

COSTE REAL VERSUS COSTE EFECTIVO DE LOS SERVICIOS LOCALES

**LA CONTABILIDAD ANALÍTICA EN LA
NUEVA INSTRUCCIÓN DEL MODELO
NORMAL DE CONTABILIDAD LOCAL**



Coordinadores: Daniel Carrasco Díaz y Dionisio Buendía Carrillo

COSTE REAL *VERSUS* COSTE EFECTIVO DE LOS SERVICIOS LOCALES

LA CONTABILIDAD ANALÍTICA EN LA NUEVA INSTRUCCIÓN DEL MODELO NORMAL DE CONTABILIDAD LOCAL

(Adaptado a la Resolución de 28 de julio de 2011, de la Intervención General de la Administración del Estado, por la que se regulan los criterios para la elaboración de la información sobre los costes de actividades e indicadores de gestión a incluir en la memoria de las cuentas anuales del Plan General de Contabilidad Pública)

(Adaptado a la Orden HAP/1781/2013, de 20 de septiembre, por la que se aprueba la Instrucción del modelo normal de contabilidad local)

(Adaptado a la Ley 27/2013, de 27 de diciembre, de racionalización y sostenibilidad de la Administración Local)

COORDINADORES

DANIEL CARRASCO DÍAZ

DIONISIO BUENDÍA CARRILLO

Reservado todos los derechos. Quedan Rígurosamente prohibidas, sin la autorización por escrito a los propietarios del copyright, bajo sanciones establecidas por las leyes, la reproducción parcial o total de esta obra por cualquier medio o procedimiento, comprendidos la reprografía y el tratamiento informático, y la distribución de ejemplares de esta edición mediante alquiler o préstamos públicos

© Daniel Carrasco Díaz (Coord.), Dionisio Buendía Carrillo (Coord.), Virginia Llorente Muñoz, Andrés Navarro Galera, Daniel Sánchez Toledano, Joaquín Sánchez Toledano, María José Valencia Quintero.

© Ediciones Gecosol, S.A. 2014
Calle Arenal, 9 Oficina 17. 3º 29016 Málaga
Teléfono: 95 206 06 04

ISBN: 978-84-941823-1-0

Impreso en España.
M. C. COPIGRAFIA S.L. (Copicentro)
Alameda Principal 31, 29005 Málaga

Diseño y Maquetación:
Gecosol, S.A.

AUTORES

DANIEL CARRASCO DÍAZ

Catedrático de Universidad. Universidad de Málaga.

DIONISIO BUENDÍA CARRILLO

Profesor Titular de Universidad. Universidad de Granada.

ANDRÉS NAVARRO GALERA

Catedrático de Universidad. Universidad de Granada.

VIRGINIA LLORENTE MUÑOZ

Profesora Colaboradora de Universidad. Universidad de Málaga.

DANIEL SÁNCHEZ TOLEDANO

Profesor Titular de Universidad. Universidad de Málaga.

JOAQUIN SÁNCHEZ TOLEDANO

Gerente De Sistemas de Información Inteligente para la Gestión SIIG.

MARIA JOSÉ VALENCIA QUINTERO

Profesora Titular de Escuela Universitaria. Universidad de Málaga.

ÍNDICE

ÍNDICE

PRÓLOGO

INTRODUCCIÓN	7
1. LOS PROCESOS DE PRESTACIÓN DE SERVICIOS LOCALES	13
1.1. Marco jurídico-competencial	15
1.2. Organización: estructura y funcionamiento municipal	19
1.3. Medios de producción	22
1.4. Actividad Productiva	23
2. EL COSTE EFECTIVO EN EL MARCO DE LA CONTABILIDAD PÚBLICA LOCAL	29
2.1. Marco conceptual de referencia	31
2.1.1. Antecedentes	32
2.1.2. Objetivos, ámbito de aplicación y definiciones básicas	34
2.1.3. Estructuras / Agregados contables: elementos de costes, ingresos, centros, actividades y márgenes.	40
2.1.4. Relaciones entre estructuras, criterios de imputación, conciliación y outputs de información.	45
2.2. Fundamentos y debilidades del Coste Efectivo	50
3. DETERMINACIÓN DE LOS AGREGADOS CONTABLES	77
3.1.- Elementos de coste	79
3.1.1. Definición, clasificación y catálogo por naturaleza.	79
3.1.2. Tabla de equivalencias.	90
3.1.3. Origen de la información.	104
3.1.4. Cálculo o determinación física y económica: unidades de medidas y formas de medición.	111
3.1.5. Criterios de distribución.	114
3.1.5.1. Distribución del coste de Personal a centros y/o actividades/prestaciones.	116
3.1.5.2. Distribución de los costes no laborales a centros y actividades/prestaciones.	117
3.2.- Centros de coste	124
3.2.1. Definición, clasificación y catálogo.	124
3.2.2. Tabla de equivalencias.	141
3.2.3. Origen de la información.	141

3.2.4. Cálculo o determinación física y económica: unidades de medida y formas de medición.	143
3.2.5. Criterios de distribución.	144
3.3.- Actividades/prestaciones y servicios	148
3.3.1. Definición, clasificación y catálogo.	148
3.3.2. Tabla de equivalencias.	158
3.3.3. Origen de la información.	170
3.3.4. Cálculo o determinación física y económica: unidades de medida y formas de medición.	171
3.3.5. Criterios de distribución.	175
3.4.- Ingresos y márgenes	177
 4. EL MODELO DE CÁLCULO DE COSTES: METODOLOGÍA, FASES Y MECANIZACIÓN	181
4.1.- Interrelaciones y mapas de procesos	183
4.1.1. Interrelaciones generales.	183
4.1.2. Mapas de procesos.	186
4.2.- Fases del modelo de cálculo	193
4.2.1. Estructura del coste de los centros.	193
4.2.2. Estructura del coste de las actividades/prestaciones.	195
4.3.- Mecanización del modelo de cálculo	196
4.3.1. Los subsistemas fuentes: requisitos mínimos e interfaces.	197
4.3.2. El software del Modelo de Costes: etapas de implantación.	202
4.3.3. Las salidas del sistema: directas y con tratamiento de análisis.	212
 5. LA INFORMACIÓN ECONÓMICO-TÉCNICA GENERADA POR EL MODELO: INFORMES PARA LA GESTIÓN	215
5.1.- Informes de elementos de coste	218
5.2.- Informes de elementos de ingreso.	224
5.3.- Informes de centros de coste	225
5.4.- Informes de coste de actividades y prestación de servicios	229
5.5.- Informes de márgenes de cobertura	233
5.6.- Informes de criterios de reparto e imputación	235
5.6.- Informes de conciliación	237
 6. ESTUDIO DE CASOS PRÁCTICOS	239
6.1.- Caso práctico general para una entidad local	241
6.1.1. Enunciado	241

6.1.2. Solución	247
6.1.2.1. Proceso de implantación	247
6.1.2.2. Proceso de reparto	251
6.1.2.3. Obtención de informes	273
6.2.- Caso práctico de servicios sociales	278
6.2.1. Enunciado	278
6.2.2. Solución	294
6.3.- Caso práctico de servicios deportivos	320
6.3.1. Enunciado	320
6.3.2. Solución	331
 BIBLIOGRAFÍA	 351
 GLOSARIO DE ABREVIATURAS	 359
 GLOSARIO DE TÉRMINOS	 365
 PARTICIPANTES EN EL PROYECTO	 377

PRÓLOGO

PRÓLOGO

La transparencia y el control de los fondos públicos se han convertido en dos de las grandes preocupaciones de la ciudadanía en lo que se refiere al ámbito político y de la gestión pública; una ciudadanía que cada vez está más concienciada y que reclama una gestión eficiente de los recursos públicos a todos los niveles. Especial relevancia adquieren, en este marco, las administraciones locales y los servicios que prestan, ya que se trata de la administración más cercana a la ciudadanía, la administración de referencia, y los servicios que proporcionan repercuten en el día a día de las personas.

Esta preocupación ciudadana conecta con una filosofía de la gestión pública que plantea el establecimiento de mecanismos que posibiliten una racionalización de las estructuras organizativas para maximizar, tanto en cantidad como en calidad, los servicios prestados a la sociedad a partir de unos recursos escasos. En los últimos años se ha venido desarrollando un marco normativo específico para la administración local, que busca favorecer la transparencia y un control más exhaustivo de la eficiencia de los servicios que presta.

En este contexto se pueden situar la Resolución de 28 de julio de 2011, de la Intervención General de la Administración del Estado, por la que se regulan los criterios para la elaboración de la información sobre los costes de actividades e indicadores de gestión a incluir en la memoria de las cuentas anuales del Plan General de Contabilidad Pública; la Orden HAP/1781/2013, de 20 de septiembre, por la que se aprueba la Instrucción del modelo normal de contabilidad local o la Ley 27/2013, de 27 de diciembre, de racionalización y sostenibilidad de la Administración Local.

La obra que tengo la satisfacción de prologar tiene un interés especial por diversas razones. Una de ellas es que se encuentra adaptada a la última normativa sobre la obligación del cálculo de costes en entidades públicas en general y locales en particular y, concretamente, al marco jurídico que se ha señalado anteriormente. De esta manera, esta publicación tiene una clara vocación de colaboración con los gestores públicos, y específicamente con los gestores locales, en la incorporación de la Contabilidad Analítica como herramienta para la toma de decisiones económicas. Así, se trata de una obra con una orientación teórico-práctica que cuenta con una relación de casos prácticos.

Concretamente, uno de carácter general que abarca la totalidad de un Ayuntamiento y dos, más específicos, relacionados con la problemática concreta de los servicios sociales y las actividades deportivas. Se propone, de esta manera, una herramienta actualizada y de una gran utilidad para realizar un cálculo de costes lo más objetivo posible y con capacidad para adaptarse a las necesidades de los gestores locales.

La obra se estructura en seis capítulos. El primero se centra en los procesos de prestación de los servicios locales, estableciendo el marco jurídico competencial y abordando las peculiaridades de las actividades desarrolladas por las entidades locales. Se aborda, además, la organización, estructura y el funcionamiento municipal, determinando así las características del ámbito de actuación. Así mismo, en este capítulo se analiza el proceso productivo local desde la concepción de que todo servicio prestado por una administración local, y que tenga a la ciudadanía como consumidor final, tiene tras de sí un proceso productivo.

En el segundo capítulo se plantea el coste efectivo en el marco de la contabilidad pública local. Mejorar la racionalidad económica, en la toma de decisiones de los gestores públicos, utilizando la información económica que puede proporcionar la contabilidad analítica, es el punto de partida de este capítulo, que continúa con la exposición del marco de referencia, integrado por el documento de Principios Generales sobre Contabilidad Analítica de las Administraciones Públicas y por la Resolución de 28 de julio de 2011. Así mismo, en este capítulo, los autores plantean un análisis pormenorizado de proyecto de orden por el que se establecen los criterios de cálculo del coste efectivo de los servicios prestados por las Entidades Locales y que constituye un desarrollo normativo posterior de la Ley 27/2013, de 27 de diciembre, de Racionalización y Sostenibilidad de la Administración Local.

El tercer capítulo se centra en la determinación de los agregados contables, partiendo de la base de que, a pesar de que el concepto de agregados contables es poco utilizado en la contabilidad analítica, resulta de interés para obtener información económica que facilite la toma de decisiones. Los autores ofrecen una definición y clasificación de los elementos de costes y plantean un catálogo de elementos de coste por naturaleza (subsistema de Contabilidad Analítica) para los Entes Locales, perfectamente armonizado con la propia estructura presupuestaria vigente, Orden EHA/3565/2008, de 3 de diciembre e, igualmente, con el Grupo 6 de gastos, incluido en la Instrucción Contable

Orden HAP/1781/2013, de 20 de septiembre. La definición, clasificación y catálogo de los centros de coste, de las actividades y prestaciones de servicios y los ingresos y márgenes, constituyen el resto de los contenidos abordados en este capítulo.

El capítulo cuarto versa sobre la metodología, fases y mecanización del modelo de costes efectivos. En este capítulo los autores parten de la premisa de que el funcionamiento de un modelo de costes comprende las relaciones que se establecen entre los diversos agregados que integran su estructura. De esta manera, podemos conocer la trazabilidad de un coste en su proceso de formación y hasta la prestación del servicio. Esta trazabilidad, claramente delimitada en fases, proporciona información relevante para la toma de decisiones, sobre todo en relación a los objetos de coste de mayor significación. La informatización de la administración local y el desarrollo de las bases de datos permiten considerar la contabilidad analítica como un subsistema origen de información económica, que recibe y aporta datos relevantes. A modo de ejemplo, en el capítulo se explican procesos productivos de la prestación de distintos servicios municipales. Finalmente, el capítulo aborda las distintas etapas de implantación del software de costes.

El quinto capítulo se centra en la información económico-técnica generada por el modelo y en la generación de informes para la gestión. A lo largo del capítulo, los autores describen los modelos convencionales de informes tipo con el objetivo de ofrecer una base de referencia. Pero, además, inciden sobre la importancia de flexibilizar el tratamiento de la información para que el propio usuario pueda personalizar los informes periódicos normalizados e incluso obtener informes específicos no periódicos. De esta manera, el usuario puede disponer de información que responda a los requerimientos concretos de cada gestor. En este sentido, cobran especial relevancia las aplicaciones informáticas que deben tener en cuenta las utilidades necesarias para la flexibilización.

Finalmente, el capítulo sexto presenta una visión práctica, a través del estudio de casos concretos, que permiten aplicar los conocimientos teóricos desarrollados en los capítulos anteriores. Para ello se expone un caso práctico general de un ayuntamiento, ofreciendo una visión global del modelo de costes y de las fases de cálculo. Posteriormente, se analizan dos servicios locales por su importancia y por sus características diferenciadoras: los servicios sociales y los servicios deportivos locales.

En definitiva, estamos ante un excelente trabajo que aborda con valentía, seriedad y rigor tanto el polémico tema de la determinación del coste efectivo, tomando como base el

proyecto de orden del ministerio de Hacienda y Administraciones Pùblicas, como la determinación del coste de prestación de los servicios pùblicos locales. Sin duda alguna, su contenido contribuye a la mejora de la eficiencia de la gestión pùblica, proponiendo herramientas concretas para mejorar la obtención de información económica que sea útil para la toma de decisiones y al mismo tiempo, respetando al màximo las propuestas doctrinales. Por otro lado, la solvencia de los autores queda contrastada, ademàs de por su dilatada trayectoria académica, por su experiencia en la implantación de sistemas de contabilidad analítica en diversas entidades locales, asì como por su participación en numerosas publicaciones, tanto nacionales como internacionales, relacionadas con el cálculo del coste en entidades pùblicas. Sin olvidar que formaban parte, dentro del equipo de universidades, del proyecto de cálculo de costes en la Administración Local, promovido por la Federación Espanola de Municipios y Provincias.

Antonio M. López Hernández
*Presidente de la Cámara de Cuentas de Andalucía
Catedrático de la Universidad de Granada*

INTRODUCCIÓN

INTRODUCCIÓN

En apenas algo más de un año, al menos desde un punto de vista legislativo, el panorama de la Contabilidad Analítica de los Entes Locales ha sufrido importantes cambios que, sin duda, tienen como objetivos fundamentales la transparencia y un control más exhaustivo de la eficiencia de los servicios prestados por la Administración Local.

Independientemente del marco jurídico general de obligado cumplimiento también para la Administración Local, como puede ser la Ley Orgánica 2/2012, de 27 de abril, de Estabilidad Presupuestaria y Sostenibilidad Financiera, para los Entes Locales se ha desarrollado una legislación específica buscando, entre otros, los citados objetivos.

De dicha legislación específica lo más sobresaliente al respecto son, por orden de publicación, el Real Decreto Ley 8/2013, de 28 de junio, de medidas urgentes contra la morosidad de las administraciones públicas y de apoyo a entidades locales con problemas financieros, la Orden HAP/1781/2013, de 20 de septiembre, por la que se aprueba la Instrucción del modelo normal de contabilidad local (ICAL), la Ley 27/2013, de 27 de diciembre, de racionalización y sostenibilidad de la Administración Local y la Orden HAP/419/2014, de 14 de marzo, por la que se modifica la Orden EHA/3565/2008, de 3 de diciembre, por la que se aprueba la estructura de los presupuestos de las entidades locales. Finalmente, en proceso de trámite de información pública, con fecha 6 de mayo de 2014, se encuentra aún pendiente de publicación oficial definitiva, el Proyecto de Orden por la que se establecen los criterios de cálculo del coste efectivo de los servicios prestados por las Entidades Locales.

En el contenido legislativo de la normativa anterior se aprecia una clara intención del legislador y de los poderes del Estado en la determinación del coste de los servicios locales, núcleo fundamental del presente trabajo que, teniendo su antecedente en nuestra anterior publicación “MANUAL DE PROCEDIMIENTO PARA LA IMPLANTACIÓN DE UN SISTEMA DE COSTES EN LA ADMINISTRACIÓN LOCAL (MAPISCAL)” (FEMP, 2011), hemos adaptado la misma a la Resolución de 28 de julio de 2011, de la Intervención General de la Administración del Estado (IGAE), por la que se regulan los criterios para la elaboración de la información sobre los costes de actividades e indicadores de gestión a incluir en la memoria de las cuentas anuales del Plan General de Contabilidad Pública, así como a la legislación anteriormente citada.

Con esta publicación pretendemos colaborar con los gestores locales (técnicos y políticos) en facilitarles el camino para incorporar la Contabilidad Analítica, en cumplimiento de la citada ICAL, como herramienta de gestión para la toma de decisiones económicas y la transparencia financiera, tan requerida por el ciudadano.

Para alcanzar los anteriores objetivos generales hemos tenido en cuenta otros específicos que se definen en los Principios Generales de Contabilidad Analítica para Administraciones Públicas (IGAE, 2004) y que se concretan en:

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

Por otra parte, como anticipábamos con anterioridad, la aparición de esta publicación tiene una clara razón de ser puesto que, desde la aparición del citado MAPISCAL en 2011, la Federación Española de Municipios y Provincias (FEMP), ha dejado de realizar la tarea de coordinación y dirección del Proyecto de Costes e Indicadores de Costes de Servicios Locales, compuesto por profesores universitarios y gestores municipales, y las correspondientes publicaciones.

Así mismo, también se justifica por trasladar la experiencia sobre el cálculo de costes e indicadores de gestión en los servicios municipales no sólo de los autores de la presente publicación sino también por el conocimiento adquirido en el trabajo conjunto con profesionales de la gestión municipal y de los equipos de profesores universitarios especialistas en la materia, todo ello en el marco de la FEMP¹.

Por último, también debemos resaltar que, en aras a la facilidad de comprensión y practicidad, hemos pretendido alejarnos de los cánones típicos de una publicación puramente teórica de Contabilidad Analítica aplicada a las Corporaciones Locales y, al mismo tiempo, respetar al máximo las propuestas doctrinales mejor formuladas para un adecuado funcionamiento del modelo de cálculo, expuestas con la mayor sencillez e incluyendo estudios de caso que acercarán a lector a la realidad local.

¹ Al final de la publicación aparecen los Ayuntamientos y Universidades que formamos el Proyecto FEMP de Costes e Indicadores de Gestión y que, muchos de ellos, formamos el Grupo de Expertos en Gestión de Costes para la Administración Local (Grupo de Expertos GECAL).

1. LOS PROCESOS DE PRESTACIÓN DE LOS SERVICIOS LOCALES

1. LOS PROCESOS DE PRESTACIÓN DE LOS SERVICIOS LOCALES.

1.1. Marco jurídico-competencial.

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

Por tanto, esta autonomía se concreta en el derecho de los Entes Locales a intervenir en cuantos asuntos afecten directamente al círculo de sus intereses, para lo cual, y de acuerdo con el artículo 2.1 de la Ley 7/1985, las Leyes del Estado o de las Comunidades Autónomas deberán asegurar a los Municipios, las Provincias y las Islas su derecho a intervenir en cuantos asuntos afecten directamente al círculo de sus intereses, atribuyéndoles las competencias que proceda en atención a las características de la actividad pública de que se trate y a la capacidad de gestión de la Entidad Local, de conformidad con los principios de descentralización, proximidad, eficacia y eficiencia, y con estricta sujeción a la normativa de estabilidad presupuestaria y sostenibilidad financiera. De esta manera, son las competencias atribuidas a los Entes Locales, principalmente a través de las distintas leyes sectoriales, las que determinen el marco dentro del cual éstos podrán desarrollar su actividad.

A pesar de que, en su Preámbulo, la Ley 7/1985 reconoce la imposibilidad material de definir todas y cada una de las competencias locales debido al gran campo en el que pueden intervenir potencialmente estos Entes, sin embargo, y siguiendo a la mencionada Ley y al RDL 781/1986, podemos clasificar dichas competencias como sigue:

- Competencias propias, que se ejercen en régimen de autonomía y bajo la responsabilidad del Ente, atendiendo siempre a la debida coordinación en su programación y ejecución con las demás Administraciones Públicas. Tienen la peculiaridad de que sólo podrán ser determinadas por Ley.
- Competencias atribuidas o delegadas, que se ejercerán en los términos de la delegación, pudiendo prever técnicas de dirección y control de oportunidad y que, en

todo caso, deberán respetar la potestad de autoorganización de los servicios de la Entidad Local.

- Competencias compartidas o concurrentes, son las ejercidas conjuntamente por la Administración del Estado o de la Comunidad Autónoma y la Administración Local a través de la constitución de entes instrumentales de carácter público o privado.
- Además, mediante acuerdo, los Entes Locales podrán asumir o colaborar en la realización de obras o en la gestión de servicios del Estado, incluidos los de la Seguridad Social, a través de cualquiera de las formas de gestión previstas en las leyes, y, en todo caso, mediante consorcio o convenio.

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

- a) Urbanismo: planeamiento, gestión, ejecución y disciplina urbanística. Protección y gestión del Patrimonio histórico. Promoción y gestión de la vivienda de protección pública con criterios de sostenibilidad financiera. Conservación y rehabilitación de la edificación.
- b) Medio ambiente urbano: en particular, parques y jardines públicos, gestión de los residuos sólidos urbanos y protección contra la contaminación acústica, lumínica y atmosférica en las zonas urbanas.
- c) Abastecimiento de agua potable a domicilio y evacuación y tratamiento de aguas residuales.
- d) Infraestructura viaria y otros equipamientos de su titularidad.
- e) Evaluación e información de situaciones de necesidad social y la atención inmediata a personas en situación o riesgo de exclusión social.
- f) Policía local, protección civil, prevención y extinción de incendios.
- g) Tráfico, estacionamiento de vehículos y movilidad. Transporte colectivo urbano.
- h) Información y promoción de la actividad turística de interés y ámbito local.
- i) Ferias, abastos, mercados, lonjas y comercio ambulante.

- j) Protección de la salubridad pública.
- k) Cementerios y actividades funerarias.
- l) Promoción del deporte e instalaciones deportivas y de ocupación del tiempo libre.
- m) Promoción de la cultura y equipamientos culturales.
- n) Participar en la vigilancia del cumplimiento de la escolaridad obligatoria y cooperar con las Administraciones educativas correspondientes en la obtención de los solares necesarios para la construcción de nuevos centros docentes. La conservación, mantenimiento y vigilancia de los edificios de titularidad local destinados a centros públicos de educación infantil, de educación primaria o de educación especial.
- ñ) Promoción en su término municipal de la participación de los ciudadanos en el uso eficiente y sostenible de las tecnologías de la información y las comunicaciones.

Estas competencias se encuadran dentro de las competencias propias y se determinarán por Ley, debiendo evaluar la conveniencia de la implantación de servicios locales conforme a los principios de descentralización, eficiencia, estabilidad y sostenibilidad financiera. Dicha Ley deberá ir acompañada de una memoria económica que refleje el impacto sobre los recursos financieros de las Administraciones Públicas afectadas y el cumplimiento de los principios de estabilidad, sostenibilidad financiera y eficiencia del servicio o la actividad, debiendo prever la dotación de los recursos necesarios para asegurar la suficiencia financiera de las Entidades Locales sin que ello pueda conllevar, en ningún caso, un mayor gasto de las Administraciones Públicas. Por tanto, la Ley determinará la competencia municipal propia de que se trate, garantizando que no se produce una atribución simultánea de la misma competencia a otra Administración Pública.

Existen otras competencias que hemos denominado delegadas. El artículo 27.1 de la Ley 7/1985 señala que el Estado y las Comunidades Autónomas, en el ejercicio de sus respectivas competencias, podrán delegar en los Municipios el ejercicio de sus competencias. La delegación habrá de mejorar la eficiencia de la gestión pública, contribuir a eliminar duplicidades administrativas y ser acorde con la legislación de estabilidad presupuestaria y sostenibilidad financiera. Dicha delegación deberá determinar el alcance, contenido, condiciones y duración de ésta, que no podrá ser inferior a cinco años, así como el control de eficiencia que se reserve la Administración delegante y los medios personales, materiales y

económicos, que ésta asigne sin que pueda suponer un mayor gasto de las Administraciones Pùblicas.

La delegación deberá acompañarse de una memoria económica donde se justifiquen los principios a que se refiere el párrafo segundo de este apartado y se valore el impacto en el gasto de las Administraciones Pùblicas afectadas sin que, en ningún caso, pueda conllevar un mayor gasto de las mismas". En igual sentido se pronuncia el RDL 781/1986 al indicar, en su artículo 66, que el Estado y las Comunidades Autónomas podrán delegar en las Entidades Locales la realización de obras, ejecución de servicios y, en general, el ejercicio de actividades propias de su competencia. Además, los Municipios podrán recibir delegaciones de las otras Entidades Locales.

Con relación a las competencias compartidas con otras Administraciones Pùblicas, el artículo 69 del RDL 781/1986 establece que se constituirán entes instrumentales que podrán ser de carácter público o privado. Además, la colaboración entre la Administración del Estado y los Municipios se dará, fundamentalmente, cuando en éstos últimos concurra alguna de las circunstancias enumeradas por el artículo 65 del RDL 781/1986, y que son:

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

Para poder desarrollar sus competencias, el Municipio, además de poder establecer el correspondiente servicio público, podrá emplear la iniciativa pública para el ejercicio de actividades económicas, como viene reconocido en el artículo 128.2 de nuestra Constitución y en el artículo 86.1 de la Ley 7/1985, siempre que esté garantizado el cumplimiento del objetivo de estabilidad presupuestaria y de la sostenibilidad financiera del ejercicio de sus

competencias. De esta forma, si bien el potencial campo de actuación de los Municipios se hace inmenso, dada la actual situación financiera, pensamos que su campo de actuación real se limita a las actividades que bien sean impuestas como obligatorias por la legislación o bien sean estrictamente necesarias para la colectividad.

1.2. Organización: estructura y funcionamiento municipal.

La organización interna de un Ayuntamiento queda regulada normalmente por su Reglamento Orgánico² adaptado a las modificaciones introducidas en la Ley 7/1985 por la Ley 57/2003. Así, como presenta la Ley 57/2003 en su exposición de motivos, el régimen local español se ha caracterizado tradicionalmente por un excesivo uniformismo que ha supuesto la existencia de un régimen común que configura un modelo orgánico-funcional sustancialmente similar para todos los municipios, siendo prácticamente igual para los que apenas superan los 5.000 habitantes como para los que tienen varios cientos de miles e incluso millones. Es por ello que, si bien el fin último debe ser la elaboración de una nueva Ley de Bases de la Administración Local que constituya un instrumento adecuado para que nuestros gobiernos locales afronten los complejos retos que les presenta el siglo XXI, sin llegar a ello, la Ley 57/2003 incorpora el Título X en la Ley 7/1985 por el que se establece un régimen orgánico específico para:

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

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

² Encontramos que reciben distintas denominaciones como Reglamento Orgánico y de Funcionamiento o Reglamento Orgánico de Gobierno y Administración, etc.

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

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

1. El Alcalde. Existe en todos los municipios y se trata de un órgano superior unipersonal. Es el presidente de la Corporación y ostenta la máxima representación del municipio, correspondiéndole la superior dirección y coordinación del gobierno y de la administración municipal. Las atribuciones dadas por la correspondiente normativa son, entre otras, de carácter directivo, representativo, autoritario y presidencial.
2. La Junta de Gobierno Local. Existe en todos los municipios con población superior a 5.000 habitantes y en los de menos cuando así lo disponga su Reglamento Orgánico o así lo acuerde el Pleno en su Ayuntamiento. Se trata de un órgano colegiado superior y está integrada por el alcalde y un número de concejales no superior al tercio del número legal de los mismos, siendo sus funciones las de asistir al alcalde en el ejercicio de sus atribuciones y cualquier otra que el alcalde u otro órgano municipal o las propias leyes les atribuyan.
3. El Pleno. Existe en todos los municipios y se trata de un órgano colegiado que está integrado por todos los concejales elegidos y es presidido por el alcalde. Entre sus competencias se encuentran las labores de control y fiscalización del resto de órganos de gobierno, de ordenación general y de mantenimiento de la identidad municipal.
4. Las Comisiones del Pleno. Existen en todos los municipios con población superior a 5.000 habitantes y en los de menos cuando así lo disponga su Reglamento Orgánico o así lo acuerde el Pleno en su Ayuntamiento. Se tratan de órganos colegiados que

tienen por objeto el estudio, informe o consulta de los asuntos sometidos a la decisión del Pleno.

5. Los Tenientes de Alcalde. Existen en todos los municipios y se tratan de órganos unipersonales que son nombrados por el alcalde de entre los miembros de la Junta de Gobierno Local, siendo su función esencial la de sustituir al alcalde en los casos de vacante, ausencia o enfermedad de éste.
6. Los Concejales Delegados. Son órganos unipersonales a los que el alcalde o la Junta de Gobierno Local les delega expresamente.

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

1. Áreas de Gobierno. Existen en todos los ayuntamientos y se tratan de órganos centralizados y comprenden cada una de ellas uno o varios sectores funcionalmente homogéneos de materias de competencia de la administración del municipio.
2. Secretaría Municipal. Existe en todos los ayuntamientos y se configura como una unidad administrativa dependiente directamente de la Alcaldía y a la que corresponde realizar, entre otras, la función de fe pública y el asesoramiento legal del Pleno del Ayuntamiento y de sus Comisiones y el conforme administrativo de las propuestas de los servicios.
3. Asesoría Jurídica. Existe normalmente en los ayuntamientos que hemos denominado de grandes ciudades y es la unidad administrativa responsable de la asistencia jurídica al Alcalde, a la Junta de Gobierno Local y a los órganos directivos del Ayuntamiento, sin perjuicio de las funciones reservadas por la legislación de régimen local a otros órganos municipales.
4. Intervención General Municipal. Existe normalmente en los ayuntamientos que hemos denominado de grandes ciudades y se trata de un órgano centralizado que tiene como misión la función pública de control y fiscalización interna de la gestión económico-financiera y presupuestaria, en su triple acepción de función interventora, función de control financiero y función de control de eficacia.

5. Órganos de Gestión Económico-Financiera y Presupuestaria. Existen normalmente en los ayuntamientos que hemos denominado de grandes ciudades y se tratan de órganos centralizados que tienen asignadas las funciones de presupuestación, contabilidad, tesorería y recaudación.
6. Órgano de Gestión Tributaria. Existe normalmente en los ayuntamientos que hemos denominado de grandes ciudades y se trata de un órgano centralizado creado para la consecución de una gestión integral del sistema tributario municipal, regido por los principios de eficiencia, suficiencia, agilidad y unidad en la gestión.
7. Juntas Municipales de Distritos. Existe normalmente en los ayuntamientos que hemos denominado de grandes ciudades y se tratan de órganos descentralizados creados para impulsar y desarrollar la participación ciudadana en la gestión de los asuntos municipales y su mejora, sin perjuicio de la unidad de gobierno y gestión del municipio.

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

1.3. Medios de producción.

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

Los medios de producción, que al fin y al cabo desembocan en los distintos elementos de coste que intervienen en el proceso de cálculo del coste de un servicio público, se pueden clasificar atendiendo a distintos criterios, todos ellos perfectamente compatibles entre sí.

Consideramos que pueden ser de interés, para su posterior tratamiento desde un punto de vista del cálculo del coste, las dos clasificaciones que establecemos a continuación.

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

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

1.4. Actividad productiva.

Las Entidades Locales manifiestan principalmente su actividad a través del establecimiento del correspondiente servicio público. La Ley 7/1985 señala en su artículo 85.1 que "son servicios públicos locales los que prestan las entidades locales en el ámbito de sus competencias". Sin embargo, estos fines están definidos en la Ley de manera muy general. Así, para el Municipio se centran en satisfacer las necesidades y aspiraciones de la comunidad vecinal, y para la Provincia y para las Islas en garantizar los principios de solidaridad y equilibrio intermunicipales.

El concepto de servicio público es un término que ha sido interpretado de forma bastante diferenciada por diversos autores. En lo que sí parece haber coincidencia es en que los servicios públicos deben tender a la satisfacción de un interés público que es el interés público local, que constituye su causa y finalidad de ser, y para cuya implantación, organización y modificación las Entidades Locales van a gozar de competencias propias y exclusivas frente a Entidades Públicas superiores —las Comunidades Autónomas y el Estado—, con las que mantendrán una relación de colaboración y cooperación, en el respeto del ejercicio de sus respectivas competencias.

Por tanto, se consideran a las Entidades Locales como sistemas de producción de bienes y servicios destinados a responder a las necesidades de un mercado esencialmente local, donde su finalidad no tienen coincidencia alguna, en cuanto a objetivos, con la de una empresa privada, sino que se va a centrar, fundamentalmente, en la satisfacción de las necesidades comunitarias y sociales que traten de cubrir el interés general.

La tarea de clasificar los servicios públicos no es fácil, puesto que, como indica De la Cuétara (1991: 42), "en la actividad municipal se entrecruzan varios criterios clasificatorios, todos ellos válidos: hay servicios que tienen una dimensión territorial inequívoca, y otros que se ubican en un punto y desde él irradian a la colectividad a la que sirven; hay servicios con un nítido sentido inspector y vigilante y servicios puramente prestacionales; hay servicios *uti singuli* que requieren un contacto para la concreción de las relaciones jurídicas que en ellos se entablan y servicios *uti universi* con o sin relaciones contractuales, etc.".

Si nos inclinamos por un criterio poblacional a la hora de discernir las distintas clases de servicios públicos, podemos concretar, al amparo de la Ley 7/1985, los servicios mínimos u obligatorios. Así, la citada Ley determina, en su artículo 26.1, que los Municipios por sí o asociados deberán prestar, en todo caso, los servicios siguientes:

- a) En todos los Municipios: alumbrado público, cementerio, recogida de residuos, limpieza viaria, abastecimiento domiciliario de agua potable, alcantarillado, acceso a los núcleos de población y pavimentación de las vías públicas.
- b) En los Municipios con población superior a 5.000 habitantes, además: parque público, biblioteca pública y tratamiento de residuos.
- c) En los Municipios con población superior a 20.000 habitantes, además: protección civil, evaluación e información de situaciones de necesidad social y la atención inmediata a personas en situación o riesgo de exclusión social, prevención y extinción de incendios e instalaciones deportivas de uso público.
- d) En los Municipios con población superior a 50.000 habitantes, además: transporte colectivo urbano de viajeros y medio ambiente urbano.

Además, establece en su punto 2 que en los municipios con población inferior a 20.000 habitantes será la Diputación provincial o entidad equivalente la que coordinará³ la prestación de los siguientes servicios:

- a) Recogida y tratamiento de residuos.
- b) Abastecimiento de agua potable a domicilio y evacuación y tratamiento de aguas residuales.
- c) Limpieza viaria.
- d) Acceso a los núcleos de población.
- e) Pavimentación de vías urbanas.
- f) Alumbrado público.

Otra forma de distinguir la actividad de estos Entes, sería aquella que tomara como punto de referencia la forma de gestionar el servicio, atendiendo a que el mismo lo fuera según las diferentes modalidades que ofrece tanto la gestión directa como la indirecta.

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

³ En este sentido añade que para coordinar la citada prestación de servicios la Diputación propondrá, con la conformidad de los municipios afectados, al Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas la forma de prestación, consistente en la prestación directa por la Diputación o la implantación de fórmulas de gestión compartida a través de consorcios, mancomunidades u otras fórmulas. Para reducir los costes efectivos de los servicios el mencionado Ministerio decidirá sobre la propuesta formulada que deberá contar con el informe preceptivo de la Comunidad Autónoma si es la Administración que ejerce la tutela financiera.

Cuando el municipio justifique ante la Diputación que puede prestar estos servicios con un coste efectivo menor que el derivado de la forma de gestión propuesta por la Diputación provincial o entidad equivalente, el municipio podrá asumir la prestación y coordinación de estos servicios si la Diputación lo considera acreditado.

Cuando la Diputación o entidad equivalente asuma la prestación de estos servicios repercutirá a los municipios el coste efectivo del servicio en función de su uso. Si estos servicios estuvieran financiados por tasas y asume su prestación la Diputación o entidad equivalente, será a ésta a quien vaya destinada la tasa para la financiación de los servicios.

estructura transforma unas entradas en unas salidas, es decir, unos factores en unos productos/servicios, siendo así que su consideración presupone que:

- a) Existe un plan operativo para convertir ciertas entradas en unas salidas determinadas.
- b) Está dotado, en consecuencia, de una estructura u orden entre los elementos operativos de la función transformadora.
- c) Todo ello se logra a través de determinada técnica o según cierta clase de tecnología (Orden de 1 de agosto de 1978).

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

Además, en estas Entidades, con personalidad jurídica propia y que irradian su actividad hacia el exterior, no va a existir un único proceso productivo, ya que las actividades que son susceptibles de ser desarrolladas por tales Entes, en virtud de las competencias que les son atribuidas por la legislación, son tantas y tan variadas que, desde el punto de vista de la gama de servicios prestados o de productos obtenidos, y en un sentido muy amplio, nos encontramos con un Ente de producción múltiple y dentro de ésta, en la mayoría de las ocasiones, ante producciones paralelas, es decir, ante procesos simples perfectamente diferenciados, aunque unidos en un mismo Ente, que van a propiciar la obtención de diversos outputs sin que entre ellos exista interferencia alguna.

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

También es preciso tener presente que hay una serie de puntos clave en la producción de servicios que la caracterizan y la diferencian de la producción de bienes de consumo. Así, se destacan como aspectos más importantes los siguientes (Mas y Ramió, 1992: 95-96):

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

Una vez descritas las peculiaridades de las actividades desarrolladas por los entes locales, en páginas posteriores, abordaremos con detalle los distintos procesos que tienen lugar en este tipo de organizaciones.

2. EL COSTE EFECTIVO EN EL MARCO DE LA CONTABILIDAD PÚBLICA LOCAL

2. EL COSTE EFECTIVO EN EL MARCO DE LA CONTABILIDAD PÚBLICA LOCAL.

2.1. Marco conceptual de referencia.

La aportación de información económica que puede proporcionar la Contabilidad Analítica para mejorar la racionalidad económica en la toma de decisiones de los gestores públicos es de suma importancia para cualquier administración pública. Como indican Schneider y Bruton (2000) la información que suministra la Contabilidad Analítica es esencial en las decisiones sobre externalización de servicios, en la medida de la eficiencia, en la evaluación del performance, en la auditoría, y en la asignación de recursos escasos. Además, señalan que la información de la contabilidad de costes puede ser más importante para la supervivencia a largo plazo de la unidad gubernamental que la propia contabilidad financiera. En este sentido, la IGAE, desde la versión definitiva del primer Plan General de Contabilidad Pública de 1981, con el desarrollo del Grupo 9 para la Contabilidad Analítica, así como con los sucesivos Documentos denominados “Proyecto CANOA” y “Principios Generales de Contabilidad Analítica de las Administraciones Públicas” (PGCAAP), publicados respectivamente en 1994 y 2004, ha mostrado su interés facilitando herramientas para la aplicación de dicha rama de la contabilidad en las administraciones públicas.

La publicación del nuevo Plan General de Contabilidad Pública (PGCP)⁴ marcó un hito relevante con relación al cálculo del coste en las administraciones públicas al incluir los apartados 25 y 26 de la Memoria, denominados “Información sobre el coste de las actividades” e “Indicadores de gestión”, respectivamente. En este sentido, la IGAE muestra su interés cuando añade explícitamente que para la confección de esta información se aplicarán los principios desarrollados en el documento de PGCAAP. Si bien con posterioridad, y ante las posibles discrepancias interpretativas que se pueden derivar de la lectura del documento mencionado, publicó la Resolución de 28 de julio de 2011 por la que se regulan los criterios para la elaboración de la información sobre los costes de actividades e indicadores de gestión a incluir en la memoria de las cuentas anuales del Plan General de Contabilidad Pública. En dicha Resolución se menciona de manera taxativa que será de aplicación la metodología

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

expuesta en el Documento PGCAAP siempre y cuando no contradiga las normas desarrolladas en dicha Resolución⁵.

En igual sentido, se manifiesta la Orden HAP/1781/2013, de 20 de septiembre, por la que se aprueba la Instrucción del modelo normal de contabilidad local, al indicar que los municipios de más de 50.000 habitantes y las demás entidades locales de ámbito superior, estarán obligadas a cumplimentar los puntos 26. *Información sobre el coste de las actividades* y 27. *Indicadores de gestión* de la Memoria al menos para los servicios y actividades que se financien con tasas o precios públicos. No obstante, la disposición transitoria tercera excepciona la obligación de incluir en las cuentas anuales de los ejercicios 2015 y 2016 la información sobre el coste de las actividades y los indicadores de gestión, a efectos de facilitar un período de tiempo razonable que permita la implantación de una adecuada contabilidad de costes por parte de las entidades que han de aplicar la nueva Instrucción de Contabilidad.

Por tanto, como no podía ser de otra forma, el contenido de este trabajo utiliza como marco de referencia básico tanto las propuestas contenidas en el documento de PGCAAP como lo establecido en la Resolución de 28 de julio de 2011, al igual que lo hace el PGCP de 2010 y la Instrucción 2013 del modelo normal de contabilidad local.

Finalmente, la Ley de Racionalización y Sostenibilidad⁶ introduce el concepto de coste efectivo objeto de estudio en el segundo apartado del presente capítulo.

2.1.1. Antecedentes.

La primera iniciativa de normalización contable en España, tanto para la Contabilidad externa como para la interna, aparece en el primer Plan General de Contabilidad Pública de 1981⁷ y tienen lugar tanto por exigencia del propio marco jurídico español como por las corrientes de opinión generalizada de aplicar en las administraciones públicas las herramientas de información contable que, desde hacía ya bastante tiempo, se aplicaban en los sectores empresariales.

⁵ Con esta Resolución lo que hace la IGAE es adaptar el cálculo de costes en la administración pública al modelo CANOA (Contabilidad Analítica Normalizada para Organizaciones de la Administración) que ya venía desarrollando desde mediados de los años 90 y que, en su primera versión, se denominaba Contabilidad Analítica Normalizada para Organismos Autónomos.

⁶ Ley 27, de 27 de diciembre de 2013, de racionalización y sostenibilidad financiera de entidades locales.

⁷ La versión definitiva del mismo ve la luz en 1983.

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

Asimismo, otras leyes de mayor o menor rango recogen, de manera más o menos directa, la necesidad de modernización de la Contabilidad Pública en España, así desde nuestra Constitución, pasando por la Ley Orgánica del Tribunal de Cuentas o la Ley de Tasas y Precios Públicos encontramos claros referentes de la inquietud de dicha normalización contable. En tal sentido cabe destacar la Ley General Presupuestaria de 2003 o el Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales de 2004, aún más exigentes al respecto.

De forma paralela al desarrollo legislativo anterior se produce la evolución de la normalización de la propia Contabilidad Analítica Pública en España, de la que destacaremos los principales acontecimientos, como paso previo al breve estudio de la iniciativa vigente oficial española que tomamos como marco conceptual de referencia.

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

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

Sin embargo, las experiencias de aplicación del citado Grupo 9 del PGCP fueron un rotundo fracaso desde sus inicios aunque distinguiéndose, desde su aparición hasta la publicación por la IGAE del Documento denominado Proyecto CANOA, en 1994, dos etapas:

- a) Periodo 1984-1986: en la que se trata de aplicar el Grupo 9, de forma generalizada a toda la Administración del Estado. Al no responder los resultados a las expectativas esperadas, se convierte en una etapa de ensayo, experimentación y aprendizaje.

- b) Periodo 1987-1994: donde se pasa, desde un planteamiento de aplicación global a toda la Administración, a acometer trabajos puntuales en determinados servicios, organismos o áreas funcionales concretas, siguiendo como estrategia actuar sólo en aquellos servicios u organismos que, de alguna manera, manifestasen su interés en aplicar una Contabilidad Analítica para conocer el coste de los servicios prestados. Se trata de incentivar de manera prioritaria a los Organismos Autónomos comerciales e industriales, por la tipología de sus actividades, de carácter similar a las de ámbito empresarial.

Consecuencia de la falta de aplicación del Grupo 9 del PGCP de 1983, y sobre la base de la experiencia antes citada, comienza una nueva etapa con la publicación del citado Proyecto CANOA, que abarca hasta 2004, y cuya función principal es cubrir el vacío de contenido que sobre normalización de la Contabilidad Analítica Pública deja el nuevo Plan Contable Público de 1994.

En 2004, la IGAE publica un nuevo documento titulado “Principios Generales sobre Contabilidad Analítica de las Administraciones Públicas”, donde se recoge la esencia del Proyecto CANOA, aunque dándole un carácter de mayor generalización para poder ser aplicado al conjunto de las Administraciones Públicas españolas y, como ya hemos comentado, queda complementado por la Resolución de 28 de julio de 2011.

2.1.2. Objetivos, ámbito de aplicación y definiciones básicas.

Como paso previo a la presentación sintética de este marco de referencia integrado por el documento de PGCAAP y por la Resolución de 28 de julio de 2011, cabría preguntarse qué justifica la aparición de tal marco. En tal sentido, aunque en su planteamiento general el programa de la aplicación del Proyecto CANOA sostenía la idea de abarcar a toda la Administración Pública, en sus comienzos, desde su propia denominación hasta su contenido, estaba especialmente pensado para los Organismos Autónomos. Por ello, coincidiendo en el tiempo con la aparición del antiguo PGCP adaptado a la Administración Local de 2004 ve la luz el Documento de PGCAAP, con un planteamiento de generalización para todas las Administraciones Públicas y presentado con explicaciones para facilitar su comprensión. De igual modo, la inclusión en la Memoria del PGCP de 2010 de los puntos 25 y 26 hizo necesaria la publicación de la Resolución de 28 de julio de 2011 que permitiera concretar algunos aspectos que habían quedado quizás sólo esbozados en el Documento de PGCAAP. Esta Resolución, como no podía ser de otra manera, es la que se toma de referencia en la

nueva instrucción del modelo normal de contabilidad local de 2013 cuando se hace alusión a los puntos 26 y 27 de la Memoria.

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

El Documento, además del “Índice” y “Presentación”, contiene un conjunto de apartados con los que, debidamente agrupados, hemos desarrollado el presente epígrafe⁸, y que nos servirá de guía para la exposición sintética del mismo.

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

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

⁸ Si bien complementado en lo que sea necesario con la ya citada Resolución de 28 de julio de 2011, pues hemos de recordar que prevalece sobre el Documento de Principios.

- e) Definir los documentos normalizados básicos que conformarán la información mínima a obtener en cualquier sistema de análisis de costes y otras posibilidades de elaboración de informes, según las necesidades de los gestores.

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

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

En cuanto a las *Definiciones Básicas*, sin entrar en las posibles discrepancias que diversos autores podrían presentar sobre las mismas, debe reconocerse el interés de facilitar la compresión del marco de referencia a través de ellas. Como tales se señalan en el artículo 2 de la Resolución de 28 de julio las siguientes⁹:

- **Actividad.** Conjunto de actuaciones que tiene por objetivo la utilización combinada de factores en un proceso productivo para obtener bienes o prestar servicios, con la suficiente importancia relativa como para determinar su individualización¹⁰.
- **Centro de Coste.** Lugar físico donde, como consecuencia del «proceso productivo», se consume toda una serie de recursos que se incorporan a las actividades¹¹.
- **Consumos Necesarios.** Se considerarán consumos necesarios todas aquellas aplicaciones de gastos imprescindibles para la realización de las actividades que

⁹ En este caso se incluyen definiciones relativas a indicadores de gestión que, en el caso que nos ocupa, sería un output informativo resultante del sistema de contabilidad analítica del ayuntamiento. De igual modo, se hace referencia al concepto de coste “previsión social de funcionarios” que, en el caso de una entidad local no viene recogido como tal en el apartado 26.1. de la Memoria.

¹⁰ Con el fin de no ser repetitivos, prescindimos de las clases de actividad pues serán definidas en el siguiente apartado.

¹¹ Con el fin de no ser repetitivos, prescindimos de las clases de centros pues serán definidos en el siguiente apartado.

constituyen la razón de ser de la organización, bien como consecuencia de la estructura del proceso técnico productivo, bien derivados de la regulación de disposiciones normativas aplicables al ente. Se incluirán, por tanto, todos los consumos que puedan relacionarse directamente con las actividades así como los que se relacionen con las mismas de manera indirecta, entre los que se incluirán los costes generales, administrativos y de dirección del ente, independientemente de su adscripción a centros de coste.

- **Coste.** Valoración monetaria de los consumos necesarios realizados o previstos por la aplicación racional de los factores productivos en la obtención de los bienes, trabajos o servicios que constituyen los objetivos del sujeto contable.
- **Coste de Amortizaciones.** Importe de la depreciación efectiva sufrida por el inmovilizado material o inmaterial, por su aplicación al proceso productivo.
- **Coste de Personal.** Retribuciones al personal, cualquiera que sea la forma o el concepto por el que se satisfacen, cuotas a cargo de la organización a los regímenes de Seguridad Social y de pensiones del personal a su servicio y los demás costes de carácter social del personal dependiente de la misma.
- **Coste de Previsión Social de Funcionarios.** Coste que para los entes en estudio, como empleadores de funcionarios públicos, ocasionarían las aportaciones, en un régimen presupuestario en el que se individualizaran esas aportaciones, para la cobertura tanto asistencial (medicinas, asistencia sanitaria, etc.) como de pensiones.
- **Coste de Tributos.** Tributos exigidos a la organización cuando ésta sea contribuyente, excepto, si los tributos deben incluirse en otros conceptos, como los que incrementan el gasto por compras realizadas.
- **Coste Directo.** Aquél que se vincula a los centros y actividades del proceso de transformación de los productos, bien a través de las relaciones factor-proceso o proceso-producto. Esta vinculación a centros o a productos se realizará sin necesidad de aplicar método de reparto alguno.
- **Coste Indirecto.** Coste que no puede relacionarse inmediatamente con un objeto de coste (centro, actividad) concreto y, como consecuencia, debe imputarse mediante un criterio o clave de reparto.
- **Coste Pendiente.** Coste que habiendo sido asociado de manera directa o indirecta con un centro de coste es asignado posteriormente a una o varias actividades con las que no había sido posible asociarlo con anterioridad.

- Coste Previsto. Por coste previsto se entenderá aquel coste establecido a priori, antes de que los hechos económicos acontezcan, calculado según determinadas hipótesis de partida que tienen en cuenta comportamientos internos del ente y de su entorno tales como precios y cantidades de factores productivos consumidos en el proceso de producción.
- Coste Primario de Actividades. Total de costes que han sido asignados a una actividad directa, indirectamente o como consecuencia de la imputación de costes pendientes de uno o varios centros.
- Coste Primario de Centros. Total de costes directos e indirectos que han sido asociados con un centro de coste sin necesidad de haberse asignado previamente a otro.
- Coste Repercutido. Coste que habiendo sido asignado en un primer momento a un objeto de coste se asocia posteriormente a otro.
- Criterio o Clave de Reparto. Herramienta formal que permite distribuir los elementos de coste entre distintos objetos de coste (centros, actividades) o entre los diversos objetos de coste en sus relaciones entre sí. La clave de reparto estará constituida por un factor cuya medida es fácilmente determinable y cuyo valor es proporcional al verdadero consumo de costes.
- Elemento de Coste. Cada una de las categorías significativas en que se clasifican los consumos de la organización agrupados por sus características económicas y el nivel de información que requiera el sujeto contable.
- Elemento de Ingreso. Cada una de las categorías significativas en que se clasifican los ingresos de la organización agrupados por sus características económicas y el nivel de información que requiera el sujeto contable.
- Estructura de Coste/Ingreso. Relación de Elementos de Coste, Elementos de Ingreso, Centros de Coste, Actividades y Criterios o Claves de Reparto que configuran la concreción del modelo de contabilidad analítica en una organización.
- Grado de Avance. Grado de terminación de la unidad expresado en tanto por uno con dos decimales.
- Grado o Margen de Cobertura de Costes. Diferencia entre los costes de las actividades y los ingresos a ellas vinculados y que pondrá de manifiesto en qué medida éstos, los ingresos, financian a aquéllas, las actividades.
- Indicador de Gestión. Instrumento de medición elegido como variable relevante que permite reflejar suficientemente una realidad compleja, referido a un momento o a un

intervalo temporal determinado y que pretende informar sobre aspectos relativos a la organización, producción, planificación y efectos de una o varias organizaciones en sus diversas manifestaciones concretas.

- Indicador de Eficacia. Por indicador de eficacia se entiende aquél que mide el grado en que han sido alcanzados desde un punto de vista físico los objetivos previstos.
- Indicador de Eficiencia. Se entiende aquél indicador que relaciona el coste de producción con la producción obtenida. En ese sentido se entenderá que una organización es plenamente eficiente cuando consigue ser eficaz minimizando el coste de los recursos empleados para conseguir tal eficacia.
- Indicador de Economía. Magnitud que expresa el grado en que se han cumplido los objetivos de coste de adquisición de recursos en relación con los de referencia del mercado.
- Objeto de Coste. Toda magnitud mensurable en términos de Contabilidad Analítica que, por ser relevante para la toma de decisiones en los ámbitos de planificación y control dentro de una organización, se convierte en objetivo de cálculo en el proceso de determinación de costes.
- Persona Equivalente. Parámetro que hace homogénea la relación persona/tiempo atendiendo a las situaciones individuales (baja, absentismo, tipo de jornada laboral) de cada persona y su relación con los objetos de coste para un periodo determinado.
- Principio del Devengo. Imputación temporal de gastos e ingresos en función de la corriente real de bienes y servicios que los mismos representan, independientemente de los movimientos monetarios que susciten.
- Proceso de Conciliación. Proceso mediante el que se pretende poner de manifiesto toda discrepancia surgida en la obtención de resultados por parte de dos o más Sistemas de Información (en este caso, entre el Sistema de Contabilidad Financiera o Externa y el Sistema de Contabilidad Analítica) que actúan sobre una misma realidad. Las diferencias serán consecuencia bien de una hipótesis de partida diferente (por ejemplo, diferente objetivo en la determinación de costes según la finalidad de los datos, diferente objetivo en el cálculo de amortizaciones), bien de una especificidad de cálculo distinta en relación con el periodo en estudio (distinto proceso de periodificación).

- Servicios Exteriores. Servicios de naturaleza diversa adquiridos por la organización, no incluidos en adquisición de bienes corrientes y servicios o que no forman parte del precio de adquisición del inmovilizado o de las inversiones financieras temporales.
- Sistema de Contabilidad Analítica. Conjunto de técnicas contables que permite el estudio de una organización tanto desde el punto de vista orgánico como funcional mediante el análisis detallado de sus componentes con el objetivo de obtener información relevante sobre el proceso de formación de costes e ingresos tanto temporal como cualitativamente, de manera eficiente.
- Subactividad Estructural o Endógena. Desocupación en un período determinado no producida por la infrautilización de factores (costes fijos) consecuencia de una sobredimensión, sino derivada de las características propias del proceso productivo en una organización determinada. Podría decirse que existe un exceso de capacidad necesario para alcanzar los objetivos de la organización, que implica la infrautilización de recursos y una subactividad necesaria.
- Subactividad Exógena. Expresión del cálculo de la parte del coste que puede asignarse a la desocupación productiva en un período determinado por la falta de utilización o por un uso inferior al «normal» de los factores productivos.
- Trabajos Realizados por la Organización para su Propio Inmovilizado (T.R.O.P.I.). Actividad que recoge los costes derivados de las acciones que emprende la organización para la propia construcción o supervisión de elementos que van a formar parte de su Inmovilizado.
- Unidad Equivalente de Producción. Parámetro que hace homogénea la producción de un determinado período mediante la adición de las unidades totalmente terminadas en el mismo y las incompletas expresadas en términos de unidades terminadas en función de su grado de avance.

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

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

Para clasificar los elementos de coste pueden aplicarse diversos criterios de discriminación, según las características de la información requerida por los usuarios. De esta manera, con carácter general, podemos diferenciarlos por su:

- a) *Naturaleza*: Materiales, mano de obra, servicios ajenos, otros.
- b) *Origen*: Externos, calculados.
- c) *Relación con el nivel de la actividad*: Fijos, variables.
- d) *Relación con el volumen de producción*: Totales, unitarios, marginales.
- e) *Vinculación al proceso de producción*: De actividad, de subactividad, de estructura.
- f) *Metodología y momento de cálculo*: Históricos, predeterminados.
- g) *Destino*: De centro de coste, de actividades.
- h) *Identificación con un objeto de Coste*: Directos, indirectos.
- i) *Autonomía en la generación del Coste*: Primario, secundario y total.
- j) *Valor para la toma de decisiones*: Diferenciales, relevantes, controlables, etc.

Sin embargo, como las de mayor aplicación, debidamente combinadas, nos referiremos sólo a las clasificaciones por su Origen y por su Naturaleza que son, además, los contemplados en los documentos que tomamos como referencia. De esta manera, dentro de los Costes Externos diferenciaremos entre:

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

Y entre los Costes Calculados:

- De amortización.
- De previsión social de funcionarios¹².

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

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

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

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

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

1. Que constituyan unidades orgánicas, mínimas de gestión, diferenciadas.
2. Que realicen actividades homogéneas, en una ubicación física.

¹² Si bien éste, desde el punto de vista de la naturaleza del coste, estaría incluido dentro de los costes de personal. Además conviene recordar que este concepto de coste como tal no se encuentra incluido en el punto 26.1. de la Memoria.

3. Que pueda identificarse un único responsable del centro, con objetivos propios y responsabilidad definida.

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

- Centros principales: Centros que realizan una o varias actividades que configuran el proceso productivo de una entidad local determinada, contribuyendo de manera inmediata a la formación del valor en que consiste dicho proceso. Reparten todo su coste a actividades principales y TRAPI (Trabajos realizados por el ayuntamiento para su inmovilizado).
- Centros Auxiliares: Centros que realizan una actividad de ayuda y que, sin afectar de manera inmediata a la formación del coste, se considera necesario para la correcta realización del proceso productivo de la entidad local. El coste de estos centros, a través de sus actividades, se imputará al coste de otros centros no auxiliares que, a su vez, imputarán su coste al resto de actividades.
- Centros Directivos, Administrativos y Generales: Centros encargados de coordinar la actividad de otros centros dependientes de él, o de realizar actividades de tipo administrativo o general que permiten el funcionamiento de la entidad local. Reparten todo su coste a actividades de dirección y administración general (DAG), que posteriormente se reparten al resto de actividades no DAG (excluyendo las que se han definido como auxiliares).
- Centros Anexos: Centros que realizan actividades no necesarias, o al menos no imprescindibles, para el proceso productivo de una entidad local.
- Centros Mixtos: Centros que participan simultáneamente de las características de dos o más de los tipos de centros que se definen. Reparten sus costes a actividades auxiliares, finalistas, DAG y TRAPI, según su composición.
- Centro-Agrupaciones de Costes: Agregado contable que permite la localización de costes en lugares no definibles como centros propiamente dichos, al no desarrollarse en ellos ninguna actividad (locales vacíos), por no realizarse actividades que constituyen el objeto de la entidad local, pero necesarias por imperativo legal (locales sindicales) o por otras causas.

Finalmente, las actividades son definidas como un conjunto de actuaciones que tiene por objetivo la utilización combinada de factores en un proceso productivo para obtener bienes o prestar servicios, con la suficiente importancia relativa como para determinar su individualización. En este sentido, no se establece una diferenciación de fases de cálculo entre actividades y productos sino que se señala que un centro realiza una o varias actividades que podrán ser o no bienes o servicios concretos. En definitiva, lo que interesa saber es cuál ha sido el *output* desarrollado por un centro con independencia de que a ese *output* se le denomine actividad o producto. Por tanto, el marco de referencia habla de actividades de distinto nivel, teniendo en cuenta que el último de esos niveles pudiera coincidir con un bien o servicio concreto.

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

- Actividad Finalista o Principal / Prestación¹³: Actividad tendente a la realización inmediata de los outputs, bienes y servicios, que constituyen el objetivo de la entidad local.
- Actividad Anexa: Actividad que no se considera imprescindible para la realización de las funciones productivas de la entidad local. Entre otras, aquéllas que, si bien pueden cumplir una función social, no responden a criterios de organización de la producción y siempre que las entidades locales no estén obligadas a su realización como consecuencia de mandatos legales o acuerdos debidamente establecidos.
- Actividad Auxiliar: Actividad que sirve de soporte al proceso productivo de una manera mediata.
- Actividad Directiva, Administrativa y General: Actividad realizada por los centros de igual denominación, o por los centros mixtos en su caso, que constituyen el soporte administrativo y de dirección en toda entidad local. Su diferencia con las actividades auxiliares radica, fundamentalmente, en no estar relacionadas directamente con el proceso productivo como tal.

¹³ A lo largo del Trabajo, dada la identidad entre ambos, hemos utilizado de forma indistinta los conceptos de actividad finalista/principal y de prestación para usuarios externos, aunque en la Administración Local sea más común usar el concepto de prestación y en el marco de referencia se utilice, para lo mismo, el de actividad finalista o principal.

- Actividad-Organización: Actividad que recoge aquellas cargas que no son atribuibles a una actividad en concreto del ente por responder a costes derivados de acciones tales como, en algunos casos, una campaña institucional de imagen del Ayuntamiento.
- Trabajos Realizados por la Organización para su Propio Inmovilizado (TROPI)¹⁴: Actividad que recoge los costes derivados de las acciones que emprende la entidad local para la propia construcción o supervisión de elementos que van a formar parte de su Inmovilizado.

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

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

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

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

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

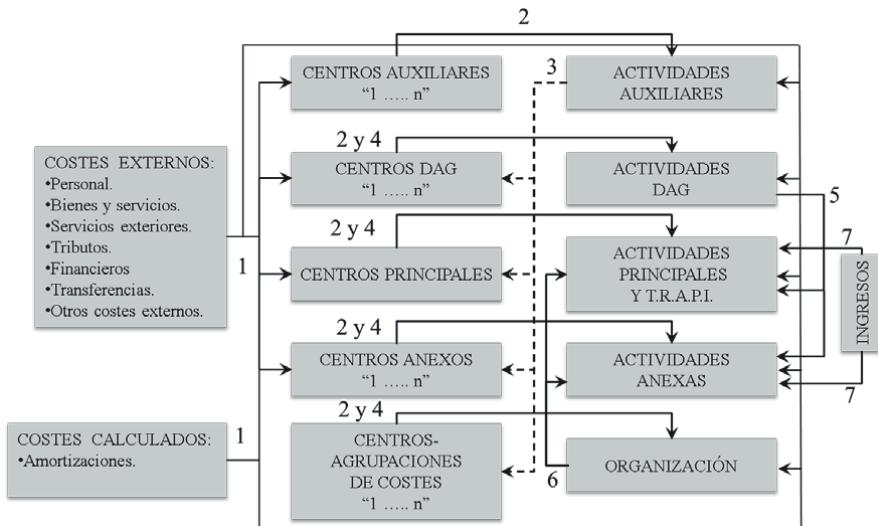
Lógicamente las relaciones entre estructuras dependerán del modelo elegido, aunque nosotros nos referiremos exclusivamente al modelo completo, único considerado en la actualidad como aceptable para generar la información suficiente que pueda satisfacer los requerimientos de los gestores públicos.

¹⁴ En el caso de un ayuntamiento hablamos de TRAPI (Trabajos Realizados por el Ayuntamiento para su Propio Inmovilizado).

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

1. Asignación de elementos de coste a centros y actividades. En este sentido nos podemos encontrar con:
 - a. Costes directos a centros y a actividades.
 - b. Costes directos a centros e indirectos a actividades.
 - c. Costes indirectos a centros y directos a actividades.
 - d. Costes indirectos a centros y a actividades.
 - e. Costes directos a centros y pendientes a actividades.
 - f. Costes indirectos a centros y pendientes a actividades.
 - g. Costes no asociados a centros y directos a actividades.
 - h. Costes no asociados a centros e indirectos a actividades
2. Asignación del coste de los centros pendientes de repartir a las actividades que en ellos se desarrollan, de forma directa o indirecta, de acuerdo con las posibilidades de medición.
3. Imputación del coste de las actividades auxiliares a los centros no auxiliares, de forma directa o indirecta, según posibilidades de imputación.
4. Imputación del coste, procedente de las actividades auxiliares, de los centros a las actividades desarrolladas por ellos según sea posible, de forma directa o indirecta.
5. Imputación del coste Actividades DAG al resto de actividades no DAG (excluyendo obviamente a las auxiliares).
6. Imputación, en su caso, del coste de la Actividad-Organización al resto de actividades principales o asimiladas.
7. Determinación de los márgenes de cobertura por diferencia entre el coste de las actividades principales y los ingresos asociados a las mismas.

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

Figura 1.1. Modelo de contabilidad analítica con centros¹⁵ y actividades.

Fuente: Elaboración propia.

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

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

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

1. Los derivados de las relaciones Elementos–Centros y Elementos–Actividades/Prestaciones.

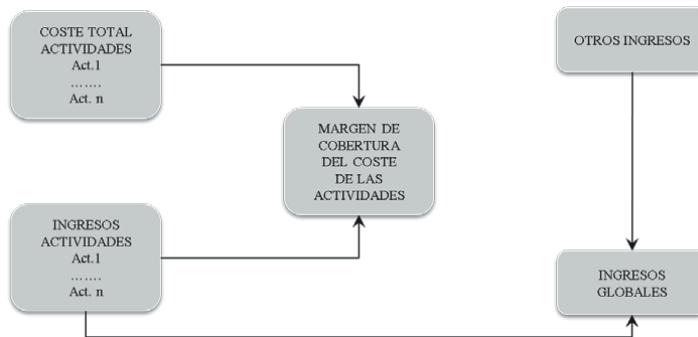
¹⁵ Al objeto de facilitar la visualización del esquema gráfico, hemos prescindido de los centros mixtos.

2. Los derivados de las relaciones Centros–Actividades/Prestaciones, Actividades–Centros, Centros–Centros¹⁶ y Actividades–Actividades/Prestaciones.

En los dos casos el problema radica en la división que se hace de la organización y, por ende, en el conjunto de agregados contables que, en definitiva, constituyen el objeto del análisis de costes. Es decir, tales problemas surgen bien por las imputaciones de los elementos de coste tanto a centros como a actividades –como consecuencia de las propias características de indivisibilidad de los costes– o, por su parte, por las relaciones en sus diversas combinaciones centros/actividades, derivadas del propio proceso productivo del ente público¹⁷.

Además, cuando se incluye la magnitud ingreso, aunque esta sólo podrá relacionarse con aquellas actividades que los generan, se pueden determinar los correspondientes márgenes de cobertura como puede apreciarse en el siguiente esquema, que constituye un desarrollo de la fase 7 anteriormente descrita.

Figura 1.2. Ingresos y cobertura de costes.



Fuente: Elaboración propia.

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

¹⁶ En este caso concreto, hacemos referencia a la imputación de costes de centros de nivel superior a centros de último nivel.

¹⁷ Puede verse en el citado Documento las propuestas de los criterios de distribución de las diversas fases de captación.

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

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

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

Toda esta información la materializa en *listados básicos*¹⁸ y *listados descriptivos*¹⁹ donde, cualquiera de ellos, deben de cumplir una serie de especificaciones concretadas en:

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

¹⁸ Como tales, entre otros, relacionan los de Costes Externos, Costes Calculados, Total Costes, Coste de Centros, Coste de Actividades, etc.

¹⁹ Como tales, entre otros, relacionan los Costes por elemento, Costes primarios de centros, Costes primarios de actividades, Ingresos por actividades, Coste medio por actividad, etc.

2.2. Fundamentos y debilidades del Coste Efectivo.

La nueva ICAL, de septiembre de 2013, en su Disposición transitoria tercera, sobre información del coste de las actividades e indicadores de gestión, explicita que “hasta las cuentas anuales que correspondan al ejercicio 2017, las entidades que apliquen la Instrucción que se aprueba por la presente Orden no tendrán la obligación de incluir la «Información sobre el coste de las actividades» y los «Indicadores de gestión» que conforman las notas 26 y 27 de la Memoria”, dejando un plazo razonable a los Entes Locales para la implantación de la Contabilidad Analítica y que sus sistemas de información económico-financiera y técnica sean los adecuados para proveer de los datos que la contabilidad analítica necesita para cumplir los requerimientos obligatorios exigidos por la IGAE.

Sin embargo, probablemente por exigencias de la Unión Europea, o por propio convencimiento de la urgencia en conocer el coste de los servicios locales, el propio Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas, en el marco de la Ley 27/2013, de 27 de diciembre, de Racionalización y Sostenibilidad de la Administración Local, establece como medida de transparencia, la obligación de determinar el coste efectivo de los servicios que prestan las Entidades Locales, de acuerdo con criterios comunes, y se dispone su remisión a dicho Ministerio para su publicación en unos determinados plazos. Con este fin, en su artículo 116 tercero, que denomina “Coste efectivo de los servicios”, establece lo siguiente:

“1. Todas las Entidades Locales calcularán antes del día 1 de noviembre de cada año el coste efectivo de los servicios que prestan, partiendo de los datos contenidos en la liquidación del presupuesto general y, en su caso, de las cuentas anuales aprobadas de las entidades vinculadas o dependientes, correspondiente al ejercicio inmediato anterior.

2. El cálculo del coste efectivo de los servicios tendrá en cuenta los costes reales directos e indirectos de los servicios conforme a los datos de ejecución de gastos mencionados en el apartado anterior. Por Orden del Ministro de Hacienda y Administraciones Públicas se desarrollarán estos criterios de cálculo.

3. Todas las Entidades Locales comunicarán los costes efectivos de cada uno de los servicios al Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas para su publicación.”

Como se recoge en el apartado segundo, se deja para un desarrollo normativo posterior, a través de Orden Ministerial, los criterios de cálculo para la determinación del citado coste efectivo y, dada la premura de tiempo para dicha determinación, por fin, con fecha de mayo

del presente año aparece un Proyecto de Orden por el que se establecen los criterios de cálculo del coste efectivo de los servicios prestados por las Entidades Locales, junto a una Memoria del análisis de impacto normativo de la Orden.

En el momento llevar nuestro trabajo a la imprenta para su publicación aún no tenemos texto definitivo y, por tanto, aunque nos hubiera gustado disponer del mismo para llevar a cabo un estudio más profundo, dada la incertidumbre de la fecha de su publicación²⁰, hemos creído conveniente presentar este epígrafe ahora, aún a riesgo de obligarnos a una actualización tan pronto cuando vea la luz dicha Orden, por la rabiosa actualidad de su contenido y por el impacto causado en el ámbito local. Además estamos seguro de que muchos de nuestros comentarios y propuestas pueden seguir siendo válidas, posteriormente, para el nuevo texto ministerial.

Así pues, los documentos objeto de análisis en este epígrafe serán:

- La Memoria del análisis de impacto normativo de la orden por la que se establecen los criterios de cálculo del coste efectivo de los servicios prestados por las entidades locales.
- El Proyecto de orden por la que se establecen los criterios de cálculo del coste efectivo de los servicios prestados por las entidades locales.

Dichos documentos, que comentaremos en las próximas páginas, han generado muchas especulaciones y no menos preocupación en las Entidades Locales, e incluso han dado lugar a fuertes críticas en muchos especialistas universitarios. Desde la controversia sobre su denominación de “Coste Efectivo” cuando es evidente que por su contenido, desde un punto de vista doctrinal, no le podemos denominar “Coste” sino “Gasto”²¹ y, además, con el apellido de “Efectivo”, que por su indefinición conceptual, aún produce mayor confusión. En tal sentido solo alcanzamos a entender la incorporación de este nuevo concepto de coste con la intención de distinguirlo del “Coste Real” obtenido a través de la Contabilidad Analítica, perfectamente diseñada por la IGAE en varios documentos, e incluso personalizada para la Administración Local en varias publicaciones de la FEMP, con autoría de profesores universitarios y gestores locales.

²⁰ A pesar de dicha incertidumbre, la organización Transparencia Internacional España, ha incluido como indicador en su índice de transparencia de ayuntamientos (ITA) 2014 el número 49 que indaga sobre si se publica información sobre el coste efectivo de los servicios financiados con tasas o precios públicos.

²¹ De hecho en el mismo Proyecto de Orden se utiliza indistintamente unas veces el término coste y otras el de gasto para el mismo contenido.

El Proyecto de Orden se marca como objetivo principal desarrollar los criterios de cálculo para la determinación del coste efectivo de los servicios que prestan las entidades locales y que deberá ser remitido al Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas antes del 1 de noviembre de cada año, dando respuesta a lo estipulado en el citado el artículo 116.tercero de la Ley Reguladora de las Bases del Régimen Local.

Además, con el fin de delimitar su ámbito de aplicación, en el Preámbulo del mismo se señala explícitamente que “no es finalidad de la presente Orden determinar ni fundamentar los costes de:

- A) Los servicios públicos a los efectos de su consideración en los informes técnico-económicos que se deben emitir con carácter previo a los acuerdos de establecimiento de tasas o de precios públicos a los que se refiere el artículo 25 del texto refundido de la Ley reguladora de las Haciendas Locales, aprobado por Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo.
- B) Para la fijación de los precios públicos en los términos de su artículo 44, ni al contenido de la memoria justificativa del coste y rendimiento de los servicios públicos, mencionada en el artículo 211 del mismo texto legal.
- C) Para la información sobre costes de las actividades e indicadores de gestión a incluir en la Memoria de las Cuentas anuales previstas en los Planes Generales de Contabilidad Pública adaptados a la Administración Local”.

Lo anterior lo consideramos fundamental porque, da alguna manera, pone de relieve que los datos sobre el coste efectivo van a servir sólo y exclusivamente para informar al Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas, es decir, no serán válidos para determinar la cuantía de las tasas y precios públicos en cuanto que para dicha cuantificación es imprescindible tomar como base el coste real. En otros términos, la asignación de los importes a las tasas y precios públicos no puede hacerse tomando como base una magnitud aproximada o estimativa del coste real de los servicios como es el coste efectivo. En nuestra opinión, al menos para los municipios y entes locales obligados a cumplimentar las Notas 26 y 27 de la Memoria de la referida ICAL y, por ende, a implementar una Contabilidad Analítica para la determinación del coste real de los servicios prestados, el coste efectivo debería tener solo un carácter provisional y, en su momento, realizar la publicación del coste efectivo de los servicios sobre

los ayuntamientos menores de 50.000 habitantes y el coste real de los servicios sobre los ayuntamientos mayores de 50.000 habitantes.

En cualquiera de los casos, amén de la transparencia que implicaría su publicación, la utilidad para la comparabilidad como base de análisis queda cercenada por la inexistencia de una segmentación apropiada de ayuntamientos que homogeneizaran los servicios, según las características de los municipios, y no sólo por el número de habitantes.

Por otra parte, en cuanto a la delimitación de los plazos de entrega de la información, no deja de ser sorprendente que, a sabiendas de que los costes reales de los Entes Locales figurarán, junto con los indicadores de gestión en la Notas 26 y 27 de la Memoria de las Cuentas anuales incluida en la Cuenta General que están obligados a presentar en el segundo trimestre del ejercicio, en la propia Ley 27/2013, de 27 de diciembre, los tiempos marcados para presentar el coste efectivo sean los siguientes:

- a) Ejercicio 2013, a presentar antes del 1 de octubre 2014, todos los servicios de competencias propias u obligatorias.
- b) Ejercicio 2014, a presentar antes del 1 de octubre de 2015, además los servicios de competencias delegadas.

También es cierto que, dado el retraso de la publicación definitiva de la Orden estas fechas son imposibles de cumplir y, consecuentemente, están obligadas a ser modificadas en próximas fecha aunque, en cualquier caso, habría que preguntarse ¿Qué sentido tiene informar de un coste efectivo, en ayuntamientos con más de 50.000 habitantes y otros entes locales, cuando previamente se conoce el coste real y está incluido en la Cuenta General?.

Si nos adentramos con más detalle en el Proyecto de Orden, en el Capítulo I del citado Proyecto se hace mención a su objeto, ya referido, como es la regulación de los criterios de cálculo del coste efectivo de los servicios locales en desarrollo de lo previsto en el artículo 116 tercero de la Ley 7/1985, y al ámbito de aplicación de los servicios que se presten bien directamente o a través de entidades y organismos vinculados o dependientes, es decir, a todo ámbito local.

El primer artículo del Capítulo II y tercero del Proyecto de Orden se refiere a la obligatoriedad de aplicación de los criterios contenidos en el citado Proyecto, en aras a la homogeneidad de los resultados obtenidos y a la estructura del coste efectivo como

agregación de dos componentes, el coste directo del servicio de que se trate y el indirecto con los contenidos y normas de distribución establecidos en la misma Orden.

A continuación, dicho artículo, se refiere también a la procedencia del suministro de la información para el cálculo del coste efectivo y, en tal sentido, señala que se identificarán con las obligaciones reconocidas, conforme a los datos de ejecución de gasto de los presupuestos generales de las entidades locales, y, en su caso, con las cuentas anuales aprobadas de las entidades y organismos vinculados o dependientes. Es decir, los sistemas orígenes de los que se proveerá la información para determinar el coste efectivo serán la liquidación del Presupuesto y las Cuentas Anuales, en los casos de Entes Locales que estén obligados a la presentación de las mismas.

La decisión de acudir sólo a la Liquidación del Presupuesto, como sistema origen, limita seriamente la objetividad y realismo del cálculo del coste del servicio por la normal agregación con la que se presenta la información contenida en dicha liquidación, e incluso su inexistencia en algunos casos como es el de las amortizaciones. Justamente lo contrario de la orientación que se aconseja en los pronunciamientos sobre Contabilidad Analítica de la IGAE donde, en todo momento, señala que la misma deberá acudir para sus cálculos a los sistemas orígenes que contengan la información económico-técnica con mayor desagregación posible.

Para facilitar el cálculo del coste efectivo, en el mismo artículo de la Orden, se indica que se aplicará el nivel de desagregación incluido en la clasificación por programas, contenida en la Orden HAP/419/2014 y, en tal sentido, la nueva estructura presupuestaria (por programas) de los Entes Locales asigna el primer dígito al Área de gasto, el segundo a la Política de gasto, el tercero al Grupo de programas y el cuarto al Programa. De esta forma la identificación con el servicio puede hacerse al máximo nivel de desagregación (Programa) ejemplo 1621: Recogida de Residuos y (Subprograma) ejemplo 161: Abastecimiento domiciliario de agua potable.

Lo anterior está en concordancia con el artículo 6 de la citada Orden HAP/419/2014 sobre “Aplicación presupuestaria” cuando señala que dicha aplicación presupuestaria será aquella cuya expresión cifrada constituye el crédito presupuestario y vendrá definida, al menos, por la conjunción de las clasificaciones por programas y económica, en el nivel de grupo de programa o programa y concepto o subconcepto respectivamente. Es decir, el detalle mínimo del coste efectivo del servicio prestado será el de Grupo de Programas. Debe de entenderse que solo se podrá utilizar para el coste efectivo el Grupo de Programas cuando el Ente Local no tenga desagregado su clasificación funcional en Programas u otras inferiores.

En el artículo 4 del Proyecto, referido a los gastos directos imputables a los servicios, en los casos de las entidades locales, y organismos y entidades dependientes o vinculados sujetos a presupuestos limitativos se calculará para cada servicio el gasto directo mediante la agregación de los importes que les sean directamente imputables a partir de la información contenida en la liquidación presupuestaria, es decir, se utiliza para la determinación del “Coste Efectivo Directo” aquellos gastos procedentes del Capítulo I (Personal) y Capítulo II (Gastos Corrientes en bienes y servicios), además del Capítulo VI (Intereses de arrendamiento financiero), según se muestra a continuación:

Determinación del gasto directo imputable a cada servicio.

Entidades locales y organismos y entidades dependientes o vinculados sujetos a presupuestos limitativos.

Agregación de los siguientes elementos:

1. Gastos de personal.

Estarán integrados por los gastos incluidos en los artículos 10, en lo que se refiera a personal directivo, 11, 12, 13, 14, 15 y 16 de la clasificación económica del gasto, aprobada por la Orden EHA/3565/2008.

Concretamente lo conformarían:

Capítulo	Artículo	Concepto	Subconcepto	Denominación
1				GASTOS DE PERSONAL.
	10			Órganos de gobierno y personal directivo.
		101		Retribuciones básicas y otras remuneraciones del personal directivo.
			10100	Retribuciones básicas.
			10101	Otras remuneraciones.
			107	Contribuciones a planes y fondos de pensiones.
			10701	Del personal directivo.
	11			Personal eventual.
		110		Retribuciones básicas y otras remuneraciones de personal eventual.
			11000	Retribuciones básicas.
			11001	Retribuciones complementarias.
			11002	
			117	Contribuciones a planes y fondos de pensiones.
	12			Personal Funcionario.
		120		Retribuciones básicas.

Capítulo	Artículo	Concepto	Subconcepto	Denominación
			12000	Sueldos del Grupo A1.
			12001	Sueldos del Grupo A2.
			12002	Sueldos del Grupo B.
			12003	Sueldos del Grupo C1.
			12004	Sueldos del Grupo C2.
			12005	Sueldos del Grupo E.
			12006	Trienios.
			12009	Otras retribuciones básicas.
	121			Retribuciones complementarias.
			12100	Complemento de destino.
			12101	Complemento específico.
			12103	Otros complementos.
	122			Retribuciones en especie.
		124		Retribuciones de funcionarios en prácticas (mismo desglose que 120).
		127		Contribuciones a planes y fondos de pensiones.
13				Personal Laboral.
	130			Laboral Fijo.
			13000	Retribuciones básicas.
			13001	Horas extraordinarias
			13002	Otras remuneraciones.
		131		Laboral temporal.
		132		Retribuciones en especie.
		137		Contribuciones a planes y fondos de pensiones.
14				Otro personal.
		143		Otro personal.
		147		Contribuciones a planes y fondos de pensiones.
15				Incentivos al rendimiento.
		150		Productividad.
		151		Gratificaciones.
		152		Otros incentivos al rendimiento.
		153		Complemento de dedicación especial.
16				Cuotas, prestaciones y gastos sociales a cargo del empleador.
		160		Cuotas sociales.
			16000	Seguridad Social.
			16008	Asistencia médico-farmacéutica.
			16009	Otras cuotas.
		161		Prestaciones sociales.
			16103	Pensiones excepcionales.
			16104	Indemnizaciones al personal laboral por jubilaciones anticipadas.
			16105	Pensiones a cargo de la Entidad local.
			16107	Asistencia médico-farmacéutica a pensionistas.

Capítulo	Artículo	Concepto	Subconcepto	Denominación
		162		Gastos sociales del personal.
			16200	Formación y perfeccionamiento del personal.
			16201	Economatos y comedores.
			16202	Transporte de personal.
			16204	Acción social.
			16205	Seguros.
			16209	Otros gastos sociales.
		164		Complemento familiar.

2. Gastos corrientes en bienes y servicios.

Estarán integrados por los gastos incluidos en los artículos 20, 21, 22, 23 y 24 de la clasificación económica del gasto, aprobada por la Orden EHA/3565/2008.

Concretamente lo conformarían:

Capítulo	Artículo	Concepto	Subconcepto	Denominación
2				GASTOS CORRIENTES EN BIENES Y SERVICIOS.
	20			Arrendamientos y cánones.
		200		Arrendamientos de terrenos y bienes naturales.
		202		Arrendamientos de edificios y otras construcciones.
		203		Arrendamientos de maquinaria, instalaciones y utilaje.
		204		Arrendamientos de material de transporte.
		205		Arrendamientos de mobiliario y enseres.
		206		Arrendamientos de equipos para procesos de información.
		208		Arrendamientos de otro inmovilizado material.
		209		Cánones.
	21			Reparaciones, mantenimiento y conservación.
		210		Infraestructuras y bienes naturales.
		212		Edificios y otras construcciones.
		213		Maquinaria, instalaciones técnicas y utilaje.
		214		Elementos de transporte.
		215		Mobiliario.
		216		Equipos para procesos de información.
		219		Otro inmovilizado material.
	22			Material, suministros y otros.
		220		Material de oficina.
			22000	Ordinario no inventariable.
			22001	Prensa, revistas, libros y otras publicaciones.
			22002	Material informático no inventariable.
		221		Suministros.
			22100	Energía eléctrica.
			22101	Agua.

Capítulo	Artículo	Concepto	Subconcepto	Denominación
			22102	Gas.
			22103	Combustibles y carburantes.
			22104	Vestuario.
			22105	Productos alimenticios.
			22106	Productos farmacéuticos y material sanitario.
			22110	Productos de limpieza y aseo.
			22111	Suministros de repuestos de maquinaria, utilaje y elementos de transporte.
			22112	Suministros de material electrónico, eléctrico y de telecomunicaciones.
			22113	Manutención de animales.
			22199	Otros suministros.
	222			Comunicaciones.
			22200	Servicios de Telecomunicaciones.
			22201	Postales.
			22202	Telegráficas.
			22203	Informáticas.
			22299	Otros gastos en comunicaciones.
	223			Transportes.
	224			Primas de seguros.
	225			Tributos.
			22500	Tributos estatales.
			22501	Tributos de las Comunidades Autónomas.
			22502	Tributos de las Entidades locales.
	226			Gastos diversos.
			22601	Atenciones protocolarias y representativas.
			22602	Publicidad y propaganda.
			22603	Publicación en Diarios Oficiales.
			22604	Jurídicos, contenciosos.
			22606	Reuniones, conferencias y cursos.
			22607	Oposiciones y pruebas selectivas.
			22609	Actividades culturales y deportivas.
			22699	Otros gastos diversos.
	227			Trabajos realizados por otras empresas y profesionales.
			22700	Limpieza y aseo.
			22701	Seguridad.
			22702	Valoraciones y peritajes.
			22704	Custodia, depósito y almacenaje.
			22705	Procesos electorales.
			22706	Estudios y trabajos técnicos.
			22708	Servicios de recaudación a favor de la entidad.
			22799	Otros trabajos realizados por otras empresas y profesionales.
23				Indemnizaciones por razón del servicio.

Capítulo	Artículo	Concepto	Subconcepto	Denominación
		230		Dietas.
			23000	De los miembros de los órganos de gobierno.
			23010	Del personal directivo.
			23020	Del personal no directivo.
		231		Locomoción.
			23100	De los miembros de los órganos de gobierno.
			23110	Del personal directivo.
			23120	Del personal no directivo.
		233		Otras indemnizaciones.
	24			Gastos de publicaciones.
		240		Gastos de edición y distribución.

3. Gastos derivados de la amortización de la inversión realizada en el ejercicio.

Estarán integrados por los gastos incluidos en los artículos 60 y 62 de la clasificación económica, aprobada por la Orden EHA/3565/2008, por lo que se refiere a las inversiones nuevas, y los incluidos en los artículos 61 y 63 de la misma clasificación por lo que se refiere a la inversión de reposición, se periodificarán por el número de anualidades al que se extienda la vida útil de los inmovilizados correspondientes.

A Las infraestructuras y los bienes del patrimonio de la entidad local que tengan una vida útil ilimitada no se les aplicará el criterio de periodificación antes citado.

Concretamente lo conformarán:

Capítulo	Artículo	Concepto	Subconcepto	Denominación
6				INVERSIONES REALES.
	60			Inversión nueva en infraestructuras y bienes destinados al uso general.
		600		Inversiones en terrenos.
		609		Otras inversiones nuevas en infraestructuras y bienes destinados al uso general.
	61			Inversiones de reposición de infraestructuras y bienes destinados al uso general.
		610		Inversiones en terrenos.
		619		Otras inversiones de reposición en infraestructuras y bienes destinados al uso general.
	62			Inversión nueva asociada al funcionamiento operativo de los servicios.
		621		Terrenos y bienes naturales.
		622		Edificios y otras construcciones.
		623		Maquinaria, instalaciones técnicas y utillaje.

Capítulo	Artículo	Concepto	Subconcepto	Denominación
		624		Elementos de transporte.
		625		Mobiliario.
		626		Equipos para procesos de información.
		627		Proyectos complejos.
		629		Otras inversiones nuevas asociadas al funcionamiento operativo de los servicios.
	63			Inversión de reposición asociada al funcionamiento operativo de los servicios.
		631		Terrenos y bienes naturales.
		632		Edificios y otras construcciones.
		633		Maquinaria, instalaciones técnicas y utillaje.
		634		Elementos de transporte.
		635		Mobiliario.
		636		Equipos para procesos de información.
		637		Proyectos complejos.
		639		Otras inversiones de reposición asociadas al funcionamiento operativo de los servicios.

4. Intereses por arrendamiento financiero.

En los casos de existencia de operaciones de arrendamiento financiero, se considerará el gasto reflejado en el concepto 648, en cuanto a las cuotas netas de intereses, de la clasificación económica del gasto, aprobada por la Orden EHA/3565/2008.

Concretamente lo conformarían:

Capítulo	Artículo	Concepto	Subconcepto	Denominación
6				INVERSIONES REALES.
	64			Gastos en inversiones de carácter inmaterial.
		648		Cuotas netas de intereses por operaciones de arrendamiento financiero («leasing»).

Analizando los detalles de los gastos que se incluyen, vemos que el citado Proyecto deja sin explicación, la no inclusión de los artículos 25 “Trabajos realizados por Administraciones y otras entidades públicas, 26 “Trabajos realizados por entidades sin fines de lucro” y 27 “Gastos imprevistos y funciones no clasificada. No sabemos las razones últimas que habrán tenido los redactores del mismo pero, en cualquier caso, sea la heterogeneidad de su posible contenido en las diversas entidades locales, u otra causa cualquiera, nos parece absolutamente arbitrario y con las lógicas consecuencias de falta de objetividad, la no inclusión de tales artículos.

Mención aparte merece las amortizaciones calculadas que se propone determinar con información obtenido del Capítulo VI (Inversiones reales) para el cual, de manera excepcional, aplica una periodificación que trata de imputar en el citado Coste Efectivo solo la parte correspondiente a la amortización de las inversiones, tanto nuevas como de reposición, del ejercicio en cuestión. A este respecto debemos realizar las siguientes consideraciones:

- a) Nos parece un error la propuesta de incluir solo las amortizaciones de las inversiones nuevas o de reposición del ejercicio que se liquida, dejando sin incluir, sin razón aparente, las amortizaciones de inversiones realizadas en otros ejercicios y que aún están en uso en periodo de vida útil.
- b) Pensamos que para la determinación de las citadas amortizaciones contemplar el total de las inversiones de los artículos 60/62 y 61/63, nuevas y de reposición, sin ningún tipo de excepción, es incluir indebidamente los terrenos que, en ningún caso, deben ser amortizados.
- c) Dado que tanto las inversiones nuevas como las de reposición pueden materializarse en diversos elementos con distinta vida útil, se debiera señalar explícitamente que la determinación de las amortizaciones se imputara, según la naturaleza del bien (de acuerdo con criterios comunes para todos los entes locales).

El apartado 2 de este mismo artículo 4, nos indica cómo llevar a cabo el cálculo del coste efectivo en las entidades dependientes o vinculadas a las entidades locales que apliquen el plan general de contabilidad de la empresa, es decir,

Entidades dependientes o vinculadas a las entidades locales que apliquen el plan general de contabilidad de la empresa.

Gastos de explotación incluidos en la cuenta de pérdidas y ganancias y recogidos en las partidas:

- 4. Aprovisionamientos.
 - a) Consumo de mercaderías.
 - b) Consumo de materias primas y otros materiales consumibles.
 - c) Trabajo realizado por otras empresas.
 - d) Deterioro de mercaderías, materias primas y otros aprovisionamientos.

- 6. Gastos de personal.
 - a) Sueldos, salarios y asimilados.
 - b) Cargas sociales.
 - c) Provisiones.
- 7. Otros gastos de explotación.
 - a) Servicios exteriores.
 - b) Tributos.
 - c) Pérdidas, deterioros y variación de provisiones por operaciones comerciales.
 - d) Otros gastos de gestión corriente.
- 8. Amortización del inmovilizado.

Independientemente de las diferencias conceptuales y, por ende cuantitativas, que puedan producirse entre la naturaleza de los gastos en la clasificación económica del Presupuesto de las entidades locales y en el Grupo 6 de Gasto en el Plan General de Contabilidad del sector privado (PGC), sin duda, la diferencia más significativa la encontramos en el tratamiento de las amortizaciones. En efecto, las mismas para el caso de los entes locales que apliquen el PGCP se obtendrán de la información suministrada por la Cuenta de Explotación o Pérdidas y Ganancias y, por tanto, se considerarán las que se determinen para todo el inmovilizado y no, como en el caso de los entes con presupuesto limitativo que sólo se consideran las inversiones correspondientes al ejercicio. Así pues, en un servicio se producirá diferencias cuantitativas en el coste efectivo sólo por estar gestionado como ente principal del ente local o como ente vinculado (obligado a utilizar el PGC). En definitiva, con el método propuesto, los entes locales cuya personalidad jurídica sea empresa mercantil (por tanto utiliza el Plan General de Contabilidad de la empresa) incorporarán en amortizaciones más o menos costes que los entes locales cuya información se obtiene de la liquidación presupuestaria, según los niveles de inversión del ejercicio objeto de cálculo. Además, en el caso de que se preste más de un servicio, no se señala cual será el criterio de distribución de los diferentes gastos entre los distintos servicios.

El artículo 5 señala que los gastos recogidos en los grupos de programas relativos a la Administración General de las políticas de gasto se imputarán proporcionalmente a cada grupo de programas o programa atendiendo a su volumen de gasto, de la siguiente forma:

Gasto indirecto imputable a los servicios.

Se considerarán gastos indirectos los recogidos en los grupos de programas relativos a la Administración General de las políticas de gasto. Concretamente serían los siguientes grupos de programas:

- 130. Administración general de la seguridad y protección civil.
- 150. Administración General de Vivienda y urbanismo.
- 170. Administración general del medio ambiente.
- 320. Administración general de educación.
- 330. Administración general de cultura.
- 340. Administración general de deportes.
- 430. Administración general de comercio, turismo y pequeñas y medianas empresas.
- 440. Administración general del transporte.

El criterio de imputación de estos gastos indirectos será el volumen de gasto que representen cada uno de los servicios que se beneficien de los anteriores programas. En definitiva, se utiliza como criterio de reparto el gasto directo del servicio. Además, si en la liquidación del presupuesto se recoge información agregada correspondiente a varios servicios, el gasto total se imputará a cada uno de ellos de acuerdo con el criterio anterior.

Como vemos, cuando el Proyecto plantea determinar los costes indirectos, se señala que los grupos de programas relativos a la Administración General de las políticas de gasto se imputarán proporcionalmente a cada grupo de programas o programa atendiendo a su volumen de gasto. Entendemos que se refiere sólo a los de Administración General que incluye cada política de gasto y, por tanto, no incluye algunos de los gastos de carácter más general, como aquellos que se integran en el Área de Gasto 9: Actuaciones de carácter general, como Órganos de Gobierno, etc. que, razonablemente, debían de incorporarse si queremos acercarnos a una determinación más realista de los costes.

Por otro lado, intuimos que no se considera en el reparto de estos gastos indirectos los servicios prestados por los distintos organismos autónomos, dado que tampoco se incluyen las transferencias del Ente Principal a dichos organismos. En definitiva, se utiliza como criterio de reparto el gasto directo del servicio que presta el Ente Principal. Sin embargo es evidente que muchos de los gastos producidos en los referidos programas tienen su origen en servicios prestados por organismos autónomos e incluso empresas públicas que, según el Proyecto de

Orden Ministerial, sólo recibirán los Gastos de Administración General que se genere en el propio organismo autónomo o empresa.

Por otra parte, en cuanto al criterio de imputación se decide por el más simple, el de los costes directos acumulados hasta el momento del reparto. De esta forma, solo conoceremos dos escalones en la estructura del coste del servicio: coste directo y coste indirecto, con el correspondiente déficit informativo para la toma de decisiones.

Finalmente, el último párrafo, se refiere a la necesidad de periodificación cuando en una liquidación presupuestaria se incluyan obligaciones reconocidas de varios servicios, señalándose que también en este caso debe utilizarse como criterio de reparto el de Coste Directo acumulado hasta el momento. Esta propuesta que, en general, nos parece lógica en su planteamiento puede generar disfunciones en el cálculo cuando el importe de las obligaciones, como gasto directo, sea de poca relevancia respecto a los indirectos.

El artículo 6, denominado “Gastos en los casos de gestión indirecta de los servicios”, pone su atención en el cálculo del Coste Efectivo de los servicios prestados con gestión indirecta, y, en tal caso señala que el Coste Efectivo vendrá determinado por la totalidad de las contraprestaciones económicas que abone la entidad local a la entidad concesionaria, incluidas las contraprestaciones en concepto de precio del contrato, así como, en su caso, las subvenciones de explotación o de cobertura del precio del servicio. Cuando se trate de gestión indirecta cuyos precios son abonados directamente por el cliente, para dicho cálculo, a los ingresos derivados de las prestaciones, cobrados por el gestor, debe añadirse las correspondientes subvenciones de cobertura del precio, si existiera.

De acuerdo lo anterior, es difícil asumir la denominación de coste efectivo de una magnitud que se determina por agregación tanto de variables tan dispares como precio de contrato, subvenciones de explotación o de cobertura del servicio, aunque todas supongan una contraprestación al concesionario. La utilización del término contraprestaciones no la entendemos puesto que no se refiere a los pagos realizados por estos conceptos sino a las obligaciones reconocidas y, sin duda, puede dar lugar a una confusión de la correspondiente magnitud.

Finalmente añade el referido artículo que, en los casos de gestión indirecta en los que la retribución del contratista se perciba directamente por éste de los usuarios, el coste efectivo vendrá determinado por los ingresos derivados de las tarifas que aquellos abonen, así como,

en su caso, por las subvenciones de cobertura del precio del servicio que pudieran corresponder a la entidad local a la que corresponde la titularidad del servicio. Es decir, en este caso el coste efectivo se mide por los ingresos que obtiene la concesionaria, ya sean del propio perceptor del servicio como por los obtenidos de la administración local que los subvencione. Es evidente que la magnitud obtenida nada tiene que ver con el coste y que, por ende, se trata sólo de reflejar el esfuerzo que hace la administración y los ciudadanos por el mantenimiento de dicho servicio.

Termina el articulado con número 7, denominado “Suministro de la información y publicidad”, que incluye como contenido cuales son los servicios de los que debe presentarse información del cálculo del Coste Efectivo, ya comentado con anterioridad, y al formato de los informes donde se debe presentar la información sobre dicho cálculo.

En cuanto a los servicios de los que debemos calcular el coste efectivo, como se anunció en su momento, las Entidades Locales deberán calcular los costes efectivos de todos los servicios que presten directamente o a través de entidades y organismos vinculados o dependientes de conformidad con lo previsto en la Ley 7/1985, de 2 de abril, Reguladora de las Bases del Régimen Local y la Ley 27/2013, de 27 de diciembre, de racionalización y sostenibilidad de la Administración Local. En este sentido (tomando como referencia los artículos 25 y 26 de la Ley 7/1985, de 2 de abril, Reguladora de las Bases del Régimen Local), en los anexos 1 y 2 se hace una relación de dichos servicios²², diferenciando entre:

1. Servicios de prestación obligatoria para los municipios (en su caso dependiendo del tamaño poblacional):
 - Alumbrado público.
 - Cementerio.
 - Recogida de residuos.
 - Limpieza viaria.
 - Abastecimiento domiciliario de agua potable.
 - Alcantarillado.
 - Acceso a los núcleos de población.
 - Pavimentación de las vías públicas.
 - Parque público.

²² No se tienen en cuenta los servicios que las entidades locales podrían desarrollar mediante el desarrollo de competencias delegadas por el Estado o por la correspondiente Comunidad Autónoma.

- Biblioteca pública.
- Tratamiento de residuos.
- Protección civil.
- Evaluación e información de situaciones de necesidad social y la atención inmediata a personas en situación o riesgo de exclusión social.
- Prevención y extinción de incendios.
- Instalaciones deportivas de uso público.
- Transporte colectivo urbano de viajeros.
- Medio ambiente urbano.
- Medio ambiente urbano: Parques y jardines públicos.
- Medio ambiente urbano: Gestión de los residuos sólidos urbanos.
- Medio ambiente urbano: Protección contra la contaminación acústica, lumínica y atmosférica en las zonas urbanas.

2. Servicios correspondientes a competencias propias de los municipios:

- Urbanismo: planeamiento, gestión, ejecución y disciplina urbanística.
- Protección y gestión del Patrimonio histórico.
- Promoción y gestión de la vivienda de protección pública con criterios de sostenibilidad financiera.
- Promoción y gestión de la vivienda de protección pública con criterios de sostenibilidad financiera.
- Conservación y rehabilitación de la edificación.
- Evacuación y tratamiento de aguas residuales.
- Infraestructura viaria y otros equipamientos de titularidad de la entidad local.
- Policía local.
- Tráfico, estacionamiento de vehículos y movilidad.
- Información y promoción de la actividad turística de interés y ámbito local.
- Ferias.
- Abastos, mercados, lonjas.
- Comercio ambulante.
- Protección de la salubridad pública.
- Actividades funerarias.
- Promoción del deporte.

- Instalaciones deportivas.
- Instalaciones de ocupación del tiempo libre.
- Promoción de la cultura.
- Equipamientos culturales.
- Participar en la vigilancia del cumplimiento de la escolaridad obligatoria.
- Cooperar con las Administraciones educativas correspondientes en la obtención de los solares necesarios para la construcción de nuevos centros docentes.
- Conservación, mantenimiento y vigilancia de los edificios de titularidad local destinados a centros públicos de educación infantil, de educación primaria o de educación especial.
- Promoción en su término municipal de la participación de los ciudadanos en el uso eficiente y sostenible de las tecnologías de la información y las comunicaciones.

Por su parte, en cuanto al apartado de publicidad, hasta que no se produzca la modificación de la Orden HAP/2105/2012, de 1 de octubre, por la que se desarrollan las obligaciones de suministro de información previstas en la Ley Orgánica 2/2012, de 27 de abril, de Estabilidad Presupuestaria y Sostenibilidad Financiera, las entidades locales remitirán antes del 1 de octubre de cada año (al objeto de que el Ministerio pueda publicar dicha información en su web antes del 1 de noviembre) al Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas la información relativa al coste efectivo de:

- Los servicios de prestación obligatoria mencionados en los artículos 26.2 y 36 de la Ley 7/1985, entre los que estarían:
 - Recogida y tratamiento de residuos.
 - Abastecimiento de agua potable a domicilio y evacuación y tratamiento de aguas residuales.
 - Limpieza viaria.
 - Acceso a los núcleos de población.
 - Pavimentación de vías urbanas.
 - Alumbrado público.
 - Prevención y extinción de incendios.

- Los servicios derivados del ejercicio de las competencias citadas en los artículos 7 y 27 de la Ley 7/1985. Por tanto, serían los servicios prestados en el desarrollo de las siguientes competencias delegadas:
 - Vigilancia y control de la contaminación ambiental.
 - Protección del medio natural.
 - Prestación de los servicios sociales, promoción de la igualdad de oportunidades y la prevención de la violencia contra la mujer.
 - Conservación o mantenimiento de centros sanitarios asistenciales de titularidad de la Comunidad Autónoma.
 - Creación, mantenimiento y gestión de las escuelas infantiles de educación de titularidad pública de primer ciclo de educación infantil.
 - Realización de actividades complementarias en los centros docentes.
 - Gestión de instalaciones culturales de titularidad de la Comunidad Autónoma o del Estado, con estricta sujeción al alcance y condiciones que derivan del artículo 149.1.28.^a de la Constitución Española.
 - Gestión de las instalaciones deportivas de titularidad de la Comunidad Autónoma o del Estado, incluyendo las situadas en los centros docentes cuando se usen fuera del horario lectivo.
 - Inspección y sanción de establecimientos y actividades comerciales.
 - Promoción y gestión turística.
 - Comunicación, autorización, inspección y sanción de los espectáculos públicos.
 - Liquidación y recaudación de tributos propios de la Comunidad Autónoma o del Estado.
 - Inscripción de asociaciones, empresas o entidades en los registros administrativos de la Comunidad Autónoma o de la Administración del Estado.
 - Gestión de oficinas unificadas de información y tramitación administrativa.
 - Cooperación con la Administración educativa a través de los centros asociados de la Universidad Nacional de Educación a Distancia.

Para ello deberán cumplimentar un modelo que será facilitado por el Ministerio.

Además, la información que las entidades locales remitan al Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas correspondiente a los años 2013 y 2014 deberá tener en cuenta el

nivel de desagregación de la clasificación por programas contenido en la Orden HAP/419/2014, de 14 de marzo.

No obstante, se establece una excepción y es que la información relativa al coste efectivo de los servicios derivados del ejercicio de las competencias citadas en los artículos 7 y 27 de la Ley 7/1985 no se presentará para el ejercicio 2013, sino que se comenzará a remitir a partir de 2015 para la información que hace referencia al ejercicio 2014

A este respecto, sobre los Anexos, cabe resaltar que en algunos casos puede que el Coste Efectivo de un servicio o programa incluya los costes del correspondiente programa y parcialmente los de otro, es decir, se refiere a que una parte del grupo de programas o programas puede tener relación con más de un servicio o programa y, lógicamente, sus costes deberán imputarse proporcionalmente con el coste acumulado. Sin embargo, en el Proyecto de Orden no se indica explícitamente como distribuir los gastos del Grupo de Programa o Programa compartido entre aquellos servicios que lo comparten. Aunque, siguiendo la filosofía de la propia Orden debemos entender que se utilizará el criterio del coste directo acumulado entre los Grupos de Programas o Programas, previo al reparto.

Finalmente, las equivalencias establecidas en los anexos 1 y 2 del proyecto de orden entre los servicios y la clasificación por programas del presupuesto, pueden sintetizarse en la siguiente tabla:

Servicio	Gasto directo	Gasto indirecto
Alumbrado público	165. Alumbrado público.	
Cementerio	164. Cementerio y servicios funerarios.	
Recogida de residuos	1621. Recogida de residuos.	
Limpieza viaria	163. Limpieza viaria.	
Abastecimiento domiciliario de agua potable	161. Abastecimiento domiciliario de agua potable.	
Alcantarillado	160. Alcantarillado.	
Acceso a los núcleos de población	1531. Acceso a los núcleos de población.	150. Administración general de vivienda y urbanismo.
Pavimentación de las vías públicas	1532. Pavimentación de vías públicas.	150. Administración general de vivienda y urbanismo.
Parque público	171. Parques y jardines.	170. Administración general del medio ambiente.

Servicio	Gasto directo	Gasto indirecto
Biblioteca pública	3321. Bibliotecas públicas.	330. Administración general de cultura.
Tratamiento de residuos	1623. Tratamiento de residuos.	
Protección civil	135. Protección civil.	130. Administración general de la seguridad y protección civil.
Evaluación e información de situaciones de necesidad social y la atención inmediata a personas en situación o riesgo de exclusión social	231. Asistencia social primaria.	
Prevención y extinción de incendios	136. Servicio de prevención y extinción de incendios.	130. Administración general de la seguridad y protección civil.
Instalaciones deportivas de uso público	342. Instalaciones deportivas.	340. Administración general de deportes.
Transporte colectivo urbano de viajeros	4411. Transporte colectivo urbano de viajeros.	440. Administración general del transporte.
Medio ambiente urbano	1721. Protección contra la contaminación acústica, lumínica y atmosférica en las zonas urbanas.	170. Administración general del medio ambiente.
Medio ambiente urbano: Parques y jardines públicos	171. Parques y jardines.	170. Administración general del medio ambiente.
Medio ambiente urbano: Gestión de los residuos sólidos urbanos	1622. Gestión de residuos sólidos urbanos.	
Medio ambiente urbano: Protección contra la contaminación acústica, lumínica y atmosférica en las zonas urbanas.	1721. Protección contra la contaminación acústica, lumínica y atmosférica en las zonas urbanas.	170. Administración general del medio ambiente.
Urbanismo: planeamiento, gestión, ejecución y disciplina urbanística.	151. Urbanismo: planeamiento, gestión, ejecución y disciplina urbanística.	150. Administración General de Vivienda y urbanismo.
Protección y gestión del Patrimonio histórico	336. Protección y gestión del Patrimonio Histórico-Artístico.	330. Administración general de cultura.
Promoción y gestión de la vivienda de protección pública con criterios de sostenibilidad financiera.	1521. Promoción y gestión de vivienda de protección pública.	150. Administración general de vivienda y urbanismo.
Conservación y rehabilitación de la edificación.	1522. Conservación y rehabilitación de la edificación.	150. Administración general de vivienda y urbanismo.
Evacuación y tratamiento de aguas residuales.	160. Alcantarillado.	

Servicio	Gasto directo	Gasto indirecto
Infraestructura viaria y otros equipamientos de titularidad de la entidad local	45. Infraestructuras.	
Policía local	132. Seguridad y Orden Público.	130. Administración general de la seguridad y protección civil.
Tráfico, estacionamiento de vehículos y movilidad.	134. Movilidad urbana.	130. Administración general de la seguridad y protección civil.
Información y promoción de la actividad turística de interés y ámbito local.	432. Información y promoción turística.	430. Administración general de comercio, turismo y pequeñas y medianas empresas.
Ferias	4311. Ferias.	430. Administración general de comercio, turismo y pequeñas y medianas empresas.
Abastos, mercados, lonjas	4312. Mercados, abastos y lonjas.	430. Administración general de comercio, turismo y pequeñas y medianas empresas.
Comercio ambulante.	4313. Comercio ambulante.	430. Administración general de comercio, turismo y pequeñas y medianas empresas.
Protección de la salubridad pública.	311. Protección de la salubridad pública.	
Actividades funerarias.	164. Cementerio y servicios funerarios.	
Promoción del deporte	341. Promoción y fomento del deporte.	340. Administración general de deportes.
Instalaciones deportivas	342. Instalaciones deportivas.	340. Administración general de deportes.
Instalaciones de ocupación del tiempo libre.	337. Instalaciones de ocupación del tiempo libre	330. Administración general de cultura.
Promoción de la cultura	334. Promoción cultural.	330. Administración general de cultura.
Equipamientos culturales.	333. Equipamientos culturales y museos.	330. Administración general de cultura.
Participar en la vigilancia del cumplimiento de la escolaridad obligatoria	325. Vigilancia del cumplimiento de la escolaridad obligatoria.	320. Administración general de educación.
Cooperar con las Administraciones educativas correspondientes en la obtención de los solares necesarios para la construcción de nuevos centros	321. Creación de Centros docentes de enseñanza preescolar y primaria.	320. Administración general de educación.

Servicio	Gasto directo	Gasto indirecto
docentes.	322. Creación de Centros docentes de enseñanza secundaria.	
Conservación, mantenimiento y vigilancia de los edificios de titularidad local destinados a centros públicos de educación infantil, de educación primaria o de educación especial.	323. Funcionamiento de centros docentes de enseñanza preescolar y primaria y educación especial.	320. Administración general de educación.
	324. Funcionamiento de centros docentes de enseñanza secundaria.	
Promoción en su término municipal de la participación de los ciudadanos en el uso eficiente y sostenible de las tecnologías de la información y las comunicaciones.	491. Sociedad de la información.	
	492. Gestión del conocimiento.	

Para que no aparezca sólo la información económica, se acompañará a dicha información de una o varias magnitudes que se denominan “unidades físicas de referencia” y que tendrán su origen en los datos que, en su caso, hayan facilitado las entidades locales para la elaboración de la Encuesta de Infraestructura y Equipamientos Locales (EIEL), salvo en relación con el servicio de transporte público urbano que será la facilitada con motivo de la solicitud de la subvención del transporte público urbano a la que se refiere la disposición adicional quinta del texto refundido de la Ley reguladora de las Haciendas Locales.

A este respecto, comentar que la última EIEL es la que hace referencia al ejercicio 2012 y que se puede consultar en <https://ssweb.seap.minhap.es/descargas-eiel/>.

Concretamente las unidades físicas de referencia propuestas son:

Servicio	Unidades físicas de referencia
Alumbrado público	Potencia instalada Superficie iluminada: metros lineales N° puntos de luz
Cementerio	Superficie total del cementerio: metros cuadrados
Recogida de residuos	Producción anual residuos urbanos: toneladas N° contenedores Periodicidad (DI,AL,SE,QU,OT,NO) Kilómetros lineales del trayecto de recogida
Limpieza viaria	Nº personas en plantilla adscritas al servicio Superficie en metros cuadrados con servicio de limpieza
Abastecimiento domiciliario de agua potable	Longitud de la red: metros lineales N° viviendas conectadas y no conectadas
Alcantarillado	Longitud del tramo: metros lineales. N° viviendas con servicio
Acceso a los núcleos de población	Puntos kilométricos: P.K correspondientes al inicio y final del tramo del municipio (en km)
Pavimentación de las vías públicas	Superficie de los tramos pavimentados (metros cuadrados)

Servicio	Unidades físicas de referencia
Parque público	Superficie: suma en metros cuadrados de la superficie total (tanto la cubierta como al aire libre)
Biblioteca pública	Superficie en metros cuadrados
Tratamiento de residuos	Capacidad de almacenamiento de la instalación (vertedero) (metros cúbicos)
Protección civil	Nº personas en plantilla del servicio de protección civil Superficie (metros cuadrados) de las instalaciones del centro de protección civil o centro de salvamento y socorrismo.
Evaluación e información de situaciones de necesidad social y la atención inmediata a personas en situación o riesgo de exclusión social	Nº personas en plantilla adscritas al servicio Superficie en metros cuadrados de: Centros de Asistencia Social Nº Residencias de Ancianos Nº Guarderías Infantiles (no los parvularios ni docentes preescolares) Nº Albergues municipales Nº Centros de rehabilitación toxicómanos en régimen abierto o con estancia Nº otros centros de atención social
Prevención y extinción de incendios	Nº personas en plantilla del servicio de parque de bomberos. Vehículos destinados a extinción de incendios
Instalaciones deportivas de uso público	Superficie: suma de superficies de todas las instalaciones Nº personas en plantilla adscritas al servicio
Transporte colectivo urbano de viajeros	Nº total de kms de calzada de la red en trayecto de ida Nº total de viajeros al año Nº total de autobuses
Medio ambiente urbano	Nº personas en plantilla adscritas al servicio Superficie en kilómetros cuadrados del núcleo urbano
Medio ambiente urbano: Parques y jardines públicos	Superficie: suma en kilómetros cuadrados de parques y jardines públicos (tanto la cubierta como al aire libre)
Medio ambiente urbano: Gestión de los residuos sólidos urbanos	Producción anual residuos urbanos: toneladas
Medio ambiente urbano: Protección contra la contaminación acústica, lumínica y atmosférica en las zonas urbanas.	Nº personas en plantilla adscritas al servicio Superficie en kilómetros cuadrados del núcleo urbano
Urbanismo: planeamiento, gestión, ejecución y disciplina urbanística.	Superficie urbanizada (kilómetros cuadrados) Superficie urbanizable (kilómetros cuadrados)
Protección y gestión del Patrimonio histórico	Nº personas en plantilla adscritas al servicio Nº bienes culturales protegidos
Promoción y gestión de la vivienda de protección pública con criterios de sostenibilidad financiera.	Nº viviendas de protección pública Superficie de terrenos destinados a edificación de vivienda pública (metros cuadrados)
Conservación y rehabilitación de la edificación.	Nº personas en plantilla adscritas al servicio Nº edificios con actuaciones de conservación y rehabilitación
Evacuación y tratamiento de aguas residuales.	Longitud del tramo: metros lineales. Nº viviendas con servicio Caudal en metros cúbicos de desagüe
Infraestructura viaria y otros equipamientos de titularidad de la entidad local	Nº personas en plantilla adscritas al servicio
Policía local	Nº efectivos asignados al servicio Nº vehículos adscritos al servicio

Servicio	Unidades físicas de referencia
Tráfico, estacionamiento de vehículos y movilidad.	Nº efectivos en plantilla asignados al servicio Nº vehículos adscritos al servicio
Información y promoción de la actividad turística de interés y ámbito local.	Nº efectivos en plantilla asignados al servicio
Ferias	Nº ferias anuales Estimación anual personas asistentes
Abastos, mercados, lonjas	Nº puestos Superficie total en metros cuadrados
Comercio ambulante.	Nº licencias o permisos concedidas
Protección de la salubridad pública.	Nº efectivos asignados al servicio Nº campañas anuales
Actividades funerarias.	Nº efectivos en plantilla asignados al servicio Nº vehículos adscritos al servicio
Promoción del deporte	Nº efectivos en plantilla asignados al servicio Nº campañas realizadas al año
Instalaciones deportivas	Superficie: suma de superficies de todas las instalaciones Nº personas en plantilla adscritas al servicio
Instalaciones de ocupación del tiempo libre.	Superficie: suma de superficies en metros cuadrados de todas las instalaciones de tiempo libre Nº personas en plantilla adscritas al servicio
Promoción de la cultura	Nº efectivos en plantilla asignados al servicio Nº campañas realizadas al año
Equipamientos culturales.	Superficie: suma en metros cuadrados de superficies de todas las instalaciones culturales Nº personas en plantilla adscritas al servicio
Participar en la vigilancia del cumplimiento de la escolaridad obligatoria	Nº efectivos en plantilla asignados al servicio
Cooperar con las Administraciones educativas correspondientes en la obtención de los solares necesarios para la construcción de nuevos centros docentes.	Superficie nuevos terrenos destinados a centros educativos
Conservación, mantenimiento y vigilancia de los edificios de titularidad local destinados a centros públicos de educación infantil, de educación primaria o de educación especial.	Nº aulas Superficie en metros cuadrados de los edificios
Promoción en su término municipal de la participación de los ciudadanos en el uso eficiente y sostenible de las tecnologías de la información y las comunicaciones.	Nº efectivos en plantilla asignados al servicio Nº campañas realizadas al año

Tras todo lo comentado con anterioridad, es evidente que no podemos considerar el coste efectivo como un instrumento adecuado para medir la eficiencia en el uso de los recursos

públicos, entre otras, por razones como la de que los servicios prestados por los ayuntamientos (que en el caso que nos ocupa viene representado bien por un grupo de programas, bien por un programa) no tienen todos la misma extensión o profundidad. Sin duda dos factores que influirán en este aspecto serán, entre otros, el geográfico (Comunidad Autónoma de pertenencia) y el poblacional (tamaño del municipio).

Por otra parte, la forma de cálculo del coste efectivo que incluye, por ejemplo, sólo el coste de amortización correspondiente a los bienes adquiridos en el ejercicio presupuestario para el cual se calcula dicho coste, hace que la información no sea comparable en el tiempo, sin obviar que existe una excesiva agregación de servicios que impide, en su caso, un correcto análisis de la eficiencia, lo que incluso puede tener efectos perversos.

Sin embargo, como se apuntó en su momento, dada la diversidad de entes locales que nos encontramos en nuestro ámbito local, al igual que no vemos el sentido de su utilización en ayuntamientos de más de 50.000 habitantes y en los otros entes locales obligados a incluir en la memoria de las cuentas anuales las notas 26 y 27, dado que todos ellos tendrán información del coste real a través de la contabilidad analítica, si vemos que puede tener interés, con algunas modificaciones, su utilización en ayuntamientos pequeños para que, de alguna forma, puedan poseer información económica de los servicios que prestan, aunque sea de forma más agregada.

3. DETERMINACIÓN DE LOS AGREGADOS CONTABLES

3. DETERMINACIÓN DE LOS AGREGADOS CONTABLES.

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

3.1. Elementos de coste.

3.1.1. Definición, clasificación y catálogo por naturaleza.

Aunque para la definición y clasificación de los elementos de costes podemos hacer uso de una extensa bibliografía al respecto, sólo vamos a referirnos, con el fin de seguir el objetivo esencialmente práctico de la presente publicación, a la doctrina contenida tanto en el Documento sobre “Principios Generales de Contabilidad Analítica para las Administraciones Públicas” (PGCAAP) como en la Resolución de 28 de julio de 2011, ambos tomados como referencia del marco conceptual.

Así, nuestro marco conceptual define a los elementos de costes como cada una de las categorías significativas en que se clasifican los consumos de una organización agrupados por sus características económicas y el nivel de información que requiera el sujeto contable.

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

Desde una perspectiva económica, los elementos de coste constituyen los consumos de factores, expresados en unidades monetarias, que realiza la entidad en un determinado periodo, pudiendo realizarse su catalogación sobre la base de distintos criterios, dependiendo de la finalidad y del nivel de desagregación de la información que se requiera. En tal sentido, tomando como base el criterio de naturaleza económica (es decir, por lo que representan), se

obtiene una de las clasificaciones de los elementos de costes de mayor significación para un análisis detallado de su comportamiento.

Estos elementos de costes, denominado por el Documento sobre PGCAAP cargas incorporables, se definen como aquéllas que son atribuibles al sujeto contable, en nuestro caso el Ente Local, por formar parte de sus costes, sea de uno o varios centros y/o actividades, para el período en cuestión, y que, esencialmente, se concretan, por una parte, en los denominados Costes Externos por el origen o procedencia externa de la información –fundamentalmente del Presupuesto, la Contabilidad Patrimonial u otros subsistemas de información económica del Ente Local²³– y, por otra, identificadas como Costes Calculados, porque la determinación de tales elementos de costes se lleva a cabo internamente por el propio Ente, tales como las amortizaciones o la previsión social de funcionarios.

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

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

En cuanto al catálogo de elementos de costes por naturaleza, nuestro marco de referencia hace, como no puede ser de otra manera al estar dirigido a distintos ámbitos de la administración pública, la siguiente clasificación agregada:

- Costes de Personal.
- Adquisición de bienes y servicios.

²³ En este sentido, la Resolución de 28 de julio de 2011, establece en su punto undécimo referido a las fuentes de información que “las fuentes de información de las que procederán los datos deberán ser aquellas que permitan obtener una información más veraz de acuerdo con las necesidades del sistema de contabilidad analítica”.

- Servicios exteriores.
- Tributos.
- Amortizaciones.
- Costes Financieros.
- Coste de transferencias.
- Otros costes.

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

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

Coste de Personal.

Este elemento de coste está formado fundamentalmente por las retribuciones monetarias y en especie satisfechas por el Ente Local como contraprestación por los servicios prestados por su capital humano.

En este sentido, siguiendo las citadas pautas clasificadorias, y perfectamente complementaria a la establecida según su naturaleza, se podría discriminar el personal atendiendo al tipo de relación laboral que mantienen las personas que desarrollan su actividad en los Entes Locales, distinguiéndose así entre personal:

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

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

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

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

Centrándonos más concretamente en el desglose de la clasificación del coste de personal según su naturaleza, podemos distinguir²⁴:

- Sueldos y salarios.
 - Retribuciones básicas.
 - Sueldo.
 - Trienios.
 - Otras retribuciones básicas.
 - Retribuciones complementarias.
 - Complementos de destino.
 - Complemento específico.
 - Otras retribuciones complementarias.
 - Otras retribuciones.
 - Retribuciones en especie.
 - Otras retribuciones.
- Indemnizaciones.
 - Indemnizaciones por despido.
 - Indemnizaciones por jubilación anticipada.
 - Otras indemnizaciones.
- Cotizaciones sociales a cargo del empleador.
 - Seguridad Social.
 - Otras cotizaciones sociales.
- Otros costes sociales.
 - Acción social.
 - Economato y comedores.
 - Formación y perfeccionamiento.
 - Seguros.
 - Otros costes sociales.
- Indemnizaciones por razón del servicio.
 - Dietas.

²⁴ No hacemos referencia al concepto de coste “previsión social de funcionarios” al no ser considerado como tal en el punto 26.1. de la Memoria.

- Locomoción.
- Otras indemnizaciones por razón del servicio.
- Transporte de personal.

Adquisición de bienes y servicios

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

- Coste de materiales de reprografía e imprenta.
 - Costes de materiales de reprografía.
 - Costes de materiales de imprenta.
 - Otros costes de materiales de reprografía e imprenta.
- Costes de otros materiales.
 - Material de oficina.
 - Prensa, revistas, libros y otras publicaciones.
 - Vestuario.
 - Productos alimenticios.
 - Productos farmacéuticos y material sanitario.
 - Productos de limpieza y aseo.
 - Material de mantenimiento y reparaciones.
 - Material electrónico, eléctrico y de comunicaciones.
 - Productos para manutención de animales.
 - Otros aprovisionamientos.
- Adquisición de bienes de inversión.
- Trabajos realizados por otras organizaciones.

Servicios exteriores

Los servicios exteriores se refieren a aquellos servicios de naturaleza diversa adquiridos por la entidad local, no incluidos en el concepto de “Adquisición de bienes y servicios” o que no forman parte del precio de adquisición del inmovilizado o de las inversiones financieras temporales. Su desarrollo, atendiendo a su naturaleza, sería el siguiente:

- Costes de investigación y desarrollo del ejercicio.
- Arrendamientos y cánones.
 - Arrendamiento de terrenos y bienes naturales.
 - Arrendamiento de construcciones.
 - Arrendamiento de instalaciones técnicas.
 - Arrendamiento de maquinaria.
 - Arrendamiento de utillaje.
 - Arrendamiento de mobiliario.
 - Arrendamiento de equipos para procesos de información.
 - Arrendamiento de elementos de transporte.
 - Arrendamiento de otro inmovilizado.
 - Cánones.
- Reparaciones y conservación.
 - De terrenos y bienes naturales.
 - De construcciones.
 - De instalaciones técnicas.
 - De maquinaria.
 - De utillaje.
 - De mobiliario.
 - De equipos para procesos de información.
 - De elementos de transporte.
 - De infraestructuras.
 - De bienes del patrimonio histórico.
 - De aplicaciones informáticas.
 - De otro inmovilizado.
- Servicios de profesionales independientes.

- Transportes.
- Servicios bancarios y similares.
- Publicidad, propaganda y relaciones públicas.
- Suministros.
 - Energía eléctrica.
 - Agua.
 - Gas.
 - Combustibles.
 - Otros suministros.
- Comunicaciones.
 - Comunicaciones telefónicas.
 - Comunicaciones informáticas.
 - Comunicaciones postales.
 - Otras comunicaciones.
- Costes diversos.

Tributos.

Los tributos, como elemento de coste, representan los impuestos de carácter local, autonómico y estatal exigidos, en su caso, al Ente Local correspondiente, siempre que se adscriban a otros elementos de coste como, por ejemplo, los que incrementan el gasto por las compras realizadas. Se diferencia entre:

- Tributos de carácter local.
- Tributos de carácter autonómico.
- Tributos de carácter estatal.

Amortizaciones.

La amortización representa el importe de la depreciación efectiva sufrida por el inmovilizado material o intangible consecuencia de su aplicación al proceso productivo de la entidad local. Su desarrollo, atendiendo a su naturaleza, sería:

- Amortización del inmovilizado material.

- Amortización de edificios y otras construcciones.
- Amortización de maquinaria.
- Amortización de instalaciones.
- Amortización de utillaje.
- Amortización de elementos de transporte.
- Amortización de mobiliario y enseres.
- Amortización de equipos para procesos de información.
- Amortización de otro inmovilizado inmaterial.
- Amortización del inmovilizado intangible.
 - Amortización de aplicaciones informáticas.
 - Amortización de otro inmovilizado intangible.

Costes financieros.

Los costes financieros representan el coste generado por la utilización del capital. Con independencia del debate relativo a la oportunidad de incluir o no el coste de los capitales propios en el cómputo global de los costes financieros, el marco de referencia hace alusión exclusivamente a aquellos costes financieros determinados de manera explícita. En cualquier caso, se imputarán a la actividad-organización.

Su desglose, si procede, tiene en cuenta, además del origen de la financiación, en euros u otras monedas extranjeras, la forma de acceder a los recursos financieros a través de deuda pública o, en su caso, por préstamos y otras operaciones financieras. Independientemente de lo anterior, también cabe distinguir aquellos que surgen como consecuencia de depósitos, fianzas y otros, así como los que provengan de demora y otros gastos financieros. Para la emisión de deuda y los préstamos, por su importancia cuantitativa, debe distinguirse entre aquellos que proceden de gastos de emisión y formalización, respectivamente, y los propios intereses. De esta manera, teniendo en cuenta lo anterior podemos distinguir dentro de los costes financieros:

- De deuda pública.
 - En euros.
 - Intereses.
 - Gastos de emisión, modificación y cancelación.
 - Otros gastos financieros.

- En moneda distinta al euro.
 - Intereses.
 - Gastos de emisión, modificación y cancelación.
 - Diferencias en cambio.
 - Otros gastos financieros.
- Préstamos y otras operaciones financieras:
 - En euros.
 - Intereses.
 - Gastos de formalización, modificación y cancelación.
 - Otros gastos financieros.
 - En moneda distinta al euro.
 - Intereses.
 - Gastos de formalización, modificación y cancelación.
 - Diferencias de cambio.
 - Otros gastos financieros.
- De depósitos, fianzas y otros.
- Intereses de demora y otros gastos financieros.

Costes de transferencias.

Las transferencias que otorga el ente local a otros entes tendrán la consideración de coste sólo en el supuesto de que éstas sean gestionadas por el propio ente local por formar parte de su actividad. Es decir, cuando recibe los fondos y los distribuye entre los beneficiarios que seleccione el propio ente local según criterios establecidos por el propio ente concedente. En el resto de casos, es decir, cuando se realiza básicamente un servicio de tesorería, estas transferencias no tendrán la consideración de coste. Se imputará atendiendo a su destinatario:

- A la Administración General de la Entidad.
- A los Organismos Autónomos de la Entidad Local.
- A la Administración del Estado.
- A la Seguridad Social.
- A los Entes Pùblicos y sociedades mercantiles del Ente Local.
- A Comunidades Autónomas.
- A otros Entes Locales.
- A empresas privadas.

- A familias e instituciones sin fines de lucro.
- Al exterior.

Otros costes.

En esta rúbrica incluimos, a modo de cajón de sastre, aquellos costes que no tengan cabida o sean de difícil ubicación en alguno de los apartados previos.

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

Cuadro 3.1. Inventario sintético de elementos de coste.

Coste de personal	<ul style="list-style-type: none">▪ Sueldos y salarios.▪ Indemnizaciones.▪ Cotizaciones sociales a cargo del empleador.▪ Otros costes sociales.▪ Indemnizaciones por razón del servicio.▪ Transporte de personal.
Adquisición de bienes y servicios	<ul style="list-style-type: none">▪ Coste de materiales de reprografía e imprenta.▪ Coste de otros materiales.▪ Adquisición de bienes de inversión.▪ Trabajos realizados por otras organizaciones.
Servicios exteriores	<ul style="list-style-type: none">▪ Costes de investigación y desarrollo del ejercicio.▪ Arrendamientos y cánones.▪ Reparaciones y conservación.▪ Servicios de profesionales independientes.▪ Transportes.▪ Servicios bancarios y similares.▪ Publicidad, propaganda y relaciones públicas.▪ Suministros.▪ Comunicaciones.▪ Costes diversos.

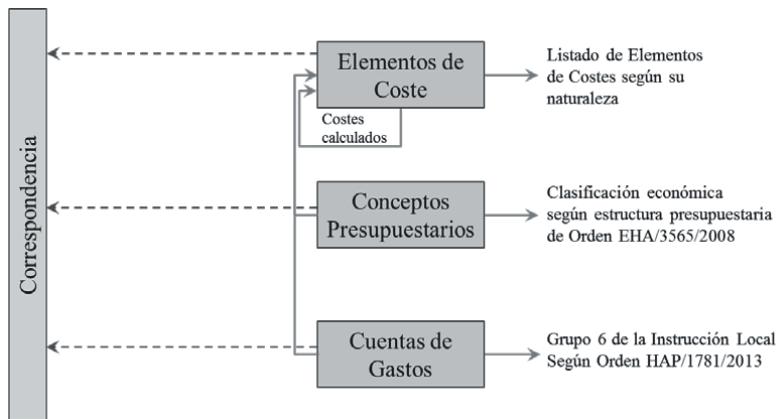
Tributos	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Tributos de carácter local. ▪ Tributos de carácter autonómico. ▪ Tributos de carácter estatal.
Amortizaciones	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Amortización del inmovilizado material. ▪ Amortización del inmovilizado intangible.
Costes Financieros	<ul style="list-style-type: none"> ▪ De deuda pública. ▪ De préstamos y otras operaciones financieras. ▪ De depósitos, fianzas y otros. ▪ De intereses de demora y otros gastos financieros.
Coste de Transferencias	<ul style="list-style-type: none"> ▪ A la Administración General de la Entidad. ▪ A los organismos autónomos de la entidad local ▪ A la Administración del Estado. ▪ A la Seguridad Social. ▪ A los entes públicos y sociedades mercantiles del Ente Local. ▪ A comunidades autónomas. ▪ A otros entes locales. ▪ A empresas privadas. ▪ A familias e instituciones sin fines de lucro. ▪ Al exterior.
Otros costes	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Otros costes.

Fuente: Adaptado de la Resolución de 28 de julio de 2011.

3.1.2. Tabla de equivalencias.

Aunque tendremos ocasión de profundizar en ello en el apartado cuarto del presente epígrafe, en ningún caso se puede concebir ninguna parte del sistema contable de forma aislada o inconexa, obteniendo y generando información de manera independiente del resto de los componentes del mismo. Por tanto, hemos diseñado un catálogo de elementos de coste por naturaleza (subsistema de Contabilidad Analítica) para los Entes Locales, perfectamente armonizado con la propia estructura presupuestaria vigente, Orden EHA/3565/2008, de 3 de diciembre e, igualmente, con el Grupo 6 de gastos, incluido en la Instrucción Contable Orden HAP/1781/2013, de 20 de septiembre, cuya correspondencia puede verse en la figura siguiente:

Figura 3.1. Correspondencia de elementos costes.



Fuente: Adaptado de Carrasco *et al.* (2011: 39)

Teniendo en cuenta dicha correspondencia y tomando como referencia el desarrollo pormenorizado de ambas clasificaciones, resulta factible elaborar un cuadro flexible de equivalencias que relacione el inventario sintético de elementos de coste²⁵ con la clasificación económica del presupuesto de gastos y las cuentas correspondientes del referido grupo 6.

Tabla 3.1. Tabla de equivalencias de elementos de coste.

ELEMENTOS DE COSTE	CLASIFICACIÓN ECONÓMICA DE ELEMENTOS DE COSTE SEGÚN ORDEN EHA/3565/2008			ADAPTACIÓN A LA INSTRUCCIÓN LOCAL
	Artículo	Concepto	Subconcepto	
COSTE DE PERSONAL				
Sueldos y salarios				
	10. Órganos de gobierno y personal directivo			
		100. Retribuciones básicas y otras remuneraciones de los miembros de órganos de gobierno		
			100.00. Retribuciones básicas	640. Sueldos y salarios
			100.01. Otras remuneraciones	640. Sueldos y salarios

²⁵ Prescindimos de la previsión social de funcionarios y del coste de amortizaciones al considerarse costes calculados.

ELEMENTOS DE COSTE	CLASIFICACIÓN ECONÓMICA DE ELEMENTOS DE COSTE SEGÚN ORDEN EHA/3565/2008			ADAPTACIÓN A LA INSTRUCCIÓN LOCAL
	Artículo	Concepto	Subconcepto	
		101. Retribuciones básicas y otras remuneraciones del personal directivo		
			101.00. Retribuciones básicas	640. Sueldos y salarios
			101.01. Otras remuneraciones	640. Sueldos y salarios
11. Personal eventual				
		110. Retribuciones básicas y otras remuneraciones del personal eventual		
			110.00. Retribuciones básicas	640. Sueldos y salarios
			110.01. Retribuciones complementarias	640. Sueldos y salarios
			110.02. Otras remuneraciones	640. Sueldos y salarios
12. Personal funcionario				
		120. Retribuciones básicas del personal funcionario		
			120.00. Retribuciones básicas grupo A1	640. Sueldos y salarios
			120.01. Retribuciones básicas grupo A2	640. Sueldos y salarios
			120.02. Retribuciones básicas grupo B	640. Sueldos y salarios
			120.03. Retribuciones básicas grupo C1	640. Sueldos y salarios
			120.04. Retribuciones básicas grupo C2	640. Sueldos y salarios
			120.05. Retribuciones básicas grupo E	640. Sueldos y salarios
			120.06. Trienios	640. Sueldos y salarios
			120.09. Otras retribuciones básicas	640. Sueldos y salarios
		121. Retribuciones complementarias personal funcionario		

ELEMENTOS DE COSTE	CLASIFICACIÓN ECONÓMICA DE ELEMENTOS DE COSTE SEGÚN ORDEN EHA/3565/2008			ADAPTACIÓN A LA INSTRUCCIÓN LOCAL
	Artículo	Concepto	Subconcepto	
			121.00. Complemento de destino	640. Sueldos y salarios
			121.01. Complemento específico	640. Sueldos y salarios
			121.03. Otros complementos	640. Sueldos y salarios
		122. Retribuciones en especie personal funcionario		640. Sueldos y salarios
		124. Retribución de funcionarios en prácticas		
			124.00. Retribuciones básicas grupo A1	640. Sueldos y salarios
			124.01. Retribuciones básicas grupo A2	640. Sueldos y salarios
			124.02. Retribuciones básicas grupo B	640. Sueldos y salarios
			124.03. Retribuciones básicas grupo C1	640. Sueldos y salarios
			124.04. Retribuciones básicas grupo C2	640. Sueldos y salarios
			124.05. Retribuciones básicas grupo E	640. Sueldos y salarios
			124.06. Trienios	640. Sueldos y salarios
			124.09. Otras retribuciones básicas	640. Sueldos y salarios
13. Personal laboral				
	130. Personal laboral fijo			
			130.00. Retribuciones básicas	640. Sueldos y salarios
			130.01. Horas extraordinarias	640. Sueldos y salarios
			130.02. Otras remuneraciones	640. Sueldos y salarios
	131. Personal laboral temporal			640. Sueldos y salarios
	132. Retribuciones en especie			640. Sueldos y salarios
14. Otro personal	143. Otro personal			640. Sueldos y salarios
15. Incentivos al rendimiento	150. Productividad			640. Sueldos y salarios

ELEMENTOS DE COSTE	CLASIFICACIÓN ECONÓMICA DE ELEMENTOS DE COSTE SEGÚN ORDEN EHA/3565/2008			ADAPTACIÓN A LA INSTRUCCIÓN LOCAL
	Artículo	Concepto	Subconcepto	
	151. Gratificaciones			640. Sueldos y salarios
	152. Otros incentivos al rendimiento			640. Sueldos y salarios
	153. Complemento de dedicación especial			640. Sueldos y salarios
Cotizaciones sociales a cargo del empleador				
	16. Cuotas, prestaciones y gastos sociales a cargo del empleador			
	160. Cuotas sociales			
		160.00. Seguridad social		642. Cotizaciones sociales a cargo del empleador
			160.09. Otras cuotas	642. Cotizaciones sociales a cargo del empleador
Indemnizaciones				
	10. Órganos de gobierno y personal directivo			
		107. Contribuciones a planes y fondos de pensiones		
			107.00. De los miembros de los órganos de gobierno	643. Aportaciones a sistemas complementarios de pensiones
			107.01. Del personal directivo	643. Aportaciones a sistemas complementarios de pensiones
	11. Personal eventual			
		117. Contribuciones a planes y fondos de pensiones		643. Aportaciones a sistemas complementarios de pensiones
	12. Personal funcionario			
		127. Contribuciones a planes y fondos de pensiones		643. Aportaciones a sistemas complementarios de pensiones
	13. Personal laboral			

ELEMENTOS DE COSTE	CLASIFICACIÓN ECONÓMICA DE ELEMENTOS DE COSTE SEGÚN ORDEN EHA/3565/2008			ADAPTACIÓN A LA INSTRUCCIÓN LOCAL
	Artículo	Concepto	Subconcepto	
		137. Contribuciones a planes y fondos de pensiones		643. Aportaciones a sistemas complementarios de pensiones
	14. Otro personal	147. Contribuciones a planes y fondos de pensiones		643. Aportaciones a sistemas complementarios de pensiones
	16. Cuotas, prestaciones y gastos sociales a cargo del empleador			
		161. Prestaciones sociales		
			161.03. Pensiones excepcionales	645. Prestaciones sociales
			161.04. Indemnización por jubilación anticipada personal laboral	641. Indemnizaciones
Otros costes sociales				
	16. Cuotas, prestaciones y gastos sociales a cargo del empleador			
		161. Prestaciones sociales		
			161.05. Pensiones a cargo de la entidad	645. Prestaciones sociales
			161.07. Asistencia médica-farmacéutica a pensionistas	645. Prestaciones sociales
		162. Gastos sociales del personal		
			162.00. Formación y perfeccionamiento	644. Otros gastos sociales
			162.01. Economato y comedores	644. Otros gastos sociales
			162.02. Transportes	644. Otros gastos sociales
			162.04. Acción social	644. Otros gastos sociales
			162.05. Seguros	644. Otros gastos sociales
			162.09. Otros gastos sociales	644. Otros gastos sociales

ELEMENTOS DE COSTE	CLASIFICACIÓN ECONÓMICA DE ELEMENTOS DE COSTE SEGÚN ORDEN EHA/3565/2008			ADAPTACIÓN A LA INSTRUCCIÓN LOCAL
	Artículo	Concepto	Subconcepto	
		164. Complemento familiar		644. Otros gastos sociales
Indemnizaciones por razón del servicio	23. Indemnizaciones por razón del servicio			
		230. Dietas		
			230.00. De los miembros de los órganos de gobierno	6294. Dietas
			230.10. Del personal directivo	6294. Dietas
			230.20. Del personal no directivo	6294. Dietas
		231. Locomoción		
			231.00. De los miembros de los órganos de gobierno	6295. Locomoción
			231.10. Del personal directivo	6295. Locomoción
			231.20. Del personal no directivo	6295. Locomoción
		233. Otras indemnizaciones		6299. Otros servicios
Transporte de personal	16. Cuotas, prestaciones y gastos sociales a cargo del empleador			
		162. Gastos sociales del personal		
			162.02. Transportes	6299. Otros servicios
ADQUISICIÓN DE BIENES Y SERVICIOS				
Coste de materiales de reprografía e impresión				
	24. Gastos de publicaciones			
		240. Gastos de edición y distribución		627. Publicidad, propaganda y relaciones públicas
Costes de otros materiales	22. Material, suministros y otros			
		220. Material de oficina		
			220.00. Material de oficina ordinario no inventariable	6290. Material de oficina ordinario no inventariable

ELEMENTOS DE COSTE	CLASIFICACIÓN ECONÓMICA DE ELEMENTOS DE COSTE SEGÚN ORDEN EHA/3565/2008			ADAPTACIÓN A LA INSTRUCCIÓN LOCAL
	Artículo	Concepto	Subconcepto	
			220.01. Prensa, revistas, libros y otras publicaciones	6291. Prensa, revistas, libros y otras publicaciones
			220.02. Material informático no inventariable	6290. Material de oficina ordinario no inventariable
	221. Suministros			
			221.04. Vestuario	628. Suministros
			221.05. Productos alimenticios	628. Suministros
			221.06. Productos farmacéuticos y material sanitario	628. Suministros
			221.10. Productos de limpieza y aseo	628. Suministros
			221.11. Suministros de repuesto de maquinaria, utillaje y elementos de transporte	628. Suministros
			221.12. Suministros de material electrónico, eléctrico y de telecomunicaciones	628. Suministros
			221.13. Manutención de animales	628. Suministros
			221.99 Otros suministros	628. Suministros
Trabajos realizados por otras organizaciones				
	22. Material, suministros y otros			
		227. Trabajos realizados por otras empresas y profesionales		
			227.00. Limpieza y aseo	6292. Limpieza y aseo
			227.01. Seguridad	6293. Seguridad
			227.04. Custodia, depósito y almacenaje	6299. Otros servicios
			227.05. Procesos electorales	6299. Otros servicios
			227.08. Servicios de recaudación a favor de la entidad	6299. Otros servicios
			227.99. Otros trabajos realizados por otras empresas y profesionales	6299. Otros servicios
SERVICIOS EXTERIORES				
Arrendamientos y cánones				

ELEMENTOS DE COSTE	CLASIFICACIÓN ECONÓMICA DE ELEMENTOS DE COSTE SEGÚN ORDEN EHA/3565/2008			ADAPTACIÓN A LA INSTRUCCIÓN LOCAL
	Artículo	Concepto	Subconcepto	
	20. Arrendamientos y cánones			
	200. Arrendamientos de terrenos y bienes naturales			6210. Arrendamientos y cánones de terrenos y bienes naturales
	202. Arrendamientos de edificios y otras construcciones			6211. Arrendamientos y cánones de construcciones
	203. Arrendamientos de maquinaria, instalaciones y utillaje			6212/6213/6214. Arrendamientos y cánones de instalaciones técnicas/maquinaria/utillaje
	204. Arrendamientos de material de transporte			6217. Arrendamientos y cánones de elementos de transporte
	205. Arrendamientos de mobiliario y enseres			6215. Arrendamientos y cánones de mobiliario
	206. Arrendamientos de equipos para procesos de información			6216. Arrendamientos y cánones de equipos para procesos de información
	208. Arrendamientos de otro inmovilizado material			6218. Arrendamientos y cánones de otro inmovilizado material
	209. Cánones			6219. Cánones
Reparaciones y conservación				
	21. Reparaciones, mantenimiento y conservación			
	210. Infraestructuras y bienes naturales			6220. Reparaciones y conservación terrenos y bienes naturales
	212. Edificios y otras construcciones			6221. Reparaciones y conservación construcciones
	213. Maquinaria, instalaciones técnicas, utillaje			6222/6223/6224. Reparaciones y conservación instalaciones técnicas/maquinaria/utillaje
	214. Elementos de transporte			6228. Reparaciones y conservación elementos de transporte

ELEMENTOS DE COSTE	CLASIFICACIÓN ECONÓMICA DE ELEMENTOS DE COSTE SEGÚN ORDEN EHA/3565/2008			ADAPTACIÓN A LA INSTRUCCIÓN LOCAL
	Artículo	Concepto	Subconcepto	
		215. Mobiliario		6226. Reparaciones y conservación mobiliario
		216. Equipos para procesos de información		6227. Reparaciones y conservación equipos para procesos de información
		219. Otro inmovilizado material		6229. Reparaciones y conservación otro inmovilizado material
Servicios de profesionales independientes				
	22. Material, suministros y otros			
		227. Trabajos realizados por otras empresas y profesionales		
			227.02. Valoraciones y peritajes	623. Servicios de profesionales independientes
			227.06. Estudios y trabajos técnicos	623. Servicios de profesionales independientes
			227.99. Otros trabajos realizados por otras empresas y profesionales	623. Servicios de profesionales independientes
Transportes				
	22. Material, suministros y otros	223. Transportes		624. Transportes
Servicios bancarios y similares				
	35. Intereses de demora y otros gastos financieros			
		359. Otros gastos financieros		669. Otros gastos financieros
Publicidad, propaganda y relaciones públicas				
	22. Material, suministros y otros			
		226. Gastos diversos		
			226.01. Atenciones protocolarias y representativas	627. Publicidad, propaganda y relaciones públicas
			226.02. Publicidad y propaganda	627. Publicidad, propaganda y relaciones públicas
			226.03. Publicación en Diarios Oficiales	627. Publicidad, propaganda y relaciones públicas

ELEMENTOS DE COSTE	CLASIFICACIÓN ECONÓMICA DE ELEMENTOS DE COSTE SEGÚN ORDEN EHA/3565/2008			ADAPTACIÓN A LA INSTRUCCIÓN LOCAL
	Artículo	Concepto	Subconcepto	
Suministros				
	22. Material, suministros y otros	221. Suministros		
			221.00. Energía eléctrica	6280. Energía eléctrica
			221.01. Agua	6281. Agua
			221.02. Gas.	6282. Gas
			221.03. Combustibles y carburantes	6283. Combustibles
Comunicaciones				
	22. Material, suministros y otros	222. Comunicaciones		
			222.00. Servicios telecommunicaciones	6297. Comunicaciones telefónicas
			222.01. Postales	6298. Otras comunicaciones
			222.02. Telegráficas	6298. Otras comunicaciones
			222.03. Informáticas	6298. Otras comunicaciones
Costes diversos				
	22. Material, suministros y otros	224. Primas de seguros		625. Primas de seguros
		226. Gastos diversos		
			226.04. Jurídicos y contenciosos	623. Servicios de profesionales independientes
			226.06. Reuniones, conferencias y cursos	6299. Otros servicios
			226.07. Oposiciones y pruebas selectivas	6299. Otros servicios
			226.09. Actividades culturales y deportivas	6299. Otros servicios
			226.99. Otros gastos diversos	6299. Otros servicios
TRIBUTOS				
Tributos				
	22. Material, suministros y otros	225. Tributos		
			225.00. Tributos estatales	632. Tributos de carácter estatal
			225.01. Tributos de las Comunidades Autónomas	631. Tributos de carácter autonómico

ELEMENTOS DE COSTE	CLASIFICACIÓN ECONÓMICA DE ELEMENTOS DE COSTE SEGÚN ORDEN EHA/3565/2008			ADAPTACIÓN A LA INSTRUCCIÓN LOCAL
	Artículo	Concepto	Subconcepto	
			225.02. Tributos de las Entidades Locales	630. Tributos de carácter local
COSTES FINANCIEROS				
Costes financieros				
	30. De deuda pública en euros			
		300. Intereses		66. Gastos financieros
		301. Gastos de emisión, modificación y cancelación		66. Gastos financieros
		309. Otros gastos financieros de deuda pública en euros		66. Gastos financieros
	31. De préstamos y otras operaciones financieras en euros			
		310. Intereses		66. Gastos financieros
		311. Gastos de formalización, modificación y cancelación		66. Gastos financieros
		319. Otros gastos financieros de préstamos y otras operaciones financieras		66. Gastos financieros
	32. De deuda pública en moneda distinta del euro			
		320. Intereses		66. Gastos financieros
		321. Gastos de emisión, modificación y cancelación		66. Gastos financieros
		322. Diferencias de cambio		66. Gastos financieros
		329. Otros gastos financieros de deuda pública en moneda distinta del euro		66. Gastos financieros
	33. De préstamos y otras operaciones financieras en moneda distinta del euro			
		330. Intereses		66. Gastos financieros

ELEMENTOS DE COSTE	CLASIFICACIÓN ECONÓMICA DE ELEMENTOS DE COSTE SEGÚN ORDEN EHA/3565/2008			ADAPTACIÓN A LA INSTRUCCIÓN LOCAL
	Artículo	Concepto	Subconcepto	
		331. Gastos de formalización, modificación y cancelación		66. Gastos financieros
		332. Diferencias de cambio		66. Gastos financieros
		339. Otros gastos financieros de préstamos y otras operaciones financieras		66. Gastos financieros
34. De depósitos, fianzas y otros				
		340. Intereses de depósitos		66. Gastos financieros
		341. Intereses de fianzas		66. Gastos financieros
35. Intereses de demora y otros gastos financieros				
		352. Intereses de demora		66. Gastos financieros
		353. Operaciones de intercambio financiero		66. Gastos financieros
		357. Ejecución de avales		66. Gastos financieros
		358. Intereses por operaciones de arrendamiento financiero (“leasing”)		66. Gastos financieros
		359. Otros gastos financieros		66. Gastos financieros
COSTE DE TRANSFERENCIAS				
Coste de transferencias				
	40. A la Administración Gral. de la Entidad Local			650/651. Transferencias/ Subvenciones
	41. A los OO.AA. de la Entidad Local			650/651. Transferencias/ Subvenciones
	42. A la Administración del Estado			650/651. Transferencias/ Subvenciones
	43. A la seguridad social			650/651. Transferencias/ Subvenciones
	44. A los entes públicos y sociedades mercantiles de la Entidad Local			650/651. Transferencias/ Subvenciones

ELEMENTOS DE COSTE	CLASIFICACIÓN ECONÓMICA DE ELEMENTOS DE COSTE SEGÚN ORDEN EHA/3565/2008			ADAPTACIÓN A LA INSTRUCCIÓN LOCAL
	Artículo	Concepto	Subconcepto	
	45. A Comunidades Autónomas			650/651. Transferencias/ Subvenciones
	46. A Entidades Locales			650/651. Transferencias/ Subvenciones
	47. A empresas privadas			650/651. Transferencias/ Subvenciones
	48. A familias e instituciones sin fines de lucro			650/651. Transferencias/ Subvenciones
	49. Al exterior			650/651. Transferencias/ Subvenciones
	70. A la Administración Gral. de la Entidad Local			650/651. Transferencias/ Subvenciones
	71. A los OO.AA. de la Entidad Local			650/651. Transferencias/ Subvenciones
	72. A la Administración del Estado			650/651. Transferencias/ Subvenciones
	73. A la seguridad social			650/651. Transferencias/ Subvenciones
	74. A los entes públicos y sociedades mercantiles de la Entidad Local			650/651. Transferencias/ Subvenciones
	75. A Comunidades Autónomas			650/651. Transferencias/ Subvenciones
	76. A Entidades Locales			650/651. Transferencias/ Subvenciones
	77. A empresas privadas			650/651. Transferencias/ Subvenciones
	78. A familias e instituciones sin fines de lucro			650/651. Transferencias/ Subvenciones
	79. Al exterior			650/651. Transferencias/ Subvenciones

Fuente: Elaboración propia.

3.1.3. Origen de la información.

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

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

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

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

Por otra parte, en el epígrafe anterior nos referimos a las interrelaciones entre la Contabilidad Patrimonial, Presupuestaria y Analítica, proponiéndose para su correlación las correspondientes tablas de equivalencias que, en su caso, nos permitieran una conexión fácil y

formalizada entre los elementos de costes, las cuentas patrimoniales de gastos, las partidas del Presupuesto de Gastos o con cualquier otro subsistema de información económica del Ente Local que sirva para facilitar la determinación de los elementos de costes a través de sus referidos equivalentes²⁶.

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

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

Siguiendo el orden de presentación de los elementos de costes, ya realizada en el epígrafe primero del presente capítulo, iniciamos el estudio de las fuentes u origen de la información de la Contabilidad Analítica, en lo que se refiere a los elementos de costes, por el de Coste de

²⁶ Esto no es para nada contradictorio con el dualismo absoluto propugnado por la IGAE en el desarrollo de su modelo CANOA. Así, cuando se introduce un dato primario en un sistema integrado de información, dicho dato debe tener todos los atributos necesarios para que se integre de forma adecuada en cada uno de los outputs informativos. Además, cuando se hace referencia a estas interrelaciones se está pensando fundamentalmente en los informes de conciliación entre la Contabilidad Analítica y la Contabilidad Financiera.

personal para el que, en gran medida, ni la Liquidación Presupuestaria ni las cuentas de gastos incluidas en el Grupo 6 de la Contabilidad Patrimonial nos proporcionan los detalles informativos suficientes para que, en el marco de un modelo de captación con centros y actividades/prestaciones, los costes de tal naturaleza puedan imputarse, debidamente periodificados y en la mayor cuantía posible, de manera directa a unos y otras.

En efecto, ni la estructura del Presupuesto de Gastos, en lo que se refiere al Capítulo I de “Personal”, ni el Subgrupo 64 “Gastos de Personal y Prestaciones Sociales” contienen los atributos de la información de mano de obra suficientes para el desarrollo, delimitación y adscripción de los componentes del coste de dicha mano de obra a los objetos de costes definidos en el correspondiente modelo de costes. De ahí la necesidad de adentrarnos en el contenido de la información que maneja el sistema de gestión de recursos humanos (RRHH) (Nóminas o Personal) y profundizar en algunas cuestiones informativas fundamentales para la referida adscripción y medición, sólo contenida, en su caso, en los entresijos del mismo, como pueden ser, entre otras, las primas retributivas recibidas por un colectivo, la agrupación de las personas que desarrollen un tipo de actividad concreta o la adscripción de personas, por categorías, a uno u otro centro de coste.

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

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

De esta manera todas las personas que forman parte de la plantilla municipal, incluidos los cargos públicos con remuneración, se podrán adscribir a los centros de costes donde trabajen, utilizando repartos²⁷ sólo cuando no puedan ser imputable a uno de tales centros de forma total –coste directo o indirecto a centros–.

Por otra parte, si es cierto que, a través de esta adscripción, se puede conocer el coste de personal de cada uno de los centros municipales donde se desarrollan las actividades intermedias²⁸ y finalistas –prestaciones de servicios al ciudadano– no lo es menos que cuando las personas estén dedicadas a una sola actividad, sea intermedia o finalista, su coste total procede incorporarlo directamente a la misma, evitando así distribuciones innecesarias a través del centro²⁹. Igualmente procedería cuando se tratara de parte del salario (incentivo, retribución por cargo, etc.) si este se recibiera, sólo y exclusivamente, por colaborar en una tipología de actividad/prestación concreta. Solo cuando no pudieran imputarse el coste de personal de forma directa a las actividades/prestaciones, de forma total o parcial se utilizaría algún criterio de distribución –costes directos o indirectos a actividades– o, cuando no sea posible, como se ha dicho, su incorporación al centro donde se encuentre adscrita.

Siguiendo el recorrido por el resto de los elementos de costes procede, a continuación, prestar nuestra atención al denominado Adquisición de bienes y servicios que integra, como se ha dicho:

- Coste de materiales de reprografía e imprenta.
- Costes de otros materiales.
- Adquisición de bienes de inversión.
- Trabajos realizados por otras organizaciones.

Salvo excepciones, que tendrían que estudiarse en la correspondiente adaptación del modelo de coste al ayuntamiento de que se trate, estos elementos de coste tienen una relevancia relativa en los costes municipales, tanto desde el punto de vista cualitativo como cuantitativo, lo que supone prácticamente la inexistencia de aplicación de sistemas orígenes específicos

²⁷ Para tales repartos se suelen utilizar el concepto de personas equivalentes como forma de asignar el tiempo de las mismas a más de un centro de coste.

²⁸ Aunque se explicará en su epígrafe correspondiente, se trata de las actividades de apoyo para la prestación de los servicios.

²⁹ Las imputaciones directas a las actividades/prestaciones no impiden que, a efectos acumulativos, dichos importes se incorporen también en el centro donde estén localizados.

para ellos –Gestión de Inventarios o Gestión de Gastos– que soporten y exploten la información que podrían generarse sobre los mismos. Cuando se produzca tal situación, es decir, la ausencia de estos sistemas orígenes, generalmente la información necesaria para el modelo de coste suele estar disponible en el sistema origen de la Contabilidad Presupuestaria y Patrimonial³⁰.

Además, ante la general inexistencia de sistema de inventario para conocer los consumos reales, se trabaja con la hipótesis de mantenimiento de las existencias y, por tanto, consideramos a las compras como el valor de los consumos. En consecuencia, será necesaria la correspondiente periodificación al final de ejercicio si, cuando la importancia relativa lo requiera, se aprecian facturas tramitadas en el ejercicio cuya adquisición de bienes y servicios no corresponde al mismo.

Con relación a los Servicios Exteriores, hacer algunos comentarios relativos a determinados elementos. Recordar que se encuentran integrados por los siguientes conceptos:

- Costes de investigación y desarrollo del ejercicio.
- Arrendamientos y cánones.
- Reparaciones y conservación.
- Servicios de profesionales independientes.
- Transportes.
- Servicios bancarios y similares.
- Publicidad, propaganda y relaciones públicas.
- Suministros.
- Comunicaciones.
- Costes diversos.

Previo a cualquier precisión sobre las peculiaridades de la información de los anteriores elementos de coste debemos aclarar que, aunque algunos de ellos coincidan en su denominación con el centro que los gestionan –Reparaciones, Mantenimiento y Conservación y Transporte–, en ningún caso, podemos llegar a una identificación absoluta. Aunque existan centros de costes con tales denominaciones –centros de reparaciones, conservación y

³⁰ Como ya comentamos con anterioridad, esto no va en contradicción con el dualismo absoluto propugnado por el modelo CANOA, pues como establece el punto 11 de la Resolución de 28 de julio de 2011 “las fuentes de información de las que procedan los datos deberán ser aquéllas que permitan obtener una información más veraz de acuerdo con las necesidades del sistema de contabilidad analítica”.

mantenimiento y de transporte– los referidos elementos de costes se incorporarán de forma directa a las actividades/prestaciones donde se apliquen, como en otros elementos de coste ya citados, en la medida de lo posible, aunque se acumulen, además, en el centro de su denominación al solo efecto informativo del mismo.

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

Por lo que respecta a los suministros (energía eléctrica, agua, gas y combustible) igualmente los sistemas orígenes para gestionar dichos elementos de costes –Sistema de Gestión de Gastos– no suelen contar con el suficiente nivel de detalle, por lo que, según como se hayan planificado las instalaciones en las infraestructuras³¹, podremos disponer de información específica de sus costes, por edificio, conjunto de edificios y, sólo en algunos casos, por centros de costes. En este caso, la información sobre la facturación de los contadores, para cada uno de tales suministros, será esencial, al menos, en la asignación de los importes de las mismas a los espacios donde se apliquen tales suministros y donde, lógicamente, están situados los centros que ejecutan las actividades. Posteriormente, los costes asignados a tales espacios se incorporarán a los centros aplicando el criterio de distribución correspondiente, es decir, de manera indirecta a los centros. De igual modo se procederá con relación a las actividades, si bien en los casos en que dicho coste no se pueda relacionar con la actividad, de

³¹ Los suministros, salvo el combustible, no son almacenables y, por tanto, según la situación y cuantía de los contadores instalados se podrá disponer de información para la adscripción de sus costes. También aquí, cuando la importancia relativa lo requiera debemos regularizar las diferencias que se produzcan entre las facturas tramitadas y los suministros aplicados en el proceso productivo.

forma directa o indirecta, quedará como pendiente a actividades en el centro de coste correspondiente.

Con relación a los Tributos, dependerá de las características del tributo.

En los Costes financieros, igualmente, deben distinguirse aquellos que son generados por recursos ajenos destinados a la financiación general del ayuntamiento de aquellos otros que surjan de la aplicación de tales recursos en centros o actividades específicas. Si bien, en el primer caso, desde nuestro punto de vista, debieran incorporarse, como un todo, a la actividad-organización y, en el segundo, debieran imputarse al centro o la actividad/prestación que haya aplicado dichos recursos; la Resolución de 28 de julio de 2011 establece taxativamente en su punto quinto que los costes financieros se imputarán a la actividad-organización y que, por tanto, será la postura que adoptemos con relación a esta clase de coste.

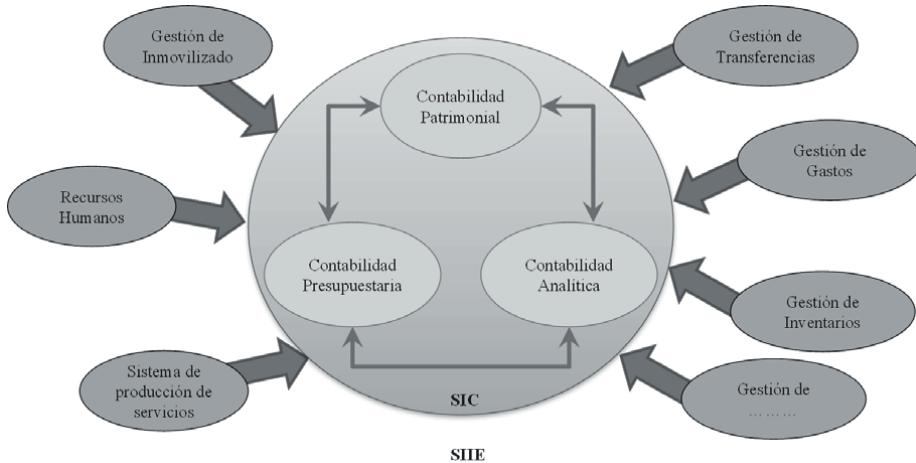
Refiriéndonos al Coste de transferencias, también posee una problemática similar a los dos casos anteriores y, por tanto, el sistema origen que recoja su información debería tener el suficiente detalle informativo para conocer los centros o actividades/prestaciones a las que han sido dirigidas.

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

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

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

Figura 3.2. Interrelaciones del Sistema Informativo Contable (SIC) y el Sistema Integrado de Información de la Entidad (SIIE).



Fuente: Elaboración propia.

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

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

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

Refiriéndonos sólo a los elementos más representativos y siguiendo idéntico orden que en los epígrafes anteriores, comenzamos dedicando nuestra atención al elemento de Coste de personal, representativo del factor de los recursos humanos. Normalmente las prestaciones de

los trabajadores son cuantificadas, como unidad física, en días u horas de trabajo a realizar³², con un salario base y unos complementos generales (antigüedad, familia, etc.) que forman parte del componente fijo del salario devengado. Conocidos los referidos importes fijos, y el tiempo de trabajo –días u horas– por el cual se devengan dichos importe, se podrá determinar el coste de personal por día u hora, como precio de adquisición de tales prestaciones.

Por otra parte, existen otras remuneraciones que se establecen con relación a la peligrosidad, nocturnidad, productividad, cargo, etc. –distintas del tiempo de trabajo realizado– que, como es lógico, forman parte del coste de personal pero, dada su razón de ser, su medición física y, consecuentemente, su valoración es diferente al sueldo fijo. Según el tipo de incentivo o complemento³³, la unidad física para su medición, así como el valor económico de la compensación será diferente.

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

Cuando se trata de elementos de costes procedentes del denominado elemento de coste Adquisición de bienes y servicios, las unidades de medida de la facturación y, por ende, del coste dependerán de la naturaleza del bien de que se trate –unidades de cantidad, litros, kilogramos, tiempo, etc.–, concretándose la forma de medición, normalmente, en el recuento físico. La valoración del consumo o determinación económica del elemento de coste para un periodo concreto surge como consecuencia de la operación precio unitario por el número de unidades consumidas durante el mismo, lógicamente en el precio unitario deberá estar incluido cualquier tipo de gasto o tributo requerido para disponer del bien o servicio. En el caso concreto de los suministros, la formas de medición del consumo están condicionadas por las instalaciones, contadores, etc. que se posean en los centros municipales.

³² Los días u horas de trabajo se determinan por el total de días naturales disminuidos de aquellos que no son laborales por diversos motivos (sábados, domingos, fiestas, vacaciones, etc.).

³³ Algunos son determinados con facilidad, así por ejemplo cuando se trate de plus de nocturnidad la unidad de medida será los días que se trabaja por la noche y el precio del incentivo el importe por noche o cuando se trate de horas extraordinarias, cuya unidad de medida es el tiempo en horas. Sin embargo, otros pueden tener una carácter más genérico y, finalmente, su unidad de medida tendría que ser los días trabajados.

Cuando se trata de Servicios exteriores, las unidades de medida de la facturación y, por ende, del coste dependerán de la naturaleza del servicio de que se trate –tiempo, tareas, informes, etc.–, concretándose la forma de medición, normalmente, en la propia facturación. La valoración del consumo o determinación económica del elemento de coste para un periodo concreto debe aparecer con absoluta claridad en su facturación, lógicamente en el precio unitario deberá estar incluido cualquier tipo de gasto o tributo requerido para disponer del bien o servicio. En el caso concreto de los suministros, las formas de medición del consumo están condicionadas por las instalaciones, contadores, etc. que se posean en los centros municipales.

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

Para el elemento de coste Amortizaciones que, al representar el valor del consumo de un bien de uso multiperiódico, tienen dos claras formas de medición que, además, condicionan las unidades de medida para su imputación, el tiempo de vida útil³⁴, normalmente medido en años y su uso efectivo concretado en horas o en unidades producidas, es decir, el número de unidades de productos obtenidos o servicios prestados con dicho inmovilizado. La determinación económica del coste de las amortizaciones, para un periodo concreto, dependerá de la forma de medición y el tipo de unidad de medida aplicada, surgiendo de la operación del tiempo, número de unidades producidas, etc. por el coste horario o coste por unidad. Debe resaltarse que para el referido cálculo horario debe tenerse en cuenta que en el valor de adquisición del inmovilizado también deben ser imputados como valor del mismo algunos conceptos como su transporte, instalación, desmontaje, costes financieros hasta dicho montaje, impuestos, etc.

Para los Costes financieros, al igual que los tributos, la única cuantificación física hace referencia al periodo devengo del capital recibido. La determinación económica de los costes

³⁴ Dado que el tiempo de uso y su posible intensidad de uso o productividad no es la misma a lo largo de la vida útil del bien, para una adecuada homogeneidad de imputación, se requiere transformar el tiempo natural a un tiempo homogéneo que facilite la objetividad de su imputación.

financieros, para un periodo concreto, dependerá del principal, medido en unidades monetarias, el periodo de utilización y el tipo de interés pactado. Otros gastos iniciales de tasación, comisiones, etc. que también deben ser imputados como coste, deben ser prorrateados entre el tiempo que se tiene previsto la utilización de los recursos financieros.

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

3.1.5. Criterios de distribución.

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

- Costes directos al centro y directos a la actividad/prestación (DD).
- Costes directos al centro e indirectos a la actividad/prestación (DI).
- Costes indirectos al centro y directos a la actividad/prestación (ID).
- Costes indirectos al centro e indirectos a la actividad/prestación (II).
- Costes directos al centro y pendientes a la actividad/prestación (DP).
- Costes indirectos al centro y pendientes a la actividad/prestación (IP).
- No asociados al centro y directo a actividades (ND).
- No asociados al centro e indirecto a actividades (NI).

Podemos decir, por tanto, que cuando la relación entre los elementos de coste, respecto a actividades/prestaciones y centros, sea directa, la incidencia final de cada uno de los elementos a dichas actividades/prestaciones y centros se llevará cabo a través de la medición directa de sus respectivos consumos, sin necesidad de utilización de criterio alguno de imputación. Pero como no siempre existe la referida relación directa entre los elementos y los objetivos de coste considerados, cuando no sea posible llevar a cabo la evaluación directa de

los consumos reales efectuados en actividades/prestaciones y centros, será necesario el uso de determinados criterios de distribución o claves de reparto específicos para realizar dicha asignación.

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

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

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

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

1. Jurídica. Cualquier criterio debe ajustarse a la normativa vigente, Ley General de Presupuestos, Leyes Autonómicas, legislación local específica, etc.
2. Operacional. En cuanto todo criterio debe basarse en unidades de medida que puedan estar a disposición del modelo de costes para su cálculo y aplicación, a partir de los diferentes sistemas orígenes de la información.

3. Significación. Un criterio de cálculo, para que devengue en mediciones rigurosas, debe presentar el adecuado nivel de significación estadística que le permita constituirse en variable explicativa del coste cuya medida está posibilitando efectuar, a partir de la necesaria relación causa-efecto en la que debe fundamentarse.
4. Economicidad y facilidad de cálculo. Existiendo la posibilidad de elección entre diferentes criterios, deberá elegirse, de entre los que presenten el adecuado grado de significación, aquél que refleje la mejor relación coste-beneficio en su aplicación o que, en su caso, resulte de más fácil cálculo.
5. Utilidad. Un criterio de distribución de un elemento de coste, en cuanto, efectúa asignaciones a actividades/prestaciones y centros, fomenta conductas organizacionales. Circunstancia que debe considerarse desde el punto de vista de la gestión.

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

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

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

Es decir, si podemos identificar un conjunto de conceptos retributivos, porque así nos lo permite el sistema origen de RRHH, con las actividades que ejecutan los sujetos en cuyas nóminas se devengan tales conceptos, sus costes se conducirán de manera directa e, igualmente, se conducirán a los centros cuando no sea posible hacerlo a las

actividades/prestaciones, quedando, consecuentemente, como pendientes a actividades – ejemplos de los anteriores conceptos retributivos serán las primas relacionadas directamente con la actividad que desarrolla el sujeto o por la pertenencia a un determinado centro operativo–.

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

$$\text{Persona equivalente} = \frac{\text{Nº de días efectivamente trabajados en el Centro } "C_i"}{\text{Nº de días totales del periodo}} = \frac{d_i}{D}$$

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

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

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

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

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

Como se ha dicho antes, si bien es cierto que algunos de estos elementos o grupos de elementos pueden relacionarse de forma inmediata con las actividades/prestaciones –por

medición directa o a través de bases de reparto–, no lo es menos que la complejidad y falta de economicidad de las mediciones y el control que ello supone podría aconsejar, en una primera etapa, su tratamiento como coste indirecto a actividades/prestaciones y pendiente en centros, a efectos de conseguir una mayor operatividad práctica del modelo.

Debemos resaltar, finalmente, que las propuestas de criterios de distribución que sugerimos en la tabla 2 constituyen únicamente sugerencias, orientaciones y propuestas genéricas cuya concreción específica dependerá, para los distintos elementos, centros y actividades/prestaciones, de las condiciones concretas de información en el municipio de que se trate, ya que como establece la Resolución de 28 de julio de 2011 en sus puntos 28 y 29, para la asignación a centros o actividades/prestaciones de los elementos de coste distintos del personal se utilizarán como criterios de reparto aquellos que, en cada caso, se considere que reflejan mejor la relación causal entre dichos costes y los centros o actividades/prestaciones consuntivas de los mismos.

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

ELEMENTOS DE COSTE		POSIBLES CRITERIOS DE ASIGNACIÓN A CENTROS Y/O ACTIVIDADES/PRESTACIONES
ADQUISICIÓN DE BIENES Y SERVICIOS		
Coste de materiales de reprografía e imprenta		Nº de personas equivalentes
Costes de otros materiales		
	<i>Material de oficina</i>	Nº de personas equivalentes
	<i>Prensa, revistas, libros y otras publicaciones</i>	Si es específico de un centro queda pendiente de reparto en ese centro, si es genérico su coste se trata como directo a la actividad-organización
	<i>Vestuario</i>	Nº de personas equivalentes
	<i>Productos alimenticios</i>	Lo habitual es la asignación directa aunque, si no fuera posible, se podría asignar en función del Nº de personas atendidas o Nº de personas alimentadas diariamente
	<i>Productos farmacéuticos y material sanitario</i>	Lo habitual es su asignación directa aunque, si no fuera posible, se podría asignar en función del nº de personas que reciben atención médica
	<i>Productos de limpieza y aseo</i>	Nº de personas equivalentes Nº de metros cuadrados
	<i>Material de mantenimiento y reparaciones</i>	Nº de personas equivalentes
	<i>Material electrónico, eléctrico y de comunicaciones</i>	Nº de personas equivalentes

ELEMENTOS DE COSTE		POSIBLES CRITERIOS DE ASIGNACIÓN A CENTROS Y/O ACTIVIDADES/PRESTACIONES
	<i>Manutención de animales</i>	Lo habitual es su asignación directa
	<i>Otros aprovisionamientos</i>	Según la naturaleza del aprovisionamiento
Trabajos realizados por otras organizaciones		Lo habitual es su asignación directa, aunque de no ser posible el criterio de reparto elegido dependerá de la naturaleza del trabajo realizado
SERVICIOS EXTERIORES		
Costes de investigación y desarrollo del ejercicio		Según la naturaleza de la investigación
Arrendamientos y cánones		
	<i>Arrendamiento de terrenos y bienes naturales</i>	Nº de metros cuadrados
	<i>Arrendamiento de edificios y otras construcciones</i>	Nº de metros cuadrados
	<i>Arrendamientos de maquinaria, instalaciones y utillaje</i>	Nº de personas equivalentes Nº de horas de utilización
	<i>Arrendamiento de material de transporte</i>	Lo habitual es su asignación directa aunque, si no fuera posible, se podría asignar en función del nº de vehículos asignados a cada centro y/o actividad/prestación
	<i>Arrendamiento de mobiliario y enseres</i>	Lo habitual es su asignación directa aunque, si no fuera posible, se podría asignar en función del nº de personas equivalentes
	<i>Arrendamiento de equipos para procesos de información</i>	Lo habitual es su asignación directa aunque, si no fuera posible, se podría asignar en función del nº de personas equivalentes
	<i>Arrendamiento de otro inmovilizado material</i>	Según la naturaleza del mismo, aunque, por regla general podríamos utilizar el nº de personas equivalentes
	<i>Cánones</i>	Lo habitual es su asignación directa
Reparaciones, mantenimiento y conservación		
	<i>Reparaciones, mantenimiento y conservación de infraestructuras y bienes naturales</i>	Nº de metros cuadrados
	<i>Reparaciones, mantenimiento y conservación de edificios y otras construcciones</i>	Nº de metros cuadrados
	<i>Reparaciones, mantenimiento y conservación de maquinaria, instalaciones técnicas y utillaje</i>	Nº de personas equivalentes Nº de horas de utilización
	<i>Reparaciones, mantenimiento y conservación de elementos de transporte</i>	Lo habitual es su asignación directa aunque, si no fuera posible, se podría asignar en función del nº de vehículos asignados a cada centro y/o actividad/prestación
	<i>Reparaciones, mantenimiento y conservación de mobiliario</i>	Lo habitual es su asignación directa aunque, si no fuera posible, se podría asignar en función del nº de personas equivalentes

ELEMENTOS DE COSTE		POSIBLES CRITERIOS DE ASIGNACIÓN A CENTROS Y/O ACTIVIDADES/PRESTACIONES
	<i>Reparaciones, mantenimiento y conservación de equipos para procesos de información</i>	Lo habitual es su asignación directa aunque, si no fuera posible, se podría asignar en función del nº de personas equivalentes
	<i>Reparaciones, mantenimiento y conservación de otro inmovilizado material</i>	Según la naturaleza del mismo, aunque, por regla general podríamos utilizar el nº de personas equivalentes
Servicios de profesionales independientes		Lo habitual es su asignación directa, aunque de no ser posible el criterio de reparto elegido dependerá de la naturaleza del servicio prestado
Servicios bancarios y similares		Se trata como directo a la actividad-organización
Publicidad, propaganda y relaciones públicas		Si es específico de un centro queda pendiente de reparto en ese centro, a no ser que puede asignarse de forma directa a una actividad/prestación. Si es genérico su coste se trata como directo a la actividad-organización
Suministros		
	<i>Energía eléctrica</i>	Nº de metros cuadrados Potencia instalada
	<i>Agua</i>	Nº de metros cuadrados Nº de personas equivalentes
	<i>Gas</i>	Nº de metros cuadrados Nº de personas equivalentes
	<i>Combustible</i>	Según su uso (dependiendo del combustible) Nº de vehículos Nº de kilómetros recorridos Nº de metros cuadrados Potencia instalada
	<i>Otros suministros</i>	Depende del tipo de suministro
Comunicaciones		
	<i>Comunicaciones telefónicas</i>	Nº de personas equivalentes
	<i>Comunicaciones informáticas</i>	Nº de personas equivalentes
	<i>Comunicaciones postales</i>	Nº de personas equivalentes
	<i>Otras comunicaciones</i>	Nº de personas equivalentes
	<i>Otros gastos en comunicaciones</i>	Nº de personas equivalentes
Costes diversos		Según la naturaleza del coste
TRIBUTOS		
Tributos de carácter local		Según las características del tributo
Tributos de carácter autonómico		Según las características del tributo
Tributos de carácter estatal		Según las características del tributo
COSTE DE AMORTIZACIONES		
Amortización del inmovilizado material		
	<i>Edificios y otras construcciones</i>	Nº de metros cuadrados

ELEMENTOS DE COSTE		POSIBLES CRITERIOS DE ASIGNACIÓN A CENTROS Y/O ACTIVIDADES/PRESTACIONES
	<i>Maquinaria</i>	Lo habitual es su asignación directa aunque, si no fuera posible, se podría asignar en función del nº de horas de utilización o nº de personas equivalentes
	<i>Instalaciones</i>	Lo habitual es su asignación directa aunque, si no fuera posible, se podría asignar en función del nº de personas equivalentes
	<i>Ullaje</i>	Lo habitual es su asignación directa aunque, si no fuera posible, se podría asignar en función del nº de personas equivalentes
	<i>Elementos de trasporte</i>	Lo habitual es su asignación directa aunque, si no fuera posible, se podría asignar en función del nº de vehículos asignados a cada centro y/o actividad/prestación
	<i>Mobiliario y enseres</i>	Lo habitual, siempre y cuando dispongamos de un adecuado inventario, es su asignación directa aunque, si no fuera posible, se podría asignar en función del nº de personas equivalentes
	<i>Equipos para procesos de información</i>	Lo habitual es su asignación directa aunque, si no fuera posible, se podría asignar en función del nº de personas equivalentes
	<i>Otro inmovilizado material</i>	Según la naturaleza del mismo, aunque, por regla general podríamos utilizar el nº de personas equivalentes
Amortización del inmovilizado intangible		
	<i>Aplicaciones informáticas</i>	Lo habitual es su asignación directa aunque, si no fuera posible, se podría asignar en función del nº de personas equivalentes
	<i>Otro inmovilizado intangible</i>	Según la naturaleza del mismo, aunque, por regla general podríamos utilizar el nº de personas equivalentes
COSTES FINANCIEROS		
De deuda pública en euros		
	<i>Intereses</i>	Su coste se trata como directo a la actividad-organización
	<i>Gastos de emisión, modificación y cancelación</i>	Su coste se trata como directo a la actividad-organización
	<i>Otros gastos financieros</i>	Su coste se trata como directo a la actividad-organización
De préstamos y otras operaciones financieras en euros		
	<i>Intereses</i>	Su coste se trata como directo a la actividad-organización

ELEMENTOS DE COSTE		POSIBLES CRITERIOS DE ASIGNACIÓN A CENTROS Y/O ACTIVIDADES/PRESTACIONES
	<i>Gastos de formalización, modificación y cancelación</i>	Su coste se trata como directo a la actividad-organización
	<i>Otros gastos financieros</i>	Su coste se trata como directo a la actividad-organización
De deuda pública en moneda distinta del euro		
	<i>Intereses</i>	Su coste se trata como directo a la actividad-organización
	<i>Gastos de emisión, modificación y cancelación</i>	Su coste se trata como directo a la actividad-organización
	<i>Diferencias de cambio</i>	Su coste se trata como directo a la actividad-organización
	<i>Otros gastos financieros</i>	Su coste se trata como directo a la actividad-organización
De préstamos y otras operaciones financieras en moneda distinta al euro		
	<i>Intereses</i>	Su coste se trata como directo a la actividad-organización
	<i>Gastos de formalización, modificación y cancelación</i>	Su coste se trata como directo a la actividad-organización
	<i>Diferencias de cambio</i>	Su coste se trata como directo a la actividad-organización
	<i>Otros gastos financieros</i>	Su coste se trata como directo a la actividad-organización
De depósitos, fianzas y otros		
	<i>Intereses de depósitos</i>	Su coste se trata como directo a la actividad-organización
	<i>Intereses de fianzas</i>	Su coste se trata como directo a la actividad-organización
Intereses de demora y otros gastos financieros		
	<i>Intereses</i>	Su coste se trata como directo a la actividad-organización
	<i>Operaciones de intercambio financiero</i>	Su coste se trata como directo a la actividad-organización
	<i>Ejecución de avales</i>	Su coste se trata como directo a la actividad-organización
	<i>Intereses por operaciones de arrendamiento financiero ("leasing")</i>	Su coste se trata como directo a la actividad-organización
	<i>Otros gastos financieros</i>	Su coste se trata como directo a la actividad-organización
COSTE DE TRANSFERENCIAS Y SUBVENCIONES		
Transferencias corrientes		
	<i>A la administración general de la entidad local</i>	Su coste se trata como directo a la actividad-organización
	<i>A los OOAA. De la entidad local</i>	Su coste se trata como directo a la actividad-organización

ELEMENTOS DE COSTE		POSIBLES CRITERIOS DE ASIGNACIÓN A CENTROS Y/O ACTIVIDADES/PRESTACIONES
	<i>A la administración del estado</i>	Su coste se trata como directo a la actividad-organización
	<i>A la seguridad social</i>	Su coste se trata como directo a la actividad-organización
	<i>A entes públicos y sociedades mercantiles de la entidad local</i>	Su coste se trata como directo a la actividad-organización
	<i>A comunidades autónomas</i>	Su coste se trata como directo a la actividad-organización
	<i>A entidades locales</i>	Su coste se trata como directo a la actividad-organización
	<i>A empresas privadas</i>	Si es específico de un centro queda pendiente de reparto en ese centro, a no ser que pueda asignarse de forma directa a una actividad/prestación. Si es genérico su coste se trata como directo a la actividad-organización
	<i>A familias e instituciones sin fines de lucro</i>	Si es específico de un centro queda pendiente de reparto en ese centro, a no ser que pueda asignarse de forma directa a una actividad/prestación. Si es genérico su coste se trata como directo a la actividad-organización
	<i>Al exterior</i>	Su coste se trata como directo a la actividad-organización
Transferencias de capital		
	<i>A la administración general de la entidad local</i>	Su coste se trata como directo a la actividad-organización
	<i>A los OO.AA. De la entidad local</i>	Su coste se trata como directo a la actividad-organización
	<i>A la administración del estado</i>	Su coste se trata como directo a la actividad-organización
	<i>A la seguridad social</i>	Su coste se trata como directo a la actividad-organización
	<i>A entes públicos y sociedades mercantiles de la entidad local</i>	Su coste se trata como directo a la actividad-organización
	<i>A comunidades autónomas</i>	Su coste se trata como directo a la actividad-organización
	<i>A entidades locales</i>	Su coste se trata como directo a la actividad-organización
	<i>A empresas privadas</i>	Si es específico de un centro queda pendiente de reparto en ese centro, si es genérico su coste se trata como directo a la actividad-organización
	<i>A familias e instituciones sin fines de lucro</i>	Si es específico de un centro queda pendiente de reparto en ese centro, si es genérico su coste se trata como directo a la actividad-organización
	<i>Al exterior</i>	Su coste se trata como directo a la actividad-organización

Fuente: Elaboración propia.

3.2. Centros de Coste.

3.2.1. Definición, clasificación y catálogo.

En cualquier organización, ya sea pública o privada, se desarrolla una actividad productiva que supone la actuación conjunta, debidamente coordinada, de todos aquellos factores productivos vinculados a la misma y que contribuye al logro de sus objetivos. Del análisis de esa actividad global se desprende que, en nuestro caso, una Entidad Local puede ser objeto de descomposición en una serie de unidades básicas integradas por un conjunto de elementos más o menos extenso que colaboran en la realización de alguna operación productiva. Estas unidades de trabajo presentan un carácter indivisible, toda vez que la ausencia de cualquiera de los factores que la conforman impide o perturba la realización de la actividad que justifica su existencia. Así, un ejemplo de unidad de trabajo sería el conjunto formado por el técnico de medio ambiente del Ayuntamiento con su correspondiente sonómetro para realizar la actividad de control de ruidos en bares.

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

La Resolución de 28 de julio de 2011 define en su punto segundo un centro de coste como “lugar físico donde, como consecuencia del «proceso productivo», se consume toda una serie de recursos que se incorporan a las actividades”. Esto implica, como establece en su apartado séptimo, que “no se permitirá la existencia de centros de coste ficticios que supongan una mera agregación de elementos de coste para su adscripción posterior a actividades, sino que deben venir definidos por su relación con un espacio o su correspondencia con un objeto material en la organización”.

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

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

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

Un centro de coste debería reunir las siguientes características:

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

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

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

1. Por sus características y su participación en el proceso de formación del coste, podemos distinguir dentro de un ayuntamiento los siguientes:

- Centros principales. Centros que realizan una o varias actividades que configuran el proceso productivo de una entidad local, contribuyendo de manera inmediata a la formación del valor en que consiste dicho proceso. Ejemplos de este tipo de centros en un ayuntamiento serían la sección de mayores del área de bienestar social o el negociado de eventos y actividades deportivas del área de deportes y cultura.
- Centros auxiliares. Centros que realizan una actividad de ayuda y que, sin afectar de manera inmediata a la formación del coste, se considera necesario para la correcta realización del proceso productivo de la entidad local. El coste de estos centros, a través de sus actividades, se imputará al coste de otros centros. Ejemplos de este tipo de centros en un ayuntamiento serían el departamento de mantenimiento general del conjunto del ayuntamiento, el de instalaciones en el área de deportes y cultura o el departamento de asesoría jurídica dentro del área de presidencia (siempre que no preste su actividad directamente al ciudadano).
- Centros directivos, administrativos y generales (Centros DAG). Centros encargados de coordinar la actividad de otros centros dependientes de él, o de realizar actividades de tipo administrativo o general que permiten el funcionamiento de la entidad local. Ejemplos de este tipo de centros en un ayuntamiento serían la secretaría general dentro del área de presidencia o la intervención general municipal dentro del área de economía.
- Centros anexos. Centros que realizan actividades no necesarias, o al menos no imprescindibles, para el proceso productivo de una entidad local. Ejemplos de este tipo de centros en un ayuntamiento podrían ser las distintas cafeterías que se encuentren en dependencias municipales o las guarderías que el ayuntamiento hubiera creado para sus empleados.
- Centros-Agrupaciones de costes. Constituyen agregados contables que permiten la localización de costes en lugares no definibles como centros propiamente dichos, al no desarrollarse en ellos ninguna actividad (locales vacíos), por no realizarse actividades que constituyen el objeto de la organización, pero necesarias por imperativo local (locales sindicales) o por otras causas.

- Centros mixtos. Centros que participan simultáneamente de las características de dos o más de los tipos de centros que se definen. Ejemplos de este tipo de centros en un ayuntamiento serían la sección de publicaciones o centro de informática, siempre y cuando ambos centros presten sus servicios, por ejemplo, tanto a usuarios externos como internos del ayuntamiento.
2. Por su función y la naturaleza de sus actividades/prestaciones tendríamos³⁵:
- Centros de Seguridad y Protección. Ejemplos de este tipo de centros podrían ser el de Policía Local o un Parque de Bomberos.
 - Centros de Asuntos Sociales. Ejemplos de este tipo de Centros podrían ser un Centro de Mayores o un Centro de Acogida para personas sin hogar.
 - Centros de Vivienda y Urbanismo. Ejemplos de este tipo de Centros serían un Instituto Municipal de la Vivienda o la Sección de Disciplina Urbanística.
 - Centros de Cultura y Deportes. Como ejemplos podemos citar una Instalación Deportiva Municipal concreta o un Centro de Exposiciones Municipal.
 - Centros de Comercio y Mercados. Ejemplos de este tipo de Centros serían la Sección de Mercados Municipales o la Sección de Venta Ambulante.
 - Centros de Medioambiente. A modo de ejemplo podemos citar, la Sección de Limpieza Vial o un Laboratorio Medioambiental Municipal.
 - Centros de Movilidad y Transportes. Ejemplos de este tipo de centros serían la Sección de Transportes y Taxis o la Sección de Control del Tráfico.
 - Centros Institucionales. A modo de ejemplo podemos señalar el Registro Municipal o la Sección de Asesoría Jurídica.
 - Juntas de Distrito. Para el caso en que exista una descentralización de servicios.

³⁵ Esta clasificación de centros no figura en la Resolución de 28 de julio de 2011, pero creemos que es perfectamente complementaria con la anterior y, además, se ha revelado como de gran utilidad para la organización interna de las propias entidades locales.

- Otros Centros. Aquí tendrían cabida, a modo de cajón de sastre, los centros de coste que no tengan cabida en el resto de apartados.

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

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

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

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

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

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

De esta manera, tomamos como referencia un ayuntamiento tipo cuyo organigrama general establecido por áreas generales de gobierno presenta la estructura que aparece en la figura 3.3. Lógicamente, si nos quedamos en este nivel de análisis seguramente no se podrán establecer relaciones causales lo suficientemente objetivas a la hora de imputar el coste pendiente de estas áreas –macrocentros– a los distintos objetos de coste. Además, dudamos de la efectividad del control que de la actividad se efectúe a este nivel. Es por ello que se hace necesario descender a niveles inferiores dentro del organigrama de la Entidad. Consecuentemente vamos a considerar distintos niveles de agrupación de centros de coste, a saber:

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

Centrándonos, por ejemplo en el Área de Gobierno que en el organigrama general hemos denominado de Asuntos Sociales, ésta a su vez se puede estructurar en las siguientes Áreas Específicas³⁶:

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

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

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

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

- Negociado de voluntariado.
- Negociado económico-administrativo.

Como hemos comentado anteriormente, será la propia entidad la que determine el nivel de detalle deseado para la consecución de los objetivos marcados dejando claro que no siempre, por la propia organización del servicio, se va a poder descender al nivel máximo de desglose³⁷. Es por ello que, en aras a una mayor operatividad, en este Trabajo nos centramos en el nivel tres de desglose, es decir, en lo que hemos denominado genéricamente Secciones³⁸.

Por cada una de las secciones definidas deberán identificarse:

- Los factores y sus unidades de medida técnica;

³⁶ Se utiliza la terminología propia de la división orgánica municipal.

³⁷ Cuestión importante es conocer el proceso de recogida de datos implantado en el ayuntamiento para verificar si es posible la atribución de los distintos elementos de coste a los centros.

³⁸ Si bien la denominación adoptada por este nivel orgánico en muchos ayuntamientos es el de Servicio, hemos creído oportuno utilizar la expresión Sección con el objeto de no confundir el término Servicio con la prestación del centro.

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

Tomando como base lo comentado hasta ahora, un catálogo de centros de coste a nivel municipal que combine las dos clasificaciones³⁹ tomadas en consideración podría ser el que se expone a continuación⁴⁰.

1. Centros de Seguridad y Protección:

1.1. Centros Principales.

1.1.1. Policía Judicial.

1.1.2. Prevención y Educación Vial.

1.1.3. Centro Municipal de Emergencias.

1.1.4. Policía Administrativa.

1.1.5. Regulación del Tráfico y Seguridad Vial.

1.1.6. Parque de Bomberos A.

1.1.7. Parque de Bomberos B.

1.1.8. Centro de coste de Protección Civil.

1.1.9.

1.2. Centros Auxiliares.

³⁹ Prescindimos dentro de la primera clasificación de los Centros Anexos y de los Centros Mixtos y dentro de la segunda de Juntas de Distrito y Otros Centros.

⁴⁰ Evidentemente, este catálogo ha de ser necesariamente abierto y se expone a modo de ejemplo ilustrativo, pues la problemática municipal (formas de organizar el servicio, competencias autonómicas, etc.) hace que la combinación de centros pueda ser infinita. Comentar, además, que no se trata de una jerarquización de centros en el sentido establecido en la Resolución de 28 de julio de 2011 (centros de nivel superior y centros de último nivel), sino que se trata de una clasificación de centros que toma como referencia el organigrama municipal y se establece, fundamentalmente, de cara al control de la actividad desarrollada en cada una de esas áreas orgánicas.

1.2.1. Parque Móvil de Policía Local.

1.2.2. Mantenimiento de Comunicaciones.

1.2.3. Asesoría Jurídica.

1.2.4.

1.3. Centros Directivos, Administrativos y Generales.

1.3.1. Jefatura de Servicio de Policía Local.

1.3.2. Centro de coste de gestión económica-administrativa de la Policía Local.

1.3.3. Jefatura de Bomberos.

1.3.4. Concejalía del Área a la que están adscritos los distintos centros principales.

1.3.5.

2. Centros de Asuntos Sociales.

2.1. Centros Principales.

2.1.1. Centro de coste de Servicios Sociales Comunitarios.

2.1.2. Centro de coste de Menores.

2.1.3. Centro de coste de Mayores.

2.1.4. Centro de coste de Colectivos con Necesidades Especiales.

2.1.5. Centro de coste de Igualdad de Oportunidades de la Mujer.

2.1.6. Participación Social.

2.1.7. Voluntariado.

2.1.8.

2.2. Centros Auxiliares.

2.2.1. Mantenimiento de Centros.

2.2.2.

2.3. Centros Directivos, Administrativos y Generales.

2.3.1. Centro de coste de gestión económica-administrativa de Servicios Sociales.

2.3.2. Coordinación de Centros.

2.3.3. Concejalía del Área a la que están adscritos los distintos centros principales.

2.3.4.

3. Centros de Vivienda y Urbanismo.

3.1. Centros Principales.

3.1.1. Centro de coste de Inspección.

3.1.2. Centro de coste de Disciplina Urbanística.

3.1.3. Centro de coste de Arqueología.

3.1.4. Centro de coste de Obras.

3.1.5. Centro de coste de Promoción de Viviendas y Suelo.

3.1.6. Centro de coste de Rehabilitación.

3.1.7.

3.2. Centros Auxiliares.

3.2.1. Mantenimiento.

3.2.2. Parque Móvil.

3.2.3.

3.3. Centros Directivos, Administrativos y Generales.

3.3.1. Centro de coste de gestión económica-administrativa de Licencias.

3.3.2. Coordinación de Urbanismo.

3.3.3. Concejalía del Área a la que están adscritos los distintos centros principales.

3.3.4.

4. Centros de Cultura y Deportes.

4.1. Centros Principales.

4.1.1. Instalación Deportiva A.

4.1.2. Instalación Deportiva B.

4.1.3. Centro Cultural A.

4.1.4. Museo municipal.

4.1.5. Fiestas.

4.1.6. Biblioteca Municipal A.

4.1.7. Biblioteca Municipal B.

4.1.8. Archivo Municipal

4.1.9.

4.2. Centros Auxiliares.

4.2.1. Mantenimiento de instalaciones deportivas.

4.2.2.

4.3. Centros Directivos, Administrativos y Generales.

4.3.1. Centro de coste de gestión económica-administrativa de cultura y deportes.

4.3.2. Gestión de Personal.

4.3.3. Coordinación de Bibliotecas.

4.3.4. Planificación de Actividades.

4.3.5. Concejalía del Área a la que están adscritos los distintos centros principales.

4.3.6.

5. Centros de Comercio y Mercados.

5.1. Centros Principales.

5.1.1. Centro de coste de Mercados Municipales.

5.1.2. Centro de coste de Industrias Callejeras.

5.1.3. Centro de coste de Licencias de Apertura.

5.1.4. Centro de coste de Sanidad.

5.1.5.

5.2. Centros Auxiliares.

5.2.1. Limpieza.

5.2.2. Mantenimiento.

5.2.3.

5.3. Centros Directivos, Administrativos y Generales.

5.3.1. Sección de Infraestructuras y Proyectos.

5.3.2. Centro de coste de gestión económica-administrativa de comercio y mercados.

5.3.3. Concejalía del Área a la que están adscritos los distintos centros principales.

5.3.4.

6. Centros de Medioambiente.

6.1. Centros Principales.

6.1.1. Limpieza Viaria.

6.1.2. Limpieza de Playas.

6.1.3. Recogida. Tratamiento y Eliminación de Residuos Sólidos Urbanos.

6.1.4. Educación Ambiental.

6.1.5. Laboratorio Medioambiental.

6.1.6.

6.2. Centros Auxiliares.

6.2.1. Parque Móvil.

6.2.2. Mantenimiento.

6.2.3.

6.3. Centros Directivos, Administrativos y Generales.

6.3.1. Centro de coste de gestión económica-administrativa de medioambiente.

6.3.2. Personal.

6.3.3. Concejalía del Área a la que están adscritos los distintos centros principales.

6.3.4.

7. Centros de Movilidad y Transportes.

7.1. Centros Principales.

7.1.1. Taxis.

7.1.2. Transporte Municipal de Viajeros.

7.1.3. Tráfico.

7.1.4.

7.2. Centros Auxiliares.

7.2.1. Parque Móvil.

7.2.2. Mantenimiento.

7.2.3.

7.3. Centros Directivos, Administrativos y Generales.

7.3.1. Planificación, Coordinación y Control.

7.3.2. Centro de coste de gestión económica-administrativa de movilidad y transportes.

7.3.3. Concejalía del Área a la que están adscritos los distintos centros principales.

7.3.4.

8. Centros Institucionales.

8.1. Centros Principales.

8.1.1. Registro Municipal.

8.1.2.

8.2. Centros Auxiliares.

8.2.1. Personal.

8.2.2. Centro de coste de Servicios Operativos.

8.2.3. Centro de coste de Servicios Informáticos.

8.2.4.

8.3. Centros Directivos, Administrativos y Generales.

8.3.1. Economía y Hacienda.

8.3.2. Tesorería.

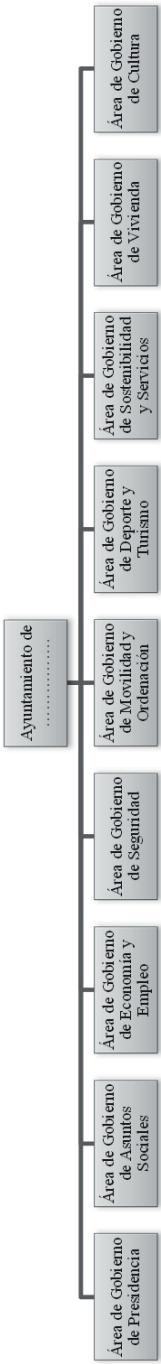
8.3.3. Intervención.

8.3.4. Secretaría General.

8.3.5. Alcaldía.

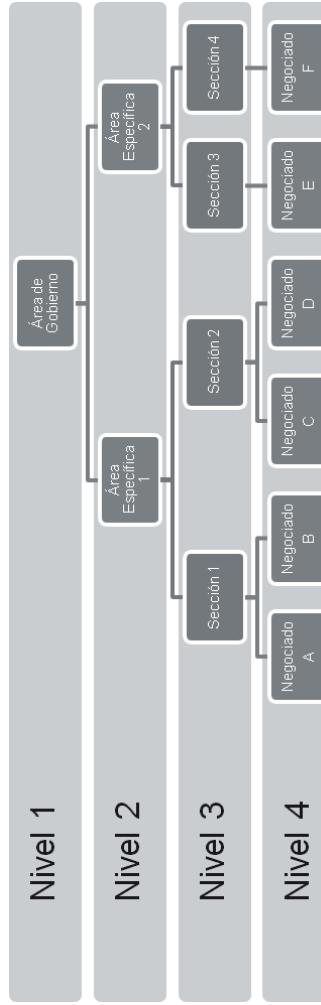
8.3.6.

Figura 3.3. Organigrama tipo de un Ayuntamiento



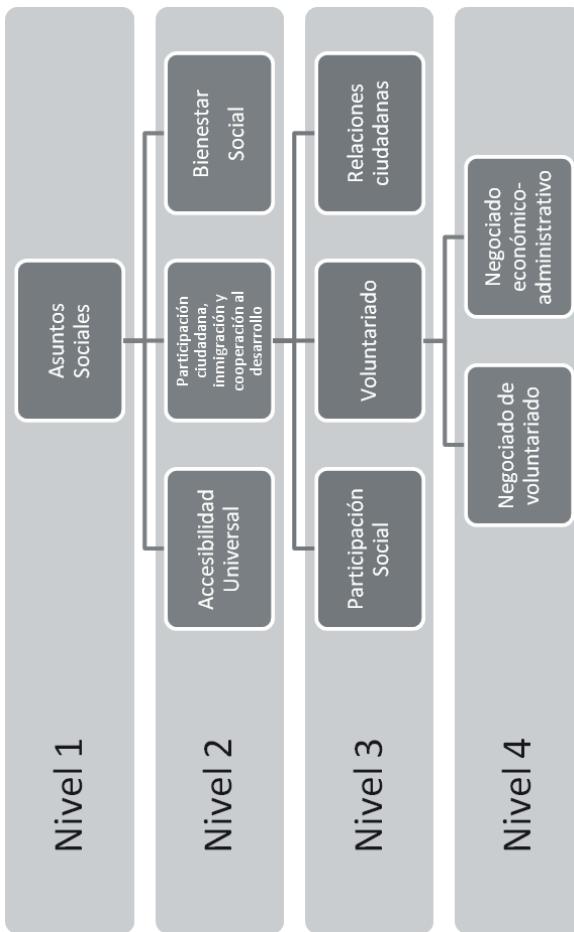
Fuente. Elaboración propia.

Figura 3.5. Niveles en el organigrama de un Ayuntamiento



Fuente. Elaboración propia.

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



Fuente. Elaboración propia.

3.2.2. Tabla de equivalencias.

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

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

3.2.3. Origen de la información.

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

1. Entradas en el centro de coste, que puede tener su origen en:
 - 1.1. Los consumos de bienes y servicios tanto externos como calculados que se realizan en el centro, cuya valoración representaría el coste primario del centro.
 - 1.2. Los consumos efectuados en el centro de bienes y servicios prestados por el ayuntamiento a través de las actividades auxiliares, cuya valoración implicaría el coste secundario del centro.
2. Salidas del centro de coste conformadas por los costes pendientes de imputar a actividades, así como los procedentes de actividades auxiliares.

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

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

CENTRO DE COSTE DE			
Actividades realizadas	Unidad de prestación (Criterio de reparto)	Actividad receptora	Consumo de unidades de prestación
1.		•	•
		•	•
		•	•
2.		•	•
		•	•
		•	•
3.		•	•
		•	•
		•	•

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

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

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

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

A tal efecto, el proceso de determinación de estas unidades de prestación en un centro de coste se desarrolla en dos etapas sucesivas:

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

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

1. Adoptar como unidad de medida la producción sobre la que recae la actuación del centro, expresada en la clase de unidad que convenga. Esta vía se manifiesta válida cuando el centro en cuestión está especializado en una única actividad/prestación o cuando, participando en la transformación económica de varias, resulta factible establecer unas cifras de equivalencia entre las mismas, que permitan expresar la

producción del centro por referencia a una de las actividades (actividad equivalente), que actúa así como unidad de medida de la actividad total. En este caso, una producción heterogénea no aditiva es transformada en una producción homogénea, cuyo volumen puede ser expresado mediante una sola cifra.

2. Cuando en un mismo centro, la diversidad de las actividades impide la determinación de unas relaciones de equivalencia estables entre los mismos, se impone adoptar como variable de medida la unidad técnica de medida de los distintos factores productivos preponderantes.

Si nos centramos en este último caso, el más común en la actividad municipal, la fijación de la variable expresiva de la actividad de un centro se basa en la elección de factores de fácil medición, cuyas variaciones cuantitativas se suponen proporcionales, aproximadamente, a los costes del centro. Para cada centro de coste habrá de buscarse la mejor unidad de medida posible, esto es, aquella que pueda arrojar los resultados más próximos a la realidad. Operando de esta manera no puede pretenderse una completa exactitud, pero, atendiendo a finalidades prácticas, se obtendrán generalmente resultados satisfactorios.

Otro aspecto interesante a tener en cuenta, sobre todo a la hora de la automatización del cálculo, es la clasificación de estas variables en quasi-fijas y en variables. Así, las primeras son aquellas en las que el número de unidades de medición no se modifica necesariamente de forma periódica (metros cuadrados, número de personas, kilómetros de calzada, etc.). Por su parte, las segundas son aquellas en las que el número de unidades de medida se modifica normalmente de periodo en periodo, como por ejemplo el número de horas-persona.

3.2.5. Criterios de distribución.

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

- Que la relación entre el centro y la actividad/prestación sea directa. En este caso, no es necesario utilizar criterio de distribución alguno para imputar los costes pendientes del centro a las actividades/prestaciones. Solo se daría cuando se realice una sola actividad/prestación o cuando se posea una medición directa.
- Que, como suele ocurrir en la mayoría de las ocasiones, la relación entre el centro y la actividad/prestación no sea directa. En esta situación, tendremos que elegir, siguiendo las pautas marcadas en los apartados precedentes, alguna variable que sirva como criterio de reparto de los costes del centro pendientes de imputar a las distintas actividades/prestaciones beneficiarias.

Tomando como referencia la clasificación de centros anteriormente realizada establecemos a continuación un catálogo⁴¹ de muestra de algunos criterios de distribución del coste pendiente de los centros hacia las actividades/prestaciones. Como es lógico, el uso de estos criterios de distribución va a depender, entre otras cuestiones, de que la información necesaria (consumo realizado por cada una de las actividades de la variable elegida para la distribución de los costes del centro) pueda ser obtenida de una forma mecánica y fiable.

Tabla 3.3. Criterios de distribución de centros a actividades.

1. CENTROS PRINCIPALES		
CENTRO	ACTIVIDADES/ PRESTACIONES	CRITERIO DE DISTRIBUCIÓN
Regulación del tráfico y seguridad vial	<ul style="list-style-type: none"> • Regulación viaria. • Control de velocidad. • Control de alcoholismos. • Control de documentación. • 	Número de policías equivalentes.

⁴¹ Cómo no podía ser de otra manera, este catálogo debe ser considerado como un catálogo abierto susceptible de ser modificado y ampliado.

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

2. CENTROS AUXILIARES

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

3. CENTROS DIRECTIVOS, ADMINISTRATIVOS Y GENERALES

CENTRO	ACTIVIDADES	CRITERIO DE DISTRIBUCIÓN
Sección Económico-Administrativa	<ul style="list-style-type: none"> • Gestión de recursos humanos. • Gestión del registro. • Compras. • 	Número de personas equivalentes destinadas a cada actividad.
Economía y Hacienda	<ul style="list-style-type: none"> • Elaboración y ejecución de los presupuestos. • Estudios económicos. • Coordinación y planificación económica de las inversiones municipales. 	Número de personas equivalentes destinadas a cada actividad.
Alcaldía	<ul style="list-style-type: none"> • Informes técnicos. • Preparación de Plenos. • 	Número de personas equivalentes destinadas a cada actividad.
.....	•

Fuente: Elaboración propia.

3.3. Actividades/prestaciones y servicios.

3.3.1. Definición, clasificación y catálogo.

De acuerdo con la Resolución de 28 de julio de 2011 podemos definir actividad como el “conjunto de actuaciones que tienen como objeto la utilización combinada de factores en un proceso productivo para obtener bienes o prestar servicios, con la suficiente importancia relativa como para determinar su individualización”.

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

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

- Que la actividad constituya en sí misma un servicio público por el que haya que cobrar una tasa o un precio y que, por tanto, para su establecimiento se tenga que determinar su coste⁴².
- Que la actividad sea fácilmente identificable y medible desde un punto de vista técnico.
- Que el montante de los costes justifique su observación individualizada.
- Que tenga una significación para el gestor.

Al igual que se hizo para los anteriores componentes del modelo, es preciso abordar la cuestión de la clasificación de las actividades. En tal sentido, es preciso considerar, al menos como criterios de catalogación, la naturaleza de las actividades que se desarrollan y su participación en el proceso formativo del coste. El primer criterio responde a la identificación primaria de las actividades, de todo tipo, que debe realizar el ayuntamiento para el

⁴² Lógicamente, esta circunstancia sólo se da en determinadas actividades principales.

cumplimiento de los fines que tiene encomendados. Para el segundo criterio se atiende al objetivo inmediato perseguido con el desarrollo de la actividad. De esta forma tendríamos:

1. Clasificación de actividades/prestaciones por su naturaleza⁴³:

- Actividades de seguridad y protección. Ejemplos de este tipo de actividades/prestaciones serían seguridad en lugares públicos, redacciones y revisiones de planes de emergencia, realización de informes técnicos de protección contra incendios, vigilancia de mercadillos, etc.
- Actividades de promoción social. Ejemplos de este tipo de actividades/prestaciones serían actividades de promoción del mayor, actividades de apoyo a la familia, actividades de promoción del voluntariado, actividades sobre información y prevención de drogas, talleres de prevención de la violencia de género, etc.
- Actividades relacionadas con la vivienda y el urbanismo. Ejemplos de este tipo de actividades/prestaciones serían la tramitación de licencias de obra (en sus distintas variantes), actividades de información urbanística, tramitación de expedientes de alineaciones, actividades de gestión y administración de viviendas en alquiler, conservación de pavimentos, etc.
- Actividades culturales y deportivas. Ejemplos de este tipo de actividades/prestaciones podrían ser actividades de gestión de instalaciones deportivas, mantenimiento de instalaciones deportivas, organización de competiciones deportivas municipales, fomento del asociacionismo deportivo, organización de talleres de teatro, actividades de fomento de la lectura, préstamo bibliotecario, organización de conciertos, fiestas de barrio, etc.
- Actividades relacionadas con el comercio. Ejemplos de este tipo de actividades/prestaciones serían las de gestión y mantenimiento de los mercados

⁴³ Esta clasificación debe ser lo más flexible posible, en el sentido de que habrá determinadas actividades/prestaciones susceptibles de ser encuadradas en más de una categoría. En este caso, serán la experiencia práctica y, en la mayoría de las ocasiones, el centro en la que se desarrolle las que determinen su adscripción. Así, por ejemplo, la inspección sanitaria en mercados, es susceptible de ser enmarcada dentro de la categoría que denominamos de salubridad; sin embargo, la experiencia aconseja que se encuadre dentro de las actividades relacionadas con el comercio. De igual modo que comentamos para el caso de los centros, esta clasificación no figura en la Resolución de 28 de julio de 2011, sin embargo si se revela útil de cara al control de la actividad por parte de los diferentes gestores municipales.

municipales de abastos, tramitación de autorizaciones para la venta ambulante, resolución de conflictos en materia de consumo, actividades de información y orientación para los consumidores, etc.

- Actividades relacionadas con la salubridad y el medioambiente. Ejemplos de este tipo de actividades/prestaciones serían la limpieza viaria, recogida de residuos sólidos urbanos, limpieza de playas, control de plagas, recogida de animales, inspecciones y controles con motivo de denuncias medioambientales, recogidas selectivas de residuos, tramitación de licencias para la tenencia de animales potencialmente peligrosos, mantenimiento del alumbrado, etc.
- Actividades de movilidad y transporte. Ejemplos de este tipo de actividades/prestaciones serán la tramitación de cualquier actividad que incida sobre el tráfico, conservación y mantenimiento de la señalización del tráfico, actividades de control del tráfico, gestión de aparcamientos, tramitaciones de las distintas modalidades de tarjetas para el uso del transporte público municipal, gestión de la estación de autobuses municipal, etc.
- Actividades de carácter general o institucional. Ejemplos de este tipo de actividades serían las de gestión financiera, las de apoyo al alcalde y a los distintos grupos políticos, actividades de contratación, actividades de asesoramiento jurídico a las distintas áreas municipales, actividades de protocolo, gestión de compras, estudios, etc.
- Otras actividades.

2. Por el objetivo inmediato perseguido:

- Actividades finalistas o principales. Las tendentes a la realización inmediata de los outputs (bienes y servicios) que constituyen la razón de ser del ayuntamiento (actividades de protección, actividades de recogida de basura, actividades de extinción de incendios, etc.). Tienen como destinatario final a la ciudadanía considerada bien de manera individual bien en su totalidad (servicios puros).
- Actividades auxiliares. Las que sirven de soporte al proceso productivo de una manera mediata (actividades de mantenimiento de instalaciones deportivas,

actividades de asesoramiento jurídico solicitado por otros centros del ayuntamiento, etc.).

- Actividades directivas, administrativas y generales (actividades DAG). Actividades realizadas por los centros de igual denominación, o por los centros mixtos en su caso, que constituyen el soporte administrativo y de dirección en toda organización. Su diferencia con las actividades auxiliares radica, fundamentalmente, en no estar relacionadas directamente con el proceso productivo como tal. Ejemplo de estas actividades podría ser la confección de nóminas en el Ayuntamiento.
- Actividades anexas. Actividades que no se consideran imprescindibles para la realización de las funciones productivas de una entidad local. Entre otras, aquéllas que, si bien pueden cumplir una función social, no responden a criterios de organización de la producción y siempre que las organizaciones no estén obligadas a su realización como consecuencia de mandatos legales o acuerdos debidamente establecidos.
- Actividades-Organización. Actividad que recoge aquellos costes que no son atribuibles a una actividad en concreto del ayuntamiento. Un ejemplo sería una campaña institucional de imagen del ayuntamiento.
- Trabajos realizados por la organización/ayuntamiento para su propio inmovilizado (Actividades TROPI / TRAPI). Actividad que recoge los costes derivados de las acciones que emprende la entidad local para la propia construcción o supervisión de elementos que van a formar parte de su Inmovilizado. Su coste, por tanto, en cuanto que constituyen inversiones reales en activos cuyo uso y disfrute se producirá en períodos posteriores al de su consecución, sólo repercutirán en el coste de las restantes actividades de la organización mediante la amortización calculada por su aplicación en el desarrollo de las mismas en el periodo en el que se produzca. En consecuencia, su tratamiento será similar al de las actividades finalistas, no repartiendo sus costes al de otras actividades.

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

desarrolladas en los centros de idéntica denominación, con la lógica excepción de las actividades TROPI y Organización.

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

1. Actividades de seguridad y protección.

1.1. Prestaciones o actividades finalistas o principales.

1.1.1. Seguridad en lugares públicos.

1.1.2. Vigilancia de mercadillos.

1.1.3. Redacción del plan de emergencia A.

1.1.4. Realización del informe técnico de protección contra incendios A.

1.1.5.

1.2. Actividades auxiliares.

1.2.1. Mantenimiento del parque móvil propio del área en el que se encuadren estas actividades.

1.2.2. Asesoría jurídica.

1.2.3. Mantenimiento de la red de telefonía y sistemas de transmisiones.

1.2.4. Gestión y almacenamiento del armamento.

1.2.5.

1.3. Actividades directivas, administrativas y generales.

1.3.1. Planificación de actividades.

1.3.2. Dictado de órdenes y circulares de régimen interno.

1.3.3. Coordinación de relaciones externas con otros cuerpos.

1.3.4.

2. Actividades de promoción social.

2.1. Prestaciones o actividades finalistas o principales.

2.1.1. Actividades de información, valoración y orientación.

2.1.2. Ayuda a domicilio.

2.1.3. Apoyo a la familia.

2.1.4. Taller de mayores.

2.1.5.

2.2. Actividades auxiliares.

2.2.1. Mantenimiento de centros de mayores.

2.2.2.

2.3. Actividades directivas, administrativas y generales.

2.3.1. Planificación de talleres.

2.3.2. Coordinación de actividades.

2.3.3. Gestión de compras no centralizadas.

2.3.4.

3. Actividades relacionadas con la vivienda y el urbanismo.

3.1. Prestaciones o actividades finalistas o principales.

3.1.1. Tramitación de licencias de obra mayor.

3.1.2. Tramitación de licencias de primera ocupación.

3.1.3. Tramitación de expedientes de delimitaciones.

3.1.4. Alquiler de viviendas protegidas.

3.1.5.

3.2. Actividades auxiliares.

3.2.1. Mantenimiento y conservación de viviendas en régimen de alquiler.

3.2.2.

3.3. Actividades directivas, administrativas y generales.

3.3.1. Gestión de personal.

3.3.2. Elaboración y gestión del presupuesto.

3.3.3. Control de proyectos de inversión.

3.3.4.

4. Actividades culturales y deportivas.

4.1. Prestaciones o actividades finalistas o principales.

4.1.1. Gestión de reservas de instalaciones deportivas.

4.1.2. Préstamos de libros.

4.1.3. Taller de teatro A.

4.1.4. Concierto de la banda municipal.

4.1.5.

4.2. Actividades auxiliares.

4.2.1. Mantenimiento de instalaciones deportivas.

4.2.2. Limpieza de bibliotecas.

4.2.3.

4.3. Actividades directivas, administrativas y generales.

4.3.1. Planificación de actividades deportivas.

4.3.2. Planificación y coordinación de actividades culturales.

4.3.3. Relaciones con otras administraciones.

4.3.4.

5. Actividades relacionadas con el comercio.

5.1. Prestaciones o actividades finalistas o principales.

5.1.1. Tramitación de autorizaciones para la venta ambulante.

5.1.2. Información y orientación para los consumidores.

5.1.3. Altas, bajas y modificaciones en la titularidad de puestos en mercados municipales.

5.1.4.

5.2. Actividades auxiliares.

5.2.1. Mantenimiento de mercados municipales.

5.2.2.

5.3. Actividades directivas, administrativas y generales.

5.3.1. Planificación de obras de mejora de mercados.

5.3.2. Coordinación de actividades de mercados.

5.3.3. Organización de campañas de sensibilización comercial.

5.3.4.

6. Actividades relacionadas con la salubridad y el medioambiente.

6.1. Prestaciones o actividades finalistas o principales.

6.1.1. Limpieza viaria.

6.1.2. Recogida de residuos sólidos urbanos.

6.1.3. Control de plagas.

6.1.4. Recogida de animales.

6.1.5.

6.2. Actividades auxiliares.

6.2.1. Limpieza de contenedores.

6.2.2. Reparación de contenedores.

6.2.3. Ensayos de alimentos, aguas y otras muestras ambientales de apoyo a la inspección de medioambiente y sanidad.

6.2.4.

6.3. Actividades directivas, administrativas y generales.

6.3.1. Planificación de servicios de medioambiente.

6.3.2. Tramitación y supervisión de las cuestiones económico-administrativas del área en el que se enmarcan estas actividades.

6.3.3.

7. Actividades de movilidad y transporte.

7.1. Prestaciones o actividades finalistas o principales.

7.1.1. Tramitación de vados.

7.1.2. Tramitación de autorizaciones administrativas para cualquier actividad que incida en el tráfico.

7.1.3. Transmisión del estado del tráfico a los medios de comunicación.

7.1.4. Tramitación de tarjetas de transporte público.

7.1.5.

7.2. Actividades auxiliares.

7.2.1. Conservación y mantenimiento de la señalización del tráfico.

7.2.2. Mantenimiento de los autobuses urbanos.

7.2.3. Suministro de combustible.

7.2.4.

7.3. Actividades directivas, administrativas y generales.

7.3.1. Planificación diaria de servicios.

7.3.2. Gestión económico-administrativa del área en la que se encuadren estas actividades.

7.3.3. Estudios de tráfico, movilidad, transporte público y aparcamientos.

7.3.4.

8. Actividades de carácter general o institucional.

8.1. Prestaciones o actividades finalistas o principales.

8.1.1. Registro general de entrada de documentos.

8.1.2. Expedición de certificados.

8.1.3. Compulsa de documentos.

8.1.4. Bodas civiles.

8.1.5.

8.2. Actividades auxiliares.

8.2.1. Mantenimiento de equipos y programas informáticos.

8.2.2. Gestión centralizada de compras.

8.2.3. Asesoría jurídica.

8.2.4. Mantenimiento centralizado del parque móvil.

8.2.5.

8.3. Actividades directivas, administrativas y generales.

8.3.1. Elaboración del presupuesto del ayuntamiento.

8.3.2. Protocolo y relaciones institucionales.

8.3.3. Apoyo a la labor del alcalde.

8.3.4. Coordinación de Distritos.

8.3.5. Gestión financiera.

8.3.6.

3.3.2. Tabla de equivalencias.

Como ya se apuntó cuando se trataron otros agregados contables, no se puede concebir una parte del sistema contable de forma aislada, obteniendo y generando información de manera independiente del resto de los componentes del mismo. Es por ello, que sería deseable que dentro del ayuntamiento se confeccionase una tabla de equivalencias que estableciera, teniendo presente lo ya comentado en el apartado anterior y relativo al nivel de desglose de las actividades, la correspondencia entre la clasificación por programas del presupuesto de gastos y las actividades/prestaciones del ayuntamiento⁴⁴. Así, en un primer ejemplo de actividades/prestaciones de promoción social, establecemos 5 niveles de desglose, es decir, a los “grupos de programas” mínimos añadimos dos niveles adicionales, como se muestra a continuación.

⁴⁴ Esto no quiere decir que la información sobre actividades tenga su origen en el presupuesto, sino que esta tabla de equivalencias se establece a efectos de control por parte de los distintos gestores municipales.

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

Área de gasto	Política de gasto	Grupo de programas	Nivel 1	Nivel 2	Nivel 3	Denominación	Tipo de actividad
2						Actuaciones de protección y promoción social	
	21					Pensiones	
		211				Pensiones	Finalista (prestación)
			22			Otras prestaciones económicas a favor de empleados	
				221		Otras prestaciones económicas a favor de empleados	Finalista (prestación)
					23	Servicios sociales y promoción social	
					231	Asistencia social primaria	
					2311	Acción social	
					23111	Personas con discapacidad	
						Actuaciones para la accesibilidad de la ciudad	Finalista (prestación)
					231112	Subvenciones de accesibilidad	Finalista (prestación)
					231113	Servicio de intérprete de lengua de signos	Finalista (prestación)
					231114	Transporte adaptado	Finalista (prestación)
					231115	Deportes para personas con discapacidad	Finalista (prestación)

Área de gasto	Política de gasto	Grupo de programas	Nivel 1	Nivel 2	Nivel 3	Denominación	Tipo de actividad
			231116	Ocio para personas con discapacidad		Finalista (prestación)	
			231117	Acciones para el empleo de personas con discapacidad		Finalista (prestación)	
			231118	Apoyo a asociaciones de accesibilidad		Finalista (prestación)	
		231112	Drogodependientes				
			231121	Programas de concienciación y prevención		Finalista (prestación)	
			231122	Asesoramiento sobre adicciones		Finalista (prestación)	
			231123	Actuaciones para la reinserción social		Finalista (prestación)	
			231124	Programas de ocio para el drogodependiente		Finalista (prestación)	
			231125	Gestión de centros para drogodependientes		Finalista (prestación)	
			231126	Apoyo a asociaciones contra la drogodependencia		Finalista (prestación)	
		23113	Inmigrantes				
			231131	Programas de concienciación		Finalista (prestación)	
			231132	Mediación intercultural		Finalista (prestación)	
			231133	Atención al inmigrante		Finalista (prestación)	

Área de gasto	Política de gasto	Grupo de programas	Nivel 1	Nivel 2	Nivel 3	Denominación	Tipo de actividad
			231134		Inserción social del inmigrante	Finalista (prestación)	
			231135		Gestión de centros para inmigrantes	Finalista (prestación)	
		23114			Personas sin hogar	Finalista (prestación)	
			231141		Atención de personas sin hogar	Finalista (prestación)	
			231142		Gestión de centros de acogida	Finalista (prestación)	
			23115		Actuaciones contra la violencia de género	Finalista (prestación)	
			231151		Información y orientación a mujeres maltratadas	Finalista (prestación)	
			231152		Atención directa a mujeres maltratadas	Finalista (prestación)	
			231153		Atención psicológica a mujeres maltratadas	Finalista (prestación)	
			231154		Gestión del recurso de alojamiento a mujeres maltratadas	Finalista (prestación)	
			231155		Programas de concientización sobre la violencia de género	Finalista (prestación)	
		23116			Planes especiales de actuación	Finalista (prestación)	
			23117		Servicio de información y valoración	Finalista (prestación)	
		2312			Promoción social		
			23121		Personas mayores		

Área de gasto	Política de gasto	Grupo de programas	Nivel 1	Nivel 2	Nivel 3	Denominación	Tipo de actividad
			231211	Talleres para mayores		Finalista (prestación)	
			231212	Ocio para mayores		Finalista (prestación)	
			231213	Día internacional del mayor		Finalista (prestación)	
			231214	Información al mayor		Finalista (prestación)	
			231215	Apoyo a asociaciones de mayores		Finalista (prestación)	
			23122	Menores		Finalista (prestación)	
			231221	Tratamiento de adolescentes en conflicto		Finalista (prestación)	
			231222	Erradicación del absentismo escolar		Finalista (prestación)	
			231223	Talleres para menores		Finalista (prestación)	
			231224	Educación en verano		Finalista (prestación)	
			231225	Promoción de la participación infantil		Finalista (prestación)	
			231226	Formación a familias		Finalista (prestación)	
			231227	Ocio para menores		Finalista (prestación)	
			23123	Igualdad de oportunidades de la mujer		Finalista (prestación)	

Área de gasto	Política de gasto	Grupo de programas	Nivel 1	Nivel 2	Nivel 3	Denominación	Tipo de actividad
			231231	Servicio de búsqueda de empleo a la mujer		Finalista (prestación)	
			231232	Formación para el empleo		Finalista (prestación)	
			231233	Talleres socioculturales de igualdad		Finalista (prestación)	
			2313	Asistencia a personas dependientes		Finalista (prestación)	
			23131	Telesistencia		Finalista (prestación)	
			23132	Comida a domicilio		Finalista (prestación)	
			23133	Atención doméstica y personal		Finalista (prestación)	
			2314	Administración general de servicios sociales	DAG		
	24			Fomento del empleo		Finalista (prestación)	
		241		Fomento del empleo		Finalista (prestación)	

Fuente: Elaboración propia.

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

Tabla 3.5. Ejemplos de actividades de Deportes.

Área de Gasto	Política de Gasto	Grupo de Programas	NIVEL 1.	NIVEL 2.	NIVEL 3.	NIVEL 4.	NIVEL 5.	Tipo de actividad
3. Producción de bienes públicos de carácter preferente								
.....								
34. Deportes								
	340. Administración General de Deportes							
		Dirección del Área o Servicio de Deportes						DAG
		Compras						DAG
		Contratación						DAG
		Tesorería						DAG
		Contabilidad						DAG
		Presupuestos						DAG
		Recursos Humanos						DAG
	341. Promoción y fomento del deporte							

Área de Gasto	Política de Gasto	Grupo de Programas	NIVEL 1.	NIVEL 2.	NIVEL 3.	NIVEL 4.	NIVEL 5.	Tipo de actividad
		Actividades deportivas	Actividades de temporada	• Aeróbic		Desglose por tramos de edad (Clasificación A): • Infantil • Adulto • Mayores	Desglose por etapa o nivel: Iniciación Desarrollo Perfeccionamiento	Finalista (prestación)
				• Baloncesto				Finalista (prestación)
				• Condición física				Finalista (prestación)
				• Judo				Finalista (prestación)
				•				Finalista (prestación)
				Campañas	Desglose por disciplina deportiva			Finalista (prestación)
				Cursos específicos	Desglose por disciplina deportiva			Finalista (prestación)

Área de Gasto	Política de Gasto	Grupo de Programas	NIVEL 1.	NIVEL 2.	NIVEL 3.	NIVEL 4.	NIVEL 5.	Tipo de actividad
			Competiciones municipales	Desglose por disciplina deportiva	Desglose por tramos de edad (Clasificación B): • Benjamín • Alevín • Infantil • Cadete • Junior • Sénior			Finalista (prestación)
		Promoción del deporte	Grandes eventos deportivos	Desglose por disciplina deportiva	Desglose por ámbito territorial: • Autonómico • Nacional • Internacional • Olímpico	Desglose por evento específico	Desglose por evento específico	Finalista (prestación)
			Eventos de carácter local	Desglose por disciplina deportiva	Desglose por evento específico			Finalista (prestación)
			Fomento del deporte de rendimiento	Desglose por disciplina deportiva				Finalista (prestación)
			Escuelas deportivas	Desglose por disciplina deportiva				Finalista (prestación)
		Servicios médico-deportivos	Actividades deportivas terapéuticas	Escuela de espada				Finalista (prestación)

Área de Gasto	Política de Gasto	Grupo de Programas	NIVEL 1.	NIVEL 2.	NIVEL 3.	NIVEL 4.	NIVEL 5.	Tipo de actividad
				Gimnasia correctiva				Finalista (prestación)
				Rehabilitación				Finalista (prestación)
		Actividades médicas	Reconocimientos					Finalista (prestación)
				Valoraciones funcionales				Finalista (prestación)
				Seguimiento de patologías				Finalista (prestación)
		Formación en Ciencias del Deporte	Conferencias, cursos, jornadas, seminarios					Finalista (prestación)
				Publicaciones	Artículos, comunicaciones, ponencias			Finalista (prestación)
					Ediciones propias			Finalista (prestación)
					Formación a estudiantes; Prácticas de empresa			Finalista (prestación)
		342.	Instalaciones deportivas					

Área de Gasto	Política de Gasto	Grupo de Programas	NIVEL 1.	NIVEL 2.	NIVEL 3.	NIVEL 4.	NIVEL 5.	Tipo de actividad
		Alquiler de instalaciones: Instalación A	Espacio deportivo 1: Pista polideportiva cubierta		Particulares			Finalista (prestación)
					Asociaciones			Finalista (prestación)
			Espacio deportivo 2: Piscina cubierta	Piscina cubierta (calle 1)	Particulares			Finalista (prestación)
					Asociaciones			Finalista (prestación)
				Piscina cubierta (calle 2)	Particulares			Finalista (prestación)
					Asociaciones			Finalista (prestación)
				Piscina cubierta (calle n)	Particulares			Finalista (prestación)
					Asociaciones			Finalista (prestación)
			Alquiler Espacio deportivo 4: Pista exterior polivalente		Particulares			Finalista (prestación)
		Alquiler de instalaciones: Instalación B			Asociaciones			Finalista (prestación)

Área de Gasto	Política de Gasto	Grupo de Programas	NIVEL 1.	NIVEL 2.	NIVEL 3.	NIVEL 4.	NIVEL 5.	Tipo de actividad
			Alquiler Espacio deportivo 5: Sala de artes marciales		Particulares			Finalista (prestación)
					Asociaciones			Finalista (prestación)
			Alquiler Espacio deportivo 6: Sala de usos múltiple		Particulares			Finalista (prestación)
					Asociaciones			Finalista (prestación)
		Mantenimiento de instalaciones						Auxiliar

Fuente: Elaboración propia.

3.3.3. Origen de la información.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Otra cuestión importante a tener en cuenta a la hora de elegir la unidad de medida es si dicha unidad es homogénea o no. Pongamos un ejemplo, para la prestación “talleres para mayores” una unidad de medida válida podría ser el número de talleres impartidos, ahora bien, si dichos talleres no tuvieran una duración similar dicha medida perdería validez. Es por ello que, en el caso que nos ocupa, habría que acudir al concepto de “taller equivalente” para el cual

utilizamos una cifra de equivalencia que conviertan en homogéneos talleres que debido a su distinta duración son heterogéneos. Así, si tenemos dos talleres, uno que dura 5 horas y otra que dura 10 horas y tomamos como taller tipo el primero, la prestación “talleres para mayores” sería de 3 talleres equivalentes; si, por el contrario, tomamos como referencia el segundo taller la medición de dicha prestación sería de 1,5 talleres equivalentes.

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

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

Tabla 3.6. Unidades de medida de actividades.

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

ACTIVIDAD/PRESTACIÓN	UNIDAD DE MEDIDA
• Coordinación de servicios sociales	Número de reuniones de coordinación.
•
Actividades/prestaciones relacionadas con la vivienda y el urbanismo	
• Licencia de obra menor	Número de licencias tramitadas
• Licencia de obra mayor	Número de licencias expedidas
• Expedientes de alineaciones	Número de expedientes incoados
• Alquiler de vivienda protegida	Número de alquileres tramitados
• Mantenimiento y conservación de viviendas en régimen de alquiler	Número de viviendas en régimen de alquiler equivalentes
•
Actividades/prestaciones culturales y deportivas	
• Talleres culturales	Número de talleres equivalentes
• Banda de música municipal	Número de conciertos
• Exposiciones en centros culturales municipales	Número de exposiciones equivalentes
• Préstamos de fondos de bibliotecas municipales	Número de préstamos realizados
• Uso de las instalaciones por espacio deportivo	Número de usos por espacio deportivo
• Juegos deportivos municipales	Número de inscritos
•
Actividades/prestaciones relacionadas con el comercio	
• Tramitación de autorizaciones para la venta ambulante	Número de tramitaciones realizadas
• Altas, bajas y modificaciones en la titularidad de puestos en mercados municipales	Número de expedientes equivalentes tramitados
• Mantenimiento de mercados municipales	Número de mercados municipales equivalentes
• Coordinación de actividades de mercados	Número de reuniones de coordinación

ACTIVIDAD/PRESTACIÓN	UNIDAD DE MEDIDA
•
Actividades/prestaciones relacionadas con la salubridad y el medioambiente	
• Recogida de residuos sólidos urbanos	Número de kilogramos recogidos
• Limpieza viaria	Número de kilómetros
• Ensayos de alimentos, aguas y otras muestras ambientales de apoyo a la inspección de medioambiente y sanidad	Número de ensayos equivalentes realizados
• Limpieza de contenedores	Número de contenedores
•
Actividades/prestaciones de movilidad y transporte	
• Tramitación de vados	Número de tramitaciones
• Tramitación de tarjetas de transporte público	Número de tarjetas tramitadas
• Conservación y mantenimiento de la señalización del tráfico	Número de horas de personal dedicado a estas actividades
• Mantenimiento de autobuses urbanos	Número de horas de mantenimiento
•
Actividades/prestaciones de carácter general o institucional	
• Registro general de entrada de documentos	Número de documentos registrados
• Bodas civiles	Número de bodas civiles
• Asesoría jurídica	Número de asesoramientos equivalentes
• Gestión centralizada de compras	Número de compras equivalentes
•

Fuente: Elaboración propia.

3.3.5. Criterios de distribución.

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

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

Como ejemplo de actividades auxiliares⁴⁵ y posibles criterios de reparto, tenemos los siguientes:

Tabla 3.7. Criterios de reparto de actividades auxiliares.

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

Fuente: Elaboración propia.

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

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

Para la distribución del coste de las actividades DAG, como señala la Resolución de 28 de julio de 2011 en su punto trigésimo cuarto, se usarán criterios de reparto lo suficientemente amplios como para que todas las actividades finalistas o principales puedan recibir costes de aquellas DAG más generales y lo suficientemente específicos como para que aquellas actividades DAG mas restringidas por su ámbito o su temática tengan un reparto más ajustado. En caso de que no existan criterios que permitan una mejor relación causal para la asignación de costes entre actividades DAG y las actividades finalistas o principales se optará por una de estas tres posibilidades:

- Criterio basado en los porcentajes que determinen el responsable o los responsables de los centros que realizan la actividad directiva, administrativa y general o asimilada a repartir cuando estos sean capaces de justificarlo adecuadamente ante agentes externos. Si esto no fuera posible, se utilizarán los criterios que figuran en los siguientes puntos.
- Criterio basado en el número de personas equivalentes que trabajan para cada actividad receptora.
- Criterio basado en el coste ya asociado a cada actividad receptora.

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

Las actividades anexas al ser actividades que no son necesarias para el desarrollo de la actividad municipal, en nuestra opinión, consideramos que su coste no debe incrementar el coste de las actividades finalistas y, en todo caso, el criterio de reparto deberá depender del servicio que presta y quién lo recibe. En este sentido, la Resolución de 28 de julio de 2011 establece en su punto trigésimo quinto que las actividades anexas podrán repartirse o no a las actividades finalistas o principales a criterio de los responsables de la entidad.

Con relación a las actividades incluidas en el grupo «Organización» serán objeto de reparto a las actividades finalistas o principales en función del coste acumulado en las mismas hasta ese momento.

3.4. Ingresos y márgenes.

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

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

Tabla 3.8. Tipología de ingresos de las administraciones públicas.

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

Fuente: Elaboración propia.

Si bien, desde un punto de vista teórico se pueden determinar una gran variedad de márgenes confrontando ingresos obtenidos y costes incurridos, basándonos en el carácter práctico de

esta publicación nos centraremos en la información sobre ingresos necesaria para determinar los márgenes reseñados en la Resolución de 28 de julio de 2011.

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

- Servicio de abastecimiento de agua.
- Servicio de alcantarillado.
- Servicio de recogida de basuras.
- Servicio de tratamiento de residuos.
- Canon de saneamiento.
- Tasas por la prestación de servicios hospitalarios.
- Tasas por la prestación de servicios asistenciales.
- Tasas por la prestación de servicios educativos.
- Tasas por la prestación de servicios deportivos.
- Licencias de caza y pesca.
- Licencias urbanísticas.
- Cédulas de habitabilidad y licencias de primera ocupación.
- Tasas sobre el juego.
- Tasa por expedición de documentos.

- Tasa por retirada de vehículos.
- Tasa de estacionamiento de vehículos.
- Tasa por entrada de vehículos.
- Tasa por utilización privativa o aprovechamiento especial por empresas explotadoras de servicios de suministros.
- Tasa por utilización privativa o aprovechamiento especial por empresas explotadoras de servicios de telecomunicaciones.
- Tasa por apertura de calas y zanjas.
- Tasa por ocupación de la vía pública con terrazas.
- Tasa por ocupación de la vía pública con suspensión temporal del tráfico rodado.
- Tasas por aprovechamiento del vuelo.

Por su parte, tendrán la consideración de precios públicos las contraprestaciones pecuniarias que se satisfagan por la prestación de servicios o la realización de actividades efectuadas en régimen de Derecho público cuando, prestándose también tales servicios o actividades por el sector privado, sean de solicitud voluntaria por parte de los administrados (art. 24 de la Ley 8/1989). Los precios públicos se determinarán a un nivel que cubra, como mínimo, los costes económicos originados por la realización de las actividades o la prestación de los servicios o a un nivel que resulte equivalente a la utilidad derivada de los mismos (art. 25 de la Ley 8/1989). Como precios públicos característicos tenemos:

- Precios públicos por la prestación de servicios hospitalarios.
- Precios públicos por la prestación de servicios asistenciales.
- Precios públicos por la prestación de servicios educativos.
- Precios públicos por la prestación de servicios deportivos.
- Entradas a museos, exposiciones, espectáculos.
- Servicio de transporte público urbano.

La Resolución de 28 de julio de 2011 establece, en sus apartados vigésimo tercero, vigésimo cuarto y vigésimo quinto, que los ingresos se relacionarán con todas o con algunas de las actividades que se hayan definido como finalistas en la entidad local, existiendo la posibilidad de que ciertos ingresos no puedan ser individualizados ni siquiera a un determinado nivel de las actividades que conforman la estructura de la entidad, debiéndose, en ese caso, considerar que el ingreso afecta al conjunto de la entidad, no a las actividades definidas como «organización» en particular, y deberá relacionarse con el conjunto de costes de la misma.

En el caso de los ingresos que se hayan asociado con actividades (al nivel que se determine en cada caso) se procederá a determinar el margen o grado de cobertura de costes, mediante la comparación de dichos ingresos con los costes asociados a las actividades en cuestión.

El cálculo del margen global se efectuará, teniendo en cuenta aquellos ingresos que no pueden asociarse individualmente con ninguna actividad, mediante el sumatorio de todos los márgenes determinados anteriormente.

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

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

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

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

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

4.1. Interrelaciones y mapa de procesos.

4.1.1. Interrelaciones generales.

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

Dicho proceso, si incluimos el agregado de ingresos para la determinación de los márgenes, suele presentarse delimitado a seis fases genéricas⁴⁶.

1. Cálculo del coste de los elementos.
2. Asignación de costes a objetos de coste.

⁴⁶ Pare el estudio de las problemáticas específicas de estas fases, recomendamos la consulta paralela tanto del capítulo anterior como del apartado 1.2.4. del Trabajo.

3. Repartos entre estructuras (centros y actividades).
4. Asignación de ingresos a actividades.
5. Determinación de márgenes de cobertura por actividades.
6. Determinación de márgenes globales.

En la primera de estas fases, dedicada al coste de los elementos, una vez agrupados y cuantificados, física y económicoamente, los diversos factores que conforman los elementos de costes, se estudia en la segunda fase la cuestión relativa a la relación de estos elementos costes con los centros y actividades/prestaciones, concretándose la distribución del coste de los elementos entre los citados agregados, tanto de forma directa como indirecta. Se persigue, en los casos en los que sea posible, una doble asociación coste-centro y coste-actividad.

En la fase tres, se contempla la posibilidad de relaciones entre las distintas estructuras del sistema. Así, la Resolución de 28 de julio de 2011 contempla las siguientes relaciones entre estructuras⁴⁷:

- Imputación de costes de centros de nivel superior a centros de último nivel.
- Imputación de costes pendientes en centros no asignados previamente a las actividades realizadas por dicho centro.
- Imputación de costes de actividades auxiliares de nivel superior a actividades auxiliares de último nivel.
- Imputación de costes de actividades auxiliares de último nivel a centros no auxiliares de último nivel.
- Imputación de costes de centros procedentes de actividades auxiliares a actividades.
- Imputación de costes de actividades DAG y asimiladas de nivel superior a actividades DAG y asimiladas de último nivel.
- Imputación de costes de actividades DAG y asimiladas de último nivel a actividades no DAG de último nivel.

⁴⁷ Cuando se habla de centros o actividades de nivel superior y de último nivel, se hace referencia a que el modelo se plantea con un desarrollo de estructuras en árbol, de tal manera que se puede hablar de niveles en ese desarrollo. Esto implica que pueden existir, al final de las distintas fases una serie de unidades elementales de coste asociadas con centros o actividades de nivel superior, cuando el objetivo último en el cálculo de las estructuras de centros de coste o de actividades es determinar el coste de las unidades definidas con el máximo nivel de desagregación. Consecuentemente, se ha de proceder a imputar el coste de esos centros o actividades de nivel superior a los centros o actividades de último nivel.

- Imputación de costes del resto de actividades de nivel superior a actividades de último nivel.

En la cuarta fase, los ingresos se relacionarán con todas o con algunas de las actividades que se hayan definido como finalistas en la entidad local, existiendo la posibilidad de que ciertos ingresos no puedan ser individualizados ni siquiera a un determinado nivel de las actividades que conforman la estructura de la entidad.

En las dos últimas fases se determinan los distintos márgenes. Así en la quinta etapa, en el caso de los ingresos que se hayan asociado con actividades se procederá a obtener el grado de cobertura de costes mediante la comparación de dichos ingresos con los costes asociados a las actividades en cuestión. Una vez determinado el margen de cobertura de cada actividad considerada individualmente se procederá, en la última etapa, al cálculo del margen global teniendo en cuenta aquellos ingresos que no se pueden asociar individualmente con ninguna actividad.

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

1. Cálculo del coste total de los elementos; de los centros; y coste agregado a nivel de actividades auxiliares de las actividades/prestaciones.

- a) Determinación del coste de los elementos.
- b) Localización, en su caso, de los elementos de coste en centros e imputación simultánea, en su caso, de los elementos de coste a las actividades/prestaciones.
- c) Imputación de costes pendientes de centros no asignados previamente a las actividades realizadas por dichos centros.
- d) Imputación de costes de actividades auxiliares a centros no auxiliares.
- e) Imputación de costes procedentes de actividades auxiliares a actividades.

2. Cálculo del coste agregado a nivel de actividades DAG de las actividades.

- a) Reparto de los costes de las actividades DAG a las actividades finalistas y asimiladas.

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

a) Reparto de los costes de la actividad-organización a las actividades finalistas y asimiladas.

4.1.2. Mapas de procesos.

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

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

Las etapas a seguir en el diseño⁴⁸ de la traza del coste de una prestación⁴⁹ municipal, y mediante su agregación en el establecimiento del mapa de procesos productivos del ayuntamiento, las podemos sintetizar en las siguientes:

1. Identificación de la prestación.
2. Localización de las actividades en los distintos centros de coste en los que se haya estructurado el ayuntamiento, es decir, tratamos de determinar dónde se hace la prestación.

Como concreción de lo apuntado hasta el momento, mostramos diferentes ejemplos de trazas de costes de distintas prestaciones municipales⁵⁰. Así, dentro del ámbito de lo se pueden denominar Servicios Sociales Municipales, podemos citar a modo de ejemplo los siguientes:

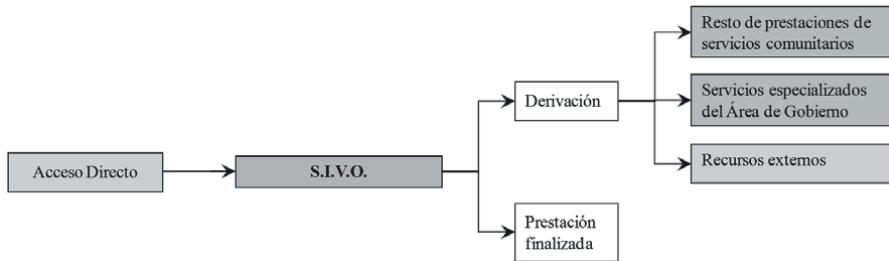
⁴⁸ Inicialmente, el sentido del diseño del proceso productivo es descendente, es decir, comenzamos por la prestación y terminamos por el centro de coste. Sin embargo, su cuantificación económica posterior es ascendente, es decir, comenzamos por el centro de coste y finalizamos con la prestación.

⁴⁹ También podemos hablar de servicios municipales por agregación de prestaciones.

⁵⁰ Un mayor desarrollo se realizará en las adaptaciones que, de este Trabajo, se realicen para cada servicio municipal.

Figura 4.1. Proceso productivo de la prestación de servicios municipal de información, valoración y orientación dentro de los servicios sociales.

INFORMACIÓN, VALORACIÓN Y ORIENTACIÓN (S.I.V.O.)	
Gestiona la información, valoración y orientación como prestación básica de los servicios sociales	
QUÉ SE HACE	DÓNDE SE HACE
<ul style="list-style-type: none"> • Atención genérica al público. • Atención a domicilio para los ciudadanos que no puedan desplazarse. • Gestión de prestaciones complementarias. • Elaboración de informes sociales. • Seguimiento de casos. 	<ul style="list-style-type: none"> • Centro/s Social/es Comunitario/s⁵¹

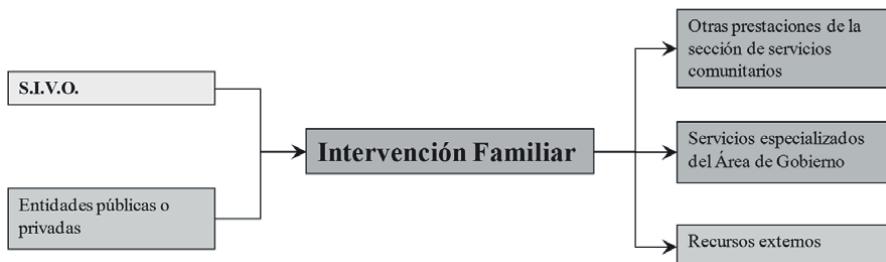


Fuente: Elaboración propia.

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

Figura 4.2. Proceso productivo de la prestación municipal de tratamiento y apoyo familiar.

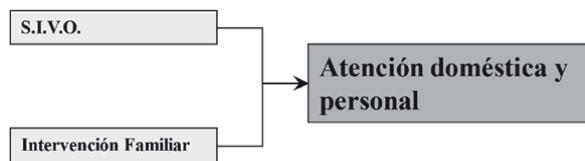
TRATAMIENTO Y APOYO FAMILIAR	
Conjunto de actuaciones tendentes a superar las disfunciones familiares y sociales	
QUÉ SE HACE	DÓNDE SE HACE
<ul style="list-style-type: none"> • Elaboración de proyectos de intervención familiar. • Provisión de tratamientos técnicos a familias. • Seguimiento de casos de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



Fuente: Elaboración propia.

Figura 4.3. Proceso productivo de la prestación municipal de atención doméstica personal.

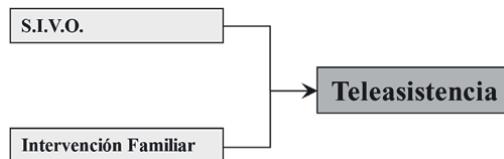
ATENCIÓN DOMÉSTICA PERSONAL	
Prestación de ayudas a mayores y discapacitados en sus viviendas para la realización de tareas domésticas	
QUÉ SE HACE	DÓNDE SE HACE
<ul style="list-style-type: none"> Entrevista y visita para estudio. Valoración del caso. Elaboración de planes de actuación. Prestación de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



Fuente: Elaboración propia.

Figura 4.4. Proceso productivo de la prestación municipal de teleasistencia.

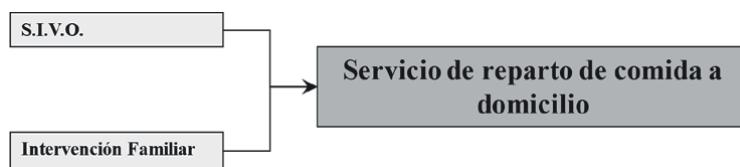
TELEASISTENCIA	
Sistema de ayuda para aquellas personas que viven solas y pueden necesitar algún tipo de intervención en un momento de crisis	
QUÉ SE HACE	DÓNDE SE HACE
<ul style="list-style-type: none"> Entrevista y visita para estudio. Valoración del caso. Elaboración de planes de actuación. Prestación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



Fuente: Elaboración propia.

Figura 4.5. Proceso productivo de la prestación municipal de comida a domicilio.

COMIDA A DOMICILIO	
QUÉ SE HACE	DÓNDE SE HACE
<ul style="list-style-type: none"> Entrevista y visita para estudio. Valoración del caso. Elaboración de planes de actuación. Reparto de comida a domicilio. 	<ul style="list-style-type: none"> Centro/s Social/es Comunitario/s



Fuente: Elaboración propia.

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

Figura 4.6. Procesos productivos de la prestación de gestión de instalaciones deportivas y de mantenimiento de instalaciones deportivas.

GESTIÓN DE INSTALACIONES DEPORTIVAS	
QUÉ SE HACE	DÓNDE SE HACE
<ul style="list-style-type: none"> Alquiler de espacios deportivos para uso libre. Cesión de espacios deportivos para asociaciones. Reserva de espacios deportivos para oferta propia. Trámites de preinscripción. Trámites de inscripción. 	<ul style="list-style-type: none"> Sección de Gestión de Instalaciones

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

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

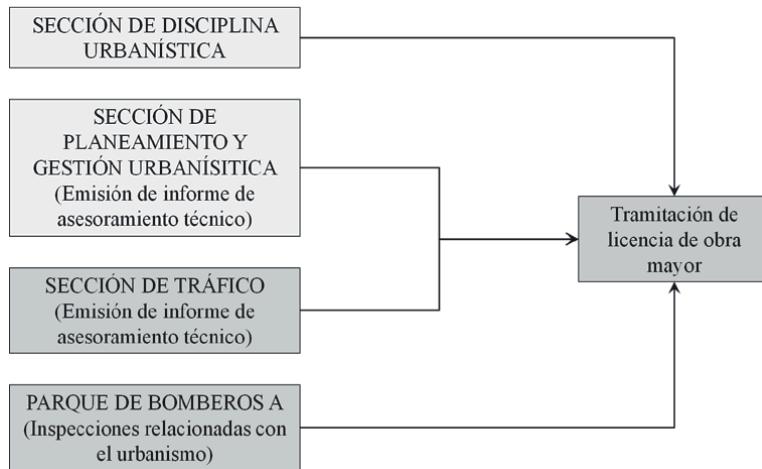


Fuente: Elaboración propia.

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

Figura 4.7. Proceso productivo de la prestación municipal de tramitación de licencias de obra mayor.

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



Fuente: Elaboración propia.

4.2. Fases del modelo de cálculo.

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

4.2.1. Estructura del coste de los centros.

La estructura del coste total de un centro está formada por la suma de los costes primarios de un centro y sus costes secundarios⁵².

Son costes primarios de un centro los derivados de la localización⁵³ de los consumos de bienes servicios tanto externos como calculados que se realizan en el centro. Por tanto, para su determinación se usará el criterio clasificatorio enunciado en el epígrafe 3.1.1. de esta publicación y que atendía a la relación del elemento de coste con el objeto de coste (que en este caso lo constituye el centro). De esta manera, el coste primario de un centro está

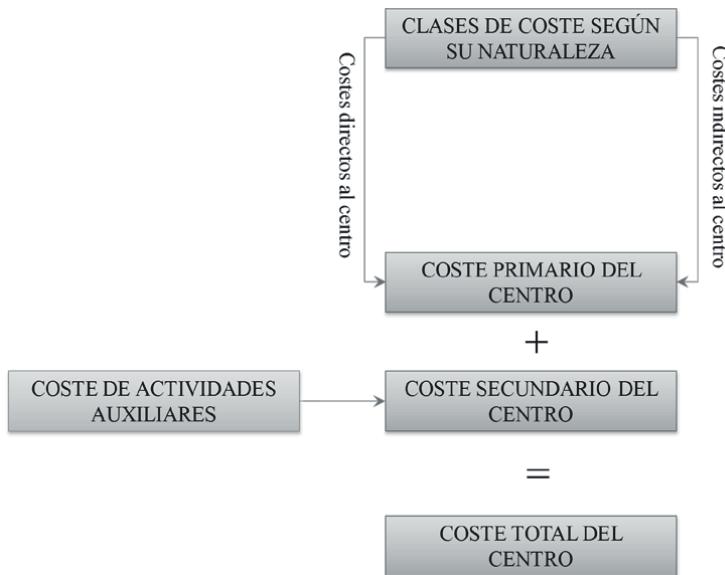
⁵² Estos conceptos como tales no aparecen en la Resolución de 28 de julio de 2011, pero creemos oportuno su uso para hacer referencia a estos portadores intermedios.

⁵³ No debemos olvidar que pueden existir elementos de coste no asociados a centros.

constituido por costes directos del centro (cuya localización es inmediata) y por costes indirectos del centro (para cuya localización tendremos que usar algún criterio de reparto como se recoge en el apartado 3.1.5. del presente trabajo).

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

Figura 4.8. Estructura del coste total de un centro de coste.



Fuente: Elaboración propia.

4.2.2. Estructura del coste de las actividades/prestaciones.

Los portadores intermedios y finales que integran el coste de una actividad/prestación los podemos enumerar en la siguiente lista⁵⁴:

- Coste primario de la actividad/prestación.
- Coste secundario de la actividad/prestación.
- Coste agregado con actividades auxiliares de la actividad/prestación.
- Coste agregado con actividades DAG de la actividad/prestación.
- Coste total de la actividad/prestación.

El coste primario de una actividad/prestación, sea cual sea, se identifica:

- Con los elementos de coste asignados de manera directa, es decir, sin utilizar ningún criterio de reparto.
- Con los elementos de coste asignados de manera indirecta, es decir, usando alguno de los criterios de reparto establecidos en el epígrafe 3.1.5. del presente trabajo— a dicha actividad/prestación.
- El coste de centros pendiente de reparto a las actividades/prestaciones. Con relación a los criterios de distribución a utilizar, nos remitimos al epígrafe 3.1.5. de este Trabajo.

Por su parte, el coste secundario de una actividad/prestación estará integrado por el coste de las actividades auxiliares imputado a través de centros al resto de actividades/prestaciones.

La agregación del coste primario de una actividad/prestación y de su coste secundario (formado por el coste de centros procedentes de actividades auxiliares) constituye el coste agregado con actividades auxiliares de la actividad/prestación.

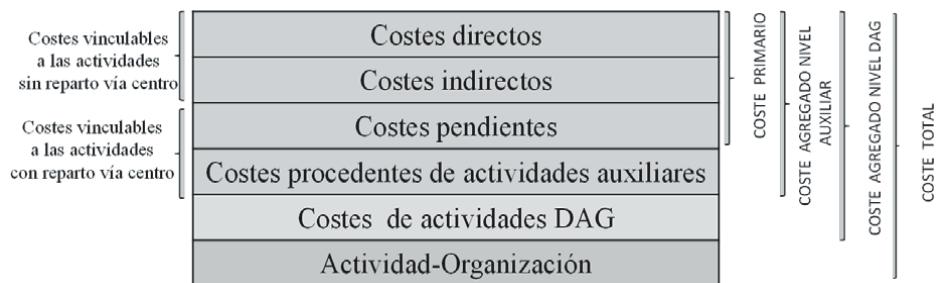
Si al coste agregado a nivel de actividades auxiliares anteriormente calculado le sumamos el coste de las actividades DAG, obtenemos el coste agregado con actividades DAG de la

⁵⁴ Como ya hemos comentado, salvo el concepto de coste primario de una actividad, el resto no aparecen en la Resolución de 28 de julio de 2011, pero creemos oportuno su uso para hacer referencia a todos estos portadores intermedios y finales.

actividad. En este caso, con relación a los criterios de reparto a utilizar nos remitimos al epígrafe 3.3.5. de este Trabajo.

Por último, para determinar el coste total de una prestación, al coste funcional anteriormente determinado habrá que agregarle el coste de la actividad-organización. Al igual que para el coste agregado con actividades DAG, a la hora de establecer los posibles criterios de reparto nos remitimos al epígrafe 3.3.5. de este Trabajo.

Figura 4.9. Estructura del coste de las actividades/prestaciones.



Fuente: Adaptado de Carrasco *et al.* (2011:74).

4.3. Mecanización del modelo de cálculo.

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

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

4.3.1. Los subsistemas fuentes: requisitos mínimos e interfaces.

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

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

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

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

- a) De Recursos Humanos.
- b) De Gestión de Gastos.
- c) De Gestión de Inventarios.
- d) De Servicios Municipales y, en su caso,

- e) De Costes.
- f) Presupuestario.
- g) Financiero-Patrimonial.

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

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

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

Dicha conexión, poco a poco, se intensifica y, junto a los nuevos desarrollos para áreas o servicios concretos, se van diseñando nuevas incorporaciones automáticas de unos subsistemas orígenes en otros, fundamentalmente, gracias a las nuevas ofertas de software

para la mecanización de diversas áreas o servicios, en paquetes que conexionan la información de los subsistemas fuentes que lo integran. El ejemplo más representativo, además del ya citado de nóminas, es el que se produce entre el subsistema informativo de inventarios con el de contabilidad presupuestaria y patrimonial.

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

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

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

A su vez, en este primer componente puede distinguirse claramente, por la información que proporciona al Modelo de Cálculo de Costes, varios grupos de subsistemas fuentes, desde aquellos que proporcionan sus datos para ser utilizados en la entrada de información al

Modelo de Cálculo, dando a conocer los detalles necesarios de una posible adscripción⁵⁵ de los elementos de costes y de ingresos a los centros y las actividades que correspondan, – RR.HH. ó Nóminas, Inventarios, Ingresos, etc. –; hasta los que tienen una mayor relación con las salidas de información del Modelo, o determinación del coste unitario, y sirve para darnos a conocer los pormenores cualitativos y cuantitativos de los servicios municipales prestados⁵⁶ pasando, finalmente, por otros subsistemas cuyos datos acumulados pueden ser de interés tanto en las entradas como en las salidas del mismo⁵⁷.

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

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

Los subsistemas de prestaciones de servicios, en general, independientemente de aquellas definidas y cuantificadas en el subsistema de ingresos deben, igualmente, proporcionar los datos que se le requieran para el funcionamiento del Modelo de Cálculo, en cuanto a las prestaciones ejecutadas por los centros de costes municipales, tanto si son finalistas y sus

⁵⁵ El detalle de la adscripción de los elementos de costes e ingresos puede verse en los epígrafes 1 y 4 del Capítulo III del presente Trabajo.

⁵⁶ Puede verse al respecto las prestaciones finalistas que se presentan en el epígrafe 3 del Capítulo III del presente Trabajo.

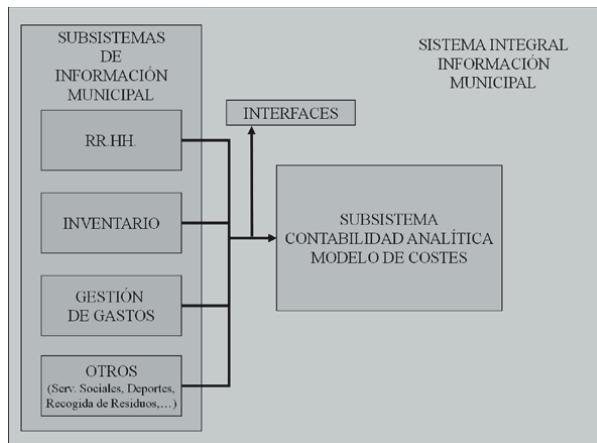
⁵⁷ Pueden verse al respecto las actividades intermedias que se presentan en el epígrafe 3 del Capítulo III del presente Trabajo.

prestaciones van dirigidas a los usuarios externos como si no lo son y sus actividades –intermedias– son consumidas por otros centros.

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

Para la automatización del traslado de los datos desde los subsistemas orígenes al Modelo de Cálculo a través de los referidos interfaces es imprescindible que se definan las equivalencias de los atributos que figuren en dichos subsistemas –elementos⁵⁸, centros, actividades/prestaciones, etc.– y los establecidos en el propio modelo.

Gráfico 4.10. Sistema Integral de Información Municipal.



Fuente: Elaboración propia.

⁵⁸ En tal sentido, en el marco del Modelo de Costes, es preciso definir tales atributos de manera que resulte posible conducir los costes –ejemplo los laborales del empleado municipal, identificados en sus diferentes conceptos retributivos y sus cargas sociales asociadas–, entre los centros de coste propuestos en el modelo de contabilidad analítica. Sin embargo, cuando no exista una correspondencia entre éstos centros y las posibles unidades organizativas municipales, se hace preciso establecer una equivalencia entre ambas, sea cual sea el subsistema origen que aplique dichas unidades organizativas.

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

La relevancia de la aplicación de un modelo de costes –con la consiguiente determinación y control de los costes de prestación de los servicios–, como parte del SIICAM, es fundamental como lo demuestra la propia consideración en el marco jurídico-contable de los mismos, materializados, en muchas ocasiones, en los propios objetivos estratégicos y tácticos u operativos de la entidad. En esta línea, tanto en la Instrucción Contable para la Administración Local (ICAL) de 2004 como en el nuevo Plan General de Contabilidad Pública de 2010 se incluye expresamente la obligación de determinar el coste de los servicios y de elaborar indicadores de gestión sobre las principales magnitudes de la actividad económico-presupuestaria de los Ayuntamientos. Además, recientemente, el Real Decreto-Ley 4/2012 incluye en su artículo 7 que entre los requisitos que debe cumplir el correspondiente plan de ajuste del ayuntamiento se encuentra el de “una adecuada financiación de los servicios públicos prestados mediante tasa o precios públicos, para lo que deberán incluir información suficiente del coste de los servicios públicos y su financiación”.

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

En esta línea, López, Buendía y Navarro (1998) opinan que las directrices generales para la implantación de un modelo de información contable integrado deben ser: a) descentralización y coordinación; b) arquitectura informática; c) conexión entre módulos; y d) establecimiento de grupos homogéneos.

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

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

- A) Que se utilice un software ERP completo que integre todas las áreas y servicios municipales, incluidos los subsistemas de Contabilidad Presupuestaria, Financiera y Analítica. Si, como se ha dicho, el citado software contiene un Modelo de Costes integrado las relaciones entre los diferentes subsistemas fuentes que conforman el ERP, como es lógico, debe entenderse ya integrado en el mismo y, por tanto, con la personalización⁵⁹ del citado modelo ya realizada. Se considera una herramienta que, en la actualidad, está lejos de las posibilidades de aplicación en la mayor parte de los Ayuntamientos, entre otras razones por la necesidad de cambios importantes en algunos aspectos del funcionamiento de la organización municipal y por su elevado coste de adquisición y mantenimiento.
- B) Un ERP parcial, es decir, aquel cuyo software contenga una integración sólo de la Contabilidad Presupuestaria, Patrimonial y Analítica, con funcionamiento integrado y compartiendo bases de datos conjunta en lo que se refiere estrictamente a dicha Contabilidad. Evidentemente, en este caso, dichas bases de datos se refieren esencialmente a datos monetarios, el resto de los datos físico-técnicos requeridos deberán ser incorporados desde los otros subsistemas a través de los oportunos interfaces. En la actualidad, aunque existen algunas propuestas en el mercado, no nos parece que ninguno satisfaga de forma íntegra el funcionamiento del Modelo de Costes y que, por tanto, cumplan los mínimos exigidos para satisfacer las necesidades de los usuarios-gestores municipales. Aunque de menos complejidad que la alternativa anterior, previamente a la implantación del mismo se requiere analizar las posibilidades y dificultades de su aplicación, teniendo en cuenta las obligadas relaciones de dicho paquete informático con el resto de los subsistemas fuentes que posea el Ayuntamiento, si se quiere un uso adecuado del Modelo de Cálculo de Costes implícito en la Contabilidad Analítica.
- C) Que se aplique un software para el Modelo de Cálculo de Costes independientemente del software de otros subsistemas fuentes, pero conectado través de interfaces, tanto con ellos –de las diversas áreas funcionales o servicios– como con los subsistemas de información contable –presupuestaria y patrimonial–. Existen herramientas en el mercado con gran versatilidad para su aplicación en cualquier organización municipal. También aquí, como no podía ser de otra forma, se requiere

⁵⁹ Se entiende por personalización la adaptación del Modelo de Cálculo de Costes propuesto a la realidad productiva y organizacional concreta del ayuntamiento de que se trate.

evaluar las dificultades de aplicarlo teniendo en cuenta las imprescindibles relaciones con el resto de los subsistemas fuentes que posea el Ayuntamiento. En dicha evaluación debe ponerse de manifiesto las posibles debilidades de tales subsistemas, alternativas de solución para disponer de los atributos requeridos por el Modelo y proponer las interfaces para una adecuada comunicación entre los mismos y el Modelo de Costes.

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

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

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

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

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

- Prestación de servicios a través de operaciones.
- Mantenimiento.

- Control de operaciones.
- Otros servicios.
- Dirección y administración.
- Organización.
- Trabajos realizados por el Ayuntamiento para su inmovilizado –T.R.A.P.I.–.

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

- Actividades finalistas o principales.
- Actividades auxiliares.
- Actividades directivas, administrativas y generales.
- Actividades anexas.
- Actividades-Organización.
- Actividades TRAPI.

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

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

En principio, no tiene necesariamente que existir una absoluta identificación entre los centros de la estructura orgánica de la entidad municipal y los centros de coste que el modelo debe tener en cuenta y, por tanto, es preciso identificar y decidir cuáles son necesarios considerar para atender a las necesidades informativas de los usuarios del sistema, así como a las posibilidades de obtener información.

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

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

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

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

- Centros principales.
- Centros auxiliares.
- Centros directivos, administrativos y generales.

- Centros anexos.
- Centros-Agrupaciones de costes.
- Centros mixtos.

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

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

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

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

Con independencia de dicha catalogación, derivada de la naturaleza de los consumos efectuados, para atender a las necesidades informativas necesarias para la gestión, es preciso llevar a cabo una reclasificación de tales consumos atendiendo a otros criterios, tales como las

posibilidades de identificación con objetivos de coste, su variabilidad respecto al nivel de servicio del periodo, su origen o procedencia –de la ejecución del presupuesto de gastos del Ayuntamiento (costes externos), o de cálculos internos efectuados por el modelo, tales como amortizaciones (costes calculados) –, o su incorporabilidad al proceso de cálculo de costes, entre otros.

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

- Por su naturaleza:

- Costes de personal.
- Adquisición de bienes y servicios.
- Servicios exteriores.
- Tributos.
- Amortizaciones.
- Costes financieros.
- Costes de transferencias.
- Otros costes.

- Por su origen:

- Costes procedentes de la ejecución del presupuesto de gastos.
- Costes procedentes de cálculos internos.

- Por sus posibilidades de relación con objetivos de costes:

- Costes directos.
- Costes indirectos.

- Por su relación con la actividad o producción:

- Costes variables.

- Costes fijos.

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

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

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

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

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

- Relación de elementos de coste con actividades/prestaciones.
- Relación de elementos de coste con centros.
- Relación de centros de coste con actividades/prestaciones.
- Relación de actividades con centros de coste.
- Relación de elementos de ingreso con actividades/prestaciones.

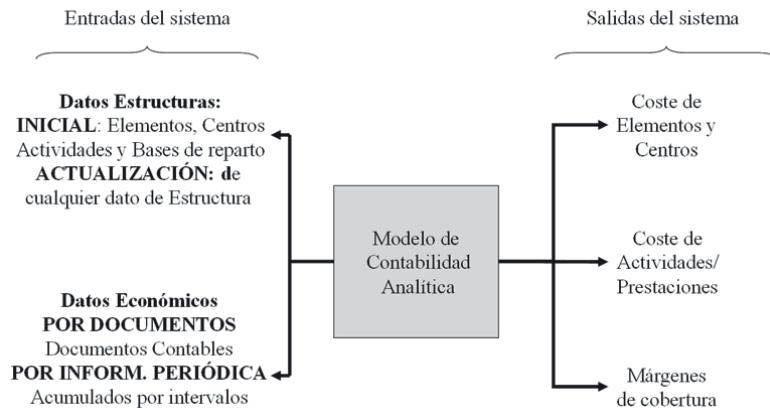
Para realizar el estudio de tales bases de reparto se debe llevar a cabo un análisis en profundidad de las actividades/prestaciones que se desarrollan en cada centro, a efectos de identificar las unidades de medida de su actividad que presenten mayor significación y economicidad, tarea que constituye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

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

6º) Estudio de los ingresos del Ayuntamiento –Relación de ingresos con prestaciones y formación de márgenes–. En cuanto a los elementos de ingreso, el problema fundamental que se presenta, en muchos casos, es el de la imposibilidad de conseguir una completa vinculación entre los mismos y las prestaciones realizadas por un Ayuntamiento. Por el contrario, cabe aproximarse a la comparación entre costes e ingresos de los servicios prestados únicamente desde el punto de vista de la determinación de márgenes de cobertura que informen de la capacidad de éstos para autofinanciarse y, por tanto, de las necesidades netas de fondos precisas para su financiación. Al igual que señalamos para los elementos de coste, la naturaleza de los ingresos define la clasificación primaria de los mismos que, no obstante, debe completarse con aquéllas otras que permitan una reformulación de los datos obtenidos capaz de convertirlos en información útil para el usuario. De esta manera, en el proyecto de implantación será preciso identificar las distintas tipologías de ingresos, vincularlas con las prestaciones que los generan o, en caso contrario, asignarlos a los resultados globales del Ayuntamiento.

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

Gráfico 4.11. Entradas y salidas del Modelo de Contabilidad Analítica.



Fuente: Elaboración propia.

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

- 1.- La carga de todos los datos de estructura del Modelo de Costes, es decir, de los elementos de costes e ingresos, centros, actividades/prestaciones, criterios de reparto, etc. Una vez realizada la misma, dado que a través de ella se refleja en el software el propio funcionamiento de la organización y su proceso productivo, requerirá de un permanente⁶⁰ mantenimiento que, en todo momento, refleje la realidad organizativa y productiva municipal.
- 2.- La carga o incorporación de la información económica –unidades monetarias– y técnicas –unidades de cantidad– se puede llevar a cabo con una doble solución, con carácter complementario:
 - a) A través de los Documentos Contables ya existentes, donde se añadan aquellos datos requeridos por el Modelo de Costes para su proceso de cálculo, incorporándose al mismo tiempo que el resto de los datos financieros.

⁶⁰ Los cambios se recogerán en los subsistemas orígenes y, paralelamente, se trasladarán, con las modificaciones pertinentes en las correspondientes equivalencias, a los objetos del Modelo de Costes y, salvo excepciones de cambios profundos, se podrán realizar periódicamente de forma mensual, trimestral o anual.

b) Igualmente se pueden obtener de los outputs informativos previstos en los correspondientes software de los subsistemas orígenes e incorporar la información, de forma masiva, periódicamente⁶¹.

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

Como puede apreciarse en el esquema 4.11., presentado en el subepígrafe anterior, en el software que desarrolla el Modelo de Costes se contemplan unas salidas de forma directa que, por lo que se refiere a la implantación, puede considerarse la séptima y última etapa de la misma.

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

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

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

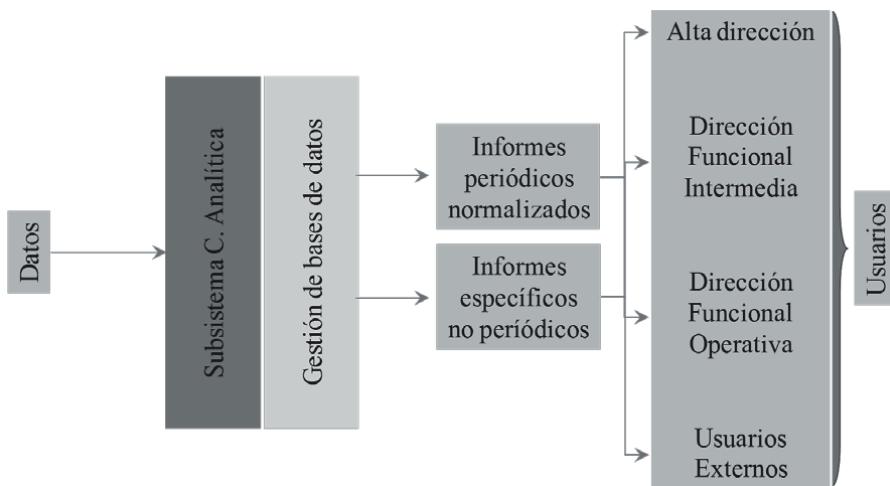
En esta fase del proceso se trata de obtener información-conclusiones de los anteriores trabajos para orientar la utilidad de las aplicaciones informáticas elegidas, de forma que el Ayuntamiento pueda orientar sus procesos de implantación de los informes a emitir, dentro de la flexibilidad que aportará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

En tal sentido, como puede apreciarse en el gráfico 4.12., tras el proceso de cálculo que tiene lugar en el software de acuerdo a la definición del Modelo de Costes, el subsistema de

⁶¹ La periodicidad puede ser mensual, trimestral, semestral o anual, según el interés de los usuarios por disponer de información sobre el coste de los servicios actualizada.

Contabilidad Analítica dispondrá de una base de datos que debidamente gestionada deberá proporcionar dos tipos de informes⁶². Los informes periódicos normalizados, que suministrarán a los gestores una visión continuada de las magnitudes económicas municipales, cuya normalización propiciará la posibilidad de su comparabilidad con otros ayuntamientos y, tras los oportunos análisis, sacar las conclusiones que sirvan para la toma de decisiones. Pero, además, debe proporcionar la información precisa para elaborar otro tipo de informe, requerido en algún momento por cualquier usuario o gestor.

Gráfico 4.12. Outputs informativos.



Fuente: Elaboración propia.

Precisamente, las salidas del sistema deben de tener presente continuamente su orientación para la satisfacción de las necesidades informativas de los usuarios. De esta forma, si bien es cierto que ello se concretará en la versatilidad ofrecida por el software de contabilidad que integre el subsistema de costes a través del modelo para una gestión personalizada de la información que procesa, no lo es menos, que los trabajos iniciales de implantación deben constituir la base que guíe al usuario sobre la explotación de las posibilidades que el sistema brinda.

⁶² Además, lógicamente, de que los que se deban generar por imperativo legal.

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

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

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

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

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

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

5. LA INFORMACIÓN ECONÓMICO-TÉCNICA GENERADA POR EL MODELO: INFORMES PARA LA GESTIÓN

5. LA INFORMACIÓN ECONÓMICO-TÉCNICA GENERADA POR EL MODELO: INFORMES PARA LA GESTIÓN.

Como continuación de los temas anteriores, se hace preciso definir, a priori, qué información periódica normalizada hay que suministrar a cada tipo de usuario⁶³, circunstancia que aconsejó la realización del estudio para la identificación de las exigencias específicas de tales usuarios, a efectos de adaptar la estructura del modelo para poder atender a la consecución de la información adecuada para cubrir sus necesidades gerenciales.

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

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

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

⁶³ Con independencia de la contenida en las cuentas anuales y que señalaremos de forma expresa a lo largo del capítulo.

5.1. Informes de elementos de coste.

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

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

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

Es posible confeccionarlos con carácter universal –para todos los elementos de coste– y gran nivel de agregación, o con carácter parcial –para uno o varios elementos de coste y bajo nivel de agregación–. Obviamente, también es posible generar un listado universal con los máximos niveles de desagregación, lo que implicaría representar todos los elementos de coste al nivel de desagregación final deseado. Como es grande la combinación de posibilidades, en este apartado nos limitaremos a los que creemos más representativos.

Cuadro 5.1. Resumen general de costes de la entidad⁶⁴. Listado de elementos de coste por su naturaleza. Con importe en términos absolutos y relativos.

ELEMENTOS	IMPORTE	%
COSTES DE PERSONAL		
<i>Sueldos y salaries</i>		
<i>Indemnizaciones</i>		
<i>Cotizaciones sociales a cargo del empleador</i>		
<i>Otros costes sociales</i>		
<i>Indemnizaciones por razón del servicio</i>		
<i>Transporte de personal</i>		
ADQUISICIÓN DE BIENES Y SERVICIOS		
<i>Coste de materiales de reprografía e imprenta</i>		
<i>Coste de otros materiales</i>		
<i>Adquisición de bienes de inversión</i>		
<i>Trabajos realizados por otras entidades</i>		
SERVICIOS EXTERIORES		
<i>Costes de investigación y desarrollo del ejercicio</i>		
<i>Arrendamientos y cánones</i>		
<i>Reparaciones y conservación</i>		
<i>Servicios de profesionales independientes</i>		
<i>Transportes</i>		
<i>Servicios bancarios y similares</i>		
<i>Publicidad, propaganda y relaciones públicas</i>		
<i>Suministros</i>		
<i>Comunicaciones</i>		
<i>Costes diversos</i>		
TRIBUTOS		
COSTES CALCULADOS		
<i>Amortizaciones</i>		
COSTES FINANCIEROS		
COSTES DE TRANSFERENCIAS		
OTROS COSTES		
TOTAL		

Fuente: Orden HAP/1781/2013, de 20 de septiembre

⁶⁴ Estado a incluir necesariamente dentro del punto 25 de la Memoria “Información sobre el coste de las actividades.

Cuadro 5.2. Listado de elementos de coste por su origen. Con importe en términos absolutos y relativos.

Código	Elemento de coste	Importe	%
	COSTES EXTERNOS		
	COSTES PROCEDENTES DE LA EJECUCIÓN DE GASTOS DE LA ADMINISTRACIÓN LOCAL		
	Costes de personal		
	Adquisición de bienes y servicios		
	Servicios exteriores		
	Tributos		
	Costes financieros		
	Otros costes		
	COSTES PROCEDENTES DE LA EJECUCIÓN DE GASTOS DE OTROS ENTES PÚBLICOS		
	Costes de personal		
	Adquisición de bienes y servicios		
	Servicios exteriores		
	Amortizaciones		
	Otros costes		
	COSTES CALCULADOS		
	Amortizaciones		

Fuente: Elaboración propia

Cuadro 5.3. Listado de elementos de coste por sus posibilidades de afectación a objetos de cálculo. Con importe en términos absolutos y relativos.

Código	Elemento de coste	Importe	%
	COSTES DIRECTOS		
	COSTES DIRECTOS A CENTROS DE COSTE		
	Personal		
	Adquisición de bienes y servicios		
	Servicios exteriores		
	Tributos		
	Amortizaciones		
	Costes de transferencias		
	Otros costes		
	COSTES DIRECTOS A ACTIVIDADES/PRESTACIONES		
	Personal		
	Adquisición de bienes y servicios		
	Servicios exteriores		
	Tributos		
	Amortizaciones		

Código	Elemento de coste	Importe	%
	Costes financieros		
	Costes de transferencias		
	Otros costes		
	COSTES INDIRECTOS		
	COSTES INDIRECTOS A CENTROS DE COSTE		
	Personal		
	Adquisición de bienes y servicios		
	Servicios exteriores		
	Tributos		
	Amortizaciones		
	Costes de transferencias		
	Otros costes		
	COSTES INDIRECTOS A ACTIVIDADES/PRESTACIONES		
	Personal		
	Adquisición de bienes y servicios		
	Servicios exteriores		
	Tributos		
	Amortizaciones		
	Costes financieros		
	Costes de transferencias		
	Otros costes		
	Diferencias de inventario		

Fuente: Elaboración propia

Cuadro 5.4. Listado de elementos de coste por su comportamiento ante cambios en el nivel de actividad o servicio (este listado se realiza para la variable elegida como referencia –nº de horas de patrulla de la policía local, nº de expedientes de urbanismo tramitados, nº de toneladas de basura recogida, etc.–). Con importe en términos absolutos y relativos.

Código	Elemento de coste	Importe	%
	COSTES VARIABLES		
	Personal		
	Adquisición de bienes y servicios		
	Servicios exteriores		
	Tributos		
	Amortizaciones		
	Costes financieros		
	Costes de transferencias		
	Otros costes		
	COSTES FIJOS		
	Personal		
	Adquisición de bienes y servicios		

Código	Elemento de coste	Importe	%
	Servicios exteriores		
	Tributos		
	Amortizaciones		
	Costes financieros		
	Costes de transferencias		
	Otros costes		

Fuente: Elaboración propia

Cuadro 5.5. Listado de elementos de coste por la capacidad del gestor para controlar sus importes. Con importe en términos absolutos y relativos.

Código	Elemento de coste	Importe	%
	COSTES CONTROLABLES		
	Personal		
	Adquisición de bienes y servicios		
	Servicios exteriores		
	Tributos		
	Amortizaciones		
	Costes financieros		
	Costes de transferencias		
	Otros costes		
	COSTES NO CONTROLABLES		
	Personal		
	Adquisición de bienes y servicios		
	Suministros		
	Servicios exteriores		
	Transferencias y subvenciones		
	Tributos		
	Costes financieros		
	Amortizaciones		

Fuente: Elaboración propia

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

recogida en los anteriores –para un elemento, un grupo de elementos, o para todos los elementos de coste– y al nivel de agregación deseado.

Cuadro 5.6. Listado de elementos de coste por naturaleza con separación entre costes directos e indirectos; costes fijos y variables; y controlables y no controlables. Con importe en términos absolutos.

Cd	Elemento de coste	Total	COSTES VARIABLES								COSTES FIJOS							
			Costes directos		Costes indirectos		Costes directos		Costes indirectos		Costes directos		Costes indirectos		Costes directos		Costes indirectos	
			A centros		A actividades/ prestaciones		A centros		A actividades/ prestaciones		A centros		A actividades/ prestaciones		A centros		A actividades/ prestaciones	
			C	NC	C	NC	C	NC	C	NC	C	NC	C	NC	C	NC	C	NC
	Personal																	
	Adquisición de bienes y servicios																	
	Servicios exteriores																	
	Tributos																	
	Amortizaciones																	
	Costes financieros																	
	Costes de transferencias																	
	Otros costes																	

C: Coste controlable NC: Coste no controlable

Fuente: Elaboración propia

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

Cuadro 5.7. Listado de elementos de coste por naturaleza con indicación de objetivos de coste receptores y criterios de reparto.

Cód	Elemento de coste	Centro		Actividad		Total		Criterio de reparto
		€	%	€	%	€	%	
	Personal							
	Adquisición de bienes y servicios							
	Servicios exteriores							
	Tributos							
	Amortizaciones							
	Costes financieros							
	Costes de transferencias							
	Otros costes							

Fuente: Elaboración propia

5.2. Informes de elementos de ingreso.

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

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

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

Por razones operativas, vamos a hacer especial hincapié en los ingresos generados consecuencia del cobro de una tasa o precio público.

Cuadro 5.8. Listado de elementos de ingreso por naturaleza (nivel máximo de agregación).

Con importe en términos absolutos y relativos.

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

Fuente: Elaboración propia

Cuadro 5.9. Listado de ingresos por tasas, precios públicos y otros ingresos. Con importe en términos absolutos y relativos.

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

Fuente: Elaboración propia

5.3. Informes de centros de coste.

Se concretan en listados de los centros de coste identificados en el modelo de contabilidad analítica.

Al igual que en los casos anteriores deben elaborarse partiendo de los criterios de clasificación utilizados.

- Características y participación del centro en el proceso de formación del coste (finalistas, auxiliares, DAG, etc.).
- Función y naturaleza de sus actividades (Centros de Seguridad y Protección, Centros de Asuntos Sociales; Centros de Vivienda y Urbanismo; Centros de Cultura y Deportes; Centros de Comercio y Mercados; Centros de Medioambiente; etc.).

Pueden realizarse con carácter universal –todos los centros– o parcial –un centro o un grupo de centros–, incluyendo o no referencias cuantitativas, en términos absolutos o relativos, así como para los niveles de desagregación que se considere oportuno.

Por otra parte, dado que, al contrario de los elementos de coste o ingresos, los centros constituyen agregados cuyos valores se determinan a través de un proceso de localización y asignación de los consumos realizados por éstos, los informes elaborados pueden efectuarse sobre los valores totales de cada uno de ellos o con el desglose de la composición de los distintos elementos que configuran su coste.

Cuadro 5.10. Centros de coste. Diferenciando entre coste directo y coste indirecto al centro.

CENTRO

Código	Elemento de coste	Importe	%
	COSTES DIRECTOS		
	Personal		
	Adquisición de bienes y servicios		
	Servicios exteriores		
	Tributos		
	Amortizaciones		
	...		
	COSTES INDIRECTOS		
	Personal		
	Adquisición de bienes y servicios		
	Servicios exteriores		
	Tributos		
	Amortizaciones		
	...		

Fuente: Elaboración propia.

Cuadro 5.11. Resumen de centros de coste. Diferenciando entre coste directo y coste indirecto al centro.

Código	Centro de coste	Coste directo	Coste indirecto	Coste primario
	CENTROS PRINCIPALES			
	CENTROS AUXILIARES			
	CENTROS DAG			
	CENTROS ANEXOS			
	CENTROS-AGRUPACIONES DE COSTES			
	CENTROS MIXTOS			

Fuente: Elaboración propia

Cuadro 5.12. Distribución de actividades auxiliares entre centros no auxiliares

ACTIVIDAD AUXILIAR

Código	Centro de coste	Coste secundario	%
	CENTROS PRINCIPALES		
	CENTROS DAG		
	CENTROS ANEXOS		
	CENTROS-AGRUPACIONES DE COSTES		
	CENTROS MIXTOS		

Fuente: Elaboración propia

Cuadro 5.12. Determinación del coste total de centros

Código	Centro de coste	Coste primario	Coste secundario	Coste total
	CENTROS PRINCIPALES			
	CENTROS DAG			
	CENTROS ANEXOS			
	CENTROS-AGRUPACIONES DE COSTES			
	CENTROS MIXTOS			

Fuente: Elaboración propia

Cuadro 5.13. Coste total de centros por naturaleza

Código	Centro de coste	Coste primario	Coste secundario	Coste total
	CENTROS DE SEGURIDAD Y PROTECCIÓN			
	Centros principales			
	Centros DAG			
	Centros mixtos			
			
	CENTROS DE ASUNTOS SOCIALES			
	Centros principales			
	Centros DAG			
	Centros mixtos			
			
	CENTROS DE VIVIENDA Y URBANISMO			
	Centros principales			
	Centros DAG			
	Centros mixtos			
			
	CENTROS DE			
	...			

Fuente: Elaboración propia

5.4. Informes de coste de actividades y prestaciones de servicios.

Describas las características de los informes por elementos y centros, podemos observar que, en cuanto relacionadas con aquéllos por los consumos directamente medidos, o con éstos por su carácter como colectores y distribuidores de costes⁶⁵, han aparecido referencias al coste de las actividades/prestaciones, pero sólo en cuanto acumulan costes de elementos o actividades de acuerdo con los itinerarios de reparto previstos en el modelo.

Sin embargo, el adecuado conocimiento que, sobre el proceso de formación de precios, se precisa para las tareas gerenciales, tan sólo se completa a través de la determinación del coste de las actividades/prestaciones.

En consecuencia, es preciso arbitrar modelos de informes sobre el coste de tales actividades/prestaciones. Y, para ello, es necesario considerar que del conjunto total de las actividades realizadas, tan sólo algunas se concretan en prestaciones finales ofertados a usuarios externos y, por tanto, objetivos de coste cuya comparación con los ingresos que son capaces de generar, determinarán los correspondientes márgenes analíticos de cobertura, de los que nos ocuparemos en el siguiente epígrafe.

Quiere ello decir que será preciso realizar, no sólo informes sobre los costes agregados a nivel de actividades auxiliares, agregados a nivel de actividades DAG y totales (y su composición) de las actividades/prestaciones realizadas, sino también sobre las asignaciones efectuadas desde el coste procedente de las actividades auxiliares; y desde las actividades de dirección y administración; y organización, a las beneficiarias de los servicios prestados en el Ayuntamiento.

Además, como en anteriores ocasiones, dichos informes pueden realizarse con carácter universal –todas las actividades– o parcial –una actividad o grupo de actividades–, para mayores o menores niveles de agregación, y con o sin referencias cuantitativas en términos absolutos o relativos.

Sin embargo, antes de entrar a desarrollar estos potenciales informes, nos centraremos en aquellos que, con relación al coste de las actividades, se han de incluir en el apartado 25 de la Memoria “Información sobre el coste de las actividades” y que hacen referencia

⁶⁵ Sólo por los costes pendientes de reparto por no relacionarse directamente con las actividades/prestaciones.

exclusivamente a aquellas actividades por las que se cobra una tasa o un precio público (cuadros 14 y 15).

Cuadro 5.14. Resumen del coste por elemento de las actividades que implican la obtención de precios y tasas públicos.

ACTIVIDAD

ELEMENTOS	Coste Directo	Coste Indirecto	TOTAL	%
COSTES DE PERSONAL				
ADQUISICIÓN DE BIENES Y SERVICIOS				
SERVICIOS EXTERIORES				
TRIBUTOS				
COSTES CALCULADOS				
COSTES FINANCIEROS				
COSTES DE TRANSFERENCIAS				
OTROS COSTES				
TOTAL				

Fuente: Orden HAP/1781/2013, de 20 de septiembre.

Cuadro 5.15. Resumen de costes por actividad-actividades que implican la obtención de tasas y precios públicos.

RESUMEN DE COSTES DE ACTIVIDADES

ACTIVIDADES	IMPORTE	%
ACTIVIDAD 1		
ACTIVIDAD 2		
ACTIVIDAD 3		
ACTIVIDAD 4		
.....		
ACTIVIDAD N		
TOTAL		

Fuente: Orden HAP/1781/2013, de 20 de septiembre.

En cuanto al resto de listados, pueden elaborarse globales –para máximos niveles de agregación– de las actividades/prestaciones realizadas, sin referencias cuantitativas o incluyendo sus costes agregados a nivel de actividades auxiliares, agregados a nivel de actividades DAG y totales en términos absolutos, relativos o ambos.

Cuadro 5.16. Determinación del coste primario de las actividades.

ACTIVIDAD DE

Código	Elemento de coste	Importe	%
	COSTES DIRECTOS		
	Personal		
	Adquisición de bienes y servicios		
	Servicios exteriores		
	Tributos		
	Amortizaciones		
	...		
	COSTES INDIRECTOS		
	Personal		
	Adquisición de bienes y servicios		
	Servicios exteriores		
	Tributos		
	Amortizaciones		
	...		
	COSTE PENDIENTE A ACTIVIDADES		
	Centro de		
		

Fuente: Elaboración propia.

Cuadro 5.17. Resumen del coste primario de las actividades.

Código	Actividad	Coste directo	Coste indirecto	Coste pendiente	Coste primario
	ACTIVIDADES FINALISTAS				
	ACTIVIDADES AUXILIARES				
	ACTIVIDADES DAG				
	ACTIVIDADES ANEXAS				
	ACTIVIDADES-ORGANIZACIÓN				
	ACTIVIDADES TROPI				

Fuente: Elaboración propia.

Cuadro 5.18. Coste agregado a nivel de actividades auxiliares de las actividades.

Código	Actividad	Coste primario	Coste procedente de actividades auxiliares	Coste agregado a nivel de actividades auxiliares
	ACTIVIDADES FINALISTAS			
	ACTIVIDADES DAG			
	ACTIVIDADES ANEXAS			
	ACTIVIDADES-ORGANIZACIÓN			
	ACTIVIDADES TROPI			

Fuente: Elaboración propia.

Cuadro 5.19. Coste agregado a nivel de actividades DAG de las actividades.

Código	Actividad	Coste agregado a nivel de actividades auxiliares	Coste actividades DAG	Coste agregado a nivel de actividades DAG
	ACTIVIDADES FINALISTAS			
	ACTIVIDADES ANEXAS			
	ACTIVIDADES-ORGANIZACIÓN			
	ACTIVIDADES TROPI			

Fuente: Elaboración propia.

Cuadro 5.20. Coste total de las actividades.

Código	Actividad	Coste agregado a nivel de actividades DAG	Coste actividades-organización	Coste total
	ACTIVIDADES FINALISTAS			
	ACTIVIDADES ANEXAS			
	ACTIVIDADES TROPI			

Fuente: Elaboración propia.

Cuadro 5.21. Coste total de actividades por naturaleza

Código	Centro de coste	Importe	%
	ACTIVIDADES DE SEGURIDAD Y PROTECCIÓN		
	Actividades finalistas		
	Actividades DAG		
	Actividades mixtas		
		
	ACTIVIDADES DE PROMOCIÓN SOCIAL		
	Actividades finalistas		
	Actividades DAG		
	Actividades mixtas		
		
	ACTIVIDADES DE		
	...		

Fuente: Elaboración propia

5.5. Informes de márgenes de cobertura.

Se materializan en listados de márgenes o diferencias entre los costes asignados a las prestaciones y los ingresos que éstas son capaces de generar.

Como en anteriores ocasiones, dichos informes pueden realizarse con carácter universal – todas las prestaciones– o parcial –una prestación o grupo de prestaciones o servicios–, para mayores o menores niveles de agregación, y con o sin referencias cuantitativas en términos absolutos o relativos⁶⁶.

Al igual que procedimos en el apartado anterior, comenzaremos por el estado que hay que incluir en el apartado 25 de la Memoria. “Información sobre el coste de las actividades” y que hacen referencia exclusivamente a los márgenes de cobertura correspondientes a actividades por las que se cobra una tasa o un precio público (cuadro 22).

⁶⁶ Obviamente las referencias cuantitativas relativas pueden establecerse sobre los ingresos o sobre cualesquier cifras de costes –agregados a nivel de actividades auxiliares, agregados a nivel de actividades DAG o totales–.

Cuadro 22. Resumen relacionando costes e ingresos de actividades con ingresos finalistas.

ACTIVIDADES	Coste Total Activ.	Ingresos	Margen	% Cobertura
ACTIVIDAD 1				
ACTIVIDAD 2				
ACTIVIDAD 3				
ACTIVIDAD 4				
.....				
ACTIVIDAD N				
TOTAL				

Fuente: Orden HAP/1781/2013, de 20 de septiembre

Centrándonos ya en los informes particulares de cada organización, dado que el propio concepto de margen está vinculado con el de prestación en cuanto se define para cada una, los diferentes niveles de agregación presentados coincidirán con los definidos para las prestaciones cuyo margen se calcula.

Por otra parte, en cuanto al definir el coste de las prestaciones se han delimitado tres niveles de éstos –coste agregado a nivel de actividades auxiliares; coste agregado a nivel de actividades DAG; y coste total–, de acuerdo con el parámetro que se tome como referencia para la comparación con los ingresos generados por la prestación, cabe concebir igualmente tres tipos de márgenes: operativo –sobre los costes agregados a nivel de actividades auxiliares–, funcional –sobre los costes agregados a nivel de actividades DAG–, y total –sobre los costes totales–.

En este sentido, cabe elaborar, además del anterior, los siguientes informes:

Cuadro 23. Margen operativo por actividades.

ACTIVIDADES	Coste agregado a nivel de actividades auxiliares	Ingresos	Margen operativo	% Cobertura operativa
ACTIVIDAD 1				
ACTIVIDAD 2				
ACTIVIDAD 3				
ACTIVIDAD 4				
.....				
ACTIVIDAD N				
TOTAL				

Fuente: Elaboración propia.

Cuadro 24. Margen funcional por actividades.

ACTIVIDADES	Coste agregado a nivel de actividades DAG	Ingresos	Margen funcional	% Cobertura funcional
ACTIVIDAD 1				
ACTIVIDAD 2				
ACTIVIDAD 3				
ACTIVIDAD 4				
.....				
ACTIVIDAD N				
TOTAL				

Fuente: Elaboración propia.

5.6. Informes de criterios de reparto e imputación.

Se desarrollan como listados del conjunto de criterios de reparto e imputación utilizados por el modelo. Dado que se utilizan a tres niveles:

- Para la localización y distribución del coste de los elementos en centros y/o actividades/prestaciones.
- Para el reparto de los costes pendientes de los centros entre las actividades/prestaciones en ellos realizadas.
- Para la imputación del coste procedente de las actividades auxiliares; del coste de las actividades directivas, administrativas y generales; y del coste de la actividad-organización, a las actividades/prestaciones receptoras de sus costes.

Cabe pensar en cuatro tipos de informes de criterios:

- a) Inventario completo no relacionado de criterios de reparto.
- b) Inventario de criterios de reparto por elementos de coste.
- c) Inventario de criterios de reparto por centros de coste.
- d) Inventario de criterios de reparto por actividades.

a) Inventario completo no relacionado de criterios de reparto.

Se trata de un listado de la totalidad de los criterios de reparto utilizados sin establecer relaciones ni con los elementos, centros o actividades con los que se han aplicado.

Cuadro 5.25. Inventario completo no relacionado de criterios de reparto.

Código	Criterios de reparto
	Criterio 1
	...

Fuente: Elaboración propia

b) Inventario de criterios de reparto por elementos de coste.

Se trata de listados en los que para cada elemento de coste se indica el criterio utilizado para su distribución⁶⁷.

Pueden elaborarse con carácter universal –para todos los elementos de coste– o parcial –para un elemento o grupo de elementos de coste–.

Cuadro 5.26. Inventario completo de criterios de reparto por elementos de coste.

Código	Elemento de coste	Criterio de reparto
	COSTE DE PERSONAL	
	Elemento de coste de personal 1	Criterio de reparto 1

	ADQUISICIÓN DE BIENES Y SERVICIOS	
	Elemento de coste de adquisición de bienes y servicios 1	Criterio de reparto 1

	COSTE DE SERVICIOS EXTERIORES	
	Elemento de coste de servicios exteriores 1	Criterio de reparto 1

	COSTE DE ...	
	...	

Fuente: Elaboración propia

c) Inventario de criterios de reparto por centros de coste.

Se trata de listados en los que para cada centro de coste se indica el criterio utilizado para su distribución.

Pueden elaborarse con carácter universal –para todos los centros de coste– o parcial –para un centro o grupo de centros de coste–.

⁶⁷ Indicando cuando se ha imputado a centros y/o actividades/prestaciones por medición directa.

Cuadro 5.27. Inventario de criterios de reparto por centros.

Código	Centro de coste	Criterio de reparto
	CENTROS PRINCIPALES	
	
	CENTROS AUXILIARES	
	...	
	CENTROS DAG	
	
	CENTROS ...	
	...	

Fuente: Elaboración propia

d) Inventario de criterios de reparto por actividades.

Se trata de listados en los que para las actividades que ceden sus costes (auxiliares; de dirección y administración; y de organización) se indica el criterio utilizado para su distribución.

Pueden elaborarse con carácter universal –para todas las actividades que ceden costes– o parcial –para una actividad o grupo de actividades que ceden costes–.

Cuadro 5.28. Inventario completo de criterios de reparto por actividades.

Código	Actividad	Criterio de reparto
	ACTIVIDADES AUXILIARES	
	
	ACTIVIDADES DAG	
	

Fuente: Elaboración propia.

5.7. Informes de conciliación.

Como tuvimos ocasión de señalar con anterioridad, la estructura de los datos procesados por el sistema de contabilidad analítica está condicionada por su relación con el sistema informativo económico, caracterizado por una delimitación formal de la contabilidad analítica respecto a la contabilidad financiera, junto con el desarrollo, paralelo a dicho sistema patrimonial, del sistema presupuestario.

En consecuencia, dado que desde el punto de vista de su operatividad técnica, adquiere decisiva importancia el estudio de las conexiones entre tales sistemas en relación al suministro recíproco de información, y en la medida en que pueden existir diferencias importantes entre los datos procesados y resultados obtenidos por tales sistemas contables,

resulta preciso que el modelo explique y presente tales discrepancias poniendo de manifiesto la disparidad de los criterios y metodología empleadas.

De esta forma, el conjunto de informes resultantes de la explotación informativa del sistema se completa con los de conciliación, en los que se presentan las discrepancias entre costes, gastos e ingresos en las contabilidades analítica, financiera y presupuestaria.

Tales informes se concretan en listados de los importes de gastos, ingresos y costes, ya presentados previamente como anexos o tablas de conversión de tales magnitudes.

Cuadro 5.29. Informe de conciliación de gastos/costes.

Elemento de coste Contabilidad analítica	Elemento de gasto Contabilidad financiera Cuenta PGCP	Elemento de gasto Contabilidad presupuestaria Concepto/subconcepto clasificación económica del presupuesto de gastos

Fuente: Elaboración propia

Cuadro 5.30. Informe de conciliación de ingresos.

Elemento de ingreso Contabilidad analítica	Elemento de ingreso Contabilidad financiera Cuenta PGCP	Elemento de ingreso Contabilidad presupuestaria Concepto/subconcepto clasificación económica del presupuesto de ingresos

Fuente: Elaboración propia

6. ESTUDIO DE CASOS PRÁCTICOS

6. ESTUDIO DE CASOS PRÁCTICOS.

En este capítulo hemos considerado apropiado realizar el estudio de diversos casos prácticos lo que nos permitirá, por un lado, aplicar los conocimientos teóricos analizados en capítulos anteriores alcanzando así una mejor comprensión de los mismos y, por otro, profundizar en diferentes servicios locales cuyas características diferenciadoras nos permitirán observar cómo, ante estructuras distintas, el modelo de contabilidad analítica analizado podrá adaptarse para realizar un cálculo de costes lo más objetivo posible y que responda a las necesidades de los gestores locales, además de cumplir con los requerimientos legales vigentes.

De esta forma, comenzaremos este capítulo analizando un caso práctico general de una entidad local, y más concretamente de un ayuntamiento, lo que nos permitirá poseer una visión global del modelo de costes y de las fases de cálculo. Posteriormente, analizaremos dos servicios locales que, por su importancia y por sus características diferenciadoras, hemos considerado de interés: los servicios sociales y los servicios deportivos locales.

6.1. Caso práctico general de entidad local.

6.1.1. Enunciado.

El Ayuntamiento “A” presenta para el ejercicio 20XX la siguiente información:

1. Áreas en las que se estructura:

- Comercio.
- Bienestar Social.
- Urbanismo:
 - Urbanismo-Licencias.
 - Aparcamiento Público.
- Servicios Centrales.
- Deporte.
- Medio Ambiente:
 - Abastecimiento de Agua.
 - Mantenimiento de Instalaciones y Control de Agua.
- Limpieza.

2. Las prestaciones que realiza por las cuales cobra una tasa o un precio público, son las siguientes:

- Servicio de mercado (Comercio).
- Residencia para personas mayores (Bienestar Social).
- Guardería (Bienestar Social).
- Servicio de Aparcamiento Público (Urbanismo, Aparcamiento Público).
- Licencia de apertura (Urbanismo, Urbanismo-Licencias).
- Piscina pública (Deporte).
- Abastecimiento de agua (Medio Ambiente).
- Servicios funerarios (Medio Ambiente).

3. La liquidación del presupuesto para el ejercicio 20XX nos revela los siguientes gastos:

Tabla 6.1. Liquidación del presupuesto de gastos ejercicio 20XX.

CLASIFICACIÓN	DESCRIPCIÓN	OBLIGACIONES RECONOCIDAS
1	Gastos de personal	1.881.828,54 €
12	Personal funcionario	1.241.592,92 €
12000	Sueldos del grupo A1	968.442,48 €
12100	Complemento de destino	273.150,44 €
13	Personal laboral	202.767,00 €
13000	Retribuciones básicas	202.767,00 €
16	Cuotas, prestaciones y gastos sociales a cargo del empleador	437.468,63 €
16000	Seguridad social	437.468,63 €
2	Gastos en bienes corrientes y servicios	124.702,82 €
20	Arrendamientos	1.046,00 €
20301	Arrendamientos maquinaria, instalaciones y utillaje	1.046,00 €
21	Reparaciones, mantenimiento y conservación	62.783,56 €
21200	Reparación, mantenimiento de guardería	18.551,60 €
21205	Reparación, mantenimiento cementerio	1.237,39 €

CLASIFICACIÓN	DESCRIPCIÓN	OBLIGACIONES RECONOCIDAS		
21304	Mantenimiento ascensor ayuntamiento			627,45 €
21500	Reparación de mobiliario y enseres			42.367,12 €
22	Material, suministros y otros		55.392,35 €	
22100	Energía eléctrica escuela			12.207,27 €
22100	Energía eléctrica motores de elevación aguas			1.072,34 €
22100	Energía eléctrica mercados			1.567,45 €
22100	Energía eléctrica ayuntamiento			8.067,35 €
22108	Productos limpieza			4.804,70 €
22200	Teléfono			4.240,26 €
22203	Teléfono línea ADSL			2.739,17 €
22400	Seguro vehículos			12.193,81 €
22706	Analisis de agua			8.500,00 €
23	Indemnizaciones por razón del servicio		5.480,91 €	
23100	Locomoción del personal			5.480,91 €
3	Gastos financieros	123.138,20 €		
31	De préstamos y otras operaciones financieras en euros		123.138,20 €	
31004	Intereses de préstamos y otras operaciones financieras en euros concedidas por empresas comerciales, industriales o financieras			123.138,20 €
4	Transferencias corrientes	2.753,76 €		
48	A familias e instituciones sin fines de lucro		2.753,76 €	
48907	Subvención residentes 3 ^a edad			2.753,76 €
6	Inversiones reales	90.410,00 €		
62	Inversión nueva func. operativo de servicios		27.960,00 €	
62400	Vehículo para obras y servicios			11.460,00 €

CLASIFICACIÓN	DESCRIPCIÓN	OBLIGACIONES RECONOCIDAS		
62402	Camión para obras y servicios			16.500,00 €
63	Inversión de repos. asoc. func. operativo de servicios		62.450,00 €	
63206	Rehabilitación mejora mercado abastos			62.450,00 €

Fuente: Elaboración propia.

4. Con relación al inventario, se dispone de la siguiente información:

Tabla 6.2. Información de elementos muebles de inventario.

Elemento	Valor amortizable	Vida útil	Amortización
Mobiliario	114.228,43 €	10	11.422,84 €
Equipos informáticos ⁶⁸	83.113,27 €	5	16.622,65 €
Vehículo para obras y servicios ⁶⁹	11.460,00 €	10	1.146,00 €
Camión para obras y servicios ⁷⁰	16.500,00 €	10	1.650,00 €

Fuente: Elaboración propia.

Tabla 6.3. Información de elementos inmuebles de inventario.

Inmueble	Valor amortizable de construcción	Superficie m ²	Uso	Fecha de adquisición	Mejoras	Vida útil (años)	Amortización
Ayuntamiento	142.000,00 €	2.460	Pleno, alcaldía y dependencias comunes	1990		30	4.733,33 €
Mercado	130.000,00 €	5.300	Mercado de abastos	1995	62.450,00 ⁷¹ €	30	6.415,00 €
Servicios Sociales	160.092,00 €	830	Área de Bienestar Social	1989		30	5.336,40 €
Residencia	680.050,00 €	3.400	Residencia 3 ^a edad	2001		30	22.668,33 €
Guardería	101.200,00 €	180	Guardería	2008		30	3.373,33 €
Inmueble calle Tomás	204.635,00 €	640	• Adm.M.ambiente (360 m ²) • Adm.Urbanismo (200 m ²) • Limpieza (80 m ²)	1994		30	6.821,17 €
Parking	540.247,00 €	1.140	Aparcamiento Público	1999		30	18.008,23 €
Cementerio	146.113,22 €	8.000	Cementerio público	2004		30	4.870,44 €
Piscina	763.588,90 €	1.200	Piscina pública	2010		30	25.452,96 €

Fuente: Elaboración propia.

⁶⁸ No existe información sobre su ubicación.

⁶⁹ Aparece en la liquidación presupuestaria.

⁷⁰ Aparece en la liquidación presupuestaria.

⁷¹ Aparece en la liquidación presupuestaria.

5. Los costes del personal del Ayuntamiento y su adscripción a las distintas actividades que realiza el mismo pueden observarse en la siguiente tabla:

Tabla 6.4. Información de costes de personal.

Categoría	Funcionario/ Laboral	Retribución	Seguridad social	Actividad
Alcalde	Funcionario	44.665,00 €	12.293,00 €	Coordinación
Secretaria alcalde	Funcionario	52.443,00 €	15.208,46 €	Coordinación
Secret.-Intervent.	Funcionario	53.515,00 €	15.519,35 €	Coordinación
Jefe Sección AI	Funcionario	48.467,38 €	15.068,90 €	Admón. Medio ambiente
Jefe Sección BII	Funcionario	47.114,74 €	14.808,33 €	Admón. de Bienestar Social
Jefe Negociado BI	Funcionario	42.975,38 €	12.854,20 €	Admón. de Urbanismo
Jefe Negociado BII	Funcionario	41.243,44 €	12.336,17 €	Admón. de Comercio
Jefe Negociado CI	Funcionario	39.156,32 €	11.711,90 €	Admón. de Deporte
10 Administrativos	Funcionario	401.897,10€	120.047,19€	<ul style="list-style-type: none"> • 3 Admón. General • 2 Admón. Urbanismo • 1 Admón. Deporte • 1 Admón. B. Social • 1 Admón. M.Ambiente • 1 Parking • 1 Mercado
3 Técnicos superiores	Funcionario	410.645.61€	42.248.55€	<ul style="list-style-type: none"> • 1 Análisis de agua • 2 Licencias
7 Técnicos grado medio	Funcionario	299.974,50€	91.228,55€	<ul style="list-style-type: none"> • 2 Admón. B.Social • 1 Reparación instalaciones de agua • 2 Abastecimiento agua • 1 Cementerio • 1 Admón. Comercio
Encargado Centro de Cementerio	Funcionario	29.495,45€	10.028,45€	Vigilancia del Cementerio
Vigilante parking	Laboral	19.765,14€	5.876,16€	Vigilancia del Parking
5 Educadores sociales	Laboral	77.231,66€	24.388,94€	<ul style="list-style-type: none"> • 3 Cuidado de los niños en guardería • 2 Residencia 3^a edad
Monitor	Laboral	5.028,60€	1.709,72€	Socorrismo e instrucción en piscina

Categoría	Funcionario/ Laboral	Retribución	Seguridad social	Actividad
4 Operario de limpieza	Laboral	100.741,60€	32.140,75€	Limpieza de instalaciones

Fuente: Elaboración propia.

6. La información relativa a usuarios e ingresos es la que figura en la siguiente tabla:

Tabla 6.5. Información relativa a usuarios e ingresos.

Prestación	Nivel de servicio	Unidad de medida	Tasa por unidad de medida	Precio por unidad de medida
Mercado	24	Puesto	6.000,00 €	-
Residencia	42	Usuario/usuaria	4.800,00 €	-
Guardería	54	Niño/niña	1.200,00 €	-
Aparcamiento Público	262.800	Horas	-	1,50 €
Licencia de apertura	386	Licencia	250,00 €	-
Piscina pública	42.500	Entradas	-	2,00 €
Suministro de agua	3.450.000	Metros cúbicos	0,10 €	-
Cementerio municipal	112	Defunciones	650,00 €	-

Fuente: Elaboración propia.

7. Otra información relevante:

- Los vehículos propiedad del Ayuntamiento (un coche y un camión), se han comprado al inicio del año, y se utilizan para el análisis y reparación del abastecimiento de agua. Se han efectuado 230 salidas para análisis de agua y 180 para reparaciones.
- Se realizan las siguientes actividades, distintas de las prestaciones:
 - Coordinación de los Servicios Centrales.
 - Administración de todas las áreas.
 - Análisis del agua.
 - Reparación de las instalaciones de abastecimiento de agua.
 - Limpieza de todas las instalaciones.
- El gasto en arrendamientos y cánones corresponde al alquiler de una maquinaria para el análisis del agua.
- Según una encuesta de dedicación de los tiempos de los empleados, la actividad administrativa se distribuye de la siguiente manera en las diferentes áreas:
 - Medio ambiente:

- 80% Suministro de agua.
- 20% Cementerio.
- Bienestar Social:
 - 70% Residencia.
 - 30% Guardería.
- Urbanismo:
 - 95% Licencias.
 - 5% Aparcamiento Público.

SE PIDE:

- 1) Estructura de elementos de coste.
- 2) Estructura de centros de coste.
- 3) Estructura de actividades.
- 4) Estructura de elementos de ingreso.
- 5) Coste total de centros.
- 6) Coste total de actividades.
- 7) Grado de cobertura de actividades finalistas.
- 8) Coste unitario de actividades finalistas.
- 9) Resumen general de costes.
- 10) Resumen de costes por elementos de actividades.
- 11) Resumen de costes por actividades.
- 12) Resumen relacionando costes e ingresos de las actividades.

6.1.2. Solución.

Para dar respuesta a los diez apartados que se pide cumplimentar en el ejercicio dividiremos la solución en tres subepígrafes:

6.1.2.1. Proceso de Implantación.

En este primer subepígrafe daremos respuesta a los cuatro primeros apartados del Se Pide.

- Estructura de elementos de coste: debemos comenzar definiendo los elementos de coste, en base a los consumos realizados por el ayuntamiento y agrupándolos según el nivel de información requerido para poder realizar el proceso de cálculo de costes.

Tabla 6.6. Catálogo de elementos de coste.

Elemento de coste	Origen de la información
Costes de Personal	
Alcalde	Personal
Secretaria alcalde	Personal
Secretario-Interventor	Personal
Jefe Sección AI	Personal
Jefe Sección BII	Personal
Jefe Negociado BI	Personal
Jefe Negociado BII	Personal
Jefe Negociado CI	Personal
Administrativos	Personal
Técnicos superiores	Personal
Técnicos de grado medio	Personal
Encargado Centro de Cementerio	Personal
Vigilante parking	Personal
Educador social	Personal
Monitor	Personal
Operario de limpieza	Personal
Locomoción del personal	Liquidación CE 23100
Coste de adquisición de bienes y servicios	
Productos limpieza edificios	Liquidación CE 22108
Análisis de agua	Liquidación CE 22706
Servicios exteriores y suministros	
Arrendamientos maquinaria	Liquidación CE 20301
Reparación, mantenimiento de guardería	Liquidación CE 21200
Reparación, mantenimiento cementerio	Liquidación CE 21205
Mantenimiento ascensor ayuntamiento	Liquidación CE 21304
Reparación de mobiliario y enseres	Liquidación CE 21500
Energía eléctrica escuela	Liquidación CE 22100
Energía eléctrica elevación de aguas	Liquidación CE 22100
Energía eléctrica mercados	Liquidación CE 22100
Energía eléctrica ayuntamiento	Liquidación CE 22100
Teléfono	Liquidación CE 22200
ADSL	Liquidación CE 22203
Seguro vehículos	Liquidación CE 22400
Costes financieros	
Costes financieros	Liquidación CE 31004
Transferencias	
Subvención residentes 3 ^a edad	Liquidación CE 48907
Costes calculados	
Amortización Vehículo	Inventario
Amortización Camión	Inventario
Amortización Mobiliario	Inventario
Amortización Equipos informáticos	Inventario

Elemento de coste	Origen de la información
Amortización Casa Consistorial	Inventario
Amortización Mercado	Inventario
Amortización Servicios Sociales	Inventario
Amortización Residencia	Inventario
Amortización Guardería	Inventario
Amortización Inmueble calle Tomás	Inventario
Amortización Parking	Inventario
Amortización Cementerio	Inventario
Amortización Piscina	Inventario

Fuente: Elaboración propia.

- Estructura de centros de coste: a continuación debemos identificar los diferentes centros donde se consumen los recursos que se incorporarán a las actividades/prestaciones.

Tabla 6.7. Catálogo de centros de coste

Centro de coste	Tipología
Centro de Servicios Centrales	DAG
Centro de Dirección de Comercio	DAG
Centro de Comercio	Principal
Centro de Dirección de Bienestar Social	DAG
Centro de Bienestar Social	Principal
Centro de Dirección de Urbanismo	DAG
Centro de Urbanismo-Licencias	Principal
Centro de Aparcamiento Público	Principal
Centro de Dirección de Deporte	DAG
Centro de Deporte	Principal
Centro de Dirección de Medioambiente	DAG
Centro de Cementerio	Principal
Centro de Instalaciones de Abastecimiento de Agua	Principal
Centro de Mantenimiento de Instalaciones y Control de Agua	Auxiliar
Centro de Limpieza	Auxiliar

Fuente: Elaboración propia.

- Estructura de actividades: consideraremos las siguientes actividades/prestaciones.

Tabla 6.8. Catálogo de actividades/prestaciones.

Actividad	Tipología	Centro de coste
Limpieza	Auxiliar	Centro de Limpieza
Abastecimiento de agua	Finalista	Centro de Instalaciones Abastecimiento de Agua
Reparación de instalaciones	Auxiliar	Centro de Mantenimiento de Instalaciones y Control del Agua

Actividad	Tipología	Centro de coste
Análisis de agua	Auxiliar	Centro de Mantenimiento y Control
Administración de Medio Ambiente	DAG	Centro de Dirección de Medioambiente
Servicios funerarios	Finalista	Centro de Cementerio
Administración de Bienestar Social	DAG	Centro de Dirección de Bienestar Social
Guardería	Finalista	Centro de Bienestar Social
Residencia 3 ^a edad	Finalista	Centro de Bienestar Social
Coordinación	DAG	Centro de Servicios Centrales
Administración de Servicios Centrales	DAG	Centro de Servicios Centrales
Administración de Urbanismo	DAG	Centro de Dirección de Urbanismo
Expedición de licencias	Finalista	Centro de Urbanismo-Licencias
Servicio de Aparcamiento Público	Finalista	Centro de Aparcamiento Público
Administración de Comercio	DAG	Centro de Dirección de Comercio
Mercado	Finalista	Centro de Comercio
Administración de Deporte	DAF	Centro de Dirección de Deporte
Piscina	Finalista	Centro de Deporte
Organización	Organización	

Fuente: Elaboración propia.

- Estructura de elementos de ingreso: finalmente, debemos identificar aquellos ingresos de la entidad agrupados por sus características económicas y el nivel de información que requiera el sujeto contable. En nuestro ejercicio, para una mayor simplicidad, sólo hemos considerado aquellos elementos de ingreso que pueden vincularse directamente con las actividades/prestaciones.

Tabla 6.9. Catálogo de elementos de ingreso.

Elementos de ingreso	Actividad vinculada	Origen de la información
Tasa por agua	Abastecimiento de agua	Servicio
Tasa por servicios funerarios	Servicios funerarios	Servicio
Tasa por usuario de residencia	Residencia 3 ^a edad	Servicio
Tasa por usuario de guardería	Guardería	Servicio
Tasa por licencia	Expedición de licencias	Servicio
Tasa por puesto de mercado	Mercado	Servicio
Precio público de parking	Servicio de aparcamiento público	Servicio
Precio público de piscina	Piscina	Servicio

Fuente: Elaboración propia.

6.1.2.2. Proceso de Reparto.

Daremos respuesta a los apartados quinto, sexto, séptimo y octavo del Se Pide. Para ello será necesario llevar a cabo las diferentes fases de cálculo contenidas en la Resolución de 28 de julio de 2011, de la Intervención General de la Administración del Estado, tal como exponemos a continuación:

1) Asignación de costes a objetos de coste:

Los costes deben ser asignados a los centros donde se consumen y, siempre que sea posible, a las actividades para cuya realización van a ser utilizados. Tras esta fase obtendremos el Coste Primario de los centros.

Tabla 6.10. Asignación de elementos de coste a objetos de coste.

Elemento de coste	Importe	Centro	Criterio de reparto a centros	Coste unitario	Consumo	Importe	Actividad / prestación	Criterio de reparto a actividades/ prestaciones	Coste unitario	Consumo	Importe
Alcalde	56.958,00 €	Centro de Servicios Centrales	Directo			56.958,00 €	Coordinación	Directo			56.958,00 €
Secretaria alcalde	67.651,46 €	Centro de Servicios Centrales	Directo			67.651,46 €	Coordinación	Directo			67.651,46 €
Secret.-Intervent.	69.034,35 €	Centro de Servicios Centrales	Directo			69.034,35 €	Coordinación	Directo			69.034,35 €
Jefe Sección AI	63.536,28 €	Centro de Dirección de Medioambiente	Directo			63.536,28 €	Administración de Medio Ambiente	Directo			63.536,28 €
Jefe Sección BII	61.923,07 €	Centro de Dirección de Bienestar Social	Directo			61.923,07 €	Administración de Bienestar Social	Directo			61.923,07 €
Jefe Negociado BII	55.829,58 €	Centro de Dirección de Urbanismo	Directo			55.829,58 €	Administración de Urbanismo	Directo			55.829,58 €
Jefe Negociado BII	53.579,61 €	Centro de Dirección de Comercio	Directo			53.579,61 €	Administración de Comercio	Directo			53.579,61 €
Jefe Negociado CI	50.868,22 €	Centro de Dirección de Deporte	Directo			50.868,22 €	Administración de Deporte	Directo			50.868,22 €
Administrativos	52.194,43 €	Centro de Servicios Centrales	Directo			52.194,43 €	Administración de Servicios Centrales	Directo			52.194,43 €
Administrativos	52.194,43 €	Centro de Servicios Centrales	Directo			52.194,43 €	Administración de Servicios Centrales	Directo			52.194,43 €
Administrativos	52.194,43 €	Centro de Servicios Centrales	Directo			52.194,43 €	Administración de Servicios Centrales	Directo			52.194,43 €
Administrativos	52.194,43 €	Centro de Dirección de Urbanismo	Directo			52.194,43 €	Administración de Urbanismo	Directo			52.194,43 €
Administrativos	52.194,43 €	Centro de Dirección de Urbanismo	Directo			52.194,43 €	Administración de Urbanismo	Directo			52.194,43 €

Elemento de coste	Importe	Centro	Criterio de reparto a centros	Coste unitario	Consumo	Importe	Actividad / prestación	Criterio de reparto a actividades/ prestaciones	Coste unitario	Consumo	Importe
Administrativos	52.194,43 €	Centro de Aparcamiento Público	Directo			52.194,43 €	Servicio de aparcamiento público	Directo			52.194,43 €
Administrativos	52.194,43 €	Centro de Dirección de Deporte	Directo			52.194,43 €	Administración de Deporte	Directo			52.194,43 €
Administrativos	52.194,43 €	Centro de Dirección de Bienestar Social	Directo			52.194,43 €	Administración de Bienestar Social	Directo			52.194,43 €
Administrativos	52.194,43 €	Centro de Dirección de Medioambiente	Directo			52.194,43 €	Administración de Medio Ambiente	Directo			52.194,43 €
Administrativos	52.194,43 €	Centro de Comercio	Directo			52.194,43 €	Mercado	Directo			52.194,43 €
Técnicos superiores	60.964,72 €	Mantenim.Instalac.y Control del Agua	Directo			60.964,72 €	Ánalisis de agua	Directo			60.964,72 €
Técnicos superiores	60.964,72 €	Centro de Urbanismo-Licencias	Directo			60.964,72 €	Expedición de licencias	Directo			60.964,72 €
Técnicos superiores	60.964,72 €	Centro de Urbanismo-Licencias	Directo			60.964,72 €	Expedición de licencias	Directo			60.964,72 €
Técn. grado medio	55.886,15 €	Centro de Dirección de Bienestar Social	Directo			55.886,15 €	Administración de Bienestar Social	Directo			55.886,15 €
Técn. grado medio	55.886,15 €	Centro de Bienestar Social	Directo			55.886,15 €	Administración de Bienestar Social	Directo			55.886,15 €
Técn. grado medio	55.886,15 €	Mantenim.Instalac.y Control del Agua	Directo			55.886,15 €	Reparación de instalaciones	Directo			55.886,15 €
Técn. grado medio	55.886,15 €	Centro de Abastecimiento de Agua	Directo			55.886,15 €	Abastecimiento de agua	Directo			55.886,15 €
Técn. grado medio	55.886,15 €	Centro de Abastecimiento de Agua	Directo			55.886,15 €	Abastecimiento de agua	Directo			55.886,15 €
Técn. grado medio	55.886,15 €	Centro de Cementerio	Directo			55.886,15 €	Servicios funerarios	Directo			55.886,15 €

Elemento de coste	Importe	Centro	Criterio de reparto a centros	Coste unitario	Consumo	Importe	Actividad / prestación	Criterio de reparto a actividades/ prestaciones	Coste unitario	Consumo	Importe
Técn. grado medio	55.886,15 €	Centro de Dirección de Comercio	Directo			55.886,15 €	Administración de Comercio	Directo			55.886,15 €
Encargado Centro de Cementerio	39.523,90 €	Centro de Cementerio	Directo			39.523,90 €	Servicios funerarios	Directo			39.523,90 €
Vigilante parking	25.641,30 €	Aparcamiento Público	Directo			25.641,30 €	Servicio de aparcamiento público	Directo			25.641,30 €
Educadores Sociales	20.324,12 €	Centro de Bienestar Social	Directo			20.324,12 €	Guardería	Directo			20.324,12 €
Educadores Sociales	20.324,12 €	Centro de Bienestar Social	Directo			20.324,12 €	Guardería	Directo			20.324,12 €
Educadores Sociales	20.324,12 €	Centro de Bienestar Social	Directo			20.324,12 €	Guardería	Directo			20.324,12 €
Educadores Sociales	20.324,12 €	Centro de Bienestar Social	Directo			20.324,12 €	Guardería	Directo			20.324,12 €
Educadores Sociales	20.324,12 €	Centro de Bienestar Social	Directo			20.324,12 €	Residencia 3 ^a edad	Directo			20.324,12 €
Educadores Sociales	20.324,12 €	Centro de Bienestar Social	Directo			20.324,12 €	Residencia 3 ^a edad	Directo			20.324,12 €
Monitor	6.738,32 €	Centro de Deporte	Directo			6.738,32 €	Piscina	Directo			6.738,32 €
Operario de limpieza	33.220,59 €	Limpieza	Directo			33.220,59 €	Limpieza	Directo			33.220,59 €
Operario de limpieza	33.220,59 €	Limpieza	Directo			33.220,59 €	Limpieza	Directo			33.220,59 €
Operario de limpieza	33.220,59 €	Centro de Limpieza	Directo			33.220,59 €	Limpieza	Directo			33.220,59 €
Operario de limpieza	33.220,59 €	Centro de Limpieza	Directo			33.220,59 €	Limpieza	Directo			33.220,59 €
Arrendamientos maquinaria	1.046,00 €	Centro de Mantenim.Instalac/y Control del Agua	Directo			1.046,00 €	Analisis de agua	Directo			1.046,00 €

Elemento de coste	Importe	Centro	Criterio de reparto a centros	Coste unitario	Consumo	Importe	Actividad / prestación	Criterio de reparto a actividades/ prestaciones	Coste unitario	Consumo	Importe
Reparación, mantenimiento de guardería	18.551,60 €	Centro de Bienestar Social	Directo			18.551,60 €	Guardería	Directo			18.551,60 €
Reparación, mantenimiento de cementerio	1.237,39 €	Centro de Cementerio	Directo			1.237,39 €	Servicios funerarios	Directo			1.237,39 €
Mantenimiento ascensor ayuntamiento	627,45 €	Centro de Servicios Centrales	Directo			627,45 €	Pendiente				627,45 €
Reparación de mobiliario y enseres	42.367,12 €	Centro de Servicios Centrales	Superficie	1,83 €	2.460	4.502,08 €	Pendiente				4.502,08 €
Reparación de mobiliario y enseres		Centro de Dirección de Comercio	Superficie	1,83 €	700	1.281,08 €	Administración de Comercio	Directo			1.281,08 €
Reparación de mobiliario y enseres		Centro de Comercio	Superficie	1,83 €	4.600	8.418,52 €	Mercado	Directo			8.418,52 €
Reparación de mobiliario y enseres		Centro de Dirección de Bienestar Social	Superficie	1,83 €	1.410	2.580,46 €	Administración Bienestar Social	Directo			2.580,46 €
Reparación de mobiliario y enseres		Centro de Bienestar Social	Superficie	1,83 €	3.000	5.490,34 €	Pendiente				5.490,34 €
Reparación de mobiliario y enseres		Centro de Dirección de Urbanismo	Superficie	1,83 €	200	366,02 €	Administración de Urbanismo	Directo			366,02 €
Reparación de mobiliario y enseres		Centro de Urbanismo-Licencias	Superficie	1,83 €	140	256,22 €	Expedición de licencias	Directo			256,22 €
Reparación de mobiliario y enseres		Centro de Aparcamiento Público	Superficie	1,83 €	1.000	1.830,11 €	Servicio de aparcamiento público	Directo			1.830,11 €

Elemento de coste	Importe	Centro	Criterio de reparto a centros	Coste unitario	Consumo	Importe	Actividad / prestación	Criterio de reparto a actividades/ prestaciones	Coste unitario	Consumo	Importe
Reparación de mobiliario y enseres		Centro de Dirección de Deporte	Superficie	1,83 €	200	366,02 €	Administración de Deporte	Directo			366,02 €
Reparación de mobiliario y enseres		Centro de Deporte	Superficie	1,83 €	1.000	1.830,11 €	Piscina	Directo			1.830,11 €
Reparación de mobiliario y enseres		Centro de Dirección de Medioambiente	Superficie	1,83 €	480	878,45 €	Administración de Medio Ambiente	Directo			878,45 €
Reparación de mobiliario y enseres		Centro de Cementerio	Superficie	1,83 €	2.310	4.227,56 €	Servicios funerarios	Directo			4.227,56 €
Reparación de mobiliario y enseres		Centro de Abastecimiento de Agua	Superficie	1,83 €	5.450	9.974,12 €	Abastecimiento de agua	Directo			9.974,12 €
Reparación de mobiliario y enseres		Centro de Mantenim.Instalac.y Control del Agua	Superficie	1,83 €	120	219,61 €	Pendiente				219,61 €
Reparación de mobiliario y enseres		Centro de Limpieza	Superficie	1,83 €	80	146,41 €	Limpieza	Directo			146,41 €
Energía eléctrica escuela	12.207,27 €	Centro de Bienestar Social	Directo			12.207,27 €	Guardería	Directo			12.207,27 €
Energía eléctrica elevación de aguas	1.072,34 €	Centro de Abastecimiento de Agua	Directo			1.072,34 €	Abastecimiento de agua	Directo			1.072,34 €
Energía eléctrica mercados	1.567,45 €	Centro de Comercio	Directo			1.567,45 €	Mercado	Directo			1.567,45 €
Energía eléctrica ayuntamiento	8.067,35 €	Centro de Servicios Centrales	Directo			8.067,35 €	Pendiente				8.067,35 €
Productos limpieza edificios	4.804,70 €	Centro de Limpieza	Directo			4.804,70 €	Limpieza	Directo			4.804,70 €

Elemento de coste	Importe	Centro	Criterio de reparto a centros	Coste unitario	Consumo	Importe	Actividad / prestación	Criterio de reparto a actividades/ prestaciones	Coste unitario	Consumo	Importe
Teléfono	4.240,26 €	Centro de Servicios Centrales	Personal equivalente	106,01 €	6	636,04 €	Pendiente				636,04 €
Teléfono		Centro de Dirección de Comercio	Personal equivalente	106,01 €	2	212,01 €	Administración de Comercio	Directo			212,01 €
Teléfono		Centro de Comercio	Personal equivalente	106,01 €	1	106,01 €	Mercado	Directo			106,01 €
Teléfono		Centro de Dirección de Bienestar Social	Personal equivalente	106,01 €	4	424,03 €	Administración de Bienestar Social	Directo			424,03 €
Teléfono		Centro de Bienestar Social	Personal equivalente	106,01 €	5	530,03 €	Pendiente				530,03 €
Teléfono		Centro de Dirección de Urbanismo	Personal equivalente	106,01 €	3	318,02 €	Urbanismo	Directo			318,02 €
Teléfono		Centro de Urbanismo-Licencias	Personal equivalente	106,01 €	2	212,01 €	Expedición de licencias	Directo			212,01 €
Teléfono		Centro de Aparcamiento Público	Personal equivalente	106,01 €	2	212,01 €	Servicio de aparcamiento público	Directo			212,01 €
Teléfono		Centro de Dirección de Deporte	Personal equivalente	106,01 €	2	212,01 €	Deporte	Administración de Deporte			212,01 €
Teléfono		Centro de Deporte	Personal equivalente	106,01 €	1	106,01 €	Piscina	Directo			106,01 €
Teléfono		Centro de Dirección de Medioambiente	Personal equivalente	106,01 €	2	212,01 €	Administración de Medio Ambiente	Directo			212,01 €
Teléfono		Centro de Cementerio	Personal equivalente	106,01 €	2	212,01 €	Servicios funerarios	Directo			212,01 €
Teléfono		Centro de Abastecimiento de Agua	Personal equivalente	106,01 €	2	212,01 €	Abastecimiento de agua	Directo			212,01 €
Teléfono		Centro de Mantenim.Instalac.y Control del Agua	Personal equivalente	106,01 €	2	212,01 €	Pendiente				212,01 €

Elemento de coste	Importe	Centro	Criterio de reparto a centros	Coste unitario	Consumo	Importe	Actividad / prestación	Criterio de reparto a actividades/ prestaciones	Coste unitario	Consumo	Importe
Teléfono		Centro de Limpieza	Personal equivalente	106,01 €	4	424,03 €	Limpieza	Directo			424,03 €
Teléfono línea ADSL	2.739,17 €	Centro de Servicios Centrales	Personal equivalente	68,48 €	6	410,88 €	Pendiente				410,88 €
Teléfono línea ADSL		Centro de Dirección de Comercio	Personal equivalente	68,48 €	2	136,96 €	Administración de Comercio	Directo			136,96 €
Teléfono línea ADSL		Centro de Comercio	Personal equivalente	68,48 €	1	68,48 €	Mercado	Directo			68,48 €
Teléfono línea ADSL		Centro de Dirección de Bienestar Social	Personal equivalente	68,48 €	4	273,92 €	Administración de Bienestar Social	Directo			273,92 €
Teléfono línea ADSL		Centro de Bienestar Social	Personal equivalente	68,48 €	5	342,40 €	Pendiente				342,40 €
Teléfono línea ADSL		Centro de Dirección de Urbanismo	Personal equivalente	68,48 €	3	205,44 €	Administración de Urbanismo	Directo			205,44 €
Teléfono línea ADSL		Centro de Urbanismo-Licencias	Personal equivalente	68,48 €	2	136,96 €	Expedición de licencias	Directo			136,96 €
Teléfono línea ADSL		Centro de Aparcamiento Público	Personal equivalente	68,48 €	2	136,96 €	Servicio de aparcamiento público	Directo			136,96 €
Teléfono línea ADSL		Centro de Dirección de Deporte	Personal equivalente	68,48 €	2	136,96 €	Administración de Deporte	Directo			136,96 €
Teléfono línea ADSL		Centro de Deporte	Personal equivalente	68,48 €	1	68,48 €	Piscina	Directo			68,48 €
Teléfono línea ADSL		Centro de Dirección de Medioambiente	Personal equivalente	68,48 €	2	136,96 €	Administración de Medio Ambiente	Directo			136,96 €
Teléfono línea ADSL		Centro de Cementerio	Personal equivalente	68,48 €	2	136,96 €	Servicios funerarios	Directo			136,96 €
Teléfono línea ADSL		Centro de Abastecimiento de Agua	Personal equivalente	68,48 €	2	136,96 €	Abastecimiento de agua	Directo			136,96 €

Elemento de coste	Importe	Centro	Criterio de reparto a centros	Coste unitario	Consumo	Importe	Actividad / prestación	Criterio de reparto a actividades/ prestaciones	Coste unitario	Consumo	Importe
Teléfono línea ADSL		Centro de Mantenim.Instalac.y Control del Agua	Personal equivalente	68,48 €	2	136,96 €	Pendiente				136,96 €
Teléfono línea ADSL		Centro de Limpieza	Personal equivalente	68,48 €	4	273,92 €	Limpieza	Directo			273,92 €
Seguro vehículos	12.193,81 €	Centro de Mantenim.Instalac.y Control del Agua	Directo			12.193,81 €	Reparación de instalaciones	Salidas	29,74 €	180	5.353,38 €
Seguro vehículos		Centro de Mantenim.Instalac.y Control del Agua					Analisis de agua	Salidas	29,74 €	230	6.840,43 €
Analisis de agua	8.500,00 €	Centro de Mantenim.Instalac.y Control del Agua	Directo			8.500,00 €	Analisis de agua	Directo			8.500,00 €
Locomoción del personal	5.480,91 €	Centro de Mantenim.Instalac.y Control del Agua	Directo			5.480,91 €	Reparación de instalaciones	Salidas	13,37 €	180	2.406,25 €
Locomoción del personal		Centro de Mantenim.Instalac.y Control del Agua					Analisis de agua	Salidas	13,37 €	230	3.074,66 €
Intereses de préstamos	1.138,20 €	No asociado a centros	Directo			1.138,20 €	Organización	Directo			1.138,20 €
Subvención residentes 3ª edad	2.753,76 €	Centro de Bienestar Social	Directo			2.753,76 €	Residencia 3ª edad	Directo			2.753,76 €
Amortización vehículo	1.146,00 €	Centro de Mantenim.Instalac.y Control del Agua	Directo			1.146,00 €	Reparación de instalaciones	Salidas	2,80 €	180	503,12 €
Amortización vehículo		Centro de Mantenim.Instalac.y Control del Agua					Analisis de agua	Salidas	2,80 €	230	642,88 €
Amortización camión	1.650,00 €	Centro de Mantenim.Instalac.y Control del Agua	Directo			1.650,00 €	Reparación de instalaciones	Salidas	4,02 €	180	724,39 €

Elemento de coste	Importe	Centro	Criterio de reparto a centros	Coste unitario	Consumo	Importe	Actividad / prestación	Criterio de reparto a actividades/ prestaciones	Coste unitario	Consumo	Importe
Amortización camión		Centro de Mantenim.Instalac.y Control del Agua					Analisis de agua	Salidas	4,02 €	230	925,61 €
Amortización Mobiliario	11.422,84 €	Centro de Servicios Centrales	Superficie	0,49 €	2.460	1.213,83 €	Pendiente				1.213,83 €
Amortización Mobiliario		Centro de Dirección de Comercio	Superficie	0,49 €	700	345,40 €	Administración de Comercio	Directo			345,40 €
Amortización Mobiliario		Centro de Comercio	Superficie	0,49 €	4.600	2.269,77 €	Mercado	Directo			2.269,77 €
Amortización Mobiliario		Centro de Dirección de Bienestar Social	Superficie	0,49 €	1.410	695,73 €	Administración de Bienestar Social	Directo			695,73 €
Amortización Mobiliario		Centro de Bienestar Social	Superficie	0,49 €	3.000	1.480,28 €	Pendiente				1.480,28 €
Amortización Mobiliario		Centro de Dirección de Urbanismo	Superficie	0,49 €	200	98,69 €	Administración de Urbanismo	Directo			98,69 €
Amortización Mobiliario		Centro de Urbanismo-Licencias	Superficie	0,49 €	140	69,08 €	Expedición de licencias	Directo			69,08 €
Amortización Mobiliario		Centro de Aparcamiento Público	Superficie	0,49 €	1.000	493,43 €	Servicio de aparcamiento público	Directo			493,43 €
Amortización Mobiliario		Centro de Dirección de Deporte	Superficie	0,49 €	200	98,69 €	Administración de Deporte	Directo			98,69 €
Amortización Mobiliario		Centro de Deporte	Superficie	0,49 €	1.000	493,43 €	Piscina	Directo			493,43 €
Amortización Mobiliario		Centro de Dirección de Medioambiente	Superficie	0,49 €	480	236,85 €	Administración de Medio Ambiente	Directo			236,85 €
Amortización Mobiliario		Centro de Cementerio	Superficie	0,49 €	2.310	1.139,82 €	Servicios funerarios	Directo			1.139,82 €
Amortización Mobiliario		Centro de Abastecimiento de Agua	Superficie	0,49 €	5.450	2.689,18 €	Abastecimiento de agua	Directo			2.689,18 €

Elemento de coste	Importe	Centro	Criterio de reparto a centros	Coste unitario	Consumo	Importe	Actividad / prestación	Criterio de reparto a actividades/ prestaciones	Coste unitario	Consumo	Importe
Amortización Mobiliario		Centro de Mantenim.Instalac.y Control del Agua	Superficie	0,49 €	120	59,21 €	Pendiente				59,21 €
Amortización Mobiliario		Centro de Limpieza	Superficie	0,49 €	80	39,47 €	Limpieza	Directo			39,47 €
Amortización Equipos informáticos	16.622,65 €	Centro de Servicios Centrales	Personal equivalente (excepto limpieza)	461,74 €	6	2.770,44 €	Pendiente				2.770,44 €
Amortización Equipos informáticos		Centro de Dirección de Comercio	Personal equivalente (excepto limpieza)	461,74 €	2	923,48 €	Administración de Comercio	Directo			923,48 €
Amortización Equipos informáticos		Centro de Comercio	Personal equivalente (excepto limpieza)	461,74 €	1	461,74 €	Mercado	Directo			461,74 €
Amortización Equipos informáticos		Centro de Dirección de Bienestar Social	Personal equivalente (excepto limpieza)	461,74 €	4	1.846,96 €	Administración de Bienestar Social	Directo			1.846,96 €
Amortización Equipos informáticos		Centro de Bienestar Social	Personal equivalente (excepto limpieza)	461,74 €	5	2.308,70 €	Pendiente				2.308,70 €
Amortización Equipos informáticos		Centro de Dirección de Urbanismo	Personal equivalente (excepto limpieza)	461,74 €	3	1.385,22 €	Administración de Urbanismo	Directo			1.385,22 €

Elemento de coste	Importe	Centro	Criterio de reparto a centros	Coste unitario	Consumo	Importe	Actividad / prestación	Criterio de reparto a actividades/ prestaciones	Coste unitario	Consumo	Importe
Amortización Equipos informáticos		Centro de Urbanismo-Licencias	Personal equivalente (excepto limpieza)	461,74 €	2	923,48 €	Expedición de licencias	Directo			923,48 €
Amortización Equipos informáticos		Centro de Aparcamiento Público	Personal equivalente (excepto limpieza)	461,74 €	2	923,48 €	Servicio de aparcamiento público	Directo			923,48 €
Amortización Equipos informáticos		Centro de Dirección de Deporte	Personal equivalente (excepto limpieza)	461,74 €	2	923,48 €	Administración de Deporte	Directo			923,48 €
Amortización Equipos informáticos		Centro de Deporte	Personal equivalente (excepto limpieza)	461,74 €	1	461,74 €	Piscina	Directo			461,74 €
Amortización Equipos informáticos		Centro de Dirección de Medioambiente	Personal equivalente (excepto limpieza)	461,74 €	2	923,48 €	Administración de Medio Ambiente	Directo			923,48 €
Amortización Equipos informáticos		Centro de Cementerio	Personal equivalente (excepto limpieza)	461,74 €	2	923,48 €	Servicios funerarios	Directo			923,48 €
Amortización Equipos informáticos		Centro de Abastecimiento de Agua	Personal equivalente (excepto limpieza)	461,74 €	2	923,48 €	Abastecimiento de agua	Directo			923,48 €

Elemento de coste	Importe	Centro	Criterio de reparto a centros	Coste unitario	Consumo	Importe	Actividad / prestación	Criterio de reparto a actividades/ prestaciones	Coste unitario	Consumo	Importe
Amortización Equipos informáticos		Centro de Mantenim. Instalac y Control del Agua	Personal equivalente (excepto limpieza)	461,74 €	2	923,48 €	Pendiente				923,48 €
Amortización Casa Consistorial	4.733,33 €	Centro de Servicios Centrales	Directo			4.733,33 €	Pendiente				4.733,33 €
Amortización Mercado	6.415,00 €	Centro de Comercio	Directo			6.415,00 €	Mercado	Directo			6.415,00 €
Amortización servicios sociales	5.336,40 €	Centro de Bienestar Social	Directo			5.336,40 €	Pendiente				5.336,40 €
Amortización Residencia	22.668,33 €	Centro de Bienestar Social	Directo			22.668,33 €	Residencia 3º edad	Directo			22.668,33 €
Amortización Guardería	3.373,33 €	Centro de Bienestar Social	Directo			3.373,33 €	Guardería	Directo			3.373,33 €
Amortización Inmueble calle Tomás	6.821,17 €	Centro de Dirección de Medioambiente	Superficie	10,66 €	360	3.836,91 €	Administración de Medio Ambiente	Directo			3.836,91 €
Amortización Inmueble calle Tomás		Centro de Dirección de Urbanismo	Superficie	10,66 €	200	2.131,61 €	Administración de Urbanismo	Directo			2.131,61 €
Amortización Inmueble calle Tomás		Centro de Limpieza	Superficie	10,66 €	80	852,65 €	Limpieza	Directo			852,65 €
Amortización Parking	18.008,23 €	Centro de Aparcamiento Público	Directo			18.008,23 €	Servicio de aparcamiento público	Directo			18.008,23 €
Amortización Centro de Cementerio	4.870,44 €	Centro de Cementerio	Directo			4.870,44 €	Servicios funerarios	Directo			4.870,44 €
Amortización Piscina	25.452,96 €	Centro de Deporte	Directo			25.452,96 €	Piscina	Directo			25.452,96 €

Fuente: Elaboración propia.

2) Imputación de costes pendientes de centros no asignados previamente a las actividades realizadas por dichos centros:

En el caso de que, tras la fase anterior, hubiera determinados costes que hubieran quedado pendientes de reparto en los centros, se deberá proceder a la imputación de los mismos a las actividades que van a ser las portadoras finales de dichos costes, alcanzando por tanto tras esta fase el denominado Coste Primario de las actividades.

En nuestro ejercicio los elementos de coste que han quedado pendientes de reparto en centros son:

- Mantenimiento del ascensor del ayuntamiento.
- Reparación de mobiliario y enseres.
- Energía eléctrica.
- Teléfono.
- Teléfono línea ADSL.
- Amortización mobiliario.
- Amortización equipos informáticos.
- Amortización casa consistorial.
- Amortización servicios sociales.

En la siguiente tabla podemos ver cómo todos esos costes terminan imputados a las diferentes actividades que realizan los centros que han recibido los mismos.

Tabla 6.11. Imputación de los costes pendientes en centros a actividades.

Centro de coste	Costes pendientes	Actividad/ Prestación	Criterio de reparto	Coste unitario	Consumo	Importe
Centro de Servicios Centrales	22.961,40	Coordinación	Personal equivalente	3.826,90	3,00	11.480,70
		Administración de Servicios Centrales	Personal equivalente	3.826,90	3,00	11.480,70
Centro de Bienestar Social	15.488,15	Guardería	Personal equivalente	3.097,63	3,00	9.292,89
		Residencia 3 ^a edad	Personal equivalente	3.097,63	2,00	6.195,26
Centro de Mantenimiento Instalaciones y Control del Agua	1.551,28	Reparación de instalaciones	Personal equivalente	775,64	1,00	775,64
		Ánalysis de agua	Personal equivalente	775,64	1,00	775,64

Fuente: Elaboración propia.

3) Imputación de costes de actividades auxiliares a centros no auxiliares:

El coste asociado a las actividades auxiliares deberá ser asignado a centros no auxiliares, obteniendo de esta forma el Coste Repercutido de los centros, y, por adición al Coste Primario, el Coste Total de los mismos.

En nuestro caso existen tres actividades auxiliares cuyo reparto podemos ver en la siguiente tabla:

Tabla 6.12. Imputación de costes de la actividad auxiliar a los centros no auxiliares.

Actividad Auxiliar	Coste	Centro beneficiario	Criterio de reparto	Consumo	Coste unit.	Coste repercutido de act. aux.
Limpieza	134.618,82	Centro de Servicios Centrales	Superficie	2.460,00	6,08	14.944,74
		Centro de Dirección de Comercio		700,00	6,08	4.252,57
		Centro de Comercio		4.600,00	6,08	27.945,46
		Centro de Dirección de Bienestar Social		1.410,00	6,08	8.565,89
		Centro de Bienestar Social		3.000,00	6,08	18.225,30
		Centro de Dirección de Urbanismo		200,00	6,08	1.215,02
		Centro de Urbanismo- Licencias		140,00	6,08	850,51
		Centro de Aparcamiento Público		1.000,00	6,08	6.075,10
		Centro de Dirección de Deporte		200,00	6,08	1.215,02
		Centro de Deporte		1.000,00	6,08	6.075,10
		Centro de Dirección de Medioambiente		480,00	6,08	2.916,05
		Centro de Cementerio		2.310,00	6,08	14.033,48
		Centro de Abastecimiento de Agua		5.450,00	6,08	33.109,29
Análisis de agua	82.769,93	Centro de Abastecimiento de Agua	Directo			82.769,93
Reparación de instalaciones	65.648,93	Centro de Abastecimiento de Agua	Directo			65.648,93

Fuente: Elaboración propia.

En este momento ya estamos en disposición de contestar al quinto apartado del Se Pide de este ejercicio: ¿cuál es el Coste Total de los centros?

Tabla 6.13. Coste Total de los centros.

Centro	Coste Primario	Coste repercutido	Coste Total
Centro de Servicios Centrales	373.188,50 €	14.944,74 €	388.133,25 €
Centro de Dirección de Comercio	112.364,69 €	4.252,57 €	116.617,26 €
Centro de Comercio	71.501,39 €	27.945,46 €	99.446,85 €
Centro de Dirección de Bienestar Social	231.710,90 €	8.565,89 €	240.276,79 €
Centro de Bienestar Social	164.455,78 €	18.225,30 €	182.681,08 €
Centro de Dirección de Urbanismo	176.930,71 €	1.215,02 €	178.145,73 €
Centro de Urbanismo-Licencias	123.527,19 €	850,51 €	124.377,70 €
Centro de Aparcamiento Público	99.439,95 €	6.075,10 €	105.515,05 €
Centro de Dirección de Deporte	104.799,81 €	1.215,02 €	106.014,83 €
Centro de Deporte	35.151,05 €	6.075,10 €	41.226,15 €
Centro de Dirección de Medioambiente	121.955,37 €	2.916,05 €	124.871,42 €
Centro de Cementerio	108.157,71 €	14.033,48 €	122.191,19 €
Centro de Abastecimiento de Agua	126.780,39 €	181.528,16 €	308.308,54 €
Centro de Mantenim.Inst. y Control del Agua	148.418,87 €	-148.418,87 €	0,00 €
Centro de Limpieza	139.423,52 €	-139.423,52 €	0,00 €
No asociado a centros	123.138,20 €		123.138,20 €
TOTAL	2.260.944,02 €	0,00 €	2.260.944,02 €

Fuente: Elaboración propia.

4) Imputación de costes procedentes de actividades auxiliares a actividades:

Los costes imputados a los centros no auxiliares en la fase anterior, deberán imputarse a las diferentes actividades realizadas por los mismos, llegando así a conocer el Coste Repercutido de las actividades a nivel de actividades auxiliares que, por adición al Coste Primario, nos permitirá calcular el Coste Agregado a nivel de actividades auxiliares.

Tabla 6.14. Imputación de costes procedentes de actividades auxiliares a actividades.

Centro	Coste repercutido de act. aux	Actividad receptora	Criterio de distribución	Coste unitario	Consumo	Importe
Centro de Servicios Centrales	14.944,74	Coordinación	Persona equivalente	2.490,79	3,00	7.472,37
		Administración de Servicios Centrales		2.490,79	3,00	7.472,37
Centro de Dirección de Comercio	4.252,57	Administración de Comercio				4.252,57

Centro	Coste repercutido de act. aux	Actividad receptora	Criterio de distribución	Coste unitario	Consumo	Importe
Centro de Comercio	27.945,46	Mercado				27.945,46
Centro de Dirección de Bienestar Social	8.565,89	Administración de Bienestar Social				8.565,89
Centro de Bienestar Social	18.225,30	Guardería	Persona equivalente	3.645,06	3,00	10.935,18
		Residencia 3ª edad		3.645,06	2,00	7.290,12
Centro de Dirección de Urbanismo	1.215,02	Administración de Urbanismo				1.215,02
Centro de Urbanismo-Licencias	850,51	Expedición de licencias				850,51
Centro de Aparcamiento Público	6.075,10	Servicio de aparcamiento público				6.075,10
Centro de Dirección de Deporte	1.215,02	Administración de Deporte				1.215,02
Centro de Deporte	6.075,10	Piscina				6.075,10
Centro de Dirección de Medioambiente	2.916,05	Administración de Medio Ambiente				2.916,05
Centro de Cementerio	14.033,48	Servicios funerarios				14.033,48
Centro de Abastecimiento de Agua	181.528,16	Abastecimiento de agua				181.528,16

Fuente: Elaboración propia.

En este momento podríamos calcular el Coste Agregado de las actividades a nivel de actividades auxiliares.

Tabla 6.15. Coste Agregado de las actividades a nivel de actividades auxiliares.

Actividad	Coste primario	Reparto coste repercutido en centros	Coste agregado a nivel de actividades auxiliares
Administración de Deporte	104.799,81 €	1.215,02	106.014,83 €
Administración de Medio Ambiente	121.955,37 €	2.916,05	124.871,42 €
Administración de Bienestar Social	231.710,90 €	8.565,89	240.276,79 €
Coordinación	205.124,52 €	7.472,37	212.596,89 €
Administración de Servicios Centrales	168.063,99 €	7.472,37	175.536,36 €
Administración de Urbanismo	164.723,44 €	1.215,02	165.938,46 €
Administración de Comercio	112.364,69 €	4.252,57	116.617,26 €

Actividad	Coste primario	Reparto coste repercutido en centros	Coste agregado a nivel de actividades auxiliares
Abastecimiento de agua	126.780,39 €	181.528,16	308.308,54 €
Servicios funerarios	108.157,71 €	14.033,48	122.191,19 €
Guardería	104.397,45 €	10.935,18	115.332,63 €
Residencia 3ª edad	72.265,59 €	7.290,12	79.555,71 €
Expedición de licencias	123.527,19 €	850,51	124.377,70 €
Servicio de aparcamiento público	99.439,95 €	6.075,10	105.515,05 €
Mercado	71.501,39 €	27.945,46	99.446,85 €
Piscina	35.151,05 €	6.075,10	41.226,15 €
Organización	123.138,20 €	-	123.138,20 €
TOTAL			2.260.944,02 €

Fuente: Elaboración propia.

5) Imputación de costes de actividades DAG y asimiladas a actividades no DAG y asimiladas:

En nuestro caso, y al objeto de conseguir una mayor información al estratificar el cálculo de costes, vamos a desglosar esta fase en dos:

5.1. Imputación de costes de actividades DAG de Áreas a actividades no DAG y asimiladas:

Imputaremos el coste de las actividades DAG específicas de las diferentes Áreas a las actividades finalistas, con lo que calcularemos un Coste Repercutido de las actividades a nivel de actividades DAG de Áreas que, por adición al Coste Agregado a nivel de actividades auxiliares nos permitirá calcular el Coste Agregado a nivel de actividades DAG de Áreas.

Tabla 6.16. Imputación de costes de actividades DAG de Áreas a actividades no DAG y asimiladas.

Actividad DAG	Coste	Actividad receptora	Criterio de reparto	Consumo	Coste unitario	Importe
Administración de Comercio	116.617,26	Mercado				116.617,26
Administración de Deporte	106.014,83	Piscina				106.014,83
Administración de Medio Ambiente	124.871,42	Abastecimiento de agua	Tiempo de dedicación estimado	0,80	124.871,42	99.897,13
		Servicios funerarios		0,20	124.871,42	24.974,28
Administración	240.276,79	Guardería	Tiempo de	0,30	240.276,79	72.083,04

Actividad DAG	Coste	Actividad receptor	Criterio de reparto	Consumo	Coste unitario	Importe
de Bienestar Social		Residencia 3 ^a edad	dedicación estimado	0,70	240.276,79	168.193,75
Administración de Urbanismo	165.938,46	Expedición de licencias	Tiempo de dedicación estimado	0,95	165.938,46	157.641,54
		Servicio de Aparcamiento Público		0,05	165.938,46	8.296,92

Fuente: Elaboración propia.

En este momento podríamos calcular el Coste Agregado de las actividades a nivel de actividades DAG de Áreas.

Tabla 6.17. Coste Agregado de las actividades a nivel de actividades DAG de Áreas.

Actividad	Coste agregado a nivel de actividades auxiliares	Reparto coste actividades DAG de Áreas	Coste agregado a nivel del actividades DAG de Áreas
Coordinación	212.596,89 €		212.596,89 €
Administración Servicios Centrales	175.536,36 €		175.536,36 €
Abastecimiento de agua	308.308,54 €	99.897,13	408.205,68 €
Servicios funerarios	122.191,19 €	24.974,28	147.165,47 €
Guardería	115.332,63 €	72.083,04	187.415,67 €
Residencia 3 ^a edad	79.555,71 €	168.193,75	247.749,46 €
Expedición de licencias	124.377,70 €	157.641,54	282.019,24 €
Servicio de aparcamiento público	105.515,05 €	8.296,92	113.811,98 €
Mercado	99.446,85 €	116.617,26	216.064,10 €
Piscina	41.226,15 €	106.014,83	147.240,97 €
Organización	123.138,20 €		123.138,20 €
TOTAL			2.260.944,02 €

Fuente: Elaboración propia.

5.2. Imputación de costes de actividades DAG del Ente Principal y Asimiladas a actividades no DAG y asimiladas:

Imputaremos el coste de las actividades DAG genéricas del Ente Principal (tales como Recursos Humanos, Intervención, etc.) y asimiladas a las actividades finalistas, con lo que calcularemos un Coste Repercutido de las actividades a nivel de actividades DAG del Ente principal y asimiladas que, por adición al Coste Agregado a nivel de actividades DAG de Áreas nos permitirá calcular el Coste Total de las actividades.

Tabla 6.18. Imputación de costes de actividades DAG del Ente Principal a actividades no DAG y asimiladas.

Actividad DAG	Coste	Actividad receptora	Criterio de reparto	Consumo	Coste unitario	Importe
Coordinación	212.596,89	Abastecimiento de agua	Persona equivalente	2,00	14.173,13	28.346,25
		Servicios funerarios		2,00	14.173,13	28.346,25
		Guardería		3,00	14.173,13	42.519,38
		Residencia 3ª edad		2,00	14.173,13	28.346,25
		Expedición de licencias		2,00	14.173,13	28.346,25
		Servicio de aparcamiento público		2,00	14.173,13	28.346,25
		Mercado		1,00	14.173,13	14.173,13
		Piscina		1,00	14.173,13	14.173,13
Admón. Servicios Centrales	175.536,36	Abastecimiento de agua	Coste acumulado	308.308,54	0,18	54.339,22
		Servicios funerarios		122.191,19	0,18	21.536,14
		Guardería		115.332,63	0,18	20.327,32
		Residencia 3ª edad		79.555,71	0,18	14.021,65
		Expedición de licencias		124.377,70	0,18	21.921,51
		Servicio de aparcamiento público		105.515,05	0,18	18.596,97
		Mercado		99.446,85	0,18	17.527,46
		Piscina		41.226,15	0,18	7.266,09

Fuente: Elaboración propia.

Seguidamente, y puesto que la actividad Organización deberá repartirse entre las actividades finalistas en función del coste acumulado de las mismas hasta este momento, calcularemos un coste de las actividades agregado a nivel de actividades DAG del Ente principal, que nos permitirán aplicar dicho criterio de reparto.

Tabla 6.19. Coste Agregado de las actividades a nivel de actividades DAG del Ente Principal.

Actividad	Coste agregado a nivel del actividades DAG de Áreas	Reparto coste actividades DAG del Ente Principal	Coste agregado a nivel del actividades DAG del Ente Principal
Abastecimiento de agua	408.205,68 €	82.685,48 €	490.891,15 €
Servicios funerarios	147.165,47 €	49.882,39 €	197.047,86 €
Guardería	187.415,67 €	62.846,70 €	250.262,36 €
Residencia 3ª edad	247.749,46 €	42.367,91 €	290.117,37 €
Expedición de licencias	282.019,24 €	50.267,76 €	332.287,00 €
Servicio de aparcamiento público	113.811,98 €	46.943,23 €	160.755,20 €
Mercado	216.064,10 €	31.700,58 €	247.764,69 €
Piscina	147.240,97 €	21.439,21 €	168.680,19 €
Organización	123.138,20 €	-	123.138,20 €
TOTAL			2.260.944,02 €

Fuente: Elaboración propia.

Tabla 6.20. Imputación de costes de la actividad Organización a actividades finalistas.

Actividad	Coste	Actividad receptora	Criterio de reparto	Consumo	Coste unitario	Importe
Organización	123.138,20	Abastecimiento de agua	Coste acumulado	490.891,15	0,06	28.275,46
		Servicios funerarios		197.047,86	0,06	11.350,01
		Guardería		250.262,36	0,06	14.415,18
		Residencia 3ª edad		290.117,37	0,06	16.710,84
		Expedición de licencias		332.287,00	0,06	19.139,82
		Servicio de aparcamiento público		160.755,20	0,06	9.259,54
		Mercado		247.764,69	0,06	14.271,31
		Piscina		168.680,19	0,06	9.716,02

Fuente: Elaboración propia.

En este momento ya estamos en disposición de contestar al sexto apartado del Se Pide de este ejercicio: ¿cuál es el Coste Total de las actividades?

Tabla 6.21. Coste Total de las actividades.

Actividad	Coste agregado a nivel del actividades DAG del Ente principal	Reparto coste actividad Organización	Coste Total
Abastecimiento de agua	490.891,15 €	28.275,46	519.166,62 €
Servicios funerarios	197.047,86 €	11.350,01	208.397,87 €
Guardería	250.262,36 €	14.415,18	264.677,55 €
Residencia 3ª edad	290.117,37 €	16.710,84	306.828,21 €
Expedición de licencias	332.287,00 €	19.139,82	351.426,82 €

Actividad	Coste agregado a nivel del actividades DAG del Ente principal	Reparto coste actividad Organización	Coste Total
Servicio de aparcamiento público	160.755,20 €	9.259,54	170.014,75 €
Mercado	247.764,69 €	14.271,31	262.036,00 €
Piscina	168.680,19 €	9.716,02	178.396,21 €
TOTAL	2.260.944,02 €		2.260.944,02 €

Fuente: Elaboración propia.

6) Asignación de ingresos a actividades:

En aquellos casos en los que sea posible, los ingresos se relacionarán de manera directa con actividades finalistas. En nuestro caso, tal asignación puede observarse en la información facilitada en el enunciado del ejercicio.

7) Determinación de márgenes de cobertura por actividades:

Cuando existan ingresos que hayan podido asignarse a determinadas actividades finalistas, se calculará un margen o grado de cobertura de costes, tanto en valores absolutos como relativos, mediante la comparación de dichos ingresos con los costes asociados a las actividades en cuestión.

De esta forma, en la siguiente tabla damos respuesta al apartado séptimo del Se Pide de este ejercicio: ¿cuál es el Grado de Cobertura de costes a nivel de actividades DAG del Área y JD?

Tabla 6.22. Cálculo del Grado de Cobertura de costes de actividades finalistas.

Actividades	Coste total de actividades	Ingresos	Margen (Grado de cobertura)	% de cobertura
Abastecimiento de agua	519.166,62 €	345.000,00 €	-174.166,62	66,45%
Servicios funerarios	208.397,87 €	72.800,00 €	-135.597,87	34,93%
Guardería	264.677,55 €	64.800,00 €	-199.877,55	24,48%
Residencia 3 ^a edad	306.828,21 €	201.600,00 €	-105.228,21	65,70%
Expedición de licencias	351.426,82 €	96.500,00 €	-254.926,82	27,46%
Servicio de aparcamiento público	170.014,75 €	394.200,00 €	224.185,25	231,86%
Mercado	262.036,00 €	144.000,00 €	-118.036,00	54,95%
Piscina	178.396,21 €	85.000,00 €	-93.396,21	47,65%
TOTAL	2.260.944,02 €	1.403.900,00 €	-857.044,02	62,09%

Fuente: Elaboración propia.

Por último, y antes de abordar el siguiente subepígrafe daremos respuesta al apartado octavo del Se Pide: cálculo de Costes Unitarios de las actividades finalistas.

Tabla 6.23. Coste Unitario de actividades finalistas.

	Coste total	Nº de servicios	Coste unitario	Unidad de medida
Abastecimiento de agua	519.166,62 €	3.450.000	0,15 €	m ³
Cementerio	208.397,87 €	112	1.860,70 €	Nicho
Guardería	264.677,55 €	54	4.901,44 €	Niño
Residencia 3 ^a edad	306.828,21 €	42	7.305,43 €	Usuario
Expedición de licencias	351.426,82 €	386	910,43 €	Licencia
Parking	170.014,75 €	262.800	0,65 €	Hora
Mercado	262.036,00 €	24	10.918,17 €	Puesto
Piscina	178.396,21 €	42.500	4,20 €	Entrada

Fuente: Elaboración propia

6.1.2.3. Obtención de informes.

Daremos respuesta a los cuatro últimos apartados del Se Pide, manteniendo el formato de los informes que deben elaborarse para cumplimentar la nota 26 de la Memoria de la Instrucción del Modelo Normal de Contabilidad Local de 2013.

Tabla 6.24. Resumen general de costes del Ayuntamiento.

Elemento de coste	Importe	%
COSTES DE PERSONAL		
Sueldos y salarios	1.444.359,92 €	63,88%
Cotizaciones sociales a cargo del empleador	437.468,63 €	19,35%
Transporte del personal	5.480,91 €	0,24%
ADQUISICIÓN DE BIENES Y SERVICIOS		
Coste de otros materiales	4.804,70 €	0,21%
Trabajos realizados por otras organizaciones	8.500,00 €	0,38%
SERVICIOS EXTERIORES		
Arrendamientos y cánones	1.046,00 €	0,05%
Reparaciones y conservación	62.783,56 €	2,78%
Suministros	22.914,41 €	1,01%
Comunicaciones	6.979,43 €	0,31%
Costes diversos	12.193,81 €	0,54%
COSTES CALCULADOS		

Elemento de coste	Importe	%
Amortizaciones	128.520,70 €	5,68%
COSTES DE TRANSFERENCIAS	2.753,76 €	0,12%
COSTES FINANCIEROS	123.138,20 €	5,45%
COSTE TOTAL	2.260.944,03 €	100,00%

Fuente: Elaboración propia.

Tabla 6.25. Resumen de costes por elementos de las actividades que implican la obtención de tasas y precios públicos.

ACTIVIDAD **Abastecimiento de agua** Fecha:

Elementos	Coste directo	Coste indirecto	Total
Costes de personal	111.772,30	323.083,66	434.855,96
Adquisición de bienes y servicios		13.304,70	13.304,70
Servicios exteriores	11.395,43	17.295,90	28.691,33
Tributos			0,00
Costes calculados	3.612,66	10.426,50	14.039,16
Costes financieros		28.275,46	28.275,46
Costes de transferencias			0,00
Otros costes			0,00
TOTAL	126.780,39	392.386,23	519.166,62

ACTIVIDAD **Servicios funerarios** Fecha:

Elementos	Coste directo	Coste indirecto	Total
Costes de personal	95.410,05	84.465,55	179.875,60
Adquisición de bienes y servicios			0,00
Servicios exteriores	5.813,92	2.316,25	8.130,17
Tributos			0,00
Costes calculados	6.933,74	2.108,35	9.042,09
Costes financieros		11.350,01	11.350,01
Costes de transferencias			0,00
Otros costes			0,00
TOTAL	108.157,71	100.240,16	208.397,87

ACTIVIDAD

Guardería

Fecha:

Elementos	Coste directo	Coste indirecto	Total
Costes de personal	60.972,36	140.272,15	201.244,51
Adquisición de bienes y servicios			0,00
Servicios exteriores	30.758,87	7.307,18	38.066,05
Tributos			0,00
Costes calculados	3.373,33	7.578,47	10.951,81
Costes financieros		14.415,18	14.415,18
Costes de transferencias			0,00
Otros costes			0,00
TOTAL	95.104,56	169.572,98	264.677,55

ACTIVIDAD

Residencia 3^a edad

Fecha:

Elementos	Coste directo	Coste indirecto	Total
Costes de personal	40.648,24	210.994,22	251.642,46
Adquisición de bienes y servicios			0,00
Servicios exteriores		6.561,89	6.561,89
Tributos			0,00
Costes calculados	22.668,33	6.490,93	29.159,26
Costes financieros		16.710,84	16.710,84
Costes de transferencias	2.753,76		2.753,76
Otros costes			0,00
TOTAL	66.070,33	240.757,88	306.828,21

ACTIVIDAD

Expedición de licencias

Fecha:

Elementos	Coste directo	Coste indirecto	Total
Costes de personal	121.929,44	201.982,62	323.912,06
Adquisición de bienes y servicios			0,00
Servicios exteriores	605,19	2.984,40	3.589,59
Tributos			0,00
Costes calculados	992,56	3.792,78	4.785,34
Costes financieros		19.139,82	19.139,82
Costes de transferencias			0,00
Otros costes			0,00
TOTAL	123.527,19	227.899,63	351.426,82

ACTIVIDAD

Parking

Fecha:

Elementos	Coste directo	Coste indirecto	Total
Costes de personal	77.835,73	58.481,39	136.317,12
Adquisición de bienes y servicios			0,00
Servicios exteriores	2.179,08	1.980,74	4.159,82
Tributos			0,00
Costes calculados	19.425,14	853,13	20.278,27
Costes financieros		9.259,54	9.259,54
Costes de transferencias			0,00
Otros costes			0,00
TOTAL	99.439,95	70.574,79	170.014,75

ACTIVIDAD

Mercado

Fecha:

Elementos	Coste directo	Coste indirecto	Total
Costes de personal	52.194,43	170.187,65	222.382,08
Adquisición de bienes y servicios			0,00
Servicios exteriores	10.160,46	2.982,61	13.143,07
Tributos			0,00
Costes calculados	9.146,51	3.093,03	12.239,54
Costes financieros		14.271,31	14.271,31
Costes de transferencias			0,00
Otros costes			0,00
TOTAL	71.501,39	190.534,61	262.036,00

ACTIVIDAD

Piscina

Fecha:

Elementos	Coste directo	Coste indirecto	Total
Costes de personal	6.738,32	130.341,35	137.079,67
Adquisición de bienes y servicios			0,00
Servicios exteriores	2.004,60	1.570,70	3.575,29
Tributos			0,00
Costes calculados	26.408,13	1.617,10	28.025,23
Costes financieros		9.716,02	9.716,02
Costes de transferencias			0,00
Otros costes			0,00
TOTAL	35.151,05	143.245,16	178.396,21

Fuente: Elaboración propia.

Tabla 6.26. Resumen de costes por elementos de las actividades que implican la obtención de tasas y precios públicos.

Actividades	Importe	%
Abastecimiento de agua	519.166,62 €	22,96%
Servicios funerarios	208.397,87 €	9,22%
Guardería	264.677,55 €	11,71%
Residencia 3 ^a edad	306.828,21 €	13,57%
Expedición de licencias	351.426,82 €	15,54%
Servicio de aparcamiento público	170.014,75 €	7,52%
Mercado	262.036,00 €	11,59%
Piscina	178.396,21 €	7,89%
TOTAL	2.260.944,02 €	100,00%

Fuente: Elaboración propia.

Tabla 6.27. Resumen relacionando costes e ingresos de actividades finalistas.

Actividades	Coste total de actividades	Ingresos	Margen (Grado de cobertura)	% de cobertura
Abastecimiento de agua	519.166,62 €	345.000,00 €	-174.166,62	66,45%
Servicios funerarios	208.397,87 €	72.800,00 €	-135.597,87	34,93%
Guardería	264.677,55 €	64.800,00 €	-199.877,55	24,48%
Residencia 3 ^a edad	306.828,21 €	201.600,00 €	-105.228,21	65,70%
Expedición de licencias	351.426,82 €	96.500,00 €	-254.926,82	27,46%
Servicio de aparcamiento público	170.014,75 €	394.200,00 €	224.185,25	231,86%
Mercado	262.036,00 €	144.000,00 €	-118.036,00	54,95%
Piscina	178.396,21 €	85.000,00 €	-93.396,21	47,65%
TOTAL	2.260.944,02 €	1.403.900,00 €	-857.044,02	62,09%

Fuente: Elaboración propia.

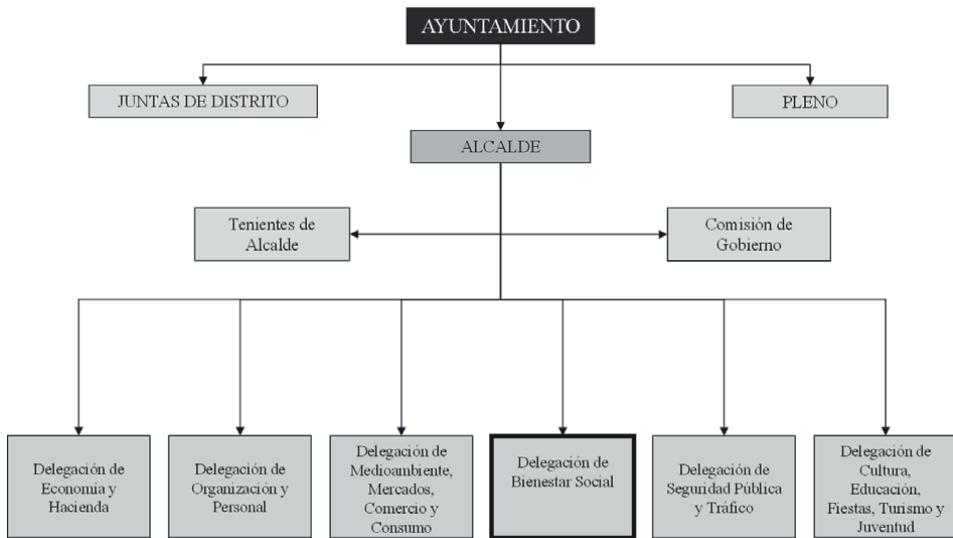
6.2. Caso práctico de servicios sociales.

6.2.1. Enunciado.

El Ayuntamiento “B” presenta para el ejercicio 20XX la siguiente información:

- 1) El **organigrama genérico** del Ayuntamiento, en el que figuran las grandes Áreas de Gobierno o Delegaciones, es el siguiente:

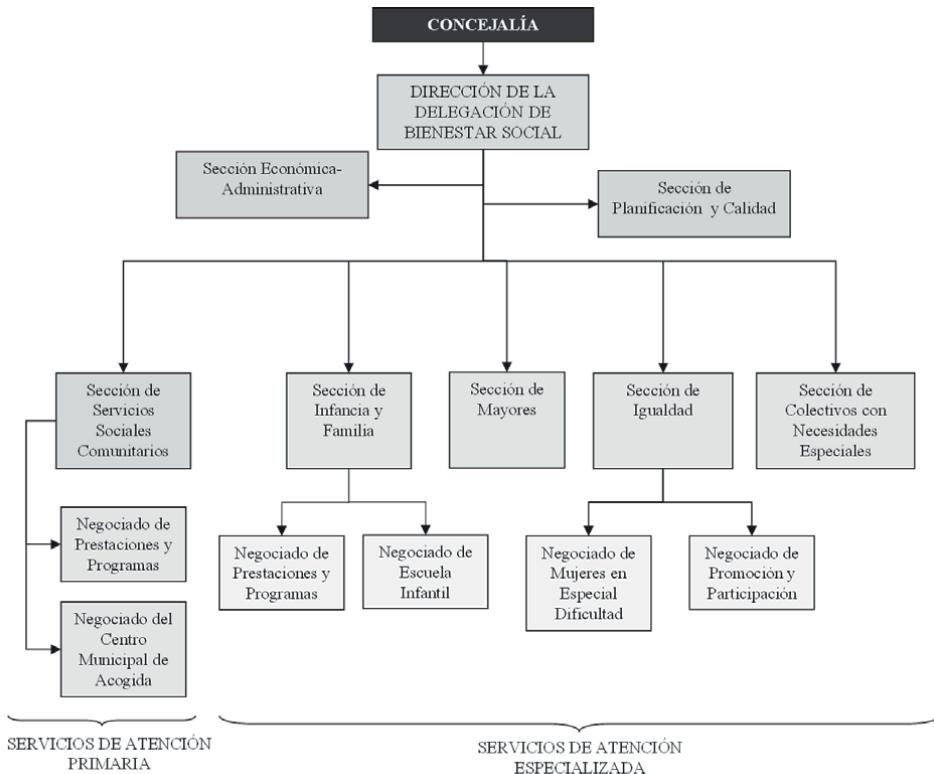
Figura 6.1. Organigrama genérico del Ayuntamiento.



Fuente: Elaboración propia.

- 2) El **organigrama específico** de la Delegación de Bienestar Social es el que consta a continuación:

Figura 6.2. Organigrama de la Delegación de Bienestar Social.



Fuente: Elaboración propia.

En dicho organigrama podemos diferenciar cuatro niveles orgánicos de gestión, con una estructura en árbol:

- Concejalía
- Dirección
- Sección
- Negociado

A su vez, se observa como los servicios sociales se agrupan en dos grandes bloques:

- a) Servicios de Atención Primaria: son aquéllos que van dirigidos a toda la población y su objetivo es cubrir las carencias inmediatas de los ciudadanos ofreciéndole a los mismos toda la información que necesiten. Constituyen, además, la “puerta de entrada” hacia el sistema de servicios sociales. En nuestro caso estos servicios están

integrados por un conjunto de Prestaciones y Programas así como por un Centro Municipal de Acogida para Personas Sin Hogar.

En concreto, las Prestaciones y Programas de los Servicios Sociales Comunitarios o de Base se prestan en los ocho Centros de Servicios Sociales Comunitarios (CSSC) existentes en cada uno de los distritos en que se divide la ciudad.

b) Servicios de Atención Especializada: son aquéllos que van dirigidos a grupos concretos de población.

3) El **catálogo de centros de coste**, en base al organigrama mostrado en la figura 6.2 así como al funcionamiento del Área es el siguiente:

Tabla 6.27. Catálogo de centros de coste

CÓDIGO	CENTRO DE COSTE	TIPOLOGÍA
CD01	Centro de Dirección y Administración de Bienestar Social ⁷²	• Centro Directivo, Administrativo y General
CP01	Centro de Prestaciones y Programas de Servicios Sociales Comunitarios	• Centro Principal
CP02	Centro Municipal de Acogida para Personas Sin Hogar	• Centro Principal
CP03	Centro de Prestaciones y Programas de Infancia y Familia	• Centro Principal
CP04	Escuela Infantil Municipal	• Centro Principal
CP05	Centro de Mayores	• Centro Principal
CP06	Centro de Mujeres en Especial Dificultad	• Centro Principal
CP07	Centro de Promoción y Participación de la Mujer	• Centro Principal
CP08	Centro de Colectivos con Necesidades Especiales	• Centro Principal
CA01	Conserjería	• Centro Auxiliar

Fuente: Elaboración propia.

4) El **catálogo de las actividades/prestaciones** realizadas en cada uno de los centros de coste figura en la siguiente tabla:

⁷² Incluye todos los centros orgánicos relacionados con la dirección y administración del Área, esto es la Concejalía, Dirección, la Sección Económico-Administrativa y la Sección de Planificación y Calidad. Hemos considerado conveniente agrupar dichos centros debido a que utilizaremos un mismo criterio de reparto para asignar sus costes.

Tabla 6.28. Catálogo de actividades/prestaciones por centros.

CENTRO DE COSTE	CÓDIGO	ACTIVIDADES/ PRESTACIONES	TIPOLOGÍA
Centro de Dirección y Administración de Bienestar Social	• AD01	• Actividad de Dirección y Administración de Bienestar Social	• Actividad Directiva, Administrativa y General
Centro de Prestaciones y Programas de Servicios Sociales Comunitarios	• AF01 • AF02 • AF03 • AF04 • AF05 • AF06 • AF07 • AF08 • AF09	• Servicio de Información, Valoración y Orientación (SIVO) • Servicio de Autonomía Personal y Atención a la Dependencia (SAAD) • Actividades de Alojamiento y Convivencia • Actividades de Prevención e Inserción social • Ayuda a Domicilio (Plan Concertado) • Ayuda a Domicilio (Dependencia) • Ayudas Económicas Familiares (AEF) • Prestaciones económicas (PEACAP-PEES-PEIS) • Apoyo al tejido asociativo de Comunitarios	• Actividades Finalistas
Centro Municipal de Acogida para Personas Sin Hogar	• AF10 • AF11	• Centro de Acogida Municipal • Servicio de Atención Urgente a Personas Sin Hogar	• Actividades Finalistas
Centro de Prestaciones y Programas de Infancia y Familia	• AF12 • AF13 • AF14	• Servicio de Orientación y Mediación Familiar • Tratamiento a Familias con Menores • Apoyo al Tejido Asociativo de Infancia y Familia	• Actividades Finalistas
Escuela Infantil Municipal	• AF15	• Escuela Infantil Municipal	• Actividad Finalista
Centro de Mayores	• AF16 • AF17 • AF18 • AF19	• Servicio de Información al Mayor • Actividades de Esparcimiento para Mayores • Talleres para Mayores • Apoyo al Tejido Asociativo de Mayores	• Actividades Finalistas
Centro de Mujeres en Especial Dificultad	• AF20 • AF21 • AF22	• Servicio de Atención Directa a Mujeres en Especial Dificultad • Servicio de Atención Psicológica a Mujeres • Servicio de Asesoramiento Jurídico a Mujeres	• Actividades Finalistas
Centro de Promoción y Participación de la Mujer	• AF23 • AF24 • AF25	• Servicio de Información y Orientación a la Mujer • Organización de Cursos, Talleres y Actividades Socioculturales para Mujeres • Apoyo al Tejido Asociativo de Mujeres	• Actividades Finalistas
Centro de Colectivos con Necesidades Especiales	• AF26 • AF27	• Servicio de Información y Asesoramiento a Colectivos con Necesidades Especiales • Apoyo al Tejido Asociativo de Colectivos con Necesidades Especiales	• Actividades Finalistas
Conserjería	• AA01	• Actividad de Recepción y Registro de Documentos	• Actividad Auxiliar

Fuente: Elaboración propia.

5) Respecto al **catálogo de elementos de ingreso** consideraremos únicamente aquéllos específicos que pueden vincularse a alguna de las actividades anteriores:

Tabla 6.29. Catálogo de elementos de ingreso.

CÓDIGO	TIPO DE INGRESO	ACTIVIDADES/PRESTACIONES	DERECHOS RECONOCIDOS
EI01	Precio público	Servicio de Ayuda a Domicilio (Dependencia)	106.850,00 €
EI02	Precio público	Escuela Infantil Municipal	60.000,00 €
EI03	Transferencia corriente	Servicio de Autonomía y Atención a la Dependencia (SAAD)	400.000,00 €
EI04	Transferencia corriente	Servicio de Ayuda a Domicilio (Dependencia)	850.000,00 €

Fuente: Elaboración propia.

6) Por su parte, el **catálogo de elementos de coste** sintético sería el que consta a continuación:

Tabla 6.30. Catálogo de elementos de coste.

CÓDIGO	ELEMENTOS DE COSTE	IMPORTE	ORIGEN DE LA INFORMACIÓN
Coste de personal			
EC01	Sueldos y salarios	5.371.300,00 €	Subsistema de Recursos Humanos
EC02	Cotizaciones sociales a cargo del empleador	1.361.100,00 €	Subsistema de Recursos Humanos
EC03	Indemnización por razón del servicio	1.800,00 €	Subsistema de Contabilidad Presupuestaria
Adquisición de bienes y servicios			
EC04	Coste de otros materiales	123.900,00 €	Subsistema de Contabilidad Presupuestaria
EC05	Trabajos realizados por otras organizaciones	2.096.500,00 €	Subsistema de Contabilidad Presupuestaria
Servicios exteriores			
EC06	Publicidad, propaganda y relaciones públicas	40.600,00 €	Subsistema de Contabilidad Presupuestaria
EC07	Suministros	691.840,00 €	Subsistema de Contabilidad Presupuestaria
EC08	Comunicaciones	86.000,00 €	Subsistema de Contabilidad Presupuestaria
Coste de transferencias			

CÓDIGO	ELEMENTOS DE COSTE	IMPORTE	ORIGEN DE LA INFORMACIÓN
EC09	Coste de transferencias	1.753.000,00 €	Subsistema de Contabilidad Presupuestaria
Amortizaciones			
EC10	Amortización del inmovilizado material	55.300,00 €	Subsistema de Gestión Patrimonial
TOTAL		11.581.340,00 €	

Fuente: Elaboración propia.

Para poder disponer de este catálogo, así como de la cuantificación de los diferentes elementos de coste ha sido necesario recabar información procedente de diferentes subsistemas de información de la entidad, cuyo detalle se expone a continuación:

a) Subsistema de Contabilidad Presupuestaria:

- En la clasificación orgánica del presupuesto, los servicios sociales se identifican con el código 26, mientras que los programas que se encuadran dentro de la política de gasto 23. Servicios Sociales y Promoción Social son los siguientes:

- 2310. Administración General de Servicios Sociales.
- 2311. Atenciones Domiciliarias.
- 2312. Asistencia a Personas Dependientes.
- 2313. Programas Comunitarios y Generales de Acción Social.
- 2314. Centro Municipal de Acogida y Programas de Emergencia.
- 2315. Escuela Municipal Infantil y Programas de Infancia y Familia.
- 2316. Programas de Mayores.
- 2317. Programas de Mujeres.
- 2318. Programas de Colectivos con Necesidades Especiales.

- Dichos programas pueden aparecer también junto a la orgánica 02, correspondiente a los Servicios Operativos del Ayuntamiento y junto a las orgánicas correspondientes a los ocho Distritos en que se divide la ciudad (de la 03 a la 10).
- Las obligaciones reconocidas netas obtenidas de la Liquidación del Presupuesto de Gastos (capítulos 2 a 4), para el ejercicio 20XX en aquellos programas relacionados con los servicios sociales, así como el centro o, en su caso, la actividad a la que deben imputarse figuran en la siguiente tabla:

Tabla 6.31. Información presupuestaria de la Delegación de Bienestar Social.

SUBCONCEPTO	DESCRIPCIÓN	OBLIGACIONES RECONOCIDAS	CENTRO/ACTIVIDAD
Capítulo 2	Gasto en bienes corrientes y servicios		
22001.26.2310	Prensa, revistas, libros y otras publicaciones	1.200,00 €	AD01
22100.02.2310	Energía eléctrica	618.040,00 €	No existe información
22101.02.2310	Agua	65.000,00 €	AF10
22103.02.2310	Combustibles y carburantes	8.800,00 €	No existe información
22104.26.2314	Vestuario	1.500,00 €	AF10
22105.26.2314	Productos alimenticios	40.000,00 €	AF10
22105.26.2315	Productos alimenticios	25.000,00 €	AF15
22106.26.2314	Productos farmacéuticos	4.200,00 €	AF10
22110.26.2314	Productos de limpieza y aseo	26.000,00 €	AF10
22110.26.2315	Productos de limpieza y aseo	9.000,00 €	AF15
22199.26.2313	Otros suministros	2.000,00 €	AF04
22199.26.2315	Otros suministros	15.000,00 €	AF15
22200.26.2310	Servicios de telecomunicaciones	86.000,00 €	No existe información
22601.26.2310	Atenciones protocolarias y representativas	2.000,00 €	AD01
22602.26.2310	Publicidad y propaganda	21.000,00 €	AD01
22602.06.2313	Publicidad y propaganda	7.000,00 €	CP01
22602.26.2317	Publicidad y propaganda	4.600,00 €	CP06
22602.26.2318	Publicidad y propaganda	3.000,00 €	AF26
22603.26.2310	Publicación en diarios oficiales	3.000,00 €	AD01
22799.26.2310	Otros trabajos realizados por otras empresas y profesionales	56.000,00 €	AD01
22799.26.2311	Otros trabajos realizados por otras empresas y profesionales	190.500,00 €	AF05
22799.26.2312	Otros trabajos realizados por otras empresas y profesionales	845.000,00 €	AF06
22799.26.2313	Otros trabajos realizados por otras empresas y profesionales	45.000,00 €	CP01
22799.05.2313	Otros trabajos realizados por otras empresas y profesionales	18.000,00 €	AF04
22799.09.2313	Otros trabajos realizados por otras empresas y profesionales	6.000,00 €	AF04
22799.26.2314	Otros trabajos realizados por otras empresas y profesionales	520.000,00 €	AF10
22799.26.2314	Otros trabajos realizados por otras empresas y profesionales	130.000,00 €	AF11
22799.26.2315	Otros trabajos realizados por otras empresas y profesionales	70.000,00 €	AF12
22799.26.2316	Otros trabajos realizados por otras empresas y profesionales	126.000,00 €	AF17

SUBCONCEPTO	DESCRIPCIÓN	OBLIGACIONES RECONOCIDAS	CENTRO/ACTIVIDAD
	empresas y profesionales		
22799.26.2316	Otros trabajos realizados por otras empresas y profesionales	42.000,00 €	AF18
22799.26.2317	Otros trabajos realizados por otras empresas y profesionales	48.000,00 €	AF24
23100.26.2310	Locomoción miembros de los órganos de gobierno	1.800,00 €	AD01
Capítulo 4	Transferencias corrientes		
48000.26.2313	Atenciones benéficas y asistenciales	195.000,00 €	AF07
48000.26.2313	Atenciones benéficas y asistenciales	1.105.000,00 €	AF08
48000.26.2317	Atenciones benéficas y asistenciales	40.000,00 €	AF20
48900.26.2313	Otras transferencias corrientes a familias e instituciones sin fines de lucro	160.000,00 €	AF09
48900.26.2315	Otras transferencias corrientes a familias e instituciones sin fines de lucro	38.000,00 €	AF14
48900.26.2316	Otras transferencias corrientes a familias e instituciones sin fines de lucro	50.000,00 €	AF19
48900.26.2317	Otras transferencias corrientes a familias e instituciones sin fines de lucro	85.000,00 €	AF25
48900.26.2318	Otras transferencias corrientes a familias e instituciones sin fines de lucro	80.000,00 €	AF27

Fuente: Elaboración propia.

b) Subsistema de Recursos Humanos⁷³:

Exponemos a continuación una tabla que contiene información sobre los costes relacionados con el personal municipal que desempeña funciones dentro de la Delegación de Bienestar Social:

⁷³ Este subsistema puede ofrecernos una información mucho más detallada de los costes de personal que la que podríamos encontrar en el subsistema de contabilidad presupuestaria. No obstante, por motivos de operatividad y simplicidad en los cálculos, vamos a ofrecer esta información de forma resumida, utilizando un coste medio para aquellas categorías profesionales en que exista más de una persona.

Tabla 6.32. Información costes de personal de la Delegación de Bienestar Social.

NÚMERO PERSONAL ACTIVO	CATEGORÍA	FUNC. (F)/ LABORAL (L)	RETRIBUCIÓN	SEGURIDAD SOCIAL EMPLEADOR	TOTAL
1	Concejal	F	57.500,00 €	13.100,00 €	70.600,00 €
1	Secretario Concejal	F	32.000,00 €	7.500,00 €	39.500,00 €
1	Director Delegación	F	52.000,00 €	10.500,00 €	62.500,00 €
1	Secretario Director	F	27.000,00 €	6.800,00 €	33.800,00 €
2	Jefes de Sección A1	F	46.000,00 €	9.900,00 €	111.800,00 €
4	Jefes de Sección A2	F	42.000,00 €	9.900,00 €	207.600,00 €
1	Jefe de Sección C1	F	39.800,00 €	9.900,00 €	49.700,00 €
2	Jefes de Negociado A2	F	39.000,00 €	9.900,00 €	97.800,00 €
4	Jefes de Negociado C1	F	36.000,00 €	9.100,00 €	180.400,00 €
8	Jefes de Negociado C2	F	30.000,00 €	7.500,00 €	300.000,00 €
1	Médico	F	52.000,00 €	10.500,00 €	62.500,00 €
15	Psicólogos	F	36.000,00 €	9.100,00 €	676.500,00 €
3	Letrados	L	52.000,00 €	12.000,00 €	192.000,00 €
54	Trabajadores Sociales	F	31.000,00 €	7.500,00 €	2.079.000,00 €
24	Educadores Sociales	F	31.000,00 €	7.500,00 €	924.000,00 €
2	DUE	F	42.000,00 €	9.900,00 €	103.800,00 €
2	Animadores	L	22.000,00 €	7.800,00 €	59.600,00 €
3	Supervisores de Ayuda a Domicilio	F	25.000,00 €	6.200,00 €	93.600,00 €
5	Monitores	L	22.000,00 €	7.800,00 €	149.000,00 €
2	Administrativos	F	25.000,00 €	6.200,00 €	62.400,00 €
17	Aux. Administrativos	F	21.000,00 €	5.500,00 €	450.500,00 €
3	Puericultores	F	25.000,00 €	6.200,00 €	93.600,00 €
2	Mediadores	L	25.000,00 €	7.800,00 €	65.600,00 €
2	Conductores	F	22.000,00 €	6.500,00 €	57.000,00 €
4	Cocineros	L	22.000,00 €	7.800,00 €	119.200,00 €
7	Operarios de Limpieza	F	20.000,00 €	5.500,00 €	178.500,00 €
3	Conserjes	L	21.000,00 €	7.800,00 €	86.400,00 €
5	Ayudantes de Cocina	L	19.000,00 €	6.100,00 €	125.500,00 €
179					6.732.400,00 €

Fuente: Elaboración propia.

c) Subsistema de Gestión Patrimonial:

Con relación al inventario se dispone de la siguiente información de los elementos adscritos a la Delegación de Bienestar Social:

Tabla 6.33. Información costes de amortización de la Delegación de Bienestar Social.

ELEMENTO	CUOTA DE AMORTIZACIÓN	USO
Edificio de la Delegación de Bienestar Social	16.000,00 €	En él se ubican todos los centros (Concejalía, Dirección, Secciones y Negociados) de la Delegación de Bienestar Social.

ELEMENTO	CUOTA DE AMORTIZACIÓN	USO
Edificios de los CSSC (distritos 1 a 8)	15.000,00 €	Corresponden a los diferentes Centros de Servicios Sociales Comunitarios (CSSC) ubicados en cada uno de los 8 distritos en que se divide el Municipio.
Edificio del Centro de Acogida Municipal	4.000,00 €	Centro de Acogida Municipal para Personas Sin Hogar.
Edificio de la Escuela Infantil	3.000,00 €	Escuela Municipal Infantil
Mobiliario	5.500,00 €	Corresponde a todo el mobiliario de la Delegación de Bienestar Social, sin distinción por centros.
Equipos Informáticos	6.000,00 €	Corresponde a todos los equipos informáticos de la Delegación de Bienestar Social, sin distinción por centros.
Vehículo 1	3.000,00 €	Se usa como coche oficial del Concejal y del Director de la Delegación.
Vehículo 2	1.200,00 €	Se usa en el Centro de Prestaciones y Programas de Servicios Sociales Comunitarios.
Vehículo 3	1.600,00 €	Se usa a partes iguales para efectuar las actividades del Centro Municipal de Acogida para Personas Sin Hogar.
TOTAL	55.300,00 €	

Fuente: Elaboración propia.

7) Finalmente existe otra información relevante necesaria para poder llevar a cabo el cálculo de costes:

- Los datos de estructura de los centros de coste, necesarios para poder aplicar algunos de los criterios de distribución son los siguientes:

Tabla 6.34. Datos de estructura de los centros de la Delegación de Bienestar Social.

CENTRO DE COSTE	METROS EDIFICIO PRINCIPAL	METROS OTROS EDIFICIOS	Nº VEHÍCULOS ASIGNADOS	PUNTOS DE TELÉFONO	KW CONSUMIDOS
CD01	100		1	12	1.500
CP01	70	900	1	83	1.800
CP02	-	800	1	5	2.500
CP03	60		-	4	800
CP04	-	600	-	2	900
CP05	70		-	2	600
CP06	60		-	3	500
CP07	70		-	5	400
CP08	40		-	3	500
CA01	30		-	1	500
TOTAL	500	2.300	3	120	10.000

Fuente: Elaboración propia.

- Los procesos productivos o traza del coste del Servicio de Información, Valoración y Orientación (SIVO) y del Centro de Acogida Municipal son los siguientes:

Figura 6.3. Proceso productivo del Servicio de Información, Valoración y Orientación (SIVO).



Fuente: Elaboración propia.

Figura 6.4. Proceso productivo del Centro de Acogida Municipal.



Fuente: Elaboración propia.

- El número de usuarios atendidos en el Servicio de Información, Valoración y Orientación (SIVO) asciende a 25.000 personas mientras que en el Centro de Acogida Municipal se han atendido a un total de 1.500 personas, siendo 100 las plazas de que dispone.
- El coste correspondiente a las Actividades de Dirección de las Juntas Municipales de Distrito (DAG) asciende a 400.000,00 €, del cual un 20% corresponde a la

coordinación y seguimiento de las actividades llevadas a cabo por el Centro de Prestaciones y Programas de Servicios Sociales Comunitarios a través de los diferentes CSSC.

- Según una encuesta realizada a los empleados adscritos a la Delegación de Bienestar Social sobre los tiempos de dedicación a las diferentes actividades y prestaciones se puede concluir que se distribuye de la siguiente manera:

Tabla 6.35. Estadística interna de las actividades y prestaciones.

CENTRO DE COSTE	ACTIVIDAD/ PRESTACIÓN	TIEMPOS DE DEDICACIÓN DEL PERSONAL	Nº PERSONAS EQUIVALENTES
CD01	AD01	<p>Personal municipal:</p> <ul style="list-style-type: none"> - 1 Concejal - 1 Secretario Concejal - 1 Director Delegación - 1 Secretario Director - 2 Jefes de Sección A1 - 3 Trabajadores Sociales - 2 Administrativos - 1 Auxiliar Administrativo <p>Contrata de personal:</p> <ul style="list-style-type: none"> - 1 Administrativo 	13
	AF01	<p>Personal municipal:</p> <ul style="list-style-type: none"> - 5% 1 Jefe de Sección C1 - 5% 1 Jefe de Negociado C1 - 10% 8 Jefes de Negociado C2 - 30% 40 Trabajadores Sociales - 10% 15 Aux. Administrativos <p>Contrata de personal:</p> <ul style="list-style-type: none"> - 25% Informático 	14,65
CP01	AF02	<p>Personal municipal:</p> <ul style="list-style-type: none"> - 20% 1 Jefe de Sección C1 - 40% 1 Jefe de Negociado C1 - 20% 8 Jefes de Negociado C2 - 15% 40 Trabajadores Sociales - 20% 15 Aux. Administrativos <p>Contrata de personal:</p> <ul style="list-style-type: none"> - 40% Informático 	11,6
	AF03	<p>Personal municipal:</p> <ul style="list-style-type: none"> - 5% 1 Jefe de Sección C1 - 5% 1 Jefe de Negociado C1 - 10% 8 Jefes de Negociado C2 - 15% 40 Trabajadores Sociales 	23,45

CENTRO DE COSTE	ACTIVIDAD/ PRESTACIÓN	TIEMPOS DE DEDICACIÓN DEL PERSONAL	Nº PERSONAS EQUIVALENTES
		<ul style="list-style-type: none"> - 55% 20 Educadores Sociales - 4 Monitores - 10% 15 Aux. Administrativos <p>Contrata de personal:</p> <ul style="list-style-type: none"> - 5% Informático 	
	AF04	<p>Personal municipal:</p> <ul style="list-style-type: none"> - 5% 1 Jefe de Sección C1 - 5% 1 Jefe de Negociado C1 - 10% 8 Jefes de Negociado C2 - 10% 40 Trabajadores Sociales - 35% 20 Educadores Sociales - 1 Psicólogo - 10% 15 Aux. Administrativos <p>Contrata de personal:</p> <ul style="list-style-type: none"> - 5% Informático 	14,45
	AF05	<p>Personal municipal:</p> <ul style="list-style-type: none"> - 10% 1 Jefe de Sección C1 - 5% 1 Jefe de Negociado C1 - 10% 8 Jefes de Negociado C2 - 10% 40 Trabajadores Sociales - 50% 3 Supervisores de Ayuda a Domicilio - 10% 15 Aux. Administrativos <p>Contrata de personal:</p> <ul style="list-style-type: none"> - 5% Informático 	8
	AF06	<p>Personal municipal:</p> <ul style="list-style-type: none"> - 15% 1 Jefe de Sección C1 - 40% 1 Jefe de Negociado C1 - 10% 8 Jefes de Negociado C2 - 5% 40 Trabajadores Sociales - 50% 3 Supervisores de Ayuda a Domicilio - 10% 15 Aux. Administrativos <p>Contrata de personal:</p> <ul style="list-style-type: none"> - 2 Trabajadores Sociales - 1 Auxiliar Administrativo - 5% Informático 	9,4
	AF07	<p>Personal municipal:</p> <ul style="list-style-type: none"> - 10% 1 Jefe de Sección C1 - 10% 8 Jefes de Negociado C2 - 5% 40 Trabajadores Sociales - 10% 20 Educadores Sociales - 10% 15 Aux. Administrativos <p>Contrata de personal:</p> <ul style="list-style-type: none"> - 5% Informático 	6,45

CENTRO DE COSTE	ACTIVIDAD/ PRESTACIÓN	TIEMPOS DE DEDICACIÓN DEL PERSONAL	Nº PERSONAS EQUIVALENTES
	AF08	Personal municipal: <ul style="list-style-type: none"> - 10% 1 Jefe de Sección C1 - 10% 8 Jefes de Negociado C2 - 10% 40 Trabajadores Sociales - 10% 15 Aux. Administrativos Contrata de personal: <ul style="list-style-type: none"> - 5% Informático 	6,45
		Personal municipal: <ul style="list-style-type: none"> - 10% 1 Jefe de Sección C1 - 10% 8 Jefes de Negociado C2 - 2 Animadores Socioculturales - 10% 15 Aux. Administrativos Contrata de personal: <ul style="list-style-type: none"> - 5% Informático 	
CP02	AF10	Personal municipal: <ul style="list-style-type: none"> - 5% 1 Jefe de Sección C1 - 90% 1 Jefe de Negociado A2 - 1 Médico - 2 DUE - 1 Psicólogo - 1 Trabajador Social - 1 Aux. Administrativo - 3 Cocineros - 4 Ayudantes de Cocina - 1 Monitor - 6 Operarios de Limpieza - 50% 2 Conductores Contrata de personal: <ul style="list-style-type: none"> - 2 Trabajadores Sociales - 1 Cocinero - 3 Ayudantes de Cocina - 3 Auxiliares de Hogar - 1 Auxiliar de Control 	31,95
		Personal municipal: <ul style="list-style-type: none"> - 5% 1 Jefe de Sección C1 - 10% 1 Jefe de Negociado A2 - 2 Psicólogos - 2 Mediadores Interculturales - 50% 2 Conductores Contrata de personal: <ul style="list-style-type: none"> - 2 Auxiliares de Control 	
CP03	AF12	Personal municipal: <ul style="list-style-type: none"> - 30% 1 Jefe de Sección A2 - 40% 1 Jefe de Negociado C1 - 3 Psicólogos 	6,45

CENTRO DE COSTE	ACTIVIDAD/ PRESTACIÓN	TIEMPOS DE DEDICACIÓN DEL PERSONAL	Nº PERSONAS EQUIVALENTES
		<ul style="list-style-type: none"> - 1 Educador Social <p>Contrata de personal:</p> <ul style="list-style-type: none"> - 1 Psicólogo (contratado al 100%) - 1 Psicólogo (contratado al 75%) 	
	AF13	<p>Personal municipal:</p> <ul style="list-style-type: none"> - 20% 1 Jefe de Sección A2 - 30% 1 Jefe de Negociado C1 - 3 Psicólogos - 3 Trabajadores Sociales - 3 Educadores Sociales 	9,5
	AF14	<p>Personal municipal:</p> <ul style="list-style-type: none"> - 20% 1 Jefe de Sección A2 - 30% 1 Jefe de Negociado C1 	0,5
CP04	AF15	<p>Personal municipal:</p> <ul style="list-style-type: none"> - 30% 1 Jefe de Sección A2 - 1 Jefe de Negociado A2 - 1 Psicólogo - 3 Puericultoras - 1 Cocinero - 1 Ayudante de Cocina - 1 Conserje - 1 Operario de Limpieza 	9,3
CP05	AF16	<p>Personal municipal:</p> <ul style="list-style-type: none"> - 50% 1 Jefe de Sección A2 - 50% 1 Trabajador Social 	1
	AF17	<p>Personal municipal:</p> <ul style="list-style-type: none"> - 20% 1 Jefe de Sección A2 - 20% 1 Trabajador Social 	0,4
	AF18	<p>Personal municipal:</p> <ul style="list-style-type: none"> - 20% 1 Jefe de Sección A2 - 20% 1 Trabajador Social - 2 Psicólogos 	2,4
	AF19	<p>Personal municipal:</p> <ul style="list-style-type: none"> - 10% 1 Jefe de Sección A2 - 10% 1 Trabajador Social 	0,2
CP06	AF20	<p>Personal municipal:</p> <ul style="list-style-type: none"> - 20% 1 Jefe de Sección A2 - 80% 1 Jefe de Negociado C1 - 1 Trabajador Social 	2
	AF21	<p>Personal municipal:</p> <ul style="list-style-type: none"> - 20% 1 Jefe de Sección A2 - 10% 1 Jefe de Negociado C1 - 2 Psicólogos 	2,3
	AF22	<p>Personal municipal:</p> <ul style="list-style-type: none"> - 20% 1 Jefe de Sección A2 	3,3

CENTRO DE COSTE	ACTIVIDAD/ PRESTACIÓN	TIEMPOS DE DEDICACIÓN DEL PERSONAL	Nº PERSONAS EQUIVALENTES
		<ul style="list-style-type: none"> - 10% 1 Jefe de Negociado C1 - 3 Letrados 	
CP07	AF23	Personal municipal: <ul style="list-style-type: none"> - 10% 1 Jefe de Sección A2 - 40% 1 Jefe de Negociado C1 - 30% 3 Trabajadores Sociales 	1,4
	AF24	Personal municipal: <ul style="list-style-type: none"> - 20% 1 Jefe de Sección A2 - 40% Jefe de Negociado C1 - 70% 3 Trabajadores Sociales 	2,7
	AF25	Personal municipal: <ul style="list-style-type: none"> - 10% 1 Jefe de Sección A2 - 20% 1 Jefe de Negociado C1 	0,3
CP08	AF26	Personal municipal: <ul style="list-style-type: none"> - 80% 1 Jefe de Sección A2 - 2 Trabajadores Sociales 	2,8
	AF27	Personal municipal: <ul style="list-style-type: none"> - 20% 1 Jefe de Sección A2 	0,2
CA01	AA01	Personal municipal: <ul style="list-style-type: none"> - 2 Conserjes 	2

Fuente: Elaboración propia.

SE PIDE:

- 1) Calcular el Coste Total de los centros.
- 2) Calcular el Coste Agregado de las actividades a nivel de actividades auxiliares.
- 3) Calcular el Coste Agregado de las actividades a nivel de actividades DAG del Área o Delegación y Juntas de Distrito (JD).
- 4) Calcular el Grado de Cobertura de costes -a nivel de actividades DAG del Área y JD- para aquellas actividades en que sea posible.
- 5) Calcular el Coste Unitario de las actividades “Servicio de Información, Valoración y Orientación (SIVO)” y “Centro Municipal de Acogida”.
- 6) ¿Qué coste final supone para el ayuntamiento un usuario del Centro Municipal de Acogida suponiendo que venga derivado desde el SIVO o bien desde una institución sin fines de lucro ajena al ayuntamiento? ¿Existe alguna diferencia?

6.2.2. Solución.

Para poder llevar a cabo el cálculo de costes, tanto de los centros como de las actividades desarrolladas por la Delegación de Bienestar Social, será necesario llevar a cabo las diferentes fases de cálculo contenidas en la Resolución de 28 de julio de 2011, de la Intervención General de la Administración del Estado, tal como exponemos a continuación:

1) Asignación de costes a objetos de coste:

Los costes deben ser asignados a los centros donde se consumen y, siempre que sea posible, a las actividades para cuya realización van a ser utilizados. Tras esta fase obtendremos el Coste Primario de los centros.

Tabla 6.36. Asignación de costes a objetos de coste.

Elemento de coste	Importe	Centro	Criterio de reparto a centros	Coste unitario	Consumo	Importe	Actividad/ Prestación	Criterio de reparto a actividades/ prestaciones	Coste unitario	Consumo	Importe	
Concejal	70.600,00 €	CD01	Directo			70.600,00 €	AD01	Directo			70.600,00 €	
Secretario Concejal	39.500,00 €	CD01	Directo			39.500,00 €	AD01	Directo			39.500,00 €	
Director Delegación	62.500,00 €	CD01	Directo			62.500,00 €	AD01	Directo			62.500,00 €	
Secretario Director	33.800,00 €	CD01	Directo			33.800,00 €	AD01	Directo			33.800,00 €	
2 Jefes de Sección A1	111.800,00 €	CD01	Directo			111.800,00 €	AD01	Directo			111.800,00 €	
Jefe de Sección A2	51.900,00 €	CP03	Directo-Tiempo de trabajo	519,00 €	70	36.330,00 €	AF12	Directo-Tiempo de trabajo	519,00 €	30	15.570,00 €	
		CP04		519,00 €	30	15.570,00 €	AF13		519,00 €		20	10.380,00 €
Jefe de Sección A2	51.900,00 €	CP05	Directo			51.900,00 €	AF14	519,00 €			20	10.380,00 €
							AF15	519,00 €			30	15.570,00 €
							AF16	519,00 €			50	25.950,00 €
Jefe de Sección A2	51.900,00 €	CP06	Directo-Tiempo de trabajo	519,00 €	60	31.140,00 €	AF20	Directo-Tiempo de trabajo	519,00 €	20	10.380,00 €	
		CP07		519,00 €	40	20.760,00 €	AF21		519,00 €		20	10.380,00 €
							AF22		519,00 €		20	10.380,00 €
Jefe de Sección A2	51.900,00 €						AF23	AF24	519,00 €	10	5.190,00 €	
									519,00 €		20	10.380,00 €
		CP08	Directo			51.900,00 €	AF25		519,00 €		10	5.190,00 €
Jefe de Sección	51.900,00 €						AF26	Directo-	519,00 €	80	41.520,00 €	

Coste Real versus Coste Efectivo de los Servicios Locales

Elemento de coste	Importe	Centro	Criterio de reparto a centros	Coste unitario	Consumo	Importe	Actividad/ Prestación	Criterio de reparto a actividades/ prestaciones	Coste unitario	Consumo	Importe
A2							AF27	Tiempo de trabajo	519,00 €	20	10.380,00 €
	CP01	Directo-Tiempo de trabajo	497,00 €	90	44.730,00 €	AF01			497,00 €	5	2.485,00 €
	CP02		497,00 €	10	4.970,00 €	AF02			497,00 €	20	9.940,00 €
							AF03		497,00 €	5	2.485,00 €
							AF04		497,00 €	5	2.485,00 €
							AF05		497,00 €	10	4.970,00 €
							AF06		497,00 €	15	7.455,00 €
							AF07		497,00 €	10	4.970,00 €
							AF08		497,00 €	10	4.970,00 €
							AF09		497,00 €	10	4.970,00 €
							AF10		497,00 €	5	2.485,00 €
							AF11		497,00 €	5	2.485,00 €
							AF10		489,00 €	90	44.010,00 €
	CP02	Directo					AF11		489,00 €	10	4.890,00 €
Jefe de Negociado A2	48.900,00 €										
	CP04	Directo					AF15	Directo			48.900,00 €
	CP01	Directo					AF01		451,00 €	5	2.255,00 €
							AF02		451,00 €	40	18.040,00 €
							AF03		451,00 €	5	2.255,00 €
							AF04		451,00 €	5	2.255,00 €
							AF05		451,00 €	5	2.255,00 €
							AF06		451,00 €	40	18.040,00 €
	CP03	Directo					AF12		451,00 €	40	18.040,00 €
							AF13		451,00 €	30	13.530,00 €

Elemento de coste	Importe	Centro	Criterio de reparto a centros	Coste unitario	Consumo	Importe	Actividad/ Prestación	Criterio de reparto a actividades/ prestaciones	Coste unitario	Consumo	Importe
Jefe de Negociado C1	45.100,00 €	CP06	Directo			45.100,00 €	AF14	trabajo	451,00 €		30 13.530,00 €
Jefe de Negociado C1	45.100,00 €	CP07	Directo			45.100,00 €	AF20	Directo-Tiempo de trabajo	451,00 €		80 36.080,00 €
Jefe de Negociado C1	45.100,00 €	CP01	Directo			45.100,00 €	AF21		451,00 €		10 4.510,00 €
Jefe de Negociado C1	45.100,00 €	CP25				45.100,00 €	AF22		451,00 €		10 4.510,00 €
8 Jefes de Negociado C2	300.000,00 €	AF01				300.000,00 €	AF01		3.000,00 €		10 30.000,00 €
Médico	62.500,00 €	CP02	Directo			62.500,00 €	AF10	Directo			62.500,00 €
Psicólogo	45.100,00 €	CP01	Directo			45.100,00 €	AF04	Directo			45.100,00 €
Psicólogo	45.100,00 €	CP02	Directo			45.100,00 €	AF10	Directo			45.100,00 €
2 Psicólogos	90.200,00 €	CP02	Directo			90.200,00 €	AF11	Directo			90.200,00 €
3 Psicólogos	135.300,00 €	CP03	Directo			135.300,00 €	AF12	Directo			135.300,00 €
3 Psicólogos	135.300,00 €	CP03	Directo			135.300,00 €	AF13	Directo			135.300,00 €
Psicólogo	45.100,00 €	CP04	Directo			45.100,00 €	AF15	Directo			45.100,00 €
2 Psicólogos	90.200,00 €	CP05	Directo			90.200,00 €	AF18	Directo			90.200,00 €
2 Psicólogos	90.200,00 €	CP06	Directo			90.200,00 €	AF21	Directo			90.200,00 €

Coste Real versus Coste Efectivo de los Servicios Locales

Elemento de coste	Importe	Centro	Criterio de reparto a centros	Coste unitario	Consumo	Importe	Actividad/ Prestación	Criterio de reparto a actividades/ prestaciones	Coste unitario	Consumo	Importe
3 Letrados	192.000,00 €	CP06	Directo			192.000,00 €	AF22	Directo			192.000,00 €
3 Trabajadores Sociales	115.500,00 €	CD01	Directo			115.500,00 €	AD01	Directo			115.500,00 €
		CP01	Directo			1.540.000,00 €	AF01		15.400,00 €		30
							AF02		15.400,00 €		15
							AF03		15.400,00 €		15
							AF04	Directo-Tiempo de trabajo	15.400,00 €	10	154.000,00 €
40 Trabajadores Sociales	1.540.000,00 €						AF05		15.400,00 €	10	154.000,00 €
							AF06		15.400,00 €	5	77.000,00 €
							AF07		15.400,00 €	5	77.000,00 €
							AF08		15.400,00 €	10	154.000,00 €
Trabajador Social	38.500,00 €	CP02	Directo			38.500,00 €	AF10	Directo			38.500,00 €
3 Trabajadores Sociales	115.500,00 €	CP03	Directo			115.500,00 €	AF13	Directo			115.500,00 €
		CP05	Directo			38.500,00 €	AF16	385,00 €	50	19.250,00 €	
Trabajador Social	38.500,00 €						AF17	Directo-Tiempo de trabajo	385,00 €	20	7.700,00 €
							AF18		385,00 €	20	7.700,00 €
Trabajador Social	38.500,00 €	CP06	Directo			38.500,00 €	AF20	Directo			38.500,00 €
3 Trabajadores	115.500,00 €	CP07	Directo			115.500,00 €	AF23	Directo	1.155,00 €	30	34.650,00 €

Elemento de coste	Importe	Centro	Criterio de reparto a centros	Coste unitario	Consumo	Importe	Actividad/ Prestación	Criterio de reparto a actividades/ prestaciones	Coste unitario	Consumo	Importe
Sociales							AF24	Tiempo de trabajo	1.155,00 €	70	80.850,00 €
2 Trabajadores Sociales	77.000,00 €	CP08	Directo		77.000,00 €	AF26	Directo				77.000,00 €
20 Educadores Sociales	770.000,00 €	CP01	Directo		770.000,00 €	AF03	Directo-Tiempo de trabajo	7.700,00 €	55	423.500,00 €	
Educador Social	38.500,00 €	CP03	Directo		38.500,00 €	AF04		7.700,00 €	35	269.500,00 €	
3 Educadores Sociales	115.500,00 €	CP03	Directo		115.500,00 €	AF12	Directo	7.700,00 €	10	77.000,00 €	
2 DUE	103.800,00 €	CP02	Directo		103.800,00 €	AF10	Directo				38.500,00 €
2 Animadores Socio Culturales	59.600,00 €	CP01	Directo		59.600,00 €	AF09	Directo				115.500,00 €
3 Supervisores de Ayuda a Domicilio	93.600,00 €	CP01	Directo		93.600,00 €	AF05	Directo-Tiempo de trabajo	936,00 €	50	46.800,00 €	
4 Monitores	119.200,00 €	CP01	Directo		119.200,00 €	AF03	Directo	936,00 €	50	46.800,00 €	
Monitor	29.800,00 €	CP02	Directo		29.800,00 €	AF10	Directo				29.800,00 €
2 Administrativ.	62.400,00 €	CD01	Directo		62.400,00 €	AD01	Directo				62.400,00 €
Aux. Administr.	26.500,00 €	CD01	Directo		26.500,00 €	AD01	Directo				26.500,00 €
Aux. Administrist.	26.500,00 €	CP02	Directo		26.500,00 €	AF10	Directo				26.500,00 €
		CP01	Directo		397.500,00 €	AF01		3.975,00 €	10	39.750,00 €	
						AF02	Directo-Tiempo de trabajo	3.975,00 €	20	79.500,00 €	
15 Aux. Administrativos	397.500,00 €					AF03		3.975,00 €	10	39.750,00 €	
						AF04		3.975,00 €	10	39.750,00 €	
						AF05		3.975,00 €	10	39.750,00 €	
						AF06		3.975,00 €	10	39.750,00 €	

Coste Real versus Coste Efectivo de los Servicios Locales

Elemento de coste	Importe	Centro	Criterio de reparto a centros	Coste unitario	Consumo	Importe	Actividad/ Prestación	Criterio de reparto a actividades/ prestaciones	Coste unitario	Consumo	Importe		
							AF07		3.975,00 €		10	39.750,00 €	
							AF08		3.975,00 €		10	39.750,00 €	
							AF09		3.975,00 €		10	39.750,00 €	
3 Puericultores	93.600,00 €	CP04	Directo		93.600,00 €		AF15	Directo				93.600,00 €	
2 Mediadores	65.600,00 €	CP02	Directo		65.600,00 €		AF11	Directo				65.600,00 €	
2 Conductores	57.000,00 €	CP02	Directo		57.000,00 €		AF10	Directo-Tiempo de trabajo				50	28.500,00 €
3 Cocineros	89.400,00 €	CP02	Directo		89.400,00 €		AF10	Directo				89.400,00 €	
Cocinero	29.800,00 €	CP04	Directo		29.800,00 €		AF15	Directo				29.800,00 €	
6 Operarios de Limpieza	153.000,00 €	CP02	Directo		153.000,00 €		AF10	Directo				153.000,00 €	
Operario de Limpieza	25.500,00 €	CP04	Directo		25.500,00 €		AF15	Directo				25.500,00 €	
Conserje	28.800,00 €	CP04	Directo		28.800,00 €		AF15	Directo				28.800,00 €	
2 Conserjes	57.600,00 €	CA01	Directo		57.600,00 €		AA01	Directo				57.600,00 €	
4 Ayudantes de Cocina	100.400,00 €	CP02	Directo		100.400,00 €		AF10	Directo				100.400,00 €	
Ayudante de Cocina	25.100,00 €	CP04	Directo		25.100,00 €		AF15	Directo				25.100,00 €	
Prensa, revistas, libros y otras publicaciones	1.200,00 €	CD01	Directo		1.200,00 €		AD01	Directo				1.200,00 €	
		CD01		61,80 €	1.500	92.706,00 €							
		CP01		61,80 €	1.800	111.247,20 €							
Energía eléctrica	618.040,00 €	CP02	Kw consumidos	61,80 €	2.500	154.510,00 €		Pendiente					
		CP03		61,80 €	800	49.443,20 €							
		CP04		61,80 €	900	55.623,60 €							

Elemento de coste	Importe	Centro	Criterio de reparto a centros	Coste unitario	Consumo	Importe	Actividad/ Prestación	Criterio de reparto a actividades/ prestaciones	Coste unitario	Consumo	Importe
		CP05		61,80 €	600	37.082,40 €					
		CP06		61,80 €	500	30.902,00 €					
		CP07		61,80 €	400	24.721,60 €					
		CP08		61,80 €	500	30.902,00 €					
		CA01		61,80 €	500	30.902,00 €					
Agua	65.000,00 €	CP02	Directo			65.000,00 €	AF10	Directo			65.000,00 €
		CD01		2.933,33 €	1	2.933,33 €					
Combustibles y carburantes	8.800,00 €	CP01	Nº de vehículos	2.933,33 €	1	2.933,33 €	Pendiente				
		CP02		2.933,33 €	1	2.933,33 €					
Vestuario	1.500,00 €	CP02	Directo			1.500,00 €	AF10	Directo			1.500,00 €
Productos alimenticios	40.000,00 €	CP02	Directo			40.000,00 €	AF10	Directo			40.000,00 €
Productos alimenticios	25.000,00 €	CP04	Directo			25.000,00 €	AF15	Directo			25.000,00 €
Productos farmacéuticos	4.200,00 €	CP02	Directo			4.200,00 €	AF10	Directo			4.200,00 €
Productos de limpieza y aseo	26.000,00 €	CP02	Directo			26.000,00 €	AF10	Directo			26.000,00 €
Productos de limpieza y aseo	9.000,00 €	CP04	Directo			9.000,00 €	AF15	Directo			9.000,00 €
Otros suministros	2.000,00 €	CP01	Directo			2.000,00 €	AF04	Directo			2.000,00 €
Otros suministros	15.000,00 €	CP04	Directo			15.000,00 €	AF15	Directo			15.000,00 €
Servicios de telecomunicació	86.000,00 €	CD01	Nº de puntos telefónicos	716,67 €	12	8.600,00 €	Pendiente				
		CP01		716,67 €	83	59.483,33 €					

Elemento de coste	Importe	Centro	Criterio de reparto a centros	Coste unitario	Consumo	Importe	Actividad/ Prestación	Criterio de reparto a actividades/ prestaciones	Coste unitario	Consumo	Importe
nes		CP02		716,67 €	5	3.583,33 €					
		CP03		716,67 €	4	2.866,67 €					
		CP04		716,67 €	2	1.433,33 €					
		CP05		716,67 €	2	1.433,33 €					
		CP06		716,67 €	3	2.150,00 €					
		CP07		716,67 €	5	3.583,33 €					
		CP08		716,67 €	3	2.150,00 €					
		CA01		716,67 €	1	716,67 €					
Atenciones protocolarias y representativas	2.000,00 €	CD01	Directo			2.000,00 €	AD01	Directo			2.000,00 €
Publicidad y propaganda	21.000,00 €	CD01	Directo			21.000,00 €	AD01	Directo			21.000,00 €
		CP01	Directo			7.000,00 €	AF01		70,78 €	14,65	1.036,91 €
							AF02		70,78 €	11,6	821,03 €
							AF03		70,78 €	23,45	1.659,76 €
							AF04	Nº de personas equivalentes	70,78 €	14,45	1.022,75 €
	7.000,00 €						AF05		70,78 €	8	566,23 €
							AF06		70,78 €	9,4	665,32 €
							AF07		70,78 €	6,45	456,52 €
							AF08		70,78 €	6,45	456,52 €
							AF09		70,78 €	4,45	314,96 €
		CP06	Directo			4.600,00 €	AF20	Nº de personas equivalentes	605,26 €	2	1.210,53 €
Publicidad y propaganda	4.600,00 €						AF21		605,26 €	2,3	1.392,11 €
							AF22		605,26 €	3,3	1.997,37 €

Elemento de coste	Importe	Centro	Criterio de reparto a centros	Coste unitario	Consumo	Importe	Actividad/ Prestación	Criterio de reparto a actividades/ prestaciones	Coste unitario	Consumo	Importe
Publicidad y propaganda	3.000,00 €	CP08	Directo			3.000,00 €	AF26	Directo			3.000,00 €
Publicación en diarios oficiales	3.000,00 €	CD01	Directo			3.000,00 €	AD01	Directo			3.000,00 €
Otros trabajos realizados por otras empresas y profesionales	56.000,00 €	CD01	Directo			56.000,00 €	AD01	Directo			56.000,00 €
Otros trabajos realizados por otras empresas y profesionales	190.500,00 €	CP01	Directo			190.500,00 €	AF05	Directo			190.500,00 €
Otros trabajos realizados por otras empresas y profesionales	845.000,00 €	CP01	Directo			845.000,00 €	AF06	Directo			845.000,00 €
		CP01	Directo			45.000,00 €	AF01	450,00 €	25	11.250,00 €	
							AF02	450,00 €	40	18.000,00 €	
							AF03	450,00 €	5	2.250,00 €	
							AF04	450,00 €	5	2.250,00 €	
							AF05	450,00 €	5	2.250,00 €	
							AF06	450,00 €	5	2.250,00 €	
							AF07	450,00 €	5	2.250,00 €	
							AF08	450,00 €	5	2.250,00 €	
							AF09	450,00 €	5	2.250,00 €	
Otros trabajos realizados por otras empresas y profesionales	18.000,00 €	CP01	Directo			18.000,00 €	AF04	Directo			18.000,00 €

Elemento de coste	Importe	Centro	Criterio de reparto a centros	Coste unitario	Consumo	Importe	Actividad/ Prestación	Criterio de reparto a actividades/ prestaciones	Coste unitario	Consumo	Importe
Otros trabajos realizados por otras empresas y profesionales	6.000,00 €	CP01	Directo			6.000,00 €	AF04				6.000,00 €
Otros trabajos realizados por otras empresas y profesionales	520.000,00 €	CP02	Directo			520.000,00 €	AF10				520.000,00 €
Otros trabajos realizados por otras empresas y profesionales	130.000,00 €	CP02	Directo			130.000,00 €	AF11				130.000,00 €
Otros trabajos realizados por otras empresas y profesionales	70.000,00 €	CP03	Directo			70.000,00 €	AF12				70.000,00 €
Otros trabajos realizados por otras empresas y profesionales	126.000,00 €	CP05	Directo			126.000,00 €	AF17				126.000,00 €
Otros trabajos realizados por otras empresas y profesionales	42.000,00 €	CP05	Directo			42.000,00 €	AF18				42.000,00 €
Otros trabajos realizados por otras empresas y profesionales	48.000,00 €	CP07	Directo			48.000,00 €	AF24				48.000,00 €
Locomoción miembros de los órganos de gobierno	1.800,00 €	CD01	Directo			1.800,00 €	AD01				1.800,00 €

Coste Real versus Coste Efectivo de los Servicios Locales

Elemento de coste	Importe	Centro	Criterio de reparto a centros	Coste unitario	Consumo	Importe	Actividad/ Prestación	Criterio de reparto a actividades/ prestaciones	Coste unitario	Consumo	Importe
Atenciones benéficas y asistenciales	195.000,00 €	CP01	Directo			195.000,00 €	AF07	Directo			195.000,00 €
Atenciones benéficas y asistenciales	1.105.000,00 €	CP01	Directo			1.105.000,00 €	AF08	Directo			1.105.000,00 €
Atenciones benéficas y asistenciales	40.000,00 €	CP06	Directo			40.000,00 €	AF20	Directo			40.000,00 €
Otras transferencias corrientes a familias e instituciones sin fines de lucro	160.000,00 €	CP01	Directo			160.000,00 €	AF09	Directo			160.000,00 €
Otras transferencias corrientes a familias e instituciones sin fines de lucro	38.000,00 €	CP03	Directo			38.000,00 €	AF14	Directo			38.000,00 €
Otras transferencias corrientes a familias e instituciones sin fines de lucro	50.000,00 €	CP05	Directo			50.000,00 €	AF19	Directo			50.000,00 €
Otras transferencias corrientes a familias e instituciones sin fines de lucro	85.000,00 €	CP07	Directo			85.000,00 €	AF25	Directo			85.000,00 €

Coste Real versus Coste Efectivo de los Servicios Locales

Elemento de coste	Importe	Centro	Criterio de reparto a centros	Coste unitario	Consumo	Importe	Actividad/ Prestación	Criterio de reparto a actividades/ prestaciones	Coste unitario	Consumo	Importe
Otras transferencias corrientes a familias e instituciones sin fines de lucro	80.000,00 €	CP08	Directo			80.000,00 €	AF27	Directo			80.000,00 €
Amortización Edificio de la Delegación de Bienestar Social	16.000,00 €										
CD01	32,00 €	100	3.200,00 €								
CP01	32,00 €	70	2.240,00 €								
CP03	32,00 €	60	1.920,00 €								
CP05	32,00 €	70	2.240,00 €	Pendiente							
CP06	32,00 €	60	1.920,00 €								
CP07	32,00 €	70	2.240,00 €								
CP08	32,00 €	40	1.280,00 €								
CA01	32,00 €	30	960,00 €								
Amortización Edificios de los CSSC	15.000,00 €	CP01	Directo			15.000,00 €	Pendiente				
Amortización Edificio del Centro de Acogida Municipal	4.000,00 €	CP02	Directo			4.000,00 €	AF10	Directo			4.000,00 €
Amortización Edificio de la Escuela Infantil	3.000,00 €	CP04	Directo			3.000,00 €	AF15	Directo			3.000,00 €
CD01	27,81 €	13	361,57 €								
CP01	27,81 €	98,9	2.750,70 €								
CP02	27,81 €	45,1	1.087,48 €	Pendiente							
CP03	27,81 €	16,45	457,52 €								

Coste Real versus Coste Efectivo de los Servicios Locales

Elemento de coste	Importe	Centro	Criterio de reparto a centros	Coste unitario	Consumo	Importe	Actividad/ Prestación	Criterio de reparto a actividades/ prestaciones	Coste unitario	Consumo	Importe	
		CP04		27,81 €	9,3	258,66 €						
		CP05		27,81 €	4	111,25 €						
		CP06		27,81 €	7,6	211,38 €						
		CP07		27,81 €	4,4	122,38 €						
		CP08		27,81 €	3	83,44 €						
		CA01		27,81 €	2	55,63 €						
		CD01		30,34 €	13	394,44 €						
		CP01		30,34 €	98,9	3.000,76 €						
		CP02		30,34 €	45,1	1.186,35 €						
		CP03		30,34 €	16,45	499,12 €						
Amortización Equipos Informáticos	6.000,00 €	CP04	Nº de personas equivalentes	30,34 €	9,3	282,17 €	Pendiente					
		CP05		30,34 €	4	121,37 €						
		CP06		30,34 €	7,6	230,59 €						
		CP07		30,34 €	4,4	133,50 €						
		CP08		30,34 €	3	91,02 €						
		CA01		30,34 €	2	60,68 €						
		Amortización Vehículo 1	3.000,00 €	CD01	Directo		3.000,00 €	AD01	Directo		3.000,00 €	
		Amortización Vehículo 2	1.200,00 €	CP01	Directo		1.200,00 €	Pendiente				
		Amortización Vehículo 3	1.600,00 €	CP02	Directo		1.600,00 €	AF10	Porcentaje de uso estimado	16,00 €	800,00 €	
TOTAL							11.581.340,00 €	AF11		50	800,00 €	
											10.824.800,00 €	

Fuente: Elaboración propia.

2) Imputación de costes pendientes de centros no asignados previamente a las actividades realizadas por dichos centros:

En el caso de que, tras la fase anterior, hubiera determinados costes que hubieran quedado pendientes de reparto en los centros, se deberá proceder a la imputación de los mismos a las actividades que van a ser las portadoras finales de dichos costes, alcanzando por tanto tras esta fase el denominado Coste Primario de las actividades.

En nuestro ejercicio los elementos de coste que han quedado pendientes de reparto en centros son:

- Energía eléctrica.
- Combustibles y carburantes.
- Servicio de telecomunicaciones.
- Amortización del Edificio Principal de la Delegación.
- Amortización de los Edificios de los CSSC.
- Amortización de Mobiliario.
- Amortización de Equipos para Procesos de Información.
- Amortización del Vehículo 2.

En la siguiente tabla podemos ver cómo todos esos costes terminan imputados a las diferentes actividades que realizan los centros que han recibido los mismos.

Tabla 6.37. Imputación de los costes pendientes en centros a actividades.

Centro de coste	Costes pendientes	Actividad/Prestación	Criterio de reparto	Coste unitario	Consumo	Importe
CD01	108.195,34 €	AD01	Nº de personas equivalentes	8.322,72 €	13	108.195,34 €
CP01	197.855,32 €	AF01	Nº de personas equivalentes	2.000,56 €	14,65	29.308,19 €
		AF02		2.000,56 €	11,6	23.206,49 €
		AF03		2.000,56 €	23,45	46.913,12 €
		AF04		2.000,56 €	14,45	28.908,08 €
		AF05		2.000,56 €	8	16.004,47 €
		AF06		2.000,56 €	9,4	18.805,26 €
		AF07		2.000,56 €	6,45	12.903,61 €
		AF08		2.000,56 €	6,45	12.903,61 €
		AF09		2.000,56 €	4,45	8.902,49 €
CP02	160.367,16 €	AF10	Nº de personas equivalentes	4.101,46 €	31,95	131.041,71 €
		AF11		4.101,46 €	7,15	29.325,45 €
CP02	2.933,33 €	AF10	Porcentaje de uso	29,33 €	50	1.466,67 €

Centro de coste	Costes pendientes	Actividad/Prestación	Criterio de reparto	Coste unitario	Consumo	Importe
		AF11	del vehículo estimado	29,33 €	50	1.466,67 €
CP03	55.186,50 €	AF12	Nº de personas equivalentes	3.354,80 €	6,45	21.638,48 €
		AF13		3.354,80 €	9,5	31.870,63 €
		AF14		3.354,80 €	0,5	1.677,40 €
CP04	57.597,77 €	AF15	Nº de personas equivalentes	6.193,31 €	9,3	57.597,77 €
CP05	40.988,35 €	AF16	Nº de personas equivalentes	10.247,09 €	1	10.247,09 €
		AF17		10.247,09 €	0,4	4.098,84 €
		AF18		10.247,09 €	2,4	24.593,01 €
		AF19		10.247,09 €	0,2	2.049,42 €
CP06	35.413,97 €	AF20	Nº de personas equivalentes	4.659,73 €	2	9.319,47 €
		AF21		4.659,73 €	2,3	10.717,39 €
		AF22		4.659,73 €	3,3	15.377,12 €
CP07	30.800,81 €	AF23	Nº de personas equivalentes	7.000,18 €	1,4	9.800,26 €
		AF24		7.000,18 €	2,7	18.900,50 €
		AF25		7.000,18 €	0,3	2.100,06 €
CP08	34.506,46 €	AF26	Nº de personas equivalentes	11.502,15 €	2,8	32.206,03 €
		AF27		11.502,15 €	0,2	2.300,43 €
CA01	32.694,98 €	AA01	Nº de personas equivalentes	16.347,49 €	2	32.694,98 €
TOTAL	756.540,00 €					756.540,00 €

Fuente: Elaboración propia.

3) Imputación de costes de actividades auxiliares a centros no auxiliares:

El coste asociado a las actividades auxiliares deberá ser asignado a centros no auxiliares, obteniendo de esta forma el Coste Repercudido de los centros, y, por adición al Coste Primario, el Coste Total de los mismos.

En nuestro caso la única actividad auxiliar que hemos contemplado es la de Conserjería y podemos ver el reparto de su coste en la siguiente tabla:

Tabla 6.38. Imputación de costes de la actividad auxiliar a los centros no auxiliares.

Actividad Auxiliar	Coste	Centro beneficiario	Criterio de reparto	Consumo	Coste unitario	Coste repercutido
Conserjería	90.294,98 €	CD01	Nº de personas equivalentes	13	447,56 €	5.818,26 €
		CP01		98,9	447,56 €	44.263,56 €
		CP02		45,1	447,56 €	20.184,90 €
		CP03		16,45	447,56 €	7.362,34 €
		CP04		9,3	447,56 €	4.162,30 €
		CP05		4	447,56 €	1.790,23 €

Actividad Auxiliar	Coste	Centro beneficiario	Criterio de reparto	Consumo	Coste unitario	Coste repercutido
		CP06		7,6	447,56 €	3.401,45 €
		CP07		4,4	447,56 €	1.969,26 €
		CP08		3	447,56 €	1.342,68 €
TOTAL				201,75		90.294,98 €

Fuente: Elaboración propia.

En este momento ya estamos en disposición de contestar al primer apartado del Se Pide de este ejercicio: ¿cuál es el Coste Total de los centros?

Tabla 6.39. Coste Total de los centros.

Centro de coste	Clase	Coste primario	Coste repercutido	Coste total
CD01	DAG	718.795,34 €	5.818,26 €	724.613,60 €
CP01	Principal	6.186.185,32 €	44.263,56 €	6.230.448,88 €
CP02	Principal	1.871.270,50 €	20.184,90 €	1.891.455,40 €
CP03	Principal	784.716,50 €	7.362,34 €	792.078,85 €
CP04	Principal	421.967,77 €	4.162,30 €	426.130,06 €
CP05	Principal	439.588,35 €	1.790,23 €	441.378,59 €
CP06	Principal	476.953,97 €	3.401,45 €	480.355,42 €
CP07	Principal	345.160,81 €	1.969,26 €	347.130,07 €
CP08	Principal	246.406,46 €	1.342,68 €	247.749,14 €
CA01	Auxiliar	90.294,98 €	-90.294,98 €	0,00 €
TOTAL		11.581.340,00 €	0,00 €	11.581.340,00 €

Fuente: Elaboración propia.

4) Imputación de costes procedentes de actividades auxiliares a actividades:

Los costes imputados a los centros no auxiliares en la fase anterior, deberán imputarse a las diferentes actividades realizadas por los mismos, llegando así a conocer el Coste Repercutido de las actividades a nivel de actividades auxiliares que, por adición al Coste Primario, nos permitirá calcular el Coste Agregado a nivel de actividades auxiliares.

Tabla 6.40. Imputación de costes procedentes de actividades auxiliares a actividades.

Centro de coste	Costes repercutidos a centros	Actividad/ Prestación	Criterio de reparto	Coste unitario	Consumo	Coste repercutido a actividades
CD01	5.818,26 €	AD01	Nº de personas equivalentes	447,56 €	13	5.818,26 €
CP01	44.263,56 €	AF01	Nº de personas equivalentes	447,56 €	14,65	6.556,74 €
		AF02		447,56 €	11,6	5.191,68 €

Centro de coste	Costes repercutidos a centros	Actividad/Prestación	Criterio de reparto	Coste unitario	Consumo	Coste repercutido a actividades
		AF03		447,56 €	23,45	10.495,25 €
		AF04		447,56 €	14,45	6.467,22 €
		AF05		447,56 €	8	3.580,47 €
		AF06		447,56 €	9,4	4.207,05 €
		AF07		447,56 €	6,45	2.886,75 €
		AF08		447,56 €	6,45	2.886,75 €
		AF09		447,56 €	4,45	1.991,64 €
CP02	20.184,90 €	AF10	Nº de personas equivalentes	447,56 €	37,95	16.984,85 €
		AF11		447,56 €	7,15	3.200,04 €
CP03	7.362,34 €	AF12	Nº de personas equivalentes	447,56 €	6,45	2.886,75 €
		AF13		447,56 €	9,5	4.251,81 €
		AF14		447,56 €	0,5	223,78 €
CP04	4.162,30 €	AF15	Nº de personas equivalentes	447,56 €	9,3	4.162,30 €
CP05	1.790,23 €	AF16	Nº de personas equivalentes	447,56 €	1	447,56 €
		AF17		447,56 €	0,4	179,02 €
		AF18		447,56 €	2,4	1.074,14 €
		AF19		447,56 €	0,2	89,51 €
CP06	3.401,45 €	AF20	Nº de personas equivalentes	447,56 €	2	895,12 €
		AF21		447,56 €	2,3	1.029,39 €
		AF22		447,56 €	3,3	1.476,94 €
CP07	1.969,26 €	AF23	Nº de personas equivalentes	447,56 €	1,4	626,58 €
		AF24		447,56 €	2,7	1.208,41 €
		AF25		447,56 €	0,3	134,27 €
CP08	1.342,68 €	AF26	Nº de personas equivalentes	447,56 €	2,8	1.253,16 €
		AF27		447,56 €	0,2	89,51 €
TOTAL	90.294,98 €					90.294,98 €

Fuente: Elaboración propia.

En este momento ya estamos en disposición de contestar al segundo apartado del Se Pide de este ejercicio: ¿cuál es el Coste Agregado de las actividades a nivel de actividades auxiliares?

Tabla 6.41. Coste Agregado de las actividades a nivel de actividades auxiliares.

Actividad/Prestación	Coste primario	Coste repercutido de actividades aux.	Coste Agregado a nivel de actividades aux.
AD01	718.795,34 €	5.818,26 €	724.613,60 €
AF01	578.085,10 €	6.556,74 €	584.641,84 €
AF02	440.507,52 €	5.191,68 €	445.699,20 €
AF03	899.012,87 €	10.495,25 €	909.508,13 €
AF04	601.270,83 €	6.467,22 €	607.738,06 €
AF05	487.095,70 €	3.580,47 €	490.676,17 €

Actividad/ Prestación	Coste primario	Coste repercutido de actividades aux.	Coste Agregado a nivel de actividades aux.
AF06	1.085.765,58 €	4.207,05 €	1.089.972,63 €
AF07	439.330,13 €	2.886,75 €	442.216,88 €
AF08	1.349.330,13 €	2.886,75 €	1.352.216,88 €
AF09	305.787,45 €	1.991,64 €	307.779,09 €
AF10	1.518.003,38 €	16.984,85 €	1.534.988,23 €
AF11	353.267,12 €	3.200,04 €	356.467,16 €
AF12	299.048,48 €	2.886,75 €	301.935,23 €
AF13	422.080,63 €	4.251,81 €	426.332,43 €
AF14	63.587,40 €	223,78 €	63.811,18 €
AF15	421.967,77 €	4.162,30 €	426.130,06 €
AF16	55.447,09 €	447,56 €	55.894,65 €
AF17	148.178,84 €	179,02 €	148.357,86 €
AF18	174.873,01 €	1.074,14 €	175.947,15 €
AF19	61.089,42 €	89,51 €	61.178,93 €
AF20	135.489,99 €	895,12 €	136.385,11 €
AF21	117.199,49 €	1.029,39 €	118.228,88 €
AF22	224.264,49 €	1.476,94 €	225.741,43 €
AF23	67.680,26 €	626,58 €	68.306,84 €
AF24	176.170,50 €	1.208,41 €	177.378,91 €
AF25	101.310,06 €	134,27 €	101.444,32 €
AF26	153.726,03 €	1.253,16 €	154.979,20 €
AF27	92.680,43 €	89,51 €	92.769,94 €
AA01	90.294,98 €	-	-
TOTAL	11.581.340,00 €	90.294,98 €	11.581.340,00 €

Fuente: Elaboración propia.

5) Imputación de costes de actividades DAG y asimiladas a actividades no DAG y asimiladas:

En nuestro caso, y al objeto de conseguir una mayor información al estratificar el cálculo de costes, vamos a desglosar esta fase en dos:

5.1. Imputación de costes de actividades DAG del Área a actividades no DAG y asimiladas:

Imputaremos el coste de las actividades DAG específicas del Área o Delegación de Bienestar Social a las actividades finalistas, con lo que calcularemos un Coste Repercutido de las actividades a nivel de actividades DAG del Área que, por adición al Coste Agregado a nivel de actividades auxiliares nos permitirá calcular el Coste Agregado a nivel de actividades DAG del Área.

No obstante, en el ejercicio que nos ocupa existe una particularidad y es que, en el caso del conjunto de actividades/prestaciones que se realizan desde el Centro de Prestaciones y Programas de Servicios Sociales Comunitarios, la gestión está descentralizada, puesto que dichas actividades/prestaciones se llevan a cabo, como ya hemos comentado, en cada uno de los ocho Centros de Servicios Sociales Comunitarios (CSSC) que existen en el municipio (uno en cada distrito). Esto implica que estas actividades/prestaciones absorberán costes tanto de las Actividades de Dirección de la Delegación de Bienestar Social (AD01) como de las Actividades de Dirección de las Juntas Municipales de Distrito (ADJD). En concreto, y según la información que consta en el enunciado, asignaremos un 20% de los 400.000,00 € de coste las Actividades de Dirección de las Juntas Municipales de Distrito a las actividades del Centro de Prestaciones y Programas de Servicios Sociales Comunitarios.

Tabla 6.42. Imputación de costes de actividades DAG del Área a actividades no DAG y asimiladas.

Actividad DAG del Área	Coste agregado a nivel actividades aux.	Actividades receptoras	Criterio de reparto	Unidad de reparto	Coste acumulado	Coste repercutido de actividades DAG del Área
AD01	724.613,60 €	AF01	Coste acumulado en la actividad receptora	0,0667	584.641,84 €	39.020,92 €
		AF02		0,0667	445.699,20 €	29.747,43 €
		AF03		0,0667	909.508,13 €	60.703,56 €
		AF04		0,0667	607.738,06 €	40.562,44 €
		AF05		0,0667	490.676,17 €	32.749,34 €
		AF06		0,0667	1.089.972,63 €	72.748,36 €
		AF07		0,0667	442.216,88 €	29.515,01 €
		AF08		0,0667	1.352.216,88 €	90.251,40 €
		AF09		0,0667	307.779,09 €	20.542,19 €
		AF10		0,0667	1.534.988,23 €	102.450,16 €
		AF11		0,0667	356.467,16 €	23.791,79 €
		AF12		0,0667	301.935,23 €	20.152,15 €
		AF13		0,0667	426.332,43 €	28.454,83 €
		AF14		0,0667	63.811,18 €	4.258,97 €
		AF15		0,0667	426.130,06 €	28.441,32 €
		AF16		0,0667	55.894,65 €	3.730,59 €
		AF17		0,0667	148.357,86 €	9.901,89 €
		AF18		0,0667	175.947,15 €	11.743,29 €
		AF19		0,0667	61.178,93 €	4.083,28 €
		AF20		0,0667	136.385,11 €	9.102,79 €
		AF21		0,0667	118.228,88 €	7.890,98 €
		AF22		0,0667	225.741,43 €	15.066,73 €

Actividad DAG del Área	Coste agregado a nivel actividades aux.	Actividades receptoras	Criterio de reparto	Unidad de reparto	Coste acumulado	Coste repercutido de actividades DAG del Área
		AF23		0,0667	68.306,84 €	4.559,02 €
		AF24		0,0667	177.378,91 €	11.838,85 €
		AF25		0,0667	101.444,32 €	6.770,73 €
		AF26		0,0667	154.979,20 €	10.343,82 €
		AF27		0,0667	92.769,94 €	6.191,77 €
TOTAL	724.613,60 €					724.613,60 €

Fuente: Elaboración propia.

Tabla 6.43. Imputación de costes de actividades DAG de las Juntas de Distrito a actividades no DAG y asimiladas.

Actividad DAG de las Juntas de Distrito	Coste agregado a nivel actividades aux.	Actividades receptoras	Criterio de reparto	Coste unitario	Consumo	Coste repercutido de actividades DAG de las JD
ADJD	80.000,00 €	AF01	Nº de personas equivalentes	808,90 €	14,65	11.850,35 €
		AF02		808,90 €	11,6	9.383,22 €
		AF03		808,90 €	23,45	18.968,66 €
		AF04		808,90 €	14,45	11.688,57 €
		AF05		808,90 €	8	6.471,18 €
		AF06		808,90 €	9,4	7.603,64 €
		AF07		808,90 €	6,45	5.217,39 €
		AF08		808,90 €	6,45	5.217,39 €
		AF09		808,90 €	4,45	3.599,60 €
TOTAL	80.000,00 €					80.000,00 €

Fuente: Elaboración propia.

En este momento ya estamos en disposición de contestar al tercer apartado del Se Pide de este ejercicio: ¿cuál es el Coste Agregado de las actividades a nivel de actividades DAG del Área y Juntas de Distrito?

Tabla 6.44. Coste Agregado de las actividades a nivel de actividades DAG del Área y Juntas de Distrito.

Actividad/ Prestación	Coste Agregado a nivel de actividades aux.	Coste repercudido de actividades DAG del Área y JD	Coste Agregado a nivel de actividades DAG del Área y JD
AD01	724.613,60 €	-	-
AF01	584.641,84 €	50.871,27 €	635.513,11 €
AF02	445.699,20 €	39.130,64 €	484.829,85 €
AF03	909.508,13 €	79.672,22 €	989.180,34 €
AF04	607.738,06 €	52.251,01 €	659.989,07 €
AF05	490.676,17 €	39.220,52 €	529.896,70 €
AF06	1.089.972,63 €	80.352,00 €	1.170.324,62 €
AF07	442.216,88 €	34.732,40 €	476.949,28 €
AF08	1.352.216,88 €	95.468,79 €	1.447.685,67 €
AF09	307.779,09 €	24.141,78 €	331.920,87 €
AF10	1.534.988,23 €	102.450,16 €	1.637.438,39 €
AF11	356.467,16 €	23.791,79 €	380.258,96 €
AF12	301.935,23 €	20.152,15 €	322.087,38 €
AF13	426.332,43 €	28.454,83 €	454.787,26 €
AF14	63.811,18 €	4.258,97 €	68.070,15 €
AF15	426.130,06 €	28.441,32 €	454.571,38 €
AF16	55.894,65 €	3.730,59 €	59.625,24 €
AF17	148.357,86 €	9.901,89 €	158.259,75 €
AF18	175.947,15 €	11.743,29 €	187.690,44 €
AF19	61.178,93 €	4.083,28 €	65.262,21 €
AF20	136.385,11 €	9.102,79 €	145.487,90 €
AF21	118.228,88 €	7.890,98 €	126.119,86 €
AF22	225.741,43 €	15.066,73 €	240.808,16 €
AF23	68.306,84 €	4.559,02 €	72.865,86 €
AF24	177.378,91 €	11.838,85 €	189.217,76 €
AF25	101.444,32 €	6.770,73 €	108.215,05 €
AF26	154.979,20 €	10.343,82 €	165.323,02 €
AF27	92.769,94 €	6.191,77 €	98.961,71 €
TOTAL	11.581.340,00 €	804.613,60 €	11.661.340,00 €⁷⁴

Fuente: Elaboración propia.

⁷⁴ En principio el importe total del Coste Agregado a nivel de actividades auxiliares debería coincidir cuantitativamente con el Coste Agregado a nivel de actividades DAG del Área pero, como en este caso también hemos añadido las actividades DAG de las Juntas de Distrito hay una diferencia de 80.000,00 €

5.2. Imputación de costes de actividades DAG del Ente Principal y Asimiladas a actividades no DAG y asimiladas:

Imputaremos el coste de las actividades DAG genéricas del Ente Principal (tales como Recursos Humanos, Intervención, etc.) y asimiladas a las actividades finalistas, con lo que calcularemos un Coste Repercutido de las actividades a nivel de actividades DAG del Ente principal y asimiladas que, por adición al Coste Agregado a nivel de actividades DAG del Área nos permitirá calcular el Coste Total de las actividades.

No obstante y, puesto que este ejercicio es parcial y sólo se refiere a la Delegación de Bienestar Social, no realizaremos el cálculo de esta fase, si bien pueden verla en el ejercicio realizado en el epígrafe 6.1. de este capítulo.

6) Asignación de ingresos a actividades:

En aquellos casos en los que sea posible, los ingresos se relacionarán de manera directa con actividades finalistas. En nuestro caso, tal asignación puede observarse en la tabla de elementos de ingreso facilitada en el enunciado del ejercicio.

7) Determinación de márgenes de cobertura por actividades:

Cuando existan ingresos que hayan podido asignarse a determinadas actividades finalistas, se calculará un margen o grado de cobertura de costes, tanto en valores absolutos como relativos, mediante la comparación de dichos ingresos con los costes asociados a las actividades en cuestión.

Puesto que en nuestro ejercicio no hemos llegado a calcular el Coste Total de las actividades sino que nos hemos quedado en el estrato anterior, es decir, en el Coste Agregado a nivel de las actividades DAG del Área y JD, utilizaremos este coste para determinar los márgenes de cobertura, siendo esto por tanto el margen de cobertura a nivel de actividades DAG del Área y JD.

De esta forma, en la siguiente tabla damos respuesta al apartado cuatro del Se Pide de este ejercicio: ¿cuál es el Grado de Cobertura de costes a nivel de actividades DAG del Área y JD?

Tabla 6.45. Cálculo del Grado de Cobertura de costes a nivel de actividades DAG del Área y JD.

Actividad/ Prestación	Coste Agregado a nivel de actividades DAG del Área y JD	Ingresos	Margen (Grado de cobertura)	% de Cobertura
AF02	484.829,85 €	400.000,00 €	-84.829,85 €	82,50%
AF06	1.170.324,62 €	956.850,00 €	-213.474,62 €	81,76%
AF15	454.571,38 €	60.000,00 €	-394.571,38 €	13,20%
TOTAL	2.109.725,86 €	1.416.850,00 €	-692.875,86 €	67,16%

Fuente: Elaboración propia.

Antes de concluir la resolución de este ejercicio, según el punto 5 del Se Pide, debemos calcular los costes unitarios relativos a las actividades “Servicio de Información, Valoración y Orientación (SIVO)” y “Centro Municipal de Acogida”.

Pues bien, en cuanto a los costes unitarios es importante señalar que se pueden calcular en función de diferentes unidades de medida, lo cual nos podrá dar información muy útil para la gestión del servicio. Todo dependerá de la información disponible y de los datos que manejen los distintos servicios. En la siguiente tabla, y según los datos facilitados por el enunciado, hemos calculado un coste unitario para el SIVO por usuario atendido y un coste unitario para el Centro Municipal de Acogida por usuario atendido y por pernoctación potencial (100 plazas*365 días).

Tabla 6.46. Cálculo del Coste Unitario del SIVO y del Centro Municipal de Acogida.

Actividad/ Prestación	Coste Agregado a nivel de actividades DAG del Área y JD	Nº de servicios	Unidad de medida	Coste unitario
AF01	635.513,11 €	25.000	Usuario atendido	25,42 €
AF10	1.637.438,39 €	1.500	Usuario atendido	1.091,63 €
		36.500	Pernoctación potencial	44,86 €

Fuente: Elaboración propia.

Por último, daremos respuesta al apartado sexto del Se Pide: ¿qué coste final supone para el ayuntamiento un usuario del Centro Municipal de Acogida suponiendo que venga derivado desde el SIVO o bien desde una institución sin fines de lucro ajena al ayuntamiento? ¿Existe alguna diferencia?

Para dar respuesta a esta cuestión debemos aclarar que a la hora de calcular el coste de determinadas prestaciones, tendremos que tener en cuenta la existencia de costes derivados o de costes transversales, para lo cual será fundamental el estudio de la “traza del coste” a la que se ha hecho referencia en el enunciado del ejercicio.

Al hablar de *costes derivados* nos referimos a aquéllos que preceden a la prestación cuyo coste se pretende calcular y que se deben realizar necesariamente con carácter previo a la prestación objeto de estudio, por ejemplo, en el caso de la actividad finalista o prestación “Centro Municipal de Acogida”, según el proceso productivo que aparece en el enunciado, es posible que para que el usuario pueda recibir esa prestación previamente haya tenido que acudir al “Servicio de Información, Valoración y Orientación” para que lo derive a la misma, por lo que el coste final por usuario para el ayuntamiento sería la suma del coste de ambas actividades/prestaciones. Es importante tener en cuenta que dicho coste derivado no tiene porqué provenir siempre del mismo centro que realiza la prestación objeto de estudio, sino que puede proceder de otros centros del Área o Delegación.

De esta forma, el coste unitario del Centro Municipal de Acogida asciende a 1.091,63 € por usuario atendido, sin embargo los usuarios pueden venir derivados del “Servicio de Información, Valoración y Orientación (SIVO)” al que se le ha calculado un coste por usuario atendido de 25,42 €. Consecuentemente, si el usuario del “Centro Municipal de Acogida” viene derivado del SIVO, sus costes acumulados serán de $25,42 \text{ €} + 1.091,63 \text{ €} = 1.117,05 \text{ €}$

Si la derivación, en lugar de provenir de una actividad /prestación de la propia Área o Delegación, procediera de un ente o institución ajena al ayuntamiento, como por ejemplo una institución sin fines de lucro, no existirían costes derivados.

De una manera gráfica:

Coste por usuario del Centro Municipal de Acogida, si procede de una institución sin fines de lucro:

1.091,63 €

Coste por usuario del Centro Municipal de Acogida, si procede del SIVO:

1.091,63 €	25,42 €
1.117,05 €	

Por otro lado, en cuanto a los *costes transversales*, se trata de consumos de recursos de apoyo que generalmente proceden de otros centros de coste del propio ayuntamiento pero ajenos al Área o Delegación de Bienestar Social y que son imprescindibles para llevar a cabo la prestación del servicio, por ejemplo, si en el “Centro Municipal de Acogida” interviniere la Policía Local realizando la vigilancia del edificio, al coste de la prestación habría que añadirle el coste transversal derivado de la actuación de los agentes. No lo hemos contemplado en nuestro ejercicio por tratarse de un caso parcial de servicios sociales, en el que no se han analizado las actividades/prestaciones realizadas por otras Áreas o Delegaciones.

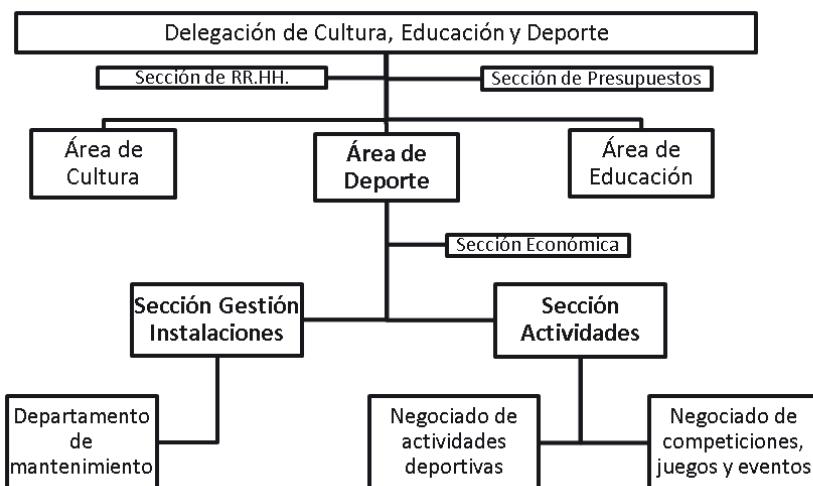
6.3. Caso práctico de servicios deportivos.

6.3.1. Enunciado.

En el Ayuntamiento X, se prestan una serie de servicios deportivos, gestionados desde el Área de Deporte, el cual se encuentra integrado junto con las Áreas de Educación y Cultura en la misma Delegación. La información de que se dispone, para el ejercicio 20XX, es la que consta a continuación:

- a) El **organigrama** del Área de deporte, dentro de la Delegación, es el que costa a continuación:

Figura 6.5. Organigrama de la Delegación de Cultura, Educación y Deporte. Área de deporte.



Fuente: Elaboración propia.

La Delegación tiene subordinadas dos secciones dedicadas respectivamente a la gestión de RR.HH. y presupuesto de las tres áreas en que se subdivide.

La dirección del Área de deporte, tiene subordinadas una sección económica dedicada a las tareas de contabilidad y gestión de compras del área y dos secciones técnicas, una dedicada a actividades deportivas que a su vez se subdivide en dos negociados encargados,

respectivamente, de planificar e impartir actividades programadas para la temporada y de organizar competiciones, juegos y eventos; y otra dedicada a la gestión de las instalaciones deportivas, que integra un departamento de mantenimiento así como las tres instalaciones que el municipio posee, en las cuales se ubican los espacios deportivos que constan en la siguiente tabla.

Tabla 6.47. Información sobre los espacios deportivos

Instalación	Espacios deportivos	Nº de unidades
Instalación A	Pista cubierta	1
	Sala de artes marciales	1
	Pistas exteriores polivalentes	2
	Pistas de pádel	2
Instalación B	Pista cubierta	1
	Piscina cubierta (6 calles)	1
	Pistas exteriores polivalentes	2
Instalación C	Pista cubierta	1
	Sala multiusos	1

Fuente: Elaboración propia.

En el Polideportivo A, además, se ubican las oficinas de la dirección y la sección económica así como el taller y almacén del departamento de mantenimiento.

- b) El **catálogo de centros de coste**, en virtud de la información contenida en el apartado anterior, es el que se expone a continuación:

Tabla 6.48. Catálogo de centros de coste

Código	Centro de coste	Tipología
C000	Centro de dirección área de deporte	Directivo, Administrativo y General
C110	Centro de mantenimiento	Auxiliar
C120 ⁷⁵	Instalación A	Principal
C121	Pista cubierta	Principal
C122	Sala de artes marciales	Principal
C123	Pistas exteriores polivalentes	Principal
C124	Pistas de pádel	Principal
C130	Instalación B	Principal
C131	Pista cubierta	Principal
C132	Piscina cubierta	Principal

⁷⁵ Se han incluido como muestra los centros C120, C130 y C140 considerados como centros principales de nivel superior de los espacios deportivos en ellos ubicados, sin embargo a efectos de simplificación no van a ser empleados en la resolución del ejercicio, de modo que se asignarán los costes de manera inmediata a los espacios deportivos.

Código	Centro de coste	Tipología
C133	Pistas exteriores polivalentes	Principal
C140	Instalación C	Principal
C141	Pista cubierta	Principal
C142	Sala multiusos	Principal
C210	Centro de actividades deportivas	Principal
C220	Centro de competiciones, juegos y eventos	Principal

Fuente: Elaboración propia.

- c) El **catálogo de actividades/prestaciones** desarrollado durante el ejercicio objeto de estudio, su tipología, así como, algunas posibles unidades de medida y criterios de distribución se muestran en la tabla adjunta:

Tabla 6.49. Catálogo de actividades/prestaciones

Código	Actividad/Prestación	Tipología
A001	Alquiler Pista cubierta A	Finalista
A002	Alquiler Sala de artes marciales A	Finalista
A003	Alquiler Pistas exteriores polivalentes A	Finalista
A004	Alquiler Pistas de pádel A	Finalista
A005	Alquiler Pista cubierta B	Finalista
A006	Alquiler Piscina cubierta B	Finalista
A007	Alquiler Pistas exteriores polivalentes B	Finalista
A008	Alquiler Pista cubierta C	Finalista
A009	Alquiler Sala multiusos C	Finalista
A010	Cesión espacios a asociaciones deportivas	Finalista
A200	Aikido infantil	Finalista
A201	Condición física adultos	Finalista
A202	Condición física mayores	Finalista
A203	Escuela de natación	Finalista
A204	Cursos de pádel	Finalista
A300	Exhibición de Judo	Finalista
A301	Campeonato provincial de gimnasia rítmica	Finalista
A302	Competición municipal de baloncesto	Finalista
A303	Competición municipal de balonmano	Finalista
A800	Mantenimiento espacios deportivos	Auxiliar
A900	Dirección área deporte	DAG

Fuente: Elaboración propia.

Además de estas actividades es necesario considerar también la actividad AXX. Taller de historia del Deporte, que es una actividad finalista del Área de Cultura, que se ha llevado a cabo en la Sala multiusos C.

- d) El uso de los diversos espacios deportivos se materializa en:

- Alquiler de pistas y salas por parte de ciudadanos individuales o asociaciones deportivas, gestionado por la sección de gestión de instalaciones.
- Actividades propias del Área de deporte, gestionadas por la sección de actividades.
- Cesión de espacios deportivos a asociaciones deportivas, gestionada por la sección de gestión de instalaciones.
- Cesión de espacios deportivos a actividades propias de otras áreas municipales.

Las tres instalaciones se encuentran disponibles en horario ininterrumpido de lunes a sábado y de 9:00 a.m. a 22:00 p.m. y la información de que se dispone sobre el uso durante el ejercicio de pistas y salas es la que consta a continuación:

Tabla 6.50. Actividades desarrolladas en los espacios deportivos

ESPACIOS DEPORTIVOS	ACTIVIDADES	HORAS	USOS ⁷⁶
Pista cubierta A	Alquiler Pista cubierta A	1800	27000
	Campeonato provincial de gimnasia rítmica	24	720
	Competición municipal de baloncesto	16	480
	Condición física adultos	600	24000
	Condición física mayores	320	12800
Sala de artes marciales A	Alquiler Sala de artes marciales A	950	19000
	Cesión espacios a asociaciones deportivas	40	800
	Exhibición de Judo	6	120
	Aikido infantil	120	2400
Pistas exteriores polivalentes A	Alquiler Pistas exteriores polivalentes A	1900	28500
	Competición municipal de baloncesto	168	5040
Pistas de pádel A	Alquiler Pistas de pádel A	2500	10000
	Cursos de pádel	288	3456
Pista cubierta B	Alquiler Pista cubierta B	1600	24000
	Competición municipal de balonmano	126	3780
	Condición física adultos	360	14400
	Condición física mayores	160	6400
Piscina cubierta B	Alquiler Piscina cubierta B	250 ⁷⁷	16000
	Escuela de natación	2160 ⁷⁸	138240
Pistas exteriores polivalentes B	Alquiler Pistas exteriores polivalentes B	900	13500
Pista cubierta C	Alquiler Pista cubierta C	1000	15000
	Condición física adultos	360	14400

⁷⁶ El uso es una medida que combina el nº de horas empleadas en un espacio deportivo para una determinada actividad con el aforo técnico de dicho espacio para la actividad de que se trate.

⁷⁷ Nº horas de uso de la piscina completa, equivalente a 1500 horas de alquiler de 1 calle de la piscina.

⁷⁸ Nº horas de uso de la piscina completa, equivale a 17280 horas de uso de 1 calle de piscina.

ESPACIOS DEPORTIVOS	ACTIVIDADES	HORAS	USOS ⁷⁶
Sala multiusos C	Condición física mayores	160	6400
	Alquiler Sala multiusos C	300	7500
	Taller “Historia del deporte”	10	250

Fuente: Elaboración propia.

- e) El **catálogo de elementos** de ingreso vinculados a alguna de las prestaciones, así como la información sobre los derechos reconocidos netos obtenidos de la liquidación del presupuesto de ingresos de la entidad, se muestran en la tabla siguiente:

Tabla 6.51. Ingresos vinculados a las actividades

CÓDIGO	TIPO DE INGRESO	ACTIVIDADES/PRESTACIONES	DERECHOS RECONOCIDOS
I001	Precio público	Alquileres de espacios deportivos	400.000,00 €
I002	Precio público	Actividades deportivas	418.960,20 €
I003	Venta de entradas	Campeonato provincial de gimnasia rítmica	5.000,00 €

Fuente: Elaboración propia.

- f) El **catálogo de elementos de coste** sintético es el que consta a continuación.

Tabla 6.52. Catálogo de elementos de coste

CÓDIGO	ELEMENTOS DE COSTE	IMPORTE	ORIGEN DE LA INFORMACIÓN
Coste de personal			
E001	Sueldos y salarios	637.277,74 €	Subsistema de Recursos Humanos
E002	Cotizaciones sociales a cargo del empleador	161.358,72 €	Subsistema de Recursos Humanos
Adquisición de bienes y servicios			
E101	Coste de otros materiales	9.706,30 €	Subsistema de Contabilidad Presupuestaria
E102	Limpieza y aseo	91.071,84 €	Subsistema de Contabilidad Presupuestaria
E103	Seguridad	29.744,68 €	Subsistema de Contabilidad Presupuestaria
E104	Otros trabajos realizados por otras entidades	64.470,70 €	Subsistema de Contabilidad Presupuestaria
Suministros y Servicios exteriores			
E105	Arrendamientos y cánones	1.770,45 €	Subsistema de Contabilidad Presupuestaria
E106	Reparaciones y conservación	750,00 €	Subsistema de Contabilidad

CÓDIGO	ELEMENTOS DE COSTE	IMPORTE	ORIGEN DE LA INFORMACIÓN
			Presupuestaria
E107	Suministros	79.450,36 €	Subsistema de Contabilidad Presupuestaria
E108	Comunicaciones	5.774,20 €	Subsistema de Contabilidad Presupuestaria
E109	Costes diversos	1.761,47 €	Subsistema de Contabilidad Presupuestaria
Amortizaciones			
E110	Amortización del inmovilizado material	393.910,50 €	Subsistema de Gestión Patrimonial
TOTAL		1.477.046,96 €	

Fuente: Elaboración propia.

Para poder disponer de este catálogo, así como de la cuantificación de los diferentes elementos de coste ha sido necesario recabar información procedente de diferentes subsistemas de información de la entidad, cuyo detalle se expone a continuación:

- Subsistema de Contabilidad Presupuestaria:

La clasificación presupuestaria de los programas en el área de deporte es la siguiente:

- 3400. Administración del deporte
- 3410. Promoción y fomento del deporte
- 3420. Instalaciones deportivas

Además se utiliza la siguiente clasificación orgánica de dos dígitos:

- 01. Instalación A
- 02. Instalación B
- 03. Instalación C
- 04. Departamento de mantenimiento
- 05. Sección de Actividades

Las obligaciones reconocidas netas obtenidas de la Liquidación del Presupuesto de Gastos (capítulos 2 a 4), para el ejercicio 20XX en los programas de deporte se recogen en la tabla adjunta:

Tabla 6.53. Información presupuestaria en euros del Área de Deporte

PROGRAMA PRESUPUESTARIO	3410				3420	3400	TOTAL
	CL. ORGANICA	01	02	03	04	05	
CL. ECONÓMICA							
20301	Arrendamientos maquinaria, instalaciones y utillaje				238,25		1.532,20
21500	Reparación de mobiliario y enseres						750,00
22000	Material de oficina ordinario no inventariable					543,48	2.530,48
22100	Energía eléctrica	23.457,75	20.458,34	17.230,00			61.146,09
22101	Agua	6.345,30	9.824,30	2.134,67			18.304,27
22104	Vestuario					1.200,00	1.200,00
21111	Suministros de repuesto de maquinaria, utillaje y elementos de transporte				5.432,34		5.432,34
22200	Servicios de telecomunicaciones						5.774,20
22400	Primas de seguros				531,20	1.230,27	1.761,47
22700	Limpieza y aseo	33.547,38	32.087,16	25.437,30			91.071,84
22701	Servicios de seguridad	10.405,48	9.532,20	9.807,00			29.744,68
22799	Otros trabajos realizados por otras entidades y profesionales		1.132,20			63.338,50	64.470,70
TOTAL		73.755,91	73.034,20	54.608,97	6.201,79	66.312,25	10.586,88
							284.500,00

Fuente: Elaboración propia.

Además, la sección de contabilidad y compras proporciona la siguiente información:

- El coste de vestuario corresponde exclusivamente por los técnicos de actividades deportivas.
- El coste de seguros corresponde a seguros deportivos de los inscritos en las competiciones municipales y al vehículo adscrito al centro de mantenimiento.
- El gasto de la partida 3410.02.22799 corresponde al control del agua en la piscina.
- El detalle del gasto en la partida 3420.05.22799 es el siguiente:
 - 5.860,30 del servicio de monitor en el curso de aikido infantil.
 - 57.478,20 correspondiente a diversos servicios, como montaje y desmontaje, catering y animación entre otros, contratados para la celebración del campeonato de gimnasia rítmica.

Además se dispone de cálculos sobre el consumo de agua en la instalación B, donde el 60% corresponde a la piscina, el resto se reparte entre todos los espacios deportivos (incluyendo la piscina).

- Subsistema de Recursos Humanos:

La información relativa al coste y dedicación del personal, que ha prestado servicio durante el ejercicio completo, es la que consta en la siguiente tabla. El personal no vinculado directamente a una actividad queda pendiente de reparto en centros:

Tabla 6.54. Coste en euros y adscripción del personal

Elemento de coste	Personal activo	Categorías	Coste total	Coste medio	Puestos de trabajo y/o actividad desarrollada
E001	1	Director de Área	75.823,29	75.823,29	Centro de dirección área de deporte/Dirección área deporte
E002	1	Jefe sección económica	50.764,35	50.764,35	Centro de dirección área de deporte/Dirección área deporte
E003	1	Administrativo	38.192,03	38.192,03	Centro de dirección área de deporte/Dirección área deporte
E004	2	Técnico deportivo (jefes de sección)	100.305,46	50.152,73	0,10 Centro de mantenimiento/Mantenimiento espacios deportivos 0,90 Espacios deportivos en función del total de horas de actividad/ Actividades finalistas en espacios deportivos 0,5 Centro de actividades deportivas/Actividades deportivas en función del número de inscritos 0,5 Centro de competiciones, juegos y eventos/Actividades del centro
E005	2	Técnico deportivo (jefes de negociado)	94.695,12	47.347,56	1 Centro de actividades deportivas/Actividades deportivas del centro 1 Centro de competiciones, juegos y eventos/Actividades del centro
E006	4	Técnicos de actividades deportivas	144.728,76	36.182,19	1 CF adultos, 1 CF Mayores y cursos de pádel, 1 Escuela de Natación, 1 apoyo a la jefatura
E008	1	Auxiliares administrativos	33.799,77	33.799,77	Espacios deportivos en función del total de horas de actividad/Actividades finalistas en espacios deportivos
E009	6	Conserjes	199.430,40	33.238,40	2 en cada instalación deportiva

Elemento de coste	Personal activo	Categorías	Coste total	Coste medio	Puestos de trabajo y/o actividad desarrollada
E010	2	Operarios	60.897,28	30.448,64	Porcentajes de tiempo determinados mediante partes de trabajo: 30% Pistas exteriores polivalentes A, 10% Pistas de pádel A, 30% Pista cubierta B, 20% Piscina cubierta B, 10% Centro de dirección del deporte

Fuente: Elaboración propia.

- **Subsistema de gestión de inventario**

La información correspondiente a la amortización del inmovilizado es la que consta a continuación:

Tabla 6.55. Información de costes de amortización del inmovilizado

ELEMENTO	CUOTA DE AMORTIZACIÓN	USO
Instalación deportiva A	163.485,50 €	En la actividad de los espacios deportivos ubicados en la instalación.
Instalación deportiva B	180.005,00 €	En la actividad de los espacios deportivos ubicados en la instalación.
Instalación deportiva C	32.140,00 €	En la actividad de los espacios deportivos ubicados en la instalación.
Equipamiento deportivo móvil	8.430,00 €	Corresponde a partes iguales a las tres pistas cubiertas.
Vehículo	2.800,00 €	Furgoneta adscrita al Departamento de mantenimiento
Equipo para proceso de información	5.250,00 €	Corresponde a la dirección, la jefatura de la sección de actividades y sus dos negociados
Mobiliario	1.800,00 €	Corresponde a la dirección, la jefatura de la sección de actividades y sus dos negociados
TOTAL	55.300,00 €	

Fuente: Elaboración propia.

- **Otros Subsistemas de información**

Para poder llevar a cabo los correspondientes repartos en las diferentes fases de información así como poder determinar costes unitarios de los servicios, va a ser necesaria información adicional de carácter técnico referida tanto a centros como a actividades.

Con respecto a los datos correspondientes tanto a instalaciones deportivas como a los distintos tipos de actividades, se dispone de la siguiente información:

Tabla 6.56. Información sobre centros

Centros de coste	Superficie ⁷⁹ (m ²)	Nº Horas uso	Personas equivalentes
Pista cubierta	800	2760	0,96
Sala de artes marciales	100	1116	0,39
Pistas exteriores polivalentes	1125	2068	0,72
Pistas de pádel	200	2788	0,97
Pista cubierta	800	2246	1,07
Piscina cubierta (6 calles)	625	2410	1,15
Pistas exteriores polivalentes	1125	900	0,43
Pista cubierta	800	1520	1,84
Sala multiusos	200	310	0,38
Centro de actividades deportivas			4,50
Centro de competiciones, juegos y eventos			2,50

Fuente: Elaboración propia.

Tabla 6.57. Volumen de actividad en los espacios deportivos

ESPACIOS DEPORTIVOS	ACTIVIDADES	HORAS	USOS ⁸⁰
Pista cubierta A	Alquiler Pista cubierta A	1800	27000
	Campeonato provincial de gimnasia rítmica	24	720
	Competición municipal de baloncesto	16	480
	Condición física adultos	600	24000
	Condición física mayores	320	12800
Sala de artes marciales A	Alquiler Sala de artes marciales A	950	19000
	Cesión espacios a asociaciones deportivas	40	800
	Exhibición de Judo	6	120
	Aikido infantil	120	2400
Pistas exteriores polivalentes A	Alquiler Pistas exteriores polivalentes A	1900	28500
	Competición municipal de baloncesto	168	5040
Pistas de pádel A	Alquiler Pistas de pádel A	2500	10000
	Cursos de pádel	288	3456
Pista cubierta B	Alquiler Pista cubierta B	1600	24000
	Competición municipal de balonmano	126	3780
	Condición física adultos	360	14400

⁷⁹ La superficie está referida a una unidad de espacio deportivo.

⁸⁰ El uso es una medida que combina el nº de horas empleadas en un espacio deportivo para una determinada actividad con el aforo técnico de dicho espacio para la actividad de que se trate.

ESPACIOS DEPORTIVOS	ACTIVIDADES	HORAS	USOS ⁸⁰
Piscina cubierta B	Condición física mayores	160	6400
	Alquiler Piscina cubierta B	250 ⁸¹	16000
	Escuela de natación	2160 ⁸²	138240
Pistas exteriores polivalentes B	Alquiler Pistas exteriores polivalentes B	900	13500
Pista cubierta C	Alquiler Pista cubierta C	1000	15000
	Condición física adultos	360	14400
	Condición física mayores	160	6400
Sala multiusos C	Alquiler Sala multiusos C	300	7500
	Taller “Historia del deporte”	10	250

Fuente: Elaboración propia.

Tabla 6.58. Información sobre actividades deportivas

ACTIVIDAD	Nº DE SERVICIOS	UNIDAD DE MEDIDA
Exhibición de Judo	150	Asistentes
Campeonato provincial de gimnasia rítmica	700	Asistentes
Competición municipal de baloncesto	120	Inscritos
Competición municipal de balonmano	105	Inscritos
Aikido infantil	200	Inscritos
Condición física adultos	4400	Inscritos
Condición física mayores	3200	Inscritos
Escuela de natación	1440	Inscritos
Cursos de pádel	96	Inscritos

Fuente: Elaboración propia.

A fin de facilitar los repartos se ha elaborado la siguiente información a partir de los datos establecidos en el enunciado.

• Información adicional

A fin de poder llevar a cabo el cálculo del coste de las actividades finalistas a nivel de actividades DAG, sería preciso conocer el coste de la/s actividad/es DAG correspondiente a la dirección de la Delegación de Cultura, Educación y Deporte, para ello habría sido necesario realizar el cálculo de costes para toda la delegación así como establecer el necesario criterio de reparto.

De haberse llevado a cabo el cálculo de costes hasta este nivel, el coste que repercutiría sobre las actividades finalistas del Área de deporte correspondientes a la actividad DAG Dirección

⁸¹ N° horas de uso de la piscina completa, equivalente a 1500 horas de alquiler de 1 calle de la piscina.

⁸² N° horas de uso de la piscina completa, equivale a 17280 horas de uso de 1 calle de piscina.

de la Delegación sería 123.732,14 € obtenido al aplicar como criterio de reparto el coste agregado a nivel de actividades auxiliares de las tres áreas.

SE PIDE:

- 1) Calcular el Coste Total de los centros.
- 2) Calcular el Coste Agregado de las actividades a nivel de actividades auxiliares.
- 3) Calcular el Coste Agregado de las actividades a nivel de actividades DAG del Área o Delegación.
- 4) Calcular el Grado de Cobertura de costes -a nivel de actividades DAG del Área/Delegación- para aquellas actividades en que sea posible.
- 5) Calcular los siguientes costes unitarios: coste de una hora de alquiler de la Pista cubierta A, coste de una hora de alquiler de 1 calle de piscina, coste por inscrito en el curso de Aikido infantil.

6.3.2. Solución.

Para poder llevar a cabo el cálculo de costes, tanto de los centros como de las actividades desarrolladas por el Área de deporte, será necesario llevar a cabo las diferentes fases de cálculo contenidas en la Resolución de 28 de julio de 2011, de la Intervención General de la Administración del Estado, tal y como exponemos a continuación:

1) Asignación de costes a objetos de coste:

Los costes deben ser asignados a los centros donde se consumen y, siempre que sea posible, a las actividades para cuya realización van a ser utilizados. Tras esta fase quedarán asignados tanto a centros como actividades los costes directos e indirectos.

Tabla 6.59. Reparto de elementos de coste directos e indirectos a centros

Elemento de coste	Importe (€)	Centro	Criterio de reparto	Coste unitario (€)	Consumo	Importe (€)	Actividad/ prestación	Criterio de reparto	Coste unitario (€)	Consumo	Importe (€)
Coste de Personal											
Director de Área	75.823,29	Centro de dirección área de deporte	Directo			75.823,29	Dirección área deporte	Directo			75.823,29
Jefe sección económica	50.764,35	Centro de dirección área de deporte	Directo			50.764,35	Dirección área deporte	Directo			50.764,35
Administrativo	38.192,03	Centro de dirección área de deporte	Directo			38.192,03	Dirección área deporte	Directo			38.192,03
Técnico deportivo (jefes de sección)	50.152,73	Centro de mantenimiento	Directo (10%)			5.015,27	Mantenimiento de espacios deportivos	Directo			5.015,27
		Pista cubierta A	Nº horas de uso (todos los espacios)	2,80	2760	7.729,21	Pendiente				
		Sala de artes marciales A	sobre porcentaje de tiempo establecido (90%)	2,80	1116	3.125,29					
		Pistas exteriores polivalentes A		2,80	2068	5.791,31					
		Pistas de pádel A		2,80	2788	7.807,62					

Coste Real versus Coste Efectivo de los Servicios Locales

Elemento de coste	Importe (€)	Centro	Criterio de reparto	Coste unitario (€)	Consumo	Importe (€)	Actividad/ prestación	Criterio de reparto	Coste unitario (€)	Consumo	Importe (€)
		Pista cubierta B		2,80	2246	6.289,78					
		Piscina cubierta B		2,80	2410	6.749,06					
		Pistas exteriores polivalentes B		2,80	900	2.520,39					
		Pista cubierta C		2,80	1520	4.256,67					
		Sala multiusos C		2,80	310	868,14					
Técnico deportivo (jefe de sección)	50.152,73	Centro de actividades deportivas	Directo (50%)			25.076,37	Pendiente				
		Centro de competición	Directo (50%)			25.076,37	Pendiente				
Técnico deportivo (jefe de negociado)	47.347,56	Centro de actividades deportivas	Directo			47.347,56	Pendiente				
Técnico deportivo (jefe de negociado)	47.347,56	Centro de competición	Directo			47.347,56	Pendiente				
Técnico de actividades deportivas	36.182,19	Centro de actividades deportivas	Directo			36.182,19	Condición física adultos	Directo			36.182,19
Técnico de actividades deportivas	36.182,19	Centro de actividades deportivas	Directo			36.182,19	Condición física mayores	Nº horas	38,99	640	24.953,23
							Cursos de pádel	Nº horas	38,99	288	11.228,96

Coste Real versus Coste Efectivo de los Servicios Locales

Elemento de coste	Importe (€)	Centro	Criterio de reparto	Coste unitario (€)	Consumo	Importe (€)	Actividad/ prestación	Criterio de reparto	Coste unitario (€)	Consumo	Importe (€)
Técnico de actividades deportivas	36.182,19	Centro de deportivas	Directo			36.182,19	Escuela de natación	Directo			36.182,19
Técnico de actividades deportivas	36.182,19	Centro de deportivas	Directo			36.182,19	Pendiente				
Auxiliar administrativo	33.799,77	Pista cubierta A	Nº horas de uso (todos los espacios)	2,10	2760	5.787,78	Pendiente				
		Sala de artes marciales A		2,10	1116	2.340,27					
		Pistas exteriores polivalentes A		2,10	2068	4.336,64					
		Pistas de pádel A		2,10	2788	5.846,49					
		Pista cubierta B		2,10	2246	4.709,91					
		Piscina cubierta B		2,10	2410	5.053,82					
		Pistas exteriores polivalentes B		2,10	900	1.887,32					
		Pista cubierta C		2,10	1520	3.187,47					
		Sala multusos C		2,10	310	650,08					
Conserje	66.476,80	Pista cubierta A	Nº horas de uso (Instalación A)	7,61	2760	21.011,91	Pendiente				
		Sala de artes marciales A		7,61	1116	8.496,12					

Coste Real versus Coste Efectivo de los Servicios Locales

Elemento de coste	Importe (€)	Centro	Criterio de reparto	Coste unitario (€)	Consumo	Importe (€)	Actividad/ prestación	Criterio de reparto	Coste unitario (€)	Consumo	Importe (€)
		Pistas exteriores polivalentes A		7,61	2068	15.743,70					
Conserje	66.476,80	Pistas de pádel A		7,61	2788	21.225,07					
		Nº horas de uso		11,96	2246	26.873,09	Pendiente				
		Piscina cubierta B (Instalación B)		11,96	2410	28.835,33					
		Pistas exteriores polivalentes B		11,96	900	10.768,38					
Conserje	66.476,80	Pista cubierta C	Nº horas de uso	36,33	1520	55.215,70	Pendiente				
		Sala multiusos C (Instalación C)		36,33	310	11.261,10					
Operario	60.897,28	Centro de mantenimiento	Directo			60.897,28	Mantenimiento de espacios deportivos	Directo			30.448,64
Coste de adquisición de bienes y servicios											
Material de oficina ordinario no inventariable	2.530,48	Centro de dirección área de deporte	Directo			2.530,48	Dirección área de deporte	Directo			2.530,48
Material de oficina ordinario no inventariable	543,48	Centro de actividades deportivas	Directo			543,48	Pendiente				
Vestuario	1.200,00	Centro de actividades deportivas	Directo			1.200,00	Pendiente				

Coste Real versus Coste Efectivo de los Servicios Locales

Elemento de coste	Importe (€)	Centro	Criterio de reparto	Coste unitario (€)	Consumo	Importe (€)	Actividad/ prestación	Criterio de reparto	Coste unitario (€)	Consumo	Importe (€)
Suministros de repuesto de maquinaria, utensilaje y elementos de transporte	5.432,34	Centro de mantenimiento	Directo			5.432,34	Mantenimiento de los espacios deportivos	Directo			5.432,34
Limpieza y aseo (instalación A)	33.547,38	Pista cubierta A Sala de artes marciales A	Superficie de los espacios deportivos	9,45	800	7.559,97	Pendiente				
		Pistas exteriores polivalentes A		9,45	100	945,00					
		Pistas de pádel A		9,45	2250	21.262,42					
Limpieza y aseo (instalación B)	32.087,16	Pista cubierta B Piscina cubierta B Pistas exteriores polivalentes B	Superficie de los espacios deportivos	6,94	1750	12.141,09	Pendiente				
				6,94	625	4.336,10					
				6,94	2250	15.609,97					
Limpieza y aseo (instalación C)	25.437,30	Pista cubierta C Sala multiusos C	Superficie de los espacios deportivos	25,44	800	20.349,84	Pendiente				
				25,44	200	5.087,46					
Servicios de seguridad (Instalación A)	10.405,48	Pista cubierta A Sala de artes marciales A	Superficie de los espacios deportivos	2,93	800	2.344,90	Pendiente				
				2,93	100	293,11					
		Pistas		2,93	2250	6.595,02					

Coste Real versus Coste Efectivo de los Servicios Locales

Elemento de coste	Importe (€)	Centro	Criterio de reparto	Coste unitario (€)	Consumo	Importe (€)	Actividad/ prestación	Criterio de reparto	Coste unitario (€)	Consumo	Importe (€)
		exteriores polivalentes A									
		Pistas de pádel A		2,93	400	1.172,45					
Servicios de seguridad (Instalación B)	9.532,20	Pista cubierta B	Superficie de los espacios deportivos	2,06	1750	3.606,78	Pendiente				
		Piscina cubierta B		2,06	625	1.288,14					
		Pistas exteriores polivalentes B		2,06	2250	4.637,29					
Servicios de seguridad (Instalación C)	9.807,00	Pista cubierta C	Superficie de los espacios deportivos	9,81	800	7.845,60	Pendiente				
		Sala multiusos C		9,81	200	1.961,40					
Otros trabajos realizados por otras organizaciones	63.338,50	Centro de competiciones, juegos y eventos	Directo			63.338,50	Campeonato provincial de gimnasia rítmica	Directo			63.338,50
Otros trabajos realizados por otras organizaciones	1.132,20	Piscina cubierta B	Directo			1.132,20	Alquiler Piscina cubierta B	Horas de uso	0,47	250	117,45
							Escuela de natación		0,47	2160	1.014,75
Coste de suministros y servicios exteriores											
Arrendamientos maquinaria, instalaciones y utilaje	1.532,20	Centro de mantenimiento	Directo			238,25	Mantenimiento espacios deportivos	Directo			238,25
Arrendamientos maquinaria, instalaciones y utilaje	238,25	Centro de dirección área de deporte	Directo			1.532,20	Dirección área deporte	Directo			1.532,20

Coste Real versus Coste Efectivo de los Servicios Locales

Elemento de coste	Importe (€)	Centro	Criterio de reparto	Coste unitario (€)	Consumo	Importe (€)	Actividad/ prestación	Criterio de reparto	Coste unitario (€)	Consumo	Importe (€)
Reparación de mobiliario y enseres	750,00	Centro de dirección área de deporte	Directo			750,00	Dirección área deporte	Directo			750,00
Energía eléctrica (Instalación A)	23.457,75	Pista cubierta A	Nº horas de uso (Instalación A)	2,69	2760	7.414,50	Pendiente				
		Sala de artes marciales A		2,69	1116	2.998,04					
		Pistas exteriores polivalentes A		2,69	2068	5.555,50					
		Pistas de pádel A		2,69	2788	7.489,72					
Energía eléctrica (Instalación B)	20.458,34	Pista cubierta B	Nº horas de uso (Instalación B)	3,68	2246	8.270,24	Pendiente				
		Piscina cubierta B		3,68	2410	8.874,12					
		Pistas exteriores polivalentes B		3,68	900	3.313,99					
		Pista cubierta C		9,42	1520	14.311,26					
Energía eléctrica (Instalación C)	17.230,00	Sala de multiusos C	Nº horas de uso (Instalación C)	9,42	310	2.918,74	Pendiente				
		Pista cubierta A		0,73	2760	2.005,61					
		Sala de artes marciales A		0,73	1116	810,97					
		Pistas exteriores polivalentes		0,73	2068	1.502,76					

Coste Real versus Coste Efectivo de los Servicios Locales

Elemento de coste	Importe (€)	Centro	Criterio de reparto	Coste unitario (€)	Consumo	Importe (€)	Actividad/ prestación	Criterio de reparto	Coste unitario (€)	Consumo	Importe (€)
		A									
		Pistas de pádel A		0,73	2788	2.025,96					
Agua (instalación B)	9.824,30	Pista cubierta B	Nº horas de uso (instalación B)(sobre 40%)	0,71	2246	1.588,58	Pendiente				
			Directo: 60% Indirecto: Nº horas de uso (instalación B)(sobre 40%)	0,71	2410	7.599,16					
		Piscina cubierta B									
		Pistas exteriores polivalentes B	Nº horas de uso (instalación B)(sobre 40%)	0,71	900	636,56					
Agua (instalación C)	2.134,67	Pista cubierta C	Nº horas de uso (Instalación C)	1,17	1.520	1.773,06	Pendiente				
		Sala multiusos C		1,17	310	361,61					
Servicios de telecomunicaciones	5.774,20	Centro de dirección área de deporte	Directo		5.774,20	5.774,20	Dirección área deporte	Directo			5.774,20
Primas de seguros (deportivos)	1.230,27	Centro de competiciones, juegos y eventos	Directo		1.230,27	Competición municipal de baloncesto	Nº inscritos	5,47	120	656,14	
						Competición municipal de balonmano	Nº inscritos	5,47	105	574,13	

Elemento de coste	Importe (€)	Centro	Criterio de reparto	Coste unitario (€)	Consumo	Importe (€)	Actividad/ prestación	Criterio de reparto	Coste unitario (€)	Consumo	Importe (€)
Primas de seguros (vehículo)	531,20	Centro de mantenimiento	Directo			531,20	Mantenimiento espacios deportivos	Directo			531,20
Coste de amortización del inmovilizado											
Amortización Instalación A	163.485,50	Pista cubierta A	Superficie de los espacios deportivos	46,05	800	36.841,80	Pendiente				
		Sala de artes marciales A		46,05	100	4.605,23					
		Pistas exteriores polivalentes A		46,05	2250	103.617,57					
		Pistas de pádel A		46,05	400	18.420,90					
Amortización Instalación B	180.005,00	Pista cubierta B	Superficie de los espacios deportivos	38,92	1750	68.110,00	Pendiente				
		Piscina cubierta B		38,92	625	24.325,00					
		Pistas exteriores polivalentes B		38,92	2250	87.570,00					
Amortización Instalación C	32.140,00	Pista cubierta C	Superficie de los espacios deportivos	32,14	800	25.712,00	Pendiente				
		Sala multiusos C		32,14	200	6.428,00					
Amortización Equipamiento deportivo	8.430,00	Pista cubierta A	Estimación en función del uso	2810	1	2.810,00	Pendiente				
		Pista cubierta B		2810	1	2.810,00					
		Pista cubierta C		2810	1	2.810,00					

Coste Real versus Coste Efectivo de los Servicios Locales

Elemento de coste	Importe (€)	Centro	Criterio de reparto	Coste unitario (€)	Consumo	Importe (€)	Actividad/ prestación	Criterio de reparto	Coste unitario (€)	Consumo	Importe (€)
Amortización Vehículo	2.800,00	Centro de mantenimiento	Directo			2.800,00	Mantenimiento o espacios deportivos	Directo			2.800,00
Amortización Equipo para proceso de información	5.250,00	Centro de dirección área de deporte	Personal equivalente	525	3	1.575,00	Dirección área deporte	Directo			1.575,00
		Centro de actividades deportivas		525	4,5	2.362,50	Pendiente				
		Centro de competiciones, juegos y eventos		525	2,5	1.312,50	Pendiente				
Amortización Mobiliario	1.800,00	Centro de dirección área de deporte	Personal equivalente	180	3	540,00	Dirección área deporte	Directo			540,00
		Centro de actividades deportivas		180	4,5	810,00	Pendiente				
		Centro de competiciones, juegos y eventos		180	2,5	450,00	Pendiente				
TOTAL	1.477.046,96					1.477.046,96					1.477.046,96

Fuente: Elaboración propia.

2) Asignación de costes pendientes en centro actividades

Aquellos elementos de coste que no haya sido posible asignar directamente o mediante criterio de reparto a las actividades en la fase anterior habrán quedado pendientes de reparto en centros y desde los centros se asignarán a las actividades que cada uno de ellos realiza.

Tabla 6.60. Reparto de costes pendientes en centros a actividades

Centro de coste	Costes pendientes	Actividad/Prestación	Criterio de reparto	Coste unitario	Consumo	Importe (€)
Pista cubierta A	93.505,68	Alquiler Pista cubierta A	Nº usos	1,44	27000	38.840,82
		Campeonato provincial de gimnasia rítmica	Nº usos	1,44	720	1.035,76
		Competición municipal de baloncesto	Nº usos	1,44	480	690,50
		Condición física adultos	Nº usos	1,44	24000	34.525,17
		Condición física mayores	Nº usos	1,44	12800	18.413,43
Sala de artes marciales A	23.614,02	Alquiler Sala de artes marciales A	Nº usos	1,06	19000	20.101,54
		Cesión espacios a asociaciones deportivas	Nº usos	1,06	800	846,38
		Exhibición de Judo	Nº usos	1,06	120	126,96
		Aikido infantil	Nº usos	1,06	2400	2.539,14
Pistas exteriores polivalentes A	180.148,63	Alquiler Pistas exteriores polivalentes A	Nº usos	5,37	28500	153.077,99
		Competición municipal de baloncesto	Nº usos	5,37	5040	27.070,63
Pistas de pádel A	67.768,20	Alquiler Pistas de pádel A	Nº usos	5,04	10000	50.362,81
		Cursos de pádel	Nº usos	5,04	3456	17.405,39
Pista cubierta B	134.399,46	Alquiler Pista cubierta B	Nº usos	2,77	24000	66.397,43
		Competición municipal de balonmano	Nº usos	2,77	3780	10.457,60
		Condición física adultos	Nº usos	2,77	14400	39.838,46
		Condición física mayores	Nº usos	2,77	6400	17.705,98
Piscina cubierta B	87.060,71	Alquiler Piscina cubierta B	Nº usos	0,56	16000	9.031,19
		Escuela de natación	Nº usos	0,56	138240	78.029,52

Centro de coste	Costes pendientes	Actividad/Prestación	Criterio de reparto	Coste unitario	Consumo	Importe (€)
Pistas exteriores polivalentes B	126.943,90	Alquiler Pistas exteriores polivalentes B	Nº usos	9,40	13500	126.943,90
Pista cubierta C	135.461,59	Alquiler Pista cubierta C	Nº usos	3,78	15000	56.757,65
		Condición física adultos	Nº usos	3,78	14400	54.487,35
		Condición física mayores	Nº usos	3,78	6400	24.216,60
Sala multiusos C	29.536,52	Alquiler Sala multiusos C	Nº usos	3,81	7500	28.583,73
		Taller "Historia del deporte"	Nº usos	3,81	250	952,79
Centro de actividades deportivas	112.978,62	Aikido infantil	Nº inscritos	12,10	200	2.420,28
		Condición física adultos	Nº inscritos	12,10	4400	53.246,13
		Condición física mayores	Nº inscritos	12,10	3200	38.724,46
		Escuela de natación	Nº inscritos	12,10	1440	17.426,01
		Cursos de pádel	Nº inscritos	12,10	96	1.161,73
Centro de competiciones, juegos y eventos	74.186,43	Exhibición de Judo	Nº horas	228,97	6	1.373,82
		Campeonato provincial de gimnasia rítmica	Nº horas	228,97	24	5.495,29
		Competición municipal de baloncesto	Nº horas	228,97	168	38.467,04
		Competición municipal de balonmano	Nº horas	228,97	126	28.850,28

Fuente: Elaboración propia.

3) Imputación de costes de actividades auxiliares a centros no auxiliares:

Se repartirá el coste de la actividad Mantenimiento de espacios deportivos entre dichos centros, obteniéndose el coste secundario de centros y por adición al coste primario, el Coste Total de los mismos.

Tabla 6.61. Reparto del coste de la actividad auxiliar

Actividad Auxiliar	Coste (€)	Centro beneficiario	Criterio de reparto	Consumo	Coste unitario (€)	Coste secundario de centros (€)
Mantenimiento espacios deportivos	74.914,34	Pista cubierta A	Porcentajes de tiempo de trabajo de los operarios	0,3	74.914,34	22.474,30
		Pistas exteriores polivalentes A		0,1	74.914,34	7.491,43
		Pista cubierta B		0,3	74.914,34	22.474,30
		Piscina cubierta B		0,2	74.914,34	14.982,87
		Centro de dirección área de deporte		0,1	74.914,34	7.491,43
TOTAL				1		74.914,34

Fuente: Elaboración propia.

4) Calculo del coste Total de Centros.

Se obtendrá por agregación del coste primario obtenido en la primera fase al asignar los elementos de coste, tanto directos como indirectos, con el coste repercutido a los mismos del reparto de la actividad auxiliar en el apartado 3.

Tabla 6.62. Coste Total de Centros

Código	Centro	Coste Primario	Coste repercutido de actividades auxiliares	Coste Total
C000	Centro de dirección área de deporte	177.481,55 €	7.491,43 €	184.972,98 €
C110	Centro de mantenimiento	74.914,34 €	-74.914,34 €	0,00 €
C121	Pista cubierta A	93.505,68 €	22.474,30 €	115.979,98 €
C122	Sala de artes marciales A	23.614,02 €	-	23.614,02 €
C123	Pistas exteriores polivalentes A	164.404,92 €	7.491,43 €	171.896,36 €
C124	Pistas de pádel A	67.768,20 €	-	67.768,20 €
C131	Pista cubierta B	134.399,46 €	22.474,30 €	156.873,77 €
C132	Piscina cubierta B	88.192,91 €	14.982,87 €	103.175,78 €
C133	Pistas exteriores polivalentes B	126.943,90 €	-	126.943,90 €
C141	Pista cubierta C	135.461,59 €	-	135.461,59 €
C142	Sala multiusos C	29.536,52 €	-	29.536,52 €
C210	Centro de actividades deportivas	222.068,67	-	222.068,67 €
C220	Centro de competiciones, juegos y eventos	138.755,20	-	138.755,20 €
TOTAL		1.477.046,96 €	0,00 €	1.477.046,96 €

Fuente: Elaboración propia.

5) Imputación a actividades del coste procedente de las actividades auxiliares

El coste repercutido en los centros procedentes de las actividades auxiliares debe asignarse a las actividades desarrolladas por cada uno de los centros, obteniéndose así el primer estrato del coste repercutido de las actividades.

Tabla 6.63. Imputación de costes procedentes de actividades auxiliares a actividades

Centro de coste	Coste repercutido a centros	Actividad/Prestación	Criterio de reparto	Coste unitario	Consumo	Coste repercutido a actividades
Pista cubierta A	22.474,30 €	Alquiler Pista cubierta A	Nº usos	0,35	27000	9.335,48
		Campeonato provincial de gimnasia rítmica	Nº usos	0,35	720	248,95
		Competición municipal de baloncesto	Nº usos	0,35	480	165,96
		Condición física adultos	Nº usos	0,35	24000	8.298,20
		Condición física mayores	Nº usos	0,35	12800	4.425,71
Pistas exteriores polivalentes A	7.491,43 €	Alquiler Pistas exteriores polivalentes A	Nº usos	0,22	28500	6.365,71
		Competición municipal de baloncesto	Nº usos	0,22	5040	1.125,73
Pista cubierta B	22.474,30 €	Alquiler Pista cubierta B	Nº usos	0,46	24000	11.102,99
		Competición municipal de balonmano	Nº usos	0,46	3780	1.748,72
		Condición física adultos	Nº usos	0,46	14400	6.661,79
		Condición física mayores	Nº usos	0,46	6400	2.960,80
Piscina cubierta B	14.982,87 €	Alquiler Piscina cubierta B	Nº usos	0,10	16000	1.554,24
		Escuela de natación	Nº usos	0,10	138240	13.428,63
Centro de dirección área de deporte	7.491,43 €	Dirección área de deporte				7.491,43
TOTAL	74.914,34 €					74.914,34

Fuente: Elaboración propia.

6) Coste primario y coste agregado a nivel de actividades auxiliares de las actividades

El coste primario de las actividades se obtendrá por agregación del coste de los elementos asignados directa o indirectamente a las mismas en la primera fase de cálculo más el coste pendiente en centros obtenido en la segunda fase.

Añadiendo al coste primario el coste procedente de las actividades auxiliares que han repercutido sobre los centros que las realizan, obtendremos el coste agregado a nivel de las actividades auxiliares para todas las actividades no auxiliares.

Tabla 6.64. Coste Agregado de las actividades a nivel de actividades auxiliares.

Código	Actividad/Prestación	Coste Primario (€)	Coste repercutido actividades auxiliares (€)	Coste agregado a nivel de actividades auxiliares (€)
A001	Alquiler Pista cubierta A	38.840,82	9.335,48	48.176,30
A002	Alquiler Sala de artes marciales A	20.101,54		20.101,54
A003	Alquiler Pistas exteriores polivalentes A	153.077,99	6.365,71	159.443,70
A004	Alquiler Pistas de pádel A	50.362,81		50.362,81
A005	Alquiler Pista cubierta B	66.397,43	11.102,99	77.500,42
A006	Alquiler Piscina cubierta B	9.148,64	1.554,24	10.702,88
A007	Alquiler Pistas exteriores polivalentes B	126.943,90		126.943,90
A008	Alquiler Pista cubierta C	56.757,65		56.757,65
A009	Alquiler Sala multiusos C	28.583,73		28.583,73
A010	Cesión espacios a asociaciones deportivas	846,38		846,38
A200	Aikido infantil	4.959,42		4.959,42
A201	Condición física adultos	218.279,30	14.960,00	233.239,30
A202	Condición física mayores	124.013,70	7.386,51	131.400,21
A203	Escuela de natación	132.652,47	13.428,63	146.081,10
A204	Cursos de pádel	29.796,08		29.796,08
A300	Exhibición de Judo	1.500,78		1.500,78
A301	Campeonato provincial de gimnasia rítmica	69.869,55	248,95	70.118,49
A302	Competición municipal de baloncesto	66.884,32	1.291,69	68.176,01
A303	Competición municipal de balonmano	39.882,00	1.748,72	41.630,72
A800	Mantenimiento espacios deportivos	74.914,34	-74.914,34	0,00
A900	Dirección área deporte	177.481,55	7.491,43	184.972,98
AXXX	Taller "Historia del deporte"	952,79		952,79
TOTAL		1.492.247,18	0,00	1.492.247,18

Fuente: Elaboración propia.

7) Coste repercutido de las actividades DAG a actividades finalistas

A continuación procede el reparto de las actividades DAG tanto del Área como de la Delegación a la que el Área pertenece, para ello se empleará la información que sobre esta última consta en el texto.

Es necesario tener en cuenta que existe una actividad (AXXX) que corresponde al área de cultura por lo que los costes de la actividad de Dirección de la delegación no se asignarán a esta actividad dado que llegarían a ella a través del reparto en el Área de Cultura que es quien la desarrolla.

Tabla 6.65. Reparto de actividades DAG a actividades finalistas

Actividad DAG	Coste actividad DAG (€)	Actividad/ Prestación	Criterio de reparto	Coste unit.	Consumo	Coste repercutido a actividades finalistas (€)
Dirección área de deporte	184.972,98	Alquiler Pista cubierta A	coste agregado a nivel de actividades auxiliares	0,14	48.176,30	6.816,71
		Alquiler Sala de artes marciales A		0,14	20.101,54	2.844,27
		Alquiler Pistas exteriores polivalentes A		0,14	159.443,70	22.560,51
		Alquiler Pistas de pádel A		0,14	50.362,81	7.126,09
		Alquiler Pista cubierta B		0,14	77.500,42	10.965,94
		Alquiler Piscina cubierta B		0,14	10.702,88	1.514,41
		Alquiler Pistas exteriores polivalentes B		0,14	126.943,90	17.961,95
		Alquiler Pista cubierta C		0,14	56.757,65	8.030,93
		Alquiler Sala multiusos C		0,14	28.583,73	4.044,46
		Cesión espacios a asociaciones deportivas		0,14	846,38	119,76
		Aikido infantil		0,14	4.959,42	701,73
		Condición física adultos		0,14	233.239,30	33.002,23
		Condición física mayores		0,14	131.400,21	18.592,49
		Escuela de natación		0,14	146.081,10	20.669,77
		Cursos de pádel		0,14	29.796,08	4.216,00
		Exhibición de Judo		0,14	1.500,78	212,35
		Campeonato provincial de gimnasia rítmica		0,14	70.118,49	9.921,43
		Competición municipal de baloncesto		0,14	68.176,01	9.646,58
		Competición municipal de balonmano		0,14	41.630,72	5.890,55
		Taller “Historia del deporte”		0,14	952,79	134,82
Dirección concejalía	123.732,14	Alquiler Pista cubierta A	coste agregado a nivel de actividades	0,09	48.176,30	4.563,16
		Alquiler Sala de artes marciales A		0,09	20.101,54	1.903,98

Actividad DAG	Coste actividad DAG (€)	Actividad/Prestación	Criterio de reparto	Coste unit.	Consumo	Coste repercutido a actividades finalistas (€)
		Alquiler Pistas exteriores polivalentes A	auxiliares	0,09	159.443,70	15.102,19
		Alquiler Pistas de pádel A		0,09	50.362,81	4.770,26
		Alquiler Pista cubierta B		0,09	77.500,42	7.340,68
		Alquiler Piscina cubierta B		0,09	10.702,88	1.013,76
		Alquiler Pistas exteriores polivalentes B		0,09	126.943,90	12.023,87
		Alquiler Pista cubierta C		0,09	56.757,65	5.375,97
		Alquiler Sala multiusos C		0,09	28.583,73	2.707,39
		Cesión espacios a asociaciones deportivas		0,09	846,38	80,17
		Aikido infantil		0,09	4.959,42	469,75
		Condición física adultos		0,09	233.239,30	22.091,96
		Condición física mayores		0,09	131.400,21	12.445,96
		Escuela de natación		0,09	146.081,10	13.836,51
		Cursos de pádel		0,09	29.796,08	2.822,22
		Exhibición de Judo		0,09	1.500,78	142,15
		Campeonato provincial de gimnasia rítmica		0,09	70.118,49	6.641,48
		Competición municipal de baloncesto		0,09	68.176,01	6.457,49
		Competición municipal de balonmano		0,09	41.630,72	3.943,18
TOTAL	308.705,12					308.705,12

Fuente: Elaboración propia.

8) Coste agregado a nivel de actividades auxiliares de las actividades finalistas

Mediante el sumatorio de los costes agregados a nivel de actividades auxiliares y los costes procedentes del reparto de las actividades DAG a nivel de Área/Delegación, obtendremos el coste agregado a nivel de actividades DAG del Área.

Tabla 6.66. Coste agregado a nivel de actividades auxiliares

Código	Actividad/ Prestación	Coste Agregado a nivel de actividades aux. (€)	Coste repercutido de actividades DAG del Área (€)	Coste Agregado a nivel de actividades DAG del Área (€)
A001	Alquiler Pista cubierta A	48.176,30	11.379,88	59.556,17
A002	Alquiler Sala de artes marciales A	20.101,54	4.748,25	24.849,79
A003	Alquiler Pistas exteriores polivalentes A	159.443,70	37.662,70	197.106,40
A004	Alquiler Pistas de pádel A	50.362,81	11.896,36	62.259,17
A005	Alquiler Pista cubierta B	77.500,42	18.306,62	95.807,04
A006	Alquiler Piscina cubierta B	10.702,88	2.528,16	13.231,04
A007	Alquiler Pistas exteriores polivalentes B	126.943,90	29.985,82	156.929,72
A008	Alquiler Pista cubierta C	56.757,65	13.406,90	70.164,56
A009	Alquiler Sala multiusos C	28.583,73	6.751,85	35.335,59
A010	Cesión espacios a asociaciones deportivas	846,38	199,93	1.046,31
A200	Aikido infantil	4.959,42	1.171,48	6.130,90
A201	Condición física adultos	233.239,30	55.094,19	288.333,49
A202	Condición física mayores	131.400,21	31.038,46	162.438,66
A203	Escuela de natación	146.081,10	34.506,28	180.587,38
A204	Cursos de pádel	29.796,08	7.038,23	36.834,30
A300	Exhibición de Judo	1.500,78	354,50	1.855,28
A301	Campeonato provincial de gimnasia rítmica	70.118,49	16.562,91	86.681,40
A302	Competición municipal de baloncesto	68.176,01	16.104,07	84.280,08
A303	Competición municipal de balonmano	41.630,72	9.833,72	51.464,44
AXXX	Taller “Historia del deporte”	952,79	134,82	1.087,61
A900	Dirección área deporte	184.972,98	-184.972,98	0,00
A999	Dirección delegación de cultura, educación y deporte	123.732,14	-123.732,14	0,00
TOTAL (incluida la actividad A999)		1.615.979,32	0,00	1.615.979,32

Fuente: Elaboración propia.

9) Asignación de ingresos a actividades y cálculo de márgenes de cobertura por actividades

En aquellos casos en los que sea posible, los ingresos se relacionarán de manera directa con actividades finalistas. En el enunciado se han incluido el importe total de los ingresos vinculados a aquellas actividades que los generan si bien éstos se encuentran muy agregados.

Esto nos lleva a tener que agregar el coste de dichas actividades a fin de poder determinar el margen de cobertura al menos a algún nivel de agregación.

Además, dado que en nuestro ejercicio no hemos llegado a calcular el Coste Total de las actividades sino que nos hemos quedado en el estrato anterior, es decir, en el Coste Agregado a nivel de las actividades DAG del Área, utilizaremos este coste para determinar los márgenes de cobertura, siendo esto por tanto el margen de cobertura a nivel de actividades DAG del Área.

Tabla 6.67. Cálculo del Grado de Cobertura de costes a nivel de actividades DAG del Área/Delegación

Actividad/ Prestación	Coste Agregado a nivel de actividades DAG del Área	Ingresos	Margen (Grado de cobertura)	% de cobertura
Alquileres de espacios deportivos	715.239,47 €	400.000,00 €	-315.239,47 €	55,93%
Actividades deportivas	674.324,73 €	418.960,20 €	-255.364,53 €	62,13%
Campeonato provincial de gimnasia rítmica	70.118,49 €	5.000,00 €	-65.118,49 €	7,13%
TOTAL	1.459.682,70 €	823.960,20 €	-635.722,50 €	56,45%

Fuente: Elaboración propia.

10) Cálculo del coste unitario de los servicios

A fin de no abundar en más detalle, en el ejercicio se propone para que sirva de muestra el cálculo del coste unitario de algunos de los servicios deportivos, que se muestran en la tabla adjunta.

Tabla 6.68. Coste unitario de actividades finalistas

Actividad/ Prestación	Coste Agregado a nivel de actividades DAG del Área	Nº servicios	Unidad de media	Coste unitario
Alquiler Pista cubierta A	59.556,17 €	1800	horas	33,09 €
Alquiler Piscina cubierta B	13.231,04 €	1500	horas-calle	8,82 €
Aikido infantil	6.130,90 €	200	Inscritos	30,65 €

Fuente: Elaboración propia.

BIBLIOGRAFÍA

BIBLIOGRAFÍA

AECA (1997): *La contabilidad de gestión en las administraciones públicas*. Documento nº 15 de la Comisión de Principios de Contabilidad de Gestión. AECA, Madrid.

AECA (2009): *Los ingresos de las Administraciones Públicas*. Documento nº 4 de la Comisión de Contabilidad y Administración del Sector Público. AECA, Madrid.

Albi, F. (1960): *Tratado de los modos de gestión de las Corporaciones Locales*. Aguilar. Madrid.

Ballesteros Fernández, A. (1992): *Manual de Administración Local*. Comares-CEMCI. Granada.

Bourgón Tivao, L.P. (1991): *Manual de servicios públicos locales*. Ministerio para las Administraciones Públicas. Madrid.

Buendía Carrillo, D. (2000): "La determinación del coste de los servicios públicos como base para la fijación de tasas y precios públicos". *IX Encuentro de Profesores Universitarios de Contabilidad. La Contabilidad ante el Nuevo Milenio*, celebrado en Las Palmas de Gran Canaria del 24 al 26 de mayo de 2000. Tomo 1; pp. 445 a 460.

Buendía Carrillo, D. y Llorente Muñoz, V. (2012): "La normalización de la contabilidad analítica en la administración pública española". *Partida Doble*; nº 243 – mayo de 2012; pp. 74-79.

Carrasco Díaz, D. y Buendía Carrillo, D. (2013): "La normalización de la contabilidad de costes en la administración local". *Auditoría Pública*; nº 59; pp. 101-115.

Carrasco Díaz, D.; Buendía Carrillo, D.; Navarro Galera, A. (2011): *Manual de procedimiento para la implantación de un sistema de costes en la administración local*. Federación Española de Municipios y Provincias (FEMP), Madrid.

Carrasco Díaz, D.; Buendía Carrillo, D.; Navarro Galera, A.; Viñas Xifrá, J. (2005): *Cálculo de costes e indicadores de gestión en los servicios municipales*. Civitas – Cámara de Cuentas de Andalucía.

Carrasco Díaz, D.; Gonzalo Angulo, J.A., Morales Caparrós, Mª.J.; Sánchez Toledano, D.; Pina Martínez, V.; Torres Pradas, L.; López Hernández, A.; García Valderrama, T. (2011): *Libro Blanco de los costes en las universidades (3ª edición)*. OCU, Madrid.

Carrasco Díaz, D.; López Hernández, A.; Álvarez Ramos, D.; Hernández Armenteros, J.; Gonzalo Angulo, J.A., Morales Caparrós, Mª.J.; Sánchez Toledano, D.; Pavón de Paula, M. A.; Otal Franco, S.; Pina Martínez, V.; Torres Pradas, L.; García Valderrama, T. (2011): *Libro Blanco de los costes en las universidades (3ª edición)*. OCU, Madrid.

Carrasco Díaz, D.; Sánchez Toledano, D.; Llorente Muñoz, V.; Navarro Galera, A.: (2010): "Una propuesta metodológica de implantación de modelos de costes integrados en los sistemas contables de la administración local". *Comunicación presentada al XIV Encuentro ASEPU. A Coruña, 2 a 4 de junio de 2010.*

De la Cuétara Martínez, J.M. (1991): "Funciones, servicios y prestaciones de las Entidades Locales". Incluido en *Introducción a los servicios locales. Tipos de prestación y modalidades de gestión*. Ministerio para las Administraciones Públicas. Madrid. (pp. 37-61).

IGAE (1994): *Contabilidad Analítica de las Administraciones Públicas*. El Proyecto CANOA. Madrid.

IGAE (1995): *Principios Contable Públicos. Documentos 1 a 8*. Madrid.

IGAE (2004): *Principios Generales sobre Contabilidad Analítica de las Administraciones Públicas*. Ministerio de Economía y Hacienda, Madrid.

IGAE (2006): *Consolidación de Cuentas Anuales del Sector Público*. Ministerio de Economía y Hacienda, Centro de Publicaciones, Madrid.

IFAC (2010): *Handbook of International Public Sector Accounting Pronouncements*. International Federation of Accountants, New York.

López Hernández, A.M.; Buendía Carrillo, D.; Navarro Galera, A. (1998): *Un sistema de información contable integrado para la Administración Local Andaluza*. Instituto Andaluz para la Administración Pública, Sevilla.

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

Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas (2014): *Memoria del análisis de impacto normativo de la orden por la que se establecen los criterios de cálculo del coste efectivo de los servicios prestados por las entidades locales*.

Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas (2014): *Proyecto de Orden por la que se establecen los criterios de cálculo del coste efectivo de los servicios prestado por las Entidades Locales*.

Pablos Rodríguez, J.L. (1997): *Gestión e información contable en las Entidades Locales*. ICAC. Madrid.

Perdigó, J. (1987): "La descentralización municipal". Incluido en *Manual de gestión municipal democrática*. Instituto de Estudios de Administración Local. Madrid.

Prieto Martín, C.; Robleda Cabezas, H. (Coordinadores) (2006): *Guía para la implantación de un sistema de costes en la Administración Local*. Federación Española de Municipios y Provincias (FEMP), Madrid.

Sánchez Martín, A. y Sánchez García, R. (1992): *Gestión directa de servicios públicos locales. En particular las sociedades mercantiles municipales*. Temas de Administración Local nº 46. CEMCI. Granada.

Seminario Permanente de Administración Financiera del Centro de Documentación del Instituto de Estudios de Administración Local (1976): *Manual de Contabilidad de Costes para las Corporaciones Locales*. Instituto de Estudios de Administración Local. Madrid.

Schneider, G. P; Bruton, C. M. (2000): "Cost accounting: does it apply to government?". *Academy of Accounting and Financial Studies Journal*, vol. 4 (1); pp. 106-115.

Sosa Wagner, F. (2008): *La gestión de los servicios públicos locales* (7^a edición). Thomson-Civitas. Madrid.

Normativa:

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

Constitución Española de 27 de diciembre de 1978. BOE nº 311 de 29 de diciembre.

Decreto de 17 de junio de 1955. Reglamento de servicios de las corporaciones locales. BOE nº 196 de 15 de julio.

Ley 11/1977, de 4 de enero, General Presupuestaria. BOE nº 7 de 8 de enero.

Ley 7/1985, de 2 de abril, de Bases de Régimen Local. BOE nº 80 de 3 de abril.

Ley 8/1989, de 13 de abril, de Tasas y Precios Públicos. BOE nº 90 de 15 de abril.

Ley 6/1997, de 14 de abril, de Organización y Funcionamiento de la Administración General del Estado. BOE nº 90 de 15 de abril.

Ley 50/2002, de 26 de diciembre, de Fundaciones. BOE nº 310 de 27 de diciembre.

Ley 47/2003, de 26 de noviembre, General Presupuestaria. BOE nº 284 de 27 de noviembre.

Ley 57/2003, de 16 de diciembre, de medidas para la modernización del gobierno local. BOE nº 301 de 17 de diciembre.

Ley 27/2013, de 27 de diciembre, de racionalización y sostenibilidad de la Administración Local. BOE nº 312 de 30 de diciembre.

Ley Orgánica 2/1982, de 12 de mayo, del Tribunal de Cuentas. BOE nº 121 de 21 de mayo.

Orden de 1 de agosto de 1978 por la que se aprueba el texto que desarrolla el grupo 9 del plan general de contabilidad, o contabilidad analítica. BOE nº 227 de 22 de septiembre.

Orden de 14 de octubre de 1981 por la que se aprueba con carácter provisional el Plan General de Contabilidad Pública. BOE nº 259 de 29 de octubre.

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

Orden EHA/3565/2008, de 3 de diciembre, por la que se aprueba la estructura de los presupuestos de las entidades locales. BOE nº 297 de 10 de diciembre.

Orden EHA/1037/2010, de 13 de abril, por la que se aprueba el Plan General de Contabilidad Pública. BOE nº 102 de 28 de abril.

Orden HAP/1782/2013, de 20 de septiembre, por la que se aprueba la Instrucción del modelo simplificado de contabilidad local y se modifica la Instrucción del modelo básico de contabilidad local, aprobada por Orden EHA/4040/2004, de 23 de noviembre. BOE nº 237 de 3 de octubre.

Orden HAP/1781/2013, de 20 de septiembre, por la que se aprueba la Instrucción del modelo normal de contabilidad local. BOE nº 237 de 3 de octubre.

Real Decreto 2568/1986, de 28 noviembre, por el que se aprueba el Reglamento de organización, funcionamiento y régimen jurídico de las Entidades Locales. BOE nº 305 de 22 de diciembre.

Real Decreto Legislativo 781/1986, de 18 abril por el que se aprueba el texto refundido de las disposiciones legales vigentes en materia de Régimen Local. BOE nº 165 de 22 de abril.

Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales. BOE nº 59 de 9 de marzo.

Real Decreto Legislativo 3/2011, de 14 de noviembre, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de Contratos del Sector Público. BOE nº 276 de 16 de noviembre.

Real Decreto-ley 4/2012, de 24 de febrero, por el que se determinan obligaciones de información y procedimientos necesarios para establecer un mecanismo de financiación para el pago a proveedores de las entidades locales. BOE nº 48 de 25 de febrero.

Resolución de 11 de noviembre de 1983, de la Intervención General de la Administración del Estado, por la que se aprueba la nueva versión del Plan General de Contabilidad Pública. BOE nº 16 de 19 de enero de 1984.

Resolución de 28 de julio de 2011, de la Intervención General de la Administración del Estado, por la que se regulan los criterios para la elaboración de la información sobre los

costes de actividades e indicadores de gestión a incluir en la memoria de las cuentas anuales del Plan General de Contabilidad Pública. BOE nº 188 de 6 de agosto.

GLOSARIO DE ABREVIATURAS

GLOSARIO DE ABREVIATURAS

AECA: Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas.

CANOA: Contabilidad Analítica Normalizada para Organizaciones de la Administración.

DAG: Directivas, Administrativas y Generales.

DCDA: Costes directos del elemento al centro y directos a la actividad.

DCIA: Costes directos del elemento al centro e indirectos a la actividad.

DPGCAAP: Documento sobre Principios Generales de Contabilidad Analítica para las Administraciones Públicas.

ERP: Enterprise Resource Planning (Planificación de Recursos Empresariales).

FEMP: Federación Española de Municipios y Provincias.

ICAL: Instrucción Contable para la Administración Local.

ICDA: Costes indirectos del elemento al centro y directos a la actividad.

ICIA: Costes indirectos del elemento al centro e indirectos a la actividad.

IFAC: International Federation of Accountants.

IGAE: Intervención General de la Administración del Estado.

LOFAGE: Ley de Organización y Funcionamiento de la Administración General del Estado.

PGCAAP: Principios Generales de Contabilidad Analítica para las Administraciones Públicas.

RDL: Real Decreto Legislativo.

RRHH: Recursos Humanos.

SIC: Sistema Informativo Contable.

SICIGAL: Sistema Integrado de Costes e Indicadores de Gestión en la Administración Local.

SIICAM: Sistema Integrado de Información Contable para Administraciones Municipales.

SIIE: Sistema Integrado de Información de la Entidad.

SIVO: Sistema de Información, Valoración y Orientación.

TRAPI: Trabajos Realizados por el Ayuntamiento para su Inmovilizado.

TROPI: Trabajos Realizados por la Organización para su Inmovilizado.

GLOSARIO DE TÉRMINOS

GLOSARIO DE TÉRMINOS⁸³

ACTIVIDAD.

Conjunto de actuaciones que tiene por objetivo la utilización combinada de factores en un proceso productivo para obtener bienes o prestar servicios, con la suficiente importancia relativa como para determinar su individualización.

ACTIVIDAD ANEXA.

Actividad que no se considera imprescindible para la realización de las funciones productivas de un ayuntamiento. Entre otras, aquéllas que, si bien pueden cumplir una función social, no responden a criterios de organización de la producción y siempre que las entidades locales no estén obligadas a su realización como consecuencia de mandatos legales o acuerdos debidamente establecidos.

ACTIVIDAD AUXILIAR.

Actividad que sirve de soporte al proceso productivo de una manera mediata.

ACTIVIDAD DIRECTIVA, ADMINISTRATIVA Y GENERAL.

Actividades realizadas por los centros de igual denominación, o por los centros mixtos en su caso, que constituyen el soporte administrativo y de dirección en toda organización. Su diferencia con las actividades auxiliares radica, fundamentalmente, en no estar relacionadas directamente con el proceso productivo como tal.

ACTIVIDAD FINALISTA O PRINCIPAL.

Actividad tendente a la realización inmediata de los outputs, bienes y servicios, que constituyen el objetivo de un ayuntamiento. Dependiendo del grado de desagregación efectuado, se puede identificar con la prestación.

⁸³ Como no podía ser de otra manera, puesto que en el Trabajo hemos tomado como referencia el Documento de Principios Generales sobre Contabilidad Analítica de las Administraciones Públicas (IGAE, 2004), este Glosario de Términos toma como referencia el que figura en dicho Documento en su apartado 12, complementado, en su caso, con lo contenido en el capítulo I – segundo de la Resolución de 28 de julio de 2011.

ACTIVIDAD-ORGANIZACIÓN.

Actividad que recoge aquellas cargas que no son atribuibles a una actividad en concreto del ente por responder a costes derivados de acciones tales como, en algunos casos, una campaña institucional de imagen de dicha organización.

AGREGADO CONTABLE.

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

ÁREA ESPECÍFICA.

Son las distintas áreas en las que se subdivide cada Área de Gobierno en un ayuntamiento.

CARGAS INCORPORABLES.

Aquéllas que sean atribuibles al sujeto contable por formar parte del coste de uno o varios centros y/o actividades para el período en estudio. Se pueden corresponder con gastos del presupuesto o cálculos internos del ente o estar integrados en el presupuesto o cálculo interno de otro Ente Público.

CARGAS NO INCORPORABLES.

Aquéllas que no se considera que contribuyen a formar el valor añadido de la actividad productiva de la organización, bien por razón del período (costes de otros ejercicios) bien por no corresponderse con las actividades propias del ayuntamiento, bien por su naturaleza

CENTRO DE COSTE.

Lugar, físico o no, dónde, como consecuencia del “proceso productivo”, se consume toda una serie de medios que se incorporan a las actividades, entendidas éstas en un sentido amplio como el conjunto de operaciones de todo tipo que crean productos y servicios.

CENTRO-AGRUPACIONES DE COSTES.

Agregado contable que permite la localización de costes en lugares no definibles como centros propiamente dichos, al no desarrollarse en ellos ninguna actividad (locales vacíos),

por no realizarse actividades que constituyen el objeto de la organización, pero necesarias por imperativo legal (locales sindicales) o por otras causas.

CENTRO DE RESPONSABILIDAD

Unidad organizativa dirigida por un responsable de sus actividades.

CENTRO ANEXO.

Centro que realiza actividades no necesarias, o al menos no imprescindibles, para el proceso productivo de una organización.

CENTRO AUXILIAR.

Centro que realiza una actividad de ayuda y que, sin afectar de manera inmediata a la formación del coste, se considera necesario para la correcta realización del proceso productivo de la organización. El coste de estos centros, a través de sus actividades, se imputará al coste de otros centros.

CENTRO DIRECTIVO, ADMINISTRATIVO Y GENERAL.

Centro encargado de coordinar la actividad de otros centros dependientes de él, o de realizar actividades de tipo administrativo o general que permiten el funcionamiento del ayuntamiento.

CENTRO MIXTO.

Centro que participa simultáneamente de las características de dos o más de los tipos de centros descritos en el Trabajo.

CENTRO PRINCIPAL.

Centro que realiza una o varias actividades que configuran el proceso productivo de una organización determinada, contribuyendo de manera inmediata a la formación del valor en que consiste dicho proceso.

CONSUMOS NECESARIOS.

Se considerarán consumos necesarios todas aquellas aplicaciones de gastos imprescindibles para la realización de las actividades que constituyen la razón de ser de la organización, bien

como consecuencia de la estructura del proceso técnico productivo, bien derivados de la regulación de disposiciones normativas aplicables al ente.

Se incluirán, por tanto, todos los consumos que puedan relacionarse directamente con las actividades así como los que se relacionen con las mismas de manera indirecta, entre los que se incluirán los costes generales, administrativos y de dirección del ente, independientemente de su adscripción a centros de coste.

COSTE

Valoración monetaria de los consumos necesarios realizados o previstos por la aplicación racional de los factores productivos en la obtención de los bienes, trabajos o servicios que constituyen los objetivos del sujeto contable.

COSTE AGREGADO A NIVEL DE ACTIVIDADES AUXILIARES.

Agregación del coste primario y del coste de centros procedente de actividades auxiliares de una actividad.

COSTE AGREGADO A NIVEL DE ACTIVIDADES DAG.

Suma del coste agregado a nivel de actividades auxiliares de una actividad y del coste de las actividades DAG.

COSTE DE AMORTIZACIONES.

Importe de la depreciación efectiva sufrida por el inmovilizado material o intangible, por su aplicación al proceso productivo.

COSTE DE OPORTUNIDAD.

Coste estimado en función de la opción de producción asumida por un ente determinado respecto de una opción alternativa. En el caso de las Administraciones Públicas no parece lógica su inclusión como consecuencia de que el proceso presupuestario determina como condición “a priori” cuáles son los bienes y servicios a producir. En el caso de las organizaciones empresariales públicas su determinación dependerá de si existen realmente o no esas posibles alternativas.

COSTE DE PERSONAL.

Retribuciones al personal, cualquiera que sea la forma o el concepto por el que se satisfacen, cuotas a cargo de la entidad a los regímenes de Seguridad Social y de pensiones del personal a su servicio y los demás costes de carácter social del personal dependiente de la misma.

COSTE DE PREVISIÓN SOCIAL DE FUNCIONARIOS.

Coste que para los entes en estudio como empleadores de funcionarios públicos ocasionarían las aportaciones, en un régimen presupuestario en el que se individualizarán esas aportaciones, para la cobertura tanto asistencial (medicinas, asistencia sanitaria, etc.) como de pensiones.

COSTE DE TRANSFERENCIAS.

Importe de aquellas transferencias entregadas por un ente público, sujeto contable, a otros entes siempre que éstas sean gestionadas por el Organismo concedente por formar parte de su actividad.

COSTE DE TRIBUTOS.

Tributos exigidos a la entidad cuando ésta sea contribuyente, excepto, si los tributos deben contabilizarse en otras cuentas, como los que incrementan el gasto por compras realizadas.

COSTE DIRECTO.

Son aquellos que se vinculan a la actividad del proceso de transformación de los productos, bien a través de las relaciones factor-proceso o proceso-producto. Esta vinculación a centros o a productos se realizará sin necesidad de aplicar método de reparto alguno.

COSTE ESTIMADO.

Aquellos costes de los que la organización no conoce el importe exacto en el momento de realizar el cálculo de costes para un período determinado.

Existen determinados costes como, los relativos a consumos de agua o de energía eléctrica, de cuya existencia existe certeza pero, en el momento de cómputo, no se puede determinar su importe exacto, utilizándose la técnica del “coste estimado” como aproximación a dicha realidad. Las causas de tal desconocimiento se vinculan generalmente a la inexistencia de un

documento formal acreditativo del acreedor, aunque también pueden deberse a otras razones como la negociación inconclusa de un convenio laboral que afectará al período en estudio.

COSTE INDIRECTO.

Son aquellos que se vinculan al tiempo, al período económico, por lo que su imputación a centros o productos tendría que hacerse con un determinado método de reparto.

COSTE PRIMARIO DE UN CENTRO.

Total de costes directos e indirectos que han sido asociados con un centro de coste sin necesidad de haberse asignado previamente a otro.

COSTE PRIMARIO DE UNA ACTIVIDAD.

Total de costes que han sido asignados a una actividad directa, indirectamente o como consecuencia de la imputación de costes pendientes de uno o varios centros.

COSTE REAL.

Aquellos costes de los que la entidad local conoce el importe exacto en el momento de realizar el cálculo de costes para un período determinado.

COSTE REPERCUTIDO.

Coste que habiendo sido asignado en un primer momento a un objeto de coste se asocia posteriormente a otro.

COSTE SECUNDARIO DE UN CENTRO.

Valoración de los consumos efectuados en el centro de bienes y servicios prestados por el ayuntamiento a través de las actividades auxiliares.

COSTE TOTAL DE UNA ACTIVIDAD FINALISTA.

Suma del coste agregado a nivel de actividades DAG de una actividad y del coste organización.

CRITERIO DE REPARTO.

Herramienta formal que permite distribuir los elementos de coste entre distintos objetos de coste (centros, actividades) o entre los diversos objetos de coste en sus relaciones entre sí.

Para aquellos elementos o magnitudes que sean costes indirectos se utilizan “claves” que permitan establecer correlaciones entre los elementos y los objetos de coste o entre los distintos objetos de coste. La clave de reparto estará constituida por un factor cuya medida es fácilmente determinable y cuyo valor es proporcional al verdadero consumo de costes.

ELEMENTO DE COSTE.

Cada una de las categorías significativas en que se clasifican los consumos de una entidad local agrupados por sus características económicas y el nivel de información que requiera el sujeto contable.

ELEMENTO DE INGRESO.

Cada una de las categorías significativas en que se clasifican los ingresos de la organización agrupados por sus características económicas y el nivel de información que requiera el sujeto contable.

GRADO O MARGEN DE COBERTURA DE COSTES.

Diferencia entre los costes de las actividades y los ingresos a ellas vinculados y que pondrá de manifiesto en qué medida éstos, los ingresos, financian a aquéllas, las actividades.

MARCO DE FUNCIONAMIENTO DE UN MODELO DE COSTES.

Relaciones que se establecen entre los diversos agregados que integran su estructura, mostrando el recorrido de los costes en su proceso de formación hasta la obtención de la prestación del servicio, o la trazabilidad de su coste en su caminar por el proceso productivo del Ayuntamiento.

MEDIDOR DE UNA ACTIVIDAD.

Es la unidad de medida para asignar el consumo de recursos a una prestación de forma objetiva y atendiendo a la naturaleza de esa prestación.

NEGOCIADOS.

Son los centros de coste en los que a su vez se descompone cada Sección en un ayuntamiento.

OBJETO DE COSTE / OBJETIVO DE COSTE.

Toda magnitud mensurable en términos de Contabilidad Analítica que, por ser relevante para la toma de decisiones en los ámbitos de planificación y control dentro de una entidad local, se convierte en objetivo de cálculo en el proceso de determinación de costes.

PERSONA EQUIVALENTE.

Parámetro que hace homogénea la relación persona/tiempo atendiendo a las situaciones individuales (baja, absentismo, tipo de jornada laboral) de cada persona, y su relación con los objetos de coste, en este caso Centros para un periodo determinado.

PERSONALIZACIÓN DEL MODELO DE COSTES.

Adaptación del Modelo de Cálculo de Costes propuesto a la realidad productiva y organizacional concreta del ayuntamiento de que se trate.

PRESTACIÓN

Soporte final de todo el consumo de recursos que se emplean para dar satisfacción a la demanda de los ciudadanos. Toda prestación está vinculada a un determinado servicio, por tanto, cada servicio tiene definido un catálogo de prestaciones.

Suele ser frecuente que el ayuntamiento agrupe, a su vez, en un servicio varios programas, recogiéndose dentro de cada programa las prestaciones que se ofrecen al ciudadano.

PRINCIPIO DEL DEVENGO.

Imputación temporal de gastos e ingresos en función de la corriente real de bienes y servicios que los mismos representan, independientemente de los movimientos monetarios que susciten.

PROCESO DE CONCILIACIÓN.

Proceso mediante el que se pretende poner de manifiesto toda discrepancia surgida en la obtención de resultados por parte de dos o más Sistemas de Información (en este caso, entre el Sistema de Contabilidad Financiera o Externa y el Sistema de Contabilidad Analítica) que actúan sobre una misma realidad.

Las diferencias serán consecuencia bien de una hipótesis de partida diferente (verbigracia, diferente objetivo en el cálculo de amortizaciones), bien de una especificidad de cálculo distinta en relación con el período en estudio (distinto proceso de periodificación).

SECCIONES.

Son los diferentes centros en los que se estructura cada Área Específica de un Área de Gobierno en un Ayuntamiento.

SERVICIO

Todo servicio municipal queda identificado en la estructura organizativa municipal. Representa la agrupación homogénea de prestaciones afines.

SERVICIOS EXTERIORES.

Servicios de naturaleza diversa adquiridos por la entidad, no incluidos en adquisición de bienes corrientes y servicios o que no forman parte del precio de adquisición del inmovilizado o de las inversiones financieras temporales.

SISTEMA DE CONTABILIDAD ANALÍTICA.

Conjunto de técnicas contables que permite el estudio de una organización tanto desde el punto de vista orgánico como funcional mediante el análisis detallado de sus componentes con el objetivo de obtener información relevante sobre el proceso de formación de costes e ingresos tanto temporal como cualitativamente, de manera eficiente.

SISTEMA DE GESTIÓN DE ALMACENES.

Sistema de información sobre movimientos de stocks en una organización que es capaz, en relación con la materia que nos ocupa, de comunicarse con el Sistema de Contabilidad Analítica de acuerdo con las siguientes características:

- Sistema de gestión de almacenes inputs: es capaz de enviar al Sistema de Contabilidad Analítica datos sobre movimientos de stocks de materiales, su valoración, sus usuarios y su finalidad, así como sobre las variaciones que se produzcan en las existencias finales.
- Sistema de gestión de almacenes – outputs: es capaz de recibir información del

Sistema de Contabilidad Analítica sobre valoración y entradas en almacén de productos terminados (y en su caso semiterminados) así como transmitir al Sistema de Contabilidad Analítica información sobre las salidas de almacén de los mismos, su valoración, su destino y las variaciones que se produzcan en las existencias finales.

SISTEMA DE GESTIÓN DE GASTOS.

Sistema de información que es capaz, en relación con la materia que nos ocupa, de enviar información sobre las facturas (entendidas en sentido amplio como documento de formalización de una relación jurídica no laboral en la que el sujeto pasivo es la organización en estudio) y contratos al Sistema de Contabilidad.

SISTEMA DE GESTIÓN DE INGRESOS.

Sistema de información que es capaz, en relación con la materia que nos ocupa, de enviar información al Sistema de Contabilidad Analítica con las características que éste demande respecto a Ingresos derivados de la actividad de la organización tanto de manera directa (ingresos propiamente dichos), como indirecta (subvenciones).

SISTEMA DE GESTIÓN DE INMOVILIZADO.

Sistema de información que es capaz, en relación con la materia que nos ocupa, de enviar información al Sistema de Contabilidad Analítica sobre los costes derivados del proceso de amortización de inmovilizados de acuerdo con las características que éste demande, y de recibir información procedente del Sistema de Contabilidad Analítica relativa a los trabajos realizados por el ente para su propio inmovilizado.

SISTEMA DE GESTIÓN DE PERSONAL.

Sistema de información que es capaz, en relación con la materia que nos ocupa, de enviar información en todo lo relativo a costes de personal (costes propiamente dichos, personas equivalentes, etc.) al Sistema de Contabilidad Analítica con las características que éste demande.

SOBREACTIVIDAD.

Concepto que define la utilización de factores productivos por encima de lo que se considera potencial o técnicamente posible en un período determinado.

SUBACTIVIDAD ESTRUCTURAL O ENDÓGENA.

Desocupación en un período determinado no producida por la infrautilización de factores (costes fijos) consecuencia de una sobredimensión, sino que se deriva de las características propias del proceso productivo en una organización determinada.

Podría decirse que existe un exceso de capacidad necesario para alcanzar los objetivos de la entidad local, que implica la infrautilización de recursos y una subactividad necesaria.

SUBACTIVIDAD EXÓGENA.

Expresión del cálculo de la parte del coste que puede asignarse a la desocupación productiva en un período determinado por la falta de utilización o por un uso inferior al “normal” de los factores productivos.

TRABAJOS REALIZADOS POR LA/EL ORGANIZACIÓN/AYUNTAMIENTO PARA SU PROPIO INMOVILIZADO (T.R.O.P.I. / T.R.A.P.I.).

Actividad que recoge los costes derivados de las acciones que emprende una entidad local determinada para la propia construcción o supervisión de elementos que van a formar parte de su Inmovilizado.

TRAZA DE UN COSTE.

Identifica un itinerario que permite ver con claridad que recursos consume una prestación. En términos coloquiales, es una *fotografía* del recorrido que hay que seguir para capturar, a través de los programas de la estructura organizativa del ayuntamiento, los consumos que directamente corresponden a una prestación.

UNIDAD EQUIVALENTE DE PRODUCCIÓN.

Parámetro que hace homogénea la producción de un determinado período mediante la adición de las unidades totalmente terminadas en el mismo y las incompletas expresadas en términos de unidades terminadas en función de su grado de avance.

*PARTICIPANTES EN EL
PROYECTO FEMP*

FEDERACIÓN ESPAÑOLA DE MUNICIPIOS Y PROVINCIAS	Carlos Prieto (Coordinador institucional del proyecto)
---	---

Ayuntamientos	Responsables
AVILÉS	<ul style="list-style-type: none">• Pilar GONZÁLEZ
BARCELONA	<ul style="list-style-type: none">• Enric PUIG
CÓRDOBA	<ul style="list-style-type: none">• María Antonia GARRIDO
GIRONA	<ul style="list-style-type: none">• Carlos MERINO• Jordi BOSQUE
GIJÓN	<ul style="list-style-type: none">• Beatriz RODRIGUEZ
MADRID	<ul style="list-style-type: none">• Marcelino FERRO
MÁLAGA	<ul style="list-style-type: none">• Rafael SEQUEIRA
PAMPLONA	<ul style="list-style-type: none">• Iñigo HUARTE
SANT BOI DEL LLOBREGAT	<ul style="list-style-type: none">• José María ROSÓN
SANT CUGAT DEL VALLÉS	<ul style="list-style-type: none">• Francesc CARULLA• Mercè SERRE
VITORIA	<ul style="list-style-type: none">• Jon Kepa ZARRABE• Oscar MAGAN

Universidades	Equipos de Trabajo
UNIVERSIDAD COMPLUTENSE DE MADRID	<ul style="list-style-type: none"> • Clara MUÑOZ • Elena URQUIA • María CAMPOS
ETEA	<ul style="list-style-type: none"> • Pilar TIRADO • Mercedes RUIZ • Araceli de los RIOS
UNIVERSIDAD DE GRANADA	<ul style="list-style-type: none"> • Dionisio BUENDÍA • Andrés NAVARRO
UNIVERSIDAD MÁLAGA	<ul style="list-style-type: none"> • Daniel CARRASCO • Joaquín SÁNCHEZ • María José VALENCIA • Virginia LLORENTE
UNIVERSIDAD DE OVIEDO	<ul style="list-style-type: none"> • Antonio LOPEZ • José Luis PABLOS • Belén GONZALEZ • Roberto GARCÍA • Camino RODRÍGUEZ • Montserrat MARCOS
UNIVERSIDAD DEL PAÍS VASCO	<ul style="list-style-type: none"> • Agustín ERKIZIA • Errapel IBARLOZA • Eduardo MALLEZ • Itziar AZKUE
UNIVERSIDAD POLITÉCNICA DE MADRID	<ul style="list-style-type: none"> • José María de MIGUEL • Francisco Javier RODRIGUEZ
UNIVERSIDAD DE CASTILLA-LA MANCHA	<ul style="list-style-type: none"> • Elisa CANO • Julián CHAMIZO
UNIVERSIDAD POMPEU FABRA	<ul style="list-style-type: none"> • Llorenç BAGUR • Francisco MARÍN
UNIVERSIDAD PÚBLICA DE NAVARRA	<ul style="list-style-type: none"> • Jesús María MARTIJA

La eficiencia y la transparencia han sido dos objetivos presentes, desde hace varias décadas, en la legislación española referente al funcionamiento de las administraciones públicas. Sin embargo, ha sido en los últimos años cuando se ha concretado tanto la metodología que debe aplicarse como las fechas límites para su puesta en práctica, siendo en el caso de la Administración Local aún más reciente.

En efecto, la aplicación de la Instrucción de Contabilidad para la Administración Local (ICAL) de 2013, como adaptación al Plan General de Contabilidad Pública (PGCP) de 2010, supone, para dar cumplimiento a la información contenida en las Notas 26 y 27 de la Memoria, la obligatoriedad de determinar el coste de los servicios locales en los Ayuntamientos con una población superior a los 50.000 habitantes, teniendo como fecha límite el ejercicio 2017.

En la propia ICAL, así como en el PGCP, se señala que la metodología para realizar dichos cálculos debe llevarse a cabo de acuerdo con lo contenido en el Documento de Principios Generales de Contabilidad Analítica para la Administración Pública y en la Resolución de la IGAE de 28 de julio de 2011.

Recientemente, la Ley 27/2013, de 27 de diciembre, de racionalización y sostenibilidad de la Administración Local nos indica, en su artículo 116.3, la obligatoriedad de todos los entes locales de presentar información específica sobre lo que denomina “Coste Efectivo” de los servicios locales.

La obra que presentamos expone la metodología de cálculo del coste de los servicios locales en el marco de la referida legislación e incluye un análisis detallado de las etapas para la determinación de dichos costes, de acuerdo con las herramientas que nos pone a disposición la Contabilidad Analítica Local, concluyendo el mismo con la realización de algunos ejemplos prácticos tanto de carácter general de un municipio como de servicios concretos.

Asimismo incluye un epígrafe dedicado al análisis crítico del Proyecto de Orden Ministerial, remitido para trámite de información pública el 6 de mayo de 2014, en el que se establecen los criterios de cálculo del coste efectivo de los servicios prestados por las entidades locales, señalando las principales debilidades de su metodología y los inconvenientes de su aplicación.