



Caso práctico de los servicios sociales del País Vasco

Modelo integrado de costes e indicadores de gestión en la administración local

Elaborado en colaboración con los principales ayuntamientos vascos, este proyecto plantea la integración de un sistema de indicadores de gestión en los servicios sociales que permita la comparabilidad de las prestaciones comunes. Se trata de la primera experiencia de aplicación territorial en el ámbito local con el modelo de costes de la FEMP



Eduardo Malles Fernández
Agustin Erkizia Olaizola
Errapel Ibarloza Arrizabalaga
Itziar Azkue Irigoyen

Escuela Universitaria de Estudios
Empresariales de Donostia-San Sebastián

Universidad del País Vasco

Helio Robleda Cabezas

Universidad Pública de Navarra

El presente trabajo es fruto de la estrecha colaboración entre instituciones del ámbito municipal y la universidad, y constituye una experiencia real de la puesta en común de la investigación universitaria aplicada y de la motivación de los gestores públicos por implantar herramientas de gestión que les ayude en sus decisiones, para conseguir mejorar la prestación de servicios municipales a los ciudadanos con mayor eficiencia y transparencia.

El proyecto firmado entre los Ayuntamientos de Bilbao, Getxo, Irún, Portugalete, Donostia-San Sebastián y Vitoria-Gasteiz con la Universidad del País Vasco/Euskal Herriko Unibertsitatea (UPV/EHU) ha tenido como fin implantar un sistema de indicadores de gestión de los Servicios Sociales que, entre otros objetivos, permita llevar a cabo la comparabilidad (*benchmarking*) de las prestaciones comunes en este área municipal de los servicios públicos. Es la primera experiencia de aplicación territorial a una comunidad autónoma, que se lleva a cabo en el ámbito local utilizando el modelo de costes de la Federación Española de Municipios y Provincias (FEMP).

La aportación de este estudio radica en la mejora metodológica para la aplicación práctica en este tipo de proyectos. Se han considerado en todo momento las características de los servicios sociales para plantear el diseño de un sistema de costes que mejor se

adecue a las necesidades de los gestores. Y para obtener un mejor rendimiento en el procesamiento de la información, ha sido necesaria la homogeneización de las prestaciones, así como de los indicadores (medidores, vinculaciones, etc.). En la última parte del estudio, se presentan los avances para la comparabilidad de los servicios prestados, elaborando un catálogo de prestaciones y una batería de indicadores relevante y consensuada.

FICHA RESUMEN

Autores: Eduardo Malles, Agustin Erkizia, Errapel Ibarloza, Itziar Azkue y Helio Robleda

Título: Modelo integrado de costes e indicadores para la administración local. Caso práctico de los servicios sociales del País Vasco

Fuente: Partida Doble, núm. 212, páginas 50 a 64, julio-agosto 2009

Localización: PD 09.07.05

Resumen: *Partiendo del proyecto impulsado por la Federación Española de Municipios y Provincias (FEMP), se presenta una experiencia en la aplicación de un modelo de indicadores para la comparabilidad de la gestión de los Servicios Sociales en seis ayuntamientos de la Comunidad Autónoma del País de Vasco (benchmarking). En este trabajo se plantean los objetivos y la mejora metodológica para su aplicabilidad en el ámbito local. Para obtener un mejor rendimiento en el procesamiento de la información ha sido necesaria la homogeneización de las prestaciones, así como de los indicadores, siendo fundamental la participación de los distintos responsables de la gestión municipal del servicio objeto del estudio.*

Palabras clave: Gestión de empresa. Modelo de costes. Comparabilidad. Ayuntamiento. Servicios Sociales. FEMP

Abstract: *This job presents an experience in the application of a model of indicators for the comparability of the management of the Social Services in six town halls of the País Vasco. In this work they appear the aims and the methodological improvement appear for to applicability in the local area. To obtain a better performance in the processing of the information has been necessary the homogenization of the presentations (services), as well as of the indicators, being fundamental the participation of the different persons in charge of the municipal management of the service I object of the study.*

Key words: Management. Activity Based Costing. Benchmarking. Town Council. Social Services. FEMP.

En este trabajo se ha tenido en cuenta otros estudios realizados de carácter internacional sobre la preocupación por dotar a las administraciones locales de herramientas que ayuden a mejorar la gestión municipal, como viene plasmándose en iniciativas tales como las de Canadá (*Ministry of Municipal Affairs and Housing*, 2003), Australia (*Department of Treasury and Finance. Government of Western Australia*, 2004), Reino Unido (*Audit Commission for Local Authorities and The national Health Service in England and Wales*, 1992), EEUU (*Governmental Accounting Standards Board*, 2003) o Unión Europea (*European Commission Environment*, 2002).

La experiencia ha tomado como referencia el trabajo que ha llevado a cabo la FEMP a través del proyecto que viene impulsando desde el año 2003, con la participación de 10 ayuntamientos (Avilés, Barcelona, Córdoba, Girona, Gijón, Málaga, Madrid, Pamplona, Sant Cugat del Vallés y Vitoria-Gasteiz) y sus respectivas universidades. También cabe citar entre otras experiencias las desarrolladas por la Intervención General de la Administración del Estado (IGAE, 1994), la Asociación Española de Contabilidad y Administración de empresas (AECA, 1997a; AECA, 1998b; AECA, 1998a; AECA, 1998b; AECA, 2001; AECA, 2002; AECA, 2008); en Andalucía el proyecto SINIGAL (SINIGAL II, 2002), Barcelona (Diputación de Barcelona, 2005), la CAPV (Administración de la Comunidad Autónoma del País Vasco, 2004) o Gipuzkoa (Diputación Foral de Gipuzkoa, 2007).

OBJETIVOS Y OBJETO DE ESTUDIO DEL TRABAJO DE INVESTIGACIÓN

Como se ha mencionado, se ha tomado como punto de partida el trabajo realizado desde el año 2003 por la Federación Española de Municipios y Provincias en el proyecto "Implantación de un sistema de costes en la Administración Local", al que están adheridos 10 ayuntamientos y la red de universidades que dan apoyo a los mismos para implantar una metodología común de cálculo del coste de los servicios municipales.

El objeto principal de este estudio ha consistido en dar respuesta a una necesidad de mejora de la gestión puesta de manifiesto por los responsables de los servicios sociales de todos y cada uno de los ayuntamientos, a través de la implantación de un sistema integra-

do de costes e indicadores de gestión comunes, para la comparabilidad de los Servicios Sociales de seis de los siete ayuntamientos de mayor población de la Comunidad Autónoma del País Vasco.

Los objetivos del trabajo han sido:

- a) Confeccionar el Catálogo de Prestaciones de cada ayuntamiento en el área de Servicios Sociales, diferenciando:
 - a. Prestaciones que se dan en todos los ayuntamientos o las que son específicas del municipio (comunes o no).
 - b. Prestaciones que se inician en otras áreas (transferidas).
 - c. Prestaciones que acaban a otras áreas (transferidas a otras áreas).
- b) Analizar cada prestación especificando sus actividades y el itinerario.
- c) Diseñar un modelo de costes adaptado a la realidad específica de estas prestaciones.
- d) Elaborar una batería de indicadores comunes, consensuada con los gestores de los seis ayuntamientos, con sus vinculaciones correspondientes. La batería se compone de las siguientes clases de indicadores:
 - de actividad
 - económicos de presupuesto
 - económicos de coste
 - de entorno.

Todos ellos específicamente adaptados a la realidad de la prestación social en la Comunidad Autónoma del País Vasco.

ESTRUCTURA DEL TRABAJO DE INVESTIGACIÓN

El trabajo de investigación realizado se ha dividido en cuatro fases:

- a) **Primera fase: recogida de la información**
 - ✓ Entrevistas con los responsables designados por los directores de los Servicios Sociales de cada uno de los ayuntamientos adheridos al proyecto, con el objeto de contar con su colaboración explicando el contenido del

estudio. Asimismo, se les solicitó una información previa sobre sus departamentos, que nos fue suministrada a través de memorias.

- ✓ Recogida de la información con los responsables de las distintas prestaciones que pueden ser objeto de comparabilidad. El estudio de costes se ha nutrido de las siguientes fuentes de información para poder diseñar el mapa de actividades del servicio y conocer de primera mano el consumo de recursos necesarios para la prestación del servicio:

- Información directamente proporcionada por los responsables de los programas vinculados a los servicios que se prestan.
- Los datos que proporciona la ejecución presupuestaria.
- Costes calculados, entendiendo como tales los que no proceden directamente de las fuentes anteriores.

- ✓ Selección y análisis de la información recogida para calcular los costes de las prestaciones y elaborar los indicadores de actividad, de presupuesto, de coste y de entorno de las prestaciones comunes a los Servicios Sociales de los ayuntamientos adheridos al proyecto. Esta fase ha sido compleja por la diversidad de prestaciones y estructuras organizativas de los diferentes entes públicos, pero se ha realizado una primera aproximación de homogeneización que se resume en una tabla de adaptaciones.

b) Segunda fase: metodología utilizada

Se ha seguido la metodología FEMP de cálculo de costes, atendiendo a los protocolos diseñados en base a esa metodología, al

objeto de poder contrastar la fortaleza de su aplicación a un ámbito territorial menor.

c) Tercera fase: procesamiento de la información

Partiendo de la información suministrada, seleccionada y analizada, y utilizando como procedimiento de trabajo el especificado en la solución metodológica seleccionada en la fase anterior, además de procesar toda la información, se han calculado los distintos tipos de indicadores y se ha elaborado el catálogo de prestaciones e indicadores comunes. Para poder realizar adecuadamente este trabajo, se ha tenido que hacer un gran esfuerzo de codificación de las prestaciones, en aras a facilitar el manejo de datos y hacer viable una comparabilidad entre ayuntamientos.

d) Cuarta fase: conclusiones

Por último, se han esbozado las consideraciones y recomendaciones pertinentes y se han perfilado las futuras líneas de mejora para la aplicabilidad del sistema diseñado, elaborando para ello el documento final del proyecto para su entrega a los directores del servicio de bienestar social.

METODOLOGÍA APLICADA

En este punto, analizamos el enfoque metodológico realizado para llevar a cabo la investigación. Tal y como se recoge en los apartados anteriores, se partió de la metodología

FEMP, ampliamente contrastada en ayuntamientos de distintos tamaños, en servicios muy diferentes y a lo largo del tiempo.

Para una mejor comprensión de este punto, y en consonancia con la secuencia de pasos realizados en el trabajo, se han diferenciado tres partes que por su importancia merecen un tratamiento particularizado:

1. Se analizó en primer lugar las características de los Servicios Sociales de los ayuntamientos estudiados.



2. Se consideró la solución metodológica más adecuada, justificando las razones para su aplicación.
3. Se diseñó el sistema de costes a aplicar en los seis ayuntamientos, que enriquecía ampliamente la información que los indicadores de coste resultantes iban a proporcionar a los gestores y responsables de los ayuntamientos en aras además a una mejor comparabilidad.

Características de los departamentos de Servicios Sociales

Como ya se recoge en la “Guía para la implantación de un sistema de costes en la Administración Local” (FEMP, 2006), el área municipal de Servicios Sociales es especialmente compleja si tenemos en cuenta que las prestaciones están en continua evolución, adaptándose a las necesidades del ciudadano, y teniendo en cuenta que las demandas de éste son cada vez mayores, algo a lo que debe añadirse la heterogeneidad de esas prestaciones.

Por otro lado, no podemos obviar que uno de los pilares del Estado de bienestar de las sociedades desarrolladas está dirigido a prestar unos servicios mínimos de atención que hagan posible que las personas que lo demandan cubran sus necesidades vitales. Y no cabe duda de que son los departamentos de Servicios Sociales, y más concretamente los ayuntamientos, por estar más cercanos a los ciudadanos, los que en primer lugar reciben esas solicitudes.

No es de extrañar, consiguientemente, que sean estos departamentos uno de los servicios municipales que está adquiriendo cada vez más importancia en el ámbito local, y al que presupuestariamente se le asignen las mayores partidas económicas. Y, por tanto, tampoco es de extrañar que sean los gestores de estos servicios los más interesados en realizar esta clase de estudios para comprender mejor la naturaleza, costes, efectos, etc. de sus actuaciones y de las prestaciones o servicios que ofertan.

Difícilmente puede implantarse un modelo de indicadores, y especialmente de cálculo de costes, sin que previamente se tenga en cuenta la estructura organizativa con la que se trabaja pues, dependiendo de ésta, así será el análisis

posterior que se realice. Por ello, estudiada la organización de los seis ayuntamientos implicados, se llegó a la conclusión de que existían dos sistemas de gestión distintos en relación a la prestación de los Servicios Sociales:

- Por una parte, nos encontramos con ayuntamientos que realizan una *Gestión integral de la prestación*, es decir, se presta el servicio solicitado desde su inicio hasta su finalización. Este enfoque se ha dado en los municipios de menor tamaño.
- Por otra parte, existen ayuntamientos que tienen una *Gestión especializada de la prestación*, lo que supone una derivación a otro servicio orgánicamente diferenciado de los servicios de base. Esta organización se da especialmente en los municipios de mayor población.

Al analizar la *estructura organizativa*, se ha comprobado que ésta tiene unas complicaciones adicionales al encontrarnos con servicios que están en continua evolución, en función especialmente de las demandas de los ciudadanos. Han surgido cambios en los ayuntamientos estudiados, incluso en algunos con el mismo sistema de gestión, y que demuestra una vez más la complejidad de estos departamentos. Podemos enumerar algunas de las situaciones surgidas a lo largo de este trabajo de investigación, y que han repercutido tanto en la recogida de la información, como en el análisis de las prestaciones realizado y, por tanto, en su posible comparabilidad. Se han planteado cambios en:

1. Las personas con las que se había contactado inicialmente, con los efectos que de esa situación pueden desprenderse.
2. Las competencias de cada sección, reasignando prestaciones a secciones distintas que las que se habían dispuesto inicialmente.
3. La oferta de prestaciones, tanto el procedimiento a realizar como la organización interna correspondiente. Por ello es normal que el análisis que se ha realizado para el año 2006 no pueda realizarse en algún caso para los siguientes, bien porque el procedimiento cambia (y, por tanto, altera la traza del coste), bien porque las competencias de cada prestación es distinta (aumentando o disminuyendo su coste) o bien por-

que el responsable de esa prestación es distinto (organización interna, y por tanto ubicación de la prestación en lugar distinto al recogido en un principio) ...

A efectos de análisis, se ha considerado adecuado *homogeneizar tanto las secciones* (u organismos descentralizados) de los departamentos de Servicios Sociales que agrupan prestaciones homogéneas *como la denominación de las prestaciones* (lógicamente en prestaciones con contenido semejante) y *la codificación correspondiente*, para de esa forma poder realizar el análisis comparativo entre ayuntamientos. Las secciones que se han establecido son las siguientes:

- Acción Comunitaria
- Inserción Social
- Prevención, Infancia y Familia
- Tercera Edad

Sistema de costes aplicado

A continuación, se presenta el diseño del cálculo de costes estandarizado que se ha empleado para los departamentos de los ayuntamientos estudiados.

La gran aportación de este trabajo ha sido la *implantación de un sistema de costes homogéneo basado en el Modelo de cálculo de costes desarrollo por la FEMP* que ha permitido alcanzar un objetivo doble:

1. Por un lado, poder *comparar en cada Ayuntamiento, y a lo largo del tiempo, los costes de sus distintos servicios*, de forma que pueda controlarse adecuadamente su evolución, y poder con ello llegar a conclusiones que sirvan para una mejor planificación y gestión de los servicios.
2. Por otro lado, y con el ánimo de que la comparación no sea únicamente dentro de la propia institución local, *poder compararse con el resto de ayuntamientos en la misma clase de servicios*, tanto en el mismo espacio temporal como en espacios temporales distintos. Si tenemos en cuenta que el sistema de coste implantado es el mismo en todos los ayuntamientos, y que los servicios comparados son semejantes, la eficacia y eficiencia de este sistema queda fuera de toda duda; el *benchmarking* adquiere aquí toda su expresividad. La comparación inter pares resulta esencial para una mejor ges-

«Ha sido necesario el consenso de los gestores de los ayuntamientos para obtener una única batería de indicadores de actividad, económicos y de entorno que cumpliesen el requisito de utilidad y comparabilidad»

tión de los servicios, y una mejora continua tanto en la calidad de la prestación como en los costes que conlleva.

Parte de los indicadores que se expusieron a los representantes de los ayuntamientos se refieren a los costes de los servicios. Es sin duda el mayor valor añadido de esta investigación, pues marca, sin duda, un antes y un después en la información que se suministra tanto a los cargos institucionales como a los gestores de los servicios para su toma de decisiones tanto estratégica como operativa en la gestión de los servicios dentro de su ámbito competencial.

Para calcular el coste de las prestaciones o servicios que ofrecen los departamentos de Servicios Sociales de los distintos ayuntamientos, la metodología que se ha utilizado ha tenido en cuenta la organización funcional de la institución y la heterogeneidad que presenta el catálogo de servicios prestados, tanto respecto de la naturaleza de los mismos como de su estructura de costes.

La metodología del cálculo de costes se basa en el sistema de costes por procesos, diseñando para ello previamente el mapa de actividades; por tanto, nos aprovechamos de las virtudes que se pueden extraer del sistema ABC, en donde el coste directo de cada prestación se calcula en base a las *actividades y tareas necesarias para poder realizarla*. De ahí la importancia que adquiere en la recogida de información *entrevistar a los verdaderos gestores* sobre las actividades o tareas que realizan, pues sólo así puede determinarse la verdadera traza del coste y poder calcular con una mayor fiabilidad el coste de las distintas prestaciones.



La delimitación anterior resulta esencial para diferenciar la metodología del cálculo de costes llevada a cabo por este trabajo con respecto a los anteriores realizados por diferentes ayuntamientos, en donde la base presupuestaria es, por desgracia, la única referencia a la hora de calcular el coste de cada prestación. No se puede obtener de una forma adecuada el coste sin saber cuál es el camino que transcurre desde que se solicita la prestación hasta que se concede y presta; ese aspecto sólo es posible determinarlo con la ayuda de los gestores, que son los responsables de las prestaciones de los distintos servicios, y por tanto, conocedores del *itinerario que recorre la prestación desde su inicio hasta el final*.

Para llevar a cabo el proceso descrito, ha sido necesario diseñar previamente el mapa de actividades de cada prestación a fin de poder asignar a los procesos acumuladores de actividades los recursos consumidos y seleccionar la correspondiente unidad de obra (clave de distribución de los costes). Se trata del mejor medidor de la actividad de cada uno de ellos, y nos permite, posteriormente, imputar los costes al servicio o prestación (objeto de coste). Identificando los procesos con sus actividades y los inductores (o unidades de actividad que miden mejor el comportamiento de aquéllos) se podrá reflejar la traza del coste, indicando asimismo qué costes son directos e indirectos a cada prestación.

En algunos casos, el coste de la prestación no es completo ya que ésta no se inicia y/o finaliza en este Departamento, y consiguientemente para poder conocer su coste completo, sería necesario incorporar los costes de los procesos (y sus actividades) precedentes y/o posteriores a las vinculadas a este departamento.

El proceso de cálculo de costes se realiza globalmente y por unidad, en la medida en que ese dato sea coherente; para ello, se determinan distintas etapas o estratos intermedios de costes, de forma que los usuarios de esa información puedan recibir una información más ilustrativa del porqué se ha ido generando el coste.

Los *importes de referencia* (input o entradas de datos) para calcular los distintos conceptos de coste se han estimado teniendo en cuenta los siguientes puntos:

1. Todos los costes se han repartido siguiendo la traza del coste: procesos de la prestación

desde el inicio –información y solicitud de la prestación– hasta el final –concesión de la prestación y control– con sus actividades correspondientes, elaborando el catálogo de actividades (mapa de actividades) que identifican a cada uno de los procesos. Este sistema permite vincular el cálculo de los costes con la descripción de las actividades que caracterizan a cada uno de los procesos, por lo que la definición de las actividades que engloba cada proceso convierte en un instrumento muy familiar y de fácil comprensión para el gestor. La metodología de costes debe tener en cuenta esta particularidad, que no es más que seguir la traza o itinerario que identifica a la prestación; de ese modo se puede llevar a cabo una correcta asignación de los recursos consumidos y obtener un coste unitario de los servicios, realmente objetivo.

2. En base a las trazas expuestas, se identifican las actividades tanto de gestión como de incorporación del usuario en la misma. Son actividades de gestión aquellas que se necesitan para incluir o derivar al usuario en el recurso que se le presta, y actividades de prestación aquellas que son propias del servicio que se le proporciona al ciudadano y que generan consumo de otros recursos que no son solo gastos de personal. Al conjunto de cada una de esas actividades se le imputan el total de gastos necesarios para su realización, obteniendo así el total de recursos asignados al conjunto de actividades que definen la realización de una determinada prestación.
3. Se ha diseñado, por tanto, los procesos que identifican la prestación y la gestión del servicio cuyo coste se pretende calcular, incluyendo el seguimiento de la prestación y su posible modificación. Es la metodología empleada la que se adapta a la realidad de la gestión a controlar, y no a la inversa. Con ello, se consigue además que gran parte de los costes indirectos existentes con el sistema tradicional se conviertan en costes directos de los procesos y del conjunto de actividades que los identifican. Todos estos datos se han obtenido a través de los gestores de las prestaciones.
4. El coste de personal. Se ha partido de las tablas salariales medias proporcionadas por los departamentos de Servicios Sociales así como del número de personas de cada categoría laboral que ha trabajado durante el año 2006 en cada centro (con su dedicación),

- a partir de los datos proporcionados por los responsables. Se han confrontado los costes salariales globales resultantes con lo reflejado en la ejecución de los presupuestos (Capítulo I) por si existían divergencias ostensibles. El reparto se ha realizado teniendo en cuenta el punto primero, como en el resto de costes, y una identificación del trabajo realizado por cada persona, dato proporcionado por los distintos gestores/responsables de cada sección. Los costes de personal son los que ofrecen la mayor dificultad en el reparto de los costes a las prestaciones, tanto por la estructura de la prestación de los servicios en los diferentes programas de este departamento como por las distintas funciones que realiza el personal adscrito.
5. En relación a las contrataciones, (Capítulo II) se han tomado las cifras de ejecución presupuestaria correspondientes para posteriormente asignarlas a las distintas prestaciones de acuerdo a las directrices de los distintos gestores, responsables de ejecución presupuestaria o miembros de apoyo de la dirección de Servicios Sociales.
 6. El resto de conceptos del Capítulo II (compra de bienes corrientes y servicios), se han repartido o bien imputándolos al servicio correspondiente que lo ha originado o bien en función de una clave de distribución o reparto.
 7. Los gastos financieros (Capítulo III), al ser un concepto financiero más que económico (no es necesario para la gestión de la prestación), y tener que ver con la política financiera general llevada por el gobierno de la corporación para todos sus departamentos, no se ha considerado a efectos de este análisis.
 8. Los importes de las transferencias corrientes y subvenciones (Capítulo IV) se han recogido de la ejecución presupuestaria y se han asignado según las directrices de la persona que controla la disposición de ese gasto.
 9. Obviamente el capítulo VI (Inversiones reales) no ha sido considerado, por no ser un coste, aunque sí puede incorporarse la amortización, aspecto éste que se comentará más adelante.

Una vez realizadas las consideraciones anteriores, se describen a continuación los distintos conceptos de coste que se han ido utilizando,

matizando cada estrato o nivel de cálculo de coste recogido. *El cálculo de costes se lleva a cabo utilizando el sistema de coste completo "en cascada" específicamente adaptado para dar respuesta a las necesidades de la gestión municipal*, esto es, imputando a cada prestación la suma total de todos los recursos consumidos, para llegar a su coste final. Se han incorporado las etapas intermedias de coste para una mejor comprensión y comparabilidad de los distintos costes de las prestaciones.

Debemos indicar que los costes se han estudiado unitariamente y en total siempre que ha sido viable y haya tenido una coherencia interna para el análisis comparativo interinstitucional. El coste unitario de la prestación se obtiene dividiendo el total de recursos consumidos y asignados a las actividades que identifican a esa prestación por el número de servicios anuales de la misma. Este coste unitario y por año identifica a una prestación homogénea, atendiendo al número de servicios registrados de la misma a lo largo de cada año; se trata de un coste promedio que mide el consumo de recursos por prestación tanto total como unitario.

A continuación se detallan los diferentes tipos de coste que, siguiendo la metodología expuesta, nos proporcionan información sobre la estructura de costes de cada prestación:

Tipos de Costes	
1.	Coste transferido (o derivado)
2.	Coste directo de la prestación
2.1.	Personal
2.2.	Contratas
2.3.	Convenios y Subvenciones
2.4.	Otros (resto del capítulo 2)
2.5.	Amortizaciones
3.	Coste indirecto de la prestación
3.1.	Personal
3.2.	Contratas
3.3.	Convenios y Subvenciones
3.4.	Otros (resto del capítulo 2)
3.5.	Amortizaciones
4.	Coste Total de la Prestación (1+2+3)
5.	Costes indirectos de gestión
5.1.	Nivel de área o sección
5.2.	Nivel de departamento
5.3.	Transversales o centros de apoyo
6.	Coste indirecto de gestión de la organización
7.	Coste INTEGRAL de la prestación (4+5+6)

«El estudio propone realizar un mayor desarrollo de la **clasificación funcional en la contabilidad presupuestaria e intentar adecuarlo al mapa de prestaciones** para que la asignación de costes permita obtener cálculos más rápidos y objetivos»»

Debemos tener en cuenta que los costes de la prestación se componen de *gastos presupuestarios liquidados* de los capítulos I (personal), aunque con algunas matizaciones, capítulo II (compra de bienes corrientes y servicios) y IV (transferencias corrientes) asignados a cada prestación de acuerdo con el proceso diseñado para cada una de ellas. Por otra parte, se encuentran los *costes extra-presupuestarios*, que vienen representados por los costes de amortización de aquellos activos directamente implicados como consumo de recursos vinculados a la prestación; sin embargo, este punto necesita un análisis pormenorizado que será desarrollado cuando nos adentremos en el apartado de las amortizaciones.

1. Coste transferido (o derivado)

Es el coste que procede de actividades previas a la realización de la prestación, y que por tanto debe añadirse al coste de ésta, como por ejemplo, el coste de información/atención al ciudadano. El coste fundamental procede del proceso (actividades) de información y se puede diferenciar del resto de actividades relacionadas con la prestación en particular. Estos costes representan el consumo de recursos necesarios y previos a aquellos en los que debe incurrirse para realizar la prestación y, siguiendo la traza del proceso de asignación, están vinculados al mismo centro de coste de la prestación.

Este término se ha denominado como *derivado* pero, en aras a una no confusión terminológica con otro concepto similar utilizado en la administración, se ha considerado adecuado recogerlo como *transferido*.

2. Coste directo de la prestación

Engloba los conceptos que van desde el apartado 2.1. hasta el 2.5. Son aquellos que se identifican directamente con la prestación o prestaciones correspondientes.

No se puede decir en algunos casos que sean costes directos en sentido estricto económico, como por ejemplo ocurre a la hora de considerar el coste de personal de los trabajadores sociales. En este caso, su trabajo se identifica con cada prestación, pero no resulta tan sencillo el reparto del coste entre cada una de ellas por tener dificultad en encontrar una unidad de obra (inductor de coste) que represente adecuadamente el comportamiento de ese coste. Sin embargo, y en aras a una mejor visualización y comportamiento de los factores de coste hemos creído oportuno considerar como costes directos los que tienen una relación directa con la prestación, independientemente de la mayor o menor dificultad encontrada a la hora de imputarlos.

2.1. Coste de personal

Aquí se recoge fundamentalmente el coste del personal de los trabajadores sociales que se encuentran en los Centros de Base (puerta de entrada a los Servicios Sociales del Ayuntamiento). También se consideran aquellos costes de personal que, aunque físicamente se encuentren en otros lugares o centros (por ejemplo, servicios centrales del Departamento), la función económica se identifica con una prestación determinada. Lo importante no es dónde se está sino lo que se hace; de ahí la importancia de definir adecuadamente las actividades previamente.

En relación al coste de personal asignable de los trabajadores sociales de base, debemos indicar que después de sopesar los pros y contras de las distintas claves de distribución que se podrían utilizar para su reparto, y en coordinación con los propios gestores/responsables de esos servicios, se ha considerado adecuado repartirlos en función del grado de complejidad de la prestación, de for-

ma que se ha graduado el nivel de dificultad de tramitación y control de la prestación, confeccionando en cada ayuntamiento una escala de dificultad (normalmente en función del tiempo dedicado), de tal forma que aquella prestación con mayor graduación le correspondía también, al dedicarle más tiempo, un coste mayor; esta forma de asignar los costes recibe el nombre de unidades equivalentes, y lo que se ha tratado con ello es homogeneizar prestaciones distintas para poder así imputar mejor los costes comunes o conjuntos.

2.2. Contratas

En este caso, se incorporan los costes de las organizaciones contratadas por el ayuntamiento, y que se identifican sin problema con una prestación determinada. Especial relevancia adquieren aquí prestaciones como el Servicio de Atención al Domicilio (SAD), Centro Municipal de Acogida, Servicios de Prevención (Intervención en Familias con menores en riesgo), las distintas clases de alojamiento para personas mayores, etc.

2.3. Convenios y subvenciones

Corresponden a ayudas a ciertas personas o colectivos que cumplen una serie de requisitos. Aquí fundamentalmente se recogerán las ayudas económicas (y fundamentalmente las AES), y las subvenciones a asociaciones de personas de la tercera edad o asociaciones sin ánimo de lucro.

2.4. Otros (resto del capítulo 2)

Aquí se encuentran los gastos presupuestarios que corresponden al grupo 2, que todavía no han sido asignados, y no existe además dificultad en imputar a la prestación correspondiente.

2.5. Amortizaciones

A este concepto, que se recoge en el modelo de cálculo de coste que se ha presentado, no se le ha asignado ninguna cifra. Los motivos de tal posicionamiento son amplios y extensos, pero creemos que debemos explicarlos con detenimiento.

El grupo investigador se ha encontrado con dificultades de toda índole a la hora de la recogida de la información:

1. En los ayuntamientos, no existe un registro individualizado de los inmovilizados que corresponden a cada departamento o área, teniendo que acudir a otro centro del ayuntamiento para recabar esa información (normalmente Patrimonio). En la mayor parte de los casos, ese centro no tiene individualizado por departamento los bienes inmuebles que le corresponden, con lo que la identificación resulta sumamente compleja. Éste es un aspecto que, en nuestra modesta opinión, debería mejorarse de cara al futuro para que la gestión de esos inmovilizados sea más adecuada y pueda ser asignable a las prestaciones que en ellos se ofertan. Independientemente de cuál es el centro que tiene la relación de inventarios, cada departamento debería tener una relación de los inmovilizados de su área de influencia.
2. No existe en muchos casos constancia del precio de adquisición del bien y del año en que se compró, y menos aún una estimación de la vida útil de cada clase de inmovilizado, con los efectos que ello tiene a la hora de calcular las amortizaciones.
3. En la mayor parte de los casos, no existe un precio de actualización (valoración a precios actuales) del inmovilizado, con lo cual no puede sumarse adecuadamente al resto de costes que están referidos a monedas constantes (referidas al mismo espacio temporal).
4. En los casos en los que exista actualización, ésta se refiere a la de los precios en función de las tasaciones de los peritos aseguradores, de forma que el ayuntamiento tenga asegurado su patrimonio. No obstante, habría que analizar cómo se ha realizado la peritación y qué daños están asegurados, pues en muchos casos la referencia puede ser totalmente distinta. Además, a la hora de calcular las amortizaciones, que es el concepto de coste que debe incluirse en los cálculos, debe tenerse en cuenta no sólo los importes base sobre los que se estiman las amortizaciones relacionados con el inmovilizado construcciones (separándolos además del valor del terreno) sino del mobiliario e instalaciones que en él existen (es decir, su contenido), con la estimación de su vida útil en cada caso, etc.

5. Para la correcta gestión del inmovilizado resulta imprescindible tener los datos anteriores, además de las alternativas existentes en cada situación (arrendamientos) y el grado de flexibilidad de esos inmovilizados en aras a su adaptación a cualquier otra situación (redistribución funcional, creación o eliminación de prestaciones, la posibilidad de servir para objetivos distintos a los en un principio asignados, etc.).

Está claro que los ayuntamientos actualmente no poseen información adecuada relacionada con la gestión de los inmovilizados, y por ello, resulta imposible su cuantificación. Sin embargo, la cuantía en la mayor parte de los casos no es relevante en el importe total del coste; por otro lado, la gestión de la prestación poco tiene que ver con las amortizaciones y, como consecuencia el cálculo de costes realizado, aunque no sea completo, tiene una validez total en las interpretaciones que se pueden extraer del estudio.

3. Coste indirecto de la prestación

Aunque la mayor parte de los costes de las prestaciones son directos, no cabe duda que en algunos casos los costes indirectos de las prestaciones son importantes y deben estudiarse con detenimiento. Costes indirectos son los originados por varias prestaciones, que, generalmente, pertenecen a un mismo proceso y que para una adecuada imputación se necesitan claves de distribución que recojan adecuadamente el comportamiento del coste.

Estos conceptos abarcan desde el apartado 3.1. hasta el 3.5, y son los mismos que los vistos anteriormente. Por ello lo allí recogido sirve en su totalidad a este punto. No obstante, sí merece la pena realizar ciertos comentarios:

1. No hay convenios y subvenciones ni otros costes (correspondientes al capítulo 2). Por otro lado, tampoco se consideran las amortizaciones, pero, en este caso por las razones esgrimidas en el punto anterior.
2. En la mayor parte de los casos, al contrario de los costes recogidos en el apartado cinco, los costes pueden objetivamente identificarse con una clave de reparto. Siempre, y siguiendo la filosofía del pro-

yecto, para delimitar las claves, se ha consultado en primer lugar con los gestores, y casi siempre, al contrario del apartado cinco (costes indirectos de gestión), las seleccionadas son las expuestas por éstos, con lo cual la identificación del comportamiento del coste con las claves resulta más cercana a la realidad económica de cada prestación.

4. Costes Totales de la Prestación

La suma de los puntos 1, 2 y 3 nos dan los Costes Totales de la Prestación (punto 4), que en casi todas las prestaciones representan más del 80% del Coste Integral de la Prestación (punto 7), y por tanto es donde deben realizarse los esfuerzos de control de la prestación por parte de los gestores o directivos correspondientes; y más si tenemos en cuenta que el resto de costes que se recogen a continuación (Costes Indirectos de Gestión) son en la mayor parte de los casos de muy difícil asimilación a los costes de las prestaciones respectivas, pudiéndose dar distintas claves de reparto más arbitrarias que las anteriormente señaladas, cuyo control resulta no imputable en ningún caso a la realización de una prestación concreta como tal.

5. Costes indirectos de gestión

Son gastos presupuestarios que fundamentalmente se refieren al gasto de personal "multifuncional" que afecta a varias prestaciones, esto es, que desde el punto de vista de la estructura organizativa del presupuesto municipal, la plantilla está asignada a un programa o centro de costes al que están vinculadas diferentes prestaciones. Salvo raras excepciones, siempre se da esta circunstancia, especialmente en servicios sociales, donde la plantilla asignada a un determinado programa del que cuelgan varias prestaciones se dedica de forma conjunta a gestionar las diferentes prestaciones de ese programa. En la metodología común aplicada a cada proyecto, los responsables de cada programa son los que han proporcionado, si así ha sido posible, los datos para realizar ese reparto del personal multifuncional; generalmente, este dato ha sido suministrado en base a un porcentaje o fracción de número de personas que se dedican a la gestión de la prestación cuyo coste se pretende calcular. En el resto de casos, ha sido el propio grupo investigador el que ha re-

partido el coste en función del resto de costes asignados para no distorsionar así la relación de proporcionalidad del coste entre las prestaciones.

Entre los costes indirectos de gestión se encuentran los de nivel de área o sección, los de nivel de departamento y los transversales. Estos últimos representan el consumo de *recursos de apoyo*, procedentes generalmente de otros programas, e incluso de otros departamentos, que son imprescindibles para poder realizar la prestación cuyo coste se pretende calcular o bien suponen un complemento necesario para que la prestación pueda realizarse. Normalmente, corresponden a servicios de apoyo vinculados a unidades centralizadas cuyo objetivo es ayudar a la realización de múltiples prestaciones municipales.

6. Coste indirecto de gestión de la organización

Al no ser un estudio integral de la institución local, no puede tenerse en cuenta los costes indirectos de la gestión de la organización. Servicios como alcaldía, economía, etc. no pueden incorporarse por restringirnos a un estudio departamental concreto. En el caso de que se realizase un estudio que abarcara todos los departamentos del Ayuntamiento, lógicamente, esta clase de estudio podría realizarse obteniendo de esa forma un coste final de la prestación completo.

7. Coste integral de la prestación

La suma de todos los puntos anteriores nos da el coste final de la prestación. Como ya se indicó, se ha calculado en cada ayuntamiento tanto el coste total de la prestación en términos absolutos como en términos unitarios si ha sido coherente conceptualmente.

HOMOGENEIZACIÓN

Antes de analizar el proceso de homogeneización, detallamos la secuencia de pasos seguidos en cada ayuntamiento.

La recogida de información, comentada en el apartado 3, se ha centrado en primer lugar en determinar la estructura organizativa del ayuntamiento. Su representación gráfica, el organigrama, expresa las estructuras departamentales, las personas que las dirigen y las relaciones jerárquicas y compe-

tenciales de la organización. Para completar el organigrama recogimos las actividades desarrolladas por cada unidad funcional del ayuntamiento.

El organigrama ayuda a tener una rápida visión integral de la institución, ya que muestra, entre otros, los elementos de autoridad, los diferentes niveles de jerarquía, y la relación entre ellos; además, es fácil de entender, sencillo de utilizar y contiene únicamente los elementos indispensables.

Se elaboró posteriormente un Catálogo de Prestaciones que recogía el detalle de cada uno de los servicios prestados por el ayuntamiento. El proceso de cada prestación plasmaba el diagrama de flujo, el itinerario, la traza del coste, las claves de reparto, el cálculo del coste total de la prestación, los medidores y el cálculo del coste unitario.

Evidentemente, la secuencia descrita ha sido igual en todos los ayuntamientos pero, como uno de los objetivos planteados era la comparabilidad, se hizo necesario que las prestaciones, para el cálculo de sus costes, y los indicadores fueran los mismos; de ahí que tuviésemos que realizar un proceso de homogeneización de las prestaciones y otro de indicadores.

Los apartados que vienen a continuación son consecuencia de las distintas fases llevadas a cabo para que la información resultante pudiera ser comparable, y que conllevó adicionalmente un trabajo de consenso con los responsables de los distintos departamentos de Bienestar Social.

El proceso de homogeneización de las prestaciones

Los catálogos de prestaciones de cada ayuntamiento presentaban diferencias importantes en apariencia. Estas diferencias, generadas por la utilización de terminología o matices propios de cada administración, son superficiales ya que en el fondo la actividad



desarrollada por todos los ayuntamientos tiene el mismo fin.

El proceso de homogeneización ha tenido como objetivo dejar a un lado los matices locales y buscar el fondo sobre la forma. El medio para este cometido ha sido el consenso de todas las partes, al menos a la hora de la implantación del sistema de costes propuesto para todas las instituciones. Este consenso hace necesariamente referencia a:

- La homogeneización conceptual: de términos y de contenidos.
- La homogeneización de la codificación.
- Las tablas de equivalencia.

La homogeneización conceptual propició la utilización de códigos que permitieron utilizar herramientas informáticas que facilitaron las referencias a prestaciones, evitando así cualquier equívoco semántico.

La utilización de términos y contenidos comunes ha hecho necesaria que cada ayuntamiento tenga los nexos de unión entre los códigos, términos y contenidos comunes y los individuales, para así hacer referencia a todos los matices individuales que han sido omitidos al normalizar toda la información.

Consiguientemente, el cálculo del coste de las prestaciones que han permitido su comparabilidad ha exigido previamente este proceso de homogeneización.

Para facilitar este trabajo se ha confeccionado las correspondientes tablas de equivalencia que muestran las equiparaciones entre las distintas prestaciones de los ayuntamientos en aras a la correcta interpretación, comprensión y comparabilidad de la información resultante.

El proceso de homogeneización de los indicadores

De la misma forma que con las prestaciones, ha sido necesario el consenso de los gestores de los ayuntamientos para obtener una única batería de indicadores de actividad, económicos y de entorno para que cumplieren el requisito de utilidad y comparabilidad. Para ello, se han analizado, entre otros puntos:

- Los potenciales indicadores: clases, denominaciones y objetivos.
- Las características de cada indicador: la utilidad, coste, necesidad, consistencia y conveniencia de cada indicador.
- La problemática de cálculo con sus medidores, variables y su disponibilidad.
- La vinculación entre indicadores, evitando la duplicidad y correlación.
- Su viabilidad y materialización práctica.

Este proceso, a pesar de su fácil descripción, ha resultado sumamente laborioso y difícilmente concretable; sin embargo, ha sido imprescindible para tener una batería de referencia sobre la que se aplicaron y se podrán aplicar mejoras.

El consenso con los responsables de los Servicios Sociales

La presentación de toda esta información se realizó guardando una estructura que resultara útil y manejable.

Los responsables y gestores de Servicios Sociales, que son los que en definitiva conocen y controlan toda esta información, junto al grupo de investigadores, analizaron, discutieron y consensuaron los distintos indicadores que consideraban útiles para la gestión de sus departamentos. A partir de esta información, se realizaron los ajustes necesarios, obteniéndose el definitivo Catálogo de prestaciones y la Batería de indicadores

LA COMPARABILIDAD: EL INFORME CONJUNTO

El trabajo desarrollado ha tomado como referente el realizado nacionalmente en el proyecto FEMP tanto en el modelo integrado de costes e indicadores como en el servicio municipal objeto de estudio.

A la hora de contrastar la comparabilidad de los resultados alcanzados, hemos constatado que esta comparabilidad ha sido más robusta y más amplia en la Comunidad Autónoma estudiada que en el conjunto de los ayuntamientos a nivel estatal en la que se aplica el modelo de la FEMP para el servicio objeto de análisis.

Las razones que justifican este avance en la comparabilidad son las siguientes:

- a) Existe una menor heterogeneidad en el entorno poblacional de una comunidad autónoma que a nivel estatal: esta realidad fortalece los resultados alcanzados ya que los seis ayuntamientos vascos estudiados tienen una misma situación de entorno económico y poblacional que los 11 ayuntamientos adheridos al proyecto FEMP que abarca a seis comunidades autónomas diferentes (Andalucía, Asturias, Cataluña, Madrid, Navarra y País Vasco) con ayuntamientos de tamaño poblacional que va desde los 70.000 a los 3 millones de habitantes.
- b) Existe una menor disparidad en los modelos de gestión de la comunidad autónoma, a pesar de lo ya indicado, que en los ayuntamientos del Estado, lo cual ha facilitado la aplicación del modelo y obtener unos resultados más robustos para su comparabilidad del coste de las prestaciones comunes y de los indicadores.
- c) La estructura del coste unitario de las prestaciones, en sus diferentes niveles, ha permitido acercarnos a una mayor imputación de recursos para poder así comparar las prestaciones con más detalle en la aplicación del modelo en la comunidad autónoma que en los resultados alcanzados en el proyecto de la FEMP. Esta mayor imputación para acercarnos al coste completo de las prestaciones, nos ha llevado a poder contrastar con mayor robustez la validez del modelo.
- d) La comparabilidad de las prestaciones en los ayuntamientos de la comunidad autónoma frente a los ayuntamientos del proyecto FEMP, presentan una mayor homogeneidad, lo cual implica una mayor fortaleza en la comparabilidad que permite identificar mejor las diferencias entre los modelos de gestión directa o externalizada de las prestaciones.
- e) Además los protocolos de cálculo del mapa de prestaciones armonizado, se han podido establecer con menor dificultad en la comunidad autónoma que en el proyecto FEMP, al ser menor la dispersión de los medidores de la actividad de esas prestaciones.

CONCLUSIONES Y LÍNEAS DE MEJORA

Algunas de las conclusiones que podemos extraer del trabajo realizado son las siguientes:

- a) Desde un punto de vista cualitativo, el número de prestaciones comunes (aquellas que se ofrecen en cinco o seis ayuntamientos) apenas llega al 30%
- b) A pesar de lo anterior, y desde el punto de vista cuantitativo, las prestaciones comunes absorben más del 80% del coste total de las prestaciones ofrecidas.
- c) La colaboración de los gestores se convierte en un elemento clave para la mejora tanto del contenido de los indicadores como de su cálculo.
- d) La denominación utilizada para identificar a las mismas prestaciones no siempre es coincidente, habiendo realizado una propuesta de homogeneización.
- e) Existe una clara necesidad de armonizar los portadores de coste que identifican el consumo de recursos de las prestaciones.
- f) En determinados casos se han utilizado diferentes claves de reparto en función de la naturaleza de la información suministrada por los distintos agentes. Es necesario, en la medida de lo posible, armonizar tanto las fuentes de información como las claves de reparto.
- g) Los indicadores inicialmente consensuados (24 de actividad, 7 económicos de presupuesto, 27 económicos de coste y 6 de entorno) no han podido ser completados en su integridad, dado que los sistemas de información de cada una de las organizaciones no han suministrado los datos necesarios para ello. En este aspecto el trabajo realizado mejora sustancialmente la comparabilidad alcanzada por el proyecto de la FEMP para este mismo servicio.

Teniendo en cuenta estas conclusiones, se propusieron las siguientes recomendaciones como líneas de mejora en el proceso de comparabilidad:

- 1) Profundizar en el proceso de homogeneización de carácter cualitativo, llevando a cabo las siguientes acciones o iniciativas:

- a) Armonización de la denominación y del contenido básico de las prestaciones.
 - b) Definir con mayor precisión tanto el objetivo como el contenido de los componentes que intervienen en el cálculo de cada indicador.
 - c) Profundizar en el estudio de las vinculaciones entre los distintos tipos de indicadores
 - d) Codificación común para las prestaciones comparables y no comparables.
 - e) Armonización de los portadores de coste (medidor) que identifican el consumo de recursos de las prestaciones.
 - f) Revisión de todos y cada uno de los indicadores analizados en la primera fase con un doble objetivo: definir con mayor precisión tanto el objetivo como el contenido de los componentes que intervienen en el cálculo de cada indicador, y llevar a cabo una actualización continua del número de indicadores.
 - g) Decidir qué indicadores serán específicos de cada ayuntamiento y cuáles deben ser comparables con el resto de ayuntamientos integrantes de la red.
2. Profundizar en el proceso de homogeneización de carácter cuantitativo, llevando a cabo las siguientes acciones o iniciativas:
 - a) Realizar un mayor desarrollo de la clasificación funcional en la contabilidad presupuestaria e intentar adecuarlo al mapa de prestaciones para que la asignación de costes permita obtener cálculos más rápidos y objetivos.
 - b) Mejorar el sistema de información que gestiona el inventario municipal. Este sistema debe ser capaz de:
 - conocer la relación de bienes inventariados vinculados a las áreas de Bienestar Social, y
 - valorar de forma razonable estos bienes utilizando el mismo criterio en todos ellos.
 - c) Para aquellos casos en los que la identificación de los gastos previamente mencionados es complicada o las fuentes de información utilizadas no garantizan una correcta imputación, se propone el método de las unidades equivalentes que permitan distribuir de forma razonable el resto de gastos entre las prestaciones afectadas (homogeneizando prestaciones diferentes). *

BIBLIOGRAFÍA

Administración de la Comunidad Autónoma Del País Vasco (2004). *Guía de Gobierno Local 2004 Udal-Gobernuaren Gidaliburua 2004*. Instituto Vasco de Administración Pública-Herri Arduralaritz-aren Euskal Erakundea IVAP, Oñati.

AECA (1997). *Indicadores de Gestión en las Entidades Públicas. Principios de contabilidad de gestión. Documento 16*. Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas.

— **(2001).** *La Contabilidad de Gestión en las Entidades Públicas*. Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas.

— **(2008).** *El sistema de costes basado en las actividades. Principios de contabilidad de gestión. Documento 18*. Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas.

Audit Commission for Local Authorities and the National Health Service in England and Wales. (1992). *Citizen's Charter indicators: Charting a Course*.

Department of Treasury and Finance. Government of western Australia. (2004). *Outcome Based Management: Guidelines for use in the Western Australian Public Sector* Perth.

Diputación de Barcelona (2005). *Indicadors de gestió de serveis municipals*.

Diputación Foral de Gipuzkoa (2007). *Guía de gestión por objetivos para los ayuntamientos de Gipuzkoa*.

European Commission Environment (2002). *Hacia un perfil de la sostenibilidad local. Indicadores comunes europeos. Fichas metodológicas*. Bruselas.

Federación Española de Municipios y Provincias (2000). *Guía para la implantación de un sistema de costes en la Administración Local* Coordinadores: Carlos Prieto Martín y Helio Robleda Cabezas.

Governmental accounting standards board (2003). *Reporting Performance Information: Suggested criteria for effective communication*. Connecticut.

IGAE (1994). *Contabilidad analítica de las Administraciones Públicas. El proyecto CANOA*. Ministerio de Economía y Hacienda, Madrid.

Ministry of Municipal Affairs and Housing (2003). *Municipal Performance Measurement Program*. Gobierno de Ontario, Canadá, Toronto.

Sinigal II (2002). *Diseño de un sistema normalizado de indicadores de gestión aplicables a las Administraciones Municipales*.