

Universidad de Oviedo



Centro Internacional de Postgrado

Máster en Sistemas de Información y Análisis Contable, SIAC

2013/2014

Trabajo Fin de Máster

**La Gestión Pública y el Sistema de Información.
Especial consideración de las Entidades Locales.**

Beatriz Aláez González

Oviedo, a Junio de 2015.

Índice de Contenido

1	INTRODUCCIÓN.....	1
2	REFERENCIAS NORMATIVAS.	2
3	LA NUEVA GESTIÓN PÚBLICA.....	3
4	EL PROCESO DE PLANIFICACIÓN Y CONTROL DE GESTIÓN.	4
5	EL SISTEMA DE INFORMACIÓN PARA LA GESTIÓN PÚBLICA.....	7
5.1	CLASIFICACIÓN FUNCIONAL DE LA CUENTA DE RESULTADOS.	7
5.2	CONTABILIDAD ANALÍTICA EN EL SECTOR PÚBLICO.....	10
5.2.1	El Coste Efectivo.....	14
5.3	INDICADORES DE GESTIÓN.....	15
5.3.1	El Proyecto FEMP.....	20
5.4	EL CUADRO DE MANDO INTEGRAL.....	21
5.4.1	El Cuadro de Mando Integral en la gestión pública.	23
6	COMUNICACIÓN DE LA INFORMACIÓN EN EL SECTOR PÚBLICO.	24
7	ANÁLISIS EMPÍRICO EN LAS ENTIDADES LOCALES.	26
7.1	OBJETIVOS Y METODOLOGÍA.....	26
7.2	ANÁLISIS DE RESULTADOS.....	28
7.3	CONCLUSIONES DEL ANÁLISIS EMPÍRICO.....	29
8	CONCLUSIONES.....	31
9	BIBLIOGRAFÍA.....	31
	ANEXO A.	35

Índice de Cuadros

Cuadro 3.1 Diferencias entre Gestión Pública Tradicional y Nueva Gestión Pública.....	4
Cuadro 4.1 Proceso de Planificación y Control de Gestión.	5
Cuadro 5.1 Estructura de la clasificación por programas.	8
Cuadro 5.2. Área de Gasto 1: Servicios Públicos Básicos.	10
Cuadro 5.3 Información sobre el coste de las actividades a incluir en la Memoria de la Cuenta General.	13
Cuadro 5.4 Características de los indicadores.	17
Cuadro 5.5 Tipos de indicadores de gestión.	18
Cuadro 5.6 Cuadro de Mando Tradicional.	22
Cuadro 5.7 Cuadro de Mando Integral.....	22
Cuadro 7.2 Documentos financieros y de gestión buscados en las Entidades locales.	27
Cuadro 7.3 Denominaciones utilizadas en las entidades analizadas para referirse a los diferentes documentos financieros y de gestión.....	29

Índice de tablas

Tabla 7.1 Listado de municipios españoles de más de 250.000 habitantes.	26
Tabla A.1 Resultados obtenidos después de analizar los ayuntamientos.	35

1 INTRODUCCIÓN.

La función principal de las Administraciones públicas es la prestación de servicios a la sociedad mediante los recursos económicos obtenidos a través de la recaudación de tributos. Por eso, resulta lógico que esa prestación de servicios a la comunidad sea evaluada y controlada en términos de eficiencia, eficacia, economía y calidad, en base al grado de cumplimiento de unos objetivos establecidos y no solo por su resultado presupuestario.

En los últimos años se está haciendo evidente la necesidad de un cambio en la gestión dentro del sector público, con el fin de mejorar la eficacia y eficiencia de los servicios prestados. Para ello, es fundamental la implantación de sistema y herramientas que permitan conocer cómo se gastan y gestionan los recursos disponibles, y no solo cuánto se gasta y cómo financiarse.

Las corrientes que defienden una Nueva Gestión Pública no solo defienden que la administración sea eficaz y eficiente, sino que la prestación de servicios sea de mayor calidad, y se introduzcan los mecanismos de control necesarios para asegurar a los ciudadanos que las actuaciones políticas se realicen con absoluta transparencia. Los ciudadanos cada vez son más exigentes con los gestores públicos, debido a la triple relación que surge entre gobierno y gobernado, siendo estos receptores de servicios, contribuyentes y votantes.

Este cambio en la gestión pública requiere disponer de sistemas de información adecuados y del diseño e implantación de un conjunto de herramientas para evaluar los resultados. El propósito de estas herramientas será analizar la situación actual para poder proyectar esa información al futuro y poder tomar las decisiones más acordes a las necesidades de la organización.

Si no medimos lo que hacemos, no podemos controlarlo, y si no podemos controlarlo no podemos tomar decisiones para mejorar. Esta premisa es aplicable a todo tipo de organizaciones, incluidas las Administraciones públicas. Y es bajo esta idea de mejorar, con la que la implantación de nuevas herramientas de gestión, no será solo útil para la medición y control de resultados, sino que será el sustento para que se produzca el verdadero cambio cultural que se necesita en las Administraciones públicas. Este cambio cultural en la gestión pública, en la actualidad, no se puede llevar a cabo únicamente solo con propósitos de mejora continua, sino que es necesario introducir otro elemento o principio, la transparencia.

El objetivo de este trabajo reside en analizar desde una doble perspectiva, teórica y empírica, las técnicas de gestión aplicadas en las Entidades locales en España, y también, poner de manifiesto la necesidad de modernización, en materia de herramientas de gestión dentro de la Administración pública.

Para alcanzar este objetivo, se ha dividido el trabajo en dos partes. En la primera, formada por los seis primeros capítulos, se desarrolla la parte teórica en la que sustenta la investigación. Tomando como apoyo los materiales del máster, especialmente en las materias "Gestión y Calculo de Costes en los Servicios Públicos" y "Sistemas de Información Contable en las Administraciones Públicas". Y en la segunda parte, comprendida por el capítulo siete, se realiza el estudio empírico, donde se analiza la información de gestión disponible en dieciséis ayuntamientos españoles.

2 REFERENCIAS NORMATIVAS.

El marco normativo, bajo el que se sustenta el presente trabajo, se basa en la existencia de ciertas exigencias legales, que obliga a aplicar un conjunto de técnicas y herramientas de gestión en el ámbito de la Administración local.

La legislación española actual contiene una serie de preceptos de los que se deduce la necesidad de medir los resultados de la gestión pública, en función de los criterios de eficacia, eficiencia y economía, y dicha gestión debe realizarse en un entorno de transparencia. Algunos de estos preceptos son los siguientes:

- De la Constitución Española:
 - ✓ "El gasto público realizará una asignación equitativa de los recursos públicos, y su programación y ejecución responderán a los criterios de eficiencia y economía." (art 31.2).
- De la Ley General Presupuestaria:
 - ✓ "Los sujetos que integran el sector público estatal adecuarán su gestión económico-financiera al cumplimiento de la eficacia en la consecución de los objetivos fijados y de la eficiencia en la asignación y utilización de recursos públicos, en un marco de objetividad y transparencia en su actividad administrativa." (art 69.1).
- De la Ley Orgánica de Estabilidad Presupuestaria y Sostenibilidad Financiera:
 - ✓ "Las políticas de gasto público deberán encuadrarse en un marco de planificación plurianual y de programación y presupuestación, atendiendo a la situación económica, a los objetivos de política económica y al cumplimiento de los principios de estabilidad presupuestaria y sostenibilidad financiera." (art. 7.1).
 - ✓ "La gestión de los recursos públicos estará orientada por la eficacia, la eficiencia, la economía y la calidad, a cuyo fin se aplicarán políticas de racionalización del gasto y de mejora de la gestión del sector público." (art. 7.2).
- De la Ley de Transparencia, Acceso a la Información Pública y Buen Gobierno:
 - ✓ "Las Administraciones Públicas publicarán los planes y programas anuales y plurianuales en los que se fijen objetivos concretos, así como las actividades, medios y tiempo previsto para su consecución. Su grado de cumplimiento y resultados deberán ser objeto de evaluación y publicación periódica junto con los indicadores de medida y valoración." (art 6.2).
 - ✓ "Actuarán con transparencia en la gestión de los asuntos públicos, de acuerdo con los principios de eficacia, economía y eficiencia y con el objetivo de satisfacer el interés general." (art 26.2.a.1º)

3 LA NUEVA GESTIÓN PÚBLICA.

El término de Nueva Gestión Pública (NGP) se empezó a utilizar a finales de los años ochenta, haciendo referencia al movimiento que perseguía un cambio y modernización dentro de las Administraciones públicas, modificando los fundamentos anteriormente seguidos por la Gestión Pública Tradicional. Algunos de estos cambios, se concretaban en la incorporación de técnicas de gestión provenientes del mundo empresarial al público.

Para Pollit y Bouckaert (2000) la Nueva Gestión Pública consiste en la aplicación de ciertos cambios en las organizaciones públicas, ya sea en sus estructuras o en sus procesos, con la finalidad de que funcionen mejor.

La anterior definición muestra un concepto muy general de lo que es la Nueva Gestión Pública, ya que no solo se basa en una mejora general de las Administraciones públicas, sino que se tiene que sustentar en tres pilares fundamentales: la eficacia, la eficiencia y la economía.

“La nueva gestión pública persigue la creación de una administración eficiente y eficaz, es decir, una administración que satisfaga las necesidades reales de los ciudadanos al menor coste posible, favoreciendo para ello la introducción de mecanismos de competencia que permitan la elección de los usuarios y a su vez promuevan el desarrollo de servicios de mayor calidad. Todo ello rodeado de sistemas de control que otorguen una plena transparencia de los procesos, planes y resultados, para que por un lado, perfeccionen el sistema de elección, y, por otro, favorezcan la participación ciudadana.” (García Sánchez, 2007:37).

Cabe destacar las siguientes ideas acerca de la Nueva Gestión Pública, ya que también van a ser los ejes fundamentales sobre los que se va a sustentar el presente trabajo:

1. La gestión de la administración tiene que realizarse de forma *eficaz y eficiente*.
2. La actuación de los entes públicos debe ir orientada a *satisfacer las necesidades* de los ciudadanos.
3. La prestación de servicios deber hacerse teniendo en cuenta el *menor coste posible*.
4. Pero, a su vez, los servicios tienen que ser de la *mayor calidad* posible.
5. Por último, es necesario incorporar *sistemas de control*, para dotar a los procesos de transparencia.

En el *Cuadro 3.1* se muestra de forma esquemática las diferencias fundamentales entra la Gestión Pública Tradicional y la Nueva Gestión Pública.

Una de los fundamentos, a destacar, que introduce este nuevo tipo de gestión, es la denominada “orientación al cliente”. En este caso, el papel del ciudadano es más relevante y pasa a tener mayor protagonismo para las Entidades públicas, al considerársele también un “cliente”. Estos clientes, perciben a las Administraciones públicas como “proveedores” de servicios, exigiéndoles una serie de requisitos como más o diferentes servicios, mayor calidad en los servicios prestados, transparencia en la gestión, etc.

- **Cuadro 3.1 Diferencias entre Gestión Pública Tradicional y Nueva Gestión Pública.**

Gestión Pública Tradicional	Nueva Gestión Pública
<ul style="list-style-type: none"> • Regulación y objetivos vagos • Gestión orientada hacia dentro • Ausencia de responsabilidades de gestión y motivación para la mejora • Ausencia de competencia • Ausencia de evaluación y técnicas de gestión • Centralización • Función pública burocratizada 	<ul style="list-style-type: none"> • Desregulación • Gestión orientada hacia el cliente • Énfasis de responsabilidad de gestión y motivación para la mejora • Introducción de la competencia y el mercado • Metodos de evaluación de las técnicas de gestión • Descentralización • Reorganización e implicación de la función pública en la gestión y las reformas

Fuente: Fernández Santos, Y. (2006:17)

Las últimas tendencias, dan un paso más, y no solo tienen en cuenta a la Administración como simple prestadora de servicios a los “clientes”. La *gobernanza pública* busca que se dote al sistema de procesos participativos para la toma de decisiones y formulación de programas. Con el objetivo de que se involucren todos los actores, públicos y privados, que conforman el panorama, y que se mejoren también las relaciones existentes entre el Estado y los ciudadanos.

4 EL PROCESO DE PLANIFICACIÓN Y CONTROL DE GESTIÓN.¹

El impacto de la crisis económica ha puesto en duda la sostenibilidad, a largo plazo de los servicios públicos, en especial los locales, y con ello el mantenimiento del denominado “Estado de bienestar”.

Surge entonces, que nos preocupemos no solo de que gestionar y como financiarlo, sino también de cómo debería ser esa gestión por parte de los agentes, es decir, como deberían aplicar de forma adecuada los recursos públicos disponibles que la sociedad les facilita.

El planteamiento de este nuevo enfoque en la gestión pública, que haga sostenible a largo plazo la provisión de servicios públicos, conlleva consigo disponer de nuevas capacidades y la implantación de herramientas adecuadas.

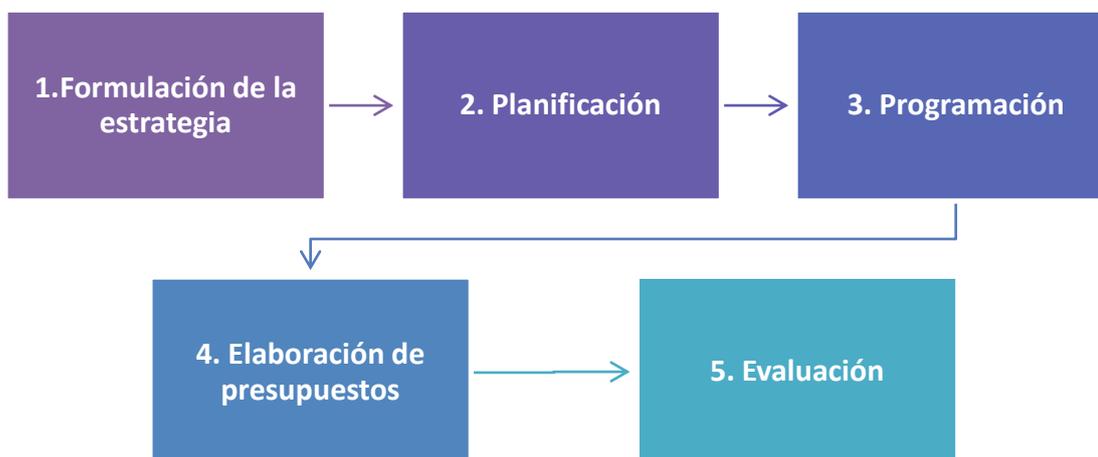
¹ La documentación utilizada en este apartado ha sido extraída principalmente de: Pablos Rodríguez, J.L. (2011). “La gestión de los servicios públicos locales y el sistema de información contable”. Contabilidad, nº 230, pp. 94-102.

Es entonces, necesario explicar el proceso de planificación y control de gestión. Este proceso es una metodología, compuesta de diferentes etapas, mediante las que una organización formula los planes y estrategias que deben llevar a cabo para poder alcanzar los objetivos propuestos.

Previo a este proceso estratégico, se debe definir la Misión, Visión y Valores de la organización. La Misión refleja la actividad propia o negocio al que se dedica la organización, así como hacia quien va dirigida. Para establecer la Misión hay que responder a la pregunta ¿Por y para qué existe la organización? Como nos encontramos en el ámbito público la Misión se recoge en las leyes que la regulan. Con la Visión se fijan las metas, a donde se quiere llegar en un futuro, es decir, responder a la pregunta ¿Dónde y cómo quiero estar en el futuro? Por último, los Valores son principios éticos o creencias que se desean reflejar en la gestión, respondiendo a la pregunta ¿En que creemos? ¿Cómo somos?

El proceso de planificación y control de gestión se lleva a cabo a través de una secuencia de fases o etapas: formulación de la estrategia, planificación, programación, elaboración de presupuestos, control y evaluación.

▪ **Cuadro 4.1 Proceso de Planificación y Control de Gestión.**



El primer paso, es la **formulación de la estrategia**, que consiste en definir o delimitar los objetivos prioritarios para la organización, y las metas que se desean alcanzar. También, en esta fase, se deben establecer las políticas que se van a llevar a cabo para la consecución de los objetivos fijados.

En la formulación de la estrategia se realiza un análisis de la organización y se va recopilando información tanto externa como interna a la entidad, es decir, se trata de desarrollar lo que se conoce como “Matriz D.A.F.O.”² En el análisis interno se identifican las oportunidades y amenazas del entorno, así como las alternativas que puedan existir a estas amenazas. Y en el diagnóstico de la situación interna, se establecen las fortalezas y debilidades de la organización. La importancia de realizar la

² La Matriz DAFO fue creada por Albert S. Humphrey. Es una herramienta usada para analizar las características internas (Debilidades y Fortalezas) y externas (Amenazas y Oportunidades) de una organización.

“Matriz D.A.F.O.” reside en que conocer los factores que influyen en la organización, es crítico para alcanzar el éxito a la hora de implantar la estrategia.

La estrategia debe fijarse dentro de un horizonte temporal a largo plazo, que se va revisando, si es necesario, a medida que cambien las circunstancias del entorno o de la propia entidad. Es decir, se realiza siempre que exista la necesidad.

La segunda etapa es la **planificación**, que consiste en revisar la estrategia implantada para actualizarla y fijar las líneas de actuación y las prioridades para el año a planificar. Porque la planificación, a diferencia de la formulación de la estrategia que no requería de unas fechas preestablecidas, se debe realizar periódicamente y revisarse siempre en las mismas fechas, generalmente cada año.

Esta fase se desarrolla a través de unos planes que pueden denominarse “Plan de gobierno”, “Plan corporativo” o “Plan de actuación”. El diseño de estos planes tiene como finalidad establecer los objetivos y metas, además de las directrices de actuación que se van a emprender.

La **programación** es la siguiente fase en el proceso de planificación y control de gestión siendo el objetivo principal la asignación de fondos. Es decir, con la programación, se destinan los recursos económicos disponibles a los diferentes programas de actuación, en base a los objetivos generales o estratégicos que se han establecido previamente.

Después, se encuentra la **elaboración de presupuestos**. La elaboración de presupuestos es indispensable en todo proceso de gestión, especialmente en el caso de la Administración pública. La presupuestación consiste en cuantificar los planes de acción definidos en el proceso de planificación, con el objetivo de conseguir las metas u objetivos estratégicos. Estos planes de acción deben incluir:

- Objetivos para cada área de actuación.
- Actividades para conseguir los objetivos.
- Recursos necesarios para realizar las actividades.
- Lista de actividades y fechas previstas.
- Responsables de la implantación.
- Indicadores de control para seguir el plan.

Entonces, una vez desarrollados los planes de acción y cuantificados, se obtiene el presupuesto. El presupuesto es una herramienta que sirve para la toma de decisiones acerca de cómo se van a repartir los recursos disponibles, pero también se utiliza para realizar evaluaciones y controles posteriores. Es decir, con el presupuesto se asignan todos los recursos disponibles en la entidad, a los diferentes planes de actuación, para poder alcanzar los objetivos estratégicos fijados. Como es una herramienta para asignar los recursos disponibles, las cifras presupuestadas no son estimaciones, sino que son cifras objetivo, es decir, los responsables harán todo lo posible para que se cumplan.

Después del desarrollo de las estrategias, planes, programas y presupuestos, es el momento de llevar a cabo las actividades, y posteriormente, realizar un seguimiento y control. Este proceso de control requiere de la implantación de un conjunto de herramientas, como indicadores o cuadros de mando, para el correcto seguimiento y control de las actividades.

Es en esta última fase del proceso de planificación y control de gestión donde se encuentra la **evaluación**. La evaluación tiene una doble función: por un lado, conocer

las desviaciones que se han producido frente a los objetivos establecidos, y por otro lado, llevar a cabo acciones para corregir esas desviaciones.

En el caso de la Administración pública, es importante también evaluar el impacto que tiene sobre la población las acciones llevadas a cabo, ya que es a ellos a quienes están destinados los servicios. A través de este proceso, se puede valorar si se están prestando los servicios adecuados, si se realizan con base a unos criterios de calidad esperados por el usuario, o si es necesario introducir nuevos servicios para atender necesidades que no estaban siendo contempladas.

En conclusión, la finalidad de la planificación y control de gestión es establecer un proceso, con el que se guíe a los gestores de la organización, para asegurar que se cumplen los objetivos estratégicos establecidos.

5 EL SISTEMA DE INFORMACIÓN PARA LA GESTIÓN PÚBLICA.

Como se ha indicado previamente, la Administración pública necesita una reforma relativa al proceso de gestión donde se introduzcan conceptos como eficacia, eficiencia, economía, calidad y transparencia. Para poder tomar decisiones fundamentadas en estos principios, el primer paso es contar con un sistema que facilite a los gestores toda la información necesaria.

El sistema de información para la gestión y la contabilidad pública, se desglosan en tres apartados: la contabilidad financiera, la contabilidad presupuestaria y la contabilidad analítica o de gestión. Hasta ahora la información de la que disponen, de manera generalizada, los Entes públicos son la contabilidad financiera y la información presupuestaria. Información que resulta insuficiente para llevar a cabo una evaluación correcta de la gestión.

La Gestión Pública Tradicional estaba orientada principalmente a dos objetivos: la rendición de cuentas y el control de la legalidad. Para cumplir con estos dos objetivos era suficiente con disponer de los sistemas de contabilidad financiera y presupuestaria. Pero es la contabilidad analítica, la que va a facilitar la información necesaria para que se desarrollen las diferentes etapas del proceso de planificación y control de gestión.

Entonces, dado el contexto actual, se va haciendo cada más necesario introducir nuevas fuentes de información en el ámbito de la gestión pública. Siendo las tendencias para solventar estas limitaciones, que presenta la actual gestión pública, las siguientes:

- Presentar la Cuenta de Resultados conforme a una clasificación funcional.
- Desarrollar un sistema de contabilidad analítica en el sector público.
- Implantar indicadores de gestión.
- Elaborar un Cuadro de Mando Integral.

5.1 CLASIFICACIÓN FUNCIONAL DE LA CUENTA DE RESULTADOS.

En concreto, una de las herramientas que no está adaptada a las nuevas necesidades de información es la Cuenta de Resultados Económico-Patrimonial, ya que no ofrece detalladamente el coste de las actividades y servicios llevados a cabo por la organización, sino que proporciona una cifra de gasto total.

La Cuenta de Resultados no ofrece a los interesados una imagen detallada de las actividades llevadas a cabo por la entidad. La solución pasaría por la

reorganización de la Cuenta de Resultados bajo un criterio funcional, así se ofrecería a los usuarios una visión más nítida de los recursos que se han ido empleando en cada actividad, pudiendo éstos identificar los costes reales asignados a cada servicio.

Aunque en otros países, como Estados Unidos o Reino Unido, ya se realiza esta clasificación funcional, en España aun no ha sido objeto de normalización. Únicamente, con la aprobación del nuevo Plan General de Contabilidad Pública en 2010, se dedicaba un apartado que podría valer para este asunto. En concreto, la nota 25 de la Memoria, “Información sobre el coste de las actividades”.

Así mismo, el programa presupuestario de las Entidades locales también es insuficiente porque no nos permite conocer el coste de cada servicio. En 2014 se ha aprobado la Orden HAP/419/2014, de 14 de marzo por la que se aprueba la estructura de los presupuesto de las Entidades locales. Esta reforma surge a partir de la Ley de Estabilidad Presupuestaria y Sostenibilidad Financiera, que exige una información presupuestaria más detallada para poder conocer el coste de los servicios prestados, llevando así, a una reforma de los presupuestos, incorporando la estructura o clasificación por programas.

En la clasificación por programas recogida en la Orden HAP/419/2014 los gastos se ordenarán según la finalidad de los créditos presupuestados, así como según los objetivos a perseguir. La clasificación por programas del presupuesto de gastos estará estructurada por áreas de gasto en diferentes niveles, de menor a mayor agregación: políticas de gasto, grupos de programas y programas. Los programas a su vez pueden dividirse en subprogramas, si la organización lo considera necesario.

▪ **Cuadro 5.1 Estructura de la clasificación por programas.**



El presupuesto por programas para las Entidades locales estará compuesto, con carácter obligatorio, por las siguientes áreas de gasto.

- **Área de gasto 1: “Servicios públicos básicos”.** Esta área está formada por todos los gastos derivados de los servicios públicos básicos obligatorios que deben prestar las Entidades locales. Se compone, a su vez, de cuatro políticas de gasto básicas y obligatorias: Seguridad y movilidad ciudadana; Vivienda y urbanismo; Bienestar comunitario; y Medio ambiente.

- *Área de gasto 2: “Actuaciones de protección y promoción social”*. Debe comprender todos los gastos originados por las actuaciones de la Entidad local de carácter social como por ejemplo, atenciones a grupos especiales, minusválidos o tercera edad. Las políticas de gasto en las que se divide son cuatro: Pensiones; Otras prestaciones económicas a favor de empleados; Servicios Sociales y promoción social; y Fomento del empleo.
- *Área de gasto 3. “Producción de bienes públicos de carácter preferente”*. Este apartado hace referencia a todos los gastos relacionados con la calidad de vida, como el ocio, deporte, cultura, etc. Las cuatro políticas de gastos obligatorias para esta área son: Sanidad; Educación; Cultura; y Deporte.
- *Área de gasto 4. “Actuaciones de carácter económico”*. En esta área se incluyen gastos destinados a fomentar la actividad económica del municipio, en función de diferentes sectores. Las políticas de gasto incluidas son: Agricultura, ganadería y pesca; Industria y energía; Comercio, turismo y pequeñas y medianas empresas; Transporte público; Infraestructuras; Investigación, desarrollo e innovación; y Otras actuaciones de carácter económico.
- *Área de gasto 9. “Actuaciones de carácter general”*. Se destinan a esta área todos los gastos generados por la Entidad local en el ejercicio de su actividad administrativa y política, que no puedan ser imputados en otras de las áreas. Se incluyen las siguientes políticas de gasto: Órganos de gobierno; Servicios de carácter general; Administración financiera y tributaria; y Transferencia a otras Administraciones Públicas.
- *Área de gasto 0: “Deuda pública”*. Por último, en el área de gasto 0, se incluyen gastos de intereses y amortización derivados de la Deuda Pública contraída, así como, de operaciones financieras. Solo está compuesta de una política de gasto y se denomina, al igual que el área, Deuda Pública.

La codificación disponible en la Orden HAP/419/2014, no puede ser modificada para las áreas de gasto, las políticas de gasto y los grupos de programas, aunque se da cierta libertad a los programas y subprogramas, siempre y cuando no estén ya recogidos en dicha Orden. En el cuadro 5.2. se muestra, a modo de ejemplo, la codificación establecida para el Área de Gasto 1: Servicios Públicos Básicos, recogida dentro del Anexo de dicha Orden.

▪ **Cuadro 5.2. Área de Gasto 1: Servicios Públicos Básicos.**

Área de Gasto	Política de Gasto	Grupo de Programas	Programas	Denominación	
1	13	130		SERVICIOS PÚBLICOS BÁSICOS	
		132		Seguridad y movilidad ciudadana.	
		133		Administración general de la seguridad y protección civil.	
		134		Seguridad y Orden Público.	
		135		Ordenación del tráfico y del estacionamiento	
		136		Movilidad urbana.	
	15	150		Protección civil.	
		151		Servicio de prevención y extinción de incendios.	
		152		Vivienda y urbanismo.	
			1521	Administración General de Vivienda y urbanismo.	
			1522	Urbanismo: planeamiento, gestión, ejecución y disciplina urbanística.	
			153	Vivienda.	
	16			1531	Promoción y gestión de vivienda de protección pública.
				1532	Conservación y rehabilitación de la edificación.
					Vías públicas.
					Acceso a los núcleos de población.
					Pavimentación de vías públicas.
			160		Bienestar comunitario.
			161		Alcantarillado.
			162		Abastecimiento domiciliario de agua potable.
				1621	Recogida, gestión y tratamiento de residuos.
				1622	Recogida de residuos.
				1623	Gestión de residuos sólidos urbanos.
	17		163		Tratamiento de residuos.
			164		Limpieza viaria.
			165		Cementerio y servicios funerarios.
					Alumbrado público.
		170		Medio ambiente.	
		171		Administración general del medio ambiente.	
		172		Parques y jardines.	
			1721	Protección y mejora del medio ambiente.	
			Protección contra la contaminación acústica, lumínica y atmosférica en las zonas Urbanas.		

Fuente: Orden HAP/419/2014, de 14 de marzo por la que se aprueba la estructura de los presupuesto de las entidades locales.

5.2 CONTABILIDAD ANALÍTICA EN EL SECTOR PÚBLICO.

La contabilidad analítica, también denominada contabilidad de gestión o de costes, está formada por un conjunto de técnicas que proporcionan información sobre cómo se forman y distribuyen los costes y los ingresos generados en una organización.

La implantación de un sistema de contabilidad analítica en el ámbito de la gestión pública, que permita determinar el coste de las actividades y servicios prestados, es de gran utilidad para la toma de decisiones y para la posterior rendición

y control de cuentas. Entre las funciones que cumple el sistema de contabilidad analítica en la gestión pública se encuentran:

- Valorar, para poder determinar adecuadamente, el coste de los servicios, que conlleven como contraprestación un precio público o tasa.
- Análisis de la eficiencia, a través de los costes incurridos, de los recursos empleados para prestar los servicios públicos.
- Apoyo a la toma de decisiones, así como, facilitar la elaboración y evaluación de los presupuestos.

A diferencia de la contabilidad financiera o la contabilidad presupuestaria, en la contabilidad analítica no existe una normativa que permita a los responsables aplicarla de forma generalizada. Incluso en el ámbito de la empresa privada, la experiencia y trayectoria en la aplicación de sistemas de costes es más actual que en la contabilidad financiera.

Resulta complicado crear un único sistema de contabilidad analítica aplicable a todas las organizaciones, sino que, como ocurre en el sector privado, cada ente debe adecuarlo a sus características. Esta diferencia, es debida a la estrecha relación existente en la contabilidad analítica y los sistemas de producción, únicos en cada organización.

El sector público está compuesto por múltiples tipos de organizaciones, con diferentes estructuras y funciones, elevando la complejidad de la creación de un único sistema de contabilidad analítica para todas ellas. Además, es fundamental tener un conocimiento exhaustivo de la organización y de dichos procesos productivos para la correcta implantación.

Dentro del panorama español, durante los últimos años, se han publicado algunos documentos, trabajos y herramientas, con el fin de ir elaborando unas normas que puedan servir de base en la implantación de un sistema de contabilidad analítica, y puedan ser usadas por todas las Administraciones públicas.

La IGAE³ creó un documento denominado “Principios Generales sobre Contabilidad Analítica de las Administraciones Públicas” (2004), para elaborar unos principios fundamentales en materia de contabilidad analítica, que sirviesen de referencia para los gestores. Este documento recoge, entre otra información, el ámbito de aplicación, conceptos fundamentales, clasificaciones de costes, de ingresos...

La IGAE también ha publicado e impulsado el sistema C.A.N.O.A. (Contabilidad Analítica Normalizada para las Administraciones Públicas), una aplicación informática que sirve de apoyo para el cálculo de los costes en los entes públicos a los que va dirigido. Su importancia radica, en ser una herramienta primordialmente práctica para su aplicación real.

El proyecto C.A.N.O.A. tiene como función principal la implantación de un sistema de contabilidad analítica en la Administración pública, para facilitar la gestión y

³ La Intervención General de la Administración del Estado (IGAE) es el órgano de control de la gestión económico-financiera del sector público y el centro directivo y gestor de la contabilidad pública. Perteneciente al Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas.

la obtención de información para la posterior toma de decisiones. Los objetivos del sistema C.A.N.O.A. son los siguientes:⁴

- Determinar el coste de los servicios prestados para fijar las tasas y los precios públicos.
- Llevar a cabo un adecuado control de gestión, en términos de eficacia y economía.
- Facilitar la toma de decisiones, acerca de los servicios prestados por los entes públicos.
- Ayudar a la elaboración de los Presupuestos.
- Facilitar la presentación de datos a órganos supranacionales.

Por último, en la Orden del Ministerio de Economía Hacienda del 13 de Abril de 2010, se aprueba el nuevo Plan General de Contabilidad Pública, se incorpora por primera vez información de gestión en las Cuentas Anuales. En concreto, información relativa a los costes por actividades y a indicadores de gestión. Esta información está contenida en la Memoria con las siguientes denominaciones:

- Nota 25. “Información sobre el coste de las actividades”.
- Nota 26. “Indicadores de gestión” (Este apartado se analizará más adelante.)

Incorporándose el apartado “Información sobre el coste de las actividades” se incrementan las exigencias legales en materia de costes. Esta nota 25 de la Memoria ofrece un mayor desglose de los costes asignados a cada actividad.

En concreto, la información que debe contener estará disponible en los siguientes estados, siendo solo de aplicación obligatoria para las entidades que presten servicios o actividades a cambio de tasas o precios públicos, a excepción del primer estado, “Resumen general de costes de la entidad”, que deberán realizarlo todas las entidades que tengan que aplicar el PGCP.

- a) “Resumen general de costes de la entidad.” En este estado, aparecen los costes totales de todos los elementos distribuidos entre costes de personal, adquisición de bienes y servicios, tributos, costes financieros, etcétera.
- b) “Resumen de costes por actividad que implican la obtención de tasas y precios públicos.” En este estado, se muestran todas las actividades de la entidad que se financian con tasas o precios públicos, desglosadas en costes directos e indirectos, para calcular el total.
- c) “Resumen relacionando costes e ingresos de actividades con ingresos finalistas.” En este último estado se relacionan los costes de cada actividad con los ingresos percibidos por cada una de las mismas, es decir, con los ingresos formalizados a través de tasas y precios públicos. También se muestra el margen, que es la diferencia entre el coste y el ingreso.

⁴ Información elaborada a partir del portal del Proyecto C.A.N.O.A.:
<http://www.oficinavirtual.pap.minhap.gob.es/sitios/oficinavirtual/es-ES/catalogosistemasinformacion/canoa/paginas/quees.aspx>

- **Cuadro 5.3 Información sobre el coste de las actividades a incluir en la Memoria de la Cuenta General.**

a) Resumen general de costes de la entidad.

ELEMENTOS	IMPORTE	%
COSTES DE PERSONAL		
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		
Coste de materiales de reprografía e imprenta		
Coste de otros materiales		
Adquisición de bienes de inversión		
Trabajos realizados por otras entidades		
SERVICIOS EXTERIORES		
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		
COSTES CALCULADOS		
Amortizaciones		
Previsión Social de Funcionario		
COSTES FINANCIEROS		
COSTES DE TRANSFERENCIA		
OTROS COSTES		
TOTAL		

b) Resumen de costes por actividad que implican la obtención de tasas y precios públicos.

ELEMENTOS	COSTE DIRECTO	COSTE INDIRECTO	TOTAL	%
COSTES DE PERSONAL				
ADQUISICIÓN DE BIENES Y SERVICIOS				
SERVICIOS EXTERIORES				
TRIBUTOS				
COSTES CALCULADOS				
COSTES FINANCIEROS				

COSTES DE TRANSFERENCIA				
OTROS COSTES				
TOTAL				

c) Resumen relacionando costes e ingresos de actividades con ingresos finalistas.

ELEMENTOS	COSTE TOTAL ACTIVIDAD	INGRESOS	MARGEN	% COBERTURA
ACTIVIDAD 1				
ACTIVIDAD 2				
ACTIVIDAD 3				
.....				
ACTIVIDAD N				
TOTAL				

Fuente: Plan General de Contabilidad Pública (2010).

5.2.1 El Coste Efectivo.

Otra de las novedades en materia de contabilidad analítica es la incorporación del concepto de coste efectivo. El cálculo y publicación del coste efectivo de los servicios prestados va a dotar de mayor eficiencia y transparencia a la gestión de las Entidades locales.

El concepto de coste efectivo viene recogido dentro de La ley de Racionalidad y Sostenibilidad de la Administración Local de 2013, donde se dice que "*Todas las Entidades Locales calcularán antes del día 1 de noviembre de cada año el coste efectivo de los servicios que prestan [...] (art. 116), entrando en vigor, de forma obligatoria para todas las entidades de ámbito local, a partir del 1 de noviembre de 2015.*

Para profundizar en esta materia, se ha publicado la Orden HAP/2075/2014, de 6 de noviembre, por la que se establecen los criterios de cálculo del coste efectivo de los servicios prestados por las Entidades locales, donde se incluye información relativa a las fuentes de información utilizadas para realizar el cálculo de dicho coste, los criterios para su cálculo, así como, la forma de publicidad.

Para calcular el coste efectivo se tomará como fuente la información presupuestaria, concretamente, la liquidación del presupuesto general, y en su defecto, las Cuentas Anuales aprobadas del ejercicio anterior.

El cálculo del coste efectivo de los servicios prestados surge como resultado de la suma de dos componentes, por un lado los costes reales directos, y por otro los costes indirectos imputados a cada servicio.

Todas las Entidades locales, estarán obligadas a comunicar los costes efectivos al Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas, que los hará públicos antes del 1 de diciembre en su página web.

5.3 INDICADORES DE GESTIÓN.

Como se ha visto, la información contable de los entes públicos se ha ido desarrollando y ampliando en los últimos años. Aun así, la contabilidad financiera no es suficiente para el desarrollo del sistema de planificación, medición y control requerido por la Nueva Gestión Pública.

Los indicadores de gestión son herramientas de planificación, control e información orientadas al análisis de los resultados. Por eso, los indicadores de gestión serán las herramientas adecuadas para realizar la evaluación de los resultados de la gestión pública local, en términos de eficacia, eficiencia y economía.

Los indicadores de gestión son herramientas que se utilizan para medir el éxito de los programas de una organización, es decir, informan acerca del cumplimiento de los objetivos establecidos en los planes estratégicos, así como los resultados obtenidos. La importancia de la medición, en el sector público, viene explicada por los siguientes motivos:

- La organización tiene que tomar decisiones de forma eficiente, así como mejorar la asignación de recursos entre diferentes actividades.
- Se necesita saber que está pasando en la organización y en la sociedad, y que áreas y programas son los hay que mejorar.
- Para poder interpretar la situación de la administración y tomar las medidas necesarias cuando los indicadores se desvían de los límites.
- Para poder realizar los cambios necesarios, basándose en datos fiables y reales.
- Sirve como forma de control de la actuación de los diferentes responsables políticos, y fomenta el aprendizaje y cambio cultural de los gestores al exigirles una mayor transparencia en los resultados.

En la literatura, existen multitud de definiciones sobre indicadores. Para Mora Corral y Vivas Urieta (2001:39) un indicador de gestión es “un índice que permite evaluar los resultados conseguidos en cualquiera de sus componentes: economía, eficacia y eficiencia”.

Para la Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas, los indicadores de gestión se definen como una “unidad de medida utilizada en los sistemas de control para servir de referente, tanto en la fijación de objetivos iniciales, como para evaluar a posteriori el logro de tales objetivos” (AECA, 1995). Posteriormente, recogen otra definición señalando que “los indicadores son unidades de medida que permiten el seguimiento y evaluación periódica de las variables clave de una organización, mediante su comparación con los referentes internos y externos” (AECA, 1997).

Los indicadores de gestión permiten conocer en qué medida se están alcanzando los objetivos estratégicos de la organización, así como determinar qué proyectos tienen éxito. Por eso resulta de gran importancia que los indicadores reflejen datos reales para que la interpretación de éstos sea lo más fiable posible y no dé lugar a ambigüedades. La información que proporcionan los indicadores tiene que ser objetiva.

El uso de indicadores aporta una mejora de la gestión, que se traduce en mejores servicios a la ciudadanía; también incrementa la rentabilidad de la organización elaborando unos presupuestos más ajustados a la realidad y ofreciendo un seguimiento de los mismos para evaluar las desviaciones; y por último, favorece la

rendición de cuentas a los usuarios, especialmente a los ciudadanos, que son a la vez contribuyentes y receptores de los servicios, y los interesados de que la actuación pública sea transparente.

Con la aprobación, en 2010, del nuevo Plan General de Contabilidad Pública, se amplían las exigencias referentes a la información de gestión, con la incorporación en la memoria de la nota 26 denominada “Indicadores de Gestión”.

En dicha nota 26 se recogen una batería de indicadores de gestión, divididos en cuatro apartados, indicadores de eficacia, de eficiencia y de economía y de medios de producción. La elaboración y cálculo de estos indicadores es obligatoria para los servicios prestados por las Entidades públicas, que sean financiados con tasas o precios públicos.

1. Indicadores de Eficacia:

- *Número de actuaciones realizadas / Numero de actuaciones previstas.*
- *Plazo medio de espera para recibir un determinado servicio público.*
- *Porcentaje de población cubierta por un determinado servicio público.*
- *Número de actuaciones realizadas año x / Numero de actuaciones previstas año x*

2. Indicadores de Eficiencia:

- *Coste de la actividad / Número de usuarios*
- *Coste real de la actividad / Coste previsto de la actividad*
- *Coste de la actividad / Numero de unidades equivalentes producidas*

3. Indicadores de Economía:

- *Precio o coste de adquisición factor de producción x / Precio medio del factor x en el mercado.*

4. Indicadores de Medios de Producción:

- *Costes de personal / Numero de personas equivalentes.*

Para la confección y elaboración de los indicadores propuestos, la propia norma te remite a los documentos “Principios generales sobre Contabilidad Analítica de las Administraciones Públicas” (IGAE 2004) y “Los Indicadores de Gestión en el ámbito del Sector Público” (IGAE 2007), este ultimo recoge información sobre el diseño e implantación de un sistema de indicadores de gestión.

Condiciones que deben cumplir los indicadores.

Todos los indicadores deben cumplir unas características o atributos, aunque no todas estas características deban estar presentes en la elaboración de un indicador concreto. Aunque la Intervención General de la Administración del Estado (IGAE 2007) propone un conjunto mayor de condiciones deseables en los indicadores, a continuación se detallan algunas de las cualidades, que he considerado de mayor relevancia.

▪ **Cuadro 5.4 Características de los indicadores.**

CARACTERÍSTICAS DE LOS INDICADORES	
COMPARABILIDAD	Se cumple cuando el indicador puede contrastarse con otros indicadores o valores.
COMPRESIBILIDAD	La información contenida en el indicador es entendible claramente y facilita su interpretación.
FACTIBILIDAD ECONÓMICA	La factibilidad económica resulta cuando el coste es inferior a las ventajas que aporta.
FIABILIDAD	Característica que hace al indicador veraz y comparable con hechos reales.
OBJETIVIDAD	Que no resulte ambiguo, y sea comprensible para los usuarios del indicador.
RELEVANCIA	Capacidad para aportar la información importante y significativa para la posterior toma de decisiones.
SENSIBILIDAD	El indicador es capaz de identificar los cambios que se están midiendo.

Fuente: Elaboración propia a partir de Intervención General de la Administración del Estado (2007)

Por otro lado, la IGAE, no solo establece unas condiciones individuales para los indicadores, también recoge que el sistema de indicadores tiene que reunir un conjunto de características.

- Las relaciones existentes entre los indicadores debe ser coherente y correcta, con el fin de incrementar la efectividad del sistema.
- El sistema de indicadores tiene que ser completo, para poder representar adecuadamente los objetivos.
- Los indicadores tiene que ser independientes unos de otros, aportando cada uno información diferente y relevante, evitando así, posibles duplicidades.

Clases de indicadores de gestión.

Después de definir el concepto de indicador y sus características básicas, se procede a realizar una clasificación de los mismos. Existen diversas tipologías en la literatura. El siguiente cuadro refleja algunas de las clasificaciones existentes.

▪ Cuadro 5.5 Tipos de indicadores de gestión.

AUTOR	TIPOS DE INDICADORES
AECA (2001) Mora y Vivas (2001)	Según su naturaleza: I. de eficacia I. de eficiencia I. de economía I. de efectividad I. de equidad I. de excelencia I. de entorno I. de evolución sostenible.
	Según el objeto a medir: I. de resultados I. de proceso I. de estructura I. estratégicos
	Según el ámbito de actuación: internos I. externos
IGAE (2007)	Según el horizonte temporal: I. a corto plazo I. a largo plazo
	Según el número de variables: I. simples I. compuestos
	Según el componente de medición: I. físicos I. de valor o monetarios
	Según el momento que sucede el hecho medido: I. a priori I. a posteriori
	Según el fin u objeto de medición: I. de medios de actividad I. de resultado de actividad. I. de eficacia I. de eficiencia I. de economía I. de calidad

Aunque el anterior cuadro recoge varias clasificaciones de indicadores, no se van a explicar todas en este trabajo, ya que este no es el objeto del mismo. Pero si se va a analizar los indicadores que consideramos más relevantes para el presente estudio, los indicadores de eficacia, eficiencia, economía y calidad.

A. Indicadores de Eficacia.

La eficacia en una organización se determina por el grado de cumplimiento de los objetivos fijados en los programas, sin tener en cuenta los medios utilizados.

Mediante los indicadores de eficacia se comparan los resultados alcanzados por la organización con los previstos para determinar si se han cumplido. La información que estos indicadores aportan resulta de utilidad para tomar decisiones acerca de la continuidad o no de un programa.

B. Indicadores de Eficiencia.

En este caso, para definir la eficiencia si hay que tener en cuenta los medios utilizados. La eficiencia es la capacidad de alcanzar los objetivos fijados, utilizando el menor número de recursos y minimizando los costes. En este concepto se introduce la idea de "optimización de recursos".

En una organización se alcanza la eficiencia cuando se registra el mejor resultado posible, usando los recursos dados. Con los indicadores de eficiencia se busca determinar si la relación entre los servicios prestados y los recursos empleados es la adecuada.

C. Indicadores de Economía.

La economía, es entendida, como la relación entre el coste real de los recursos adquiridos o inputs, con los costes previstos. Se considera que la organización es económica, cuando los recursos que necesita son adquiridos al menor coste posible y con la mayor calidad aceptada, es decir, son los recursos más adecuados.

El objetivo de los indicadores de economía es conocer si la relación entre los servicios prestados y los recursos empleados para tales fines es la mejor posible.

D. Indicadores de Calidad.

Los indicadores de calidad, también denominados de excelencia, hacen referencia a la calidad percibida por los usuarios de los servicios públicos, es decir, es un concepto asociado al output generado por los entes públicos.

Al definir este concepto, se introduce un problema añadido, la subjetividad intrínseca asociada a la calidad. Los gestores de las administraciones pueden percibir la calidad de tal manera que no coincida con la esperada por los usuarios de los bienes o servicios.

De lo anterior se deriva, que para medir la calidad de los servicios públicos deben considerarse tanto los criterios de los responsables de la organización como los de los receptores o destinatarios de los servicios. Así mismo, al tratarse de una cualidad subjetiva, difícilmente medible a través de unidades homogéneas y generalmente aceptadas, su interpretación debe ser especialmente cuidadosa.

Aunque se hayan puesto de manifiesto las limitaciones asociadas a la medición de la calidad. No debería ser un tema baladí por parte de los gestores y responsables de las organizaciones, ya que la sociedad es cada vez más exigente con la gestión de los recursos públicos, y demanda calidad en los servicios que reciben.

Condiciones que deben darse en todo proceso de cambio organizativo.

El diseño e implantación de un conjunto adecuado y coherente de indicadores de gestión en las Administraciones públicas, en este caso en las Entidades locales, requiere de un gran esfuerzo debido al cambio que va a producir dentro de las organizaciones.

Vilahrú Fornés (1987) expone que deben considerarse, en todo proceso de cambio organizativo, una serie de aspectos, en concreto seis. Estos aspectos conjuntos a todo cambio organizativo se pueden trasladar al caso concreto de los indicadores de gestión. (Mendoza Mayordomo, 1993)

A. Las condiciones internas y externas existentes.

Para la implantación de un sistema de indicadores es importante tener previamente un conocimiento global de la organización. En concreto, se debe conocer

si ha habido experiencia en la organización o casos previos de sistemas de indicadores, así como todos los elementos que puedan tanto facilitar como impedir la correcta implantación de los indicadores.

B. Los objetivos perseguidos por el cambio propuesto.

En esta fase, se busca conocer cuál es el objetivo de la implantación de los indicadores. Para ello hay que tratar de determinar el porqué del cambio, es decir, los motivos que han llevado a la organización a establecer un cambio en la gestión y los resultados que se buscan obtener con la implantación de los indicadores.

C. El target del cambio.

El target hace referencia a las áreas o unidades en las que se va a realizar la implantación del sistema de indicadores, Por ello, hay que establecer que áreas concretas de la organización se van a ver afectadas o si, en cambio, va a ser una decisión global, que afecte a toda la organización en su conjunto. También, se debe indicar en esta etapa, si la implantación se va hacer de forma simultánea en todas las áreas, o de forma secuencial.

D. Los agentes de cambio.

Para un correcto camino hacia el cambio, se debe definir claramente el papel que va a tomar cada uno de los agentes implicados. Qué función van a tener los gerentes y directivos de la unidad implicada, los analistas que van a diseñar el sistema, el equipo de gobierno, etc.

E. La estrategia de cambio.

En este caso, la estrategia de cambio es la implantación de los indicadores. Para llevar a cabo esta estrategia se tiene que tener en cuenta dos factores. Por un lado, las capacidades de la organización y los recursos disponibles para poder implantar los indicadores. Y por otro lado, habrá que establecer las limitaciones de la organización; como, por ejemplo, los obstáculos que se van a encontrar, tanto internos (falta de voluntad política) como externos (la oposición, grupos de presión).

F. Las consecuencias organizativas del cambio.

En todo proceso de cambio organizativo sería conveniente preguntarse, a priori, cuáles serían las consecuencias derivadas de la implantación del proyecto. En el caso concreto de la implantación de indicadores, deberían plantearse las consecuencias tanto si el proyecto fracasa como si tiene éxito, y así poder establecer un nivel de riesgo aceptable a la implantación de la estrategia.

5.3.1 El Proyecto FEMP⁵

En 2003, la Federación Española de Municipios y Provincias (FEMP) crea un proyecto denominado "Implantación de un sistema integrado de costes e indicadores en la administración local" con la finalidad de mejorar la gestión de los ayuntamientos implantando un sistema de costes e indicadores. Al proyecto se unieron once ayuntamientos, así como, la red territorial de sus respectivas universidades.

⁵ Información extraída principalmente del portal del Proyecto FEMP: <http://www.costes-indicadores.com/>

El objetivo principal del proyecto es la elaboración de una metodología para facilitar que las Entidades locales calculen los costes de los servicios públicos, así como la implantación de una serie de indicadores de gestión, que permita la posterior comparación de los resultados entre organizaciones. Con el fin de mejorar la gestión pública local implantando un sistema de información de acuerdo con los preceptos de la Nueva Gestión Pública.

Las ventajas que tiene el uso del sistema de costes propuesto por el proyecto de la FEMP son:

1. El cálculo de costes de los servicios públicos financiados con tasas o precios públicos es mas objetivo.
2. Ofrece apoyo informático a los ayuntamientos, disponiendo éstos de un sistema contable más completo.
3. Incremente la eficiencia en la gestión de los servicios municipales.
4. Facilita la toma de decisiones por parte de los gestores.
5. Es una herramienta útil para la rendición de cuentas, mejorando la transparencia de las Entidades locales.

Los ayuntamientos adheridos a este innovador proyecto, están trabajando para implantar la metodología descrita. Además, la información obtenida se está utilizando para los requerimientos del Tribunal de Cuentas, incluyéndola en la Cuenta General.

Los servicios municipales que se han incluido como objeto de estudio por parte de este proyecto de cálculo de costes e indicadores de gestión son, por ahora:

- Cultura.
- Deportes.
- Educación.
- Licencias urbanística.
- Policía local.
- Recogida, tratamiento y eliminación de residuos.
- Servicios sociales.

En su portal electrónico está disponible el “Manual de Procedimiento para la Implantación de un Sistema de Costes en la Administración Local”. Para la elaboración del sistema de costes e indicadores, el proyecto FEMP sigue los criterios del cálculo de costes recogidos en el documento “Principios Generales sobre Contabilidad Analítica de las Administraciones Públicas” (IGAE 2004).

5.4 EL CUADRO DE MANDO INTEGRAL.

El Cuadro de Mando tradicional tiene sus orígenes en Francia en los años sesenta, denominado *tableau de bord*. Se trataba de un instrumento de gestión que ofrecía información para facilitar la toma de decisiones de la dirección, a través de la interrelación entre los objetivos fijados y los indicadores de gestión.

Esta herramienta de gestión empresarial ha ido evolucionando, hasta llegar al Cuadro de Mando Integral⁶ (en adelante CMI). Dejando de ser un conjunto de indicadores de gestión acerca de aspectos concretos sin una conexión entre ellos,

⁶ El Cuadro de Mando Integral o *Balanced Scorecard* es un sistema de administración de empresas, desde una perspectiva estratégica, presentado por David Norton y Robert Kaplan en la revista *Harvard Business Review*. (1992)

para pasar a ofrecer una visión global de la estrategia de la entidad. Se trata, en definitiva, de una herramienta para el desarrollo de la estrategia corporativa.

- **Cuadro 5.6 Cuadro de Mando Tradicional.**



Una de las diferencias más importantes entre el Cuadro de Mando tradicional y el CMI, es que el CMI relaciona los indicadores entre sí, entre las cuatro perspectivas de las que está compuesto, generando relaciones de causa-efecto entre ellas, aportando una visión global de la empresa.

- **Cuadro 5.7 Cuadro de Mando Integral.**



1 *Perspectiva financiera.* Se basa en el propósito clásico de las empresas con ánimo de lucro que consiste en la creación de riqueza para la empresa y para los accionistas, es decir, la maximización del beneficio. Los indicadores desarrollados en esta perspectiva son de tipo financiero, basándose principalmente en la contabilidad de la empresa para su implantación.

2. *Perspectiva del cliente.* El conocimiento del cliente por parte de las empresas se ha convertido en una actividad fundamental. Disponer de indicadores que informen

de las relaciones con los consumidores dotará a la empresa de una posición competitiva privilegiada ya que podrán conocer los elementos que consideran que genera valor.

3. *Perspectiva de procesos internos.* Esta perspectiva ofrece una visión más global del correcto funcionamiento de los departamentos o áreas de negocio de las empresas a través de la cadena de valor. Indicadores de calidad, productividad, eficiencia... resultarían claves en esta perspectiva, ya que influirían en los resultados financieros y comerciales.

4. *Perspectiva de aprendizaje y crecimiento.* Esta última perspectiva hace referencia al desarrollo de indicadores que fomenten el aprendizaje en términos de personas y sistemas, con el objetivo de lograr la excelencia dentro de la organización.

5.4.1 El Cuadro de Mando Integral en la gestión pública.

El CMI es una herramienta de planificación y control de gestión, originaria y de gran aceptación en el sector empresarial, pudiendo ser aplicable también a entidades no lucrativas y relativas al sector público.

Su implantación podría revolucionar la forma de ver la gestión pública, ya que pasaría de existir una planificación a corto o medio plazo, marcada por mandatos políticos de cuatro años, a relacionar los programas de gobierno con los planes estratégicos a largo plazo. Mejorando tanto el cumplimiento de objetivos por parte de los gestores, así como la transparencia y repercusión informativa a los ciudadanos.

Las cuatro perspectivas de las que se compone un CMI, reflejan las áreas más importantes de la actividad de los entes públicos, pero resulta obvio que no tendrán la misma relevancia que en el sector empresarial. Así por ejemplo, la perspectiva de clientes, será fundamental en la gestión pública, mientras que en el ámbito privado el área más importante es del de la perspectiva financiera.

A continuación, se detallan las cuatro áreas que componen el CMI bajo la óptica de la gestión pública:

1. La perspectiva financiera.

Esta magnitud, como se comentaba antes, no es tan importante como en el sector privado, pero si es necesaria, ya que es la que limita la cantidad de recursos disponibles para la prestación de servicios. Es decir, los resultados financieros son necesarios para la gestión pública pero necesitan complementarse con otros resultados.

El objetivo primordial también difiere, ya que en el marco de la Administración pública no se busca maximizar el beneficio, sino aplicar los recursos disponibles, generalmente escasos, de la forma más eficiente.

En la Administración pública, los indicadores de la perspectiva financiera se desarrollan a través de los presupuestos y la Cuenta General.

2. La perspectiva de los usuarios.

En el sector privado la perspectiva denominada de clientes refleja los segmentos de mercado en los que se compete. En cambio, en el ámbito público, esta perspectiva se relaciona con la satisfacción de los ciudadanos, es decir, de los usuarios de los servicios públicos. El objetivo de implementar un sistema de calidad,

conlleva la incorporación de indicadores para realizar un seguimiento acerca de la satisfacción de los clientes.

En las Entidades públicas, los ciudadanos son a la vez clientes y accionistas, y también tienen la responsabilidad de elegir a sus representantes políticos, por eso, las organizaciones públicas deben investigar sobre las necesidades y demandas de la sociedad. Establecer un orden de prioridades es fundamental para asignar de la forma más correcta los recursos que necesitan cada actividad o servicio.

3. La perspectiva de los procesos internos.

Dentro de la literatura de la empresa privada, los procesos internos son conocidos como la cadena de valor. En este apartado se trataría de medir todas las actividades y procesos que componen la cadena de valor de la entidad pública, con el propósito de mejorarlos o adaptarlos a las circunstancias actuales de la organización.

Es decir, se trata de analizar las tareas que se realizan normalmente para, por ejemplo, incrementar la productividad, reducir los tiempos de espera, evitar errores y duplicidades, etc.

4. La perspectiva de la formación y el crecimiento.

Las personas son un recurso fundamental en cualquier entidad y sobre todo, cuando la entidad está atravesando un proceso de cambio organizativo. Debido a las particularidades de la gestión pública es necesario modificar los recursos humanos para conseguir los objetivos de las tres perspectivas anteriores.

Las personas encargadas de la implantación de un CMI en un ente público, debería destinar sus esfuerzos en desarrollar nuevos procesos de gestión de personal, ahorradores de recursos. Es importante que el personal sepa afrontar los procesos de cambio, que exista motivación, y capacidad de trabajo en equipo. Para ello, hay que disponer de adecuados sistemas de información.

Después de analizar las cuatro perspectivas, se puede ver que el CMI no está compuesto exclusivamente de índices financieros, éstos solo representan una cuarta parte, sino que se utilizan otro tipo de indicadores, también estratégicos, de carácter no económico-financiero, como indicadores de calidad, de procesos, de recursos humanos.... que también repercuten en la estrategia de la organización, y son de gran interés en las Administraciones públicas.

En el ámbito público, el avance del CMI, sería la aportación de una visión diferente de la gestión, pasando de una gestión basada en presupuestos y contabilidad financiera, a una visión estratégica y global de la Entidad local.

6 COMUNICACIÓN DE LA INFORMACIÓN EN EL SECTOR PÚBLICO.

Uno de los principios destacados dentro de la NGP, era la gestión “orientada hacia el cliente”, que conllevaba consigo una mejora de la relación Estado-sociedad y el incremento de la participación ciudadana para la toma de decisiones en la vida pública.

Desde el punto de vista de la legalidad, las Entidades locales están obligadas a rendir sus cuentas, entendida esta, como la actuación por la cual informan del destino de los fondos públicos que gestionan. La rendición de cuentas se hace a través del Tribunal de Cuentas y a los Órganos de Control Externo de las Comunidades

Autónomas (OCEX) mediante la aprobación y presentación, en tiempo y forma, de la Cuenta General de la Entidad local.

Pero, con el objetivo de incluir a los ciudadanos en procesos de participación, no es suficiente con la rendición de cuentas, sino que las Entidades locales deben mejorar la “comunicación”. Existe la necesidad de que las Administraciones públicas, y en especial las Entidades locales, por ser las que prestan los servicios más cercanos a los ciudadanos, comuniquen lo que hacen, como lo hacen y que recursos económicos destinan para cada actividad.

Hace unos años, sería impensable considerar que la información de la Administración local fuese difundida a todos los usuarios y ciudadanos. Pero, el auge de las Tecnologías de la Información y las Comunicaciones (en adelante TIC) y la incorporación de sistemas de información adecuados lo hacen viable.

Considero que los elementos necesarios para llevar a cabo una buena comunicación entre los poseedores de la información y los usuarios de la misma son:

- Desarrollar un sistema de información adecuado.
- Implantar herramientas para poder evaluar la gestión.
- Disponer de recursos para comunicar la información.
- Iniciativa y voluntad política.
- Transparencia.

Tanto los sistema de información (contabilidad financiera y contabilidad analítica) como las herramientas de gestión para la evaluación y control de los resultados (indicadores de gestión y cuadro de mando integral), ya han sido desarrollados y explicados en este trabajo.

En la actualidad, disponemos de recursos electrónicos que hacen posible la comunicación y rendición de información de las Entidades locales en tiempo real. Las TIC son herramientas necesarias para la correcta gestión dentro las organizaciones, no solo en el ámbito privado, y así lo está demostrando el auge que han tenido también dentro de la gestión pública, con el denominado “*e-government*” o “gobierno electrónico”.

El *e-government* se podría definir como el uso de internet o de las tecnologías de la información para la comunicación de información por parte de las Administraciones públicas a los ciudadanos. Dentro del concepto de *e-government*, no se incluye solo la difusión de información, sino también el acceso a servicios públicos como, por ejemplo, la solicitud de trámites on-line.

Como indican los profesores Cárcaba García, A. y García García, J. (2008: 271) lo importante de la implementación de estas herramientas, no es ser capaz de divulgar mayor información, sino, “implica, por encima de todo, un nuevo camino para facilitar la relación gobierno-gobernado, algo especialmente valioso en el sector público local, el nivel más próximo al ciudadano de toda la Administración.”

Pero, con disponer de herramientas adecuadas no es suficiente. El verdadero cambio se producirá cuando exista iniciativa y voluntad política de realizar una gestión transparente. Ya que tomar la decisión de presentar toda la información disponible en las Entidades locales, supone para los gestores exponerse, no solo, a la supervisión del órgano de control o Tribunal de Cuentas, sino a la supervisión de toda la ciudadanía.

7 ANÁLISIS EMPÍRICO EN LAS ENTIDADES LOCALES.

7.1 OBJETIVOS Y METODOLOGÍA.

El objetivo de esta investigación es analizar el grado de divulgación de información relativa al proceso de gestión, por parte de las Entidades locales, que permita a los ciudadanos evaluar la acción de sus gestores públicos en términos de eficacia, eficiencia y economía.

El punto de partida es revisar la existencia de ciertos documentos financieros y de gestión publicados en las sedes electrónicas de los ayuntamientos objeto de estudio, en total dieciséis Entidades locales. Para ello se ha tomado como muestra los municipios españoles de más de 250.000 habitantes, teniendo en cuenta la información contenida en el Padrón Municipal del 1 de Enero de 2014.

- **Tabla 7.1 Listado de municipios españoles de más de 250.000 habitantes.**

ENTIDAD LOCAL	PROVINCIA	POBLACIÓN 2014	VARONES	MUJERES
Madrid	Madrid	3.165.235	1.472.990	1.692.245
Barcelona	Barcelona	1.602.386	758.316	844.070
Valencia	Valencia/València	786.424	375.223	411.201
Sevilla	Sevilla	696.676	331.088	365.588
Zaragoza	Zaragoza	666.058	320.232	345.826
Málaga	Málaga	566.913	272.674	294.239
Murcia	Murcia	439.712	215.226	224.486
Palma	Balears, Illes	399.093	194.439	204.654
Palmas de Gran Canaria	Palmas, Las	382.283	185.692	196.591
Bilbao	Bizkaia	346.574	163.377	183.197
Alicante/Alacant	Alicante/Alacant	332.067	161.343	170.724
Córdoba	Córdoba	328.041	157.704	170.337
Valladolid	Valladolid	306.830	144.930	161.900
Vigo	Pontevedra	294.997	140.326	154.671
Gijón	Asturias	275.735	130.204	145.531
Hospitalet de Llobregat	Barcelona	253.518	123.269	130.249
TOTAL		10.842.542		

Fuente: Instituto Nacional de Estadística (INE).

El proceso de búsqueda de los documentos requeridos, se ha realizado a través de las propias sedes electrónicas de cada Administración local, así como en el portal Rendición de Cuentas, entre los meses de enero y febrero de 2015, siguiendo los siguientes criterios:

1. En primer lugar, se ha realizado una localización de los documentos a través del buscador de cada ayuntamiento,
2. En caso de no encontrar la información, se ha procedido a la búsqueda a través del árbol organizativo de cada entidad,

3. Después, si no se ha logrado encontrar los documentos por ninguna de los dos vías anteriores, se realiza la búsqueda mediante el mapa web del portal, y
4. Por último, se ha completado la información a través del portal de “Rendición de Cuentas”.

Respecto a los documentos objeto de búsqueda, éstos se han ordenado en función de las etapas que sigue el proceso de planificación y control de gestión⁷, sin realizar distinciones entre los documentos obligatorios y los que puedan realizarse de manera voluntaria.

- **Cuadro 7.1 Documentos financieros y de gestión buscados en las Entidades locales.**

	INFORMACIÓN DE GESTIÓN
PLANES A LARGO PLAZO	Planes estratégicos
	Seguimiento de Planes estratégicos
	Observatorios Locales
PLANES A MEDIO Y CORTO PLAZO	Planes de Actuación a medio y largo plazo
	Seguimiento del Plan de Actuación
	Memoria de Gestión
	Memoria de Coste y de Rendimiento de Servicios
PLANES FINANCIEROS	Planes financieros
	Información presupuestaria
	Rendición de Cuenta General
	Memoria de la Cuenta Anual (Nota 25 y Nota 26)
OTROS	Incluye auditorías o evaluaciones de calidad de la gestión

⁷ El proceso de planificación y control de gestión está desarrollado en el Apartado 4 del presente trabajo.

7.2 ANÁLISIS DE RESULTADOS.

En las tablas recogidas en el Anexo A, se encuentran los resultados obtenidos y los documentos encontrados después de rastrear las sedes electrónicas de los ayuntamientos seleccionados y completar la información con el portal de Rendición de Cuentas.

La fecha que se encuentra junto a cada documento es la relativa a la del último realizado y publicado por la entidad, así por ejemplo, hay ayuntamientos que tienen los presupuestos del ejercicio 2015, y otros en cambio, aun no los han aprobado en junta, por lo que, el que aparece en la tabla es el presupuesto del ejercicio 2014.

Tampoco se han tenido en cuenta, en este trabajo, los planes que se han elaborado en alguna entidad, pero que finalmente no se han llevado a cabo, o los que se han cancelado después de haberse puesto ya en marcha. Es decir, solo se han tenido en cuenta los planes que se consideran que están en activo.

A continuación, se van a detallar los resultados del proceso de búsqueda. El criterio seguido se va a hacer en función del orden del Cuadro 7.2.

1. Planes a largo plazo.
2. Planes a medio y corto plazo.
3. Planes financieros.
4. Otros.

Dentro del apartado denominado como “**planes a largo plazo**” se recogen los planes donde se debe formular las estrategias a largo plazo de los ayuntamientos, así como, un seguimiento de las mismas.

Solo los ayuntamientos de Madrid y Barcelona tenían los tres documentos. Madrid tenía el “Mapa Estratégico 2011-2015”, “Evolución de los Indicadores Estratégicos 2011-2015” y un “Observatorio de la Ciudad”. Barcelona en cambio los había denominado, “Marco Estratégico 2012-2015”, “Balance Anual del Marco Estratégico 2012-2015” y “Anuario Estadístico”.

Los ayuntamientos de Bilbao y Gijón tenían dos de los tres documentos. Bilbao tenía los “Ejes Estratégicos del Plan de Gobierno” y “Datos Estadísticos e Indicadores de Bilbao”. Gijón, en cambio, disponía de un “Plan Estratégico 2002-2012” y un “Observatorio Socio-Económico”.

Por último, Palmas de Gran Canaria y Hospitalet de Llobregat, solo tenían una de las herramientas, tratándose en los dos casos del Observatorio Local. En Las Palmas de Gran Canaria era el “Observatorio Socio-Económico” y en Hospitalet de Llobregat “Anuario Estadístico”.

En los “**planes a corto y medio plazo**” se recogen los documentos relativos a la planificación y programación. En este apartado, solo el ayuntamiento de Madrid disponía de los cuatro documentos, “Programa Operativo de Gobierno 2011-2015”, “Seguimiento del Programa Operativo de Gobierno”, “Memoria 2013” y “Memoria de Cumplimiento de Objetivos”.

El ayuntamiento de Barcelona, tenía tres de los cuatro documentos. El “Programa de Actuación Municipal 2012-2015”, “Balance del Programa de Inversiones Municipales” y la “Memoria de Coste y Rendimiento del Servicio 2013”.

Por último, Bilbao tenía el “Plan de Gobierno 2011-2015” y La “Memoria Municipal”. Y Gijón, solo la “Memoria de Gestión 2009”.

El siguiente apartado es el de los “**planes financieros**”, en los que se dispone de mayor información debido a la obligación legal de realizar los presupuestos municipales anualmente y de elaborar y rendir las Cuentas Anuales de la entidad.

Los ayuntamientos que habían elaborado planes financieros son solo cuatro: Madrid (“Plan Económico-Financiero 2012-2016”), Barcelona (“Marco Financiero 2013-2016”), Valencia (“Plan de Ajuste 2012”) y Málaga (“Plan de Ajuste Económico - Financiero 2013-2020”).

En cambio, todos los ayuntamientos han presentado tanto el Presupuesto Municipal, como las Cuentas Anuales o Cuenta General, incluyendo en esta última la Memoria. En cambio, ningún ayuntamiento ha presentado información sobre el coste de las actividades, y solo algún ayuntamiento ha elaborado los indicadores de gestión. (Madrid, Barcelona, Murcia, Valladolid y Vigo).

En el último apartado, denominado “**otros**”, se analiza si se han realizado auditorías o evaluaciones de calidad de la gestión. Solo el ayuntamiento de Madrid dispone del “Modelo EFQM de Excelencia” de la Fundación Europea para la Gestión de la Calidad (en inglés, *European Foundation for Quality Management*, EFQM).

7.3 CONCLUSIONES DEL ANÁLISIS EMPÍRICO.

Lo primero que llama la atención al analizar las sedes electrónicas de los ayuntamientos es la insuficiente falta de información en relación con la gestión. En general, la única información encontrada era la relativa a los planes financieros de la entidad, es decir, Presupuestos Municipales y Cuentas Anuales.

Destacan los ayuntamientos de Madrid y Barcelona, siendo los únicos que presentaban una información para la gestión bastante completa. En el caso del Ayuntamiento de Madrid, ofreciendo todos los documentos objeto de búsqueda en este trabajo.

Después de los datos observados también cabe destacar la ausencia de una metodología ordenada y lógica a la hora de publicar información de gestión en la página web, así como, la falta de normalización, estandarización y homogeneidad para referirse a los diferentes documentos. La siguiente tabla muestra las diferentes denominaciones utilizadas por las entidades examinadas para referirse a cada tipo de documento.

- **Cuadro 7.2 Denominaciones utilizadas en las entidades analizadas para referirse a los diferentes documentos financieros y de gestión.**

	INFORMACIÓN DE GESTIÓN	DENOMINACIONES OBSERVADAS
PLANES A LARGO PLAZO	Planes estratégicos	Mapa Estratégico, Marco Estratégico, Plan Estratégico, Ejes Estratégicos del Plan de gobierno
	Seguimiento de Planes estratégicos	Evolución de Indicadores Estratégicos, Balance Anual del Marco Estratégico
	Observatorios Locales	Observatorio Socioeconómico, Anuario Estadístico, Observatorio de la Ciudad, Informe Estadístico, Datos Estadísticos e Indicadores

PLANES A MEDIO Y CORTO PLAZO	Planes de Actuación a medio y largo plazo	Plan de Gobierno, Programa de Actuación Municipal, Plan Operativo de Gobierno
	Seguimiento del Plan de Actuación	Balace del Programa de Inversiones Municipal, Seguimiento del Programa Operativo de Gobierno
	Memoria de Gestión	Memoria de Gestión, Memoria, Memoria Municipal
	Memoria de Coste y de Rendimiento de Servicios	Memoria de Cumplimiento de Objetivos, Memorias de Coste y Rendimiento de Servicios
PLANES FINANCIEROS	Planes financieros	Plan de Ajuste, Plan de Ajuste Económico –Financiero, Plan Económico-Financiero, Marco Financiero
	Información presupuestaria	Presupuesto Municipal. Presupuestos Generales, Presupuesto
	Rendición de la Cuenta General	Cuenta Anual, Cuenta General
	Memoria de la Cuenta Anual (Nota 25 y Nota 26)	
OTROS	Incluye auditorías o evaluaciones de calidad de la gestión	

Todos los ayuntamientos disponían de un portal de transparencia, donde se encontraron también diferentes terminologías para su denominación: “Portal de Transparencia”, “Gobierno Abierto” o “Transparencia Municipal”. Pero, aun poniendo a disposición de la ciudadanía estos portales, la información contenida en los mismos es insuficiente. En muchos casos, solo presentaban los Índices de Transparencia elaborados por la organización Transparencia Internacional España.⁸

Por último, poner de manifiesto que en los ayuntamientos en los que existe más de un idioma oficial, se presentan algunos documentos en uno solo, (en gallego o en catalán, por ejemplo) aunque las sedes electrónicas permitan una visión global en los dos idiomas. Este hecho limita el acceso a la información a un número mayor de usuarios.

⁸ Transparencia Internacional España es una organización no gubernamental que tiene como objetivo mejorar la transparencia e incrementar el nivel de información que proporcionan las Entidades públicas. Para ello, elabora y publica unos Índices de Transparencia que pueden consultarse en <http://www.transparencia.org.es/>

8 CONCLUSIONES.

En este trabajo se ha planteado un marco teórico y normativo de la gestión de los servicios públicos y se ha realizado un análisis de la información de gestión contenida en los ayuntamientos de mayor tamaño, extrayéndose las siguientes conclusiones.

Tras la crisis se puso en duda el sistema de gestión de las Entidades locales y su sostenibilidad a largo plazo, y se evidenció la necesidad de incorporar mecanismos para su mejora.

El primer paso, es disponer de sistemas de información adecuados que permitan a los gestores la toma de decisiones fundamentada en la utilización de los recursos públicos de forma eficaz y eficiente, y que sirvan de soporte para el proceso de planificación y control de la gestión. Para tal fin, es necesario incluir en las Administraciones públicas unos principios, normas y herramientas que posibiliten la implantación de una contabilidad analítica que permita determinar los costes de los servicios públicos.

Por otro lado, incorporar herramientas de medición, control y evaluación de la gestión. El uso de indicadores de gestión se ha demostrado que es útil para tales fines, ya que valora el cumplimiento de los objetivos establecidos en los planes de acción y programas de forma objetiva.

Por último, el avance de la tecnología a puesto a disposición de las Administraciones públicas herramientas para la rendición de información. Las Entidades locales deben dotar a sus organizaciones de tecnologías, como el *e-government*, que facilite la publicación de información en tiempo real, con el fin de mejorar la transparencia y el control por parte de los ciudadanos.

Después de realizar el estudio, analizando la información de gestión disponible en los ayuntamientos con poblaciones mayores de 250.000 habitantes, se puede concluir que se dispone de insuficiente información en relación con la gestión, así como deficiencias a la hora de comunicarla a los ciudadanos. Existe una falta de normalización y estandarización, se utilizan diferentes denominaciones para referirse a los mismos documentos, por lo que debería existir la obligación de homogeneizar la información presentada por los ayuntamientos.

9 BIBLIOGRAFÍA.

- BARROS DA SILVA FILHO, J.B.; RODRÍGUEZ GONZÁLEZ, R. (2004). "Una nueva visión del Cuadro de Mando Integral para el sector público". Revista iberoamericana de contabilidad de gestión, nº 24, pp. 117-148. Disponible en http://www.observatorio-iberoamericano.org/RICG/N%C2%BA_4/Joao%20Batista%20Barros%20y%20Ricardo%20Rodr%C3%ADguez%20Gonz%C3%A1lez.pdf (Consultado el 3 de febrero de 2015)
- CABIEDES MIRAGAYA, L. (2001). "Presupuesto y nueva gestión pública". VII seminario sobre gestión pública local. Evaluación y control de políticas públicas: Indicadores de gestión, Gijón.
- CÁRCABA GARCÍA, A.; GARCÍA GARCÍA, J. (2008). "La Administración local española en la Red. El ejercicio de la responsabilidad pública en el siglo XXI". Papeles de economía española, nº 115, pp. 270-287.

- CARRASCO DÍAZ, D.; BUENDÍA CARRILLO, D. (2013). "La normalización de la contabilidad de costes en la administración local". Auditoría Pública, nº 58, pp. 101-115.
Disponible en <http://www.auditoriapublica.com/hemeroteca/Pag%20101-115-n59-10.pdf> (Consultado el 5 de noviembre de 2014)
- CARRASCO DÍAZ, D.; BUENDÍA CARRILLO, D.; LLORENTE MUÑOZ, V. (2009). "Cálculo de costes e indicadores de gestión en servicios municipales. El proyecto FEMP: pasado, presente y futuro". XI Congreso internacional de costes y gestión, Patagonia Argentina. Disponible en <http://www.intercostos.org/documentos/1256283275-4-30.pdf> (Consultado el 8 de marzo de 2015)
- FERNANDEZ SANTOS, Y. (2006). "Evaluación de las "5Es" en las actuaciones de las entidades públicas locales: investigación empírica en el municipio de León". Tesis doctoral. Universidad de León.
- GARCIA SANCHEZ, I.M. (2007). "La nueva gestión pública: evolución y tendencias". Presupuesto y gasto público, nº 47, pp. 37-64. Disponible en http://www.ief.es/documentos/recursos/publicaciones/revistas/presu_gasto_publico/47_GarciaSanchez.pdf (Consultado el 15 de mayo de 2015)
- GONZÁLEZ-SALAS FOLGUERAS, J.; PABLOS RODRÍGUEZ, J.L. (2001). "La gestión presupuestaria: realidad y perspectivas". VII seminario sobre gestión pública local. Evaluación y control de políticas públicas: Indicadores de gestión, Gijón.
- GUINART I SOLÁ, J.M. (2003). "Indicadores de gestión para las entidades públicas". VII Congreso Internacional del CLAD sobre la Reforma del Estado y de la Administración Pública, Panamá. Disponible en <https://clasesmunicipios.files.wordpress.com/2008/11/indicadorescladmb.pdf> (Consultado el 20 de noviembre de 2014)
- IGAE (2007). INTERVENCIÓN GENERAL DE LA ADMINISTRACIÓN DEL ESTADO. Indicadores de Gestión en el Ámbito del Sector Público. Madrid.
- IGAE (2004). INTERVENCIÓN GENERAL DE LA ADMINISTRACIÓN DEL ESTADO. Principios Generales sobre Contabilidad Analítica de las Administraciones Públicas. Madrid.
- LÓPEZ DÍAZ, A. (2001). "Presupuesto, programas e indicadores". VII seminario sobre gestión pública local. Evaluación y control de políticas públicas: Indicadores de gestión, Gijón.
- NATERA PERAL, A. (2004). "La noción de gobernanza como gestión pública participativa y reticular". Documentos de Trabajo Política y Gestión. Universidad Carlos III de Madrid. Disponible en <http://www.conselldemallorca.net/media/13994/Antonio%20Natera.pdf> (Consultado el 16 de mayo de 2015)
- MENDOZA MAYORDOMO, X. (1993). "Management público e indicadores de gestión: una perspectiva organizativa". Ekonomiaz, nº 26, pp. 44-65. Disponible en <http://dialnet.unirioja.es/descarga/articulo/273960.pdf> (Consultado el 18 de noviembre de 2014)
- MORA CORRAL, A.J.; VIVAS URIETA, C. (2001). Nuevas Herramientas de Gestión Pública: El Cuadro de Mando Integral. AECA. Madrid.

- ORTIGOSA LÓPEZ, R. (2010). “La información de gestión en el nuevo PGCP”. XVI Seminario sobre Gestión Pública Local. La administración que demanda la ciudadanía, Gijón.
- PABLOS RODRÍGUEZ, J.L. (2010). “El Proyecto FEMP, una herramienta para la implantación de la presupuestación por objetivos, la gestión por procesos y la elaboración de las memorias de gestión”. XVI Seminario sobre Gestión Pública Local. La administración que demanda la ciudadanía, Gijón.
- PABLOS RODRÍGUEZ, J.L. (2011). “La gestión de los servicios públicos locales y el sistema de información contable”. Contabilidad, nº 230, pp. 94-102.
- RODRÍGUEZ PLAZA, S. (2006). Directrices generales para la implantación de la contabilidad analítica en las administraciones públicas. La Rioja. Disponible en dialnet.unirioja.es/descarga/articulo/1455510.pdf (Consultado el 4 de diciembre de 2014)
- ROYO MONTAÑÉS, S.; ACERETE GIL, J.B.; MARTÍ LOPEZ, C. (2012). “Rendición de cuentas en los ayuntamientos españoles a través de indicadores de gestión”. Presupuesto y gasto público, nº66, pp. 183-198. Disponible en http://www.ief.es/documentos/recursos/publicaciones/revistas/presu_gasto_publico/66_09.pdf (Consultado el 24 de Abril de 2015)
- SOLDEVILA, PILAR.; VIVAS, CARLOS. (2011). “La gestión de costes en el sector público”. Revista de Contabilidad y Dirección, vol. 13, pp. 61-76. Disponible en http://www.accid.org/revista/documents/La_gestion_de_costes_en_el_sector_publico.pdf (Consultado el 3 de diciembre de 2014)
- VIVAS URIETA, C. (2002). “Ayuntamiento de Sant Cugat”. VIII Seminario sobre Gestión Pública Local. La gestión financiera de las entidades locales: Realidad y perspectivas, Gijón.

Legislación.

- Constitución Española de 27 de diciembre de 1978. (BOE núm. 311, de 29 de diciembre).
- Ley 19/2013, de 9 de diciembre, de transparencia, acceso a la información pública y buen gobierno. (BOE núm. 295, de 10 de diciembre).
- Ley 27/2013, de 27 de diciembre, de racionalización y sostenibilidad de la Administración Local. (BOE núm. 312, de 30 de diciembre).
- Ley 47/2003, de 26 de noviembre, General Presupuestaria. (BOE núm. 284, de 27 de noviembre).
- Ley Orgánica 2/2012, de 27 de abril, de Estabilidad Presupuestaria y Sostenibilidad Financiera. (BOE núm. 103, de 30 de abril).
- Orden EHA/1037/2010, de 13 de abril, por la que se aprueba el Plan General de Contabilidad Pública. (BOE núm. 102, de 28 de abril de 2010).
- Orden HAP/2075/2014, de 6 de noviembre, por la que se establecen los criterios de cálculo del coste efectivo de los servicios prestados por las entidades locales. (BOE núm. 270, de 7 de noviembre).

Páginas web consultadas.

AITECO CONSULTORES. Indicadores de gestión en la Administración Pública. <http://www.aiteco.com/indicadores-de-gestion/> (Consultado el 21 de noviembre de 2014)

FEDERACION ESPAÑOLA DE MUNICIPIOS Y PROVINCIAS (FEMP). Implantación de un Sistema Integrado de Costes e Indicadores en la Administración. <http://www.costes-indicadores.com/> (Consultado el 16 de abril de 2015)

GRANDES PYMES. Definición y características de los indicadores de gestión empresarial. <http://jcvalda.wordpress.com/2012/12/10/definicion-y-caracteristicas-de-los-indicadores-de-gestion-empresarial/> (Consultado el 21 de noviembre de 2014)

INTERVENCIÓN GENERAL DE LA ADMINISTRACIÓN DEL ESTADO. <http://www.igae.pap.meh.es/sitios/igae/es-ES/Paginas/inicio.aspx> (Consultado el 15 de febrero de 2015)

LANTARES SOLUTIONS. Cuadro de Mando Integral: Todo lo que Debes Saber. <http://www.lantares.com/blog/bid/331346/Cuadro-de-Mando-Integral-Todo-lo-que-Debes-Saber> (Consultado el 6 de marzo de 2015)

NUEVA GERENCIA PÚBLICA. Los indicadores de gestión. <http://nuevagerenciapublica.blogspot.com.es/p/los-indicadores-de-gestion.html> (Consultado el 22 de noviembre de 2014)

MINISTERIO DE HACIENDA Y ADMINISTRACIONES PÚBLICAS. Proyecto CANOA. <http://www.oficinavirtual.pap.minhap.gob.es/sitios/oficinavirtual/es-ES/CatalogoSistemasInformacion/CANOA/Paginas/QueEs.aspx> (Consultado el 20 de febrero de 2015)

RENDICIÓN DE CUENTAS. <http://www.rendiciondecuentas.es/es/index.html> (Consultado el 2 de mayo de 2015)

	INFORMACIÓN DE GESTIÓN	PALMAS DE GRAN CANARIA	BILBAO	ALICANTE	CÓRDOBA	VALLADOLID	VIGO	GIJÓN	HOSPITALET DE LLOBREGAT
PLANES A LARGO PLAZO	Planes estratégicos	D.N.E.	D.R.	D.N.E.	D.N.E.	D.N.E.	D.N.E.	D.R.	D.N.E.
	Seguimiento de Planes estratégicos	D.N.E.	D.N.E.	D.N.E.	D.N.E.	D.N.E.	D.N.E.	D.N.E.	D.N.E.
	Observatorios Locales	D.R.	D.R.	D.N.E.	D.N.E.	D.N.E.	D.N.E.	D.R.	D.R.
PLANES A MEDIO Y CORTO PLAZO	Planes de Actuación a medio y largo plazo	D.N.E.	D.R.	D.N.E.	D.N.E.	D.N.E.	D.N.E.	D.N.E.	D.N.E.
	Seguimiento del Plan de Actuación	D.N.E.	D.N.E.	D.N.E.	D.N.E.	D.N.E.	D.N.E.	D.N.E.	D.N.E.
	Memoria de Gestión	D.N.E.	D.R.	D.N.E.	D.N.E.	D.N.E.	D.N.E.	D.R.	D.N.E.
	Memoria de Coste y de Rendimiento de Servicios	D.N.E.	D.N.E.	D.N.E.	D.N.E.	D.N.E.	D.N.E.	D.N.E.	D.N.E.
PLANES FINANCIEROS	Planes financieros	D.N.E.	D.N.E.	D.N.E.	D.N.E.	D.N.E.	D.N.E.	D.N.E.	D.N.E.
	Información presupuestaria	D.R.	D.R.	D.R.	D.R.	D.R.	D.R.	D.R.	D.R.
	Rendición de Cuenta General	D.R.	D.R.	D.R.	D.R.	D.R.	D.R.	D.R.	D.R.
	Memoria de la Cuenta Anual Nota 25 Nota 26	- D.R. - D.N.E. - D.N.E.	- D.R. - D.N.E. - D.R.	- D.R. - D.N.E. - D.R.	- D.R. - D.N.E. - D.N.E.				
OTROS	Incluye auditorías o evaluaciones de calidad de la gestión	D.N.E.	D.N.E.	D.N.E.	D.N.E.	D.N.E.	D.N.E.	D.N.E.	D.N.E.

LEYENDA: D.R. Documento Rendido. D.N.E. Documento No Encontrado