

---

# Formas de trabajo institucional y barreras en la implantación del Coste Efectivo de los Servicios Prestados por las Entidades Locales: el caso del Ayuntamiento de Sevilla

---

Manuel Jesús García Fénix

Tesis Doctoral  
Diciembre, 2019



*Vista de la plaza de San Francisco y Ayuntamiento de Sevilla (1850)*  
(<http://benitnavarrete.blogspot.com.es/2010/06/una-vista-romantica-de-la-plaza-de-san.html>)



**UNIVERSIDAD DE SEVILLA**

DEPARTAMENTO DE CONTABILIDAD  
Y ECONOMÍA FINANCIERA

**FORMAS DE TRABAJO INSTITUCIONAL Y BARRERAS EN  
LA IMPLANTACIÓN DEL COSTE EFECTIVO DE LOS  
SERVICIOS PRESTADOS POR LAS ENTIDADES LOCALES:  
EL CASO DEL AYUNTAMIENTO DE SEVILLA**

**TESIS DOCTORAL**  
SEVILLA, 2019

<b>DOCTORANDO</b>	D. MANUEL JESÚS GARCÍA FÉNIX
<b>DIRECTOR</b>	DR. D. JOSÉ MARÍA GONZÁLEZ GONZÁLEZ
<b>PROGRAMA</b>	DOCTORADO EN CIENCIAS ECONÓMICAS, EMPRESARIALES Y SOCIALES (2011)
<b>LÍNEA</b>	CONTABILIDAD, ECONOMÍA FINANCIERA Y EMPRESA



## Agradecimientos

A mi director de tesis, Dr. D. José María González González, principal artífice de que este trabajo sea, al fin, una realidad y al que siempre recordaré entre mis grandes maestros. No sólo me ha guiado, me ha instruido en el desarrollo del trabajo académico y científico y me ha dedicado su valioso tiempo a lo largo de muchas jornadas, sino que también me ha animado a continuar durante los años del doctorado. Su dedicación a este trabajo ha sido plena y sin su acompañamiento, sus buenos consejos, sus continuas correcciones y su implicación no hubiera sido posible haber completado este ciclo.

A M<sup>a</sup> Paz Campos Montes y Gloria Conesa Hernández, dos compañeras y amigas, que han estado a mi lado durante toda esta etapa. Por sus críticas, por sus valiosísimas aportaciones, por su enorme paciencia y por haberme tratado de forma excelente, gracias.

Al Ayuntamiento de Sevilla, sus Organismos Autónomos, Empresas y Consorcios, porque el estudio de caso ha sido posible gracias a la colaboración y las aportaciones de muchas personas pertenecientes a estas instituciones a quienes quiero agradecer su implicación.

A mis compañeros/as de los Servicios de Intervención, Control Financiero y Tesorería, por una relación personal y profesional de muchos años, por su amistad, su apoyo y sus buenos consejos.

A Diego, José Luis y Nieves, tres maravillosas personas que conocí durante mi etapa en el Máster Universitario Sociedad Administración y Política en la Universidad Pablo de Olavide, estudios que me abrieron las puertas al doctorado. Por su amistad, su compañía y porque estoy seguro de que estarán enormemente orgullosos de poder conocer el fruto de nuestro trabajo, gracias.

A mis hijos Jaime y Diego, a los que quiero dedicarles mis últimas palabras: «nadie nos puede decir dónde están nuestros límites, sólo nosotros decidimos qué podemos hacer y hasta dónde queremos llegar».



# Índice

Índice de abreviaturas .....	9
Índice de figuras .....	11
Índice de tablas .....	13
Prólogo .....	15
Capítulo 1. Introducción .....	19
1.1. Motivación del trabajo .....	21
1.2. Objetivos de investigación .....	22
1.3. Marco teórico .....	23
1.4. Metodología .....	23
1.5. Propuestas y aportaciones .....	25
1.6. Estructura del trabajo .....	26
Capítulo 2. Marco teórico .....	27
2.1. El Nuevo Institucionalismo Sociológico y su evolución .....	29
2.2. Trabajo institucional y sus clasificaciones .....	31
2.3. Barreras y limitaciones .....	35
2.4. Coste efectivo y coste de prestación .....	38
Capítulo 3. Metodología .....	43
3.1. Empleo del estudio de caso .....	45
3.2. Razones de la elección del caso .....	46
3.3. Fuentes de información .....	48
3.3.1. Entrevistas .....	48
3.3.2. Documentos .....	51
3.3.3. Observación no participante .....	52
3.4. Proceso de análisis seguido .....	52
Capítulo 4. El caso del Ayuntamiento de Sevilla .....	57
4.1. Coste efectivo y coste de prestación en el Ayuntamiento de Sevilla .	60
4.2. Presiones competitivas e institucionales .....	61
4.2.1. Presión competitiva .....	61
4.2.2. Presión reguladora .....	62
4.2.3. Presión normativa .....	62
4.2.4. Presión cognitivo-cultural .....	63
4.3. Formas de trabajo institucional .....	63
4.3.1. Trabajo político .....	63
4.3.2. Trabajo cultural .....	64
4.3.3. Trabajo técnico .....	65
4.4. Barreras al trabajo institucional .....	66

4.4.1. Barreras al trabajo político .....	66
4.4.2. Barreras al trabajo cultural .....	68
4.4.3. Barreras al trabajo técnico .....	69
4.5. Factores mediadores y acciones de trabajo institucional resultantes .....	71
4.5.1. Relajación de la regulación – <i>Decoupling</i> .....	71
4.5.2. Intereses propios – Concesión .....	72
4.5.3. Trabajo técnico separado – Integración .....	73
4.6. Discusión de los resultados .....	75
4.6.1. Presiones del contexto .....	77
4.6.2. Desarrollo de las formas de trabajo institucional .....	78
4.6.3. Barreras, factores mediadores y acciones resultantes .....	79
4.6.4. Modelo teórico propuesto .....	83
<b>Capítulo 5. Conclusiones .....</b>	<b>85</b>
<b>Bibliografía .....</b>	<b>93</b>
<b>Anexos .....</b>	<b>103</b>
<b>Anexo 1.</b> Resultados del coste efectivo en el Ayuntamiento de Sevilla ....	105
<b>Anexo 2.</b> Resultados del coste de prestación en el Ayuntamiento de Sevilla .....	115
<b>Anexo 3.</b> Cuestionario de las entrevistas .....	119
<b>Anexo 4.</b> Listado de documentos .....	121
<b>Publicaciones .....</b>	<b>127</b>
García-Fénix, M.J. y González-González, J.M. (2019). <i>La implantación del coste efectivo en las entidades locales españolas: Análisis del trabajo institucional en un estudio de caso</i> . Revista de Contabilidad- Spanish Accounting Review (RC-SAR). En prensa. DOI: 10.6018/rcsar.369351	
García-Fénix, M.J. y González-González, J.M. (2019). <i>Barreras a la implantación del coste efectivo en la administración local española</i> . Revista Española de Financiación y Contabilidad (REFC)- <i>Spanish Journal of Finance and Accounting</i> . En prensa. DOI: 10.1080/02102412.2019.1705088	



## Índice de abreviaturas

<b>CESEL</b>	Coste Efectivo de los Servicios Prestados por las Entidades Locales
<b>CORA</b>	Comisión para la Reforma de las Administraciones Públicas
<b>COSITAL</b>	Colegio de Secretarios, Interventores y Tesoreros de la Administración Local
<b>EE.LL.</b>	Entidades Locales
<b>FEMP</b>	Federación Española de Municipios y Provincias
<b>HAP</b>	Hacienda y Administraciones Públicas
<b>IGAE</b>	Intervención General de la Administración del Estado
<b>LOEPSF</b>	Ley Orgánica de Estabilidad Presupuestaria y Sostenibilidad Financiera
<b>LRBRL</b>	Ley Reguladora de las Bases del Régimen Local
<b>LRSAL</b>	Ley de Racionalización y Sostenibilidad de la Administración Local
<b>MHAP</b>	Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas
<b>NIS</b>	Nuevo Institucionalismo Sociológico



## Índice de figuras

<b>Figura 1.</b> Tipologías de trabajo institucional .....	34
<b>Figura 2.</b> Fuentes de información empleadas .....	47
<b>Figura 3.</b> Modelo teórico propuesto .....	59
<b>Figura 4.</b> Trabajo institucional de los actores principales durante el proceso de implantación del CESEL .....	76



## Índice de tablas

<b>Tabla 1.</b> Servicios públicos obligatorios prestados por las entidades locales .....	24
<b>Tabla 2.</b> Tipos de trabajo institucional y pilar institucional al que afecta ..	32
<b>Tabla 3.</b> Barreras a la implantación de nuevas prácticas en las entidades locales .....	36
<b>Tabla 4.</b> Aspectos básicos del CESEL y del coste de prestación .....	40
<b>Tabla 5.</b> Información general de las entrevistas .....	49
<b>Tabla 6.</b> Categorización y codificación de la información .....	53
<b>Tabla 7.</b> Diferencias básicas de la operativa de la gestión presupuestaria y del CESEL .....	70
<b>Tabla 8.</b> Dificultades para la implantación y utilización del CESEL .....	82
<b>Tabla 9.</b> Propuesta de medidas .....	89



## Prólogo

Mi primera experiencia con las entidades locales, a las que sigo unido todavía, se remonta al verano de 1981. Mi contratación por el Ayuntamiento de Rota ese verano se produjo recién finalizados mis estudios de Formación Profesional de primer grado en la rama Administrativa y Comercial. Posteriormente, en el año 1984 y tras una breve pausa de tres años, en los que continué mis estudios de Formación Profesional de segundo grado, regresé al Ayuntamiento de Rota. Finalmente, en 1989, me trasladé al Ayuntamiento de Sevilla, en el que continúo prestando mis servicios.

Simultáneamente a mi actividad profesional, proseguí mis estudios: Diplomatura en Empresariales por la Universidad de Sevilla, Graduado en Administración y Dirección de Empresas por la Universidad a Distancia de Madrid y, finalmente, Máster en Sociedad Administración y Política por la Universidad Pablo de Olavide de Sevilla. Asimismo, mis nuevos estudios y formación y experiencia laboral (cursos, jornadas, conferencias, ...), me ofrecían nuevas oportunidades de promoción, pasando a desempeñar nuevas tareas.

El desarrollo de mi trabajo se ha producido, a lo largo de todos estos años, en los servicios económicos, Gestión de ingresos e Intervención General, principalmente, lo que me ha permitido adquirir un conocimiento profundo de la gestión económico-financiera de las entidades locales. No obstante, y aunque en el desarrollo de mis funciones la principal actividad consistía en realizar el control de la ejecución presupuestaria y de la legalidad de las actuaciones de contenido económico, mi interés personal, con el paso de los años, se encaminaba hacia la gestión eficiente de los servicios, “*gestionar mejor, gastar menos*” (Merino y Rivero, 2011).

Ciertamente, en las administraciones públicas es esencial que las actuaciones se ajusten a las normas y procedimientos, pero esto, por sí solo, no garantiza el uso óptimo de los recursos públicos, ni la cantidad y calidad de los servicios prestados. La implantación de controles de eficiencia y economía, de carácter complementario y no sustitutivo (Suárez, 1986), podrían facilitar una gestión eficiente y un uso adecuado de los recursos públicos. En este sentido, la implantación de una

contabilidad de gestión integrada con la contabilidad presupuestaria era una cuestión pendiente de resolver.

En 1976, el Instituto de Estudios de Administración Local publicó el “*Manual de contabilidad de costes para las corporaciones locales*” (IEAL, 1976), pudiendo considerarse como el primer manual de costes de las entidades locales, en el que participó el que posteriormente sería mi Jefe de Servicio en el Ayuntamiento de Sevilla, D. Joaquín Rodríguez Reguera. A este manual le siguieron múltiples intentos de normalización de una contabilidad de costes en el sector local, pero su implantación, voluntaria, seguía sin producirse en el Ayuntamiento de Sevilla. La contabilidad presupuestaria y la contabilidad financiera continuaban siendo las prácticas consolidadas y los principales instrumentos para la gestión económico-financiera.

En 2013, se produjo un hito importante, la introducción obligatoria de una nueva práctica contable en todas las entidades locales españolas, el Coste Efectivo de los Servicios Prestados por las Entidades Locales, así como la introducción del coste de prestación en los ayuntamientos de más de 50.000 habitantes, siguiendo una metodología de costes analíticos creada en 2011. Se presentaba una excelente oportunidad para cumplir mis aspiraciones académicas y profesionales. Por una parte, analizar en profundidad un proceso de cambio en la gestión de una entidad local y, por otra, completar mi formación académica mediante la realización de un Doctorado en una materia en la que podría aportar valor añadido.

El Ayuntamiento de Sevilla había participado en la elaboración del primer manual de costes, realizaba informes sobre costes para el establecimiento o modificación de tasas y precios públicos y generaba las memorias de costes y rendimiento y de cumplimiento de objetivos para la Cuenta General. Ahora, se añadía la obligación de establecer dos nuevas prácticas de costes, conforme a una metodología concreta y orientadas, inicialmente, a la transparencia y la eficiencia, lo que ayudaría, no sólo a la gestión de los servicios, sino también a introducir una cultura de la evaluación.

Inicialmente, ante los cambios introducidos, la literatura especializada se centró en los aspectos técnicos y jurídicos del coste efectivo, sin abordar los aspectos institucionales y organizativos. En este sentido, mi experiencia, mi conocimiento y



mi posición en una organización local de gran población me permitían abordar la brecha identificada, es decir, el análisis en profundidad del comportamiento institucional y organizativo ante la introducción de una nueva práctica de gestión.

En conclusión, mi tesis doctoral abordará el estudio del proceso de emergencia, implantación y uso del coste efectivo en el Ayuntamiento de Sevilla, no sólo abordando los aspectos organizativos e institucionales no tratados con anterioridad por la literatura, sino aceptando otros retos, como el acercamiento con el entorno académico, la profundización en las diferencias entre retórica y práctica, es decir, entre lo ideado y lo realmente implantado, la modelización del proceso y la realización de propuestas orientadas a gestores y futuros investigadores.

A estas y otras cuestiones que plantearemos a lo largo del trabajo he dedicado todo mi empeño, aunando práctica profesional y base metodológica, para así sustentar la calidad y el rigor científico del estudio. El recorrido ha sido realmente satisfactorio y la recompensa ya ha sido obtenida con la presentación de la tesis doctoral. Espero haber contribuido con nuestro esfuerzo a abrir nuevas vías para que la ciudadanía pueda beneficiarse de una administración eficiente, en la que la utilización responsable de los recursos sea el objetivo central de políticos, gestores, empleados y demás agentes, más allá del control de legalidad, elemento central del discurso actual, que creemos insuficiente.



---

## **Capítulo 1. Introducción**

**Motivación del trabajo, objetivos de investigación, marco teórico, metodología, propuestas y aportaciones, estructura del trabajo**

---



## 1.1. Motivación del trabajo

El aumento de la eficacia y eficiencia en la gestión de los servicios públicos, en consonancia con los principios de la Nueva Gestión Pública (Lapsley y Pallot, 2000; Akbar et al., 2015), ha sido una de las principales preocupaciones en la investigación en contabilidad de gestión del sector público en las dos últimas décadas (Helden, 2005; Modell, 2009; Brusca, 2010; Helden y Northcott, 2010; Jacobs, 2012; Jacobs y Cuganesan, 2014). En España, concretamente, la regulación establece que los principios de eficiencia y eficacia deben guiar la toma de decisiones en las administraciones públicas. Uno de los cambios más recientes introducidos para las Entidades Locales (EE.LL.) por la Ley de Racionalización y Sostenibilidad de la Administración Local (LRSAL), en esta dirección, ha sido la obligación de calcular el Coste Efectivo de los Servicios Prestados por las Entidades Locales (CESEL), suma de los costes directos e indirectos de los servicios públicos prestados conforme a los datos de ejecución de gastos (LRSAL, 2013).

La investigación en contabilidad de gestión del sector público, empleando predominantemente el enfoque teórico del Nuevo Institucionalismo Sociológico (NIS) (Helden, 2005; Modell, 2009; Jacobs, 2012), ha puesto de manifiesto que, en muchas ocasiones, los gobiernos locales implantan sistemas de costes para conseguir una apariencia de racionalidad y eficiencia, teniendo en la realidad una escasa repercusión en su operativa interna (Geiger y Ittner, 1996; Jackson y Lapsley, 2003; Verbeeten, 2011; Carvalho et al., 2012).

Conforme a la investigación previa (Shields y Young, 1989; Bogt y Helden, 2000; Malmi y Granlund, 2005), el contexto, así como el comportamiento social y organizativo, pueden ejercer una gran influencia en los procesos de reforma y configuración de las prácticas de contabilidad de gestión. Esto ha contribuido a que el NIS se haya constituido en una de las teorías predominantes en la literatura de contabilidad de gestión del sector público (Helden, 2005; Jacobs, 2012), ya que permite obtener una visión más amplia de las prácticas e instrumentos de gestión, al considerar también los aspectos sociales y políticos que los rodean (Modell, 2009), facilitando un análisis profundo tanto del contexto del cambio, como de los actores y sus acciones e intereses (Kuipers et al., 2014).

Dentro del NIS se ha acuñado recientemente el término Trabajo Institucional, definido como “*la acción a propósito de individuos y organizaciones dirigida a crear, mantener e interrumpir las instituciones*” (Lawrence y Suddaby, 2006, p. 215). De esta forma, la acción a propósito e intencionalidad reflexiva de los actores individuales y colectivos es una característica que lo define (Lawrence et al., 2013), junto con el requerimiento de un esfuerzo por parte de los actores para afectar a las instituciones (Lawrence et al., 2011).

Aunque varios estudios han utilizado este concepto para analizar la configuración de algunas prácticas de gestión en el sector público (Chiwamit et al., 2014; Cloutier et al., 2016), éstos no han analizado en profundidad las barreras que puede encontrar el desarrollo de los distintos tipos de trabajo institucional, las cuales pueden impedir que aquellas prácticas logren sus objetivos.

El análisis en profundidad del proceso de emergencia e implantación de una nueva práctica en una entidad local española, considerando la influencia del contexto en el proceso de reforma, ha motivado la realización de este trabajo.

## **1.2. Objetivos de investigación**

El CESEL constituye una novedad en la administración local española y, en relación con el proceso de emergencia e implantación de dicha práctica, en este trabajo nos hemos propuesto alcanzar dos objetivos. En primer lugar, analizar las formas de trabajo institucional desarrolladas por distintos actores para la emergencia e implantación del citado coste en una entidad local española. En segundo lugar, analizar las principales barreras a las formas de trabajo institucional desarrolladas para la implantación del CESEL, las cuales pueden impedir que éste logre los objetivos para los que fue diseñado: mejorar la transparencia y la eficiencia de la gestión pública local (LRSAL, 2013).

## **1.3. Marco teórico**

La perspectiva teórica utilizada en este trabajo es el NIS, del que se realizará una breve referencia a su evolución hasta llegar al concepto de trabajo institucional, del que se señalan sus características, su tipología y las principales conclusiones recogidas en la literatura con relación a este concepto.

Posteriormente, se revisan las barreras identificadas por la literatura especializada en diferentes experiencias de implantación de prácticas de gestión en el sector público que podrían dificultar el desarrollo del trabajo institucional, e incluso dar lugar a otras formas de trabajo institucional que pudieran provocar un distanciamiento entre los objetivos de la nueva práctica y la implantada.

#### **1.4. Metodología**

Distintas presiones del contexto competitivo e institucional dieron lugar al surgimiento de una nueva práctica de costes obligatoria para todas las EE.LL. de España en el año 2013. El CESEL, que constituye una potencial institución promovida por el gobierno central y que los ayuntamientos tenían la obligación de utilizar desde 2014, fue implantado en el Ayuntamiento de Sevilla, en el que se encontraba institucionalizada la gestión presupuestaria. La implantación de la nueva práctica suponía una oportunidad de investigación, pues nos permitiría analizar en profundidad el proceso de cambio durante el período de emergencia, implantación y uso de la nueva práctica y su integración con la institución previa, la gestión presupuestaria.

Para la consecución de los objetivos propuestos en este trabajo, se ha desarrollado un estudio de caso longitudinal de carácter exploratorio en el Ayuntamiento de Sevilla que abarca el período 2012 a 2018 y cuyos resultados se han interpretado desde la perspectiva teórica del NIS. Dado que se pretenden analizar las presiones institucionales y las formas de trabajo institucional desplegadas por diferentes actores, así como sus características e interacciones a lo largo del proceso de adopción e implantación de una herramienta de costes, y las barreras que surgen durante el proceso, el estudio de caso constituye una metodología de investigación particularmente adecuada (Scapens, 1990; Lowe, 2001; Kuipers et al., 2014). Esta metodología permite el análisis en profundidad de tales aspectos, facilitando así la extensión del marco teórico, lo que refuerza la validez externa del estudio (Woodside, 2010).

Considerando los niveles de análisis del Gobierno Central y del Ayuntamiento de Sevilla, en particular, se procede al estudio de las distintas formas de trabajo institucional desplegadas por los diferentes actores durante el proceso de

implantación de la nueva práctica, así como al análisis de las principales barreras a las formas de trabajo institucional desarrolladas, las cuales han impedido que se logren los objetivos para las que fue diseñada la nueva práctica.

Las fuentes de información empleadas en el estudio de caso han sido las entrevistas semi-estructuradas, la revisión de documentos, tanto externos como internos y la observación no participante, lo cual nos ha permitido analizar en profundidad el proceso de cambio.

**Tabla 1. Servicios públicos obligatorios prestados por las entidades locales**

<b>Para todos los municipios</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Abastecimiento de agua potable</li> <li>• Recogida de residuos</li> <li>• Cementerio</li> <li>• Limpieza viaria</li> <li>• Alcantarillado</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Alumbrado público</li> <li>• Pavimentación de las vías públicas</li> <li>• Acceso a los núcleos de población</li> </ul>
<b>Para los municipios &gt; 5.000 habitantes</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Tratamiento de residuos</li> <li>• Medio ambiente urbano: Parques y jardines públicos</li> <li>• Biblioteca pública</li> </ul>	Además de los anteriores
<b>Para los municipios &gt; 20.000 habitantes</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Protección Civil</li> <li>• Prevención y extinción de incendios</li> <li>• Evaluación e información de situaciones de necesidad social y la atención inmediata a personas en situación de riesgo de exclusión</li> <li>• Instalaciones deportivas de uso público</li> </ul>	Además de los anteriores
<b>Para los municipios &gt; 50.000 habitantes</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Medio ambiente urbano: Protección contra contaminación acústica, lumínica y atmosférica en zonas urbanas</li> <li>• Transporte colectivo urbano de viajeros</li> </ul>	Además de los anteriores

**Fuente:** Elaboración propia

El hecho de que el Ayuntamiento de Sevilla sea uno de los de mayor tamaño en España, que gestiona una elevada cuantía de recursos públicos, que presta el máximo nivel de servicios públicos (Tabla 1) y que no había incorporado a la organización herramientas de costes con anterioridad, hacen relevante también su estudio en profundidad.

### 1.5. Propuestas y aportaciones

Este trabajo contribuye a la literatura previa de varias formas. En primer lugar, evidenciando que las formas en las que se desarrolla el trabajo institucional



por distintos actores determinan la configuración final de la nueva institución que quiere crearse. Así, aunque la regulación estableció como finalidad del CESEL profundizar en el cumplimiento de los principios de eficiencia y de transparencia de la gestión pública local, las formas en las que se ha desarrollado el trabajo institucional durante su implantación lo han configurado como un instrumento de transparencia, presentando además serias limitaciones para que ésta sea efectiva.

En segundo lugar, mediante la identificación y análisis de las principales barreras a las formas de trabajo institucional, cuestión apenas considerada en profundidad en la literatura previa, que se enfoca en las formas de trabajo institucional que facilitan el cambio (Lawrence y Suddaby, 2006; Lawrence et al., 2009). La superación de tales barreras da lugar a otras formas de trabajo institucional que han provocado, en la práctica estudiada, un distanciamiento entre la técnica de costes diseñada e implantada.

En tercer lugar, proponiendo un modelo teórico para mejorar nuestra comprensión del proceso de implantación e institucionalización de una herramienta de costes en el sector público local. En este modelo teórico se relacionan los tipos de trabajo institucional, las principales barreras, los factores mediadores en el proceso y las acciones resultantes que pueden limitar su utilidad.

En cuarto lugar, respondiendo a los llamamientos en la literatura sobre la necesidad de realizar más estudios en profundidad sobre los sistemas de gestión de costes en el sector público (Verbeeten, 2011; Mättö y Sippola, 2016), que permitan mejorar su diseño e implantación (Bogt, 2008; Jacobs y Cuganesan, 2014).

## **1.6. Estructura del trabajo**

El resto del trabajo de investigación se estructura y desarrolla de la siguiente forma. El capítulo dos presenta la perspectiva teórica del NIS, centrándose en el concepto de trabajo institucional e incluyendo una revisión de sus principales clasificaciones. El capítulo también presenta una revisión de las posibles barreras y limitaciones a la implantación de prácticas de gestión en el sector público. Además, se presentan los aspectos técnicos del CESEL y las diferencias con el coste de prestación.

El capítulo tres describe con detalle la metodología de investigación empleada para alcanzar los objetivos propuestos, las fuentes de información empleadas, así como el proceso de codificación y análisis seguido durante el desarrollo del estudio. El capítulo cuatro presenta los resultados del estudio de caso, así como la discusión de los resultados según la perspectiva teórica adoptada.

Por último, el capítulo cinco expone las principales conclusiones alcanzadas, haciendo referencia al modelo propuesto y a otras aportaciones teóricas del estudio. Además, se presentan las implicaciones prácticas para la gestión pública, las principales limitaciones del estudio realizado y las posibles extensiones futuras de la investigación.

---

## **Capítulo 2. Marco teórico**

**El Nuevo Institucionalismo Sociológico y su evolución, trabajo institucional y sus clasificaciones, barreras y limitaciones, coste efectivo y coste de prestación**

---



## 2.1. El Nuevo Institucionalismo Sociológico y su evolución

En la Economía Neoclásica, los actores, sean individuos u organizaciones, se han caracterizado predominantemente por estar orientados a la maximización de la eficiencia económica. Esta visión se ha reflejado en la investigación de la contabilidad de gestión, en la que ha dominado un enfoque funcionalista hasta finales de los 80, adoptándose así una perspectiva preferentemente técnica y racional (Araújo, 2003).

Dada la importancia de los factores organizativos y sociales para la mejor comprensión del cambio en los sistemas y prácticas de contabilidad de gestión (Tsamenyi et al., 2006), este trabajo adopta la perspectiva del NIS, según la cual, el contexto institucional influye en el comportamiento de los actores que, de esta forma, no persiguen solo la eficiencia económica, sino adecuarse a las presiones institucionales de su entorno (Meyer y Rowan, 1977; DiMaggio y Powell, 1983). Esta adecuación a las instituciones, entendidas como las formas de pensamiento o acción que son dadas por sentadas (Scapens, 2006), les facilita a las organizaciones el mantenimiento del poder y legitimidad (Suchman, 1995).

Además de las presiones competitivas, el NIS mantiene que las organizaciones que comparten un determinado contexto institucional están sujetas a las mismas presiones institucionales (Scott, 1995), lo que facilita el isomorfismo, entendido como el proceso por el que una organización tiende a parecerse en su estructura y comportamiento a otras de su mismo contexto. DiMaggio y Powell (1983) distinguieron tres tipos de isomorfismo institucional (coercitivo, normativo y mimético), los cuales fueron relacionados por Scott (1995), respectivamente, con los tres componentes o pilares del contexto institucional: regulador, que hace referencia a los procesos reguladores explícitos que implican el establecimiento de reglas, la supervisión de su cumplimiento y la imposición de sanciones para influir sobre el comportamiento futuro; normativo, que se refiere a las normas, valores y asunciones sobre la naturaleza y comportamiento humanos compartidos por los individuos; y cognitivo-cultural, relativo a las concepciones compartidas que constituyen la naturaleza de la realidad social y que influyen en la manera en la que un fenómeno es interpretado. Las presiones ejercidas por estos pilares pueden ser el motivo de la marcada tendencia a la homogeneización de las prácticas de

contabilidad de gestión observada en las organizaciones de los países industrializados (Araújo, 2003), las cuales pueden promover o retrasar el cambio en sus estructuras y sistemas de contabilidad de gestión.

En las décadas de los 80 y 90, el NIS se centró predominantemente en el estudio de los distintos tipos de isomorfismo, siendo criticado por enfocarse en la estabilidad y homogeneidad organizativas (Greenwood et al., 2008) resultantes de las presiones del entorno, obviando los procesos de cambio institucional y la influencia de factores como los intereses, el poder, los conflictos y la agencia en la configuración de la acción organizativa (Abernethy y Chua, 1996; Seo y Creed, 2002; Lawrence, 2008), subyaciendo la idea de que los actores se comportan tal como disponen las instituciones de su entorno.

El reconocimiento de la complejidad institucional, entendida como aquella situación en la que las organizaciones afrontan prescripciones incompatibles de múltiples lógicas institucionales (Lounsbury, 2007; Greenwood et al., 2011), contribuye a superar esta visión de los actores como “*autómatas institucionales*” (Battilana y D’Aunno, 2009), al permitir considerar la posibilidad del conflicto entre los actores en la búsqueda de la consecución de sus propios intereses, basados en diferentes lógicas institucionales. En respuesta a estas críticas, y con respecto a la agencia específicamente, la investigación sobre el emprendimiento institucional (Hardy y Maguire, 2008) ha marcado la evolución del NIS en la década de 2000. Así, se han analizado las cualidades de los emprendedores, la influencia de las posiciones sociales que ocupan para llevar a cabo el emprendimiento, las condiciones de los campos organizativos que pueden originar el emprendimiento, así como las acciones estratégicas llevadas a cabo por los emprendedores institucionales (Dorado, 2005; Greenwood y Suddaby, 2006; Garud et al., 2007; Battilana et al., 2009).

Asimismo, en la década de 2000, la investigación sobre el cambio institucional atrajo mayor atención, considerándose que las instituciones cambian con el paso del tiempo, que dicho cambio suele ocurrir de manera gradual y que se produce por factores tanto exógenos, como endógenos (Torres, 2015). No obstante, el emprendimiento institucional ha recibido críticas por centrarse solo en el carácter exitoso de las acciones “*heroicas*” llevadas a cabo por los emprendedores

institucionales, que además poseen los recursos necesarios para llevar a cabo el cambio institucional, descuidando que están incorporados en un contexto institucional (Lawrence et al., 2009; Hwang y Colyvas, 2011).

## **2.2. Trabajo institucional y sus clasificaciones**

Al igual que las perspectivas de las lógicas institucionales y el emprendimiento institucional, el concepto de trabajo institucional (Lawrence y Suddaby, 2006) surgió para incluir la agencia dentro del marco del NIS (Battilana y D'Aunno, 2009).

Lawrence y Suddaby (2006) confeccionaron una primera tipología de formas de trabajo institucional, según hicieran referencia a la creación (defensa, definición, construcción de identidades,...), mantenimiento (facilitación, disuasión, mitificación,...), o interrupción (desconexión de sanciones, disociación de los fundamentos morales,...) de las instituciones. Empson et al. (2013) pusieron de manifiesto la ocurrencia simultánea de múltiples formas de trabajo institucional integradas en los procesos de creación, mantenimiento e interrupción de las instituciones. Asimismo, Canning y O'Dwyer (2016) señalaron su naturaleza interrelacionada, destacando que las formas de trabajo institucional se desarrollan de una forma no lineal, pudiendo los diferentes actores combinarlas habilidosamente para defender sus intereses. Por su parte, Möllering y Müller (2018) han resaltado la incertidumbre que rodea al desarrollo del trabajo institucional por los actores, lo que exige el establecimiento de forma colectiva de una dirección, aunque no se tenga necesariamente un destino claro.

Perkmann y Spicer (2008) agruparon las formas de trabajo institucional establecidas por Lawrence y Suddaby (2006) en tres tipos, cada uno de los cuales afecta a un pilar institucional (Scott, 1995) y requiere unas habilidades sociales (Fligstein, 1997) de los actores (Tabla 2): político, relativo al establecimiento del marco regulador y las negociaciones de los actores sobre los requerimientos impuestos, así como la movilización de apoyo social para la práctica o herramienta de gestión; técnico, que hace referencia a la elaboración de modelos detallados de cómo funciona la práctica de gestión, especificando sus aspectos técnicos, tales como conceptos, mediciones, cálculos, etc.; y cultural, que consiste

fundamentalmente en la utilización de discursos para promocionar la técnica de gestión a los demás actores, unificando las interpretaciones en torno a la misma como mecanismo para el logro de objetivos.

**Tabla 2. Tipos de trabajo institucional y pilar institucional al que afecta**

Trabajo	Habilidades requeridas	Pilar institucional al que afecta
<b>Político</b>	Políticas (formar coaliciones y redes, invocar el interés común, movilizar el apoyo de otros actores)	Regulador
<b>Técnico</b>	Analíticas (desarrollar modelos abstractos, construir técnicamente la práctica de gestión)	Cognitivo-cultural
<b>Cultural</b>	Culturales (enmarcar la técnica de gestión en los valores más amplios, crear identidades comunes)	Normativo

**Fuente:** Adaptado de Perkmann y Spicer (2008)

Perkmann y Spicer (2008) concluyeron que estos tipos de trabajo institucional pueden apoyarse o contradecirse unos a otros en los procesos de cambio institucional, si bien es más probable que una práctica de gestión llegue a institucionalizarse cuando los tres tipos de trabajo se combinan y se construyen de forma acumulativa.

Chiwamit et al. (2014) emplearon la mencionada tipología de trabajo institucional para analizar el proceso de institucionalización de la práctica de gestión Valor Económico Añadido en empresas estatales de China y Tailandia. Estos autores concluyeron que el trabajo político y el trabajo cultural desarrollado por diferentes actores fueron necesarios para el desarrollo del trabajo técnico durante el proceso de institucionalización y que la relevancia de una práctica de gestión para algunos actores solo puede alcanzarse mediante las concesiones a otros actores con intereses parcialmente divergentes.

Más recientemente, Cloutier et al. (2016) han empleado el análisis del trabajo institucional para estudiar las reformas en el sector público sanitario de Canadá, concluyendo que las reformas involucran un conjunto complejo de interacciones entre los distintos tipos de trabajo institucional (estructural, conceptual, operacional y relacional), en el que la definición de estructuras y roles en las organizaciones, junto con el establecimiento de los nuevos sistemas de creencias consistentes con las reformas, fueron los que comenzaron más temprano. Por su parte, la implantación de acciones concretas para afectar el comportamiento



cotidiano organizativo comenzó más tarde, produciéndose a lo largo del proceso la construcción de confianza y colaboración entre las personas implicadas.

Para el análisis de los resultados del presente trabajo, se ha adoptado la tipología de trabajo institucional de Perkmann y Spicer (2008) por los siguientes motivos: está basada en la clasificación originaria de Lawrence y Suddaby (2006), que fueron los precursores del término trabajo institucional; es la clasificación empleada por Chiwamitt et al. (2014) para estudiar la implantación de una herramienta contable, como sucede en nuestro estudio de caso, lo que refuerza su adecuación; y es una clasificación asimilable sin dificultad a otras, como la de Cloutier et al. (2016). Así, el trabajo político se puede asimilar al estructural; el trabajo técnico, al conceptual y operacional; y, por último, el trabajo cultural se asemeja al trabajo relacional. La Figura 1 resume las principales tipologías de trabajo institucional a las que nos hemos referido en esta sección.

Figura 1. Tipologías de trabajo institucional

Lawrence y Suddaby (2006)	
<b>Creación</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Apoyo, definición y adquisición de derechos</li> <li>• Construcción identidades,</li> <li>• Cambiar asociaciones normativas</li> <li>• Construcciones de redes</li> <li>• Mimetismo, teorización, educación.</li> </ul>
<b>Mantenimiento</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Habilitación, vigilancia, disuasión.</li> <li>• Valorar, demonizar.</li> <li>• Mitificación, incorporación y rutinización.</li> </ul>
<b>Interrupción</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Desconexión de sanciones</li> <li>• Disociación de fundamentos morales</li> <li>• Socavar supuestos y creencias.</li> </ul>

Perkmann y Spicer (2008)	
<b>Político</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Establecimiento del marco regulador.</li> <li>• Negociaciones de los actores sobre los requerimientos impuestos.</li> <li>• Movilización de apoyo social a la práctica o herramienta de gestión.</li> </ul>
<b>Técnico</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Elaboración de modelos detallados de cómo funciona la práctica, especificando sus aspectos técnicos (conceptos, mediciones, cálculos, etc.)</li> </ul>
<b>Cultural</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Utilización de discursos para promocionar la técnica de gestión a los demás actores, unificando interpretaciones en torno a la misma como mecanismo para el logro de objetivos.</li> </ul>

Cloutier et al. (2016)	
<b>Estructural</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Establecimiento en la organización de roles formalizados y principios de organización que apoyan la reforma.</li> </ul>
<b>Conceptual</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Establecimiento de nuevos sistemas de creencias consistentes con la reforma.</li> </ul>
<b>Operacional</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Implantación de acciones concretas que afectan al comportamiento cotidiano organizativo</li> </ul>
<b>Relacional</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Construcción de confianza y colaboración entre las personas implicadas en la reforma (fundamenta a los anteriores)</li> </ul>

### 2.3. Barreras y limitaciones

La escasa literatura especializada se ha centrado principalmente en el trabajo institucional llevado a cabo para facilitar las reformas en el sector público, echándose en falta un análisis más profundo de las barreras a los distintos tipos de trabajo institucional que pueden impedir el logro de los objetivos perseguidos. En este sentido, estudios previos realizados en distintos países (v.g. Geiger y Ittner, 1996; International Federation of Accountants, 2000; Lee, 2008; Carvalho et al., 2012) han puesto de manifiesto que, en muchas ocasiones, las reformas contables en la administración pública se quedan en un plano teórico, sin que se traduzca en cambios reales en las prácticas de gestión. Concretamente en España, Brusca y Montesinos (2013) pusieron de manifiesto que, aunque las últimas reformas legales han perseguido mejorar la toma de decisiones y la rendición de cuentas en el sector público, solo 4 de las 48 EE.LL. que participaron en el estudio tenían una contabilidad de costes y que la empleaban para la rendición de cuentas, siendo muy escaso su uso para apoyar la toma de decisiones y mejorar la eficiencia. Estos resultados están en la misma línea que los obtenidos por Carvalho et al. (2012) para el caso de las EE.LL. de Portugal.

La literatura especializada ha identificado diversas dificultades o barreras a las reformas del sector público local español para la introducción de nuevas prácticas, impidiendo que éstas alcancen finalmente los objetivos para las que fueron diseñadas e implantadas. La Tabla 3 resume los resultados de los trabajos que han sido revisados, diferenciando entre los relativos al contexto español y a otros contextos internacionales, por las diferencias que pueden existir en sus entornos sociopolíticos.

De las barreras recogidas en la Tabla 3, este trabajo profundiza en aquellas relativas al desarrollo de las formas de trabajo institucional, por ejemplo: la regulación y el contexto organizativo, para el trabajo político; la operativa de gestión existente y su encaje con los modelos propuestos por la nueva práctica, para el trabajo técnico; y la existencia de intereses contradictorios y diferencias de interpretaciones sobre la práctica, para el trabajo cultural.

**Tabla 3. Barreras a la implantación de nuevas prácticas en las entidades locales**

Contexto español			
Autores	Práctica	Ámbito	Barreras identificadas
Prado y García (2006)	Planificación estratégica e indicadores de gestión	Servicios prestados por los municipios españoles con más de 50.000 habitantes	Actitud pasiva de los gestores por la posibilidad de que reduzcan su prestigio, al evidenciarse las ineficiencias en su gestión
Navarro et al. (2008)	Indicadores de rendimiento	Servicio de seguridad en espacios públicos y servicio de prevención y extinción de incendios en los nueve mayores municipios de Andalucía	Relativas al contexto organizativo (v.g. heterogeneidad de jurisdicciones, estructuras burocráticas), al factor humano (v.g. baja motivación, diversidad de formación) y a la cultura de costes (v.g. calidad de la información, ausencia de procedimientos)
Cárcaba y García (2008)	Divulgación de información contable	Ayuntamientos españoles de más de 20.000 habitantes	Influencia negativa de la notoriedad del municipio (presión mediática mayor) sobre el nivel de divulgación. Los usuarios se enfrentan a mayores trabas que en el sector privado. Inexistencia de normativa. Heterogeneidad de la información. Elevado peso en la opinión pública de noticias negativas sobre las finanzas.
Navarro et al. (2010)	Divulgación de información de Responsabilidad Social Corporativa	Entidades locales españolas de grandes ciudades	Ausencia de normativa que sustente las prácticas de responsabilidad social corporativa.
Brusca y Montesinos (2013)	Herramientas de gestión del rendimiento (contabilidad de costes y de gestión, cuadro de mando integral, indicadores de rendimiento, presupuestos participativos, etc.)	Gobiernos locales españoles	Dificultades en su uso. Consecuencias no deseadas de la medición. Intereses contradictorios. Incertidumbres, paradojas y ambivalencias. Difícil medición de la eficiencia. Enfoque de los gestores en el control jurídico. Ausencia de sistemas adecuados. Bajo nivel de experiencia y falta de motivación. Escasez de líderes comprometidos.
Alcaide et al. (2014)	e-Gobierno	Áreas de transparencia, participación ciudadana y prestación de servicios en las AA.PP., incluida la española.	Vaguedad en la definición del e-Gobierno. Ausencia de análisis de las restricciones a las que se enfrenta la ciudadanía.
Ibarloza et al. (2017)	Metodología cooperativa de cálculo de costes	Entidades locales de Guipúzcoa	Demanda real reducida. Escaso peso para la toma de decisiones. Gestores con un alto perfil orientado al cumplimiento normativo. Ausencia de inventario actualizado. Débil definición de las actividades. Servicios significativos externalizados.

Contexto español			
Autores	Práctica	Ámbito	Barreras identificadas
Salanova y Vivas (2017)	Modelo de costes ABC (Activity Based Costing)	Ayuntamiento de Barcelona	Importes diferentes considerados por los modelos ABC y CESEL. CESEL orientado al ciudadano y ABC orientado hacia la producción, pudiendo conducir los resultados de ambos modelos a errores interpretativos.
Fresneda y Hernández (2018)	Nueva instrucción de contabilidad pública local 2010	Gobiernos locales españoles	Necesidad de recursos (sistemas de información y capacitación), así como de apoyo político.
Labrador y Olmo (2019)	CESEL	Gobiernos locales españoles	Innovación “de arriba hacia abajo”, impulsada legalmente, pero sin participación de los gobiernos locales. No utilización de la información generada. Ausencia de alianzas entre legisladores, políticos y profesionales.
Otros contextos internacionales			
Autores	Práctica	Ámbito	Barreras identificadas
Carvalho et al. (2012)	Sistema de contabilidad de costes	Entidades Locales de Portugal	Ausencia de sanciones para los que no adoptaron la herramienta. Dificultades para la recogida de datos cuantificables y objetivos. Formación insuficiente de los empleados sobre el sistema de costes. Desconexión entre el sistema de costes y el sistema de incentivos.
Akbar et al. (2015)	Sistemas de medición de rendimiento	Gobiernos locales de Indonesia	Falta de compromiso de los líderes políticos. Baja motivación y carencia de habilidades de los empleados.
Mättö y Sippola (2016)	Herramientas de gestión de costes	Entidades Locales de Finlandia	Subestimación de los problemas de implantación. Sobreestimación de las funcionalidades técnicas por parte de los gestores. No utilización de las herramientas para apoyar la toma de decisiones.

**Fuente:** Elaboración propia

La diversidad de barreras que pueden presentarse durante la implantación de prácticas de gestión en las EE.LL. y que pueden dificultar el desarrollo del trabajo institucional, la importancia de su conocimiento y su superación para que aquellas prácticas sean de utilidad, así como la preocupación existente por su escaso uso para el apoyo de la toma de decisiones y la mejora de la eficiencia (Geiger y Ittner, 1996; Verbeeten, 2011; Carvalho et al., 2012; Brusca y Montesinos, 2013; Mättö y Sippola, 2016), aportan relevancia a la realización de este trabajo.

#### **2.4. Coste efectivo y coste de prestación**

Dado que este trabajo se enfoca en el CESEL como práctica, y previamente a la presentación y discusión de los resultados del estudio, hemos estimado conveniente referirnos en este apartado del capítulo a los principales aspectos técnicos del CESEL y su diferenciación del coste de prestación, a efectos de un mejor conocimiento y claridad.

El CESEL, que se estableció en 2013, es una herramienta de costes obligatoria para todas las EE.LL. españolas, que desde 2015 deben calcularlo anualmente. Desde el punto de vista técnico, el coste efectivo de los servicios que prestan las EE.LL. y sus organismos y entidades dependientes sujetas a presupuesto limitativo, se calcula partiendo de los datos contenidos en la liquidación del presupuesto general del ejercicio inmediato anterior. Además, en el caso de las entidades dependientes o vinculadas que apliquen el plan general de contabilidad de la empresa, se calcula partiendo de los gastos de explotación incluidos en la cuenta de pérdidas y ganancias. El CESEL tiene en cuenta los costes directos e indirectos de los servicios, que se identifican con las obligaciones reconocidas, incluyendo también las obligaciones pendientes de aplicación a presupuestos, conforme a los datos de ejecución de gastos contenidos en la liquidación del presupuesto general o en la cuenta de pérdidas y ganancias, en su caso.

Aunque para los ayuntamientos de más de 50.000 habitantes también se estableció en 2013 la obligatoriedad del cálculo del denominado coste de prestación o real de los servicios locales (Carrasco et al., 2014), su implantación se pospuso hasta 2018 para las cuentas correspondientes al ejercicio 2017, por lo que hasta la

fecha apenas ha coexistido con el CESEL, encontrándose su implantación aún en un estado inicial.

Igualmente, la Federación Española de Municipios y Provincias (FEMP), basándose en el Proyecto CANOA, contribuyó previamente a poner en marcha en parte de los ayuntamientos que participaron en la experiencia, una metodología objetiva para calcular el coste de los servicios municipales, elaborándose la “*Guía para la implantación de un sistema de costes en la administración local*” (Prieto y Robledo, 2006), modelo próximo al mencionado coste de prestación.

El CESEL y el coste de prestación siguen modelos diferentes: el primero se identifica con un modelo más simple (Carrasco y Buendía, 2013; Carrasco et al., 2014 y 2016), distinto del modelo de costes ABC (*Activity Based Costing*) en el que se basa el coste de prestación. Así, el CESEL considera menos conceptos de costes (por ejemplo, los de estructura organizativa); tiene un menor detalle de los servicios; carece de indicadores y ofrece resultados más agregados (Salanova y Vivas, 2017). Por otra parte, mientras el CESEL tiene como objetivo calcular el coste de los servicios prestados en aras de la transparencia y eficiencia, el coste de prestación tiene por objetivo el cálculo de los márgenes de las actividades financiadas con tasas y precios públicos. Igualmente, el CESEL no es un coste real, como sí ocurre con el coste de prestación de las actividades, que se acompaña de los correspondientes indicadores de gestión. Por último, las fuentes de información, de acuerdo a sus características técnicas, son diferentes, pues si bien el CESEL parte de las obligaciones reconocidas y operaciones pendientes de aplicar a presupuesto de los programas de gastos reflejadas en la liquidación presupuestaria, el coste de prestación utiliza los sistemas de información de la organización que permiten calcular el coste real de las actividades mediante la asignación de los consumos de recursos asociados a las mismas. La Tabla 4 resume las principales características y diferencias entre ambos conceptos.

El Anexo 1 de este trabajo profundiza en los aspectos técnicos del CESEL y ofrece una tabla que sintetiza el CESEL calculado por el Ayuntamiento de Sevilla en los ejercicios 2014 a 2017, los cuales fueron publicados por el Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas (MHAP). El Anexo 2 muestra el coste de prestación calculado por el Ayuntamiento de Sevilla en los ejercicios 2017 y 2018.

**Tabla 4. Aspectos básicos del CESEL y del coste de prestación**

Aspecto	CESEL	Coste de prestación
<b>Regulación/creación</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Ley 27/2013, de Racionalización y Sostenibilidad de la Administración Local, que modifica a la Ley 7/1985: creación del CESEL.</li> <li>• Orden HAP/2082/2014, que modifica a la Orden HAP/2105/2012: suministro de información.</li> <li>• Orden HAP/419/2014, que modifica a la Orden EHA/3565/2008: estructura de presupuestos.</li> <li>• Orden HAP/2075/2014: criterios de cálculo.</li> <li>• Resolución de 23 de junio de 2015: unidades de referencia.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Orden HAP/1781/2013: establecimiento del coste de prestación.</li> <li>• Resolución 28 de julio de 2011: definición del modelo.</li> </ul>
<b>Organismos reguladores</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Gobierno: establecimiento del CESEL.</li> <li>• Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas: criterios de cálculo.</li> <li>• Secretaría General de Coordinación Autonómica y Local: unidades físicas de referencia.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas: establecimiento del coste de prestación.</li> <li>• Intervención General de la Administración del Estado: criterios de elaboración de costes e indicadores de gestión.</li> </ul>
<b>Año de implantación /efectividad</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• A partir de 2015, en referencia a las cuentas del ejercicio 2014.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• A partir de 2018, en referencia a las cuentas del ejercicio 2017.</li> </ul>
<b>Ámbito objetivo</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Coste efectivo de los servicios locales, suma de costes reales directos e indirectos de los servicios públicos prestados conforme a los datos de ejecución de gastos.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Información sobre el coste de actividades e indicadores de gestión de la memoria de las cuentas anuales del plan general de contabilidad pública, al menos para los servicios y actividades que se financien con tasas o precios públicos.</li> </ul>
<b>Ámbito subjetivo</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Todas las entidades locales.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Ayuntamientos de más de 50.000 habitantes y demás entidades locales de ámbito superior.</li> </ul>
<b>Metodología</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Orden HAP/2075/2014.</li> <li>• Resolución de 23 de junio de 2015.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Resolución 28 de julio de 2011.</li> <li>• Principios generales sobre contabilidad analítica de las administraciones públicas (IGAE, 2004).</li> <li>• Indicadores de gestión en el ámbito del sector público (IGAE 2007).</li> </ul>



Aspecto	CESEL	Coste de prestación
<b>Fuentes de información para su cálculo</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Liquidación del presupuesto de las entidades sujetas a régimen presupuestario.</li> <li>• Cuenta de pérdidas y ganancias de entidades sujetas al plan general de contabilidad.</li> <li>• Encuesta de infraestructura y equipamientos locales (ayuntamientos con menos de 50.000 habitantes) u otras fuentes de información de la entidad (ayuntamientos con más de 50.000 habitantes).</li> <li>• Información facilitada con motivo de la solicitud de la subvención del transporte público urbano.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Sistemas de información de la entidad (recursos humanos, almacenes, contabilidad presupuestaria y financiera, patrimonio, ...).</li> </ul>
<b>Finalidad</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Profundizar en el cumplimiento de los principios de eficiencia y de transparencia de la gestión pública local (Orden HAP/2075/2014).</li> <li>• Propuesta de la forma de prestación de los servicios de municipios con población inferior a 20.000 habitantes por la Diputación Provincial (art. 26.2 LRSAL).</li> <li>• Asumir la prestación y coordinación de servicios si los municipios justifican un coste efectivo menor por la Diputación Provincial (art. 26.2 LRSAL).</li> <li>• Gestión coordinada más eficiente de los servicios por la Diputación Provincial (art. 36.1.h LRSAL).</li> <li>• Análisis en planes provinciales de cooperación a las obras y servicios de competencia municipal por la Diputación Provincial (art. 36.2.a LRSAL).</li> <li>• Prestación unificada o supramunicipal para reducir costes efectivos cuando sean superiores a los coordinados o prestados por la Diputación Provincial (art. 36.2.a LRSAL).</li> <li>• Consideración en la concesión de subvenciones por el Estado y la Comunidad Autónoma (art. 36.2.a LRSAL).</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Mejorar la calidad de la información contable en el sector público.</li> <li>• Cumplimentación de estados e informes incluidos en la memoria de las cuentas anuales del plan general de contabilidad pública relativos al coste de las organizaciones y, en particular, el coste de las actividades relacionadas con la obtención de tasas y precios públicos.</li> <li>• Herramienta para ayudar a la gestión, si se aplica el modelo a todas las actividades de la entidad. La normativa sólo exige su cálculo para las actividades financiadas con tasas o precios públicos.</li> </ul>

**Fuente:** Elaboración propia



---

## Capítulo 3. Metodología

Empleo del estudio de caso, razones de la elección del caso, fuentes de información, proceso de análisis seguido

---



### 3.1. Empleo del estudio de caso

Este trabajo desarrolla un estudio de caso longitudinal en el Ayuntamiento de Sevilla que abarca el periodo 2012 a 2018. Esta metodología tiene por finalidad lograr una comprensión profunda del fenómeno estudiado, en nuestro caso, la implantación del CESEL, ofreciendo un relato creíble y fundamentado en la información obtenida y analizada (Parker, 2012). Para alcanzar esa comprensión profunda en el presente estudio, el empleo del estudio de caso nos ha aportado las siguientes ventajas (Yin, 1989; Scapens, 1990 y 2004; Diefenbach, 2009; Woodside, 2010; Parker, 2012): (1) la consideración del contexto organizativo, social, económico e institucional en el que se produce el fenómeno, permitiendo contextualizar mejor las percepciones de los actores; (2) la consideración holística del proceso analizado, entendiéndolo como un todo y no como la suma de los efectos de un conjunto de variables previamente definidas; (3) la identificación y análisis con detalle de distintos factores (v.g. tipos de trabajo institucional, barreras y factores mediadores), para conocer su influencia en el proceso de cambio; (4) la mayor cercanía con los actores implicados en el proceso, mejorando así la comprensión de sus puntos de vista y percepciones; y (5) el empleo de diferentes fuentes de información (principalmente, entrevistas semi-estructuradas, revisión de documentos y observación no participante), que ha permitido mejorar la validez de los resultados a través de la triangulación de la información.

Así pues, el empleo del estudio de caso para analizar la implantación del CESEL nos ha permitido conocer con mayor detalle por qué este fenómeno ha ocurrido en la forma en la que lo ha hecho, facilitando la elaboración del patrón que ha seguido el proceso de cambio y el desarrollo de una teoría al respecto más informada (Parker, 2012), que se ha materializado en la propuesta de nuestro modelo teórico. Este último aspecto refuerza así la validez externa del estudio (Woodside, 2010).

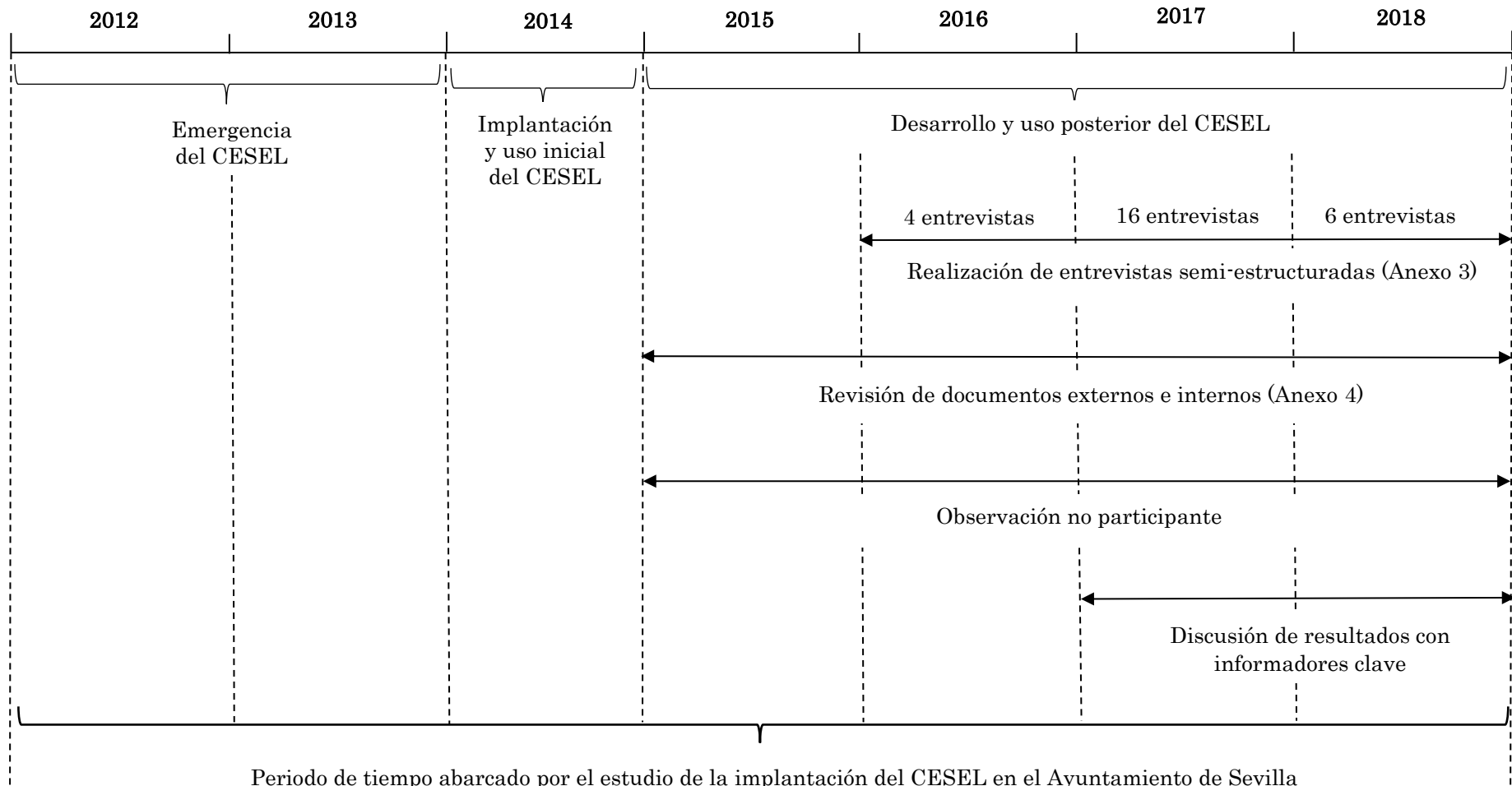
En el contexto del sector público, Kuipers et al. (2014) recomiendan específicamente el estudio de caso para analizar los procesos de cambio en las organizaciones. Asimismo, considerando en particular las técnicas de gestión de costes, Brignall y Modell (2000) y Carvalho et al. (2012) demandan la realización de estudios de caso, ya que esta metodología ayuda a trazar las rutas de desarrollo

del proceso de cambio y sus efectos a través del tiempo, así como a mejorar nuestra comprensión sobre la búsqueda de legitimidad de las organizaciones del sector público mediante el empleo de las técnicas de gestión de costes.

### **3.2. Razones de la elección del caso**

El Ayuntamiento de Sevilla fue elegido como objeto de estudio porque llevó a cabo la implantación del CESEL, desplegándose para ello diferentes tipos de trabajo institucional y presentándose diferentes barreras a los mismos. Igualmente, el elevado número de entidades que componen el sector público local de Sevilla, altamente atomizado, permiten profundizar más en el análisis del trabajo institucional y las barreras, al poder considerar la consolidación de los servicios prestados por el ente principal, los organismos autónomos y las empresas municipales, entre otros, lo que aporta mayor riqueza e información al estudio. De esta forma, el caso seleccionado se ajusta a los objetivos del trabajo, proporcionando los objetos de razonamiento y las circunstancias relevantes que facilitan el análisis adecuado del fenómeno a investigar (Diefenbach, 2009). Dado que en el estudio de caso, además, no existe necesidad de representatividad cuantitativa, ni de que la organización objeto de estudio sea seleccionada objetivamente (Diefenbach, 2009), ya que no se persigue la generalización estadística de los resultados, la selección del Ayuntamiento de Sevilla por su adecuación a los objetivos del trabajo, fundamentalmente, justifica su selección. Asimismo, otras razones que aportan relevancia al caso analizado han sido el hecho de tratarse de una entidad local de gran tamaño (presta servicios a la cuarta mayor población de España, con 688.711 habitantes en 2018), que gestiona una importante cuantía de recursos públicos (el presupuesto del ente principal ascendió a 820.556.046,78 € en 2018) y que presta una gran variedad de servicios (transporte colectivo urbano, abastecimiento domiciliario de agua potable, gestión de la vivienda de protección pública,...), correspondiéndose con el máximo nivel establecido en el CESEL.

**Figura 2. Fuentes de información empleadas**



Periodo de tiempo abarcado por el estudio de la implantación del CESEL en el Ayuntamiento de Sevilla

**Fuente:** Elaboración propia

### **3.3. Fuentes de información**

Como recomiendan Yin (1989) y Woodside (2010), se emplearon varias fuentes de información, concretamente: entrevistas semi-estructuradas, revisión de documentos y observación no participante. Aunque estas fuentes se emplearon de 2015 a 2018, la información recogida abarca todo el periodo de estudio, que se extiende de 2012 a 2018 (Figura 2).

#### *3.3.1. Entrevistas*

En el periodo de diciembre de 2016 a febrero de 2018, se realizaron 26 entrevistas semi-estructuradas, que se enfocaron en tres bloques de información (ver Anexo 3): (1) necesidad del CESEL y sus ventajas e inconvenientes; (2) responsables y medidas adoptadas para la implantación del CESEL, identificando las barreras encontradas; y (3) utilización del CESEL tras su implantación. Las personas a entrevistar fueron seleccionadas fundamentalmente por su participación en la implantación y elaboración del CESEL, lo que fue corroborado por los investigadores mediante un contacto inicial con los posibles candidatos. De las 29 personas seleccionadas a lo largo del proceso de cambio, solo 3 declinaron ser entrevistadas. Para que estuviesen representadas las diferentes organizaciones y niveles organizativos, se entrevistaron a políticos, órganos de gobierno y directivos, representantes sindicales y personal técnico/administrativo de empresas municipales, organismos autónomos y consorcios, que tenían que reportar al Ayuntamiento su CESEL (Tabla 5).

Atendiendo a la tipología de entrevistados, encontramos a políticos (2), órganos de gobierno y directivos (3, de los cuales dos pasaron en etapas posteriores a desempeñar funciones técnico/administrativas), miembro sindical (1) y personal técnico/administrativo (20).

La disponibilidad de los entrevistados, así como la obtención de nueva información conforme se desarrollaba la investigación, condicionó en gran medida el momento de realización de las entrevistas.



**Tabla 5. Información general de las entrevistas**

Cargo entrevistado	Organización	Formación		Duración (min.)	Fecha		
		Académica	Costes		2016	2017	2018
Jefe del Servicio de Planificación y Coordinación de Programas	Ayuntamiento	CC.EE.	Sí	70	14/12		
Directora de Gestión Presupuestaria y Administración	Consortio de Turismo	CC.EE.	Sí	45	19/12		
Coordinador General de Alcaldía – Director del Grupo PSOE en el Ayuntamiento de Sevilla	Grupo Político PSOE	No consta	No consta	60	19/12		
Jefa del Servicio de Intervención y Contabilidad	Gerencia de Urbanismo	Derecho	No	65	19/12		
Miembro Grupo Político	Grupo Político IULV	EE	No	60		9/1	
Concejal Grupo Político	Grupo Político Participa	Derecho	No	65		12/1	
Jefa del Servicio de Intervención - Intervención Delegada	Inst. Mpal. de Deportes	CC.EE.	Sí	90		13/1	
Director Financiero	Lipasam	CC.EE.	Sí	65		14/2	
Director Financiero y Comercial	Emasesa	CC.EE.	Sí	45		15/2	
Directora Económico-Financiera	Tussam	CC.EE.	Sí	50		16/2	
Jefe Sección Presupuestos y Aplicaciones Informáticas	Ayuntamiento	CC.EE.	Sí	80		16/2	
Técnico Superior Economista	Ayuntamiento	CC.EE.	Sí	70		1/3	
Jefe de Servicio de Gestión Administrativa, Económica y Cultural	Inst. de la Cultura y las Artes de Sevilla (ICAs)	Derecho	No	45		2/3	
Jefa del Servicio de Parques y Jardines, anterior Directora General de Hacienda y Gestión Presupuestaria	Ayuntamiento	Derecho	No	75		14/3	
Directora Financiera	Aparcamientos Urbanos de Sevilla (Aussa)	CC.EE.	Sí	60		16/3	
Vice-Interventor	Ayuntamiento	Derecho	Sí	75		29/3	

Cargo entrevistado	Organización	Formación		Duración (min.)	Fecha		
		Académica	Costes		2016	2017	2018
Jefa del Servicio de Intervención	Ayuntamiento	Derecho	No	90		26/4	
Técnica Área Económica – Coordinadora del Área Económica	Emvisesa	CC.EE.	Sí	70		27/4	
Jefa Unidad Apoyo Jurídico Policía Local, Protección Civil y Bomberos	Ayuntamiento	Derecho	No	50		22/5	
Jefe del Servicio de Cementerio	Ayuntamiento	Derecho	Sí	55		23/5	
Representante Sindicato CSIF	Ayuntamiento	Bach. Sup.	Sí	75			26/1
Técnico Gestión Presupuestaria	Ayuntamiento	No consta	No consta	90			8/2
Interventor General	Ayuntamiento	CC.EE.	Sí	60			16/1
Jefe del Servicio de Recursos Humanos	Ayuntamiento	Derecho	Sí	70			18/1
Ex-Directora General de Familia y Salud y Jefa del Servicio de Cooperación al Desarrollo	Ayuntamiento	Derecho	No	50			12/2
Técnico de Intervención General	Ayuntamiento	Derecho	No	80			12/2

**Formación académica:** CC.EE. - Ciencias Económicas y Empresariales, EE – Estudios Empresariales, Bach. Sup. – Bachillerato Superior

**Fuente:** Elaboración propia

Los investigadores procuraron adecuar la realización de las entrevistas al desarrollo de los hechos. De esta forma, por ejemplo, algunas entrevistas se concertaron a medida que la práctica requería la implicación de un área particular o un nivel superior o se producían cambios relevantes en la organización. Un aspecto a destacar es que en 2015 se produjo un cambio de gobierno de distinto signo político en el Ayuntamiento, estando al frente del gobierno local el Partido Popular (PP) en las etapas de implantación y uso inicial, y el Partido Socialista Obrero Español (PSOE) en la etapa de desarrollo y uso posterior. Dado que el CESEL se enfocó como un asunto técnico por el primero, debiendo ser gestionado por los servicios administrativos para el cumplimiento de las obligaciones de información establecidas, la continuidad en las labores que ya se venían realizando tras el citado cambio fue la nota dominante. Así lo evidencia el que todos los trabajos de cálculo y remisión de información fueron iniciados por la Intervención General del Ayuntamiento, quien continuó realizándolos con posterioridad, sin intervención de los nuevos órganos de gobierno y directivos, así como el elevado protagonismo del personal técnico/administrativo.

Las entrevistas han constituido la piedra angular de las fuentes de información (Yin, 1989; Woodside, 2010), de las que destacamos la siguientes ventajas para el presente estudio: el desarrollo de las preguntas para profundizar en los hechos; el conocimiento de las visiones de los actores protagonistas; la consideración de los matices de significado empleados por los entrevistados; y, especialmente, la posibilidad de permitir a los entrevistados aportar coherencia, según sus percepciones, a los hechos del proceso de cambio mediante sus relatos (Horton et al., 2004; Marginson, 2004; Diefenbach, 2009).

### *3.3.2. Documentos*

Además de las entrevistas, se revisaron documentos, tanto externos como internos, sobre el CESEL y su proceso de implantación, que fueron clasificados, según su contenido, en las siguientes categorías: legislación, normativa local, manuales y notas sobre el CESEL, documentos propios del Ayuntamiento y otros documentos, categoría esta última en la que se incluyen los elaborados principalmente por agentes externos (ver Anexo 4).

### *3.3.3. Observación no participante*

Por su parte, la observación no participante se desarrolló a través de la asistencia de los investigadores a reuniones internas en el Ayuntamiento de Sevilla sobre el CESEL, así como a jornadas y seminarios sobre éste en las que participaron responsables del Gobierno Central, gestores de empresas municipales y EE.LL. (entre ellos, del Ayuntamiento de Sevilla), así como responsables políticos y personal de consultoras.

### **3.4. Proceso de análisis seguido**

Basándonos en la perspectiva teórica adoptada, las categorías de información consideradas al comenzar la recogida de información fueron los pilares institucionales (regulador, normativo y cultural-cognitivo), los tipos de trabajo institucional (político, técnico y cultural), la finalidad de la práctica o técnica de gestión (legitimidad y eficiencia) y las barreras al trabajo institucional, si bien esta última categoría estaba abierta, ya que teníamos una idea general sobre éstas, fundamentada en la revisión de la literatura, pero no especificamos de antemano los tipos concretos de barreras que podrían presentarse. A medida que se fueron desarrollando las entrevistas, se fue completando la información obtenida con las notas de campo procedentes tanto de la observación no participante, como de la revisión de documentos. La referencia reiterada en esta información a la estructura establecida, a los conflictos con los acuerdos previos y a la confrontación entre la eficiencia económica y el interés social, nos llevaron a considerar a éstas como las barreras principales. Así pues, nos enfocamos en estas barreras y profundizamos en su estudio, apoyándonos tanto en trabajos teóricos del NIS, como trabajos que habían empleado esta teoría y que habían desarrollado estudios de caso en los que se ponían de manifiesto algunos aspectos similares a los identificados en el nuestro (conflictos con acuerdos previos, concesiones, relajación de la regulación, etc.). Esto nos ayudó a ir definiendo el contenido de la información relativo a las diferentes barreras, así como a identificar y fundamentar tanto los factores que mediaron entre los tipos de trabajo institucional y las barreras, como las acciones que finalmente se llevaron a cabo. La Tabla 6 recoge la categorización y codificación de

la información recabada en el estudio, así como las principales referencias de la literatura empleadas en este proceso de codificación.

**Tabla 6. Categorización y codificación de la información**

<b>Categorías de información</b>	<b>Códigos</b>	<b>Descripción del contenido de la información (subcódigos)</b>	<b>Referencias teóricas</b>
<b>Pilares institucionales</b>	<b>Regulador</b>	Leyes, reglas, sanciones relativas a los costes de las EE.LL.	DiMaggio y Powell (1983), Scott (1995), Phillips y Malhotra (2008), Järvenpää (2009)
	<b>Normativo</b>	Normas, valores, expectativas sobre cómo deben actuar las EE.LL. en la gestión de los servicios públicos	
	<b>Cultural-cognitivo</b>	Creencias comunes, concienciación y asunciones compartidas de acción sobre la gestión de los servicios públicos por las EE.LL.	
<b>Tipos de trabajo institucional</b>	<b>Político</b>	Marco regulador del CESEL, negociación entre actores sobre requerimientos, movilización de apoyo social (coaliciones, redes)	Lawrence y Suddaby (2006), Perkmann y Spicer (2008), Chiwamit et al. (2014), Cloutier et al. (2016), Hampel et al. (2017)
	<b>Técnico</b>	Modelos de funcionamiento del CESEL, aspectos técnicos (conceptos, cálculos, medidas, procedimientos)	
	<b>Cultural</b>	Promoción del CESEL (ventajas que aporta, problemas que soluciona, razones de su necesidad), unificación de interpretaciones sobre la práctica	
<b>Barreras principales</b>	<b>Estructura establecida</b>	Modelo orgánico, modelo funcional	Meyer y Rowan (1977), DiMaggio y Powell (1983), Navarro et al. (2008), Ibarloza et al. (2017)
	<b>Conflictos con acuerdos previos</b>	Gestión basada en ejecución presupuestaria, gestión basada en coste histórico	Seo y Creed (2002), Pache y Santos (2010), Brusca y Montesinos (2013), Cloutier et al. (2016), Ibarloza et al. (2017), Perner y Skjolsvik (2018)

Categorías de información	Códigos	Descripción del contenido de la información (subcódigos)	Referencias teóricas
	<b>Lógicas en competencia</b>	Eficiencia económica, interés social	Lounsbury (2007), Pache y Santos (2010), Greenwood et al. (2011), Brusca y Montesinos (2013), Coule y Patmore (2013), Järvinen (2016), Perner y Skjolsvik (2018)
<b>Factores mediadores</b>	<b>Relajación de la regulación</b>	No supervisión de la información, no aplicación de sanciones	Navarro et al. (2010), Carvalho et al. (2012), Canning y O'Dwyer (2016), Perner y Skjolsvik (2018)
	<b>Trabajo técnico separado</b>	Diferencias entre el diseño de la técnica y la operativa interna	Cloutier et al. (2016), Navarro et al. (2008), Brusca y Montesinos (2013), Alcaide et al. (2014), Labrador y Olmo (2019)
	<b>Intereses propios</b>	Intereses de las EE.LL. (autonomía, prestación de servicio, proximidad de la ciudadanía), intereses del gobierno central (racionalización, mejora de la gestión, evitar confrontación con EE.LL.)	Prado y García (2006), Brusca y Montesinos (2013), Coule y Patmore (2013), Chiwamit et al. (2014)
<b>Acciones resultantes</b>	<b><i>Decoupling</i></b>	Cambios en la operativa interna, decisiones en base al CESEL, cargas burocráticas	Lapsley y Pallot (2000), Boxenbaum y Jonsson (2008), Hirsch y Bermis (2009)
	<b>Integración</b>	Inclusión del CESEL en la operativa interna (integración, sustitución o complementación de lo ya existente)	Smets y Jarzabkowski (2013). Cloutier et al. (2016)
	<b>Concesión</b>	Reducción de las pretensiones del gobierno central en torno a la utilidad y empleo del CESEL	Chiwamit et al. (2014), Chenhall et al. (2013)
<b>Finalidad</b>	<b>Legitimidad</b>	Adecuación social, transparencia de la gestión	Meyer y Rowan (1977), DiMaggio y Powell (1983), Suchman (1995), Carvalho et al. (2012)
	<b>Eficiencia</b>	Adecuación económica, medición y evaluación del rendimiento	

Fuente: Elaboración propia

Para reforzar la validez interna, se llevó a cabo la triangulación de investigadores. De esta forma, éstos realizaron por separado la categorización y codificación de la información, siendo posteriormente consideradas de forma

conjunta (Woodside, 2010). El hecho de que los dos investigadores pertenezcan a ámbitos distintos, uno al académico y el otro al profesional, contribuyó a la mayor consistencia de esta etapa del proceso de investigación (Patton, 2002). Las discrepancias detectadas, que fueron escasas, se debieron fundamentalmente a la codificación de las acciones como formas de trabajo institucional. Así, por ejemplo, la aprobación de una regulación puede considerarse trabajo político, al desarrollar el marco regulador de la práctica; pero también trabajo técnico, si esta regulación se centra en establecer los criterios técnicos de cálculo del CESEL; o incluso trabajo cultural, si a través de esa regulación se persigue la unificación de las interpretaciones relativas al empleo y utilidad de la práctica. Las discrepancias se resolvieron mediante la discusión entre los investigadores (en el ejemplo mencionado, sobre cuál era el foco principal de la regulación), llegando a acuerdos de consenso y comentando con algunos entrevistados nuestras interpretaciones en base a esa información codificada (Yin, 1989; Patton, 2002). Asimismo, se analizaron las interacciones entre las formas de trabajo institucional y las barreras, identificándose factores mediadores de estas relaciones y su influencia en las respuestas organizativas. Los resultados fueron discutidos con varios informadores clave, lo que contribuyó a matizar algunas de las interpretaciones realizadas, contrastándose finalmente también con ellos el modelo teórico propuesto.

Al estudio de caso como metodología de investigación se le atribuyen varias limitaciones, las principales de las cuales las hemos resuelto como se indica (Diefenbach, 2009; Parker, 2012): (1) La subjetividad del investigador introducida por sus propias asunciones, mediante la presentación explícita de los fundamentos teóricos en los que basamos nuestras interpretaciones; (2) la precisión del método, mediante la especificación de los aspectos principales del proceso de investigación (selección del objeto de estudio, fuentes de información empleadas, categorización y codificación de la información); (3) la falta de objetividad en la selección de los entrevistados, a través de la información sobre las personas entrevistadas y las razones de su selección; (4) la ausencia de criterios objetivos para la selección y agrupamiento de datos, mediante la exposición de la categorización y codificación de la información realizada, apoyada en la literatura previa, y el empleo de la

triangulación de investigadores; y (5) la incapacidad del estudio de caso para la generalización de los resultados, a través de nuestra propuesta de modelo teórico para la generalización teórica de los resultados del estudio.



---

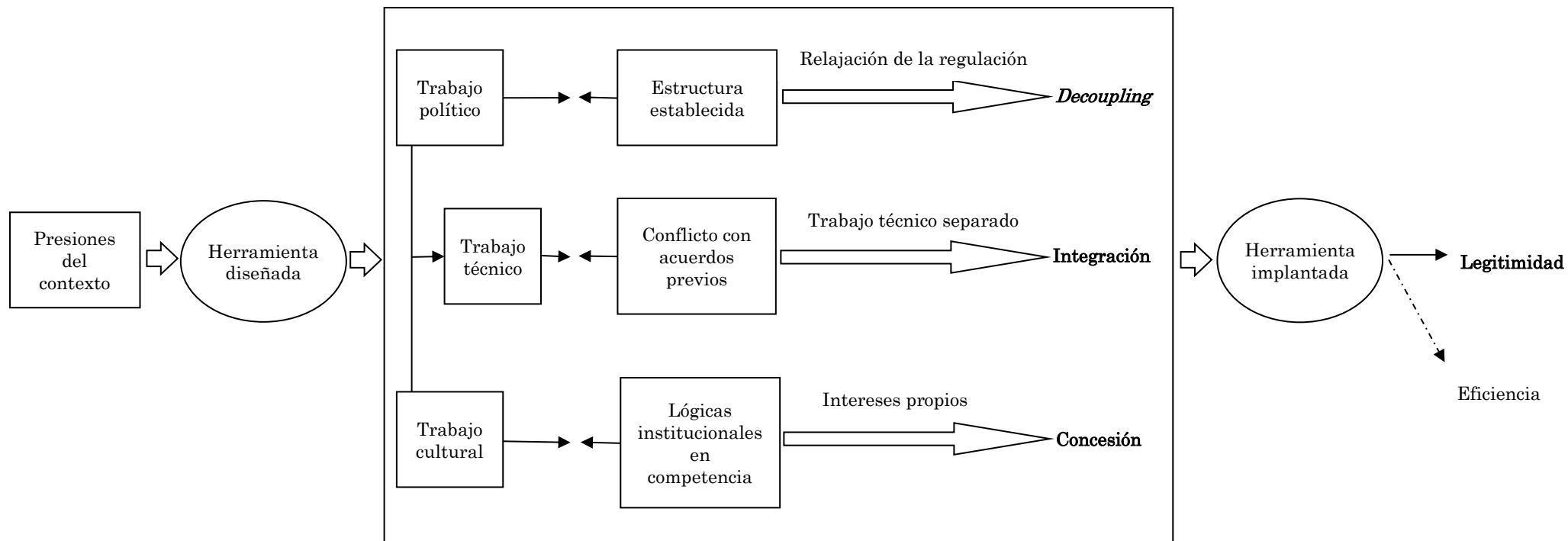
## Capítulo 4. El caso del Ayuntamiento de Sevilla

Presiones competitivas e institucionales para el cambio, formas de trabajo institucional, barreras al trabajo institucional, factores mediadores y acciones de trabajo institucional resultantes, discusión de los resultados

---



Figura 3. Modelo teórico propuesto



Fuente: Elaboración propia

En este capítulo se exponen los resultados del estudio de caso del Ayuntamiento de Sevilla. En primer lugar, se describen las fuentes de información en las que se basa el cálculo del CESEL, así como el grado de desarrollo del coste de prestación, en la organización estudiada. La exposición continúa con la presentación de los resultados por subsecciones, según los diferentes componentes del modelo teórico propuesto (Figura 3) al que hacen referencia: presiones, formas de trabajo institucional, barreras, factores mediadores y acciones resultantes. Para ello, se sigue la secuencia temporal en la que se producen y suceden los hechos, adecuándose así a la evolución natural del proceso de implantación del CESEL. Posteriormente, se realiza la discusión de los resultados según la perspectiva teórica del NIS, finalizando esta sección del capítulo con la presentación y explicación del modelo teórico propuesto.

#### **4.1. Coste efectivo y coste de prestación en el Ayuntamiento de Sevilla**

En la organización objeto de estudio, cabe destacar que participaron en el CESEL diversas sociedades mercantiles: empresas municipales de la vivienda (EMVISESA), de abastecimiento y saneamiento de aguas (EMASESA), de transportes urbanos (TUSSAM), de mercados (Mercasevilla) y de limpieza (LIPASAM), que prestaban servicios de gran importancia. Esto obligaba a la obtención y consolidación de información de la liquidación del presupuesto, para el ente principal y sus organismos autónomos sometidos a presupuesto limitativo; y de la cuenta de pérdidas y ganancias, para las empresas municipales sometidas al plan general de contabilidad de la empresa, cuyos gastos de explotación se recogen en el estado contable citado.

Así pues, las fuentes de información para el cálculo del coste efectivo en el Ayuntamiento de Sevilla fueron la liquidación del presupuesto general y las cuentas anuales aprobadas por las entidades vinculadas o dependientes sometidas al plan general de contabilidad de la empresa, quedando la contabilidad financiera al margen de este coste en las entidades sujetas a presupuesto limitativo, ente principal y organismos autónomos. Por otra parte, el Ayuntamiento de Sevilla imputó costes de amortización de bienes patrimoniales asociados a los servicios,

pues disponía de un programa de gestión patrimonial que permitía dicha imputación.

Con respecto al coste de prestación, su implantación presentaba un importante retraso en el Ayuntamiento de Sevilla, ya que durante el período de adaptación no se realizaron las actuaciones necesarias (v.g. definición del modelo, análisis de actividades, implantación del sistema de información) para su entrada en vigor en 2018. Esto ha provocado que la información elaborada (Anexo 2) para dar respuesta a las exigencias de la regulación sea diversa. Así, los entes que no se financian con tasas y precios públicos, no han elaborado ninguna información. Por su parte, otros entes que prestan actividades financiadas con tasas y precios públicos (Ayuntamiento, Organismos Autónomos, Empresas Municipales), han realizado cálculos aproximados, basados principalmente en información presupuestaria. Además, no han proporcionado información del resto de sus actividades y no han aplicado el modelo de costes previsto en ninguno de los casos. Como consta en los documentos consultados, en reiteradas ocasiones, la Intervención General del Ayuntamiento remitió escrito a los órganos competentes demandando la necesidad de poner en marcha la contabilidad analítica a nivel local, al menos para las actividades que establece la Instrucción del Modelo Normal de Contabilidad Local aprobada por la Orden HAP/1781/2013, de 20 de septiembre.

## **4.2. Presiones competitivas e institucionales**

### *4.2.1. Presión competitiva*

Los efectos de la crisis económica y financiera internacional que se inició en 2007 (Zafra et al., 2013; Campanale et al., 2014) tuvieron repercusión en el sector público español, dando lugar a importantes ajustes en la financiación de servicios públicos básicos (PricewaterhouseCoopers, 2012; González, 2014). Así, en el caso del Ayuntamiento de Sevilla, la cuantía de su Participación en los Ingresos del Estado bajó de 283 millones de euros en 2007 a 171 millones de euros en 2009, no recuperándose el nivel de 2007 hasta el año 2013. Asimismo, en el plan presupuestario enviado a la Comisión Europea a finales de 2016, el Gobierno español advertía que se cerrarían, en aplicación de la ley, las empresas municipales que acumulasen dos años de desequilibrio financiero, pudiendo las EE.LL.

financiar a estas empresas con sus propios fondos, o bien liquidarlas (Maqueda, 2016). En el Ayuntamiento de Sevilla, en particular, se liquidaron las entidades DeSevillaDigital y Sevilla Global, por su elevada deuda acumulada, estando en proceso de venta, transformación o liquidación, otras entidades.

#### *4.2.2. Presión reguladora*

El contexto regulador también ha aumentado su presión sobre las organizaciones del sector público (González et al., 2012). Concretamente, pueden destacarse dos hitos en la regulación que promovieron la implantación del CESEL: (1) la reforma del artículo 135 de la Constitución Española de 2011, que introdujo el principio de estabilidad presupuestaria (situación de equilibrio o superávit estructural); y (2) la Ley Orgánica de Estabilidad Presupuestaria y Sostenibilidad Financiera (LOEPSF) de 2012, que desarrolló la reforma anterior, limitando el déficit estructural de las administraciones públicas, así como la deuda pública, al valor de referencia del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea. Con la aprobación de la LOEPSF se establecieron también las medidas correctivas a las que quedan sometidas las EE.LL., entre ellas el Ayuntamiento de Sevilla, si no remiten la información requerida por el Gobierno Central. Así, por ejemplo, las entidades que no cumplan los trámites de información del CESEL recibirán un requerimiento de incumplimiento, que de no atenderse, dará lugar a la adopción de medidas de corrección, entre otras, la autorización por parte del Estado o, en su caso, de la Comunidad Autónoma que tenga atribuida su tutela financiera, para concertar operaciones de endeudamiento a largo plazo.

#### *4.2.3. Presión normativa*

En la última década, los numerosos casos de corrupción en la gestión del sector público español han aumentado la preocupación social y han promovido la necesidad de una mayor transparencia en la gestión, favoreciendo el surgimiento de técnicas como el CESEL. En el Ayuntamiento de Sevilla, en particular, varios casos de corrupción, como los de Mercasevilla, Fitonovo y Fundación DeSevilla, aumentaron la preocupación social por la gestión pública, reflejándose en los programas de gobierno de los dos principales partidos políticos, PSOE y PP, que

incorporaron como objetivos, respectivamente, “*la gestión responsable de los servicios públicos*” y “*una administración transparente*”.

#### *4.2.4. Presión cultural-cognitiva*

Finalmente, el surgimiento del CESEL también se ha producido en un contexto caracterizado por la mayor concienciación social de que los servicios públicos recibidos tienen un coste, el cual se financia con unos fondos públicos que no son ilimitados (PricewaterhouseCoopers, 2012). Así, en el caso concreto de Andalucía, por ejemplo, que es el entorno más cercano del Ayuntamiento de Sevilla, la Consejería de Salud aprobó que, desde 2011, los hospitales informaran a los pacientes del coste de su atención, con el objetivo de concienciar al ciudadano del valor real del servicio para lograr un uso racional (Rincón, 2010).

### **4.3. Formas de trabajo institucional**

#### *4.3.1. Trabajo político*

El concepto de CESEL se introdujo por primera vez en 2013, mediante la aprobación de la LRSAL. Como se recoge en su Preámbulo, esta ley perseguía, principalmente, racionalizar la estructura organizativa de la administración local de acuerdo con los principios de eficiencia, estabilidad y sostenibilidad financiera, y garantizar un control financiero y presupuestario más riguroso, contribuyendo así a una mayor transparencia. La Comisión para la Reforma de las Administraciones Públicas (CORA), creada en 2012, realizó un llamamiento inicial al compromiso político para la transformación de la administración pública, pidiendo el apoyo para la implantación de herramientas como el CESEL: “*La Administración no se transforma de un día para otro. Es absolutamente prioritario contar con la responsabilidad y el compromiso político, no solo para emprender el cambio, sino para mantener su impulso a lo largo del tiempo*” (CORA, 2013, p. 36).

Tras la conceptualización del CESEL, el Gobierno Central aprobó las Órdenes HAP/2075/2014 y HAP/2082/2014 para la concreción de los aspectos técnicos de esta herramienta de costes. La primera norma estableció la entrada en vigor del CESEL en 2014 e indicó los criterios técnicos para su cálculo, habilitando al MHAP

para su aplicación y ejecución. Por su parte, la segunda norma estableció la obligación para las EE.LL. de suministrar información relativa al CESEL.

Con posterioridad a estas órdenes, la Secretaría General de Coordinación Autonómica y Local, órgano dependiente del Gobierno Central, dictó una resolución que especificaba las unidades de referencia mencionadas en la Orden HAP/2075/2014 para el cálculo del CESEL. Por su parte, el Ayuntamiento de Sevilla aprobó en 2015 el Reglamento Orgánico del Régimen Jurídico de las Coordinaciones Generales y Direcciones Generales, responsables de la eficiente utilización de los recursos. Asimismo, se introdujo específicamente la obligación de informar sobre el coste de los servicios financiados con tasas y precios públicos a través de la Ordenanza de Transparencia y Acceso a la Información.

#### *4.3.2. Trabajo cultural*

Además del desarrollo de la regulación antes referido, cabe destacar el informe elaborado y difundido por la CORA (2013), en el que se realizaba un análisis minucioso de la situación del sector público, estableciéndose un total de 217 propuestas de medidas para transformar la administración pública. Igualmente, se indicaban los organismos afectados, los plazos de ejecución previstos y la estimación de los costes y ahorros derivados de su implantación. Entre estas medidas, se proponía la de potenciar que los servicios públicos se presupuestasen con estándares de eficiencia. Este informe fue empleado para justificar la necesidad de herramientas como el CESEL para mejorar la eficiencia en la gestión de los servicios públicos y, de esta manera, resolver los problemas identificados en la administración pública.

Asimismo, el Gobierno Central motivó la necesidad del CESEL para la mejora de la eficiencia basándose en un documento realizado por el Instituto de Estudios Fiscales titulado “*Informe sobre el ahorro potencial por establecimiento de un coste estándar de la prestación de servicios en el ámbito local y por la limitación de la iniciativa pública para el desarrollo de actividades económicas de los Municipios*”, que ponía de manifiesto que el gasto medio total de los servicios mínimos en municipios de menos de 5.000 habitantes era el triple de lo que se gastaba por el mismo servicio en los municipios de más de 100.000 habitantes, a pesar de que



estudios recientes han demostrado que el coste del servicio de alumbrado público es el único que disminuye conforme aumenta la población (Hacienda Local, 2018). Dicho informe proponía que, si el coste era superior y la competencia era impropia, se debía suprimir el servicio y, si era mínima, las Diputaciones Provinciales deberían asumir los servicios de municipios con menos de 20.000 habitantes. Este informe fue muy criticado por su falta de rigor, considerándose una “*reforma sin fundamento empírico y, por tanto, arbitraria*” (Velasco, 2013, p. 1).

Tras la justificación de la necesidad del CESEL, el Gobierno Central persiguió aunar las interpretaciones sobre esta herramienta de costes para que se pudiera lograr el objetivo. A este respecto, cabe destacar la publicación por el Gobierno Central en 2014 de un documento explicativo de la utilidad del CESEL para la reforma local, que indicaba que el coste efectivo ayudaba al seguimiento de los costes de los municipios y que constituía una medida de eficiencia y transparencia de la gestión pública.

#### *4.3.3. Trabajo técnico*

En una etapa inicial, la FEMP, que representa y defiende los intereses de las EE.LL españolas y que actuó como interlocutor con el Gobierno Central, realizó varias alegaciones para que se introdujeran en la regulación algunos aspectos técnicos del CESEL, como: la consideración de otras variables para su cálculo (v.g. población, orografía, extensión de los términos municipales); el reconocimiento de otros costes directos de los servicios públicos; y la especificación del método de cálculo proporcional del coste directo en el caso de los costes compartidos por distintos servicios.

Posteriormente, tras la aprobación de la Orden HAP/2075/2014, el trabajo técnico de los expertos (fundamentalmente, académicos y especialistas en la materia) facilitó el desarrollo de modelos detallados de funcionamiento y cálculo del CESEL. Entre las contribuciones, cabe destacar, por su amplia difusión, la publicación del manual “*Coste real versus coste efectivo de los servicios locales*” (Carrasco et al., 2014), que concretó modelos para llevar a cabo el cálculo del CESEL.

En la etapa final de implantación del CESEL, el trabajo técnico adoptó diferentes formas y fue desarrollado por diversos actores, enfocándose en la mayor concreción de sus aspectos técnicos. Así, entre las formas empleadas, pueden resaltarse: la publicación por el Colegio de Secretarios Interventores y Tesoreros de la Administración Local (COSITAL) del “*Manual Práctico para Calcular el Coste Efectivo*” (Merino y Ortega, 2015), que recogía los aspectos técnicos y modelos a seguir para calcular el CESEL y que se convirtió en un manual de referencia básico en el Ayuntamiento de Sevilla; la publicación por la Subdirección General de Estudios y Financiación de Entidades Locales, organismo dependiente del Gobierno Central, de las “*Guías – Costes Efectivos*” (2014 a 2017) y de los documentos “*Cuestiones relativas al suministro de información del CESEL*” (2015, 2016 y 2018), que ayudaron a aclarar la gran cantidad de dudas que surgieron durante su cálculo; y la celebración por diferentes asociaciones de seminarios, jornadas y cursos centrados en los aspectos técnicos del CESEL (v.g. “*El Cálculo del Coste Efectivo en las Empresas de Servicios Públicos Municipales*”, organizado por la Red de Empresas Locales de Interés General, “*Cálculo y publicación del coste efectivo de los servicios públicos locales*”, impartido por COSITAL), a los que acudieron gestores del Ayuntamiento de Sevilla. Asimismo, la Diputación Provincial de Granada, presentó, en 2016, la publicación “*Metodología para el análisis del coste/calidad de los servicios públicos municipales. Aplicación a los municipios menores de 20.000 habitantes de la provincia de Granada*” (Martín, 2016), conscientes de la necesidad de homogeneizar, para su comparabilidad, la información relativa a los indicadores de coste efectivo y de calidad de los servicios en los municipios de menos de 20.000 habitantes, como así se recoge en el Prólogo de la citada obra.

#### **4.4. Barreras al trabajo institucional**

##### *4.4.1. Barrera al trabajo político*

Como mencionaron la mayoría de los entrevistados, la estructura establecida en la organización estudiada dificultó la implantación del CESEL. Al ser un municipio de gran población, el Ayuntamiento de Sevilla estaba estructurado en un órgano ejecutivo, la Alcaldía, y en una organización política constituida por 9

grandes Áreas de Gobierno, encabezadas por sus respectivas Delegaciones. Éstas contaban con el apoyo de Coordinaciones y Direcciones Generales, sobre las que culminaba la estructura administrativa, organizada en Servicios. En esta estructura organizativa existían también órganos responsables del control y la fiscalización interna, así como órganos responsables de la gestión económico-financiera y presupuestaria. Como afirmó uno de los gestores entrevistados:

*Esta estructura organizativa se corresponde con un modelo orgánico, centrado en las Áreas y Delegaciones, que tiene como principal cometido el desarrollo de una gestión burocrática, y no de una gestión en pro de la eficiencia. El CESEL, por su parte, es un modelo funcional, basado en los programas de gastos y servicios prestados, orientado en principio hacia la mejora de la eficiencia. En este sentido, la estructura organizativa existente ha dificultado la implantación del CESEL impulsado por la regulación.*

En las entrevistas realizadas, se puso de manifiesto que la estructura mencionada no se adecuaba a la prestación de los servicios municipales recogidos en el CESEL. Así, varios entrevistados argumentaron que la gestión de los distintos Servicios se realizaba de forma aislada, siendo prácticamente inexistente la comunicación y coordinación entre las unidades internas del Ayuntamiento. Además, la prestación de algunos servicios se realizaba por entidades dependientes, como empresas municipales y organismos autónomos, que poseían sistemas contables y procedimientos más desarrollados, que obligaban a reelaborar la información para el cálculo del CESEL. Igualmente, algunos entrevistados pusieron de manifiesto que la función de los gestores no se adecuaba a los requerimientos del CESEL. Así lo expresó un gestor en la entrevista:

*El CESEL se enfoca en el coste y gestión de los servicios públicos y no en la estructura orgánica. Esta herramienta demanda profesionales de gestión de servicios públicos, mientras que la mayoría de gestores son profesionales de la burocracia, cuya actividad es fundamentalmente tramitar ‘papeles’. Esto ha hecho que el CESEL se haya enfocado como un asunto burocrático, relativo al suministro de información requerida*

*por la Intervención General del Ayuntamiento, y no como una verdadera herramienta de gestión que sirva para evaluar la eficiencia de los servicios públicos.*

#### *4.4.2. Barrera al trabajo cultural*

La promoción del CESEL por el Gobierno Central como una herramienta para la mejora de la eficiencia económica en la gestión de los servicios públicos entró en claro conflicto con el interés social defendido por otros actores, como los partidos políticos y las propias EE.LL. A este respecto, un representante del equipo de gobierno del Ayuntamiento manifestó: *“Ese coste solo trata de evidenciar que la administración pública es cara. El objetivo principal es hacer ver a la ciudadanía que los ayuntamientos son caros, que derrochan, justificando así la reforma”*.

Como se desprendió de las entrevistas, la defensa de la eficiencia económica se basaba en el alto coste de los ayuntamientos; la necesidad de controles financieros y presupuestarios más rigurosos; la necesidad de redimensionar la administración pública, reduciendo el número de municipios y suprimiendo la prestación de aquellos servicios públicos deficitarios; así como el empleo de mecanismos de evaluación de la prestación de los servicios públicos centrados en aspectos cuantitativos, como el CESEL, debido a la *“objetividad de los números”*. Por su parte, el interés social, defendido por las EE.LL. y los partidos políticos, conllevaba el reconocimiento de la autonomía local; la función social de los ayuntamientos; la prestación de servicios públicos necesarios, aunque fuesen deficitarios o, incluso, no fuesen de su competencia; y la cercanía a la ciudadanía, mejorando su bienestar a través de la prestación de los servicios públicos. En este sentido, como manifestó un político entrevistado:

*El proceso de reformas de la administración pública, en el que se incluye el CESEL, supone un ataque a la autonomía local constitucionalmente reconocida, un intento de desapoderamiento competencial y una voluntad de redimensionamiento del mapa local sin la participación de las entidades sobre las que recae la reforma.*

Asimismo, sobre la evaluación cuantitativa de la prestación de los servicios públicos, uno de los gestores afirmó lo siguiente:

*Rechazamos que los ayuntamientos deban prestar servicios bajo una visión cuantitativa si no se tiene en cuenta la necesidad y obligación de prestar servicios a la colectividad, no se comparan costes y calidad, y no se considera la función social que cumplimos las administraciones locales.*

#### *4.4.3. Barrera al trabajo técnico*

Los acuerdos previos sobre la gestión basada en la ejecución presupuestaria limitaron en gran medida la implantación de nuevos acuerdos basados en el CESEL (la Tabla 7 sintetiza las principales diferencias entre ambas prácticas).

Así, el Ayuntamiento estaba sometido al régimen de contabilidad pública y su gestión se ajustaba al presupuesto anual, que incorporaba los créditos estimados para el desarrollo de las políticas del equipo de gobierno. El presupuesto tenía carácter limitativo y vinculante y, como afirmó uno de los gestores entrevistados: *“Es la herramienta de gestión utilizada por las administraciones públicas. Informa sobre el origen de los créditos -quién gasta-, su destino -para qué se gasta- y su naturaleza -en qué se gasta-, permitiendo llevar a cabo el control del gasto”*. Según otro de los gestores entrevistados: *“La presupuestación no se basa en criterios de eficiencia, sino de techo de gasto y asignación de créditos a las diferentes políticas de gasto, principal preocupación en las negociaciones”*. Asimismo, los entrevistados destacaron que la información presupuestaria era demandada por diversos agentes, estando aquella validada por los órganos de control internos y externos del Ayuntamiento.

**Tabla 7. Diferencias básicas de la operativa de la gestión presupuestaria y del CESEL**

Gestión presupuestaria	CESEL
Programación y planificación económico-financiera para un período de tiempo.	Análisis histórico de los servicios prestados.
Control de legalidad: todo acto de contenido económico debe ajustarse a las disposiciones que le sean aplicables.	Control de economicidad: grado de eficacia y eficiencia en la consecución de los objetivos previstos.
No se consideran gastos extrapresupuestarios.	Considera gastos extrapresupuestarios (amortizaciones) y operaciones pendientes de aplicar a presupuesto.
Control a priori y durante la ejecución de los servicios.	Control a posteriori, una vez prestados los servicios.
Control del procedimiento acto a acto.	Control integral de los servicios.
Ejecución continua de los créditos.	Obtención de información puntual histórica.
Eficacia directa: posibilidad de paralizar el procedimiento o acto mientras se corrigen los defectos o se resuelven las discrepancias.	Eficacia indirecta: no paraliza la prestación del servicio.

**Fuente:** Elaboración propia

Por su parte, el CESEL se fundamenta en el concepto económico de coste y pretende profundizar en el cumplimiento de los principios de eficiencia y transparencia de la gestión pública. Además de no tener carácter vinculante, la información publicada relativa al CESEL no fue validada por ningún órgano, ni del Ayuntamiento ni dependiente del Gobierno Central, habiéndose puesto de relieve datos desproporcionados. En las entrevistas realizadas se pusieron de manifiesto diferentes dificultades técnicas del CESEL, tales como: la ambigüedad del concepto y su cálculo; la confusión de conceptos, como gasto y coste; la ausencia de similitud entre los cálculos de costes preexistentes, las tasas y precios públicos, la memoria de cuentas anuales y CESEL; la falta de homogeneidad de la información; la realización de periodificaciones; la ausencia de detalle sobre la imputación de las amortizaciones a los servicios públicos locales; y la exclusión de algunos gastos de carácter general en los cálculos. A modo de ejemplo, un gestor de una empresa pública manifestó lo siguiente:

*En el cálculo del coste efectivo del servicio no se incluyeron importantes costes, como los de alumbrado, telefonía, material de oficina y laboratorio municipal, recogidos en el programa de administración general y que eran repartidos proporcionalmente en función del coste acumulado del servicio antes del reparto secundario. Este hecho*

*contamina los costes de los servicios obtenidos e impiden su homogeneidad.*

#### **4.5. Factores mediadores y acciones de trabajo institucional resultantes**

##### *4.5.1. Relajación de la regulación - Decoupling*

La relajación de la regulación contribuyó a superar la barrera impuesta por la estructura establecida en la organización estudiada. En este sentido, el Ayuntamiento de Sevilla se limitó a cumplir los plazos de envío de información del CESEL, ya que no se preveían mayores consecuencias. Así, por ejemplo, como el incumplimiento del período medio de pago a proveedores no había sido objeto de todas las medidas correctivas y coercitivas previstas en la regulación, a pesar de su importancia, se suponía que el CESEL tampoco daría lugar a ellas. A este respecto, como manifestó uno de los gestores entrevistados:

*La Agencia Estatal de Administración Tributaria sanciona con carácter inmediato cuando no se suministra la información en los plazos establecidos. Igual ocurre, por ejemplo, con las subvenciones recibidas no justificadas, que lleva implícito su devolución, el pago de intereses de demora e incluso la denegación de nuevas subvenciones. Solo cuando existen sanciones se toman las cosas en serio.*

La ausencia de validación de la información sobre el CESEL también evidenció la relajación de la regulación. Como afirmó uno de los técnicos entrevistados:

*No se lleva a cabo la validación de la información, ni existe preocupación por el contenido de la misma -costes, unidades de referencia, repartos de programas de gastos de la administración general-, ya que no se prevén consecuencias para la organización.*

Otros aspectos que también reflejan esta relajación de la regulación fueron la ausencia de efectos sobre la financiación del Ayuntamiento, la no limitación de la prestación de servicios públicos en base al CESEL, la falta de especificación de un procedimiento homogéneo y de órganos responsables para el cálculo del CESEL,

así como su no sometimiento a los órganos municipales de gobierno. Así se manifestaba uno de los gestores entrevistados:

*El motivo por el que el CESEL no se sometió a los órganos municipales es que, en primer lugar, no viene recogida esta necesidad en sus normas; y, en segundo lugar, no se ha definido un procedimiento que exija dar cuenta a los órganos de gobierno, como ya argumentaron la FEMP, COSITAL y el propio Interventor General del Ayuntamiento. La ausencia de procedimiento no impide remitir las cuentas a estos órganos, pero queda a criterio de los órganos directivos y éstos no lo creen necesario, al considerarlo un aspecto técnico y burocrático.*

La relajación de la regulación favoreció la desvinculación entre la operativa cotidiana del Ayuntamiento y los requerimientos de la regulación para que el CESEL se constituyera en una herramienta de gestión. El Ayuntamiento de Sevilla no realizó ningún cambio en sus procesos como consecuencia del CESEL, incorporándose éste como una carga más de trabajo burocrático de la Intervención General del Ayuntamiento. Como expresó uno de los gestores entrevistados: “*Se cumple el requisito de suministro de información establecido en la regulación, pero la operativa de gestión interna no se ve afectada. Con remitir la información en plazo es suficiente*”. Igualmente, otro entrevistado lo evidenció manifestando que todo lo relativo al cálculo del CESEL se realizaba en un período muy corto de tiempo, sin que se realizara ninguna otra actuación más hasta el siguiente ejercicio económico.

#### *4.5.2. Intereses propios - Concesión*

Con respecto al conflicto entre la eficiencia económica y el interés social en la implantación del CESEL, los intereses propios de los actores mediaron para que finalmente se produjera la concesión del Gobierno Central a las EE.LL., consistente en la configuración del CESEL como una medida de transparencia, y no como una herramienta para la mejora de la eficiencia en la gestión de los servicios públicos locales, que permitiera evaluar las políticas públicas y establecer, en consecuencia, su financiación. Concretamente, las personas



entrevistadas del Ayuntamiento destacaron la proximidad de éste a la ciudadanía, la cual ejerce una gran presión sobre los cargos públicos para que atiendan sus demandas. Como afirmó uno de los entrevistados: “*Los órganos superiores y directivos del Ayuntamiento son muy sensibles a las demandas ciudadanas ya que, si no se atienden, su continuidad se ve comprometida*”. Así pues, aunque el CESEL pusiera de manifiesto la ineficiencia económica de un determinado servicio público, sería muy difícil suprimirlo debido a la presión de la ciudadanía. Así lo expresó también uno de los políticos entrevistados:

*El CESEL no puede ser un límite a la prestación de los servicios, ya que es voluntad de los gobiernos locales que han sido elegidos directamente por sus vecinos. No pueden tenerse en cuenta solo aspectos cuantitativos, sino también de carácter político y de conveniencia y oportunidad, funciones atribuidas a los representantes políticos.*

La concesión del Gobierno Central a las EE.LL. para suavizar el conflicto entre la eficiencia económica y el interés social fue evidenciada así por uno de los gestores entrevistados:

*El giro del Gobierno Central hacia la consideración del CESEL como un instrumento de transparencia se hizo evidente en las alusiones a éste del MHAP, que a partir de entonces comenzó a insistir en que el CESEL no sustituía a otros modelos de costes establecidos en los que se apoyaba la actual gestión.*

Los entrevistados también resaltaron que el MHAP no había fomentado la colaboración institucional, ni había sido sensible a esta proximidad de los ayuntamientos a los ciudadanos.

#### *4.5.3. Trabajo técnico separado - Integración*

El carácter “*separado*” del trabajo técnico, que implica la débil conexión entre lo diseñado y la realidad que afrontan las personas en la realización de sus tareas, se evidenció fundamentalmente mediante las dificultades identificadas por los entrevistados para llevar a la práctica el CESEL. Una de estas dificultades fue, por

ejemplo, la forma en la que se recogían en el presupuesto determinados gastos que formaban parte del coste de los servicios. En este sentido, uno de los gestores entrevistados hizo referencia a los gastos de suministro eléctrico presupuestados en el programa de Administración General 92012 Edificios municipales, por una cuantía de 4.970.974 € (2018), y que se correspondía con el suministro de energía eléctrica de la mayoría de los servicios prestados (Cementerio, Protección civil,...). Así, la presupuestación y ejecución del gasto en un programa de administración general facilitaba la gestión legal del gasto (contrataciones, facturaciones, conformidades,...). Sin embargo, si éste se tramitase asociado a cada uno de los servicios concretos, los trámites se multiplicarían de forma considerable, conllevando retrasos y cargas de trabajo que no se podrían asumir. Otra dificultad, por ejemplo, se evidenció al emplear el CESEL para la comparación entre ayuntamientos de los costes de los servicios prestados. De esta forma lo explicó uno de los gestores entrevistados:

*Que dos servicios se denominen igual no significa que sean iguales. Un mismo servicio puede prestarse de forma totalmente diferente por más de un Municipio; el coste de los servicios lo determina el pliego de prescripciones técnicas que establece su contenido –frecuencia, personal, material- y, por tanto, el coste de éstas. Comparar costes de dos servicios sin considerar su contenido no es un criterio aceptable y es una cuestión que no se ha sabido resolver.*

Asimismo, algunos entrevistados pusieron de manifiesto que para la elaboración del CESEL no se había tenido en cuenta la disponibilidad de algunas informaciones necesarias como, por ejemplo, la Encuesta de Infraestructuras y Equipamientos Locales (que no era de cumplimentación obligatoria para el Ayuntamiento), los costes de personal por servicios, así como la adscripción de los bienes patrimoniales a los servicios para la asignación de los costes de amortización.

Los problemas encontrados para llevar a la práctica el CESEL provocaron que éste se integrara finalmente en la operativa ya existente en el Ayuntamiento. De esta forma, el CESEL no se incorporó a los procesos de gestión de los Servicios, sino

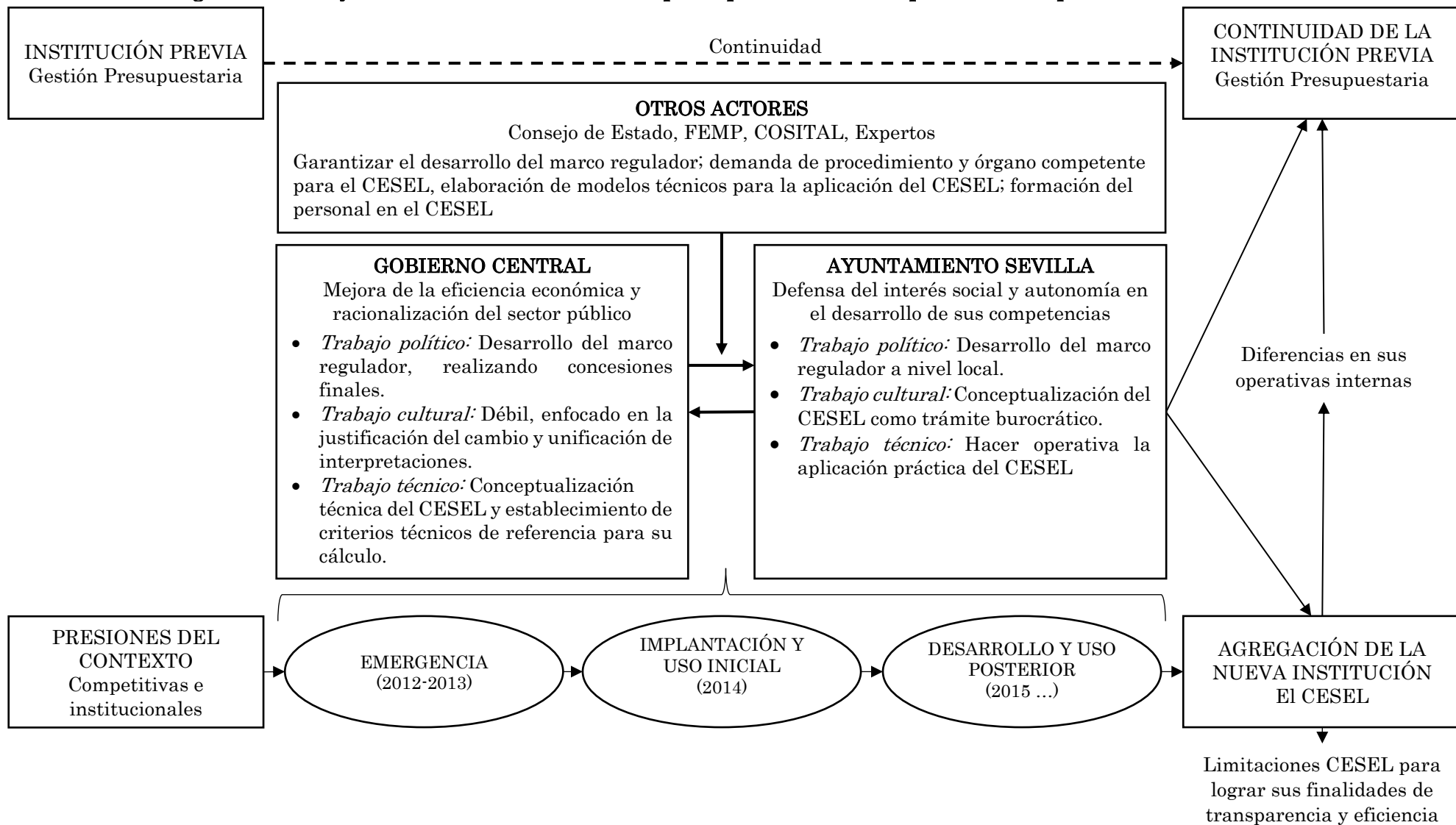
que se integró como un nuevo requerimiento de información a las tareas de la Intervención General del Ayuntamiento. A este respecto, un gestor afirmó lo siguiente en la entrevista: *“El CESEL se ha adaptado a las prácticas existentes, resultando finalmente en una nueva carga de trabajo que no ha tenido ningún efecto sobre la gestión de los servicios públicos locales”*. En la misma línea se manifestó otro de los gestores entrevistados:

*El Gobierno Central impuso a los ayuntamientos una metodología nueva basada en la gestión de costes, pero sin renunciar a la metodología burocrática existente, la gestión presupuestaria y, por tanto, se adoptó el CESEL pero continuando con la metodología antigua para la gestión de los servicios públicos.*

#### **4.6. Discusión de los resultados**

Una vez desarrollado el estudio del proceso de emergencia, implantación y uso del CESEL en el Ayuntamiento de Sevilla, procederemos en esta sección a la discusión e interpretación de los resultados desde la perspectiva teórica adoptada. La Figura 4 resume los resultados relativos a las presiones del contexto y las formas de trabajo institucional desarrolladas a lo largo del proceso de implantación por los actores principales y que se describen en las dos primeras subsecciones. Posteriormente, en las siguientes subsecciones completaremos la visión y análisis del proceso en base al modelo teórico propuesto (Figura 3) que, además de las presiones y las formas de trabajo institucional, incluye las barreras, los factores mediadores y las acciones resultantes en el proceso de cambio.

**Figura 4. Trabajo institucional de los actores principales durante el proceso de implantación del CESEL**



**Fuente:** Elaboración propia

#### 4.6.1. Presiones del contexto

Como ponen de manifiesto los resultados, las presiones competitivas y del contexto institucional (DiMaggio y Powell, 1983; Scott, 1995) promovieron la emergencia e implantación del CESEL, que fue diseñado por el actor principal (el Gobierno Central) para dar respuesta a las demandas de aquellas presiones, principalmente, mayor transparencia y eficiencia en la gestión de los servicios públicos locales (Brusca y Montesinos, 2013). La relevancia de las presiones del contexto y el papel relevante del gobierno para la emergencia de nuevas prácticas de gestión en el sector público se ha evidenciado también en trabajos previos (v.g. Geiger y Ittner, 1996; Jackson y Lapsley, 2003; Modell, 2009; Akbar et al., 2015; Järvinen, 2016).

Las organizaciones del sector público están sometidas cada vez más a una mayor presión financiera (Ridder et al., 2005). En esta línea, la última crisis económica y financiera internacional (Zafra et al., 2013; Campanale et al., 2014), en particular, generó importantes ajustes en la financiación de servicios públicos básicos en España y aumentó considerablemente la preocupación por la búsqueda de la eficiencia económica (PricewaterhouseCoopers, 2012), la cual se mantiene en la actualidad debido al volumen de la deuda y déficit públicos del Estado español. La presión institucional reguladora ha ido en la línea de esta mayor presión competitiva en el sector público, remontándose a varias décadas la preocupación por el cálculo de costes de los servicios (González et al., 2012).

Igualmente, las últimas reformas de la gestión de las EE.LL. españolas han perseguido además aumentar la transparencia y responsabilidad de los gobiernos (Brusca y Montesinos, 2013), identificándose así con “*lo correcto a hacer*” que caracteriza al pilar institucional normativo (Scott, 1995). Este aspecto se ha visto realizado ante los casos de corrupción en la administración pública española. Así, el barómetro del Centro de Investigaciones Sociológicas difundido a finales de 2014 puso de manifiesto que la corrupción era el segundo problema del país para los españoles, manteniéndose en esa posición hasta la actualidad (Centro de Investigaciones Sociológicas, 2017). En este contexto, y dado que la transparencia contribuye a combatir la corrupción (Lehman y Thorne, 2015), el CESEL ha sido

promovido también como una medida para aumentar la transparencia en la gestión de los servicios públicos.

Por su parte, la mayor concienciación social sobre los costes de los servicios públicos, que podemos identificar con la presión institucional cognitivo-cultural, facilitó también la emergencia del CESEL. A esta mayor concienciación social y cambio en la concepción del coste de los servicios públicos han contribuido algunas medidas gubernamentales, como la implantación de copagos en los servicios sanitarios o el incremento del coste de matriculación en la educación pública; así como la publicación y difusión de estudios que han analizado su gestión y eficiencia (v.g. Carrasco et al., 2007; Rubia et al., 2011).

#### *4.6.2. Desarrollo de las formas de trabajo institucional*

Durante la implantación de nuevas prácticas de gestión, el actor principal lleva a cabo simultáneamente diferentes formas de trabajo institucional (Lawrence y Suddaby, 2006; Kuipers et al., 2014), si bien el trabajo político y cultural suelen ser los que preceden al trabajo técnico (Perkmann y Spicer, 2008; Cloutier et al., 2016). En el caso estudiado, el trabajo político predominó en la etapa de emergencia del CESEL, siendo el principal inductor del cambio. Este trabajo se enfocó en el desarrollo de la regulación para obligar a la implantación de la nueva técnica de costes y fue realizado por el Gobierno Central y sus órganos dependientes, fundamentalmente, el MHAP y la CORA. A medida que el proceso de implantación avanzaba, el trabajo político del Gobierno Central fue reduciéndose, pasando a desarrollarse a nivel de entidad local.

Tomando como referencia la regulación, el trabajo técnico fue desplegándose a lo largo del proceso de implantación, predominando en la última etapa, conforme el coste efectivo iba requiriendo una mayor especificación y operatividad. Por su parte, el trabajo cultural, que persigue la construcción de confianza y colaboración entre los actores implicados en la implantación de la nueva herramienta, y que es considerado crucial para el desarrollo de las otras formas de trabajo institucional (Perkmann y Spicer, 2008; Coule y Patmore, 2013; Cloutier et al., 2016; Hampel et al., 2017), comenzó en la fase temprana de implantación del CESEL, si bien reforzó débilmente a las anteriores formas de trabajo institucional. Este aspecto lo

evidencia el hecho de que el Gobierno Central y sus órganos dependientes apenas utilizaran discursos para promocionar el CESEL y sus ventajas entre los demás actores. En este sentido, Carvalho et al. (2012) señalan que el éxito de las herramientas de gestión depende del apoyo político adecuado en el proceso de implantación. En la misma línea, Cloutier et al. (2016) argumentan que sin un discurso inspirador es improbable que ocurra el cambio en las herramientas técnicas, resultando en diferencias entre lo diseñado y lo real (Malsch y Gendron, 2013).

#### *4.6.3. Barreras, factores mediadores y acciones resultantes*

A efectos analíticos, en la Figura 3 se diferencia la barrera principal que afronta cada tipo de trabajo institucional, así como el factor mediador que influye en la acción finalmente adoptada para resolver los conflictos. Así, la estructura establecida (Meyer y Rowan, 1977; DiMaggio y Powell, 1983), que en la entidad local estudiada se correspondía con un modelo orgánico centrado en las Áreas y Delegaciones y orientado a la gestión burocrática, supuso una importante barrera al desarrollo del trabajo político, que promovía un modelo funcional orientado a la mejora de la eficiencia de la gestión de los servicios. La relajación de la regulación por parte del actor principal (Yang y Modell, 2013; Chiwamit et al., 2014; Canning y O'Dwyer, 2016; Perner y Skjolsvik, 2018), que en nuestro caso se evidenció, por ejemplo, mediante la no aplicación de las sanciones previstas y la ausencia de verificación de la información elaborada para el CESEL, dio lugar al *decoupling* (Boxenbaum y Jonsson, 2008; Hirsch y Bermis, 2009), consistente en mostrar conformidad a lo exigido, pero sin hacer efectivos los cambios previstos en la operativa cotidiana de la organización.

Con respecto a la relajación de la regulación, cabe destacar que en 2016, de un total de 12.973 EE.LL., solo 5.148 (el 39,6%) remitieron la información del CESEL al MHAP (Hacienda Local, 2018, p. 2), sin que se llevaran a cabo sanciones o medidas correctivas.

El trabajo cultural encontró como principal barrera la complejidad institucional resultante de la existencia de lógicas institucionales en competencia (Lounsbury, 2007; Greenwood et al., 2011; Coule y Patmore, 2013; Smets y

Jarzabkowski, 2013; Järvinen, 2016; Perner y Skjolsvik, 2018), concretamente dos: la lógica de la eficiencia económica, promovida por el trabajo cultural desarrollado por el Gobierno Central y órganos dependientes; y la lógica del interés social, sostenida por los partidos políticos y el Ayuntamiento. En este caso, los intereses propios tanto del Ayuntamiento de Sevilla (la defensa de su autonomía y competencias), como del Gobierno Central (la evitación de la confrontación con la administración pública local), facilitaron la concesión de éste último al primero consistente en la consideración del CESEL como una herramienta para la transparencia y no para la mejora de la eficiencia de la gestión de los servicios. A nivel de las EE.LL. españolas, dos hechos contribuyeron también a esta concesión: en primer lugar, el planteamiento de conflicto con la LRSAL por más de 2.400 municipios, en defensa de su autonomía local, alegando que la nueva regulación conllevaba su desapoderamiento competencial; y, en segundo lugar, el Dictamen del Consejo de Estado que concluía que existían fundamentos jurídicos suficientes para plantear conflicto en defensa de la autonomía local, en base al impacto del “*coste efectivo del servicio*” como único criterio determinante de la asunción de servicios municipales por las Diputaciones Provinciales.

Las concesiones del actor principal a otros actores para atender sus intereses y lograr un acuerdo sobre la nueva práctica ha sido también evidenciado por Chiwamit et al. (2014). Concretamente, estos autores señalan que la relevancia de las prácticas de contabilidad de gestión, en nuestro caso del CESEL, solamente puede ser alcanzada mediante los compromisos y concesiones de unos actores a otros pues, de lo contrario, dichas prácticas pueden ser consideradas como un instrumento para servir a una categoría dominante de intereses a costa de otros grupos de intereses, afectando negativamente a su relevancia.

Por su parte, la principal barrera al trabajo técnico fueron los acuerdos institucionales previos establecidos (Seo y Creed, 2002; Cloutier et al., 2016), relativos al concepto de gasto presupuestario y la gestión basada en la ejecución presupuestaria, que fundamentaban la operativa cotidiana interna de la entidad local. El CESEL, sin embargo, proponía un concepto de coste histórico y una gestión enfocada en la mejora de la eficiencia. El carácter “*separado*” que suele caracterizar al trabajo técnico (Cloutier et al., 2016), se evidenció en el caso estudiado mediante



las dificultades encontradas para elaborar el CESEL, tales como la falta de homogeneidad de la información requerida o la dificultad para la asignación de algunos gastos, como el de suministro eléctrico, a los servicios. Ese carácter “*separado*” conllevó que las personas implicadas en la elaboración del CESEL tendieran a integrar sus requerimientos como una carga más de trabajo burocrático, pero sin implicaciones para la gestión de los servicios. En esta línea, un estudio reciente ha evidenciado el desacoplamiento entre políticos que regulan y profesionales que implementan las prácticas contables, como consecuencia de la ausencia de valor agregado de la innovación (Labrador y Olmo, 2019).

Tras la implantación del CESEL, la gestión de la entidad local sigue basándose en la ejecución presupuestaria, si bien el coste efectivo es obligatorio suministrarlo a efectos de una mayor transparencia. Como también evidencian Smets y Jarzabkowski (2013) y Cloutier et al. (2016), las contradicciones entre los acuerdos institucionales previos y las ideas de reforma suelen dar lugar a una forma híbrida de transformación, donde los elementos propuestos por la reforma se insertan en los acuerdos institucionalizados preexistentes.

A modo de resumen, la Tabla 8 recoge las principales dificultades evidenciadas en el caso para el desarrollo de los tipos de trabajo institucional dirigidos a la implantación y utilización del CESEL. Algunas de estas dificultades se han puesto de manifiesto en la literatura previa en relación a otras prácticas implantadas en el sector público, no siendo exclusivas por tanto del CESEL, por ejemplo: predominio de estructuras burocráticas (Navarro et al., 2008), enfoque de los gestores en el control de legalidad (Brusca y Montesinos, 2013; Ibarloza et al., 2017), intereses contradictorios (Brusca y Montesinos, 2013), ausencia de procedimientos (Navarro et al., 2008), dificultades técnicas en su utilización (Brusca y Montesinos, 2013) y baja motivación para su aplicación (Prado y García, 2006; Navarro et al., 2008; Brusca y Montesinos, 2013).

**Tabla 8. Dificultades para la implantación y utilización del CESEL**

Trabajo institucional	Dificultades evidenciadas
Político	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Modelo orgánico de estructura organizativa consolidado</li> <li>• Gestión burocrática, gestores de burocracia</li> <li>• Gestión realizada por los Servicios de forma aislada</li> <li>• Diversidad de sistemas contables y procedimientos de las unidades participantes en el CESEL</li> <li>• No aplicación de medidas correctivas</li> <li>• Falta de especificación de procedimiento y responsables</li> <li>• Identificación del CESEL como una carga burocrática</li> </ul>
Técnico	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Dificultades técnicas para aplicar el CESEL (v.g. ambigüedad de conceptos, información no homogénea, ...)</li> <li>• Gestión consolidada basada en la ejecución presupuestaria</li> <li>• No validación de la información elaborada</li> <li>• Dificultad para la comparabilidad de información entre ayuntamientos, restándole funcionalidad al CESEL</li> <li>• No disponibilidad de información necesaria</li> <li>• Incorporación del CESEL a la gestión burocrática</li> </ul>
Cultural	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Conflicto entre interés social y eficiencia económica</li> <li>• Justificación de la reforma muy limitada.</li> <li>• Consideración de aspectos fundamentalmente cuantitativos</li> <li>• Desapoderamiento competencial</li> <li>• Mayor presión sobre Ayuntamiento por mayor proximidad de la ciudadanía</li> <li>• Consideración del CESEL como medida exclusivamente de transparencia</li> <li>• Ausencia de fomento de la colaboración institucional</li> </ul>

**Fuente:** Elaboración propia

Como consecuencia del *decoupling*, la concesión y la integración resultantes de la confrontación de los distintos tipos de trabajo institucional con las barreras, así como de la influencia de los factores mediadores identificados, la herramienta de costes realmente implantada en la organización estudiada divergió de su diseño original (Geiger y Ittner, 1996; Lee, 2008; Malsch y Gendron, 2013), afectando así al cumplimiento de sus objetivos: el CESEL ha quedado finalmente establecido como un instrumento para la mejora de la transparencia y, a su vez, la obtención de legitimidad, pero con apenas repercusión para la mejora de la eficiencia de los servicios públicos locales. A este respecto, la literatura previa sugiere mayoritariamente que las organizaciones del sector público tienden a introducir cambios en la gestión de costes fundamentalmente para incrementar su legitimidad (Brignall y Modell, 2000; Geiger y Ittner, 1996; Verbeeten, 2011; Akbar et al., 2015), siendo escaso el uso interno de las técnicas de costes implantadas para la toma de decisiones (Bogt, 2008; Carvalho et al., 2012), dado que las necesidades

de los gestores están más orientadas al cumplimiento normativo y al control del presupuesto que a la gestión de los servicios (Ibarloza et al., 2017).

#### *4.6.4. Modelo teórico propuesto*

Partiendo de los resultados del estudio de caso en profundidad realizado sobre la implantación de una herramienta de costes (el CESEL) en una entidad local española, se ha construido de forma inductiva un modelo teórico (Figura 3) con el objetivo de lograr una mejor comprensión de las barreras a las formas de trabajo institucional desplegadas en este tipo de procesos de cambio en el sector público. Concretamente, el modelo sostiene que las presiones tanto competitiva, como institucionales, del entorno promueven la emergencia de la nueva herramienta. Para su implantación, diferentes actores, entre los que predomina el Gobierno Central, despliegan trabajo institucional político, cultural y técnico, si bien este último es el que empieza más tarde por necesitar apoyarse en los anteriores. La estructura ya existente en la organización, que se corresponde con un modelo orgánico que sustenta una gestión burocrática, dificulta el trabajo político; las lógicas institucionales en competencia a nivel central (eficiencia económica) y local (interés social) dificultan el trabajo cultural; y los acuerdos previos que sustentan la forma de gestión existente, basada en la ejecución presupuestaria, supone un impedimento para el trabajo técnico. Para la superación de estas barreras a las formas de trabajo institucional, intervienen una serie de factores mediadores. Así, la relajación de la regulación media en la barrera al trabajo político, conllevando el *decoupling* entre los requerimientos de la organización y la operativa cotidiana de la entidad local. La búsqueda de sus intereses propios por los actores intervinientes influye en la superación a la barrera al trabajo cultural, dando lugar a concesiones entre los actores. Por su parte, el carácter separado del trabajo técnico desplegado facilita la superación del conflicto con los acuerdos asentados en la organización, conllevando la integración de la herramienta de costes en la operativa ya existente. La influencia de estos factores mediadores contribuye a la superación de las barreras a las diferentes formas de trabajo institucional, si bien dan lugar al menoscabo de la utilidad de la herramienta para la finalidad para la que fue diseñada. Así, el CESEL puede facilitar la obtención de legitimidad por la

entidad local, dando la imagen de una mayor transparencia, pero su repercusión sobre su eficiencia económica es muy limitada.

---

## Capítulo 5. Conclusiones

---



Este trabajo se propuso como objetivos analizar las formas de trabajo institucional y las barreras a la implantación del CESEL en la administración pública local española. La metodología de investigación empleada ha sido la realización de un estudio de caso longitudinal en el Ayuntamiento de Sevilla, adoptándose como perspectiva teórica el NIS y, más en particular, sus desarrollos sobre el concepto de trabajo institucional (Lawrence y Suddaby, 2006; Hampel et al., 2017), que sitúa el énfasis en las diferentes acciones llevadas a cabo por los distintos actores con el fin de crear, mantener o interrumpir las instituciones dentro de un contexto (Zietsma y Lawrence, 2010).

En base a los resultados obtenidos, se ha propuesto un modelo teórico (ver Figura 3) para mejorar el análisis y comprensión del proceso de implantación. Concretamente, el modelo recoge las presiones competitivas e institucionales que promueven la emergencia de la herramienta de costes, así como las principales barreras a las distintas formas de trabajo institucional desarrolladas para su implantación. Igualmente, se identifican aquellos factores que han influido en la superación de tales barreras, dando lugar a otras formas de trabajo institucional que, finalmente, han provocado un distanciamiento entre la técnica de costes diseñada e implantada. Como consecuencia, si bien el CESEL fue diseñado para mejorar la eficiencia de la gestión de los servicios públicos locales y la transparencia, finalmente ha quedado establecido como un instrumento para mejorar la transparencia, contribuyendo así a la obtención de legitimidad por la organización, pero con un impacto prácticamente nulo en la gestión de los servicios.

Este trabajo contribuye además a la literatura previa mediante el análisis de los aspectos de comportamiento social y organizativo implícitos en los procesos de implantación de herramientas de costes (Tsamenyi et al., 2006), respondiendo así a los llamamientos para la realización de estudios sobre sistemas de gestión de costes en el sector público que permitan un mejor conocimiento de su implantación y uso (Jacobs y Cuganesan, 2014; Mättö y Sippola, 2016). Siguiendo las sugerencias de Modell (2009) y Kuipers et al. (2014), en este trabajo se han considerado los roles e intereses de diferentes actores participantes en el proceso de cambio, pertenecientes a diferentes niveles de gobierno, así como las formas de trabajo

institucional desplegadas, lo que ha permitido mejorar nuestro conocimiento sobre cómo se ha configurado finalmente el CESEL.

Los resultados del estudio evidencian algunas debilidades en la implantación del coste efectivo en las EE.LL., lo que puede constituir una referencia tanto para reguladores y políticos, como para los gestores de las EE.LL., ya que proporcionan un referente para la propuesta de mejoras para la implantación y uso de las herramientas de gestión de costes en el sector público local (Jacobs y Cuganesan, 2014). En este sentido, una mejor comprensión de las causas, efectos y funcionamiento de las herramientas de costes es clave para la mejora de su diseño e implantación (Malmi y Granlund, 2005; Helden y Northcott, 2010), de mayor relevancia aún en el sector público, donde existe preocupación por su utilidad (Bogt, 2008; Brusca y Montesinos, 2013; Mättö y Sippola, 2016).

Así, por ejemplo, podrían considerarse medidas como la mayor supervisión del proceso de implantación y de la elaboración y uso del CESEL, con la aplicación más estricta de las correspondientes sanciones o acciones correctivas previstas en la regulación, lo que contribuiría a reducir la desvinculación entre la operativa cotidiana de la gestión de las EE.LL. y los requerimientos de la regulación. Igualmente, trabajar previamente para el logro de un mayor consenso entre los intereses de los distintos actores implicados, podría contribuir a evitar posteriores conflictos de intereses que den lugar a concesiones que relajen demasiado los objetivos iniciales de la técnica implantada. Asimismo, la mayor participación e implicación del personal de las EE.LL. en el diseño de los criterios y modelos de costes subyacentes a la nueva herramienta podrían contribuir a minimizar el carácter “*separado*” del trabajo técnico, lo que podría revertir en su mayor aceptación y uso.

Una vez conocidas las principales dificultades para la implantación y uso del CESEL en la entidad estudiada, en la Tabla 9 proponemos una serie de medidas que podrían contribuir a su superación, agrupadas según el tipo de trabajo institucional al que afectarían.



**Tabla 9. Propuesta de medidas**

↖	Barreras	Medidas propuestas
Trabajo político	Estructura orgánica frente a un modelo funcional (CESEL)	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Supervisión del proceso de implantación, elaboración y utilización</li> <li>• Apoyo político de órganos de gobierno, directivos y jefaturas de servicio</li> <li>• Creación de una unidad específica de impulso y coordinación</li> <li>• Definición de procedimiento y responsables de la elaboración del CESEL</li> <li>• Aplicación de medidas correctivas previstas y de incentivos a su uso</li> </ul>
Trabajo técnico	Gestión presupuestaria (control de legalidad) versus gestión por programas (transparencia y eficiencia)	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Participación e implicación del personal en el diseño del modelo</li> <li>• Validación de la información elaborada</li> <li>• Interconexión de los sistemas de información presupuestaria y costes</li> <li>• Incorporación de la información al proceso de elaboración del presupuesto</li> <li>• Capacitación del personal de la organización</li> </ul>
Trabajo cultural	Defensa del interés social frente a la racionalidad de la eficiencia económica	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Búsqueda previa de consenso de los intereses existentes</li> <li>• Elaboración de un discurso para la promoción del CESEL</li> <li>• Especificación y difusión de las ventajas aportadas por el CESEL y problemas que soluciona</li> <li>• Fomento de la colaboración entre los actores implicados</li> </ul>

**Fuente:** Elaboración propia

Además, en la línea de Ibarloza et al. (2017), entendemos que el CESEL, por un lado, no debe poner en cuestión ni invalidar las decisiones políticas, sino incorporar información útil para que los órganos de gobierno, directivos y personal de la entidad puedan evaluar su gestión, además de las consecuencias presentes y futuras de sus decisiones; y, por otro lado, debería facilitar indicadores de gestión y de calidad, así como indicadores para la evaluación de las políticas públicas y su efecto sobre la población.

El análisis de un solo caso no permite la generalización de los resultados, entre otros motivos, por las peculiaridades que puede presentar, pudiéndose señalar las siguientes para el Ayuntamiento de Sevilla: es un ayuntamiento de gran población, por lo que está sometido a un régimen especial diferente al de los de menor población; experimentó un cambio de gobierno de distinto signo político en 2015, lo que puede condicionar el gobierno de las instituciones por las presiones que pueden presentarse en el ejercicio del poder (Navarro et al., 2010); el ente principal presenta un alto grado de atomización y una estructura organizativa

compleja; está sometido a una mayor presión por la cuantía de recursos disponibles a gestionar y el número y variedad de agentes externos e internos, interesados en sus operaciones; y proporciona el máximo nivel de servicios prestados. No obstante, aunque solo se ha considerado una organización, el estudio de caso ha permitido su análisis en profundidad, facilitando el planteamiento de un modelo teórico, el cual constituye la generalización teórica que persigue esta metodología de investigación cualitativa (Yin, 1989; Woodside, 2010). Asimismo, cabe destacar que la gran mayoría de las EE.LL. españolas, e incluso de otros países europeos, comparten las características del entorno institucional analizado y las acciones llevadas a cabo por el actor principal, el Gobierno Central, pudiendo constituir así un buen referente.

La realización de estudios de caso similares podría permitir la comparación de los resultados con el caso estudiado, facilitando el análisis de las diferencias en la interrelación de las formas de trabajo institucional desplegadas, aspecto considerado relevante para el desarrollo de la perspectiva teórica del NIS (Lawrence y Suddaby, 2006; Lawrence et al., 2013). Asimismo, en esos estudios se podría poner de manifiesto otras barreras principales al trabajo institucional y otros factores mediadores, cuyas influencias podrían dar lugar a diferentes formas de trabajo institucional y resultados de la implantación y uso de la práctica. Todo ello contribuiría a desarrollar y perfeccionar el modelo teórico propuesto.

En los próximos años el coste efectivo va a adquirir mayor protagonismo, pues deberá ser tenido en cuenta como unidad de referencia para la toma de decisiones en el ámbito provincial en los ayuntamientos de menos de 20.000 habitantes. Asimismo, las EE.LL. españolas de más de 50.000 habitantes van a tener que afrontar la implantación de sistemas de contabilidad analítica: primero, para el cumplimiento de la obligación de calcular el margen de las actividades financiadas con tasas y precios públicos; segundo, porque los agentes que financian proyectos exigen el establecimiento de objetivos y su medición; y, tercero, porque el control financiero incluye, desde 2018, el control de eficacia consistente en “*verificar el grado de cumplimiento de los objetivos programados, del coste y rendimiento de los servicios de conformidad con los principios de eficiencia, estabilidad presupuestaria y sostenibilidad financiera en el uso de los recursos públicos*”

*locales*”, conforme establece el 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.

La implantación del CESEL, como paso previo de los sistemas de contabilidad analítica en las EE.LL., puede suponer un cambio relevante en la gestión de los recursos públicos, constituyendo un desafío y nuevas oportunidades para investigadores y gestores. En este sentido, consideramos que las oportunidades de investigación en esta línea son amplias.



---

## Bibliografía

---



- Abernethy, M. A. y Chua, W.F. (1996). A Field Study of Control System "Redesign": The Impact of Institutional Processes on Strategic Choice. *Contemporary Accounting Research*, 13, (2), 569-606.
- Akbar, R., Pilcher, R. A. y Perrin, B. (2015). Implementing performance measurement systems: Indonesian local government under pressure. *Qualitative Research in Accounting & Management*, 12(1), 3-33.
- Alcaide, L., Rodríguez, M. y Garde, R. (2014). Estudio cuantitativo de la investigación en transparencia informativa, participación ciudadana y prestación de servicios públicos mediante la implementación del e-Gobierno. *Revista de Contabilidad-Spanish Accounting Review*, 17(2), 130-142.
- Araújo, P. (2003). Nuevo institucionalismo, teoría de la estructuración y cambio en los sistemas y prácticas de contabilidad de gestión: Teorías y métodos de investigación. *Revista española de financiación y contabilidad*, 118, 693-724.
- Battilana, J. y D'Aunno, T. (2009). Institutional work and the paradox of embedded agency. En T. B. Lawrence, R. Suddaby y B. Leca (Eds.), *Institutional Work*. Cambridge: Cambridge University Press, 31-58.
- Battilana, J., Leca, B. y Boxenbaum, E. (2009). How actors change institutions: Towards a theory of institutional entrepreneurship. *The Academy of Management Annals*, 3(1), 65-107.
- Bogt, H. J. (2008). Management accounting change and New Public Management in local government: A reassessment of ambitions and results – an institutionalist approach to accounting change in the Dutch public sector. *Financial Accountability & Management*, 24(3), 209–241.
- Bogt, H. J. y Helden, G. J. (2000). Accounting change in Dutch government: Exploring the gap between expectations and realizations. *Management Accounting Research*, 11(2), 263-279.
- Boxenbaum, E. y Jonsson, S. (2008). Isomorphism, diffusion and decoupling. En R. Greenwood, C. Oliver, T. B. Lawrence y R. E. Meyer (Eds.), *The Sage handbook of organizational institutionalism* (pp. 78-98). Londres: Sage Publications.
- Brignall, S. y Modell, S. (2000). An institutional perspective on performance measurement and management in the New Public Sector. *Management Accounting Research*, 11(3), 281-306.
- Brusca, I. (2010). Treinta años de investigación en contabilidad y gestión pública en España. *Revista de Contabilidad-Spanish Accounting Review*, 13(2), 175-209.
- Brusca, I. y Montesinos, V. (2013). From rhetoric to practice: The case of Spanish local government reforms. *Financial Accountability & Management*, 29(4), 354-377.
- Campanale, C., Cinquini, L. y Tenucci, A. (2014). Time-driven activity-based costing to improve transparency and decision making in healthcare: A case study. *Qualitative Research in Accounting & Management*, 11(2), 165-186.
- Canning, M. y O'Dwyer, B. (2016). Institutional work and regulatory change in the accounting profession. *Accounting, Organizations and Society*, 54, 1-21.
- Cárcaba, A. y García, J. (2008). Determinantes de la divulgación de información contable a través de Internet por parte de los gobiernos locales. *Revista Española de Financiación y Contabilidad*, XXXVII(137), 63-84.

- Carrasco, D. y Buendía, D. (2013). La normalización de la contabilidad de costes en la administración local. *Auditoría Pública*, 59, 101-115.
- Carrasco, D., Buendía, D. y Llorente, V. (2016). Síntesis y análisis del coste efectivo de los servicios públicos locales. *Auditoría Pública*, 67, 39-49.
- Carrasco, D., Buendía, D., Navarro, A., Llorente, V., Sánchez, D., Sánchez, J. y Valencia, M. J. (2014). *Coste real versus coste efectivo de los servicios locales*. Málaga: Gecosol.
- Carrasco, D., Gonzalo, J. A., Morales, M. J., Sánchez, D., Pina, V., Torres, L., López, A. y García, T. (2007). *Libro blanco de los costes en las universidades*. León: Oficina de Cooperación Universitaria.
- Carvalho, J. B., Gomes, P. y Fernandes, M. J. (2012). The main determinants of the use of the cost accounting system in Portuguese local government. *Financial Accountability & Management*, 28(3), 306-334.
- Centro de Investigaciones Sociológicas (CIS) (2017). Los problemas de los españoles: Calificación de la situación económica y evolución de la situación política. Disponible en: [http://elpais.com/elpais/2017/04/06/media/1491473736\\_685266.html](http://elpais.com/elpais/2017/04/06/media/1491473736_685266.html)
- Chenhall, R. H., Hall, M. y Smith, D. (2013). Performance measurement, modes of evaluation and the development of compromising accounts. *Accounting, Organizations and Society*, 38, 268-287.
- Chiwamit, P., Modell, S. y Yang, C. L. (2014). The societal relevance of management accounting innovations: economic value added and institutional work in the fields of Chinese and Thai state-owned enterprises. *Accounting and Business Research*, 44(2), 144-180.
- Cloutier, C., Denis, J. L., Langley, A. y Lamothe, L. (2016). Agency at the managerial interface: Public sector reform as institutional work. *Journal of Public Administration Research and Theory*, 26(2), 259-276.
- CORA (Comisión para la Reforma de las Administraciones Públicas) (2013). *Reforma de las Administraciones Públicas*. Disponible en: [http://www.sefp.minhafp.gob.es/web/areas/reforma\\_aapp.html](http://www.sefp.minhafp.gob.es/web/areas/reforma_aapp.html)
- Coule, T. y Patmore, B. (2013). Institutional logics, institutional work, and public service innovation in non-profit organizations. *Public Administration*, 91(4): 980-997.
- Diefenbach, T. (2009). Are case studies more than sophisticated storytelling?: Methodological problems of qualitative empirical research mainly based on semi-structured interviews. *Quality & Quantity*, 43, 875-894.
- DiMaggio, P. J. y Powell, W. W. (1983). The iron cage revisited: Institutional isomorphism in organizational fields. *American Sociological Review*, 48(1), 147-160.
- Dorado, S. (2005). Institutional entrepreneurship, partaking, and convening. *Organization Studies*, 26(3), 385-414.
- Empson, L., Cleaver, I. y Allen, J. (2013). Managing partners and management professionals: Institutional work Dyads in professional partnerships. *Journal of Management Studies*, 50(5), 808-844.
- Fligstein, N. (1997). Social skill and institutional theory. *The American Behavioral Scientist*, 40(4), 397-405.



- Fresneda, S. y Hernández, J. (2018). Institutional capacity in the accounting reform process in Spanish local governments. *Revista de Contabilidad-Spanish Accounting Review*, 21(2): 188-195.
- Garud, R., Hardy, C. y Maguire, S. (2007). Institutional entrepreneurship as embedded agency: An introduction to the special issue. *Organization Studies*, 28(7), 957-969.
- Geiger, D. R. y Ittner, C. D. (1996). The influence of funding source and legislative requirements on government cost accounting practices. *Accounting, Organizations and Society*, 21(6), 549-567.
- González, A. (2014). Crisis económica y sector público en los países desarrollados. *Cuadernos de Gobierno y Administración Pública*, 1(1), 57-75.
- González, M. B., López, E., Gómez, J. y Rodríguez, E. (2012). Análisis de las obligaciones en materia de cálculo de costes en las administraciones públicas españolas. *Cuadernos de Contabilidad*, 13(32), 203-224.
- Greenwood, R. y Suddaby, R. (2006). Institutional entrepreneurship in mature fields: The big five accounting firms. *Academy of Management Journal*, 49(1), 27-48.
- Greenwood, R., Oliver, C., Sahlin, K. y Suddaby, R. (2008). Introduction. En R. Greenwood, C. Oliver, T. B. Lawrence y R. E. Meyer (Eds.), *The Sage handbook of organizational institutionalism* (1<sup>st</sup> Edition). Londres: Sage Publications, 1-46.
- Greenwood, R., Raynard, M., Kodeih, F., Micelotta, E. y Lounsbury, M. (2011). Institutional complexity and organizational responses. *The Academy of Management Annals*, 5(1), 317-371.
- Hacienda Local (2018). Análisis del coste efectivo de los servicios públicos. Comparativa ejercicio 2015-2016. *Hacienda Local*, 26, 1-7.
- Hempel, C. E., Lawrence, T. B. y Tracey, P. (2017). Institutional Work: Taking stock and making it matter. En R. Greenwood, C. Oliver, T. B. Lawrence y R. E. Meyer (Eds.), *The Sage handbook of organizational institutionalism* (2<sup>nd</sup> Edition). Londres: Sage Publications, 558-590.
- Hardy, C. y Maguire, S. (2008). Institutional entrepreneurship. En R. Greenwood, C. Oliver, K. Sahlin y R. Suddaby (Eds.), *Organizational Institutionalism*, (pp. 198-217). Londres: Sage Publications.
- Helden, G. J. (2005). Researching public sector transformation: The role of management accounting. *Financial Accountability & Management*, 21(1), 99-133.
- Helden, G. J. y Northcott, D. (2010). Examining the practical relevance of public sector management accounting research. *Financial Accountability & Management*, 26(2), 213-240.
- Hirsch, P. M. y Bermiss, S. (2009). Institutional “dirty” work: Preserving institutions through strategic decoupling. En T. B. Lawrence, R. Suddaby y B. Leca (Eds.), *Institutional work* (pp. 1-27). Cambridge: Cambridge University Press.
- Horton, J., Macve, R. y Struyven, G. (2004). Qualitative research: Experiences in using semi-structured interviews. En C. Humphrey y B. Lee (Eds.), *The real life guide to accounting research: A behind-the-scenes view of using qualitative research methods*. Oxford: Elsevier, 339-357.

- Hwang, H. y Colyvas, J. (2011). Problematizing actors and institutions in institutional work. *Journal of Management Inquiry*, 20(1), 62-66.
- Ibarloza, A., Erkizia, A. y Malles, E. (2017). Implementation of a cooperative methodology for calculating costs of local public services. *Revista de Contabilidad-Spanish Accounting Review*, 20(2), 210-224.
- IEAL (1976). *Manual de Contabilidad de Costes para las Corporaciones Locales*. Instituto de Estudios de Administración Local. Madrid, 1976.
- International Federation of Accountants (IFA) Public Sector Committee (2000). Perspectives on Cost Accounting for Government: International Public Sector Study. Study 12. Disponible en: [http://www.fasab.gov/pdf/ifa\\_perspectives.pdf](http://www.fasab.gov/pdf/ifa_perspectives.pdf)
- Jackson, A. y Lapsley, I. (2003). The diffusion of accounting practices in the new “managerial” public sector. *International Journal of Public Sector Management*, 16(5), 359-372.
- Jacobs, K. (2012). Making sense of social practice: Theoretical pluralism in public sector accounting research. *Financial Accountability & Management*, 28(1), 1-25.
- Jacobs, K. y Cuganesan (2014). Interdisciplinary accounting research in the public sector: Dissolving boundaries to tackle wicked problems. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 27(8), 1250-1256.
- Järvenpää, M. (2009). The institutional pillars of management accounting function. *Journal of Accounting & Organizational Change*, 5(4), 444-471.
- Järvinen, J. T. (2016). Role of management accounting in applying new institutional logics: A comparative case study in the non-profit sector. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 29(5), 861-886.
- Kuipers, B., Higgs, M., Kickert, W., Tummers, L., Grandia, J. y Voet, J. (2014): The management of change in public organisations: A literature review. *Public Administration*, 92(1), 1-20.
- Labrador, M. y Olmo, J. (2019). Management accounting innovations for rationalizing the cost of services: The reassessment of cash and accrual accounting. *Public Money & Management*, 39(6), 401-408.
- Lapsley, I. y Pallot, J. (2000). Accounting, management and organizational change: A comparative study of local government. *Management Accounting Research*, 11(2), 213-229.
- Lawrence, T. B. (2008). Power, institutions and organizations. En R. Greenwood, C. Oliver, R. Suddaby y K. Sahlin (Eds.), *The Sage handbook of organizational institutionalism* (pp. 170-197). Londres: Sage Publications.
- Lawrence, T. B. y Suddaby, R. (2006). Institutions and institutional work. En S. R. Clegg, C. Hardy, T. B. Lawrence y W. R. Nord (Eds.), *Handbook of Organizations Studies* (pp. 215-254). Londres: Sage Publications.
- Lawrence, T. B., Leca, B. y Zilber, T. (2013). Institutional work: Current research, new directions and overlooked issues. *Organization Studies*, 34(8), 1023-1033.
- Lawrence, T. B., Suddaby, R. y Leca, B. (2009). Introduction: Theorizing and studying institutional work. En T. B. Lawrence, R. Suddaby y B. Leca (Eds.), *Institutional Work* (pp. 1-27). Cambridge: Cambridge University Press.

- Lawrence, T. B., Suddaby, R. y Leca, B. (2011). Institutional work: Refocusing institutional studies of organizations. *Journal of Management Inquiry*, 20(1), 52-58.
- Lee, J. (2008). Preparing performance information in the public sector: An Australian perspective. *Financial Accountability & Management*, 24(2), 117-149.
- Lehman, G. y Thorne, K. (2015). Corruption, criminality and the privatised state: The implications for accounting. *Accounting Forum*, 39, 366-370.
- Lounsbury, M. (2007). A tale of two cities: Competing logics and practice variation in the professionalizing of mutual funds. *The Academy of Management Journal*, 50(2), 289-307.
- Lowe, A. (2001). After ANT- An illustrative discussion of the implications for qualitative accounting case research. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 14, 327-51.
- LRSAL (2013). Ley 27/2013, de 27 de diciembre, de Racionalización y Sostenibilidad de la Administración Local.
- Malmi, T. y Granlund, M. (2005). In search of management accounting theory. *European Accounting Review*, 18(3), 597-620.
- Malsch, B. y Gendron, Y. (2013). Re-theorizing change: Institutional experimentation and the struggle for domination in the field of public accounting. *Journal of Management Studies*, 50(5), 870-899.
- Maqueda, A. (2016). El gobierno promete a Bruselas el cierre de empresas municipales deficitarias. *El País*, 20 de octubre de 2016. Disponible en: [http://economia.elpais.com/economia/2016/10/19/actualidad/1476904404\\_839710.html](http://economia.elpais.com/economia/2016/10/19/actualidad/1476904404_839710.html)
- Marginson, D. E. W. (2004). The case study, the interview and the issues: A personal reflection. En C. Humphrey y B. Lee (Eds.), *The real life guide to accounting research: A behind-the-scenes view of using qualitative research methods*, Oxford: Elsevier, 325-337.
- Martín, E. (Dir.) (2016). Metodología para el análisis del coste/calidad de los servicios públicos municipales. Aplicación a los municipios menores de 20.000 habitantes de la provincia de Granada. Diputación Provincial de Granada. Delegación de Recursos Humanos, Economía y Patrimonio. Oficina de Análisis Económico y Evaluación Presupuestaria.
- Mättö, T. y Sippola, K. (2016). Cost management in the public sector: Legitimation behaviour and relevant decision making. *Financial Accountability & Management*, 32(2), 179-201.
- Merino, V. y Rivero, R. (2011). *Gestionar mejor, gastar menos. Una guía para la sostenibilidad municipal*. CEMCI Publicaciones. ISBN: 978-84-88282-97-2.
- Merino, V. y Ortega, P. (2015). *Manual práctico para calcular el coste efectivo*. Madrid: COSITAL.
- Meyer, J. W. y Rowan, B. (1977). Institutionalized organizations: Formal structure as myth and ceremony. *American Journal of Sociology*, 83(2), 340-363.
- Ministerio de Hacienda y Administración Pública (MHAP) (2016). Consulta de Informes CESEL (Coste efectivo de los servicios de las entidades locales). Disponible en: <https://serviciostelematicos.minhap.gob.es/Cesel/Consulta/Consulta.aspx>

- Modell, S. (2009). Institutional research on performance measurement and management in the public sector accounting literature: A review and assessment. *Financial Accountability & Management*, 25(3), 277-303.
- Möllering, G. y Müller, G. (2018). Direction, not destination: Institutional work practices in the face of field-level uncertainty. *European Management Journal*, 36(1), 28-37.
- Navarro, A., Alcaraz, F. J. y Ortiz, D. (2010). La divulgación de información sobre responsabilidad corporativa en administraciones públicas: un estudio empírico en gobiernos locales. *Revista de Contabilidad-Spanish Accounting Review*, 13(2), 285-314.
- Navarro, A., Ortiz, D. y López, A. M. (2008). Identifying barriers to the application of standardized performance indicators in local government. *Public Management Review*, 10(2), 241-262.
- Pache, A. y Santos, F. (2010). When worlds collide: The internal dynamics of organizational responses to conflicting institutional demands. *Academy of Management Review*, 35(3), 455-476.
- Parker, L. D. (2012). Qualitative management accounting research: Assessing deliverables and relevance. *Critical Perspectives on Accounting*, 23, 54-70.
- Patton, M. Q. (2002). *Qualitative research and evaluation methods*. Third edition. Thousand Oaks: Sage publications.
- Pemer, F. y Skjolsvik, T. (2018). Adopt or adapt? Unpacking the role of institutional work processes in the implementation of new regulations. *Journal of Public Administration Research and Theory*, 28(1), 138-154.
- Perkmann, M. y Spicer, A. (2008). How are management fashions institutionalized? The role of institutional work. *Human Relations*, 61(6), 811-844.
- Phillips, N. y Malhotra, N. (2008). Taking social construction seriously: Extending the discursive approach in Institutional Theory. En R. Greenwood, C. Oliver, T. B. Lawrence y R. E. Meyer (Eds.), *The Sage handbook of organizational institutionalism* (1<sup>st</sup> Edition). Londres: Sage Publications, 702-720.
- Prado, J. M. y García, I. M. (2006). La utilización de la planificación estratégica y de los indicadores de gestión en el ámbito municipal: análisis empírico de los factores que afectan a su implantación. *Revista Española de Financiación y Contabilidad*, XXXV(130), 645-672.
- PricewaterhouseCoopers (2012). *¿En qué hay que transformar la administración pública española? Cómo afrontar el reto del cambio del sector público*. Madrid: PricewaterhouseCoopers.
- Prieto, C. y Robledo, H. (Coord.) (2006). *Guía para la implantación de un sistema de costes en la Administración Local*. Federación Española de Municipios y Provincias (FEMP). Disponible en: [http://costes.femp.es/Guia\\_Implant.pdf](http://costes.femp.es/Guia_Implant.pdf)
- Ridder, H. G., Bruns, H. J. y Spier, F. (2005). Analysis of public management change processes: The case of local government accounting reforms in Germany. *Public Administration*, 83(2), 443-471.
- Rincón, R. (2010). Los hospitales informarán a sus pacientes del coste de su atención. Disponible en: [https://elpais.com/diario/2010/01/29/andalucia/1264720924\\_850215.html](https://elpais.com/diario/2010/01/29/andalucia/1264720924_850215.html)
- Rubia, F. J. (Coord.) (2011). *Libro blanco sobre el sistema sanitario español*. Madrid: Academia Europea de Ciencias y Artes.

- Salanova, C. y Vivas, C. (2017). El modelo de costes ABC del Ayuntamiento de Barcelona. *Revista de Contabilidad y Dirección*, 24, 133-156.
- Scapens, R. W. (1990). Researching management accounting practice: The role of case study methods. *The British Accounting Review*, 22(3), 259-281.
- Scapens, R. W. (2004). Doing case study research. En C. Humphrey y L. B. Lee (Eds.), *The real life guide to accounting research: A behind-the-scenes view of using qualitative research methods*, Elsevier, pp. 257-280.
- Scapens, R. W. (2006). Understanding accounting management practices: A personal journey. *The British Accounting Review*, 38, 1-30.
- Scott, R. W. (1995). *Institutions and Organizations. Foundations for Organizational Science*. Thousand Oaks, CA: Sage Publications.
- Seo, M. G. y Creed, W. E. (2002). Institutional contradictions, praxis and institutional change: A dialectical perspective. *Academy of Management Review*, 27, 222-247.
- Shields, M. D. y Young, S. M. (1989). A behavioral model for implementing cost management systems. *Journal of Cost Management*, Winter, 17-27.
- Smets, M. y Jarzabkowski, P. (2013). Reconstructing institutional complexity in practice: A relational model of institutional work and complexity. *Human Relations*, 66(10), 1279-1309.
- Suárez, A.S. (1986). *El control o fiscalización del sector público. Auditorías de eficiencia*. Servicio de Publicaciones del Tribunal de Cuentas. ISBN: 84-86121-16-7
- Suchman, M. C. (1995). Managing legitimacy: Strategic and institutional approaches. *The Academy of Management Review*, 20(3), 571-610.
- Torres, E. (2015). El nuevo institucionalismo: ¿hacia un nuevo paradigma? *Estudios Políticos*, 34, 117-137.
- Tsamenyi, M., Cullen, J. y González, J.M. (2006). Changes in accounting and financial information system in a Spanish electricity company: A new institutional theory analysis. *Management Accounting Research*, 17(4), 409-432.
- Velasco, F. (2013). Sobre el anteproyecto de ley de racionalización y sostenibilidad de la administración local: Una reforma sin fundamento empírico y por tanto arbitraria. *Boletín IDL-UAM*, 44, 1-2.
- Verbeeten, F. (2011). Public sector cost management practices in the Netherlands. *International Journal of Public Sector Management*, 24(6), 492-506.
- Woodside, A. G. (2010). *Case study research: Theory, methods, practice*. Bingley: Emerald.
- Yang, C. y Modell, S. (2013). Power and performance. Institutional embeddedness and performance management in Chinese local government organization. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 26(1), 101-132.
- Yin, R. K. (1989). *Case study research: design and methods*. Londres: Sage Publications.
- Zafra, J. L., Prior, D., Plata, A. M. y López, A. M. (2013). Reducing costs in times of crisis: Delivery forms in small and medium sized local governments' waste management services. *Public Administration*, 91(1), 51-68.
- Zietsma, C. y Lawrence, T. B. (2010). Institutional work in the transformation of an organizational field: The interplay of boundary work and practice work. *Administrative Science Quarterly*, 55(2), 189-221.



---

**Anexos**

---





## **Anexo 1. Resultados del coste efectivo en el Ayuntamiento de Sevilla**

La reforma del artículo 135 de la Constitución española, de 27 de septiembre de 2011, consagraba la estabilidad presupuestaria como principio rector que debe presidir las actuaciones de todas las Administraciones Públicas. Este precepto fue desarrollado por la LOEPSF, que exigía nuevas adaptaciones de la normativa básica en materia de Administración local para la adecuada aplicación de los principios de estabilidad presupuestaria, sostenibilidad financiera o eficiencia en el uso de los recursos públicos locales. Posteriormente, se planteó la reforma del régimen local mediante la LRSAL que estableció la obligación de determinar el CESEL. Así, se añade un nuevo artículo 116 ter a la Ley Reguladora de las Bases del Régimen Local (LRBRL) con el siguiente contenido:

*«Artículo 116 ter. Coste efectivo de los servicios.*

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

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

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

El CESEL se establece como medida de transparencia y se considera un paso fundamental en la mejora de la información disponible, eliminando asimetrías, para la toma de decisiones de los ciudadanos y de la Administración. Asimismo, contribuirá de forma permanente al aumento de la eficiencia (LRSAL, 2013, Preámbulo página 4). El CESEL es una herramienta de costes obligatoria para todas las EE.LL. españolas, constituyendo una de las iniciativas más recientes en

el ámbito local dentro de un largo proceso de reformas de la Administración Pública española.

Desde el punto de vista técnico, conforme establece la Orden HAP/2075/2014, de 6 de noviembre, por la que se establecen los criterios de cálculo del CESEL, se obtiene sumando a los gastos directos (personal, arrendamientos, reparaciones, suministros, transportes, etc.) asociados a cada servicio público local (alumbrado público, cementerio, recogida de residuos, etc.), los gastos de amortización de los bienes, así como los de administración general que les correspondan. Los costes directos e indirectos se identificarán con las obligaciones reconocidas, incluyendo también las obligaciones pendientes de aplicación a presupuestos, conforme a los datos de ejecución de gasto de los presupuestos generales de las EE.LL., y, en su caso, con las cuentas anuales aprobadas de las entidades y organismos vinculados o dependientes, correspondientes al ejercicio inmediato anterior a aquel en el que el coste efectivo se vaya a calcular, comunicar y publicar. El Ayuntamiento de Sevilla ha calculado, hasta la fecha, el CESEL de los ejercicios 2014, 2015, 2016 y 2017, que han sido publicados por el Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas (MHAP) (2016).

Por último, es importante destacar, conforme establece la Orden antes citada, que el CESEL no tiene por finalidad *«determinar ni fundamentar los costes de los servicios públicos a los efectos de su consideración en los informes técnico-económicos que se deben emitir con carácter previo a los acuerdos de establecimiento de tasas o de precios públicos a los que se refiere el artículo 25 del texto refundido de la Ley reguladora de las Haciendas Locales, aprobado por Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, ni a la fijación de los precios públicos en los términos de su artículo 44, ni al contenido de la memoria justificativa del coste y rendimiento de los servicios públicos mencionada en el artículo 211 del mismo texto legal ni a la información sobre costes de las actividades e indicadores de gestión a incluir en la Memoria de las Cuentas anuales previstas en los Planes Generales de Contabilidad Pública adaptados a la Administración Local»*. A continuación, se muestran los resultados del CESEL en el Ayuntamiento de Sevilla.

**ANEXO I Servicios de prestación obligatoria para los municipios**  
**Costes Efectivo**

<b>Programas</b>	<b>Descripción</b>	<b>2014</b>	<b>2015</b>	<b>2016</b>	<b>2017</b>
135/130P	Protección civil	956.750,08	918.825,00	430.683,39	436.611,17
136/130P	Prevención y extinción de incendios	25.472.836,28	24.501.985,64	23.837.421,46	24.880.009,54
1531/150P	Acceso a los núcleos de población	-	-	-	-
1532/150P	Pavimentación de las vías públicas	10.927.953,71	42.942.653,77	7.789.463,35	10.854.723,19
160	Alcantarillado	28.243.224,77	28.474.227,08	53.532.782,78	29.925.586,81
161	Abastecimiento domiciliario de agua potable	46.703.088,42	48.772.509,80	46.193.354,69	44.781.587,96
1621	Recogida de residuos	45.303.351,22	41.820.232,92	42.103.708,59	49.487.254,48
1622	Medio ambiente urbano: Gestión de los residuos sólidos urbanos	938.295,34	0,00	0,00	0,00
1623	Tratamiento de residuos	6.669.020,67	6.546.768,16	6.577.989,95	0,00
163	Limpieza viaria	43.690.686,69	49.643.158,89	50.121.824,92	50.878.480,70
164	Cementerio	3.088.019,78	4.694,75	3.110.199,48	3.191.711,60
165	Alumbrado público	17.067.343,84	8.703.069,31	20.156.587,46	25.125.367,31
171/170P	Parque público	22.439.693,51	1.468.816,08	20.576.796,65	20.663.869,55
171/170P	Medio ambiente urbano: Parques y jardines públicos	1,01	0,00	0,00	0,00
1721/170P	Medio ambiente urbano	1.127.693,79	830.250,91	2.272.144,11	2.232.931,17
1721/170P	Medio ambiente urbano: Protección contra la contaminación acústica, lumínica y atmosférica en las zonas urbanas	1,01	-	-	-
231	Evaluación e información de situaciones de necesidad social y la atención inmediata a personas en situación o riesgo de exclusión social	50.921.585,66	51.304.980,28	54.056.361,97	60.627.042,79
3321/330P	Biblioteca pública	360.641,70	245.142,41	4.387.612,34	3.757.343,91
342/340P	Instalaciones deportivas de uso público	16.950.699,08	8.989.317,88	38.441.049,33	34.146.865,35
4411/440P	Transporte colectivo urbano de viajeros	99.682.350,00	102.518.929,36	108.448.290,36	102.642.402,00

**ANEXO II Servicios correspondientes a competencias propias de los municipios**  
**Costes Efectivo**

<b>Programas</b>	<b>Descripción</b>	<b>2014</b>	<b>2015</b>	<b>2016</b>	<b>2017</b>
132/130P	Policía local	56.684.151,10	55.355.610,83	55.037.121,55	54.669.330,68
134/130P	Tráfico, estacionamiento de vehículos y movilidad	1.083.038,27	4.930.589,70	0,00	5.298.167,33
151/150P	Urbanismo: planeamiento, gestión, ejecución y disciplina urbanística	21.573.829,72	2.762.363,24	22.199.824,47	19.741.890,54
1521/150P	Promoción y gestión de la vivienda de protección pública con criterios de sostenibilidad financiera	27.793.696,00	16.636.364,75	12.616.981,15	12.450.193,90
1522/150P	Conservación y rehabilitación de la edificación	5.917.263,55	388.921,04	4.932.365,40	4.968.952,02
160	Evacuación y tratamiento de aguas residuales	26.786.711,95	24.435.176,52	0,00	24.090.817,26
164	Actividades funerarias	1,01	0,00	0,00	0,00
311	Protección de la salubridad pública	9.675.940,79	8.146.761,42	7.828.263,74	7.444.258,82
321/322/320P	Cooperar con las Administraciones educativas correspondientes en la obtención de los solares necesarios para la construcción de nuevos centros docentes	-	-	-	-
323/324/320P	Conservación, mantenimiento y vigilancia de los edificios de titularidad local destinados a centros públicos de educación infantil, de educación primaria o de educación especial	2.627.033,68	2.912.114,36	3.043.521,38	3.179.204,47
325/320P	Participar en la vigilancia del cumplimiento de la escolaridad obligatoria	0,00	0,00	0,00	0,00
333/330P	Equipamientos culturales	4.307.021,49	3.017.433,09	4.815.949,91	3.838.363,65
334/330P	Promoción de la cultura	15.480.156,94	14.550.447,20	11.493.434,39	15.072.764,92
336/330P	Protección y gestión del Patrimonio histórico	4.536.180,83	4.166.201,02	3.455.066,81	3.615.564,14
337/330P	Instalaciones de ocupación del tiempo libre	0,00	0,00	0,00	0,00
341/340P	Promoción del deporte	12.409.706,97	13.237.849,93	14.164.658,88	13.420.536,40
342/340P	Instalaciones deportivas	0,00	0,00	0,00	0,00
4311/430P	Ferías	0,00	0,00	0,00	0,00
4312/430P	Abastos, mercados, lonjas	10.433.156,92	8.342.548,11	10.795.201,07	5.671.761,32
4313/430P	Comercio ambulante	0,00	0,00	0,00	0,00
432/430P	Información y promoción de la actividad turística de interés y ámbito local	0,00	2.321,00	56.828,34	0,00
45	Infraestructura viaria y otros equipamientos de titularidad de la entidad local	0,00	0,00	0,00	0,00
491/492	Promoción en su término municipal de la participación de los ciudadanos en el uso eficiente y sostenible de las tecnologías de la información y las comunicaciones	0,00	0,00	0,00	0,00

**ANEXO I Servicios de prestación obligatoria para los municipios**  
**Unidades físicas de referencia**

<b>Programas</b>	<b>Unidades</b>	<b>2014</b>	<b>2015</b>	<b>2016</b>	<b>2017</b>
135/130P Protección civil	Nº personas en plantilla del servicio de protección civil	16	16	16	16
	Superficie (metros cuadrados) de las instalaciones del centro de protección civil o centro de salvamento y socorrismo.	80,50	80,50	80,50	80,50
136/130P Prevención y extinción de incendios	Nº personas en plantilla del servicio de parque de bomberos.	497	479	497	497
	Vehículos destinados a extinción de incendios	79	79	79	79
1531/150P Acceso a los núcleos de población	Puntos kilométricos: P.K correspondientes al inicio y final del tramo del municipio (en km)	-	-	18	18
1532/150P Pavimentación de las vías públicas	Superficie de los tramos pavimentados (metros cuadrados)	22.640.000	22,64	22,64	23,23
160 Alcantarillado	Longitud del tramo: metros lineales.	1.389.020	1.387.010	1.381.420	1.381.705
	Nº viviendas con servicio	314.153	314.830	315.094	316.033
161 Abastecimiento domiciliario de agua potable	Longitud de la red: metros lineales	1.766.150	1.754.639	1.745.752	1.752.307
	Nº viviendas conectadas y no conectadas	337.225	314.830	315.094	316.033
1621 Recogida de residuos	Producción anual residuos urbanos: toneladas	324.650	328.391	332.428	326.087
	Nº contenedores	19.203	19.016	21.878	22.581
	Periodicidad (1 - DI, 2 - AL, 3 - SE, 4 - QU, 5 - OT, 6 - NO)	1	1	1	1
	Kilómetros lineales del trayecto de recogida	2.167.153	2.300.661	2.517.266	2.603.304
1622 Medio ambiente urbano: Gestión de los residuos sólidos urbanos	Producción anual residuos urbanos: toneladas	324.650	-	-	326.087
1623 Tratamiento de residuos	Capacidad de almacenamiento de la instalación (vertedero) (metros cúbicos)	12.000.000	11.600.000	11.150.000	10.770.000
163 Limpieza viaria	Nº personas en plantilla adscritas al servicio	929	1.075	1.068	900
	Superficie en metros cuadrados con servicio de limpieza	10.080.295	10.080.295	10.069.186	10.080.295

**ANEXO I Servicios de prestación obligatoria para los municipios**  
**Unidades físicas de referencia**

<b>Programas</b>	<b>Unidades</b>	<b>2014</b>	<b>2015</b>	<b>2016</b>	<b>2017</b>
164 Cementerio	Superficie total del cementerio: metros cuadrados	278.483	278.483	278.483	278.483
165 Alumbrado público	Potencia instalada	12.955	12.955	12.955	11.962
	Superficie iluminada: metros lineales	1.689.000	1.689.000	1.689.000	1.701.057
	Nº puntos de luz	73.405	73.405	73.405	73.959
171/170P Parque público	Superficie: suma en metros cuadrados de la superficie total (tanto la cubierta como al aire libre)	1.094.475	1.094.475	1.094.475	1.094.475
171/170P Medio ambiente urbano: Parques y jardines públicos	Superficie: suma en kilómetros cuadrados de parques y jardines públicos (tanto la cubierta como al aire libre)	1,01	–	141,30	141,30
1721/170P Medio ambiente urbano	Nº personas en plantilla adscritas al servicio	65	–	–	268
	Superficie en kilómetros cuadrados del núcleo urbano	141,30	141,30	141,30	141,30
1721/170P Medio ambiente urbano: Protección contra la contaminación acústica, lumínica y atmosférica en las zonas urbanas	Nº personas en plantilla adscritas al servicio	1			
	Superficie en kilómetros cuadrados del núcleo urbano	1,01	0,00	141,30	141,30
231 Evaluación e información de situaciones de necesidad social y la atención inmediata a personas en situación o riesgo de exclusión social	Nº personas en plantilla adscritas al servicio	5	5	5	5
	Superficie en metros cuadrados de: Centros de Asistencia Social	445,32	445,32	445,32	445,32
	Nº Residencias de Ancianos	–	–	–	–
	Nº Guarderías Infantiles (no los parvularios ni docentes preescolares)	–	–	–	–
	Nº Albergues municipales	2	2	2	2
	Nº Centros de rehabilitación toxicómanos en régimen abierto o con estancia	3	3	3	3
	Nº otros centros de atención social	22	22	22	22
3321/330P Biblioteca pública	Superficie en metros cuadrados	5.435,05	5.435,05	5.435,05	5.435,05
	Nº publicaciones que constituyen los fondos bibliotecarios	209.353	209.353	209.353	209.353
	Nº préstamos por fondo bibliotecario	229.362	229.362	229.362	229.362

<b>ANEXO I Servicios de prestación obligatoria para los municipios</b>					
<b>Unidades físicas de referencia</b>					
<b>Programas</b>	<b>Unidades</b>	<b>2014</b>	<b>2015</b>	<b>2016</b>	<b>2017</b>
342/340P Instalaciones deportivas de uso público	Superficie: suma de superficies de todas las instalaciones	1.500.985	264.678	234.678	261.387
	Nº personas en plantilla adscritas al servicio	225	225	165	166
4411/440P Transporte colectivo urbano de viajeros	Nº total de kms de calzada de la red en trayecto de ida	316,64	316,80	324,74	371,30
	Nº total de viajeros al año	79.378.915	79.546.362	79.557.608	79.846.153
	Nº total de autobuses	385	399	400	411

<b>ANEXO II Servicios correspondientes a competencias propias de los municipios</b>					
<b>Unidades físicas de referencia</b>					
<b>Programas</b>	<b>Unidades</b>	<b>2014</b>	<b>2015</b>	<b>2016</b>	<b>2017</b>
132/130P Policía local	Nº efectivos asignados al servicio	1.166	1.166	1.166	1.166
	Nº vehículos adscritos al servicio	238	238	238	238
134/130P Tráfico, estacionamiento de vehículos y movilidad	Nº efectivos en plantilla asignados al servicio	12	12	12	12
	Nº vehículos adscritos al servicio	4	5	5	5
151/150P Urbanismo: planeamiento, gestión, ejecución y disciplina urbanística	Superficie urbanizada (kilómetros cuadrados)	73,91	73,91	73,91	73,91
	Superficie urbanizable (kilómetros cuadrados)	26,55	26,55	26,55	26,55
1521/150P Promoción y gestión de la vivienda de protección pública con criterios de sostenibilidad financiera	Nº viviendas de protección pública	2.973	2.834	2.773	2.679
	Superficie de terrenos destinados a edificación de vivienda pública (metros cuadrados)	198.061,26	188.725,39	184.728,38	178.466,41
1522/150P Conservación y rehabilitación de la edificación	Nº personas en plantilla adscritas al servicio	48	48	48	46
	Nº edificios con actuaciones de conservación y rehabilitación	1.311	1.311	1.311	2.588
160 Evacuación y tratamiento de aguas residuales	Longitud del tramo: metros lineales.	1.389.020	1.387.010	–	1.381.705
	Nº viviendas con servicio	314.153	314.830	–	316.033
	Caudal en metros cúbicos de desagüe	60.076.581	58.144.009	–	53.694.081
164 Actividades funerarias	Nº efectivos en plantilla asignados al servicio	1,01	–	–	–
	Nº vehículos adscritos al servicio	1,01	–	–	–
311 Protección de la salubridad pública	Nº efectivos asignados al servicio	137	137	137	137
	Nº campañas anuales	128	128	128	128

**ANEXO II Servicios correspondientes a competencias propias de los municipios**  
**Unidades físicas de referencia**

<b>Programas</b>	<b>Unidades</b>	<b>2014</b>	<b>2015</b>	<b>2016</b>	<b>2017</b>
321/322/320P Cooperar con las Administraciones educativas correspondientes en la obtención de los solares necesarios para la construcción de nuevos centros docentes	Superficie nuevos terrenos destinados a centros educativos	-	-	-	-
323/324/320P Conservación, mantenimiento y vigilancia de los edificios de titularidad local destinados a centros públicos de educación infantil, de educación primaria o de educación especial	Nº aulas	2.480	-	-	-
	Superficie en metros cuadrados de los edificios	328.711,58	328.711,58	328.711,58	328.711,58
325/320P Participar en la vigilancia del cumplimiento de la escolaridad obligatoria	Nº efectivos en plantilla asignados al servicio	-	-	-	-
333/330P Equipamientos culturales	Superficie: suma en metros cuadrados de superficies de todas las instalaciones culturales	50.091	50.091	50.091	50.091
	Nº personas en plantilla adscritas al servicio	44	44	44	44
334/330P Promoción de la cultura	Nº efectivos en plantilla asignados al servicio	21	16	16	16
	Nº campañas realizadas al año	40	35	35	35
336/330P Protección y gestión del Patrimonio histórico	Nº personas en plantilla adscritas al servicio	47	47	47	47
	Nº bienes culturales protegidos	2	2	2	2
337/330P Instalaciones de ocupación del tiempo libre	Superficie: suma de superficies en metros cuadrados de todas las instalaciones de tiempo libre	-	-	-	-
	Nº personas en plantilla adscritas al servicio	19	-	19	19
341/340P Promoción del deporte	Nº efectivos en plantilla asignados al servicio	5	5	94	91
	Nº campañas realizadas al año	15	15	15	13
342/340P Instalaciones deportivas	Superficie: suma de superficies de todas las instalaciones	-	-	234.678	234.678
	Nº personas en plantilla adscritas al servicio	-	-	165	165
4311/430P Ferias (1)	Nº ferias anuales	-	-	-	-
	Estimación anual personas asistentes	-	-	-	-
4312/430P Abastos, mercados, lonjas	Nº puestos	1.062	253	253	254
	Superficie total en metros cuadrados	347.004	330.000	330.000	330.000



ANEXO II Servicios correspondientes a competencias propias de los municipios					
Unidades físicas de referencia					
Programas	Unidades	2014	2015	2016	2017
4313/430P Comercio ambulante	Nº licencias o permisos concedidas	402	–	402	402
432/430P Información y promoción de la actividad turística de interés y ámbito local	Nº efectivos en plantilla asignados al servicio	–	29	29	–
45 Infraestructura viaria y otros equipamientos de titularidad de la entidad local	Nº personas en plantilla adscritas al servicio	–	–	–	–
491/492 Promoción en su término municipal de la participación de los ciudadanos en el uso eficiente y sostenible de las tecnologías de la información y las comunicaciones	Nº efectivos en plantilla asignados al servicio	–	–	–	–
	Nº campañas realizadas al año	–	–	–	–

**Fuente:** Elaboración propia



## Anexo 2. Resultados del coste de prestación en el Ayuntamiento de Sevilla

Entidad	Actividad	Ejercicio 2017				Ejercicio 2018			
		Coste	Ingresos	Margen	% cobertura	Coste	Ingresos	Margen	% cobertura
Ayuntamiento de Sevilla	Inhumaciones	660.812,76	279.687,27	-381.125,49	42,32%	1.161.399,83	307.135,32	-854.264,51	26,45%
	Otras autorizaciones	8.600,60	3.544,71	-5.055,89	41,21%	4.291,94	1.239,97	-3.051,97	28,89%
	Tasas variables	14.334,33	6.073,02	-8.261,31	42,37%	858,39	170,06	-688,33	19,81%
	Exhumaciones	381.771,07	161.518,30	-220.252,77	42,31%	1.703.043,06	450.161,44	-1.252.881,62	26,43%
	Incineraciones	1.937.046,21	819.930,33	-1.117.115,88	42,33%	3.173.462,79	838.999,55	-2.334.463,24	26,44%
	Cesiones temporales y renovaciones	389.893,86	165.005,36	-224.888,50	42,32%	470.396,97	124.374,05	-346.022,92	26,44%
	Concesión del uso de terrenos, sepulturas	538.015,30	227.646,17	-310.369,13	42,31%	1.387.156,04	366.743,95	-1.020.412,09	26,44%
	Obras	16.723,39	7.004,25	-9.719,14	41,88%	6.867,11	1.927,37	-4.939,74	28,07%
	Lápidas y ornamentos	153.377,36	64.885,03	-88.492,33	42,30%	254.083,04	67.079,87	-187.003,17	26,40%
	Uso de servicios	562.861,48	238.330,13	-324.531,35	42,34%	262.666,92	69.402,03	-193.264,89	26,42%
	Transmisión de titularidad de concesiones	115.152,48	48.679,93	-66.472,55	42,27%	159.660,29	42.260,44	-117.399,85	26,47%
	Recogida y eliminación de residuos	53.745.389,66	34.538.726,60	-19.206.663,06	64,26%	53.683.109,75	33.232.333,89	-20.450.775,86	61,90%
	Mercados	2.449.465,81	793.139,81	-1.656.326,00	32,38%	4.567.016,17	803.658,72	-3.763.357,45	17,60%
	Transportes urbanos	103.954.896,36	60.433.119,00	-43.521.777,36	58,13%	62.579.902,51	60.580.120,00	-1.999.782,51	96,80%
<b>Totales</b>	<b>164.928.340,67</b>	<b>97.787.289,91</b>	<b>-67.141.050,76</b>	<b>59,29%</b>	<b>129.413.914,81</b>	<b>96.885.606,66</b>	<b>-32.528.308,15</b>	<b>74,86%</b>	
Gerencia de Urbanismo	Licencias urbanísticas	4.505.687,25	6.175.828,17	1.670.140,92	137,07%	5.364.598,69	7.247.008,57	1.882.409,88	135,09%
	Disciplina urbanística	5.102.716,25	2.356.436,88	-2.746.279,37	46,18%	619.192,28	833.251,73	214.059,45	134,57%

Entidad	Actividad	Ejercicio 2017				Ejercicio 2018			
		Coste	Ingresos	Margen	% cobertura	Coste	Ingresos	Margen	% cobertura
	Licencias ocupación vía pública	4.328.733,64	6.664.320,90	2.335.587,26	153,96%	6.243.955,80	8.431.084,89	2.187.129,09	135,03%
	Ejecuciones subsidiarias	5.488.150,91	444.461,01	-5.043.689,90	8,10%	234.148,34	313.716,91	79.568,57	133,98%
	Totales	19.425.288,05	15.641.046,96	-3.784.241,09	80,52%	12.461.895,11	16.825.062,10	4.363.166,99	135,01%
Instituto Municipal de Deportes	Carreras populares	2.128.791,94	235.335,75	-1.893.456,19	11,05%	104.447,27	214.466,64	110.019,37	205,33%
	Juegos deportivos	2.689.785,25	37.158,30	-2.652.626,95	1,38%	1.347.369,78	42.568,96	-1.304.800,82	3,16%
	Maratón	580.998,67	0,00	-580.998,67	0,00%	190094,03	0,00	-190.094,03	0,00%
	Servicios ofertados en centros deportivos	15.795.208,70	5.590.672,25	-10.204.536,45	35,39%	16022931,83	3.797.154,02	-12.225.777,81	23,70%
	Actividades en distritos	1.247.565,66	0,00	-1.247.565,66	0,00%	0,00	0,00	0,00	0,00%
	Apoyo entidades deportivas	3.638.716,22	3.191,32	-3.635.524,90	0,09%	0,00	0,00	0,00	0,00%
	Totales	26.081.066,44	5.866.357,62	-20.214.708,82	22,49%	17.664.842,91	4.054.189,62	-13.610.653,29	22,95%
Parque Periurbano de la Corchuela	Visitas	171.474,47	0,00	-171.474,47	0,00%	162.817,95	0,00	-162.817,95	0,00%
	Estacionamiento	1.732,07	6.836,00	5.103,93	394,67%	1.644,63	4.248,00	2.603,37	258,30%
	Totales	173.206,54	6.836,00	-166.370,54	3,95%	164.462,58	4.248,00	-160.214,58	2,58%
Patronato del Real Alcázar	Visita horario general	5.413.377,11	12.074.499,00	6.661.121,89	223,05%	5.533.016,39	16.026.701,12	10.493.684,73	289,66%
	Visita en horario nocturno	80.061,32	178.713,00	98.651,68	223,22%	69.483,07	201.261,76	131.778,69	289,66%
	Celebración de actos no oficiales	16.796,08	37.402,00	20.605,92	222,68%	22.781,33	65.987,43	43.206,10	289,66%
	Visitas a exposiciones o eventos	88.459,36	196.953,00	108.493,64	222,65%	70.052,60	204.560,80	134.508,20	292,01%
	Totales	5.598.693,87	12.487.567,00	6.888.873,13	223,04%	5.695.333,39	16.498.511,11	10.803.177,72	289,68%
	Flamenco	296.819,07	0,00	-296.819,07	0,00%	1.437.072,05	528.476,04	-908.596,01	36,77%

Entidad	Actividad	Ejercicio 2017				Ejercicio 2018			
		Coste	Ingresos	Margen	% cobertura	Coste	Ingresos	Margen	% cobertura
Instituto de la Cultura y las Artes de Sevilla	Visitas a exposiciones o eventos	791.656,83	65.323,83	-726.333,00	8,25%	0,00	0,00	0,00	0,00%
	Fomento del libro y la lectura	2.799.416,09	0,00	-2.799.416,09	0,00%	2.302.280,46	0,00	-2.302.280,46	0,00%
	Publicaciones	1.137.406,95	25.459,31	-1.111.947,64	2,24%	880.394,15	10.009,65	-870.384,50	1,14%
	Año Murillo y Exposiciones	1.404.966,82	61.668,75	-1.343.298,07	4,39%	2.376.684,85	93.418,52	-2.283.266,33	3,93%
	Artes escénicas	3.812.346,63	689.396,65	-3.122.949,98	18,08%	1.400.960,78	603.972,72	-796.988,06	43,11%
	Artes musicales	2.492.465,12	111.032,14	-2.381.432,98	4,45%	955.045,81	377.483,03	-577.562,78	39,53%
	Cine	1.140.075,98	0,00	-1.140.075,98	0,00%	1.615.916,04	0,00	-1.615.916,04	0,00%
	Exposiciones	546.241,93	29.981,74	-516.260,19	5,49%	124.860,12	0,00	-124.860,12	0,00%
	Actividades culturales	0,00	0,00	0,00	0,00%	13.132,19	0,00	-13.132,19	0,00%
	Factoría cultural	0,00	0,00	0,00	0,00%	240.822,79	0,00	-240.822,79	0,00%
	Museo Bellver	0,00	0,00	0,00	0,00%	86.661,22	10.379,83	-76.281,39	11,98%
	Casa de los poetas y las letras	0,00	0,00	0,00	0,00%	17.877,09	0,00	-17.877,09	0,00%
	Totales	14.421.395,42	982.862,42	-13.438.533,00	6,82%	11.451.707,55	1.623.739,79	-9.827.967,76	14,18%

Fuente: Elaboración propia



### **Anexo 3. Cuestionario de las entrevistas**

#### **Bloque 1: Sobre el concepto de coste efectivo y sus ventajas e inconvenientes**

1. ¿Qué es el coste efectivo?
2. ¿Cómo ha llegado a conocer el coste efectivo?
3. ¿Cuál es su rol en el procedimiento de cálculo del coste efectivo?
4. ¿Por qué cree que surge el coste efectivo? ¿Qué cambios del entorno cree que han promovido su implantación?
5. ¿Es necesario el coste efectivo? ¿Por qué?
6. ¿Qué aspectos positivos y negativos destacaría del coste efectivo?

#### **Bloque 2: Sobre la implantación del cote efectivo**

7. ¿Quiénes han promovido la implantación del coste efectivo en el Ayuntamiento de Sevilla? ¿Cómo lo han hecho?
8. ¿Qué actuaciones se han llevado a cabo para la implantación del coste efectivo?
9. ¿Qué factores han facilitado la implantación del coste efectivo?
10. ¿Qué factores han dificultado la implantación del coste efectivo?

#### **Bloque 3: Sobre la utilización del coste efectivo**

11. ¿Cuál es la información económico-presupuestaria más relevante para su servicio y qué uso se hace de ella?
12. ¿Utiliza la información del coste efectivo? ¿Para qué? Si no es así, ¿qué motivos o dificultades existen para que no se utilice?
13. ¿Qué grado de compatibilidad cree que existe entre el coste efectivo y otras herramientas y formas de gestión previas? ¿Destacaría alguna incompatibilidad?
14. ¿Qué recomendaciones haría sobre el coste efectivo y su utilización?





## **Anexo 4. Listado de documentos**

### **Legislación**

- Ley 7/1985, de 2 de abril, Reguladora de las Bases del Régimen Local (BOE núm. 80, de 3 de abril de 1985).
- Ley 8/1989, de 13 de abril, de Tasas y Precios Públicos (BOE núm. 90, de 15 de abril de 1989).
- Ley 47/2003, de 26 de noviembre, General Presupuestaria (BOE núm. 284, de 27 de noviembre de 2003).
- Ley 57/2003, de 16 de diciembre, de Medidas para la Modernización del Gobierno Local (BOE núm. 301, de 17 de diciembre de 2003).
- Orden EHA/3565/2008, de 3 de diciembre, por la que se aprueba la Estructura de los Presupuestos de las Entidades Locales (BOE núm. 297, de 10 de diciembre de 2008).
- Ley Orgánica 2/2012, de 27 de abril, de Estabilidad Presupuestaria y Sostenibilidad Financiera (BOE núm. 103, de 30 de abril de 2012).
- Orden HAP/2105/2012, de 1 de octubre, por la que se desarrollan las Obligaciones de Suministro de Información previstas en la Ley Orgánica 2/2012, de 27 de abril (BOE núm. 240, de 5 de octubre de 2012).
- Ley 27/2013, de 27 de diciembre, de Racionalización y Sostenibilidad de la Administración Local (BOE núm. 312, de 30 de diciembre de 2013).
- Orden HAP/1781/2013, de 20 de septiembre, por la que se aprueba la Instrucción del Modelo Normal de Contabilidad Local (BOE núm. 237, de 3 de octubre de 2013).
- Orden HAP/2075/2014, de 6 de noviembre, por la que se establecen los criterios de cálculo del coste efectivo de los servicios prestados por las entidades locales (BOE núm. 270, de 7 de noviembre de 2014).
- Orden HAP/2082/2014, de 7 de noviembre, por la que se modifica la Orden HAP/2105/2012, de 1 de octubre (BOE núm. 271, de 8 de noviembre de 2014).
- Resolución de 23 de junio de 2015, de la Secretaría General de Coordinación Autonómica y Local, por la que se especifican los elementos incluidos en los anexos de la Orden HAP/2075/2014, de 6 de noviembre (BOE núm. 158, de 3 de julio de 2015).

### **Normativa local**

- Catálogo de Información Objeto de Publicidad Activa Ayuntamiento Sevilla (Resolución de la Junta de Gobierno Local del Ayuntamiento de Sevilla, de fecha 16 de septiembre de 2016).
- Ordenanza de Transparencia y Acceso a la información del Ayuntamiento de Sevilla (Acuerdo de Pleno de 31 de mayo de 2016).
- Plan de Ajuste 2013 a 2022 del Ayuntamiento de Sevilla, conforme al artículo 7 del Real Decreto Ley 4/2012, de 24 de febrero, por el que se determinan obligaciones de información y procedimientos necesarios para establecer un mecanismo de financiación para el pago a los proveedores de las entidades locales.

Reglamento orgánico del Ayuntamiento de Sevilla (B.O.P. de Sevilla, de 16 de junio de 1992. Primera modificación aprobada en sesión de 29 de abril de 1994 y publicada en el B.O.P. de Sevilla, de 23 de mayo de 1994. Segunda modificación aprobada en sesión de 26 de septiembre de 1996 y publicada en el B.O.P. de Sevilla, de 7 de diciembre de 1996).

Reglamento Orgánico del Régimen Jurídico de las Coordinaciones Generales y Direcciones Generales del Ayuntamiento de Sevilla (Boletín Oficial de la provincia de Sevilla. Número 102, de 6 de mayo de 2015).

### **Manuales, informes, instrucciones, notas informativas y resultados CESEL**

Aviso para recordar a las entidades locales obligadas a elaborar la información sobre costes de las notas 26 y 27 de la memoria, que dicha obligación afectará ya a las cuentas anuales de 2017 (Intervención General de la Administración del Estado, 9 de diciembre de 2016).

Coste efectivo de los servicios prestados por las entidades locales 2014 a 2017 remitidos al Ministerio de Hacienda por todas las entidades locales antes del día 1 de noviembre de cada año, de acuerdo con lo establecido en el artículo 18 apartado 2.d) de la Orden HAP/2105/2012, de 1 de octubre. Disponible en: <https://serviciostelematicosext.hacienda.gob.es/sgcief/Cesel/Consulta/Consulta.aspx>

Coste real versus coste efectivo de los servicios locales. Málaga: Gecosol. Carrasco, D., Buendía, D., Navarro, A., Llorente, V., Sánchez, D., Sánchez, J. y Valencia, M. J. (2014).

Cuestiones relativas al suministro de información de los costes efectivos de los servicios prestados por las entidades locales (Subdirección General de Estudios y Financiación de Entidades Locales, 23/10/2015). Disponible en: [http://www.minhafp.gob.es/Documentacion/Publico/DGCFEL/CESEL/Cuestiones%20Frecuentes-coste%20efectivo%20\(23-10-15\).pdf](http://www.minhafp.gob.es/Documentacion/Publico/DGCFEL/CESEL/Cuestiones%20Frecuentes-coste%20efectivo%20(23-10-15).pdf)

Cuestiones relativas al suministro de información de los costes efectivos de los servicios prestados por las entidades locales (Subdirección General de Estudios y Financiación de Entidades Locales, 25/10/2016). Disponible en: <http://www.hacienda.gob.es/Documentacion/Publico/DGCFEL/CESEL/Cesel/Faq.pdf>

Cuestiones relativas al suministro de información de los costes efectivos de los servicios prestados por las entidades locales (Subdirección General de Estudios y Financiación de Entidades Locales, 04/10/2018). Disponible en: [http://www.hacienda.gob.es/Documentacion/Publico/DGCFEL/InstruccionesAplicaciones/Cuestiones%20Frecuentes-coste%20efectivo%20\(04-10-18\).pdf](http://www.hacienda.gob.es/Documentacion/Publico/DGCFEL/InstruccionesAplicaciones/Cuestiones%20Frecuentes-coste%20efectivo%20(04-10-18).pdf)

Cuestiones relativas al suministro de información de los costes efectivos de los servicios prestados por las entidades locales (Subdirección General de Estudios y Financiación de Entidades Locales, 04/10/2018). Disponible en: [https://www.hacienda.gob.es/Documentacion/Publico/DGCFEL/InstruccionesAplicaciones/Cuestiones%20Frecuentes-coste%20efectivo%20\(09-10-19\).pdf](https://www.hacienda.gob.es/Documentacion/Publico/DGCFEL/InstruccionesAplicaciones/Cuestiones%20Frecuentes-coste%20efectivo%20(09-10-19).pdf)

Documento sobre el cálculo del coste efectivo de los servicios prestados por las administraciones locales presentado por el Subdirector General de Estudios y Financiación de Entidades Locales Gabriel Hurtado López en el Seminario

- organizado por la Federación Aragonesa de Municipios, Comarcas y Provincias, celebrado en Zaragoza, el 19 de enero de 2015.
- Guía-Costes Efectivos 2014 Subdirección General de Estudios y Financiación de Entidades Locales. Disponible en: <http://www.hacienda.gob.es/Documentacion/Publico/DGCFEL/CESEL/ManualUsuarioCESEL.pdf>
- Guía-Costes Efectivos 2015 Subdirección General de Estudios y Financiación de Entidades Locales. Disponible en: <https://transparencia.madrid.es/FWProjects/transparencia/EconomiaYPresupuestos/CosteServicios/Ficheros/ManualUsuarioCESELv3.pdf>
- Guía-Costes Efectivos 2016 Subdirección General de Estudios y Financiación de Entidades Locales. Disponible en: [http://www.hacienda.gob.es/Documentacion/Publico/DGCFEL/CESEL/Gu%C3%ADa-Costes%20Efectivos\\_2016%20v2.pdf](http://www.hacienda.gob.es/Documentacion/Publico/DGCFEL/CESEL/Gu%C3%ADa-Costes%20Efectivos_2016%20v2.pdf)
- Guía-Costes Efectivos 2017 Subdirección General de Estudios y Financiación de Entidades Locales. Disponible en: [http://www.hacienda.gob.es/Documentacion/Publico/DGCFEL/InstruccionesAplicaciones/Gu%C3%ADa-Costes%20Efectivos\\_2017.pdf](http://www.hacienda.gob.es/Documentacion/Publico/DGCFEL/InstruccionesAplicaciones/Gu%C3%ADa-Costes%20Efectivos_2017.pdf)
- Guía-Costes Efectivos 2018 Subdirección General de Estudios y Financiación de Entidades Locales. Disponible en: [https://www.hacienda.gob.es/Documentacion/Publico/DGCFEL/InstruccionesAplicaciones/Gu%C3%ADa-Costes%20Efectivos\\_2018-con%20membrete.pdf](https://www.hacienda.gob.es/Documentacion/Publico/DGCFEL/InstruccionesAplicaciones/Gu%C3%ADa-Costes%20Efectivos_2018-con%20membrete.pdf)
- Manual práctico para calcular el coste efectivo. Madrid: COSITAL. Merino, V. y Ortega, P. (2015).
- Memoria del análisis de impacto normativo de la orden por la que se establecen los criterios de cálculo del coste efectivo de los servicios prestados por las entidades locales (Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas, 10/4/2014).
- Nota explicativa de la Reforma Local (Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas, 5/3/2014).
- Nota metodológica (2013), en relación con la obtención de los costes efectivos de los servicios prestados por las entidades locales (Subdirección General de Estudios y Financiación de Entidades Locales, no fechada).
- Nota metodológica (2014), sobre el cálculo del coste efectivo de los servicios que prestan las Entidades Locales (Subdirección General de Estudios y Financiación de Entidades Locales, 2/3/2016).
- Nota metodológica (2015), sobre el cálculo del coste efectivo de los servicios que prestan las entidades locales (Subdirección General de Estudios y Financiación de Entidades Locales, 1/12/2016).

## **Documentos propios del Ayuntamiento de Sevilla**

- Acuerdo Presupuesto 2018, Ayuntamiento de Sevilla Cs-PSOE.
- Acuerdo Presupuesto 2018, Ayuntamiento de Sevilla PP-PSOE.
- Manual de AytosCES Versión 2.00.0000 (Aytos Soluciones S.L., 1/10/2015).
- Memoria del Presupuesto del Ayuntamiento de Sevilla, 2015 y 2016.
- Memorias, informes, dictámenes y actas del Consejo Económico y Social de Sevilla del período 2012 a 2017. Disponible en:

<https://www.sevilla.org/ayuntamiento/areas-municipales/area-hacienda-administracion-publica/consejo-economico-y-social>

Oficio del Interventor General dirigido al Delegado de Hacienda y Administración Pública, al Coordinador General de Hacienda y Administración Pública y al Director General de Hacienda y Gestión Presupuestaria, poniendo de manifiesto la necesidad de llevar a cabo actuaciones que permitan suministrar información sobre el coste de las actividades (14/10/2016).

Oficio del Interventor General dirigido al Delegado de Hacienda y Administración Pública, al Coordinador General de Hacienda y Administración Pública y al Director General de Hacienda y Gestión Presupuestaria, insistiendo en la necesidad de llevar a cabo actuaciones que permitan suministrar información sobre el coste de las actividades (15/9/2017).

Organigramas de las Áreas Municipales del Ayuntamiento de Sevilla 2015/2019.

### Otros documentos

Alegaciones de COSITAL al Proyecto de Orden por la que se establecen los criterios de cálculo del coste efectivo de los servicios prestados por las entidades locales. Comisión Ejecutiva del Consejo General de Colegios Oficiales SITAL, celebrada en Madrid, 26 de julio de 2014, decimoctavo.

Alegaciones de la FEMP al anteproyecto de ley de racionalización y sostenibilidad de la administración local. (Acuerdo adoptado por la Junta de Gobierno de la FEMP en su reunión de 9 de abril de 2013). Disponible en: [http://femp.femp.es/files/1788-3042-](http://femp.femp.es/files/1788-3042-Fichero/AcuerdosJuntaGobiernoFEMP_2013_04_09.pdf)

[Fichero/AcuerdosJuntaGobiernoFEMP\\_2013\\_04\\_09.pdf](http://femp.femp.es/files/1788-3042-Fichero/AcuerdosJuntaGobiernoFEMP_2013_04_09.pdf)

Anuncio sobre Publicidad del coste efectivo Federación Española de Municipios y Provincias (7/12/2014).

Circular 38/2014 de la FEMP. Asunto: Órdenes Ministeriales sobre coste efectivo de los servicios prestados por las entidades locales y obligaciones de suministro de información previstas en la Ley de Estabilidad Presupuestaria y Sostenibilidad Financiera (10/11/2014).

Entidades que integran el Sector Público Local: situación a 30 de septiembre de 2017. (Secretaría General de Financiación Autonómica y Local, 27/10/2017).

Informe sobre el ahorro potencial por establecimiento de un coste estándar de la prestación de servicios en el ámbito local y por la limitación de la iniciativa pública para el desarrollo de actividades económicas de los Municipios. Instituto de Estudios Fiscales. Informe interno elaborado para uso del Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas (no es de difusión pública).

Jornada de formación teórico-práctica sobre el coste efectivo de los servicios públicos (Málaga, 15 de septiembre de 2015). Organizada por SIIG Sistemas de Información Inteligentes para la gestión, Spin-off de la Universidad de Málaga (<http://siig.es/>) y Aytos Soluciones, S.L. (<http://www.aytos.es/>).

Programa electoral para Sevilla 2015/2019 del PSOE.

Reforma de las administraciones públicas (CORA), Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas. NIPO: 630-13-106-7 (línea). Ministerio de la Presidencia NIPO: 002-13-038-9 (línea).

Resumen de los acuerdos adoptados por la Junta de Gobierno de la FEMP en su reunión de 27/11/2012. Propuesta de Plan de Actuación del Proyecto de Costes (2012-2016).



---

**Publicaciones**

---





Esta tesis doctoral ha dado lugar a la publicación de dos artículos en revistas incluidas en la base de datos *Journal Citation Reports* (JCR) que se citan.

García-Fénix, M.J. y González-González, J.M. (2019). *La implantación del coste efectivo en las entidades locales españolas: Análisis del trabajo institucional en un estudio de caso*. Revista de Contabilidad-*Spanish Accounting Review (RC-SAR)*. En prensa. DOI: 10.6018/rcsar.369351.

García-Fénix, M.J. y González-González, J.M. (2019). *Barreras a la implantación del coste efectivo en la administración local española*. Revista Española de Financiación y Contabilidad (REFC)-*Spanish Journal of Finance and Accounting*. En prensa. DOI: 10.1080/02102412.2019.1705088.