



## CONTA XERAL 2014

# MEMORIA XUSTIFICATIVA DO CUSTO RENDEMENTO DOS SERVIZOS E GRADO DE CUMPRIMENTO DE OBXECTIVOS .

### I.- INTRODUCCIÓN.

Continuando no camiño emprendido no exercicio 2012 de medición dos custes dos servizos e inicio do desenvolvemento futuro da contabilidade analítica, realizouse para 2014 a análise do custo rendementos dos servizos, así como do grado de cumprimento dos mesmos.

Nos últimos tempos cada vez vaise facendo patente a necesidade de contar na Admisitración Local de un sistema de contabilidade analítica que permita facer un control do custo dos servizos públicos.

a.- Por unha banda son moitas as disposicións legais que veñen a impoñer ese control do custe dos servizos, así:

- a.1.- De acordo co disposto no Art. 211 do texto refundido da Lei Reguladora das Facendas Locais, aprobado por Real Decreto Lexislativo 2/2004, de 5 de marzo (TRLRFL) os municipios de máis de 50.000 habitantes e as demais entidades locais de ámbito superior acompañarán á conta xeral:
- a. Unha memoria xustificativa do custo e rendemento dos servizos públicos.
  - b. Unha memoria demostrativa do grado en que se cumpriron os obxectivos programados con indicación dos previstos e alcanzados, co seu custo.

No mesmo sentido que o artigo referido a Instrución do modelo normal de Contabilidade Local, aprobada por Orde EHA/ 4041 /2004, de 23 de novembro (ICAL) establece na súa Regra 101.3 que os municipios con poboación superior a 50.000 habitantes e as demais entidades locais de ámbito superior acompañarán, ademais, á Conta Xeral:

- a) Unha Memoria xustificativa do custo e rendemento dos servizos públicos.
- b) Unha Memoria demostrativa do grado en que se cumpriron os obxectivos programados con indicación dos previstos e alcanzados co custo dos mesmos.

Esa obriga é a que se está a cumprir mediante a elaboración da actual memoria conxunta.

a.2.- Ademais, a propia ICAL establece no punto 21.c) da Memoria un apartado dedicado a Indicadores de Xestión, cuxa variable principal é o custo do servizo.

a.3.- No ámbito estatal a publicación do Plan Xeral de Contabilidade Pública en 2010 trouxo como principal novidade, con relación ao tema que nos ocupa, a inclusión nas contas anuais de información complementaria á información financeira e orzamentaria que permitise apoiar a adopción racional de decisións. Neste sentido, incorpóranse á Memoria os apartados 25 e 26. O apartado 25. Información sobre o custo das actividades, que contén unha serie de cadros resumos sobre os custos da entidade, os custos por actividade que implican a obtención de taxas e prezos públicos e sobre a marxe de cobertura daquelas actividades que contén con ingresos finalistas (devanditos resumos podémolos ver no cadro 1). Pola súa banda, o apartado 26. Indicadores de xestión, recolle unha serie de indicadores de eficacia, eficiencia, economía e de medios de produción.

Na normativa sobre contabilidade pública do sector estatal inspírase a do sector local, e así no Borrador de Orde polo que se haberá de aprobar a nova Instrución do Modelo Normal de Contabilidade Local dáse un maior protagonismo (derivado da súa adaptación ao Plan Xeral de Contabilidade Pública mencionado) ao cálculo do custo dos servizos públicos municipais polo, ao sinalar no apartado 11.f) da parte terceira dedicada á elaboración das contas anuais que a información contida nas notas 26. Información sobre o custo das actividades e 27. Indicadores de xestión da Memoria elaborárase, polo menos, para os servizos e actividades que se financien con taxas ou prezos públicos e, unicamente, estarán obrigados a cumprimentala os municipios de máis de 50.000 habitantes e as demais entidades locais de ámbito superior.

Ademais, para a confección da información a que se refiren as citadas notas teranse en conta os criterios establecidos nos documentos Principios xerais sobre Contabilidade Analítica das Administracións Públicas e Os Indicadores de Xestión no ámbito do Sector Público, así como na Resolución de 28 de xullo de 2011, da Intervención Xeral da Administración do Estado, pola que se regulan os criterios para a elaboración da información sobre os custos de actividades e indicadores de xestión a incluír na memoria das contas anuais do Plan Xeral de Contabilidade Pública.

A nova instrución de contabilidade local aprobada pola Orde HAP/1781/2013, de 20 de setembro BOE 237 de 3 de outubro de 2013

Xa a Regra 13 ao tratar os fines da contabilidade local destaca os de “a) Subministrar la información económica e financeira que sea necesaria para la toma de decisións, tanto en el orden político como en el de xestión. b) Facilitar información para la determinación del custe e rendemento de los servizos públicos. “

Nesa liña incluíuse por primeira vez na memoria des contas anuais información do custe por actividade no apartado 26 da memoria, “o cal contribuirá a mellorar a calidade da información contable no sector público local.”

a.4.- Por outra banda o artigo 7.3 da lei orgánica 2/2012 do 27 de abril de estabilidade presupostaria e sostenibilidade financeira (LOEP) dispón que as disposicións legais e regulamentarias, na súa fase de elaboración e aprobación, os actos administrativos, os contratos e os convenios de colaboración, así como calquera outra actuación dos suxeitos incluídos no ámbito de aplicación desta Lei que afecten aos gastos ou ingresos públicos presentes ou futuros, deberán valorar as súas repercusións e efectos, e supeditarse de forma estrita ao cumprimento das esixencias dos principios de estabilidade orzamentaria e sostenibilidade financeira.

Nese sentido segundo define o artigo 4 da citada norma entenderase por sostenibilidade financeira a capacidade para financiar compromisos de gastos presentes ou futuros dentro dos límites do déficit e da débeda pública, conforme ao establecido nesta lei e na normativa europea.

Vemos que esa análise de sostenibilidade implica necesariamente a análise do custo presente e futuro da actuación (custo), así como a capacidade para financeira (rendemento) e por tanto una comprobación, a través do estudo de custos do mesmo do grado de recuperación de custos da mesma.

a.5.- No mesmo sentido, en outras normas non contables, vense a establecer implicitamente a necesidade do control de custos. A propia LBRL en redacción dada ao seu artigo 106 ter. Pola lei 27/2013, de 27 de decembro, de racionalización e sostenibilidade da Administración Local dispón que “todas as Entidades Locais calcularán antes do día 1 de novembro de cada ano o custo efectivo dos servizos que prestan, partindo dos datos contidos na liquidación do orzamento xeral e, no seu caso, das contas anuais aprobadas das entidades vinculadas ou dependentes, correspondente ao exercicio inmediato anterior. O cálculo do custo efectivo dos servizos terá en conta os custos reais directos e indirectos dos servizos conforme aos datos de execución de gastos mencionados no apartado anterior. Por Orde do Ministro de Facenda e Administracións Públicas desenvolveranse estes criterios de cálculo. Todas as Entidades Locais comunicarán os custos efectivos de cada un dos servizos ao Ministerio de Facenda e Administracións Públicas para a súa publicación.”

a norma incide pois na necesidade do control de custos dos servizos e así a exposición de motivos da mencionada lei 27/2013 “como medida de transparencia, establécese a obrigación de determinar o custo efectivo dos servizos que prestan as Entidades Locais, de acordo con criterios comúns, e dispónse o seu remisión ao Ministerio de Facenda e Administracións Públicas para a súa publicación. Esta medida considérase un paso fundamental en mellóraa da información dispoñible, eliminando asimetrías, para tómaa de decisións dos cidadáns e da Administración, e contribuirá de forma permanente ao aumento da eficiencia. Neste sentido, coa publicación agregada da información de todos os custos efectivos dos servizos prestados por todas as Entidades Locais o Ministerio de Facenda e Administracións Públicas contribúe a garantir o cumprimento do principio de eficiencia de conformidade co artigo 7 da Lei Orgánica 2/2012, de 27 de abril, de Estabilidade Presupostaria e Sostenibilidade Financeira.”



Se ben é certo que en novembro de este ano 2014 será obrigatorio ese cálculo do custo efectivo dos servizos que presta o concello, debe advertirse que non se conta na actualidade con desenvolvemento regulamentario que estableza os criterios para esa análise.

a.6.- Por último en materia de taxas e prezo público, establécese a determinación das súas tarifas en función do custo dos respectivos servizos públicos. No caso das taxas establece o artigo 24.2 do TRLRFL que, en xeral, o importe das taxas pola prestación dun servizo ou pola realización dunha actividade non poderá exceder, no seu conxunto, do custo real ou previsible do servizo ou actividade de que se trate ou, na súa falta, do valor da prestación recibida, e, en sentido inverso no caso de prezos públicos o artigo 44.1 da mesma norma establece o importe dos prezos públicos deberá cubrir como mínimo o custo do servizo ou da actividade realizada.

Así no caso das taxas, segundo dispón o artigo 25 do TRLRFL os acordos de establecemento de taxas pola utilización privativa ou o aproveitamento especial do dominio público, ou para financiar total ou parcialmente os novos servizos, deberán adoptarse á vista de informes técnico-económicos nos que se poña de manifesto o valor de mercado ou a previsible cobertura do custo daqueles, respectivamente, verificando o cumprimento na determinación das tarifas de acordo cos criterios establecidos no artigo 24 do mesmo texto, preceptos que deben completarse co disposto no artigo 20 da Lei 8/1989, de 13 de Abril, de Taxas e Prezos Públicos, que esixe que toda proposta de establecemento dunha nova taxa ou de modificación específica das contías dunha preexistente, inclúa entre os antecedentes e estudos previos para a súa elaboración, unha memoria económico-financieira sobre o custo ou valor do recurso ou actividade de que se trate e sobre a xustificación da contía da taxa proposta.

b.- Por outra banda ao marxe de obrigas legais puntuais existen razóns de fondo para desenvolver ese sistema de contabilidade analítica:

b.1.- En primeiro lugar dende a perspectiva do control. No ámbito público o tradicional control de legalidade tende cada vez máis a completarse con eses controis de eficacia e eficiencia o que obriga a analizar a xestión non só desde a perspectiva da procura da fraude senón ademais nunha análise crítica sobre as oportunidades de mellora na eficiencia da xestión pública. Isto ten a súa lóxica, pois para saber se alcanzáronse os obxectivos previstos na prestación dos servizos ou a realización de actividades, debe saberse se a adquisición de recursos para a obtención daqueles realizouse en condicións óptimas de calidade, cantidade e prezo, e se fíxose un uso racional dos mesmos, tendo en conta que, no sector público, racionalidade non equivale a rendabilidade, pois o fin último perseguido é a satisfacción do interese xeral.

b.2.- Dende o punto de vista de toma de decisións, debe partirse do feito de que as Entidades locais parten duns recursos escasos e limitados para levar a cabo a prestación de servizos. Tales servizos hanse de prestar de forma óptima e correcta polo que, ademais de na legalidade, han de basearse nos principios de eficacia, eficiencia e economía.

A economía defínese como a obtención dos recursos ou servizos prestados ao mínimo custo. Na Constitución Española existen referencias a estes principios (artigos 31 e 103), do mesmo xeito que no Texto Refundido da Lei Xeral Presupuestaria, aprobada por Real decreto legislativo 1091/1988 (LXP) no seu artigo 134, e son tamén inspiradores da actuación de Comunidades Autónomas e Corporacións Locais, quen os teñen previstos nas súas respectivas normativas.

A eficiencia virá determinada pola relación entre os bens adquiridos ou producidos ou os servizos prestados por unha banda (outputs), e os recursos utilizados por outro (inputs).

A eficacia dunha organización medirase polo grado de cumprimento dos obxectivos contidos nos programas de actuación da mesma.

Pódese dicir que unha organización é eficaz cando, dispoñendo duns recursos limitados e uns obxectivos previamente fixados para un período de tempo determinado, ve cumpridos devanditos obxectivos.

c.- Partindo desa dobre vertente da necesidade do cálculo do custo e rendemento dos servizos, de esixencias legais puntuais, así como da necesidade operativa de cara á xestión e toma de decisións e o control, pódense definir como obxectivos básicos a acadar no establecemento dun sistema de

cálculo de custos no ámbito municipal (de acordo coa metodoloxía de cálculo suscitada na Resolución de 28 de xullo de 2011, á que se fai referencia a continuación) os seguintes:

- a. Posibilitar o control de eficiencia.
- b. Facilitar a elaboración da Conta Xeral da Entidade Local
- c. Permitir, dunha forma máis obxectiva, a fixación de prezos e taxas en base ao custo.
- d. Facilitar a toma de decisións aos distintos usuarios internos da organización.
- e. Permitir realizar unha asignación racional dos recursos do organismo aos distintos servizos mediante o adecuado estudo dos seus procesos e a xustificación das súas necesidades
- f. Permitir a comparabilidade da información con outros entes locais que presten servizos similares.
- g. Obter a información necesaria para xustificar as necesidades financeiras ante organismos financiadores como as comunidades autónomas, as deputacións e o goberno central, especialmente con relación ao financiamento dos denominados servizos impropios.
- h. Axudar a determinar o importe polo que deberá ser capitalizado calquera activo producido polo Organismo.

## II.-NORMATIVA APLICADA

Obsérvase que unha das principais problemáticas á hora da implantación dun sistema de contabilidade analítica é a ausencia de regulación específica sobre criterios, obrigas e establecemento da mesma.

a.- No ámbito estatal si existe un certo desenvolvemento normativo no eido da contabilidade analítica do sector público, un proceso de normalización impulsado pola Intervención Xeral da Administración do Estado (IGAE).

- O primeiro momento neste senso foi a aparición do proxecto CANOA (Contabilidade Analítica Normalizada para as Organizacións da Administración) (IGAE, 1994).

- O citado proxecto tivo un gran impulso coa publicación dos documentos Principios Xerais sobre Contabilidade Analítica das Administracións Públicas (IGAE 2004) e Os Indicadores de xestión no ámbito do Sector Público (IGAE 2007), nos que se recollen basicamente os principios reitores (tomando como base a filosofía subxacente no proxecto CANOA) que deben presidir a elaboración de información económica interna tanto sobre o custo dos servizos prestados polas distintas administracións públicas como, nunha etapa posterior, a confección de indicadores de xestión. De acordo co Plan Xeral de Contabilidade Pública (da Administración do Estado) para a elaboración de calquera información sobre o custo dos servizos, deben seguirse os cuitados documentos.

- Con posterioridade, e para clarificar determinados conceptos (ao obxecto de adaptalos ao xa comentado proxecto CANOA), publicouse a Resolución de 28 de xullo de 2011 que regula os criterios para a elaboración da información sobre os custos de actividades e indicadores de xestión a incluír na memoria das contas anuais do Plan Xeral de Contabilidade Pública (non supón unha derogación senón unha clarificación dos anteriores, se ben só se poderán usar os documentos antes mencionados (IGAE 2004/ IGAE 2007) cando non se opoñan ás normas desenvolvidas na citada Resolución.

b.- No ámbito local non existe un desenvolvemento normativo específico de principios e normas de contabilidade analítica, se ben tomando como base o anterior e ante a preocupación por parte dalgúns responsables municipais de obter información comparable do custo de determinados servizos públicos que servise de apoio tómaa de decisións, a FEMP puxo en marcha un proxecto de cálculo de custos no ámbito municipal, no que se conxugasen as sinerxias que se puidesen producir entre xestores locais e profesores universitarios especialistas no tema. Como resultado do anterior, a FEMP creou unha propia web do Proxecto que leva por título Implantación dun Sistema Integrado de custos e indicadores na Administración Local na que se ofrece información achega da metodoloxía de traballo, os indicadores calculados para os distintos servizos municipais, así como outras

cuestións de interese do Proxecto (impulsado na X Asemblea Xeral que estableceu un Plan 2012-2016, para a implantación da metodoloxía común de custos baseada nas actividades así como o establecemento de indicadores.

Non obstante este proxecto non contén de momento un sistema pechado de seguimento de custos nin a determinación concreta de medidores, polo que a súa utilidade práctica no momento actual resulta limitada, razón para o que o traballo desenvolvido atenda principalmente aos mencionados documentos da IGAE coa problemática de adaptación ao ámbito local que se menciona na presente memoria.

Á espera do desenvolvemento normativo por Orde do Ministro de Facenda e Administracións Públicas previsto no artigo 106.ter da LBRL que desenvolvan estes criterios de cálculo, mantense, como se expón a continuación os mesmos criterios utilizados no tocante ao exercicio 2012.

### III.- DEFINICIÓNS DE CONCEPTOS INTEGRANTES NO SISTEMA E ACLARACIÓNS TERMINOLÓXICAS

Inclúense os conceptos xerais mais relevantes recollidos no documento “Principios Xerais sobre Contabilidade Analítica das Administracións Públicas” (IGAE 2004), se ben como se indica no apartado anterior e se desenvolve no seguinte tales conceptos deberán de adaptarse ás estruturas, procedementos e necesidades específicas de cada entidade

#### 1.- CONCEPTOS PREVIOS.

- Sistema de Contabilidade Analítica : Conxunto de técnicas contables que permite o estudo dunha organización tanto desde o punto de vista orgánico como funcional mediante a análise detallada dos seus compoñentes co obxectivo de obter información relevante sobre o proceso de formación de custos e ingresos tanto temporal como cualitativamente, de xeito eficiente.

- Custo: É a valoración monetaria dos consumos necesarios realizados ou previstos pola aplicación racional dos factores produtivos na obtención dos bens, traballos ou servizos que constitúen os obxectivos do suxeito contable.

- Ingresos: A Contabilidade Analítica aplicada ao ámbito público tratará todos os ingresos, calquera que sexa a súa natureza, aparezan ou non vinculados á actividade que se realice. Desta forma consideraranse ingresos os derivados da venda dos bens ou servizos prestados polo ente, os procedentes de multas e sancións que garden relación coas actividades realizadas e as cantidades recibidas en concepto de transferencia, pública ou privada.

- Obxecto de Custo: Mediante tal expresión faise referencia a toda magnitude mensurable en termos de Contabilidade Analítica que, por ser relevante para tómaa de decisións nos ámbitos de planificación e control dentro dunha organización, convértese en obxectivo de cálculo o proceso de determinación de custos. Clasifícanse en:

- Elementos de Custo: Son elementos de custo cada unha das categorías significativas en que se clasifican os consumos dunha organización agrupados polas súas características económicas e o nivel de información que requira o suxeito contable.

- Centro de Custo: Lugar, físico ou non, onde, como consecuencia do proceso produtivo, consómese toda unha serie de medios que se incorporan ás actividades, entendidas estas en un sentido amplo como o conxunto de operacións de todo tipo que crean produtos e servizos.

- Centros de Responsabilidade: Divisións dunha organización que poden ou non ser compoñentes orgánicos da mesma e que se consideran relevantes na delimitación de responsabilidades.

- Actividades/productos: Actividade sería o conxunto de actuacións que ten como obxectivo a aplicación dun valor engadido a un obxecto, mediante a utilización combinada de factores nun proceso produtivo, para obter bens ou prestar servizos.

- Cargas Incorporables: Aquelas que sexan atribuíbles ao suxeito contable por formar parte do custo dun ou varios centros e/ou actividades para o período en estudo. Pódense corresponder con gastos

do orzamento ou cálculos internos do ente ou estar integrados no orzamento ou cálculo interno doutro Ente Público.

- Cargas non incorporables: Aquelas que non se considera que contribúen a formar o valor engadido da actividade produtiva da organización, ben por razón do período (custos doutros exercicios), por non corresponderse coas actividades propias da organización, ou ben pola súa natureza (adquisición de inmovilizado, adquisición de materias almacenables).

- Subactividade estrutural ou endóxena: Desocupación nun período determinado non producida pola infrautilización de factores (custos fixos) consecuencia dunha sobredimensión, senón que se deriva das características propias do proceso produtivo nunha organización determinada. Podería dicirse que existe un exceso de capacidade necesario para alcanzar os obxectivos da organización, que implica a infrautilización de recursos e unha subactividade necesaria.

- Subactividade exóxena: Expresión do cálculo da parte do custo que pode asignarse á desocupación produtiva nun período determinado pola falta de utilización ou por un uso inferior ao normal dos factores produtivos.

- Grado de cobertura de custos: Diferenza entre os custos das actividades e os ingresos a elas vinculados e que poñerá de manifesto en que medida estes, os ingresos, financian a aquelas, as actividades.

- Criterios de reparto: Ferramenta formal que permite distribuír os elementos de custo entre distintos obxectos de custo (centros, actividades). Para aqueles elementos que sexan custos indirectos utilízanse claves que permitan establecer correlacións entre os elementos e os obxectos de custo ou entre os distintos obxectos de custo. A clave de reparto estará constituída por un factor cuxa medida é facilmente determinable e cuxo valor é proporcional ao verdadeiro consumo de custos.

- Persoa equivalente: O concepto de persoa equivalente utilizado pola IGAE equivale a un parámetro que fai homoxénea a relación acode/tempo atendendo ás situacións individuais (baixa, absentismo, tipo de xornada laboral) de cada persoa, e a súa relación cos obxectos

## 2.- ESTRUCTURA DE ELEMENTOS DE CUSTO:

A Resolución de 28 de xullo de 2011 define un elemento de custo como cada unha das categorías significativas en que se clasifican os consumos da organización agrupados polas súas características económicas e o nivel de información que requira o suxeito contable.

Neste sentido, realiza unha clasificación de devanditos elementos atendendo á súa natureza, é dicir polo que representan, distinguindo entre:

- Custos de Persoal.
- Adquisición de bens e servizos.
- Servizos exteriores.
- Tributos.
- Amortizacións.
- Custos Financeiros.
- Custo de transferencias.
- Outros custos.

Estes elementos de custos teñen o seu desenvolvemento particular en función do Ente Público ao que se apliquen, adaptándose fundamentalmente á natureza dos factores que se consumen, aos detalles da información sobre os elementos que se desexe fornecer e ás posibilidades do propio sistema de custos, debendo atenderse tanto á súa natureza económica como a outras pautas implicitamente contidas na propia clasificación do Orzamento de Gastos da estrutura orzamentaria establecida pola Orde EHA/3565/2008.

## 3.- ESTRUCTURA DE CENTROS DE CUSTO:



A Resolución de 28 de xullo de 2011, conceptúa un centro de custo como lugar físico onde, como consecuencia do proceso produtivo, consúmese toda unha serie de recursos que se incorporan ás actividades. En canto á tipoloxía de centros, distínguense, atendendo ás súas características e a súa participación no proceso de formación do custo, entre:

- Centros principais. Centros que realizan unha ou varias actividades que configuran o proceso produtivo dunha entidade local, contribuíndo de xeito inmediato á formación do valor en que consiste devandito proceso.
- Centros auxiliares. Centros que realizan unha actividade de axuda e que, sen afectar de xeito inmediato á formación do custo, considérase necesario para a correcta realización do proceso produtivo da entidade local. Custo destes centros, a través das súas actividades, se imputará ao custo doutros centros.
- Centros directivos, administrativos e xerais. Centros encargados de coordinar a actividade doutros centros dependentes del, ou de realizar actividades de tipo administrativo ou xeneral que permiten o funcionamento da entidade local.
- Centros anexos. Centros que realizan actividades non necesarias, ou polo menos non imprescindibles, para o proceso produtivo dunha entidade local.
- Centros-Agrupaciones de custos. Constitúen agregados contables que permiten a localización de custos en lugares non definibles como centros propiamente devanditos, ao non desenvolverse neles ningunha actividade (locais baleiros), por non realizarse actividades que constitúen o obxecto da organización, pero necesarias por imperativo local (locais sindicais) ou por outras causas.
- Centros mixtos. Centros que participan simultaneamente das características de dúas ou máis dos tipos de centros que se definen.

### 3.- ESTRUCTURA DE ACTIVIDADES

A Resolución de 28 de xullo de 2011, define unha actividade como un conxunto de actuacións que ten por obxectivo a utilización combinada de factores nun proceso produtivo para obter bens ou prestar servizos, coa suficiente importancia relativa como para determinar a súa individualización. Neste sentido, como sinala a propia IGAE determinar o nivel ideal de desagregación das distintas actividades entraña a consideración de xuízos valorativos indeterminados desde unha perspectiva xenérica. No entanto, sexa cal for o nivel elixido, o concello deberá poder responder á tripla cuestión de para que traballa (ou que tarefas realiza), de como desenvolve a súa produción e a utilidade de definir as correspondentes actividades para tómaa de decisións dos xestores.

Con relación ao anterior e con carácter xeral, pódense establecer os seguintes puntos indicativos á hora de determinar unha actividade:

- Que a actividade constitúa en si mesma un servizo público polo que haxa que cobrar unha taxa ou un prezo e que, xa que logo, para o seu establecemento téñase que determinar o seu custo.
- Que a actividade sexa facilmente identificable e medible desde un punto de vista técnico.
- Que o montante dos custos xustifique a súa observación individualizada.
- Que teña unha significación para o xestor.

En canto, ás súas posibilidades de clasificación, diferénciase, atendendo ao obxectivo inmediato perseguido coa prestación da actividade, entre:

- Actividades finalistas ou principais. As tendentes á realización inmediata dos outputs (bens e servizos) que constitúen a razón de ser do concello.
- Actividades auxiliares. As que serven de soporte ao proceso produtivo dun xeito mediata .
- Actividades directivas, administrativas e xerais . Actividades realizadas polos centros de igual denominación, ou polos centros mixtos no seu caso, que constitúen o soporte administrativo e de dirección en toda organización. A súa diferenza coas actividades auxiliares radica, fundamentalmente, en non estar relacionadas directamente co proceso produtivo como tal.
- Actividades anexas. Actividades que non se consideran imprescindibles para a realización das

funcións produtivas dunha entidade local.

- Actividades-Organización. Actividade que recolle aqueles custos que non son atribuíbles a unha actividade en concreto do concello.

- Traballos realizados pola organización/concello para o seu propio inmovilizado. Actividade que recolle os custos derivados das accións que emprende a entidade local para a propia construción ou supervisión de elementos que van formar parte do seu Inmovilizado. O seu custo, xa que logo, despois de que constitúen investimentos reais en activos cuxo uso e goce producirase en períodos posteriores ao da súa consecución, ou repercutirán no custo das restantes actividades da organización mediante a amortización calculada pola súa aplicación no desenvolvemento das mesmas no período no que se produza. En consecuencia, o seu tratamento será similar ao das actividades finalistas, non repartindo os seus custos ao doutras actividades.

#### 4.- ESTRUCTURA DE INGRESOS

A Resolución de 28 de xullo de 2011 considera un elemento de ingreso como cada unha das categorías significativas en que se clasifican os ingresos da organización agrupados polas súas características económicas e o nivel de información que requira o suxeito contable.

Neste sentido, aínda que a tipoloxía de ingresos cos que nos podemos atopar en calquera administración local é moi extensa, centrámonos basicamente nos que son taxas e prezos públicos, ou calquera outros ingresos finalistas.

Doutra banda, a citada Resolución de 28 de xullo de 2011 establece (apartados 23, 24 e 25) que os ingresos relacionaranse con todas ou con algunhas das actividades que se definiron como finalistas na entidade local, existindo a posibilidade de que certos ingresos non poidan ser individualizados nin sequera a un determinado nivel das actividades que conforman a estrutura da entidade, debéndose, nese caso, considerar que o ingreso afecta ao conxunto da entidade, non ás actividades definidas como organización en particular, e deberá relacionarse co conxunto de custos da mesma. No caso dos ingresos que se asociaron con actividades (ao nivel que se determine en cada caso) procederase a determinar a marxe ou grado de cobertura de custos, mediante a comparación de devanditos ingresos cos custos asociados ás actividades en cuestión.

O cálculo da marxe global efectuarase, tendo en conta aqueles ingresos que non poden asociarse individualmente con ningunha actividade, mediante o sumatorio de todas as marxes determinadas anteriormente.

#### 5.- ESTRUCTURA DE CRITERIOS DE REPARTO

A Resolución de 28 de xullo de 2011 sinala que un criterio ou unha clave de reparto é unha ferramenta formal que permite distribuír os elementos de custo entre distintos obxectos de custo (centros, actividades) ou entre os diversos obxectos de custo nas súas relacións entre si. A clave de reparto estará constituída por un factor cuxa medida é facilmente determinable e cuxo valor é proporcional ao verdadeiro consumo de custos.

Neste sentido establece a citada Resolución que a elección das claves de reparto ou distribución que mellor relacionen as bases cos obxectos de reparto virá condicionada polas características de produción de cada ente, debéndose ter en conta que cada un dos elementos de custo poderá ser obxecto da aplicación dun criterio diferente para a súa imputación aos centros e actividades en estudo, tendo en conta que esa imputación deberá realizarse atendendo non só aos centros/actividades relacionados coa realización de accións consecuencia da obtención de taxas e prezos públicos, senón que a organización pode realizar, e así ocorrerá na maioría dos casos, outras accións que non impliquen a obtención de devanditos ingresos.

Con carácter xeral, tomarase como criterio de reparto básico aquel que se considere que reflexa mellor a relación causal entre devanditos custos e os centros consuntivos dos mesmos (que no caso de que afecte a centros de custos será o baseado nas porcentaxes que determinen os distintos responsables dos centros cando estes sexan capaces de xustificalos antes axentes externos). Cando o anterior non sexa posible usarase o criterio de número de persoas equivalentes ou ben o criterio baseado no custo xa asociado a cada obxecto de custo receptor.





#### IV.- METODOLOXÍA UTILIZADA

Sentadas as anteriores premisas, aínda que a teoría resulta clara a medición na práctica da eficacia e eficiencia no ámbito local suscita innumerables problemas prácticos: primeiro porque esa medición esixe ter definidos e cuantificados uns obxectivos na xestión do servizo público, o que esixe unha previa actuación de planificación estratéxica que actualmente é escasa na administración local (e, como salientamos anteriormente, nula dende un punto de vista normativo).

En segundo lugar porque para valorar o equilibrio adecuado custo-rendemento deben existir medidores estandarizados que non se dan na actualidade por non haber unha uniformidade dos sistemas contables estatal, autonómico e local como subministradores de información da situación económico financeira dos distintos entes nin tampouco un modelo de control de xestión suficiente, que sexa útil para a toma de decisións e para a avaliación dos mesmos xestores.

Como quedou exposto, a normativa vixente obriga ás entidades locais a determinar o custo dos servizos que presta. Con todo, a actual regulación non concreta os mínimos metodolóxicos para poder efectuar esa valoración no ámbito local. Como se expuxo existen documentos no ámbito estatal que poden utilizarse de guía, pero require unha importante adaptación e reformulación en cada entidade local aos efectos de adaptala á realidade da mesma.

No caso concreto que nos ocupa, o Concello de Pontevedra non ten definidos os obxectivos a alcanzar na prestación dos servizos públicos, nin sistema de contabilidade analítica que permita analizar e medir os custos e rendementos. Nese sentido mantense a mesma situación descrita no exercicio 2012. Ante esta situación e a espera de avanzar tanto na determinación dos obxectivos, como no establecemento de criterios de medición, a información con que se conta para efectuar a memoria parte basicamente do sistema económico-orzamentario, que se completou con certas indicacións efectuadas polos centros xestores do gasto, e as únicas análises posibles son a determinación do custo rendemento dos servizos segundo estes criterios contables, e a do grado de consecución dos obxectivos establecidos segundo indicación de cada centro xestor.

A realización da presente memoria inspirouse como a do exercicio 2012 nos principios xerais establecidos pola IGAE, nos documentos mencionados, se ben simplificando e agrupando moitos dos conceptos salientados.

En primeiro lugar indicar que a IGAE/2004 contempla tres posibilidades aceptables de sistemas de traballo de contabilidade analítica nas Administracións públicas:

- a) Modelo que contempla só o estudo de centros de custo
- b) Modelo que contempla só o estudo de actividades
- c) Modelo completo que contempla o estudo de centros e actividades.

O modelo que se seguiu no Concello de Pontevedra para o exercicio 2014 foi, como en 2012 e 2013 o do estudo por actividade. Os datos económicos dos que se partiu para a clasificación de centros de custo e actividades foron os proporcionados polo sistema de contabilidade orzamentaria, se ben esa información foi concretada e mesmo modificada polos centros xestores do gasto, como coñecedores dos servizos, estrutura administrativa, e mesmo imputación de custos a cada servizo e actividade.

O modelo proposto supón por tanto unha conxunción dos datos económicos que remiten os servizos de OXPC e Intervención coas datos da imputación e adscrición de medios ás distintas actividades facilitados polos centros xestores, ou centros de custo.

O proceso seguiu as seguintes fases:

**1.- Identificación de centro de custos:** Partindo da definición de IGAE 2004/IGAE 2011 de “lugar físico onde, como consecuencia do proceso produtivo consúmense toda unha serie de recursos que se incorporan ás actividades”, o concepto lugar físico substituíuse polo de **unidade orgánica ou funcionaria** produtora de actividades no sentido de servizos públicos, ou de actividades internas im-

prescindibles para a produción en última instancia dese servizo público.

Inicialmente asimilouse o concepto de centro de custo ao Servizo/Oficina (segundo dígito da estrutura da RPT). Non obstante existen servizos sen partidas orzamentarias individualizadas. Nese caso tentouse agrupar eses servizos en torno a unha unidade común (Tal é o caso da Secretaría Xeral cos servizos de Contratación, Asuntos Xerais, Servizos Compartidos, Conserxería e a Secretaría do Pleno, OTXT agrupa os servizos de Tesouraría, Xestión e Inspección Tributaria, Alcaldía co servizo de Asesoría Xurídica e acontece así mesmo coa OTA e a OTMAIE, remitíndose o total do gasto a este último por contar con maior volume de actividade). Neste caso o receptor da comunicación debería dirixirse, no seu caso aos outros servizos afectados para delimitar os seus centros de custos.

Esa información foi remitida no exercicio 2013 e referido ao exercicio 2012 ás referidas unidades orgánicas aos efectos de que se ratificaren nas mesmas ou, de considerarse conveniente propuxeran a creación doutros centros, tanto a un nivel superior (área) como a un nivel inferior, aínda que non se refira a un servizo segundo RPT. En todo caso a unidade debería reunir as seguintes características:

- constituír unha unidade ou división orgánica diferenciada,
- realizar actividades específicas,
- contar cun responsable do mesmo identificado de tal xeito na RPT.

Nun único caso disgregouse un centro de custos do centro principal. Foi o caso da Asesoría Xurídica disgregada do centro Alcaldía.

Os centros de custo identificados relaciónanse no Anexo I desta memoria, e se corresponden cos creados para o exercicio 2012.

## 2.- Identificación de actividades

A presente fase partiu novamente de datos elaborados dende o sistema contable que se remitiron aos centros xestores aos efectos de ratificalas ou modificalas, e disgregouse á súa vez en varias subfases:

2.1.- Identificación das actividades: a actividade configúrase como a unidade de medición do custo e pode identificarse, coas salvidades que se exporán a continuación co **servizo público**, (diferenciado do concepto de servizo como unidade orgánica, que se asimilou co centro de custos).

A actividade definiuse como “o conxunto de actuacións que teñen por obxectivo a utilización combinada de factores nun proceso produtivo para obter bens ou prestar servizos coa suficiente importancia relativa como para determinar a súa individualización”.

Inicialmente propuxéronse como actividades (estrutura mínima e inicial) as correspondentes coa clasificación funcional do orzamento, (aínda que en moitos casos asemella obvio que se precisa unha ulterior división) e remitiuse aos centros xestores aos efectos do análise polos mesmos.

Para identificar as ditas actividades mínimas que debían crearse establecéronse os seguintes criterios:

a.- Actividade que constituía en si mesma un servizo público, e que reúnan as seguintes características:

- Facilmente identificable e medible dende un punto de vista técnico.
- Con significación dentro da organización.
- Volume de custos suficiente como para (importancia relativa).

b.- En todo caso debían identificarse aquelas actividades servizos polos que se estivese a cobrar (ou incluso debera de cobrarse) unha taxa, contribución especial, ou un prezo público, e por tanto o seu establecemento debese realizarse previa determinación do seu custo.

No caso das taxas, cando as tarifas das mesmas distinguen distintos feitos impositivos, debían en-



tenderse tantos servizos como os mesmos, (así na taxa por expedición de documentos as certificacións de libros de actas, outras certificacións, documentos urbanísticos, produtos cartográficos, celebración de matrimonios civís, dereitos de exame, formalización de contratos administrativos, e os diferentes conceptos incluídos en outros) así mesmo no caso de mesmo feito impositivo con distinta cota tributaria deberá valorarse a conveniencia de individualizar así mesmo a actividade (así no caso dos distintos cemiterios, ou dos distintos mercados municipais).

c.- Tamén se solicitou no exercicio 2012 a individualización como actividade aquelas actuacións para as que se obtivese algunha subvención ou calquera tipo de financiamento externo, e para 2014 mantivéronse os criterios descritos.

d.- e solicitouse a identificación así mesmo das actividades do centro de custos que non constituísen servizo público en si mesmas, pero que fosen precisas para a produción de outros servizos públicos a prestar por outras unidades administrativas ou dependencias.

Como se observa máis adiante o feito de que moitos centros xestores non remiten información imposibilitou cumprir na súa totalidade con estas premisas, en concreto imposibilitou o seguimento de moitas actividades xeneradoras de taxas (así as de expedición de documentos) ao non existir detalle contable que as individualice nos seus custos.

## 2.2.- Clasificación das actividades

En todo caso debían cualificarse as actividades como:

a.- Actividades finais: Producción de servizos públicos.

b.- Actividades auxiliares: Necesarias para a produción das anteriores. Estas só se identificarán cando sexan actividades auxiliares para producir servizos ou actividades finais en outros centros de custo (non no mesmo pois neste caso imputaranse como actividade principal).

Como actividades auxiliares identificáronse así mesmo as actividades directivas, e as actividades-Organización.

Dentro das mesmas debía diferenciarse:

- Auxiliares para unha ou varias actividades concretas. Neste caso identificaranse esas actividades finais.

- Auxiliares para unha pluralidade de actividades finais (a xeneralidade ou case xeneralidade da actividade municipal)

c.- Actividades excluídas. Nas que se incluíron as denominadas nos documentos IGAE 2004/IGAE 2011 como actividades anexas.

No Anexo II de esta Memoria identifícanse as concretas actividades finais (todos os centros prestadores de servizos), que servirán de base no estudo de custos, cunha pequena explicación da mesma segundo datos remitidos no seu caso polos centros xestores do gasto.

En todo caso de cara aos próximos exercicios, tenderase a que exista información por parte de tódalas dependencias afectadas, cunha adecuada planificación previa, e un prazo de resposta máis dilatado, ao fin de avanzar na adecuada delimitación das actividades a controlar, así como na imputación dos custos en cada caso, dentro do que estableza a normativa regulamentaria que se dite ao efecto.

## 2.3.- Definición dos obxectivos perseguidos pola actividade.

Incluíronse por cada actividade identificada unha breve descrición da mesma, así como unha enumeración xeral dos obxectivos que se pretenden conseguir coa mesma, así como os acadados. Mantense neste aspecto os facilitados no seu caso polos centros xestores do gasto no exercicio 2014.

Como Anexo VII a esta memoria incluíuse o detalle de definición de obxectivos perseguidos e acadados no exercicio, para aquelas actividades nas que os centros de custo determinaron os mesmos.

### **3.- Imputación de custos a cada actividade.**

#### **3.1.- Imputación de custos de actividades finais**

Esa imputación atendeu a diferentes criterios de reparto dependendo da natureza do gasto:

Gastos correntes: (capítulo 2 e 4 do orzamento) determináronse as porcentaxes de imputación sobre a partida orzamentaria facilitada, de xeito que todas as facilitadas por centro de custos, quedaron asignadas nunha determinada porcentaxe a unha actividade das identificadas previamente. En canto á medición dos custos xerados polos mesmos identificouse como a fase O do gasto (recoñecemento da obrigación).

Debe facerse mención ao problema que presentou na súa imputación o gasto na actividade de Saneamento dada a contabilización conxunta dos servizos de saneamento e subministro de auga, polo que os datos finais desta actividade non deberán ser tidos en conta.

Gastos de persoal: determináronse mediante a imputación de horas de traballo reais adicadas a cada actividade do distinto persoal dependente de cada unidade orgánica ou centro de custos, e traspasándose esa imputación de horas/semana a a porcentaxes total de custo. No Anexo III débelle a imputación de custos de persoal (en resumo).

Inversións: sobre as dos últimos 10 exercicios facilitadas imputáronse, no seu caso, ás distintas actividades seguindo os mesmos criterios que os referidos para os gastos correntes. Se ben o importe imputado aos custos do exercicio foi o correspondente da amortización a aplicar no mesmo, partindo do prezo de adquisición, e segundo as seguintes anualidades de amortización, nun sistema lineal:

- Infraestruturas xerais e edificios: 50 anos
- Maquinaria instalacións e utillaxe: 50 anos
- Elementos de transporte: 50 anos
- Mobiliario e enseres e outro inmovilizado: 10 anos.
- Elementos e aplicacións informáticas: 4 anos

Escolleuse este período de 5 exercicios como unha primeira aproximación á análise das inversións, se ben o volume de inversión imputada é moi escaso (tendo en conta que os períodos de amortización alcanzan en xeral os 50 anos). No futuro tenderase a analizar a lo menos os últimos 15 ou 20 exercicios en función da dispoñibilidade dos datos.

#### **3.2.- Imputación de custos de actividades intermedias**

Como centros mediais identificáronse unicamente os gastos correntes xerados polos servizos centrais do concello.

Ao non existir criterios definidos para a imputación dos custos mediais ou intermedios ás concretas actividades finais, optouse por aplicar aos primeiros a porcentaxe que sobre o gasto total do exercicio por operacións correntes supuxeron os concretos custos de cada centro de custo ponderada pola importancia que supuxo ao total do orzamento o gasto imputado a actividades finais.

Nese sentido determinouse en primeiro lugar os gastos correntes orzamentarios imputados a actividades finais, obténdose un importe de 42.540.596,52€. Para obter ese importe do importe total de obrigas recoñecidas no exercicio 2012 (69.679.312,52€) deducíronse tódolos gastos de capital (capítulos 6 a 9 do orzamento) así como aquelas partidas asociadas a actividades intermedias, ou excluídas.

Para obter a porcentaxe de custos por actividades intermedias imputadas a cada actividade final dividiuse o custo directo por actividade polo importe total de custos en actividades finais no exercicio, de acordo coa seguinte fórmula:

TOTAL CUSTOS DIRECTOS ACTIVIDADE / TOTAL CUSTOS DIRECTOS EN ACTIVIDADES FINAIS X 100

O importe dos custos por actividades intermedias cifrouse en 9.188.467,76€. Non obstante non se imputou ás actividades finais o importe total, xa que eses custos intermedios tamén se utilizaron na



xestión do gasto das actividades excluídas. Obtívose pois unha porcentaxe de custos intermedios a repartir do 60,08% (porcentaxe que representan os custos directos en actividades finais sobre o importe total de obrigas recoñecidas no orzamento 2014).

Por tanto o importe total de custos indirectos a repartir ascendeu a 5.520.431,43€, e o seu reparto realizouse aplicando a ese importe a porcentaxe de custos por actividades intermedias imputadas a cada actividade final en cada caso.

Como Anexo IV identifícanse e cuantifícanse os custos por actividades intermedias.

#### **4.- imputación de ingresos**

En canto aos rendementos imputables a cada centro de custo, identificáronse no orzamento de ingresos os recibidos para a prestación do concreto servizo tanto pola prestación do mesmo como taxas e prezos públicos, como as subvencións correntes recibidas.

Como Anexo V a esta memoria móstrase o detalle de imputación de rendementos a cada actividade. Non obstante, o feito posto de manifesto en apartados anteriores de que determinados centros de custo non remitisen información imposibilitou en moitos casos unha correcta imputación dos rendementos e unha separación de actividades que deberían levar un estudo individualizado.

É de salientar que moitos deste centros de custo non presentan o detalle de imputación de determinadas taxas e prezos públicos e mesmo subvencións:

- Así a taxa por expedición de documentos non se imputa a ningunha actividade ao non ser identificadas polo responsable do centro de custos correspondente.
- As taxas polos servizos de entrada de vehículos e reserva de aparcamento, retirada de vehículos da vía pública "Guindastre" e multas de tráfico, imputáronse conxuntamente á actividade xenérica de ordenación do tráfico grúa, ao non ser separadas polo responsable do centro de custos correspondente.
- A taxa polo servizo de extinción de incendios e a contribución especial por extinción de incendios, imputáronse conxuntamente á actividade extinción de incendios ao non ser separadas polo responsable do centro de custos correspondente.
- As taxas polos servizos de licencia para apertura de establecementos e licencias de obras, imputáronse conxuntamente á actividade de urbanismo ao non ser separadas polo responsable do centro de custos correspondente.
- A subvención para o programa noites abertas imputouse á actividade xenérica de Xuventude ao non ser identificada como actividade independente polo responsable do centro de custos correspondente.
- O prezo público polo servizos prestados nas Torres Arcebispaís á actividade xenérica de arqueoloxía e patrimonio histórico ao non tratarse como unha actividade independente polo responsable do centro de custos correspondente.
- A subvención por axentes de desenvolvemento local imputouse á actividade xenérica de promoción económica ao non identificarse como actividade polo responsable do centro de custos correspondente.
- No caso das taxas cuxa contabilidade resulta identificada tanto nas partidas de gasto como nas de ingresos (así as dos servizos de abastecemento de auga potable, cemiterios e servizos funerarios, mercados municipais, recollida de lixo, sumidoiros e depuración de augas residuais, a pesares de non contarse con datos proporcionados polo responsable do centro de custos correspondente, inclúense os datos contables non revisados en canto á imputación polos mesmos.

#### **V.- CONCLUSIÓNS**

Como se especifica anteriormente, o estudo partiu de uns datos básicos e unha información complementaria deseñada ao efecto de obter a presente memoria, sen que exista no Concello de Pon-

tevedra un sistema de contabilidade de custos implantado.

Por ese motivo, de non ter establecido un sistema de contabilidade analítica nin uns parámetros de de distintas ratios (a diferenza co que acontece cos indicadores de xestión establecidos na base 54.3.k de execución orzamentaria, o estudo só determina os custos e rendementos totais, así como a porcentaxe que sobre os custos supuxeron eses rendementos que se denominou porcentaxe de recuperación de custos.

Como Anexo VI a esta memoria móstrase o resumo de custo-rendementos coa determinación de todos os custos directos xerados en cada caso, así como a concreta imputación de custos indirectos, os rendementos xerados.

No que respecta á análise do grado de consecución de obxectivos, tampouco se contou cuns obxectivos prefixados por cada actividade nin cuns parámetros de medición da súa consecución, polo que optouse por reflexar exclusivamente os facilitados polos distintos centros de custo, no seu caso.

Como xa se advertiu no Anexo VII a esta memoria incluíuse o detalle de definición de obxectivos perseguidos e acadados no exercicio, para aquelas actividades nas que os centros de custo determinaron os mesmos.

Non obstante o esforzo efectuado para a elaboración desta memoria precisa de posteriores adaptacións aos efectos de establecer un sistema completo de medición de custos, e demais parámetros que se establezan e valoración do grado de consecución dos obxectivos perseguidos de cara a lograr unha maior calidade na prestación do servizo público.

Como se expuxo o establecemento dese sistema resulta cada vez máis importante na administración local. Non xa dende o punto de vista das numerosas normas que cada vez máis establecen esas medicións (importante número de disposicións e en distintos ámbitos materiais, non tratándose so de normas de carácter orzamentario o contable), senón mesmo dende as perspectivas tanto da toma de decisións para os xestores públicos, como para efectuar uns adecuados controles de eficacia e eficiencia.

**Pontevedra 14 de xullo de 2015**  
**O CONCELLEIRO DE GOBERNO**  
**RESPONSABLE DA ÁREA DE FACENDA,**

**Asdo. Raimundo González Carballo.**