

XVII CONGRESO INTERNACIONAL DE COSTOS – SEVILLA 2021

ANÁLISIS DEL GRADO DE CUMPLIMIENTO DE LAS OBLIGACIONES DE REPORTING DE LAS ENTIDADES LOCALES ESPAÑOLAS EN EL ÁMBITO DEL COSTE DE SUS ACTIVIDADES E INDICADORES DE GESTIÓN

Daniel Sánchez Toledano

Universidad de Málaga, dstoledano@uma.es

Daniel Carrasco Díaz

Universidad de Málaga, daniel.carrasco@uma.es

Joaquín Sánchez Toledano

Universidad de Málaga, jstoledano@uma.es

Isabel Álvarez Jiménez

Universidad de Málaga, isabelmaria.aj@uma.es

Temática: Costos en la administración pública

ANÁLISIS DEL GRADO DE CUMPLIMIENTO DE LAS OBLIGACIONES DE REPORTING DE LAS ENTIDADES LOCALES ESPAÑOLAS EN EL ÁMBITO DEL COSTE DE SUS ACTIVIDADES E INDICADORES DE GESTIÓN.

Abstract

El necesario impulso a la continuidad en el avance de la transparencia y modernización de la gestión pública de las Entidades Locales (EE.LL.), especialmente en el actual contexto derivado de la situación de crisis pandémica que estamos viviendo, acentúa la urgencia de potenciar una gestión eficiente de los recursos públicos. Ello requiere, como una de sus herramientas fundamentales, la implantación de modelos de contabilidad analítica, con el fin de obtener información sobre el coste de las actividades desarrolladas por los distintos Entes y suministrar la información necesaria para la obtención de indicadores que constituyan un apoyo para la gestión y evaluación de la actuación económico-financiera pública.

En España, hemos vivido modernos cambios normativos que han introducido expresamente la necesidad de implantar modelos de cálculos de costes y de indicadores de gestión. El presente trabajo analiza el grado de avance de la rendición de cuentas sobre el coste de las actividades e indicadores de gestión en las EE.LL. de nuestro país, tomando como base informativa el contenido de la plataforma de rendición de cuentas del Tribunal de Cuentas del Reino de España, donde las EE.LL. están obligadas a informar sobre su Cuenta General, con el detalle exigido por la correspondiente normativa.

Temática: Costos en la administración pública

1. Introducción

La atención e interés de los legisladores por introducir herramientas, como la contabilidad analítica e indicadores de gestión, que tengan como objetivo facilitar información económica objetiva, desagregada y con relevancia temporal a los responsables políticos, técnicos y gestores de los servicios, ha sido una constante desde hace bastantes años y tiene su reflejo tanto en el marco legislativo económico-financiero general como en el específico de los Entes Locales (EE.LL.), mostrándose especialmente intensa desde la última crisis económica.

Por todo ello, nos ha parecido de interés estudiar el grado de avance de la rendición de cuentas sobre el coste de las actividades e indicadores de gestión de las EE.LL. y, por ende, de la implantación de las citadas herramientas en la Administración Local española, tomando como base informativa el contenido de la plataforma del Tribunal de Cuentas del Reino de España, donde las EE.LL. están obligadas a informar sobre su Cuenta General, con el detalle exigido por la correspondiente normativa.

En este sentido, somos conscientes de que el periodo de análisis es aún corto, al ser de obligado cumplimiento dicho reporting, a través de la presentación de las Notas 26¹ y 27² como parte de la Memoria de la Cuenta General para determinadas EE.LL.³, sólo desde hace tres años -2017-.

Para cuantificar el grado de avance de dicho reporting y, consecuentemente, de la incorporación de las herramientas de la contabilidad analítica e indicadores de gestión en la Administración Local, hemos considerado que la presentación y cumplimentación de las Notas 26 y 27 en aquellos EE.LL. a los que la ICAL se lo exige poseen una relación estrecha y directa con el grado de avance en la introducción de las citadas herramientas en los EE.LL. obligados, analizándose de forma diferenciada su comportamiento según naturaleza, competencias, o tipología –ayuntamientos, diputaciones, cabildos y consejos insulares, consorcios y mancomunidades-, además de su consideración global.

2. Objetivos y limitaciones del estudio empírico

En el estudio empírico que ahora presentamos planteamos un doble objetivo: general y específico, según se realice el estudio del comportamiento de forma conjunta –Notas 26 y 27- o de forma individualizada, para cada una de ellas.

¹ Según la ICAL 2013, la Nota 26 consta de cuatro apartados: 1. Resumen general de costes de la entidad; 2. Resumen del coste por elementos de las actividades; 3. Resumen de costes por actividad y 4. Resumen relacionando costes e ingresos de las actividades.

² Según la ICAL 2013, la Nota 27 consta de cuatro apartados: 1. Indicadores de eficacia; 2. Indicadores de eficiencia; 3. Indicadores de economía y 4. Indicadores de medios de producción.

³ La norma de elaboración de la Memoria f) de la ICAL 2013 establece que “la información contenida en las Notas 26. «Información sobre el coste de las actividades» y 27. «Indicadores de gestión» se elaborará, al menos, para los servicios y actividades que se financien con tasas o precios públicos y, únicamente, estarán obligados a cumplimentarla los municipios de más de 50.000 habitantes y las demás entidades locales de ámbito superior”.

A través del primero pretendemos conocer cuál ha sido el impacto del marco normativo específico, en relación con el citado reporting, a través de la incorporación de la contabilidad analítica e indicadores de gestión en las EE.LL., conjuntamente, como herramientas que favorecen la transparencia informativa y la toma de decisiones objetiva y responsable, en cuanto a la gestión económico-financiera se refiere.

Pretendemos con ello alcanzar una visión general sobre el grado de avance global de la rendición de cuentas y la implantación de la contabilidad analítica e indicadores de gestión, a través de la información obtenida sobre las EE.LL. que presentan, aunque sólo sea cualquier apartado de las Notas 26 y 27 de sus Memorias, frente a aquellas otras que no informan en absoluto sobre las mismas. Todo ello sobre las Notas contenidas en la Cuenta General de los tres últimos ejercicios 2017⁴, 2018 y 2019, presentadas en el Tribunal de Cuentas de España⁵.

Junto al citado objetivo, de carácter general, también nos hemos planteado otros más específicos con la pretensión de profundizar en el análisis del comportamiento de las EE.LL. sobre el grado de reporting y penetración de la contabilidad analítica, separadamente de los indicadores de gestión, y según el detalle -completa e incompleta- de las presentaciones formales de los diversos apartados que integran las citadas Notas 26 y 27, es decir, a través de su estudio individualizado y con el detalle de los apartados a los que se responden.

En efecto, a través del análisis de la cumplimentación de la Nota 26 en las EE.LL. discriminamos, de entre las que las presenten, aquéllas que lo hacen aunque sólo sea en algún apartado de la misma -forma incompleta-, frente a las que informan sobre todos los apartados -de manera completa-, pretendiendo con ello evaluar el grado de rendición de cuentas respecto al coste de las actividades y la aplicación de la contabilidad analítica como herramienta de gestión en las mismas.

Partimos de la premisa de que aquellas EE.LL. que presentan la Nota 26 cumplimentada en todos sus apartados tienen implantada la contabilidad analítica con la metodología de la Intervención General de la Administración del Estado (IGAE) -o algún modelo de cálculo de coste formalizado- y, consecuentemente, existe una mayor probabilidad de que sus outputs informativos se usen con mayor intensidad para la gestión económica de las EE.LL. y, por ende, posean mayor sensibilidad y valoración de la contabilidad analítica como técnica de apoyo en la toma de decisiones económicas.

⁴ Recordamos que el ejercicio 2017 es el primero, de obligado cumplimiento, de presentar las Notas 26 y 27 en la Memoria, según señala la disposición transitoria tercera de la ICAL 2013.

⁵ Tribunal de Cuentas de España:

<https://www.rendiciondecuentas.es/es/informaciongeneral/controlentidades/TribunalDeCuentas.html>

De igual modo, a través del análisis de las EE.LL. que presentan de forma completa e incompleta los apartados del contenido de la Nota 27 pretendemos conocer el grado de rendición de cuentas respecto a los indicadores y penetración de la técnica correspondiente, entendiendo que aquellas EE.LL. que presentan la Nota 27 con todos sus apartados, es decir de forma completa, poseen mayor incorporación y uso de los indicadores para la gestión económica y mayor sensibilidad y valoración como técnica de apoyo en la toma de decisiones económicas.

Sin embargo, el comportamiento de las EE.LL. puede ser distinto según la variable con la que se establezca la relación, o lo que es lo mismo, puede ser diferente en función de lo que hemos denominado *eje de análisis*, utilizado para estudiarlas, bien sea para el estudio global, o de conjunto, de presentación de las Notas 26 y 27, o para el estudio individualizado de las mismas, según cumplimentación de los apartados que las integran.

En tal sentido planteamos, como ejes de análisis del comportamiento de las EE.LL. obligadas a presentar las Notas 26 y 27, tres posibles variables de referencias: el número de entidades (NE), el importe de las obligaciones reconocidas netas (ORN) de sus liquidaciones presupuestarias de gasto y el número de habitantes (NH), este último sólo para el caso de los ayuntamientos, por su clara identificación con el municipio.

Dado que tratamos de analizar con más detalle la implantación de las técnicas utilizadas por las EE.LL. para la gestión del conjunto de los recursos públicos locales, es evidente que la importancia y utilidad de la contabilidad analítica e indicadores de gestión aumenta cuando su uso tiene lugar en entidades con mayor presupuesto, en tanto en cuanto que las ORN de un pequeño conjunto de EE.LL. pueden suponer la mayor parte de los recursos aplicados en el conjunto de la Administración Local.

Por tanto, si es cierto que para el cumplimiento de la legalidad y la responsabilidad de los gestores es igualmente fundamental, sea cual sea el importe de las citadas obligaciones reconocidas que se gestione en una u otra entidad, no lo es menos que el grado de penetración de las citadas herramientas y la rendición de cuentas y la transparencia incrementan su valor de implantación para la racionalidad económica y objetividad en la toma de decisiones de recursos locales del conjunto de las entidades, según el volumen de las ORN de la entidad que las utilicen.

Por lo que se refiere a las limitaciones del estudio empírico, como se apuntó con anterioridad, consideramos que la principal es el propio intervalo temporal del análisis - tres ejercicios-, condicionado por el inicio de la obligación de presentar información en

las Notas 26 y 27 a los EE.LL.⁶ objeto de estudio, que pretendemos ir ampliando a otros ejercicios en próximos trabajos.

Por otra parte, dado el cuantioso número y la diversidad de tipologías, por naturaleza, de consorcios y mancomunidades, en la mayoría de los casos con presupuestos de escasa o nula significación, hemos limitado la población objeto de estudio de éstas. Por una parte, por su carácter cuantitativo, según las ORN de sus liquidaciones presupuestarias de gasto, a aquellas que superen 1.000.000 euros, concentrando nuestro esfuerzo en las más significativas y facilitando así el manejo de datos para su análisis. Por otra parte, por su carácter cualitativo, también hemos limitado la población a sólo aquellas que presten servicios, especialmente característicos de las EE.LL., tales como abastecimiento y tratamiento de aguas; recogida, tratamiento y eliminación de residuos; extinción de incendios; recaudación de tributos y transporte público.

Precisar también que con la medición del grado de avance realizado en el presente trabajo no se pretende llevar a cabo la gradación de la consistencia y veracidad de los datos del reporting de las EE.LL. en el Tribunal de Cuentas, o la ortodoxia en la metodología IGAE utilizada para el cálculo de los objetos de coste e indicadores de gestión de los servicios, cuestiones en las que no entramos porque, por sí solas, podrían constituir contenido más que suficiente para un trabajo de investigación independiente al que ahora presentamos, además de no disponer de información suficiente para llevarla a cabo.

Finalmente, señalar que somos conscientes de que algunas EE.LL. que han elaborado las Notas 26 y 27 de la Memoria, y la han incorporado y aprobado junto a su Cuenta General, no las han presentado en la plataforma de fiscalización del Tribunal de Cuentas por razones ajenas a su elaboración que, en algunos casos, incluso han surgido por dificultades técnico-informáticas que han impedido su carga en la citada plataforma, y no por la disponibilidad de las mismas.

3. Estudio empírico: presentación y significado de los datos sobre indicadores

El estudio empírico se ha realizado a partir de la información contenida en la base de datos disponible en el portal del Tribunal de Cuentas del Reino de España, donde se incorporan las Cuentas Generales de las EE.LL. con el detalle contable exigido por la ICAL 2013 y, por ende, como mejor fuente de información fiable para realizarlo⁷.

En el trabajo, además de los citados ejes de análisis, hemos definidos tres tipos de indicadores⁸ que, a nuestro juicio, representan el referido grado de avance de la

⁶ Indicados en pie de página 3 de la introducción

⁷ Es importante resaltar la necesidad de una mejora de la plataforma del Tribunal de Cuentas que facilite la incorporación de alguna información, no estandarizada, de la Cuenta General de las EE.LL., como ocurre con las Notas 26 y 27.

⁸ Serán los instrumentos que midan o evalúen el cumplimiento de la regla 48.3 de la ICAL sobre coste de las actividades e indicadores de gestión por parte de los EE.LL.

rendición de cuentas, o compromiso con la modernidad en la gestión económica de las EE.LL., según el nivel de presentación de las Notas 26 y 27, de forma conjunta; el nivel de implantación de la contabilidad analítica, entre los que presentan la Nota 26, según lo haga de forma completa e incompleta; e igualmente el estado de incorporación de la técnica de indicadores, entre los que presentan la Nota 27, según la cumplimenten de forma completa e incompleta.

No hemos considerado necesario, para el presente trabajo, incluir en el mismo la determinación numérica de dichos indicadores, sintetizando sus valores en las representaciones gráficas, a través de diagramas de barras, donde creemos puede apreciarse con mayor claridad, tanto sus valores porcentuales anuales como la evolución de los mismos en los ejercicios objeto de estudio -2017, 2018 y 2019-.

3.1. Objeto de estudio: indicadores sobre grado de presentación de Notas 26 y 27

Las representaciones gráficas de los indicadores referidos al grado de avance del citado reporting, según el nivel de presentación de las Notas 26 y 27, para el conjunto y cada una de las tipologías de EE.LL. delimitadas como campo de observación, y bajo los tres ejes de análisis, las identificamos como sigue:

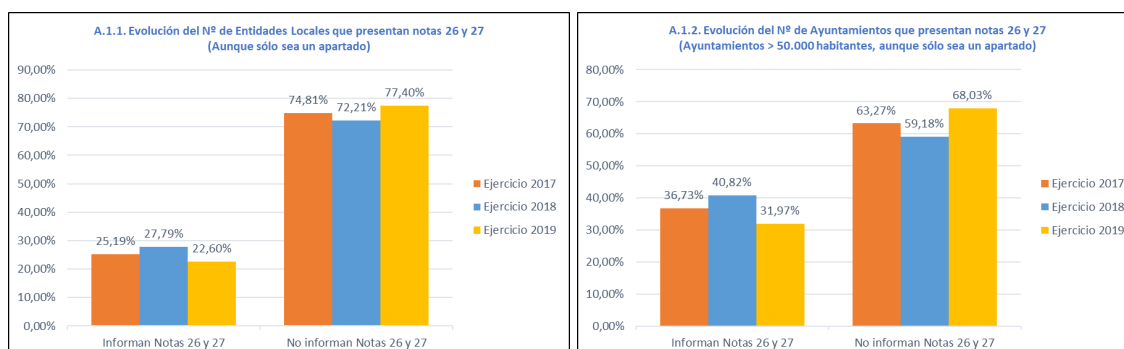
1.- *Eje de análisis número de entidades (NE)*: a) Conjunto de Entidades Locales: A.1.1.; b) Ayuntamientos: A.1.2.; c) Diputaciones: A.1.3.; d) Cabildos y Consejos Insulares: A.1.4.; Consorcios: A.1.5. y Mancomunidades: A.1.6.

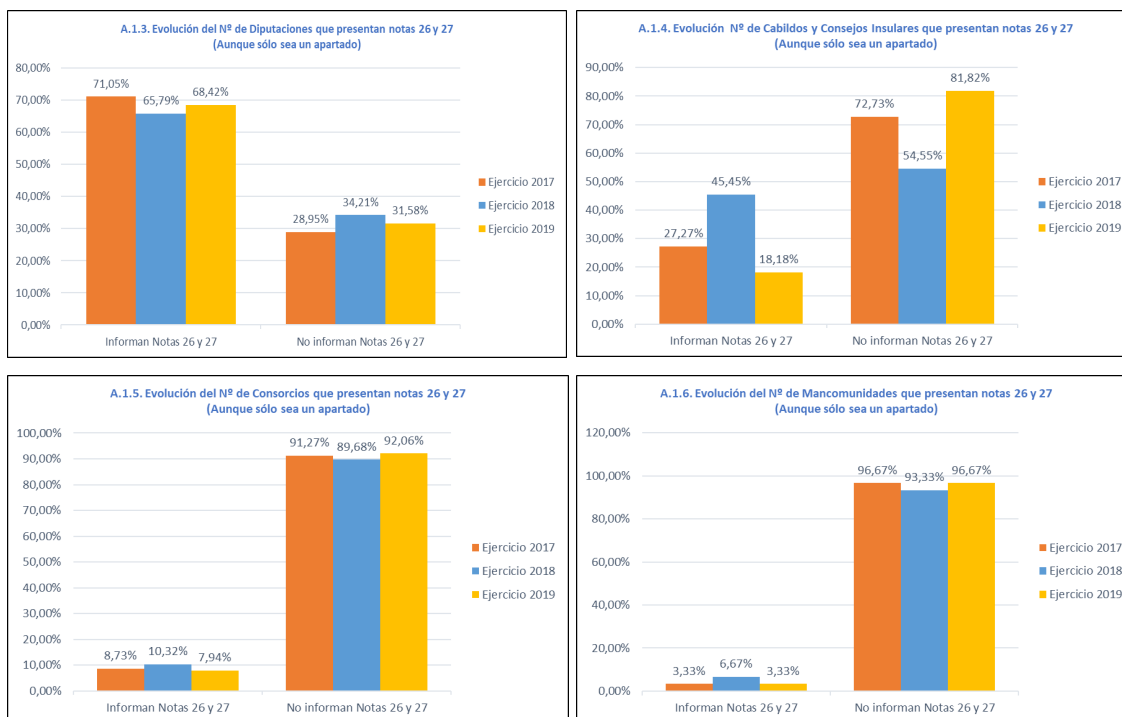
2.- *Eje de análisis obligaciones reconocidas netas (ORN)*: a) Conjunto de Entidades Locales: B.1.1.; b) Ayuntamientos: B.1.2.; c) Diputaciones: B.1.3.; d) Cabildos y Consejos Insulares: B.1.4.; e) Consorcios: B.1.5. y f) Mancomunidades: B.1.6.

3.- *Eje de análisis número de habitantes (NH)*, sólo para municipios: a) Conjunto de Ayuntamientos: C.1.

Las representaciones gráficas, respecto al primer eje de análisis antes mencionado, en los tres ejercicios objeto de estudio, y con la discriminación de las EE.LL. propuestas para el estudio, quedarían como siguen:

3.1.A. EJE DE ANÁLISIS: NÚMERO DE ENTIDADES OBJETO DE ESTUDIO





En todas las tipologías de EE.LL., salvo las diputaciones, se produce un hecho ciertamente sorprendente en su evolución porque se incrementa el número de Notas 26 y 27 presentadas entre 2017-18 y disminuyen entre 2018-2019, es decir, no se produce, como parece lógico, una consolidación para el ejercicio 2019, de las presentaciones de los dos ejercicios anteriores, sino justamente lo contrario, aparentando una provisionalidad bastante acusada del cumplimiento de las obligaciones de rendición de cuentas exigidas por la ICAL.

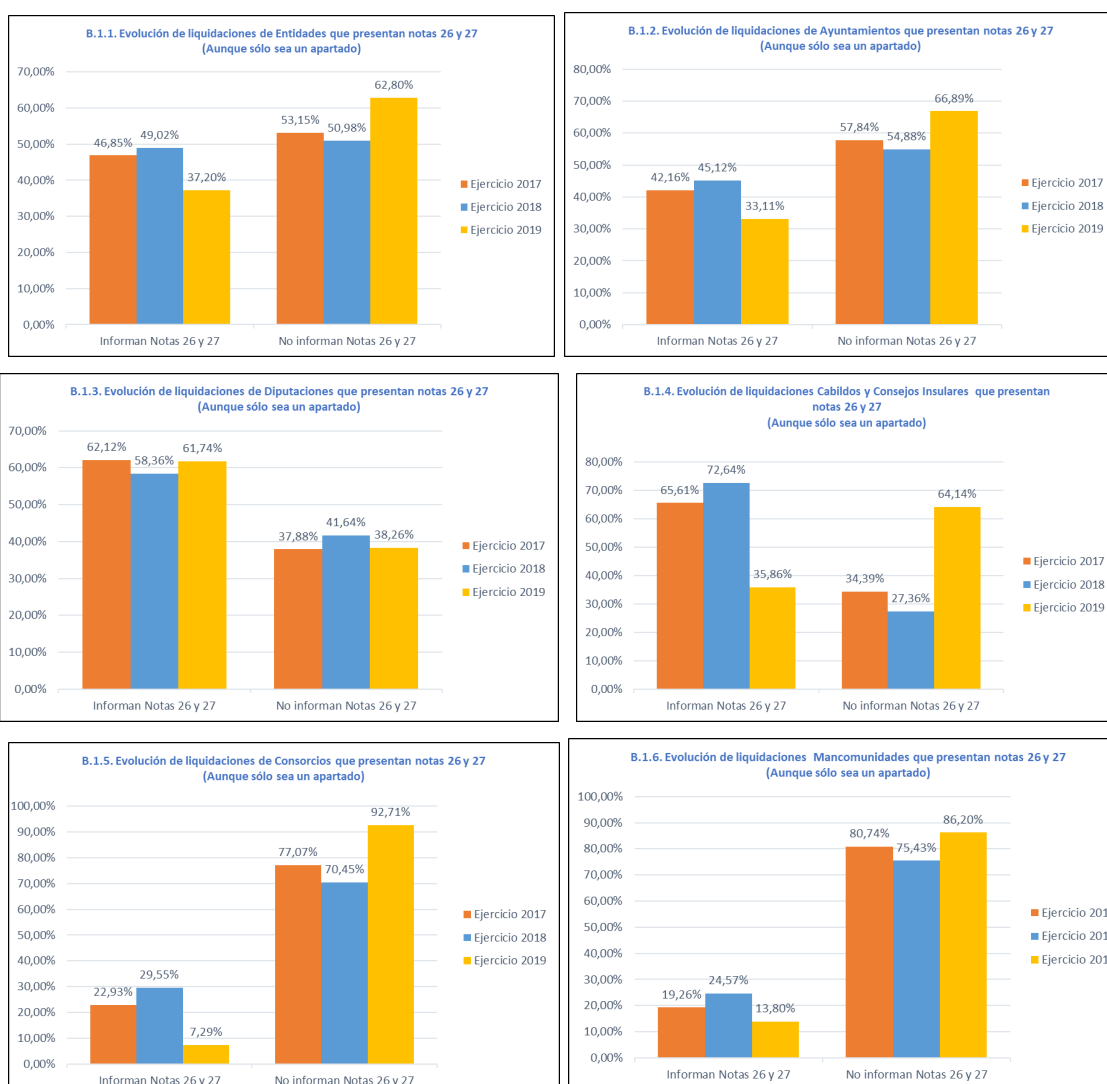
Por otra parte, también salvo en las diputaciones, cabe resaltar las importantes diferencias que se producen entre estas tipologías en cuanto al porcentaje de EE.LL. que presentan dichas Notas, respecto a la población total objeto de estudio. Así, mientras que en ayuntamientos se mueven entre el 32% y el 41%, los cabildos y consejos insulares lo hacen entre el 18% y 45%, los consorcios entre un 8% y el 10% y las mancomunidades entre un 3% y el 7%, apreciándose con claridad que los ayuntamientos y cabildos tienen un mayor compromiso en el cumplimiento de la regla 48.3 de la ICAL y, por ende, en la implantación de la contabilidad analítica e indicadores de gestión.

El gráfico A.1.3. muestra un comportamiento singular en las diputaciones, y contrario al que se produce en el resto de EE.LL. Entre los ejercicios 2017 (71,05%) y 2018 (65,79%), se aprecia una evolución negativa del 7,40%, cuando en el siguiente ejercicio se advierte una mejora hasta llegar a un 68,42%, con una evolución positiva entre los ejercicios 2018 y 19 del 4,00%. Por su parte, en el intervalo completo objeto de estudio 2017-2019, la evolución es negativa en el 3,70%.

En este sentido, es preciso poner en valor el esfuerzo de las diputaciones que, sin duda alguna, son las EE.LL. que más han cumplimentado las Notas 26 y 27 -de un 65% al 71%- y, por ende, las entidades más sensibles a la introducción de nuevas técnicas de gestión económica.

Atendiendo ahora a la evolución de los indicadores a través de las representaciones gráficas de los porcentajes, respecto al segundo eje de análisis antes mencionado, en los tres ejercicios objeto de estudio y con la discriminación de las EE.LL. propuesta para el estudio, los gráficos de las mismas quedarían como siguen:

3.1.B. EJE DE ANÁLISIS: OBLIGACIONES RECONOCIDAS NETAS DE LA LIQUIDACIÓN PRESUPUESTARIA DE GASTO DE LAS ENTIDADES OBJETO DE ESTUDIO



Respecto al segundo eje de análisis del presente epígrafe -ORN-, al igual que ocurrió con el -NE-, salvo las diputaciones, todas las EE.LL. tienen un comportamiento similar y con una influencia decisiva en el resultado global (B.1.1.), en cuanto que supone el 84% del total de obligaciones reconocidas del conjunto de EE.LL.

Lo anterior significa que en todas las citadas tipologías de EE.LL., salvo las diputaciones, mantienen la sorprendente evolución de incrementar el número de Notas 26 y 27 presentadas entre 2017-18 y disminuir entre 2018-2019 poniendo de relieve que, al igual que en el anterior eje de análisis, existe una gran provisionalidad del cumplimiento de la ICAL en esta materia.

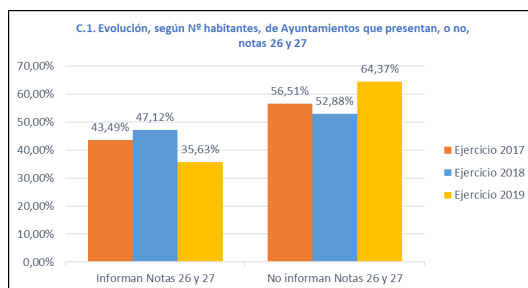
El gráfico B.1.3. muestra en las diputaciones, como en el anterior eje, un comportamiento inverso en la evolución que el resto de EE.LL., mostrando una evolución negativa del 6,05% entre los ejercicios 2017 (62,12%) y 2018 (58,36%), cuando en el conjunto de entidades es positiva en un 4,63%, advirtiéndose una mejora en ejercicio 2019 hasta alcanzar un 61,74%, con una evolución entre los ejercicios 2018 y 19 del 5,79%. Por su parte, para el intervalo completo objeto de estudio 2017-2019 la evolución es prácticamente nula al disminuir sólo un 0,61%.

Cabe resaltar, además, las importantes diferencias que se producen entre estas tipologías, en cuanto al volumen de ORN de las entidades que presentan dichas Notas, respecto a su total población, al igual que en el anterior eje de análisis. Mientras que en ayuntamientos el volumen de ORN de los que las presentan se mueven entre el 33% y el 45%, del total de ORN objeto de estudio, los cabildos y consejos insulares lo hacen entre el 35% y 72%, los consorcios entre un 7% y el 30% y las mancomunidades entre un 13% y el 24%, apreciándose claramente también que en los ayuntamientos y cabildos existe un mayor compromiso en el cumplimiento de la ICAL en esta materia y, por ende, en la implantación de la contabilidad analítica e indicadores de gestión, consecuencia sin duda del mayor volumen de ORN y, por tanto, de recursos movilizados y prestaciones realizadas, en dichas entidades.

Las diputaciones, también para el presente eje, son las EE.LL. que más han cumplimentado las Notas 26 y 27 -de un 58% al 62%- y, asimismo, las que menos han variado su comportamiento entre ejercicios, manteniéndose como las EE.LL. más sensibles al reporting de coste de las actividades e indicadores de gestión.

Para tener una visión global de la importancia del comportamiento de las EE.LL., significamos que, en el presente eje de análisis -ORN-, por grupos de entidades y dentro de la población objeto de estudio, los pesos relativos respecto a las EE.LL. que, como media, han presentado son, para los ayuntamientos un 74%, las diputaciones un 17%, los cabildos y consejos insulares un 7% y los consorcios un 2%, siendo despreciable el porcentaje de las mancomunidades.

3.1.C. EJE DE ANÁLISIS: NÚMERO DE HABITANTES DE AYUNTAMIENTOS OBJETO DE ESTUDIO



El último eje, representado en el gráfico C.1., se ha elaborado sólo para ayuntamientos, al tomarse en consideración el número de habitantes de la población objeto de estudio, y representa los porcentajes de municipios que, de forma global, informan o no, al Tribunal de Cuentas de, al menos, un apartado de las Notas 26 y 27, respecto de la población total objeto de estudio.

Los valores del gráfico muestran un comportamiento de los municipios para el presente eje casi idéntico en su evolución al que se produce con los otros ejes de análisis, en el ejercicio 2017 alcanza para los ayuntamientos un 43,49% y un 47,12% en el ejercicio 2018, con una evolución positiva del 8,35%. Sin embargo, en el siguiente ejercicio 2019 empeora dicha evolución hasta alcanzar sólo un valor del 35,63% siendo, por tanto, su evolución negativa entre los ejercicios 2018 y 2019 del 24,38%, e igualmente es negativa también para el intervalo completo objeto de estudio 2017-2019 en el 18,07%. Además, las poblaciones de los ayuntamientos que presentan algún apartado de las Notas están por encima del 42% de la población total de los ayuntamientos obligados a presentar.

Para complementar la visión de conjunto, a la que nos hemos referido en el presente epígrafe, sobre la presentación de Notas 26 y 27 -primer bloque de indicadores-, como se dijo con anterioridad, hemos añadido al estudio dos bloques más de indicadores que desarrollamos en los siguientes epígrafes, el segundo con la intención de profundizar en el estudio del grado de avance de la rendición de cuentas respecto al coste de las actividades -a través del análisis del grado de cumplimiento de la Nota 26-, dejando el siguiente epígrafe, el tercero, para analizar con más detalle el compromiso de la Administración Local con el reporting de los indicadores de gestión -a través del análisis del grado de cumplimiento de la Nota 27-, en ambos casos contemplando los tres citados ejes de análisis.

3.2. Objeto de estudio: indicadores sobre grado de cumplimentación de la Nota 26

También para estos indicadores, con el fin de mejorar la precisión y claridad del estudio, la investigación del comportamiento de las EE.LL. sobre el grado de cumplimentación de la Nota 26, su observación la hemos delimitado sólo a aquellas EE.LL. que han

cumplido con su obligación de presentar la citada Nota, al menos en uno de los apartados que la integran.

Las EE.LL. que presentan algún apartado de la Nota 26, como media de los tres últimos ejercicios y bajo el eje NE, han alcanzado sólo 59, de las 382 obligadas a presentar, es decir, poco más del 15% y, por su parte, para el eje ORN la media ha ascendido a un importe 14.837.872.615,71 € sobre 35.434.242.401,77 €, o lo que es lo mismo, casi un 42%, evidenciándose que, al igual que en el análisis conjunto de las Notas 26 y 27, son las entidades con mayores presupuestos las que han tenido más interés en el reporting del coste de las actividades y, evidentemente, en implantar la contabilidad analítica, lógico por sus posibilidades técnicas y financieras.

Las representaciones gráficas de los indicadores sobre el grado de avance de dicho reporting, o compromiso de las EE.LL. con la modernidad en la gestión económica a través de la utilización de la contabilidad analítica, según el nivel de cumplimentación de los apartados de la Nota 26, las identificamos de la siguiente forma:

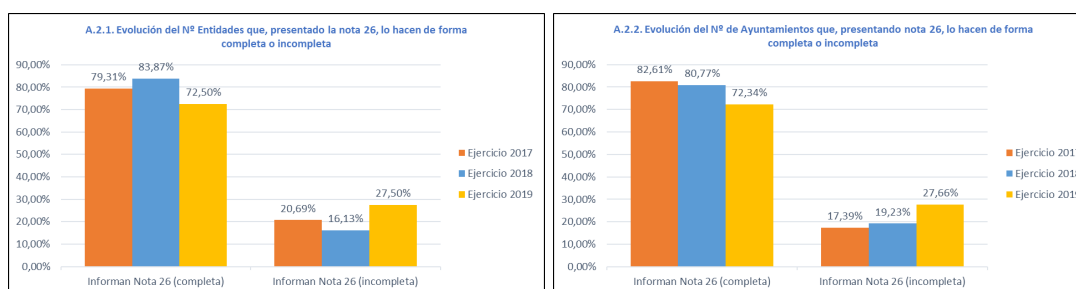
1.- *Eje de análisis número de entidades (NE)*: a) Conjunto de Entidades Locales: A.2.1.; b) Ayuntamientos: A.2.2.; c) Diputaciones: A.2.3.; d) Cabildos y Consejos Insulares: A.2.4.; e) Consorcios: A.2.5. y f) Mancomunidades: A.2.6.

2.- *Eje de análisis obligaciones reconocidas netas (ORN)*: a) Conjunto de Entidades Locales: B.2.1.; b) Ayuntamientos: B.2.2.; c) Diputaciones: B.2.3.; d) Cabildos y Consejos Insulares: B.2.4.; e) Consorcios: B.2.5. y f) Mancomunidades: B.2.6.

3.- *Eje de análisis número de habitantes (NH)*, sólo para municipios: Conjunto de ayuntamientos: C.2.

Respecto al primer eje de análisis antes mencionado, en los tres ejercicios objeto de estudio, y con la discriminación de las EE.LL. propuesta para el estudio, las representaciones gráficas quedarían como siguen:

3.2.A. EJE DE ANÁLISIS: NÚMERO DE ENTIDADES OBJETO DE ESTUDIO





Este primer eje de análisis -NE- presenta un comportamiento diferente según la tipología de EE.LL. de la que se trate. Así, mientras los ayuntamientos que presentaron los apartados de forma completa (A.2.2.), respecto a la población objeto de estudio, se aprecia un decrecimiento mantenido y suave en los tres ejercicios objeto de estudio (con porcentajes del 82% en el ejercicio 2017, 81% en 2018 y el 72% en 2019), en las diputaciones (A.2.3.) y consorcios (A.2.5.) se produce una variación positiva entre 2017-2018 y negativa entre 2018-2019, con alteraciones de la evolución -del 81% al 89%, y del 50% al 75%, respectivamente-, sugiriendo una mayor estabilidad en la consolidación en el reporting de costes de las actividades y uso de la contabilidad analítica en los ayuntamientos y las diputaciones, que en los consorcios.

Respecto a los cabildos y consejos insulares (A.2.4), para toda la población analizada, los que presentaron la Nota 26 lo hicieron de forma completa. Ciertamente estamos hablando de un número reducido de entidades como campo de observación, cuyo peso relativo en la población objeto de estudio en este epígrafe no alcanza el 6% del total, aunque representan el 30% y 62% de la población total de los obligados en los ejes de NE y ORN, respectivamente.

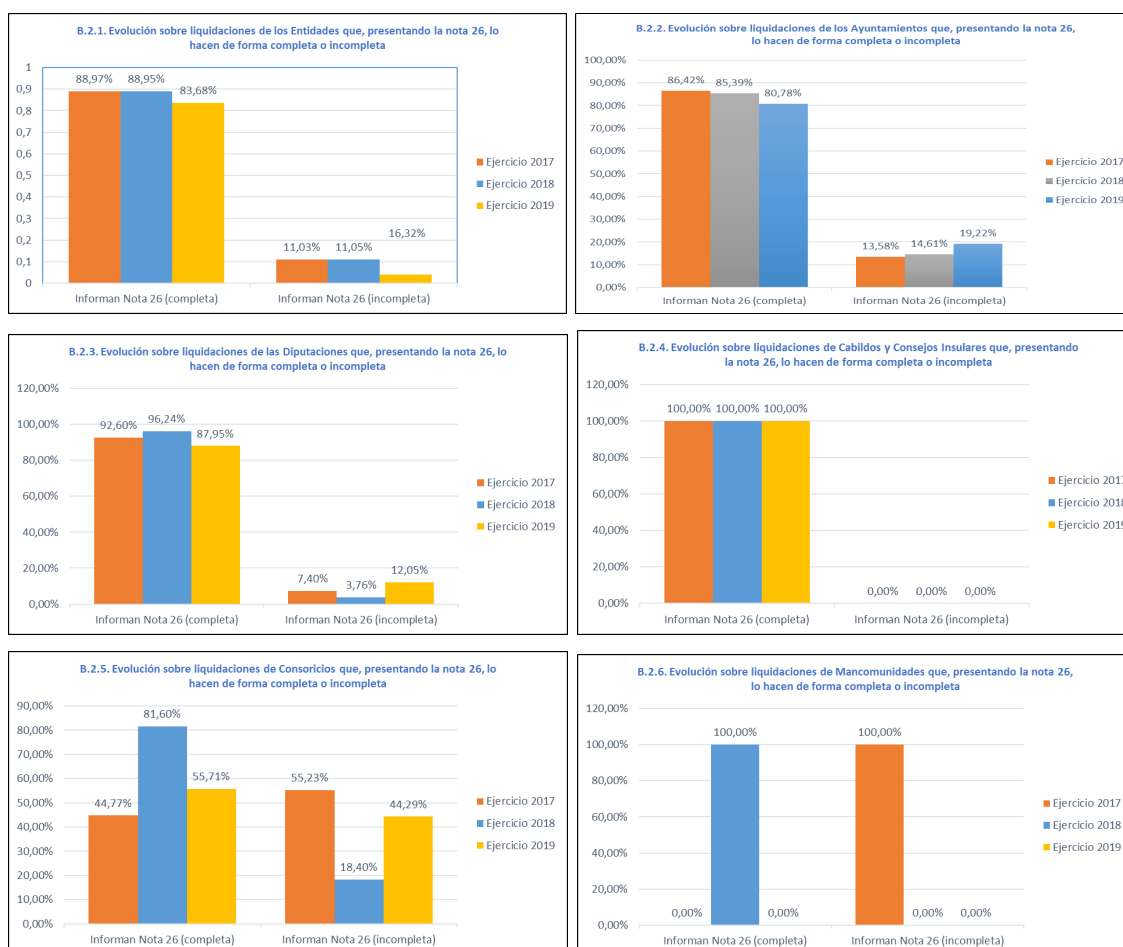
Las mancomunidades objeto de estudio presentan unos indicadores de la Nota 26 muy erráticos, lógico puesto que de los tres ejercicios que estudiamos sólo una entidad presenta la información obligada en el ejercicio 2018, y lo hace de forma completa. Sorprende que dicha entidad cumplimentase todos los apartados de dicha nota en el ejercicio 2018 y que no lo hiciera para ningún apartado en el siguiente, vislumbrándose una elaboración de los indicadores escasamente ortodoxa.

También conviene resaltar en este epígrafe las importantes diferencias que se producen entre las diversas tipologías de EE.LL. en el porcentaje de pesos relativos del número de las entidades que, como media, presentan algún apartado de dicha Nota 26, respecto

a su total población. Así, mientras que en ayuntamientos el porcentaje asciende a más de un 54% y en las diputaciones a más del 32%, el resto de entidades -cabildos y consejos insulares, consorcios y mancomunidades-, sólo llegaron a alcanzar poco más del 14%.

Finalmente, procede aclarar que al restringir la población objeto de estudio a los que han presentado al menos un apartado de la Nota 26, muchas EE.LL. quedan fuera de dicha población porque han obviado la obligación de presentarlas como contenido de su Cuenta General, así, de todas las EE.LL. obligadas a presentarlas, con al menos un apartado, sólo han cumplido con el 22%, 50% y 30% los ayuntamientos, las diputaciones y los cabildos y consejos insulares, respectivamente, alcanzando un grado casi insignificante del 4% la suma de consorcios y mancomunidades y, en el conjunto de la población de EE.LL., sólo cumplen con la obligación algo más del 12%, muy lejos de los valores que debemos considerar aceptables para estar satisfechos con una implantación razonable de la contabilidad analítica.

3.2.B. EJE DE ANÁLISIS: OBLIGACIONES RECONOCIDAS NETAS DE LA LIQUIDACIÓN PRESUPUESTARIA DE GASTO DE LAS ENTIDADES OBJETO DE ESTUDIO



En los anteriores gráficos, sobre el eje de análisis ORN, se distingue entre las EE.LL. que presentan al menos un apartado de dicha Nota y aquéllas que cumplimentan todos los apartados, es decir, lo hacen de forma completa.

El comportamiento en la evolución de las diversas tipologías es bastante desigual para estos indicadores, según la tipología de EE.LL. de la que se trate. Mientras los ayuntamientos (B.2.2.), presentan un decrecimiento mantenido entre los mismos, al igual que ocurrió con su evolución en el eje de análisis anterior -NE- y con escasa variación entre ejercicios al moverse entre porcentajes del 86% en el ejercicio 2017 y el 80% en 2019, paralelamente las diputaciones (B.2.3.) y consorcios (B.2.5.), presentan una evolución mucho más suave en las diputaciones -de 88% al 92%- que en los consorcios -de 44% al 81%- deduciéndose, de nuevo, una cierta estabilidad en el reporting de costes de la actividades e implantación y uso de la contabilidad analítica en ayuntamientos y diputaciones, junto a una extrema volatilidad en los consorcios.

Todos los cabildos y consejos insulares (B.2.4) que presentaron la Nota 26 lo hicieron de forma completa. Para las mancomunidades (B.2.6.), puesto que en los tres ejercicios que estudiamos sólo presenta información una entidad, para el ejercicio 2018, y lo hace de forma completa, al igual que con el eje -NE- su representación es idéntica y, por tanto, con escasa representatividad de los datos aportados.

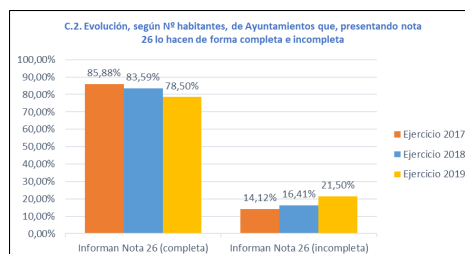
En la representación del gráfico B.2.1., para el conjunto de EE.LL., se muestra una casi absoluta igualdad en el número total que presentaron completos los apartados de la Nota 26 entre los ejercicios 2017 (88,97%) y 2018 (88,95%), con una evolución negativa casi nula del 0,02%, pasando en el siguiente ejercicio 2019 al 83,68%, con un descenso muy similar a la presentada en los ayuntamientos, lo que resulta lógico puesto que estos suponen más del 68% de peso relativo sobre la población objeto de estudio.

También para estos indicadores y eje de análisis se producen importantes diferencias de los pesos relativos de presentación de la Nota 26 entre las diversas tipologías de EE.LL. respecto a la total población objeto de estudio. Mientras que en ayuntamientos el porcentaje asciende a más del 68% del total de ORN del conjunto de entidades objeto de estudio, en las diputaciones asciende a casi a un 21% y el resto de entidades -cabildos y consejos insulares, consorcios y mancomunidades- sólo llegaron a alcanzar poco más del 21%, imponiéndose el peso de los ayuntamientos y diputaciones en el comportamiento del conjunto de las EE.LL., en cuanto a evolución.

Al considerar, igual que en el eje anterior, que la población objeto de estudio se restringe a las EE.LL. que han presentado al menos un apartado de la Nota 26, es pertinente resaltar que para el presente eje de análisis -ORN- la situación de las EE.LL. es la siguiente: ayuntamientos 38%, diputaciones 51%, cabildos y consejos insulares 62%, consorcios 22% y mancomunidades 10%, alcanzando para el conjunto de todas las

EE.LL. el 41%, muy superior al 15% obtenido para el eje -NE- por el mayor peso relativo de las entidades con superiores presupuestos. Es decir, se producen sustanciales diferencias entre los porcentajes del cumplimiento de las obligaciones de la ICAL, según el eje de análisis que utilicemos.

3.2.C. EJE DE ANÁLISIS: NÚMERO DE HABITANTES DE LOS AYUNTAMIENTOS OBJETO DE ESTUDIO



El anterior gráfico muestra que el comportamiento del grado de cumplimentación de todos los apartados de la Nota 26 en los ayuntamientos es decreciente en los tres ejercicios objeto de estudio, así, en el ejercicio 2017, los ayuntamientos cumplidores alcanzan un 85,88%, el ejercicio 2018 un 83,59%, con una evolución negativa del 2,67%, empeorando en el siguiente ejercicio 2019 hasta alcanzar sólo un 78,50%.

De esta forma, la evolución es negativa para el periodo objeto de estudio 2017-2019 en el 8,59%. En cuanto a los que presentan algún apartado, respecto de la población total de los obligados, superan el 38%, aunque los que cumplimentan todos los apartados sólo superen escasamente el 22%, muy lejos de las expectativas.

3.3. Objeto de estudio: indicadores sobre grado de cumplimentación de la Nota 27

En el estudio del comportamiento de las EE.LL. sobre el grado de reporting de la Nota 27, destacamos también la delimitación de su campo de observación a sólo a aquellas EE.LL. que han cumplido con su obligación de presentación, al menos en un apartado de la misma, alcanzando una media de 47 EE.LL. para los tres ejercicios objeto de análisis, sobre un total de 382 EE.LL., es decir algo más de un 12% y 9.194.642.766,67 euros de media de ORN sobre un total de 35.434.242.401,77 euros, por encima del 26%.

Las representaciones gráficas de los indicadores sobre el grado de avance de reporting de indicadores, según el nivel de cumplimentación de los apartados de la Nota 27, las identificamos de la siguiente forma:

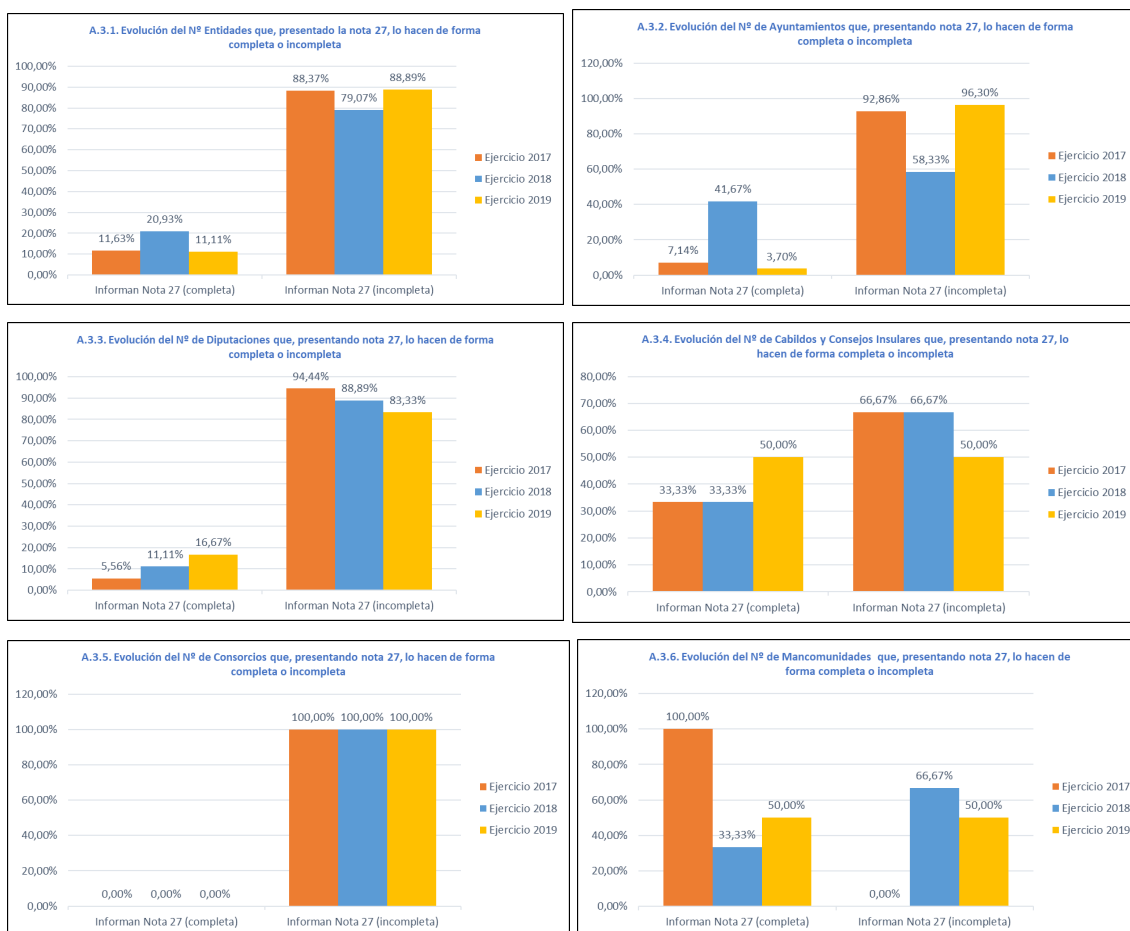
- 1.- *Eje de análisis número de entidades (NE):* a) Conjunto de Entidades Locales: A.3.1.; b) Ayuntamientos: A.3.2. c) Diputaciones: A.3.3.; d) Cabildos y Consejos Insulares: A.3.4.; f) Consorcios: A.3.5. y d) Mancomunidades: A.2.6.

2.- Eje de análisis obligaciones reconocidas netas (ORN): a) Conjunto de Entidades Locales: B.3.1.; b) Ayuntamientos: B.3.2.; c) Diputaciones: B.3.3.; d) Cabildos y Consejos Insulares: B.3.4.; e) Consorcios: B.3.5. y f) Mancomunidades: B.3.6.

3.- Eje de análisis número de habitantes (NH), sólo para municipios: Conjunto de ayuntamientos: C.3.

Respecto al primer eje de análisis antes mencionado, en los tres ejercicios objeto de estudio, y con la discriminación de las EE.LL. propuesta para el estudio, las representaciones gráficas quedarían como siguen:

3.3.A. EJE DE ANÁLISIS: NÚMERO DE ENTIDADES OBJETO DE ESTUDIO



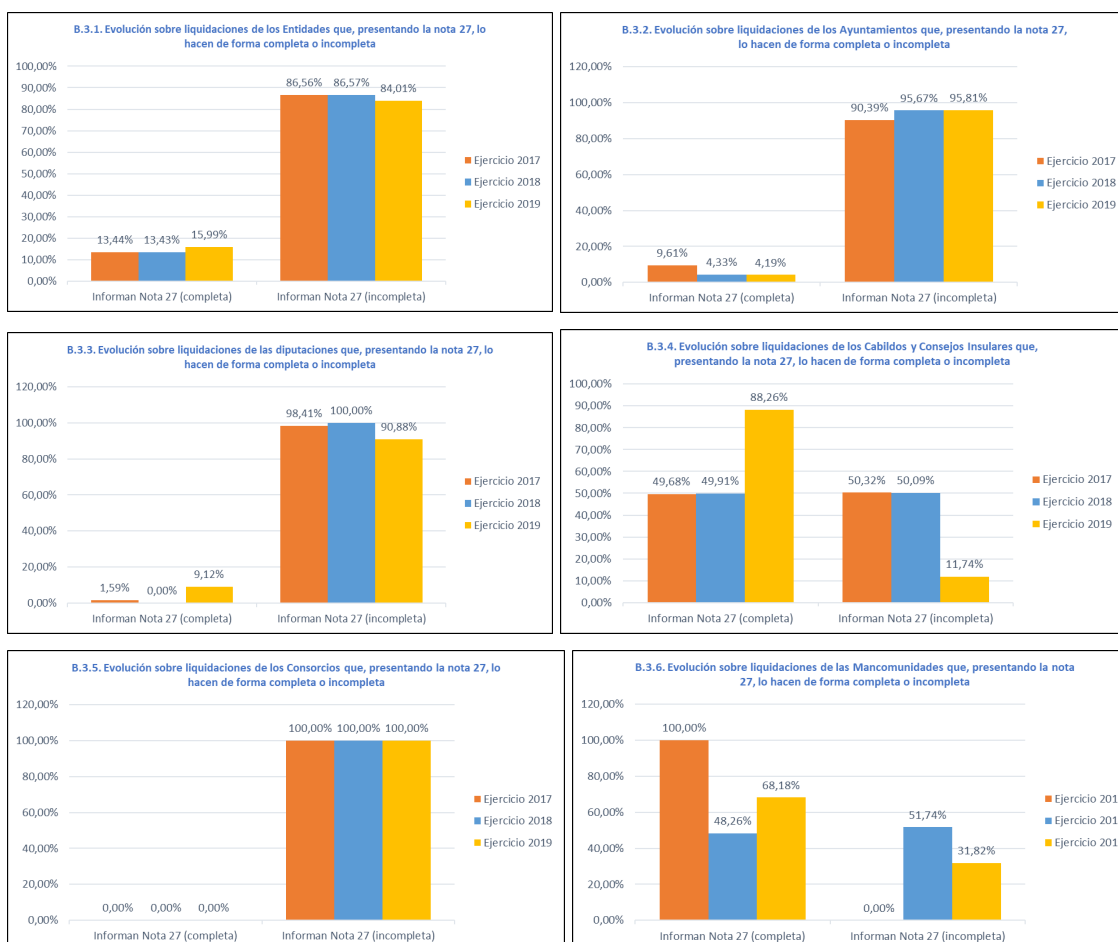
La representación gráfica de los indicadores y su evolución se hace discriminando entre aquellas EE.LL. que cumplimentan de forma completa -todos los apartados- o incompleta -alguno de ellos-.

Lo primero en resaltar para este primer eje de análisis -NE- es que también presenta un comportamiento evolutivo muy dispar en las tipologías de EE.LL., así mientras los ayuntamientos (A.3.2.), presentan una variación muy irregular y acusada en su evolución, pasando del 7% en el ejercicio 2017 al 41% y 3% en los ejercicios 2018 y 2019, respectivamente, las diputaciones (A.3.3.) y los cabildos y consejos insulares

(A.3.4) presentan indicadores con una evolución creciente, más pronunciada en las diputaciones que en los cabildos y consejos insulares, aunque muy poco representativa de la población objeto de estudio, especialmente en las diputaciones que el ejercicio de máximo porcentaje no alcanza el 17% en 2019. Finalmente, el gráfico de los consorcios (A.3.5) muestra como ninguno presenta la Nota 27 de forma completa y sólo dos lo hacen para las mancomunidades (A.3.6.).

Al limitar la población objeto de estudio, sobre la Nota 27, sólo a las EE.LL. que han presentado al menos un apartado de dicha Nota, es pertinente clarificar también para el presente eje de análisis que, de todas las EE.LL. obligadas a presentarlas, con al menos un apartado, sólo han cumplido el 12%, 47% y 24%, en los ayuntamientos, las diputaciones y los cabildos y consejos insulares, respectivamente, alcanzando un grado escasamente significativo del 8% la suma de consorcios y mancomunidades.

3.3.B. EJE DE ANÁLISIS: OBLIGACIONES RECONOCIDAS NETAS DE LA LIQUIDACIÓN PRESUPUESTARIA DE GASTO DE LAS ENTIDADES OBJETO DE ESTUDIO



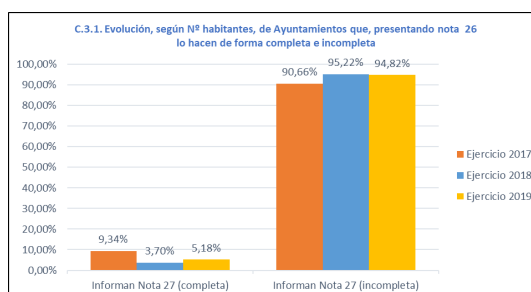
La representación gráfica de los indicadores se hace discriminando entre aquéllas que cumplimentan de forma completa -todos los apartados- o incompleta -algún apartado-.

Lo primero a resaltar para este segundo eje de análisis del epígrafe -ORN- es que el comportamiento evolutivo de las EE.LL. que presentan de forma completa la Nota 27 es también extraordinariamente desigual, así mientras en los ayuntamientos (A.3.2.), presenta una variación que desciende más de un 50% entre los dos primeros ejercicios 2017-2018 y entre 2018-2019 se estabiliza con una ligera reducción del entorno del 4%, en las diputaciones (A.3.3.) se produce, entre 2018 y 2019 un notable ascenso, acentuado por unos porcentajes poco representativos sobre el total de la población (poco más del 5%).

En los cabildos y consejos (A.3.4) lo más sobresaliente es que las ORN de las EE.LL. que, estando obligadas, presentan algún apartado de la Nota 27 casi alcanza un 60%, muy por encima de los ayuntamientos y diputaciones con algo más de una 21% y 34%, respectivamente, de lo que se intuye el mayor compromiso de los cabildos y consejos con la aplicación del uso de los indicadores en el intervalo temporal estudiado.

En los consorcios (A.3.5) y mancomunidades (A.3.6.), por sus pesos relativos sobre el grupo de población estudiado, tienen un efecto irrelevante en el comportamiento de la población, no alcanzando el 1% entre ambas, y alcanzando casi un 25% las ORN de las EE.LL. que, estando obligadas, presentan algún apartado de la Nota 27.

3.3.C. EJE DE ANÁLISIS: NÚMERO DE HABITANTES DE LOS AYUNTAMIENTOS OBJETO DE ESTUDIO



La representación gráfica C.3. se ha elaborado para mostrar el grado de cumplimentación de la Nota 27 sólo para los ayuntamientos, al tomarse como eje de análisis el NH de los mismos. En el ejercicio 2017 los ayuntamientos que cumplimentan de forma completa dicha Nota alcanzan un 9,34%, presentando el ejercicio 2018 con una acusada evolución negativa del 60,39%, para alcanzar el 3,7%, retomando nuevamente su evolución a positiva en el siguiente ejercicio 2019 hasta alcanzar un 5,18%.

Cabe destacar, en este último eje de análisis, la absoluta discrepancia entre el comportamiento municipal objeto de estudio al cumplimentar las Notas 26 y 27 -véase (C.2.)- evidenciando una mayor preocupación o menores dificultades de los ayuntamientos para la determinación del coste de las actividades que para la elaboración de los indicadores de gestión, ambos complementarios para una correcta y

objetiva toma de decisiones económicas y sólo explicable por la necesidad de información más precisa en la medición de las unidades físicas de los servicios prestados, que requieren los indicadores.

4. Conclusiones

Reconociendo de partida las limitaciones que contiene el estudio empírico presentado, tal y como pusimos de relieve en el segundo epígrafe, especialmente en lo que se refiere al intervalo objeto de estudio, pensamos que los resultados obtenidos evidencian con claridad un conjunto de conclusiones de interés que, en síntesis, ponen de relieve que para que pueda considerarse satisfactorio la rendición de cuentas respecto al coste de las actividades e indicadores de gestión y, consecuentemente, la introducción de las nuevas técnicas de gestión económica -contabilidad analítica e indicadores de gestión-, en las EE.LL. aún queda un largo camino por recorrer, tanto desde la perspectiva de cumplimiento de la legalidad y la transparencia, como desde la relativa al avance en la objetivación de la toma de decisiones económicas.

Para los indicadores que miden el grado de presentación de las Notas 26 y 27, en los ayuntamientos se aprecia un escaso esfuerzo por la presentación de dichas Notas, tanto por su importancia cualitativa como cuantitativa entre los EE.LL. y para cualquiera de los ejes de análisis -NE, ORN y NH-.

En las diputaciones, por su parte, se detecta un mayor compromiso con el grado de presentación de las Notas 26 y 27, para los ejes de análisis NE y ORN, como lo demuestra el valor alcanzado por sus indicadores, concluyendo que el citado reporting y las nuevas técnicas de gestión económica -contabilidad analítica e indicadores de gestión- han sido más apreciadas y están más cerca de su implantación en las diputaciones que en los ayuntamientos, con las matizaciones que puedan realizarse al estudiar el resto de los indicadores.

En los cabildos y consejos apreciamos una gran inestabilidad en la presentación de las Notas en los diversos ejercicios que nos hacen pensar en un déficit en sus procesos de rendición de cuentas, así como de formalización en la utilización de las nuevas técnicas de gestión económica y, por ende, en el cumplimiento del objetivo de implantación. Finalmente, los consorcios y mancomunidades son, sin duda, las tipologías de EE.LL. donde se refleja el menor compromiso con la implantación de las nuevas técnicas de gestión económica.

Probablemente, uno de los mayores déficits de información provenga de las dificultades para la cuantificación física de las actividades -prestaciones de servicios- realizadas por las EE.LL., lo que justifique el escaso nivel de rendición de cuentas, especialmente en lo relativo a los indicadores de eficacia y eficiencia, tan fundamentales en la mejora de la gestión económica de los servicios públicos en la actualidad.

Finalmente, en nuestra opinión, aunque se haya avanzado bastante en la definición y puesta en funcionamiento de un marco legislativo preciso, la mejora de la rendición de cuentas respecto al coste de las actividades e indicadores de gestión y la transparencia de los servicios públicos locales pasa por un mayor nivel de exigencia, y consiguiente presión respecto a un riguroso cumplimiento de la normativa actual, exigible por el Tribunal de Cuentas y otros órganos de control externo de las comunidades autónomas (OCEX), la potenciación de las auditorías de gestión como elemento fundamental de sus planes de trabajo, o una mayor y atractiva incentivación a través de la financiación de proyectos de implantación, o incluso una financiación complementaria a los EE.LL. que incluyan en la Memoria de sus Cuentas Anuales información sobre los servicios e indicadores de eficacia, eficiencia, economía y medios de producción y que mejoren la eficiencia y efectividad con la que gestionan los recursos públicos.

5. Referencias bibliográficas

International Federation of Accountants. Perspectives on Cost Accounting for Government International Public Sector Study, Study 12, New York: IFAC.

Intervención General de la Administración del Estado (2007): “Los Indicadores de Gestión en el ámbito del Sector Público”.

Intervención General de la Administración del Estado (2004): “Principios Generales sobre Contabilidad Analítica de las Administraciones Públicas”.

Ley 40/2015, de 1 de octubre, de Régimen Jurídico del Sector Público.

Ley 19/2013, de 9 de diciembre, de transparencia, acceso a la información pública y buen gobierno.

Ley 25/1998, de 13 de julio, de modificación del Régimen Legal de las Tasas Estatales y Locales y de Reordenación de las Prestaciones Patrimoniales de Carácter Público.

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

Portal de rendición de cuentas del Tribunal de Cuentas del Reino de España:

<https://www.rendiciondecuentas.es/es/index.html?locale=es>

Real Decreto 424/2017, de 28 de abril, por el que se regula el régimen jurídico del control interno en las entidades del Sector Público Local.

Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales.

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