

DETERMINACIÓN DEL COSTE TOTAL DE LOS SERVICIOS PÚBLICOS MUNICIPALES. UNA APLICACIÓN PRÁCTICA¹

DANIEL CARRASCO DÍAZ

Universidad de Málaga (España).

dcdf@uma.es

DIONISIO BUENDÍA CARRILLO

Universidad de Granada (España).

dbuendia@ugr.es

M^a JOSÉ VALENCIA QUINTERO

Universidad de Málaga (España).

mjvalencia@uma.es

JOAQUÍN SÁNCHEZ TOLEDANO

Universidad de Málaga (España).

RESUMEN

En la actualidad, la inmensa mayoría de ayuntamientos españoles viven una situación generalizada de crisis financiera, motivada, fundamentalmente, por un descenso importante en el nivel ingresos. Si dichas organizaciones quieren mantener el nivel actual de los servicios que prestan a la ciudadanía, se hace perentorio, ante dicho descenso de ingresos, un uso mucho más eficiente de los recursos que tienen a su disposición. A ello ayuda de manera importante la implementación de sistemas de información que apoyen la toma de decisiones. Dentro de estos sistemas de información, uno que resulta vital, no sólo desde el punto de vista legal para la fijación de precios y tasas públicas, es el sistema de información sobre costes.

¹ Este artículo ha sido presentado al *XIV Encuentro de Profesores Universitarios de Contabilidad. Información financiera de calidad: Señalando el camino de la recuperación*, celebrado en A Coruña del 2 al 4 de junio de 2010.

Tomando como base lo anterior, los autores pretendemos explicar nuestra experiencia práctica en la implementación del cálculo de costes en ayuntamientos, aportando, como valor añadido, el poder llegar hasta el coste total del servicio municipal.

PALABRAS CLAVE: Contabilidad de costes, servicios públicos municipales, contabilidad pública.

ABSTRACT

Today, the vast majority of Spanish municipalities, living a widespread situation of financial crisis, motivated by a significant decline in the income level, primarily. If organizations want to maintain the current level of services to citizens, becomes urgent, before the decline in income, a much more efficient use of resources at your disposal. This significantly aids the implementation of information systems that support decision making. Within these information systems, one that it is vital, the cost information system, not only from the legal point of view for pricing and public rates. On the basis of the above, the authors intend to explain our practical experience in the implementation of costing in municipalities, providing added value to arrive until the total costs of the municipal service.

KEYWORDS: Accounting for cost, municipal utilities, public accounting.

1. INTRODUCCIÓN

En las últimas décadas se ha venido destacando la importancia de la evaluación de la eficiencia en las Administraciones Públicas, para la cual es necesario apoyarse en métodos de gestión adecuados que permitan conocer de una manera fiable el coste de los servicios. La propia Constitución Española y la Ley Orgánica del Tribunal de Cuentas de 1982 destacan a la eficiencia como uno de los principios fundamentales para la asignación y ejecución del gasto público, no pudiendo tener control de la misma sin un adecuado conocimiento del consumo de recursos.

Las últimas normas aplicables a entidades públicas también inciden en la necesidad del control de la utilización de los recursos como método de análisis de la eficiencia. Como ejemplo cabe citar la Ley 47/2003, General Presupuestaria y la Ley 57/2003, de Medidas para la Modernización del Gobierno Local. Ésta última promulga que las Entidades Públicas están obligadas a informar sobre el coste de los servicios que prestan así como a llevar a cabo los controles de eficacia y eficiencia.

Esta misma idea transmite el Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales que, publicado en 2004, incluye diversas referencias de las que se deduce la necesidad de calcular de forma fiable el coste de los servicios públicos, para la adecuada fijación de tasas, precios públicos y contribuciones especiales y llevar a cabo el control de eficiencia.

Todo ello desemboca a una dualidad llamativa, ya que al tiempo que la normativa vigente incide en la búsqueda de la eficiencia y la necesidad del control de los costes en los Organismos Públicos la realidad es que la contabilidad analítica es una excepción en el ámbito de las Entidades Públicas.

Por otra parte, muchas de las iniciativas que en este ámbito se han llevado a la práctica, han centrado el perímetro de estudio en la adscripción de los diferentes recursos consumidos por el área que ofrece el servicio a la ciudadanía. Por tanto, este coste incluirá conceptos tanto directos como indirectos pero únicamente del área prestataria del servicio, obviándose así los relativos a la estructura de la entidad pública que no tenga una relación directa con el usuario final. Estos componentes serían básicamente el coste de las actividades de las áreas internas o lo que en el ámbito de este trabajo denominamos Servicios Centrales.

En nuestra opinión, si el gestor quiere tener una imagen lo más real posible del coste de los servicios prestados por su organización, el coste de las actividades desarrolladas por los servicios centrales deben incluirse, con la debida separación, dentro del coste total del servicio.

Por ello, en las páginas que siguen abordamos el cálculo del coste total de servicios públicos municipales, basándonos en la experiencia empírica de los autores como miembros del equipo de trabajo que, auspiciado por la Federación Española de Municipios y Provincias (FEMP), tiene el encargo del diseño de modelo de cálculo de costes y elaboración de baterías de indicadores de gestión de entidades municipales, y en el que en el último año hemos introducido el cálculo y diseño de los flujos de los recursos consumidos por los servicios centrales.

2. EL CÁLCULO DE COSTES DE LOS SERVICIOS PÚBLICOS MUNICIPALES: ASPECTOS GENERALES.

El proceso de formación del coste en cualquier organización se inicia con la incorporación de los factores productivos al proceso productivo y finaliza con la obtención de los bienes y servicios que constituyen el objetivo de la misma.

Desde una perspectiva orgánica, el análisis de dicho proceso se desarrolla diferenciando tres fases: clasificación de los elementos de coste que se consumen en el proceso productivo, localización de los mismos en los centros de coste e imputación de los costes generados en el periodo a los bienes y servicios finales, que en el caso que nos ocupa, serían los servicios públicos municipales.

Elementos, centros y actividades constituyen los elementos que vamos a considerar en virtud de que este trabajo pretende exclusivamente mostrar el proceso de cálculo de costes, por tanto, obviaremos referencias a otros componentes del modelo y cálculos derivados de la información de salida del sistema como los elementos de ingreso, márgenes, resultados o indicadores de gestión.

El modelo de cálculo de costes debe permitir llegar al coste total de los servicios públicos prestados por el ayuntamiento en cuestión, proporcionando información sobre los sucesivos estratos en que dicho coste se ha ido construyendo, en virtud de los diferentes tipos de actividades que han sido requeridas para su obtención, por lo que para llegar al cálculo del coste del servicio se hace necesario el cálculo previo del coste de las actividades desarrolladas, independientemente de que éstas intervengan de manera mediata o inmediata a su consecución.

Por otra parte, consideramos que debe adoptarse un sistema de costes orgánico, habida cuenta que, amén de mostrar la participación de los centros de coste en la obtención del servicio, la localización del coste de los factores facilita el cálculo del coste de las actividades a partir de aquellos, evitando en ocasiones la aplicación de criterios de distribución menos objetivos.

Además, dada la heterogeneidad de las entidades a las que va referido en cuanto a competencias y formas de organización, el modelo debe ser lo suficientemente flexible para que pueda ser adaptado a cualquier entidad municipal, generando la información demandada por los diferentes niveles de la organización.

Respecto al proceso de implantación, este debe llevarse a cabo en sucesivas etapas comenzando con el análisis en profundidad de los servicios prestados por el ayuntamiento y los procesos que son necesarios para llegar a obtenerlos, definiendo tanto las actividades que son precisas para su obtención como la participación de los centros de coste en el desarrollo de las mismas.

En esta primera fase será preciso atender a los siguientes aspectos:

- Catálogo de los servicios públicos que constituyen la razón de ser de la entidad y el objeto de coste final.
- Catálogo de centros de coste para cada área de actividad de la organización clasificados según la naturaleza de actividades que desarrollan y su forma de participación en el proceso productivo.
- Catálogo de las actividades específicas desarrolladas por los centros para la prestación de cada servicio.
- Catálogo de los elementos de coste que definen los recursos consumidos en los centros para la realización de las actividades con las que se obtiene el servicio final.

En una segunda fase, se detallan las relaciones existentes entre elementos, centros y actividades, relaciones que permiten establecer las formas de participación de dichos componentes en la obtención final del servicio público. Con relación a este aspecto se deberá considerar:

- Relaciones entre elementos de coste y centros/actividades que los consumen.
- Relaciones entre centros y las actividades que realizan.
- Relaciones entre actividades no finalistas y los centros de coste beneficiarios de sus prestaciones.
- Relaciones entre actividades no finalistas y actividades finalistas a las que prestan apoyo.

- Relaciones entre las actividades y el servicio público final.
- Establecimiento de criterios de distribución e inductores en los casos en que las relaciones establecidas no sean directas.

Por último, en virtud de las relaciones y criterios establecidos con anterioridad, la fase de cálculo permite la asignación de los factores consumidos a centros y actividades llegando a la construcción del coste final de centros y actividades, así como, del servicio público, objetivo de coste final. En esta fase se determinarán los siguientes estratos de que se compone el coste total:

- Coste primario de centros y actividades obtenido a partir de la asignación de los elementos de coste a centros y actividades.
- Coste secundario de centros y actividades: consecuencia del reparto del coste de las actividades auxiliares y de dirección operativa a centros y actividades receptoras de dichas prestaciones.
- Coste total de centros: agregado del coste primario y el coste secundario del centro.
- Coste operativo de las actividades: agregado del coste primario y secundario de actividades.
- Coste funcional: agregado del coste operativo y del coste de los servicios generales de las áreas que constituyen el coste de las actividades de dirección funcional.

Coste total: agregado del coste funcional y del coste de los servicios centrales del ayuntamiento que constituyen el coste de las actividades de dirección general.

3. EL CÁLCULO DE COSTES DE LOS SERVICIOS PÚBLICOS MUNICIPALES: COMPONENTES DEL MODELO

Como hemos establecido con anterioridad, independientemente de otros componentes a considerar en el modelo de costes, vamos a centrarnos en aquellos que nos conducen al cálculo del coste de los servicios municipales mediante su identificación con las fases en que se desarrolla el proceso productivo: elementos de coste, centros de coste y actividades.

- **Elementos de coste**

Se entiende por elementos de coste (IGAE, 2004: 33) aquellos recursos consumidos por la organización agrupados en categorías significativas según sus características económicas.

Dentro del proceso formativo del coste, la fase de clasificación implica la determinación, desde un punto de vista técnico (cantidad de factor consumido) y económico (coste de los factores consumidos), de todos y cada uno de los medios productivos que participan, directa o indirectamente, en la obtención del output final. Es decir, se trata de contestar a la pregunta de qué consume la organización

El tratamiento de los elementos de coste en la aplicación del modelo requiere considerar, al menos, los siguientes aspectos:

- Identificación de los factores consumidos.
- Medición de los consumos y su valoración.
- Determinación, en su caso, de criterios de asignación de elementos de coste a objetivos de coste.

Con relación al primer aspecto, se precisa la identificación de los elementos de coste y su clasificación en categorías que, en función de su naturaleza, presente un nivel de desglose tal que permita su posterior asignación a objetos de coste.

En segundo lugar, respecto a la medición y valoración de los elementos de coste, se hace necesario acudir a otros subsistemas de información dentro del propio ayuntamiento, fundamentalmente a la contabilidad presupuestaria. Con relación a este aspecto, reclasificamos los elementos de coste en presupuestarios —aquellos cuyo importe puede obtenerse de la liquidación presupuestaria— y extrapresupuestarios —aquellos cuyo importe debe obtenerse bien de otras fuentes de información bien con cálculos internos—.

El último aspecto a considerar se relaciona con el proceso de asignación del coste de los factores a objetivos de coste, fundamentalmente a centros y actividades. Para ello, dichos elementos se reclasificarán en directos o indirectos dependiendo de que resulte o no factible determinar con cierta exactitud el consumo que de dichos elementos haya hecho el correspondiente portador.

No obstante lo anterior, es necesario señalar que la valoración de los recursos obtenida a partir de la liquidación presupuestaria puede no ser suficiente para cumplir con esta fase de asignación de

elementos de coste, por lo que se hace necesario completar dicha información. Así por ejemplo, los diversos conceptos retributivos que forman el coste de personal no aparecen con el suficiente grado de detalle dentro de la liquidación presupuestaria. Si no se acudiera a otros sistemas de información, en este caso al de gestión de personal, la asignación del coste no se realizará de forma correcta, ya que no todos los conceptos retributivos se comportan de la misma manera con relación al objeto de coste.

- **Centros de coste**

La siguiente fase dentro del proceso formativo del coste es la de localización que consideramos de crucial importancia tanto para posibilitar una adecuada imputación del coste a los portadores como para facilitar el adecuado control de la actividad desarrollada en la entidad.

En esta fase intermedia, el protagonismo recae sobre los centros de coste que define la IGAE (2004: 87), como cada uno de los lugares donde se llevan a cabo las actividades necesarias para la consecución de las funciones que tiene asignada la organización.

La identificación de los centros de coste permite el conocimiento de quién consume en la organización, así como la medida en que cada centro de coste ha contribuido a la incorporación de valor añadido en el proceso de formación del coste de la prestación y, en el caso de que se hayan fijado estándares, comprobar las posibles ineficiencias en que cada centro incurre.

La propia estructura organizativa del organismo en unidades, divisiones, secciones o departamentos que, dirigidos por un responsable, se ocupan de una o varias prestaciones puede suponer un primer acercamiento a la identificación de los centros de coste. En este sentido, pensamos que, en la medida de lo posible, la identificación de los centros de coste debe asimilarse a la propia estructura organizativa del ente, llevando a cabo el desglose de las unidades orgánicas en función de las posibilidades de obtención de información para el cálculo del coste de dichos centros y de la utilidad obtenida con dicho cálculo. De esta manera, cuanto mayor sea el grado de desagregación de los centros de coste, más preciso será el proceso de asignación a las prestaciones de los costes acumulados en ellos.

Los centros de coste se clasificarán, al menos, en función de su naturaleza y participación en el proceso de formación del coste. De ambas clasificaciones podemos obtener la siguiente tipología de centros de coste:

- **Centros operativos.** Son aquellos que se crean con el fin de prestar servicios a la ciudadanía en cada una de las áreas de actividad del ayuntamiento: seguridad, servicios sociales, deportes,

cultura, medio ambiente, etc.

En cada una de las delegaciones o concejalías se definen grandes grupos de centros bajo la denominación de áreas o servicios y éstos, a su vez, se desagregan en unidades orgánicas tales como secciones o negociados encargados de prestaciones homogéneas de su ámbito de competencia.

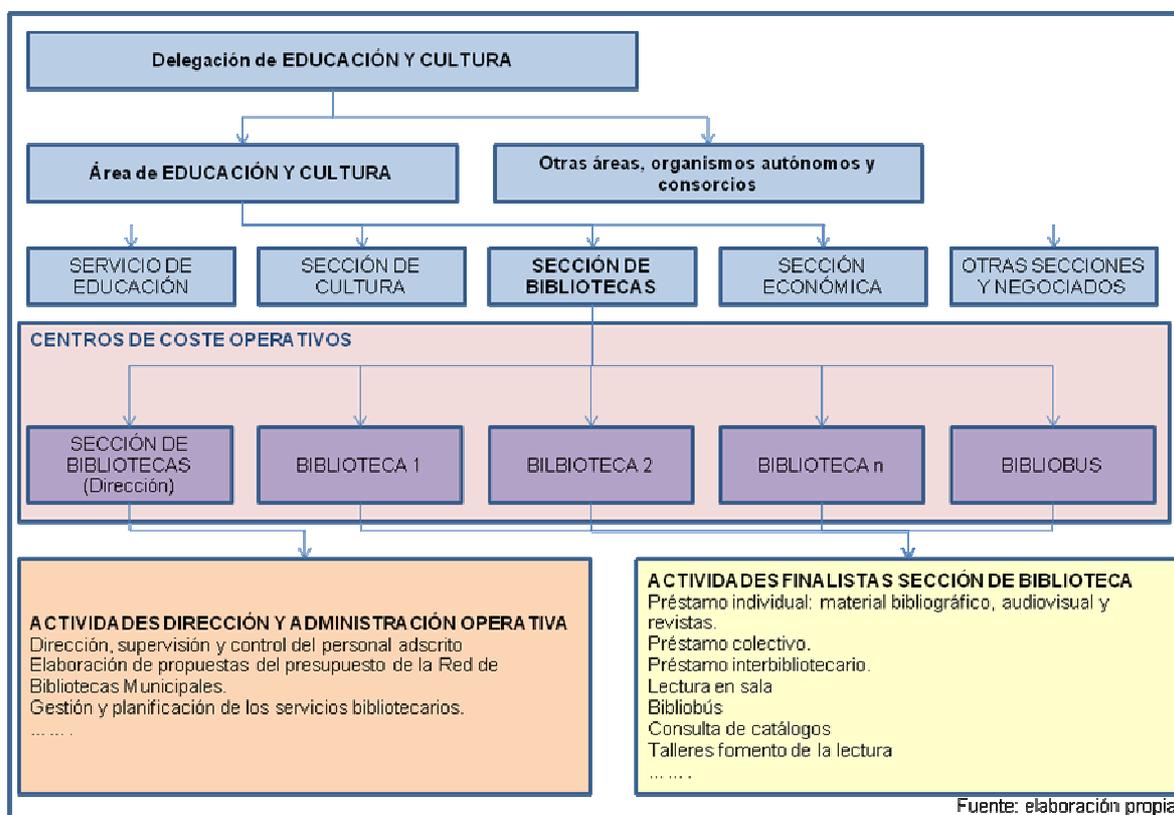
Estos últimos son los centros de coste operativos, per se, o bien desagregados en otros de orden inferior que podrían no contemplarse en la estructura organizativa del ayuntamiento. La mayoría de ellos realiza actividades necesarias de manera inmediata o mediata en la prestación del servicio, siendo calificados, por tanto, como centros de coste finalistas o auxiliares.

Sin embargo, también se realizan a este nivel determinadas tareas de coordinación, supervisión, organización, administrativas, etc. que, sin ser necesarias directamente para la obtención de la prestación final, sí lo son para el adecuado funcionamiento de los centros desde los que se presta, estas actividades las hemos denominado de dirección y administración operativa (actividades DAO).

Generalmente no se crean unidades orgánicas para el desarrollo de estas tareas sino que son actividades internas del propio centro operativo. Si existen de manera independiente los consideraremos, por el tipo de actividad que desarrollan, como centros de dirección y administración operativa, aunque por su necesidad para el proceso productivo, su tratamiento será equivalente al de los centros auxiliares. En caso contrario se tratará de centros mixtos principal-dirección y administración operativa (DAO).

Como ejemplo, en la figura 1 se muestran las actividades desarrolladas por algunos centros de coste operativos, tanto principales como de dirección operativa, en la Sección de Bibliotecas del Área de Educación y Cultura de un ayuntamiento.

Figura 1. EJEMPLO DE CENTROS DE COSTE OPERATIVOS



- Centros de dirección y administración funcional (Centros DAF): son aquellos que realizan actividades de dirección y administración propias de un área de actividad. En estos se incluyen las direcciones de concejalías-delegadas creadas para el desarrollo de prestaciones al ciudadano, las direcciones de áreas y de servicios, incluyendo, en su caso, las direcciones de organismos autónomos locales.

Las actividades desarrolladas por los centros de dirección y administración funcional (Centros DAF) se llevan a cabo en cada una de las áreas de gobierno, con carácter general para la coordinación de los servicios que le son propios.

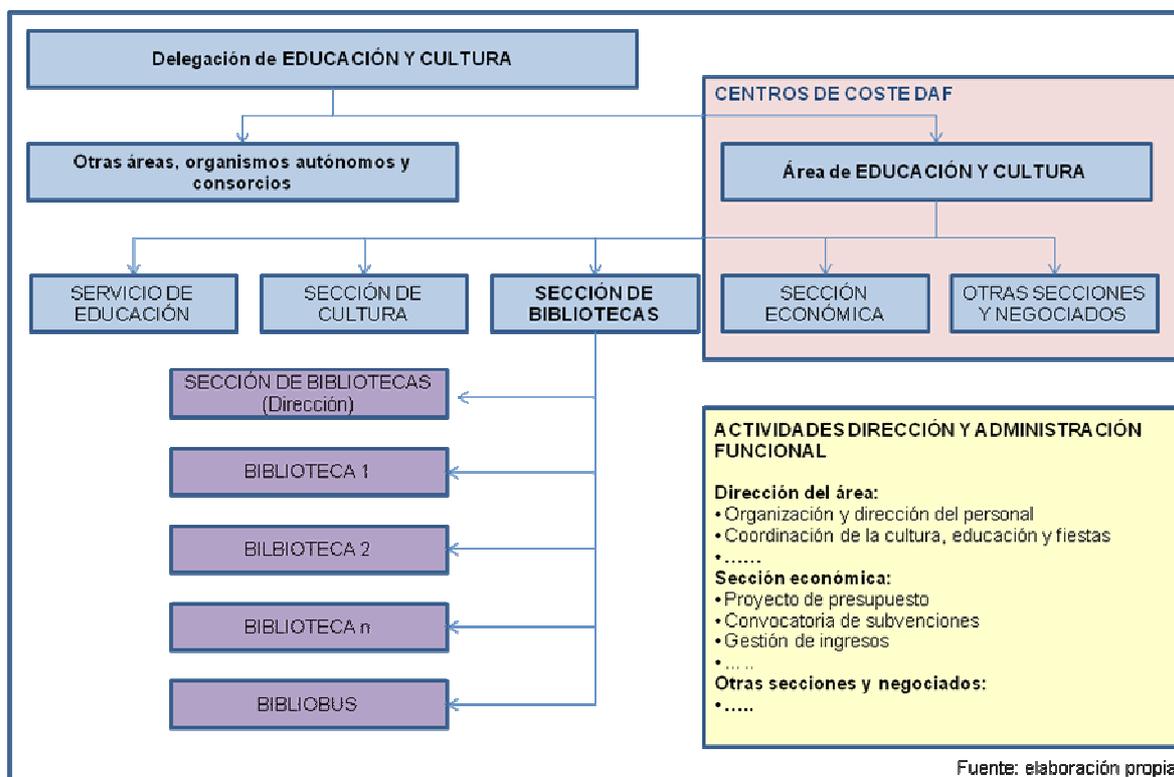
Adicionalmente, encontramos en ocasiones, dentro de estas áreas de gobierno, otras unidades orgánicas encargadas de tareas específicas propias de la administración de los servicios y subordinados a la dirección del área. Estos centros pueden ser secciones o negociados dedicados a actividades de contrataciones, compras, tesorería, contabilidad, presupuestos, recursos humanos, etc. La creación de estas unidades se puede llevar a cabo a nivel de concejalía, de dirección de área o de dirección de servicio, a los cuales estarían subordinadas.

Entre estas actividades, tanto si se desarrollan a nivel de la dirección de área o servicio o a través de secciones o negociados, podemos citar, a modo de ejemplo:

- Diseño y gestión de políticas y planes generales de actuación.
- Coordinación de los servicios propios.
- Asesoría técnica, jurídica y administrativa.
- Gestión y seguimiento de las actividades económico-administrativas del área o del servicio.
- Gestión y seguimiento de compras y contrataciones.
- Elaboración y control del presupuesto.
- Contabilidad.
- Organización y dirección del personal adscrito a la concejalía, área o servicio.
- Coordinación y seguimiento de las unidades orgánicas subordinadas.

Siguiendo el ejemplo de la figura anterior, en la figura 2 se muestran los posibles centros DAF en el Área de Educación y Cultura de un ayuntamiento tipo y las actividades que desarrollan.

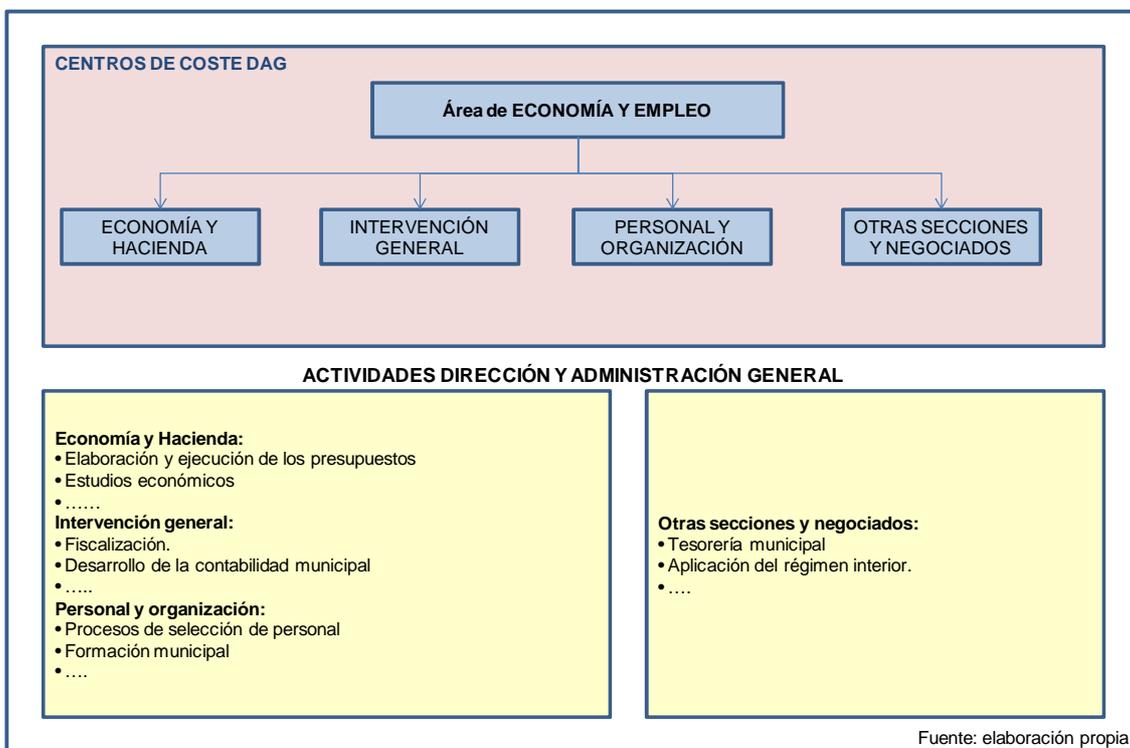
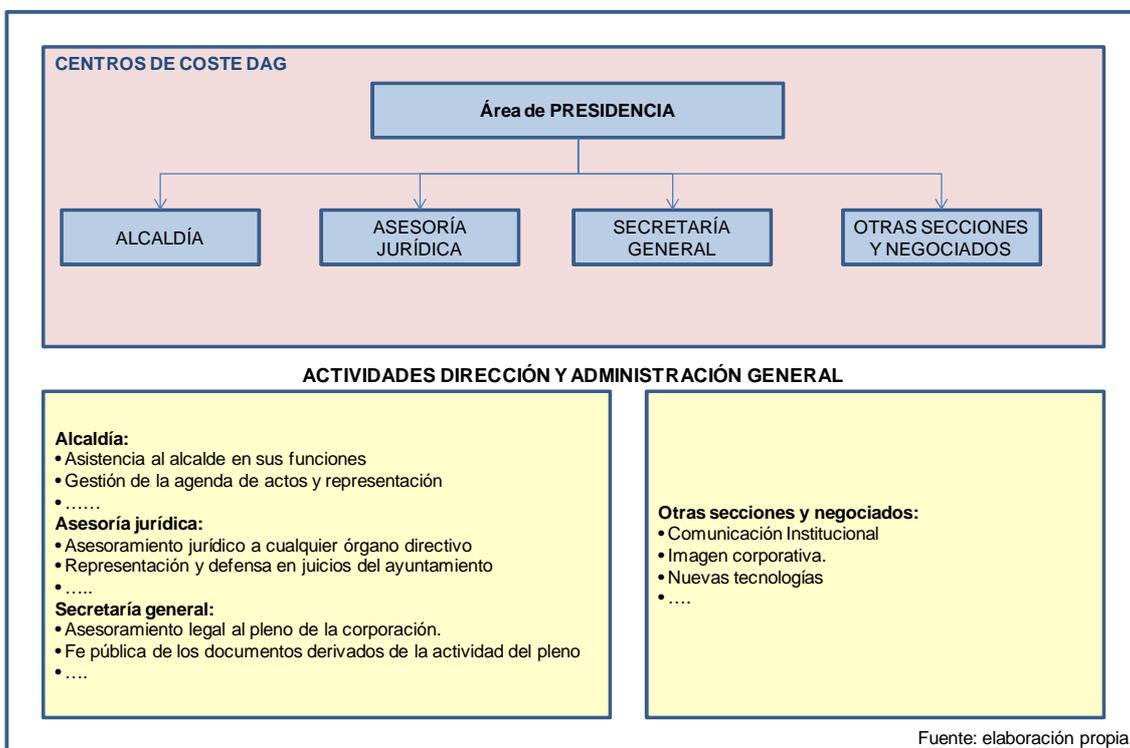
Figura 2. EJEMPLO DE CENTROS DE COSTE DE DIRECCIÓN FUNCIONAL



- Centros de dirección y administración general (Centros DAG): son aquellos centros de coste que desarrollan actividades de dirección y administración comunes a todas las áreas de actividad municipal. Es decir, realizan las tareas propias de su denominación, a nivel general, encargándose de coordinar la actividad de otros centros dependientes de él o de realizar actividades de tipo administrativo o general que permiten el funcionamiento del ayuntamiento.

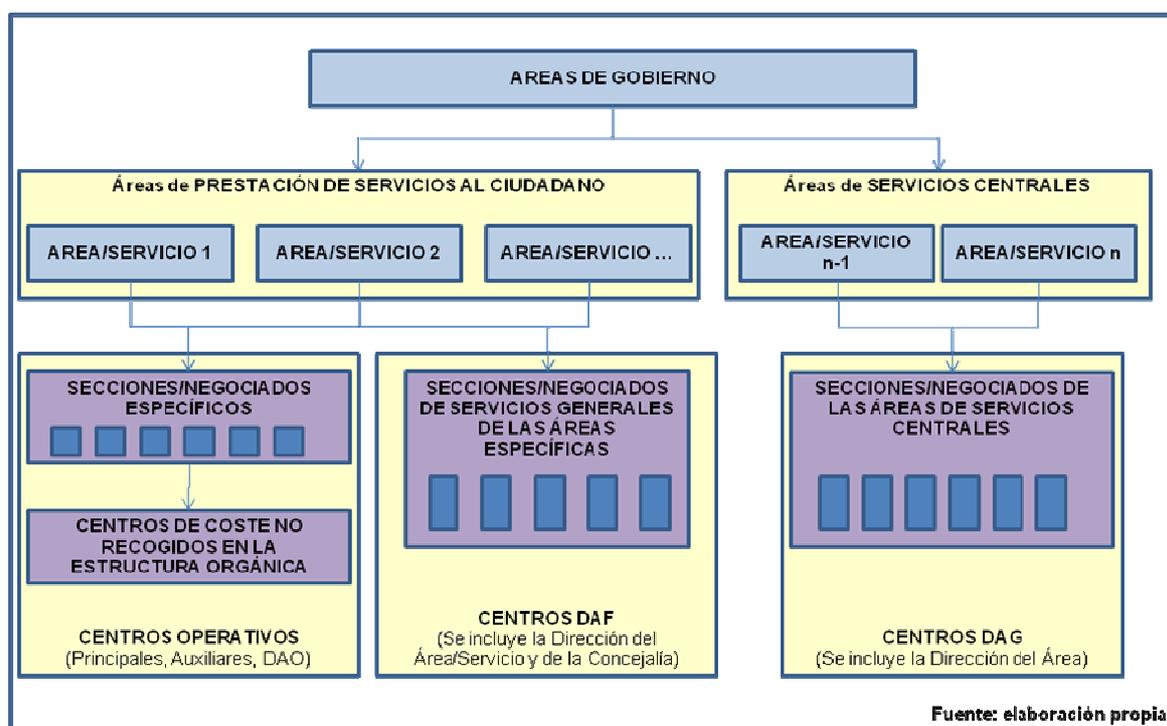
Son precisamente a este tipo de centros a los que habitualmente nos referimos dentro de un ayuntamiento como servicios centrales. Dichos centros no tienen que pertenecer necesariamente a un área exclusiva de gobierno dentro del ayuntamiento, sino que pueden quedar integrados en varias de ellas. Como ejemplo de este tipo de centros tenemos: Alcaldía, Intervención General Municipal, Economía y Hacienda, Régimen Interior, etc.

Figura 3. EJEMPLOS DE CENTROS DE COSTE DE DIRECCIÓN GENERAL



En base a todo lo anterior, cualquier ayuntamiento debe definir sus centros de coste de acuerdo a su estructura particular si bien, con carácter general, éstos se podrían identificar de la manera que se muestra en la figura 4 adjunta.

Figura 4. CENTROS DE COSTE EN AYUNTAMIENTOS



- **Actividades y Servicios**

La última fase del proceso formativo del coste consiste en imputar el coste de los elementos consumidos a los correspondientes portadores, éstos cumplen la función de acumular la valoración del consumo total de bienes y servicios que integran el producto o servicio final. Si bien los centros de coste cumplen también la función atribuida a los portadores de coste, de cara a este trabajo consideraremos como objetivo de coste último, exclusivamente, el de los servicios públicos municipales, dado que éstos constituyen la razón de ser de la entidad.

Por tanto, es necesario identificar, en primera instancia, cuales son los servicios prestados por la organización y, posteriormente, qué actividades se desarrollan para su obtención y los centros desde los que se realizan, analizando su participación como actividades finalistas o intermedias en el proceso productivo.

La nueva estructura presupuestaria de las entidades locales realiza una ordenación de los créditos en

función de la naturaleza de los servicios, a partir de la cual cada ayuntamiento llevará a cabo la desagregación de los grupos de programas en programas y subprogramas que recogerán las diversas prestaciones de servicios de su competencia.

Cuanto mayor sea el desglose de actividades para cada programa/subprograma más fácilmente podrán identificarse los servicios finales y la imputación del coste de los factores consumidos para su obtención. Véase, como muestra el Anexo 1, el desglose que podría llevarse a cabo, por ejemplo, en un Área o Servicio de deportes municipal

Por otro lado, opcionalmente, el ente local podrá agregar la clasificación orgánica en función de su estructura organizativa, si bien entendemos que aquella, en principio dado el nivel de desglose actual, sólo aporta información sobre qué unidades organizativas gestionan los programas pero no qué unidades intervienen en el desarrollo de las actividades que integran los servicios, sobre todo en los casos en que secciones, negociados o departamentos dependientes de varias áreas contribuyen a la obtención de los bienes y servicios finales.

La confección de un catálogo de servicios dentro de cada programa junto con el mapa de procesos debe servir para la identificación de las actividades que son requeridas para la obtención del servicio final, las cuales podrán desarrollarse por uno o varios centros con independencia del área o servicio al que corresponda.

Las actividades que vamos a considerar², en paralelo a los centros de coste definidos con anterioridad serán³:

- Actividades finalistas: contribuyen de manera directa e inmediata al proceso de formación del coste de los servicios prestados por el ayuntamiento.
- Actividades auxiliares: aquellas actividades de apoyo que, sin formar parte de manera inmediata o directa del proceso de prestación del servicio, se consideran necesarias para su desarrollo.

² No tendremos en cuenta la posible existencia de actividades Anexas, Trabajos realizados por el organismo para su inmovilizado (TROPI), Subactividad u Organización, dado que con respecto al cálculo de costes, las dos primeras tendrían el mismo tratamiento que actividades finalistas, mientras que para las dos últimas podría considerarse la no absorción de costes de actividades DAF y DAG.

³ Ejemplos de estas actividades pueden verse en las figuras 1, 2 y 3 anteriores.

- Actividades de dirección y administración operativa (DAO): actividades de dirección y administración de los centros que prestan actividades finalistas, son actividades de dirección, gestión y coordinación específicas de las actividades finalistas.
- Actividades de dirección y administración funcional (DAF): realizadas dentro de un área de gobierno con carácter general para la coordinación de los servicios que le son propios.
- Actividades de dirección y administración general (DAG): realizadas, con carácter general, para todas las áreas de gobierno de la entidad, su coste se afectará al coste total de las actividades finalistas, anexas o TROPI.

4. EL CÁLCULO DE COSTE TOTAL DE LOS SERVICIOS PÚBLICOS MUNICIPALES

El proceso de cálculo del coste total de los servicios municipales se va a desarrollar en los siguientes estratos:

- Cálculo del coste primario y secundario que componen el coste operativo.
- Cálculo del coste funcional a partir del reparto del coste de las actividades de los servicios generales de las diversas áreas.
- Cálculo del coste total a partir del reparto del coste de las actividades de los servicios centrales del ayuntamiento.

El coste operativo de los servicios públicos: reparto del coste de actividades auxiliares y de dirección y administración operativa.

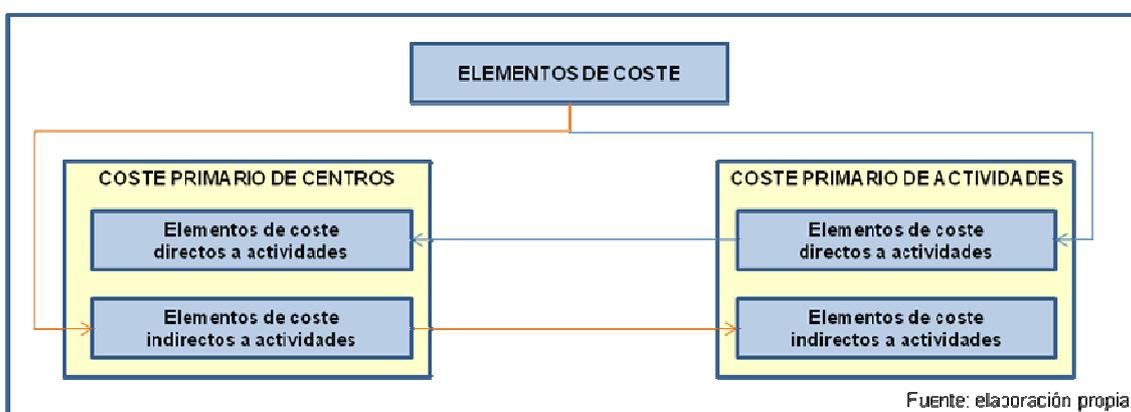
El cálculo del coste operativo de los servicios públicos comienza con la asignación de los elementos de coste, que se lleva a cabo a través del siguiente proceso:

- 1) Elementos de coste directos a actividades: asignación directa a la actividad que los consumen y a los centros que realizan dichas actividades.
- 2) Elementos de coste indirectos a actividades, pero directos a centros: asignación directa a los centros en que se consumen, y reparto a las actividades del centro en que se consumen a través del inductor definido en la segunda fase.

- 3) Elementos de coste indirectos tanto a centros como a actividades: asignación del coste a los centros con criterios de reparto y desde éstos a las actividades que consumen dichos recursos también con criterios de reparto.

El agregado de los elementos de coste, tanto directos como indirectos, conforma el coste primario de centros y actividades, como se muestra en la figura 5. En caso de tratarse de centros/actividades auxiliares sobre las que no repercutan costes de otros centros/actividades auxiliares, dicho agregado conforma el coste total de los mismos.

Figura 5. COSTE PRIMARIO DE CENTROS Y ACTIVIDADES



Posteriormente, se llevará a cabo la asignación del coste de los centros/actividades auxiliares y de dirección y administración operativa a los perceptores de sus costes definidos en la segunda fase y en base a los criterios o inductores que proceda según los casos, obteniéndose el agregado definido como coste secundario.

El agregado del coste primario y secundario de centros compone el coste total de los mismos. En caso de que las actividades auxiliares no puedan relacionarse directamente con las finalistas, el coste de aquellas se distribuirá entre las receptoras desde el coste secundario de los centros.

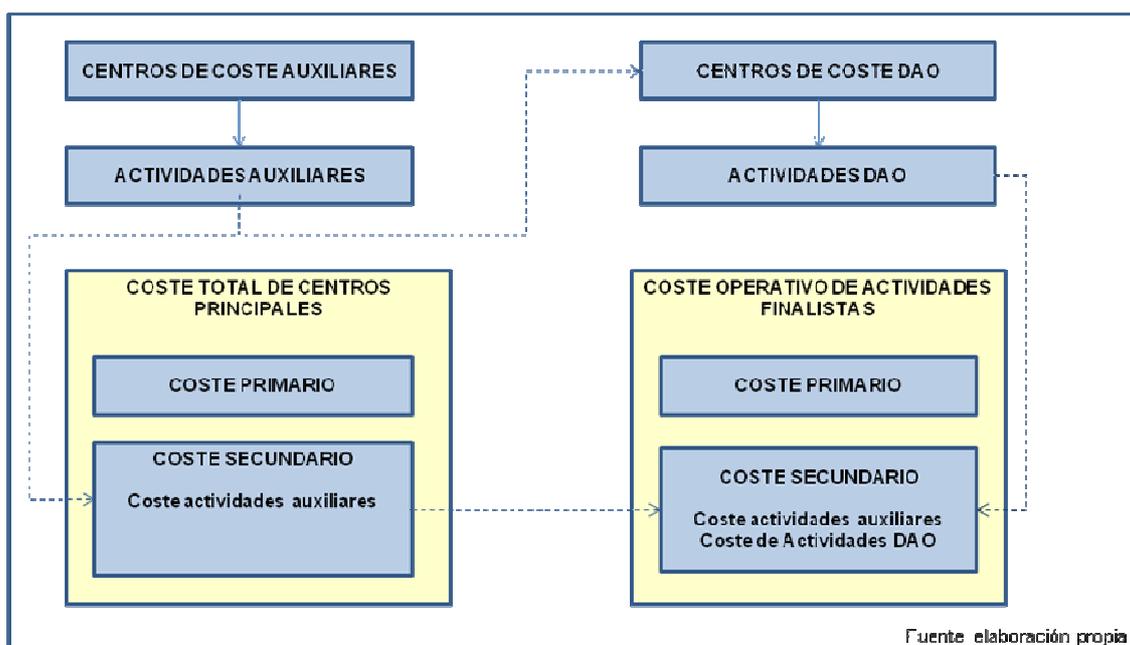
La formación del coste operativo de los servicios públicos municipales resulta de agregar al coste primario, obtenido de la identificación del coste de los elementos vinculados a su ejecución, el coste secundario, que resulta del reparto del coste de actividades que constituyen prestaciones internas necesarias para la obtención del servicio final, es decir, actividades de carácter auxiliar y actividades de dirección y administración operativa.

Por lo que respecta a las posibilidades de asignación directa tanto de elementos a centros y actividades como de las actividades auxiliares, ésta va a depender del nivel de desglose alcanzado en el catálogo de actividades. Por ejemplo, podemos encontrar una relación directa entre un elemento de coste y un grupo de actividades pero no entre aquel y las actividades individuales que componen el grupo, en

cuyo caso la asignación se realiza directamente al agregado de actividades produciéndose la distribución a través de un criterio entre actividades de nivel superior y las de nivel inferior.

El proceso de asignación para alcanzar ambos agregados, coste total de centros y actividades, se muestra en la figura 6.

Figura 6. COSTE TOTAL DE CENTROS Y COSTE OPERATIVO DE ACTIVIDADES

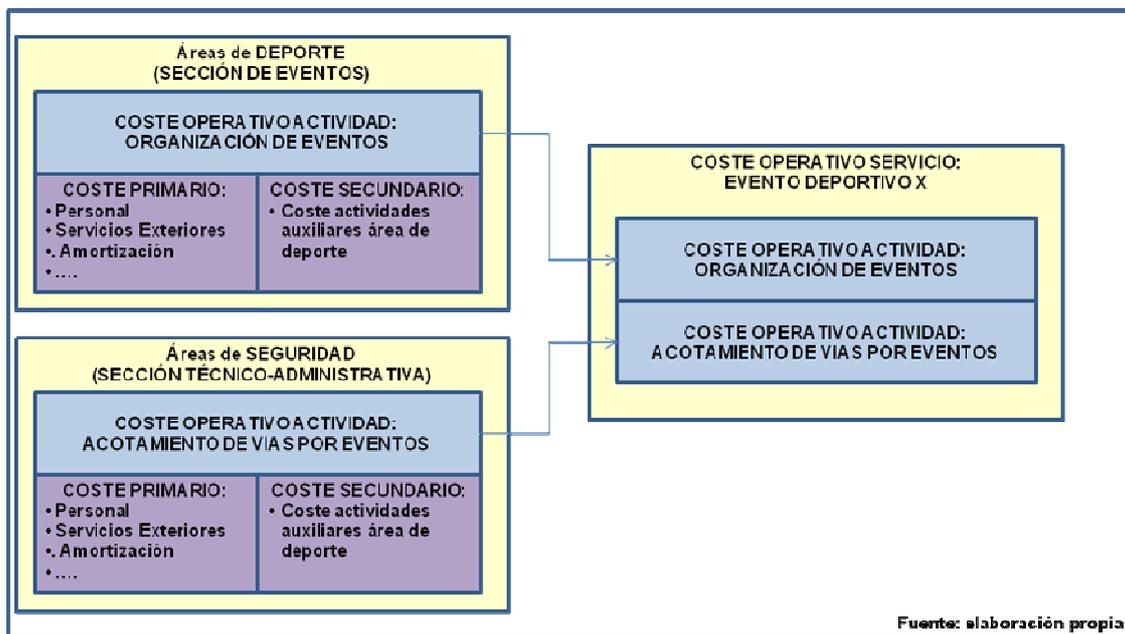


Especial interés revisten lo que denominamos costes transversales⁴, que son los recursos consumidos en otros departamentos o en otras áreas o servicios en actividades necesarias para la obtención del servicio final. Se refieren a la actuación de varias áreas de actividad en la prestación de un único servicio, véase por ejemplo, el control del tráfico por la policía local (área de seguridad) para la celebración de un evento deportivo (área de deportes) o bien, la realización de informes por parte del servicio de extinción de incendios (área de seguridad) en la concesión de una licencia de primera ocupación (área de urbanismo).

En ambos casos, el área de seguridad interviene de manera inmediata en la obtención del servicio final por lo que el cálculo del coste operativo de dicho servicio (evento deportivo o licencia urbanística) sería el resultado de agregar los procedentes de las actividades desarrolladas en ambas áreas, tal como muestra a modo de ejemplo la figura 7.

⁴ En la terminología utilizada por el grupo de trabajo de la FEMP encargado del proyecto de implantación de sistemas de costes e indicadores de gestión en la administración local española.

Figura 7. EJEMPLO DE COSTES TRANSVERSALES



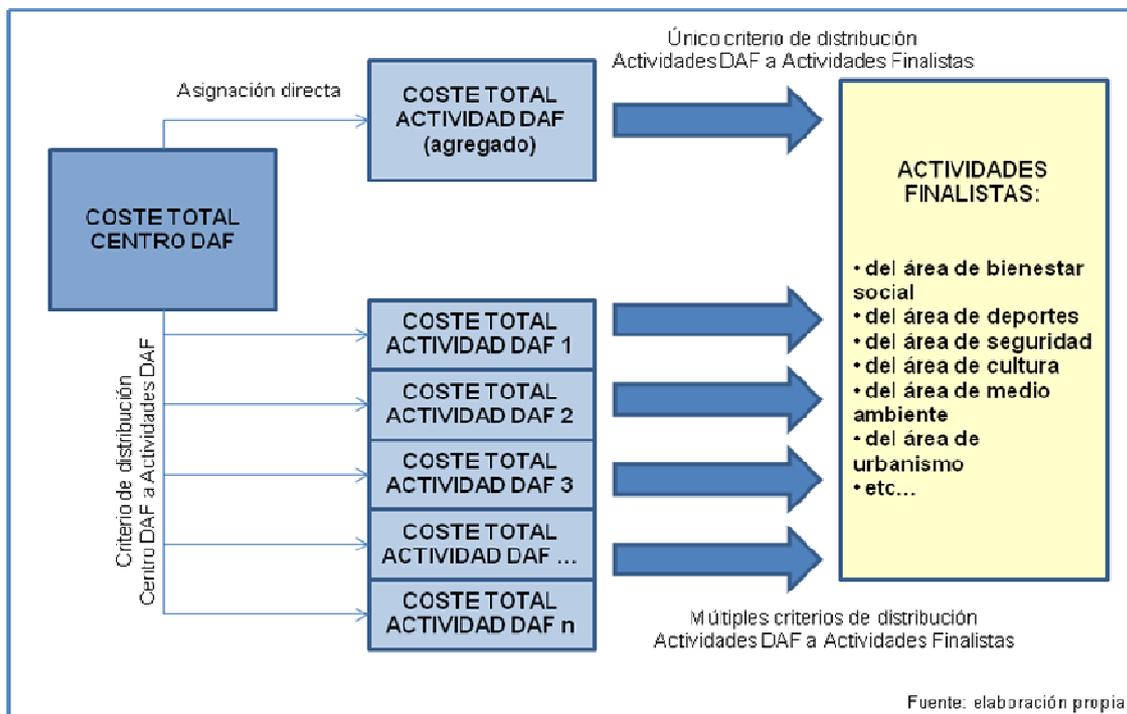
El coste funcional de los servicios públicos: Coste de los servicios generales de áreas.

Los diferentes niveles a los que pueden llevarse a cabo las actividades DAF (véase la figura 2), dificultan el cálculo de costes de los servicios propios de la concejalía. La propia estructura organizativa implica imputar, en primer lugar, el coste de aquellas actividades de nivel superior, es decir, el coste de actividades de dirección funcional a nivel de concejalía al resto de nivel inferior y así sucesivamente hasta llegar al último nivel en que se haya estructurado el área hasta alcanzar el coste total de las actividades DAF. Finalmente dicho coste se asignará a las diversas prestaciones finales, componiendo, junto con el coste operativo, el coste funcional del servicio municipal.

Por otra parte, estas actividades se realizan con carácter general y no para un centro o una prestación final concreta, por lo que su asignación directa es prácticamente inviable siendo necesaria la elección de algún criterio de reparto que permita su distribución entre las diversas prestaciones receptoras de sus costes.

Así, debe determinarse si las diversas actividades desarrolladas por el centro DAF repercuten sobre las mismas o distintas actividades finalistas. En el primer caso, el coste del Centro DAF sería equivalente al coste de la actividad DAF agrupada, no siendo necesaria su desagregación. En el segundo caso, se deben establecer diversos grupos de actividades DAF dentro de cada centro en función de las actividades finalistas que deben absorber sus costes. Todo ello puede verse en la siguiente figura:

Figura 8. DISTRIBUCIÓN DE ACTIVIDADES DAF A ACTIVIDADES FINALISTAS



Con relación a la elección de criterios de distribución a usar, creemos conveniente que (puesto que el principal componente del coste es generalmente el de personal y en base a la experiencia de los autores) desde cada una de las unidades orgánicas se determinen porcentajes de trabajo o tiempos de dedicación al menos para centros finalistas o bien centros DAF de nivel inferior⁵. Esto implicaría agregar un estrato más al coste total de los centros, quedando finalmente como agregado del coste operativo (coste primario más el coste de centros auxiliares) y del coste de actividades DAF.

Por tanto, el coste total de un centro o actividad DAF de orden inferior sería el resultado de agregar a su coste operativo, en su caso, el coste DAF de actividades DAF de orden superior. Una vez obtenido dicho coste total de centros o actividades DAF, este se repercutirá a las actividades finalistas para determinar el coste funcional de las mismas.

El coste total de los servicios públicos municipales: coste de los servicios centrales.

Conocido el coste funcional de las actividades finalistas, la última fase para la determinación del coste total del correspondiente servicio municipal se concreta en el reparto de coste total de las actividades DAG, es decir, distribuir el coste total de las actividades que, dentro del Ayuntamiento, forman lo que hemos denominado servicios centrales.

⁵ Cuando esto no sea posible, se utilizará en su lugar, como criterio de reparto, el coste operativo de cada una de las actividades/centros.

La experiencia nos dice que cuando se calcula el coste de algún servicio prestado por un ayuntamiento se llega, generalmente, al coste operativo y a lo sumo al coste funcional. Raramente se alcanza, desde un punto de vista práctico, el coste total del servicio. Es por ello, que en esta parte del trabajo avanzamos precisamente, basándonos en nuestro bagaje práctico, en esta última fase del cálculo del coste total del servicio final.

Abordamos las siguientes cuestiones:

- Identificación de los Centros que conforman los servicios centrales de un ayuntamiento y determinación de su coste.
- Identificación de las actividades desarrolladas por estos servicios centrales y determinación de su coste.
- Imputación del coste de estas actividades DAG a centros/actividades finalistas.

En primer lugar, la problemática relativa a la delimitación del perímetro de lo que, en páginas anteriores, hemos definido como centros DAG se debe haber abordado en una fase inicial cuando se hace en profundidad el estudio previo de la estructura organizativa del ayuntamiento. En dicha fase, además, se ha de nombrar a las distintas personas que, con relación a cada centro de coste, sirvan de interlocutores con el equipo de trabajo que implanta el sistema de costes en el ayuntamiento.

En la medida de lo posible, hay que identificar la estructura orgánica del presupuesto con los centros de coste anteriormente definidos. Sin embargo, el escaso desarrollo que generalmente presenta dicha estructura impide una asociación inmediata, lo que implica el que dicha estructura deba desagregarse aún más, representando esta cuestión un valor añadido para la organización dentro del cálculo de costes.

Para no ser reiterativos, ejemplos de este tipo de centros pueden verse en la figura 3. De igual modo, para la localización de los elementos de coste en estos centros nos remitimos a lo tratado en los anteriores apartados.

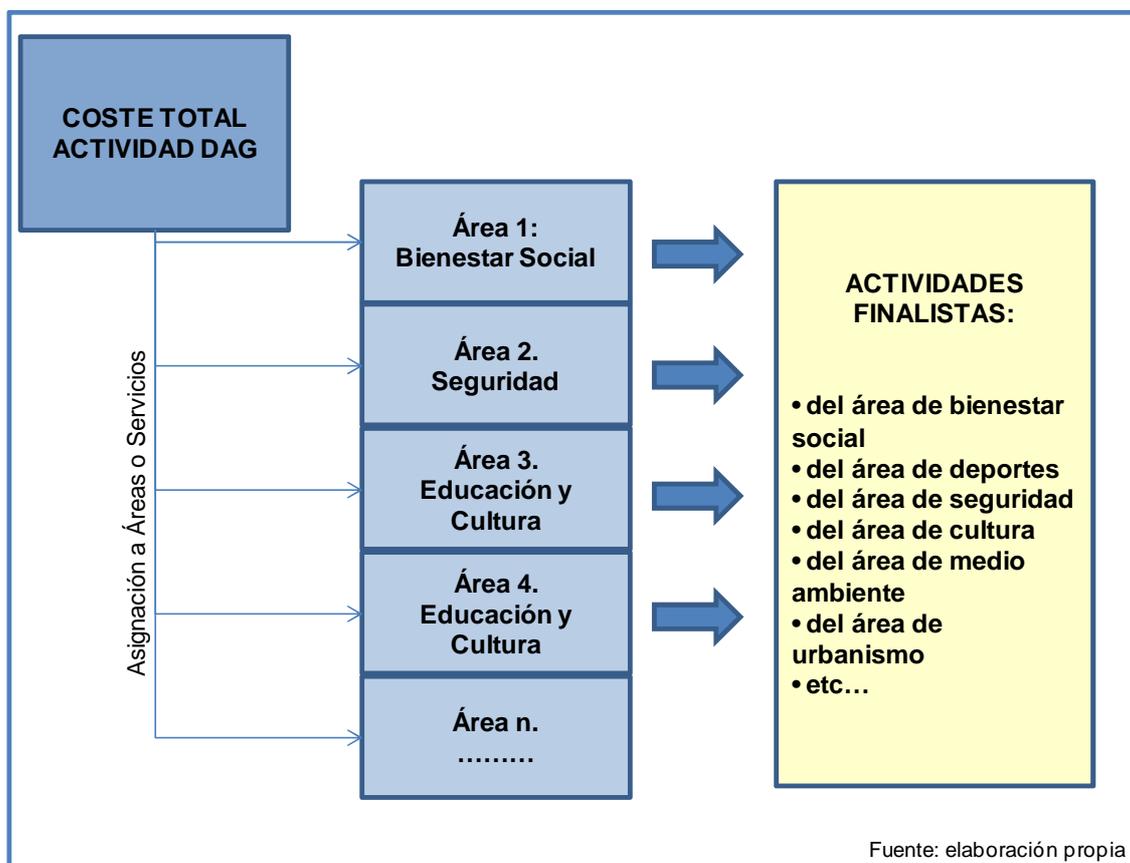
La segunda cuestión a abordar es la determinación de las actividades DAG. En este sentido, lo primero que se ha de elaborar es un listado teórico de actividades desarrolladas por estos centros para posteriormente contrastarlo con los interlocutores municipales nombrados en la fase anterior. De esta manera se obtiene una relación real de actividades de estos centros. Además, dicho contraste nos permite afinar aún más en la determinación de las clases de centros, en el sentido de que algunos centros tipificados exclusivamente como centros DAG, tras este análisis han cambiado su categoría a centros mixtos (DAG-finalistas). Por ejemplo, el centro de coste que denominamos alcaldía, presenta actividades DAG (asistencia al alcalde en sus funciones, gestión de la agenda de actos, etc) y actividades finalistas (celebración de bodas civiles). Una vez elaborado el catálogo definitivo de

actividades DAG, procedemos a la determinación de su coste siguiendo las pautas marcadas en páginas anteriores.

La última cuestión a abordar es la imputación de estas actividades DAG a las actividades finalistas. Aquí se plantean dos problemas: por un lado la identificación de esas actividades finalistas beneficiarias de las actividades DAG y, por otro, el criterio de distribución a emplear.

Con relación al primer tema, se elaboró y distribuyó, entre los distintos interlocutores de los servicios centrales un modelo de recogida de información en el que debían cumplimentar (en base al listado de actividades de su competencia anteriormente definido), entre otras cuestiones, las actividades/centros/áreas beneficiarias. El caso óptimo sería que una actividad DAG se identificara con una o varias actividades finalistas, pero actualmente, en la mayoría de las ocasiones dicha identificación resulta prácticamente imposible, pues a lo más que se llega es a identificar el centro beneficiario o el conjunto de centros beneficiarios (área). Por ello, en estos casos habrá que realizar un doble reparto: de actividades DAG a centros o áreas y de éstas a actividades finalistas, como muestra la figura 9.

Figura 9. DISTRIBUCIÓN DE ACTIVIDADES DAG A ACTIVIDADES FINALISTAS



En cuanto a los criterios de distribución a utilizar y en base a la información disponible, se barajaron distintas posibilidades de reparto. Se optó finalmente, por ser más operativo y de fácil medición y control, por el criterio de personas equivalentes que realizaban actividades DAG. Para ello se utilizó el modelo de recogida de información anterior para recabar dichos datos. Así los interlocutores deberían plasmar, del personal encargado de desarrollar las actividades DAG, que porcentaje de tiempo dedicaban cada uno a las actividades/centros/áreas beneficiarias. En el caso de que la identificación sólo se pudiera hacer a nivel de centro/área beneficiaria, el criterio de reparto utilizado para distribuir este coste de actividades DAG localizado en el centro/área entre las actividades finalistas será el coste funcional de éstas.

5. A MODO DE CONCLUSIÓN.

Durante las dos últimas décadas han sido muchas las experiencias que, en materia de cálculo de costes se han realizado en diversas esferas de la administración pública. En el ámbito de la administración local, dichas experiencias se han realizado en la mayoría de las ocasiones de forma aislada, preocupados fundamentalmente por el control de legalidad al tener que acompañar a cualquier fijación o modificación de una tasa o de un precio público una memoria económica que incluyera, entre otras cuestiones, como se ha calculado el coste del servicio. Sin embargo, en la última década dicha preocupación por el control de legalidad ha sido compartida por la del uso eficiente de los recursos que son puestos a disposición de estas organizaciones para la prestación de servicios públicos en el ámbito de sus competencias. En este punto, la FEMP creyó oportuno, en el ámbito de sus objetivos, el disponer de un metodología común de cálculo de costes e indicadores de gestión que permitiera a los ayuntamientos interesados en la misma su aplicación para la comparación, el cual ha abarcado hasta el cálculo del coste operativo y funcional. Con estos precedentes y con la experiencia de los autores en el proyecto FEMP como parte del equipo de trabajo universitario, hemos pretendido completar la metodología seguida dentro del proceso de cálculo de costes en la administración local, realizando una primera aportación sobre el tratamiento de los servicios centrales de un ayuntamiento en el modelo de cálculo de costes para su incorporación al coste total del servicio público municipal.

6. BIBLIOGRAFÍA

Buendía Carrillo, D. (1999): "Análisis, cálculo y control del coste de los servicios públicos municipales". *Técnica contable*, año LI, nº 607, pp. 541 a 558 y nº 608-609, 639-650.

Buendía Carrillo, D. (2000): "La determinación del coste de los servicios públicos como base para la fijación de tasas y precios públicos". *IX Encuentro de Profesores Universitarios de Contabilidad*. La Contabilidad ante el Nuevo Milenio, celebrado en Las Palmas de Gran Canaria del 24 al 26 de mayo de 2000. Tomo 1: 445 a 460.

- Carrasco Díaz, D. (ponente) (2007): *Libro blanco de los costes en universidades*. OCU, Madrid.
- Carrasco Díaz, D.; Buendía Carrillo, D.; Navarro Galera, A.; Viñas Xifrá, J. (2005): *Cálculo de costes e indicadores de gestión en los servicios municipales*. Civitas – Cámara de Cuentas de Andalucía, Sevilla.
- Carrasco Díaz, D.; Buendía Carrillo, D.; Navarro Galera, A.; LLorente Muñoz, V.; Sánchez Toledano, J. (2007): "El cálculo de costes del servicio de extinción de incendios y salvamento. Una aplicación práctica". 1er Congreso Transatlántico de Contabilidad, Auditoría, Control de Gestión, Gestión de Costos y Mundialización. X Congreso del Instituto Internacional de Costos "Gestión de Costos, Control de Gestión y Mundialización", celebrado en Lyon (Francia) del 13 al 15 de junio de 2007.
- Carrasco Díaz, D.; Buendía Carrillo, D.; Navarro Galera, A.; LLorente Muñoz, V.; Sánchez Toledano, J. (2008): "La determinación del coste en la administración local española. El caso de las licencias urbanísticas". *XVIII Luso-Spanish Conference on Management*, celebrado en Oporto (Portugal) del 7 al 8 de febrero de 2008.
- Carrasco Díaz, D.; Navarro Galera, A.; Valencia Quintero, M.J.; Sánchez Toledano, J. (2009): ["Un modelo de cálculo de costes para los servicios públicos municipales: hacia un sistema integral de información en la administración local"](#). *Revista electrónica del Instituto Internacional de costos*, nº 5, julio-diciembre: 141-168.
- International Federation of Accountants (IFAC) (2000): [Perspectives on Cost Accounting for Government](#). International Public Sector Study. IFAC – Public Sector Committee. Study 12. New York (USA).
- Intervención General de la Administración del Estado (1994): *Contabilidad Analítica de las Administraciones Públicas. El Proyecto CANOA*. IGAE. Madrid.
- Intervención General de la Administración del Estado (2005): *Principios generales sobre contabilidad analítica de las administraciones públicas*. Ministerio de Economía y Hacienda, Madrid.
- Jefatura del Estado (1982): Ley orgánica 2/1982, de 12 de mayo, del Tribunal de Cuentas. BOE nº 121 de 21 de mayo.
- Jefatura del Estado (2003): Ley 47/2003, de 26 de noviembre, General Presupuestaria. BOE nº 284 de 27 de noviembre.
- Jefatura del Estado (2003): Ley 57/2003, de 16 de diciembre, de medidas para la modernización del gobierno local. BOE nº 301 de 17 de diciembre.
- López Díaz, A. y Pablos Rodríguez, J.L. (2000): *Proyecto Escudo. Estudio de contabilidad analítica para la Universidad de Oviedo*. Universidad de Oviedo, Oviedo.

Ministerio de Economía y Hacienda (2008): Orden 3565/2008, de 3 de diciembre del Ministerio de Economía y Hacienda, por la que se aprueba la estructura de los presupuestos de las entidades locales. BOE nº 297 de 10 de diciembre.

Ministerio de Hacienda (2004). Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales. BOE número 59 de 9 de marzo.

Prieto Martín, C.; Robleda Cabezas, H. (Coordinadores) (2006): [*Guía para la implantación de un sistema de costes en la administración local*](#). Federación Española de Municipios y Provincias (FEMP), Madrid.

*DETERMINACIÓN DEL COSTE TOTAL DE LOS SERVICIOS PÚBLICOS MUNICIPALES.
UNA APLICACIÓN PRÁCTICA*

Daniel Carrasco Díaz – Dionisio Buendía Carrillo – M^o José Valencia Quintero – Joaquín Sánchez Toledano

ANEXO1. DETALLE DE LAS ACTIVIDADES EN LOS GRUPOS DE PROGRAMAS DEL ÁREA DE DEPORTES DE UN AYUNTAMIENTO

PROG.	NIVEL 1.	NIVEL 2.	NIVEL 3.	NIVEL 4.	NIVEL 5.	ACTIVIDAD
Grupo de programa 341. Promoción y fomento del deporte	Actividades deportivas	Actividades de temporada	- Aerobic	Desglose por tramos de edad (Clasificación A): - Infantil-Adulto -Mayores	Desglose por etapa o nivel:-Iniciación -Desarrollo- Perfeccionamiento	Finalista
			- Baloncesto			Finalista
			- Condición física			Finalista
			- Judo			Finalista
			-			Finalista
		Campañas	Desglose por disciplina deportiva		Finalista	
		Cursos específicos	Desglose por disciplina deportiva		Finalista	
		Competiciones municipales	Desglose por disciplina deportiva	Desglose por tramos de edad (Clasificación B):- Benjamín-Alevín- Preinfantil-Infantil- Cadete-Junior-Senior		Finalista
	Promoción del deporte	Grandes eventos deportivos	Desglose por disciplina deportiva	Desglose por ámbito territorial: Regional o autonómico Nacional Internacional Olímpico	Desglose por evento específico	Finalista
						Eventos de carácter local
		Fomento del deporte de rendimiento	Desglose por disciplina deportiva		Finalista	
		Escuelas deportivas	Desglose por disciplina deportiva		Finalista	
	Servicios médico-deportivos	Actividades deportivas terapéuticas	Escuela de espalda		Finalista	
			Gimnasia correctiva		Finalista	
			Rehabilitación		Finalista	
		Actividades médicas	Reconocimientos		Finalista	
			Valoraciones funcionales		Finalista	
	Seguimiento de patologías		Finalista			
	Formación en Ciencias del Deporte	Conferencias, cursos, jornadas, seminarios			Finalista	
		Publicaciones	Artículos, comunicaciones, ponencias		Finalista	
			Ediciones propias		Finalista	
	Formación a estudiantes: Prácticas de empresa			Finalista		
	Dirección Sección Actividades y Escuelas				D. A. operativa	
Dirección Sección de Medicina Deportiva				D. A. operativa		
Jefatura Negociado de Eventos				D. A. operativa		

*DETERMINACIÓN DEL COSTE TOTAL DE LOS SERVICIOS PÚBLICOS MUNICIPALES.
UNA APLICACIÓN PRÁCTICA*

Daniel Carrasco Díaz – Dionisio Buendía Carrillo – M^o José Valencia Quintero – Joaquín Sánchez Toledano

PROGRAMAS	NIVEL 1.	NIVEL 2.	NIVEL 3.	NIVEL 4.	NIVEL 5.	ACTIVIDAD
Grupo de programa 342. Instalaciones deportivas	Alquiler de instalaciones: Instalación A	Espacio deportivo 1: Pista polideportiva cubierta		Particulares		Finalista
				Asociaciones		Finalista
		Espacio deportivo 2: Piscina cubierta	Piscina cubierta (calle 1)	Particulares		Finalista
				Asociaciones		Finalista
			Piscina cubierta (calle 2)	Particulares		Finalista
				Asociaciones		Finalista
	Piscina cubierta (calle n)	Particulares		Finalista		
		Asociaciones		Finalista		
	Alquiler de instalaciones: Instalación B	Alquiler Espacio deportivo 4: Pista exterior polivalente		Particulares		Finalista
				Asociaciones		Finalista
		Alquiler Espacio deportivo 5: Sala de artes marciales		Particulares		Finalista
				Asociaciones		Finalista
	Alquiler Espacio deportivo 6: Sala de usos múltiple		Particulares		Finalista	
			Asociaciones		Finalista	
Dirección Instalación A					D. A. operativa	
Dirección Instalación B					D. A. operativa	
Mantenimiento de instalaciones					Auxiliar	
Grupo de programa. 340. Administración general de deportes	Dirección Área o Servicio de Deporte					D. A. Funcional
	Compras					D. A. Funcional
	Contratación					D. A. Funcional
	Tesorería					D. A. Funcional
	Contabilidad					D. A. Funcional
	Presupuestos					D. A. Funcional
	Recursos Humanos					D. A. Funcional