicios; h) difícil o imposible extinción.

El conjunto de factores que reúnen esta serie de características -denominados anteriormente variables externas o externalidades- en modo alguno deben ser ignorados por el proceso de Control de Gestión, ya que, independientemente de que no sean provocados por las actuaciones municipales, a menudo resulta imprescindible su conocimiento para interpretar adecuadamente el contenido informativo de todo tipo de indicadores de gestión y, en otros casos, ejercen una influencia sobre los miembros de la comunidad vecinal que dificulta, o en el peor de los casos hace imposible, la valoración de los resultados últimos ocasionados por las intervenciones de la Administración Local.

Así, el volumen de población ubicada en la comunidad vecinal, su distribución por sexos y edades, las condiciones climatológicas, los efectos derivados la intervención de otra entidad pública o privada, los cambios en las costumbres y usos sociales, el contexto nacional e internacional, y las características geográficas de la región en la que la Corporación Local a evaluar está situado son algunos ejemplos de variables exógenas sobre las que los indicadores de entorno deben informar.

En cuanto al carácter numérico, narrativo o gráfico de los indicadores de entorno, a la vista de los ejemplos citados, es claro que dependerá de la naturaleza del hecho, fenómeno o situación que se pretenda medir, tolerando por consiguiente los mencionados indicadores varias posibilidades.

En relación a la metodología a emplear para la recogida de información, si bien parece lógico pensar que las técnicas documentales -basadas ahora en estadísticas, padrones, cifras de los presupuestos generales de la administración central y autonómica, y datos sociológicos- podrían proporcionar algunos datos para la estimación de los potenciales efectos de las externalidades sobre la órbita municipal, también las observaciones empíricas y las encuestas de opinión sobre los miembros de la comunidad vecinal deben ser objeto de consideración a estos efectos.

Una cuestión final que no carece de importancia es el hecho de que una de las principales ventajas innatas al uso de los indicadores del entorno municipal, habida cuenta que su contenido informativo debe posibilitar la identificación y medida de aquella parte de los fenómenos experimentados por los miembros de la comunidad vecinal que resulte, en base a una relación causa-efecto, imputable a la actuación de la Corporación Local, así como permitir detectar y valorar las circunstancias conyunturales y estructurales presentes en las entregas de bienes y las prestaciones de servicios municipales, está orientada a la eliminación, total o parcial, de las dificultades y barreras inherentes a la comparabilidad de los datos soportados en los Indicadores de Gestión, que tan trascendente resulta para la evaluación económica de la gestión; y ello, tanto si la confrontación de datos es efectuada tomando la información contenida en los indicadores correspondientes a dos o más Administraciones Locales, como si la información a comparar se corresponde con los datos que un mismo indicador de una entidad en concreto refleja para dos instantes o períodos de tiempo.

6.4. *Los Análisis Comparativos.*

Una vez elaborados los Cuadros de Mando (véanse cuadros 8 y 9) de los servicios evaluados durante el período de referencia, la interpretación del grado de Eficacia, Eficiencia y Economía alcanzado por la Corporación Local con la gestión efectuada durante el ejercicio puede realizarse desde una perspectiva más amplia si se apoya en análisis comparativos.

En este sentido, la confrontación de los datos sobre la gestión de un Ente con otros datos correspondientes, bien a otros entes, bien a otros períodos en los que tal Entidad fue evaluada, permite contar con más elementos de juicio a la hora de tomar decisiones en base a la información proporcionada por el Subsistema de Indicadores de Gestión.

Por ello, sostenemos que podría alcanzarse un mayor aprovechamiento de la información albergada en los cuadros de mando de una Administración Local andaluza mediante el contraste de la misma con dos tipos de datos: a) valores estándares y valores reales asociados por el Ente a los Indicadores de Gestión en períodos anteriores; y b) valores estándares y valores reales asociados por otras Entidades a los Indicadores de Gestión para el período evaluado; surgen así dos tipos de análisis comparativos, como son los Análisis Interperíodos en el primer caso y los Análisis Intersectoriales en el segundo.

Para ambas clases de análisis, nos decantamos por la utilización de Cuadros de Mando por parte de la Entidad Local, que posibiliten, para cada uno de los indicadores empleados en la evaluación de los servicios, las comparaciones siguientes:

- a) Análisis Interperíodos: comparación de la expresión cuántica de los objetivos previstos para el ejercicio evaluado y las correspondientes expresiones cuánticas de los objetivos fijados en ejercicios anteriores; comparación de la cuantificación de las realizaciones alcanzadas durante el ejercicio evaluado y las realizaciones correspondientes a ejercicios anteriores; y, similarmente, comparación entre las desviaciones surgidas en el ejercicio de referencia y las obtenidas en ejercicios anteriores.
- b) Análisis Intersectoriales: confrontación de la valoración asignada a los objetivos fijados para el ejercicio y la valoración atribuida a los objetivos de otras Entidades para ese mismo ejercicio; comparación de la cifra vinculada a las realizaciones logradas durante el ejercicio y la cifra correspondiente a las realizaciones conseguidas por otros Entes en idéntico ejercicio; y, de igual modo, comparación entre las desviaciones calculadas para el ejercicio evaluado y el importe arrojado por las desviaciones de otras Entidades correspondientes a dicho ejercicio.

En este sentido, es obligado plantearse cuáles son las condiciones que deben darse para que el resultado de las mencionadas comparaciones entre indicadores pueda ser utilizado con garantías suficientes en la toma de decisiones.

Comenzando por los Análisis Interperíodos, es claro que la factibilidad de las comparaciones exige que la Corporación Local cuya gestión está siendo evaluada haya utilizado idénticos Indicadores de Gestión en todos y cada uno de los ejercicios cuya información se pretende contrastar; además, al objeto de que la información resultante de las comparaciones no quede desvirtuada, debe tenerse presente en el proceso de comparación la posible incidencia que fac-

tores exógenos o no controlables han podido ejercer sobre la valoración asociada a cada indicador comparado, lo que convierte en más que aconsejable que, como paso previo a las comparaciones, se proceda a comprobar que los datos a confrontar no están sesgados por la influencia de externalidades ajenas a la gestión local; y, en caso de que lo estén, debe suministrarse al destinatario de los datos información en torno a los nombrados factores distorsionantes.

Por lo concerniente a los Análisis Intersectoriales, al margen de la indudable necesidad de que las entidades comparadas utilicen los mismos indicadores y similares modelos de cálculo de costes, la relevancia de la información derivada de las comparaciones entre los indicadores de distintos Entes es función de que en todos ellos existan una serie de atributos o características comunes que los hacen comparables, o por el contrario, podría llegarse a conclusiones engañosas o alejadas de la realidad; en este caso, parece lógico efectuar las comparaciones entre Administraciones Locales con similar volumen y densidad de población, con parecidas circunstancias geográficas y culturales, con unas dotaciones presupuestarias aproximadas, etc. También aquí es un requisito fundamental comprobar que los datos contenidos en los indicadores de dichos entes no están desvirtuados por el efecto de variables exógenas, que en la Entidad evaluada no tienen por qué ejercer repercusiones; pero, si lo estuvieran, es más que recomendable advertir de tal circunstancia al usuario de la información.

En cualquier caso, es innegable que la puesta en práctica de ambos tipos de análisis ni puede llevarse a efecto sin que la Corporación Local evaluada utilice los mismos indicadores a lo largo del tiempo -para el caso del análisis interperíodo- y sin que los municipios cuyos datos serán comparados empleen idénticos indicadores que el Ente objeto de control -para el caso de los análisis intersectoriales-, ni el resultado de las confrontaciones debe ser validado a los efectos de la toma de decisiones si previamente no se han tomado, en el proceso de comparación, suficientes garantías de que los datos considerados obedecen a la realidad observada, es decir, que éstos han sido calculados separadamente de los efectos distintos de los provocados por las actuaciones de cada uno de los Entes comparados, o en otro caso las externalidades deben ser tenidas en cuenta en el momento de interpretar los datos.

Adicionalmente, otro de los elementos a tener en cuenta a la hora de interpretar la información mostrada por ambos tipos de análisis comparativos deriva del hecho de que la decisión adoptada en un ejercicio económico por la Administración Local evaluada, en cuanto a exigir, o no, a los beneficiarios de los servicios prestados una contraprestación monetaria -tasas, precios públicos y contribuciones especiales-, no tiene por qué coincidir con la decisión tomada, sobre este particular, ni en ejercicios anteriores, ni mucho menos con la preferida por otros Entes cuyos datos son tomados en las comparaciones; por tanto, los datos sobre la gestión de aquellas entidades cuyo equipo de gobierno ha optado por financiar, total o parcialmente, los servicios prestados con pagos directos de los ciudadanos no deben enjuiciarse de la misma forma que los correspondientes a otros Entes Locales en los que se ha prescindido de imponer las figuras tributarias nombradas, y lo mismo cabe concluir si un mismo Ente Local ha variado, de un ejercicio a otro, la forma de sufragar la prestación de sus servicios.

Cuadro 9. MODELO DE CUADRO DE MANDO PARA LOS ANÁLISIS INTERSECTORIALES DE LA EFICACIA. (Fuente: elaboración propia)

SERVICIO:	PERÍODO:		CENTRO GESTOR:												
	DATOS DE LOS MUNICIPIOS														
	VALORES PROPIOS				MUNICIPIO A			MUNICIPIO B			MUNICIPIO Z				
INDICADORES	VS	VR	DV	VS	VR	DV	VS	VR	DV	VS	VR	DV	VS	VR	DV

Nomenclatura:

VS: Valor Estándar fijado para cada indicador en los periodos considerados.

VR: Valor Real reflejado por cada indicador para los periodos considerados.

DV: Desviaciones entre los Valores Estrándares y los Valores Reales de cada indicador para los periodos considerados.

(DV = VS - VR)

Cuadro 10. Indicadores de Control de Eficacia para el Servicio de Seguridad en Lugares Públicos. (Fuente: elaboración propia).

SERVICIO DE SEGURIDAD EN LUGARES PÚBLICOS		
INDICADOR	FORMA DE CÁLCULO	INTERPRETACIÓN
Número de horas-hombre, por cada 1.000 habitantes, patrulladas por la policía municipal	(número total de horas patrulladas por cada agente x número de agentes) / número de miles de habitantes del Municipio	cuanto mayor sea el ratio así obtenido más óptimo será también el valor mostrado por este indicador.
Número de horas-hombre que, por cada 1.000 habitantes, están siendo prestadas, ininterrumpidamente, durante las 24 horas del día	número de horas-hombre de servicio permanente / número de miles de habitantes del Municipio	idéntica al anterior
Tiempo medio de intervención ante llamadas al teléfono de la policía municipal	hora exacta en la que se produce la llamada menos hora exacta en la que se llega al lugar de la intervención	es deseable que el valor mostrado por este indicador sea lo más bajo posible
Número de delitos, por hora-hombre de la policía municipal, en los que la misma ha colaborado en su descubrimiento e investigación	número de delitos en los que se ha colaborado / (número total de horas patrulladas x número de miembros de la policía municipal)	a mayor valor del mismo, mayores logros del servicio
Número de delitos, por hora-hombre de la policía municipal, cuya investigación ha sido resuelta por la misma	número de delitos resueltos / (número total de horas patrulladas x número de miembros de la policía municipal)	idéntica al anterior
Porcentaje (o número absoluto) de denuncias sobre el total de las mismas, formuladas a la policía municipal y en las que ésta ha intervenido	número de denuncias intervenidas / número de denuncias recibidas	similar al anterior
Número de detenciones, por delito investigado, practicadas por la policía municipal y de las que se han derivado condenas a los detenidos	número de detenidos que han sido condenados / número de delitos investigados	equivalente al anterior

SERVICIO DE SEGURIDAD EN LUGARES PÚBLICOS		
Número de robos investigados por la policía municipal en los que los objetos sustraídos han sido recuperados por ésta	número de robos con objetos recuperados / número de robos totales	a mayor valor de este indicador, mayor bondad en la gestión del servicio
Porcentaje (o número absoluto) de kilómetros del total del caso urbano sobre los que la policía municipal patrulla a diario o con una frecuencia horaria determinada	número de kilómetros adecuadamente patrullados / número total de kilómetros del casco urbano	debe tratarse de alcanzar el valor más alto posible
Porcentaje (o número absoluto) del total poblacional del Municipio que considera adecuado el nivel de seguridad ciudadana alcanzado como consecuencia de las funciones de la policía municipal	mediante encuestas y sondeos de opinión	la misma que el anterior
Número de quejas, por habitante, formuladas por el público a causa de denuncias no atendidas, pasividad o retrasos en las intervenciones de la policía municipal	número de quejas formuladas por escrito / total poblacional del Municipio	el valor cero sería el mejor a obtener, mientras que un valor alto mostraría mala gestión del servicio

BIBLIOGRAFÍA

AMERICAN ACCOUNTING ASSOCIATION. (1972): "Report of the Committee on Concepts of Accounting Applicable to the Public Sector 1970-1971". *Accounting Review*. Suplemento al Vol. 48.

AMERICAN ACCOUNTING ASSOCIATION. (1989): "Measuring the Performance of Nonprofit Organizations. The State of the Art". *The Report of the Committee on Nonprofit Entities performance measures*. Sarasota, Florida.

ANTHONY, R.N. y YOUNG, D.W. (1988): *Management Control in Nonprofit Organizations* (4ª Ed.). Richard D. Irwin, Inc. Homewood, Illinois.

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

ASOCIACIÓN ESPAÑOLA DE CONTABILIDAD Y ADMINISTRACIÓN DE EMPRESAS (AECA) (1995): "Glosario de Contabilidad de Gestión". *Principios de Contabilidad de Gestión. Documento nº 0*. Madrid.

ASOCIACIÓN ESPAÑOLA DE CONTABILIDAD Y ADMINISTRACIÓN DE EMPRESAS. (AECA) (1996): "Borrador del Documento Indicadores de Gestión en las Entidades Públicas". *III Encuentro CIMA-AECA. Incluido en Contabilidad de Gestión y Eficiencia en el Sector Público*. AECA. Madrid.

AUDIT COMMISSION FOR LOCAL AUTHORITIES AND THE NATIONAL HEALTH SERVICE IN ENGLAND AND WALES (1994a): *Staying on Course. The second year of the Citizen's Charter Indicators*. HMSO Publications.

AUDIT COMMISSION FOR LOCAL AUTHORITIES AND THE NATIONAL HEALTH SERVICE IN ENGLAND AND WALES (1994b): *Watching their Figures. A guide to the Citizen's Charter indicators*. HMSO publications.

AUSTRALIAN ACCOUNTING RESEARCH FOUNDATION (AARF) (1993): "Australian Accounting Standard nº 27". *Financial Reporting by Local Governments*. AARF.

BALLART, X. (1992): *¿Cómo Evaluar Programas y Servicios Públicos? Aproximación sistemática y estudios de caso*. Ministerio para las Administraciones Públicas. Madrid.

BIGNÉ ALCAÑIZ, J.E., MOLINERTENA, M.A., VALLET BELLMUNT, T., y SÁNCHEZ GARCÍA, J. (1995): "Una aproximación teórica a la medición de la calidad de los servicios públicos". Comunicación presentada al V Congreso Nacional de Economía. Incluido en el Tomo 7, *Economía y Gestión de las Administraciones Públicas*. Las Palmas de Gran Canaria; pp. 511-522.

- BOTELLA, M. (1987): "Organización, programación y control en los grandes municipios. El caso de Barcelona". Incluido en BORJA, J. (1987): *Manual de gestión municipal democrática*. Instituto de Estudios de Administración Local, Madrid-Barcelona; pp. 255-264.
- BRAVO, J. y WALLISTER, B. (1973): "Les systemes d'indicateurs de programmes". Incluido en *Statistiques et Etudes Financiers*, nº 19; pp. 3-17
- BRUSCA ALIJARDE, I. (1996): "La información contable en la Administración Local: implantación de la ICAL y su utilidad". Comunicación presentada al *VII Encuentro de Profesores Universitarios de Contabilidad*, Barcelona.
- BUTTERY R. y SIMPSON, R.K. (1989): *Audit in the Public Sector*. Woodhead-Fauikner. Published in association with CIPFA.
- CALAFELL CASTELLÓ, A. (1967): "Sistemas de cálculo y control de costes". *Técnica Contable*, julio; pp. 241-250.
- CANADIAN INSTITUTE OF CHARTERED ACCOUNTANTS (CICA) (1985): "Local Government Financial Reporting". A research study.
- CARRASCO DÍAZ, D. (1994): "Bases de un modelo de costes para el control económico de la gestión pública". Incluido en *II Jornadas sobre Contabilidad Pública*. ASEPUC, Valencia; pp. 341-356.
- CARRASCO DÍAZ, D. y LÓPEZ HERNÁNDEZ, A. M. (1994): "La información contable en el sector público: su enfoque para la Administración Local". *Revista Española de Financiación y Contabilidad*, nº 79, Abril-Junio; pp. 462-480.
- CULLEN, B. (1987): "Performance Indicators in U.K. Higher Education: Progress and Prospects". *International Journal of Institutional Management in Higher Education*. Vol. 11, nº 2; pp. 171-180.
- DE FORN I FOXÁ, M (1988): *Sistemas de Información y Gestión para la Administración Local*. Instituto Nacional de Administración Pública. Ministerio para las Administraciones Públicas. Madrid.
- DOMÍNGUEZ, M.J.; SALINAS, M.; BUIDE, S.; GARCÍA, M.C. y TABOADA, M.S. (1995): "La utilización de las cuentas anuales públicas en los Ayuntamientos de la Comunidad Autónoma Gallega". Incluido en *Análisis y Contabilidad de Gestión en el Sector Público*. Asociación Española de Profesores Universitarios de Contabilidad (ASEPUC). Málaga; pp. 171-195.
- DOUGLAS, P. (1991): *Governmental and Nonprofit Accounting*. HBJ. Orlando

DUQUETTE, D.J. y STOWE, A.W. (1992): "Enter the Era of Performance Measurement Reporting". *Government Accountants Journal*. Summer; pp. 19-28.

FERNÁNDEZ FERNÁNDEZ, J.M. (1988): "El portador de costes en contabilidad analítica pública". Incluido en *III Encuentro de Profesores Universitarios de Contabilidad*. Málaga; pp. 127-133.

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

FITZGERALD, L. et Alt. (1994): *Performance measurement in service businesses*. CIMA. London.

GARCÍA GARCÍA, M. (1984): *Economía de la producción y contabilidad de costes*. Instituto de Planificación Contable. Madrid.

GÓMEZ RODRÍGUEZ, M. L. (1994): *Las Auditorías de Gestión y la Modernización de la Administración Pública*. Tesis Doctoral, Oviedo.

GOVERNMENTAL ACCOUNTING STANDARDS BOARD (GASB) (1987): "Objectives of Financial Reporting". *Concepts Statement nº 1*. GASB. Stamford. Connecticut.

GOVERNMENTAL ACCOUNTING STANDARDS BOARD (GASB) (1990): *Service Efforts and Accomplishments: Its Time Has Come. An Overview*. Research Report. Connecticut.

GOVERNMENT ACCOUNTING STANDARDS BOARD (GASB) (1994): *Concepts Statement Nº 2. Service Efforts and Accomplishments Reporting*. GASB.

GRILICHES, Z. (1992): *Output Measurement in the Service Sectors*. The University of Chicago Press. Chicago.

HEPWORTH, N.P. (1990): "Performance and Financial Management". Incluido en *International Consortium on Governmental Financial Management & International Federation of Accountants (IFAC)*.

HERBERT, L.; KILLOUGH, L.N. and STEISS, A.W. (1987): *Accounting and control for governmental and other nonbusiness organizations*. McGraw-Hill, Inc.

HERRERO IGLESIAS, A. (1995): "El análisis de la gestión en la Administración Pública Local y el ABC". Comunicación presentada al *VII Congreso de la A.E.C.A.* Tomo II. Sevilla, septiembre.

INTERVENCIÓN GENERAL DE LA ADMINISTRACIÓN DEL ESTADO (1991): *Principios Contables Públicos. Documento nº 1*. Ministerio de Economía y Hacienda. Madrid.

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

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

INTERVENCIÓN GENERAL DE LA ADMINISTRACIÓN DEL ESTADO. COMISIÓN DE PRINCIPIOS Y NORMAS CONTABLES PÚBLICAS (1994): *Principios contables públicos. Documentos 1 a 8*. Madrid.

JACKSON, P. (1988): "The Management of Performance in the Public Sector". *Public Money and Management*, invierno; pp. 11-16.

JIMÉNEZ, J.R. (1987): "Objetivos y Metodología de un Sistema de Indicadores". Incluido en *Seminarios del Tribunal de Cuentas 1986*. Madrid; pp. 191-211.

LAFFARGA, J.; LARRÁN, M. y RUÍZ, E. (1992): "Potential problems of the General Accounting Plan to Local Corporations: the case of the Cadiz province". Comunicación presentada al *15th Annual Congress of the European Accounting Association*. Madrid.

LÓPEZ CASASNOVAS, G. (1995): "Instrumentos al Servicio de la Gestión Pública". Incluido en la Colección de Ponencias y Comunicaciones presentadas al *V Congreso Nacional de Economía. Tomo 7. Economía y Gestión de las Administraciones Públicas*. Las Palmas de Gran Canaria, diciembre; pp. 59-75.

LÓPEZ HERNÁNDEZ, A. M. (1996): *La Contabilidad Pública en el Subsector de la Administración Local*. ICAC. Ministerio de Economía y Hacienda. Madrid.

LÓPEZ HERNÁNDEZ, A. M., BUENDÍA CARRILLO, D. y NAVARRO GALERA, A. (1993): "Análisis del Resultado Presupuestario, Remanente de Tesorería y Resultado Económico en el Nuevo Modelo Contable de los Entes Locales". *Actualidad Financiera*, nº 27, Semana del 5 al 11 de julio, pp. 291-301.

L'ORDRE DES EXPERTS COMPTABLES DE FRANCE (OECF) (1992): *La Consolidation des Comptes. Méthodologie d'approche à l'usage des collectivités locales*. Les Editions comptables Malesherbes. Paris.

MALLO, C.; MIR, F.; REQUENA, J.M. y SERRA, V. (1994): *Contabilidad de gestión (Contabilidad interna) Cálculo, análisis y control de costes para la toma de decisiones*. Ariel, Barcelona.

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

MENDOZA MAYORDOMO, J. (1994): "La metodología ESADE de elaboración e implantación de Indicadores de Gestión en los servicios públicos". Ponencia presentada al *III Encuentro de Gestión de las Administraciones Públicas en Aragón*. Incluido en *Hacia una nueva gestión pública*. Universidad de Zaragoza. Zaragoza, noviembre; pp. 105-145.

MENOYO GONZÁLEZ, J.L. y CASO FERNÁNDEZ, J.C. (1990): "El Concepto de Resultado en las Administraciones Públicas". *Partida Doble*, nº 7, diciembre; pp. 57-61.

MEUNIER, B. (1993): *La Gerencia de las Organizaciones no Comerciales*. Ministerio para las Administraciones Públicas. Madrid.

MIAJA FOL, M. y ESTRADA GONZÁLEZ, E.M (1996): "Primeros años de aplicación de las Instrucciones de Contabilidad para la Administración Local". Ponencia presentada a la *IV Jornada de Trabajo sobre Contabilidad Pública*. ASEPUC. Zaragoza, Septiembre, pp. 7-27.

MIR ESTRUCH, F. (1991/92): *Apuntes de Contabilidad de la Empresa y Estadística de Costes*. Facultad de CC. EE. y EE. Universidad de Barcelona; Lección 9.

MONTESINOS JULVE, V. (1992): "Análisis contable de la información contable pública". *III Seminario de análisis de estados económico-financieros*. Alicante.

MONTESINOS JULVE, V. y VELA BARGUES, J.M. (1993): "Los Resultados y los Indicadores de Gestión en el Sector Público". Comunicación presentada al *IV Encuentro de Profesores Universitarios de Contabilidad*. ASEPUC. Sevilla, mayo.

MORALA GÓMEZ, B. (1991): "Los centros de responsabilidad al servicio de la gestión pública". *Actualidad financiera*, nº 33; pp. 229-239.

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

ORTIGUEIRA BOUZADA, M. (1987): *Administraciones Públicas: El Control de la Eficiencia y la Eficacia mediante Indicadores*. Separata Seminarios 1986. Tribunal de Cuentas. Madrid.

PERRIN, J. (1989): "Management Accounting". Incluido en HOLTHAM, H. *et al: Public Sector Accounting and Financial Control*. Van Nostrand Reinhold. Londres.

PETRERSON, V.M. (1983): "Financial Analysis and Planning. Tools for Non Profit". *Fund Raising Management*, Vol. 4, Nº 9; pp. 24-30.

PINA MARTÍNEZ, V. (1994): "Análisis de las Cuentas Anuales Públicas". *Presupuesto y Gasto Público*, nº 13; pp. 103-121.

PINA MARTÍNEZ, V. y TORRES PRADAS, L. (1992): "Evaluating the Efficiency of Nonprofit Organizations. An Application of Data Envelopment Analysis to the Public Health Service". *Financial Accountability & Management*. Vol. VIII, nº 3; pp. 213-224.

PINA MARTÍNEZ, V. y TORRES PRADAS, L. (1994): "La determinación del Output en el Análisis de Eficiencia de las Entidades de Servicios no lucrativas: algunas experiencias españolas de estimación". Incluido en la Colección de Ponencias y Comunicaciones presentadas a la *I Jornada de Trabajo sobre Análisis Contable*. ASEPUC. Granada, septiembre; pp. 119-137.

PRADEL ALFARO, A. (1987): "Indicadores de Eficiencia y Economía en el Control de los Organismos Autónomos Administrativos. Hacia una estimación del Coste de los Servicios Públicos". Incluido en *Seminarios del Tribunal de Cuentas 1986*. Madrid.

REQUENA RODRÍGUEZ, J.M. (1993): "La estadística de costes como instrumento de análisis y control en la Contabilidad de gestión". Incluido en SÁEZ TORRECILLA, A. (Coor.) (1993): *Cuestiones actuales de contabilidad de costes*. McGraw-Hill - ACODI; pp. 27-50.

RODRÍGUEZ ARIZA, L. y LÓPEZ HERNÁNDEZ, A.M. (1995): "La Consolidación Contable en la Administración Local". Incluido en *Análisis y Contabilidad de Gestión en el Sector Público*. Asociación Española de Profesores Universitarios de Contabilidad (ASEPUC). Málaga; pp. 153-169.

ROMÁN MARTÍNEZ, I. y LÓPEZ HERNÁNDEZ, A.M. (1998): "El proceso de homogeneización en la consolidación de los estados contables de las Administraciones Locales". Incluido en *La consolidación contable en los sectores privado, financiero y público*. I Jornada de Trabajo sobre Consolidación Contable. ASEPUC; pp. 315-330.

RUIZ AYÚCAR DE MERLO, J. (1987): *La Auditoría y el Control Interno del Sector Público*. Instituto de Estudios Fiscales. Monografía Nº 57. Ministerio de Economía y Hacienda. Madrid.

SENLE, A. (1993): *Calidad Total en los servicios públicos y en la Administración Pública*. Gestión 2000. Barcelona.

TORRES PRADAS, L. (1991): "Indicadores de Gestión para las Entidades Públicas." *Revista Española de Financiación y Contabilidad*, Vol. XX, nº 67, abril-junio; pp. 535-558.

VELA BARGUES, J.M. (1992): *Concepto y principios de Contabilidad Pública*. Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas. Ministerio de Economía y Hacienda. Madrid.

VERA RÍOS, S. y BUENDÍA CARRILLO, D. (1996): *Análisis y cálculo del coste de los centros de actividad*. Monografías de contabilidad de costes y de gestión. Monografía nº 1, Granada.

ZAPICO E. y MAYNE, J. (1995): “Nuevas perspectivas para el control de gestión y medición de resultados”. *Revista Gestión y Análisis de Políticas Públicas*, nº 3, Mayo-Agosto; pp. 43-53.

ZAPICO GOÑI, E. (1987): “Nueva Estrategia para la reforma presupuestaria”. *Hacienda Pública Española*, Vol. 107; pp. 129-165.

ZAPICO GOÑI, E. (1989): *La Modernización Simbólica del Presupuesto Público*. Instituto Vasco de Administración Pública. Bilbao.

