

**Llorenç Bagur Femenías**

Profesor asociado de la Universidad Pompeu Fabra y consultor de empresas.

**Carlos Vivas Urieta**

Director del Ámbito de Promoción Económica y Hacienda y Gerente del Organismo Autónomo de Gestión Tributaria del Ayuntamiento de Sant Cugat del Vallés.

# Diseño del sistema de costes en el Ayuntamiento de Sant Cugat del Vallés



## 1. Introducción

El gestor público necesita información objetiva que le permita conocer el servicio que se ofrece, las actividades necesarias para producirlo, cuál es su coste y qué alternativas factibles hay. Se trata, pues, de descubrir los factores claves de éxito de los servicios, controlarlos y reconducirlos de manera que se consigan los objetivos de la organización de manera eficiente y eficaz.

En un entorno cada vez más cambiante, con ciudadanos (clientes y en cierto modo accionistas – son los que aportan el dinero con los impuestos) más formados, informados y exigentes, con un marco jurídico y presupuestario muchas veces restrictivo, el principal objetivo del gestor público tiene que ser el cambio de la cultura administrativa del gasto a la *conciencia de coste*, y la preocupación por la *productividad* y la *calidad* en la provisión de bienes y servicios. En este sentido, las técnicas de gestión del sector privado son un punto de referencia obligado para la gestión pública, teniendo en cuenta al mismo tiempo las particularidades y especificidades de la Administración.

En este contexto, la metodología ABC (*Activity Based Costing*) de determinación de los costes por actividad es una de las técnicas que, integradas en un concepto de gestión integral (calidad total, mejora continua de actividades...), más puede ayudar a identificar los elementos clave de un servicio y, por lo tanto, mejorar la toma de decisiones.

La metodología ABC permite determinar el coste real de un servicio a partir del análisis de las actividades desarrolladas para su provisión, y de los costes que son imputables a dichas actividades. El ABC sigue una dinámica de análisis secuencial:

- 1.- Identificación de las actividades y servicios.

- 2.- Definición de *cost drivers* o inductores de coste.
- 3.- Agrupación de las actividades homogéneas y determinación del coste unitario de los *cost drivers*.
- 4.- Determinación del coste del producto o servicio mediante la agregación de costes de los diferentes componentes que lo integran.

Este análisis permite identificar los trabajos que aportan valor y los que no, así como los inductores porcentaje de coste del servicio. Globalmente se obtiene un mapa económico de la organización, implicando a todos sus agentes, ofreciendo la posibilidad de racionalización del servicio, mejorando la toma de decisiones y estimulando los procesos de mejora continua.

En este artículo se va a describir la experiencia de la Corporación Municipal de Sant Cugat en el desarrollo de un modelo de costes ABC para mejorar la gestión de todos sus recursos.

## 2. Antecedentes y objetivos... ¿Por qué un ABC?

Como es conocido por todos, la Contabilidad de Costes es una de las asignaturas pendientes en la Administración Pública Catalana y Española en general, tanto en el ámbito estatal como autonómico y local. Y eso, a pesar que el artículo 192.2.a) de la ley 39/1988, reguladora de las Haciendas Locales, determina que todos los municipios de más de 50.000 habitantes presentarán junto a la Cuenta General de la Corporación, una memoria justificativa de costes y rendimientos de los servicios públicos, así como una memoria demostrativa del grado de cumplimiento de los objetivos programados.

En este sentido, el Ayuntamiento de Sant Cugat del Vallés se propuso ya para el ejercicio de 1.999 el cumplimiento de la normativa y elaboró la memoria de costes y rendimientos bajo la metodología "Activity Based Costing" (ABC)

En el año 2.001 se realiza un contrato con la Universidad Pompeu Fabra de Barcelona, con el claro objetivo de rediseñar el sistema de costes, de tal manera que no sólo permita cumplir la normativa referente a la memoria de costes y rendimientos, sino que signifique realmente una información útil para la GESTIÓN.

Por todo lo anterior y antes de entrar en lo que es propiamente el sistema de costes, sobre el que versa este artículo, conviene poner en precedentes al lector sobre los objetivos que se consideraban básicos antes de empezar este proyecto:

- a) Que el sistema de costes desarrollado fuese una herramienta de gestión. De nada sirve elaborar un modelo de costes tan sofisticado que luego no pueda ser gestionado desde dentro del propio Ayuntamiento.
- b) Que el sistema de costes permita conocer, de la manera más precisa posible el coste de los servicios y actividades que lleva a cabo esta Corporación Municipal.
- c) Que el sistema sea flexible, y permita ajustes ante posibles cambios en el organigrama y en los diferentes servicios que presta el Ayuntamiento.

Definidos ya claramente los objetivos que debía cumplir el nuevo modelo, se procedió a un estudio de la estructura presupuestaria y de costes que tenía el Ayuntamiento y se detectó un hecho que, a la postre, ha resultado definitivo en la estructura del sistema de costes diseñado.

Se observó que actualmente los diferentes ámbitos del Ayuntamiento se gestionan en base a las partidas presupuestarias que les corresponden (que por otro lado no representa ninguna novedad) y que frecuentemente éstas, representan sólo una parte del coste total asignable a los servicios que prestan. En este sentido, tal y como se muestra en la Figura 1 a modo de ejemplo, sólo el coste de personal de los ámbitos operativos<sup>1</sup> representa prácticamente un 50% de los gastos presupuestados en estos ámbitos. Este coste de personal, a nivel de presupuesto, está recogido dentro del ámbito de Recursos Humanos y por tanto, no se controla dentro de los ámbitos de gestión.

Una de las grandes ventajas de tener un modelo de costes frente a la contabilidad presupuestaria, es que permite imputar estos costes (personal) hasta ahora ignorados.

Cifras según Presupuesto 2001 (en millones de u.m)		
Ámbito	Gasto presupuestado	Coste del Personalidad asignado a cada Ambito
Servicios Personales	701	293
Servicios Urbanos	1.627	309
Movilidad	213	418
Ciudad Sostenible	51	263
<b>TOTAL Ámbitos Operativos</b>	<b>2.592</b>	<b>1.283</b>
	100%	49,5%

Figura nº 1: Coste de personal de los ámbitos operativos y gasto presupuestado.

Ejemplo: en el caso del Ámbito de Ciudad Sostenible (Urbanismo), se puede apreciar como los

<sup>1</sup> Ver definición en figura nº2

**Diseño del sistema de costes en el ayuntamiento de Sant Cugat del Vallés**

gastos directamente presupuestados en el ámbito son relativamente pequeños, por el contrario, los gastos de personal son ciertamente importantes.

El modelo de costes implantado permitirá conocer, entre otras cosas, el coste de tramitación de las licencias (actividad típica de Ámbito de ciudad sostenible) imputando como coste del servicio el coste del personal que desarrolla esta actividad.

Por otro lado, la contabilidad presupuestaria no es válida para calcular el coste los servicios que se prestan a los ciudadanos, por el hecho de que en un servicio o actividad pueden intervenir diferentes ámbitos o departamentos del Ayuntamiento. Este factor, unido al hecho de que el organigrama puede cambiar y no es fijo, hizo que se optara por un *modelo de costes transversal* (independiente) al organigrama, cosa que facilitaría la supervivencia del modelo al paso del tiempo.

Finalmente, y como característica importante de la estructura de costes del Ayuntamiento, cabe destacar el elevado peso de los costes indirectos. El modelo desarrollado pretende identificar los costes indirectos, y añadirlos a los directos como más coste del servicio.

Dadas las características anteriormente comentadas:

- a) Empresa multiservicios (desarrollo de gran cantidad de actividades y servicios para el ciudadano),
- b) Peso elevado de los costes indirectos

c) Multifuncionalidad de los diferentes ámbitos,

Se decidió que el modelo de costes más adecuado era un sistema de costes basado en las actividades, pero no un ABC puro.

Por todo ello, el modelo de costes desarrollado recoge el reparto de costes indirectos en base a inductores de coste (*cost drivers* sistema de costes ABC), pero también en base a unidades de obra, de acuerdo con un sistema de costes tradicional (sistema de costes completos o *full costing*). Por tanto, se podría decir que el sistema de costes del Ayuntamiento de Sant Cugat del Vallés es un híbrido entre ABC y *Full costing*.

**3. Modelo y terminología del sistema diseñado**

Los objetivos del modelo de cálculo de costes son:

- a) Saber el coste de cada: proceso, subproceso, actividad y tarea.
- b) Saber el coste de los centros de coste.
- c) Obtener indicadores.

En la figura nº2 se presenta un esquema general explicativo del modelo de costes del Ayuntamiento. A medida que se vaya avanzando en el artículo, se irán explicando las diferentes fases del modelo con

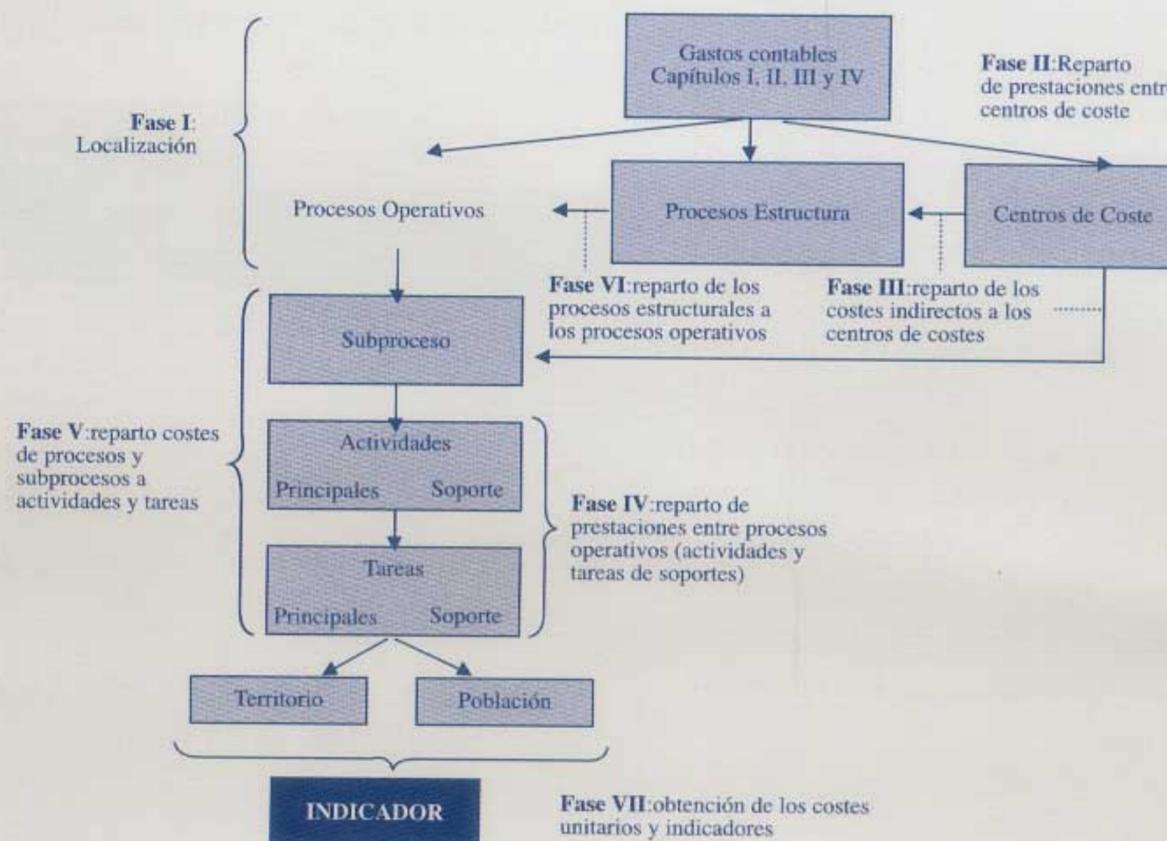


Figura nº 2: Esquema general del sistema de costes del Ayuntamiento de Sant Cugat del Vallés.

más detalle.

El primer paso en todo sistema de costes consiste en definir cómo y dónde se localizarán los costes. Tal y como se muestra en la figura 2, en el caso del Ayuntamiento de Sant Cugat del Vallés, se ha definido

una estructura de costes independiente de la estructura presupuestaria ya existente, donde el objetivo principal es ordenar los costes en base a grandes áreas de actuación del Ayuntamiento. En la figura nº3 se definen los diferentes conceptos utilizados en el modelo.

Unidad de coste	Descripción
<b>PROCESO</b>	Grandes áreas de actuación del Ayuntamiento de Sant Cugat del Vallés. Puesto que todos los costes han de ser asignados al mapa de actividades, se definen los conceptos: proceso operativo y proceso estructural.
<b>SUBPROCESO</b>	Es una subclasificación del Proceso en unidades más concretas.
<b>ACTIVIDAD</b>	Subclasificación de Subproceso en unidades más concretas. Incluyen los diferentes servicios o programas.
<b>TAREA</b>	Servicios o programas más detallados que en el nivel actividad.

Figura nº 3: Definición de Proceso / Subproceso / Actividad / Tarea.

Unidad de coste	Descripción
<b>CENTRO DE COSTE</b>	Se corresponde con la definición clásica de este concepto. Es una unidad de coste donde se localizan costes que con posterioridad repercutirán en las actividades que hayan consumido recursos de este centro de coste.

Figura nº 4: Definición de Centro de Coste.

Unidad de coste	Descripción
<b>TERRITORIO</b>	Clasificación que sirve para asignar una actividad, tarea... entre los diferentes distritos que forman el Municipio de Sant Cugat del Vallés.
<b>POBLACIÓN</b>	Clasificación que sirve para asignar a un tipo de población concreto (jubilados, escolares, drogodependientes).

Figura nº 5: Definición de Territorio y Población.

Unidad de coste	Descripción
<b>FACTOR DE COSTE</b>	Parámetro que sirve para distinguir la naturaleza de los costes (consumos, coste personal, mantenimiento...).

Figura nº 6: Definición de Factor de Coste.

## Diseño del sistema de costes en el ayuntamiento de Sant Cugat del Vallés

La estructura de costes está definida de tal manera que un proceso está formado por diversos subprocesos, que a su vez se componen de diferentes actividades, las cuales se dividen en tareas. Es decir, esta terminología pretende clasificar el coste del servicio que se está prestando de menos a más concreción (de proceso a tarea).

La definición de las unidades de coste se ha hecho de manera que se cumplan los siguientes parámetros:

$$\begin{aligned}\text{Coste PROCESO} &= \Sigma \text{ coste SUBPROCESOS} \\ \text{Coste SUBPROCESO} &= \Sigma \text{ coste ACTIVIDADES} \\ \text{Coste ACTIVIDAD} &= \Sigma \text{ coste TAREAS}\end{aligned}$$

Para que esto sea posible se tendrá que definir para cada proceso, subproceso y actividad un concepto de coste denominado *coste directo a...*, con el objetivo de imputar a este concepto costes que están relacionados con un proceso, subproceso o actividad en concreto pero que no se pueden clasificar dentro de ninguno de sus subprocesos/actividades/tareas de manera directa (ver anexo 1).

Por otro lado, la estructura organizativa del Ayuntamiento hace también necesario crear el concepto de centro de coste (Ver Figura nº4), para poder recoger todos los costes que no se pueden relacionar directamente con ningún proceso determinado.

Adicionalmente, se definen otros parámetros de clasificación de coste con el objetivo de tener información sobre los recursos y/o programas destinados a tramos específicos de población o distritos concretos del municipio (Ver Figura nº5).

Dado que la contabilidad presupuestaria no distingue la naturaleza del coste, se define el concepto *factor de coste* (Ver Figura nº6).

Además, se ha de diferenciar entre actividades, tareas principales, actividades y tareas de soporte (Ver figura 7), ya que en el modelo de costes, como se verá más adelante, tendrán un tratamiento diferenciado.

## 4. El sistema de costes y fases que componen el modelo de cálculo

### 4.1 Localización de los costes

El primer paso, consistirá en localizar los costes en los diferentes procesos, subprocesos, actividades, tareas o centros de coste, según corresponda (Ver figura nº2 → Etapa equivalente a Fase 1 de la Figura).

Si consideramos únicamente los costes acumulados a nivel de procesos tendríamos, tal y como muestra la figura nº8, un punto de partida en el que habríamos asignado todo el gasto presupuestario de los diferentes ámbitos a cada uno de los procesos que lleva a cabo el Ayuntamiento.

En esta primera fase de localización, todos los costes son directos a la unidad de clasificación de costes en que hayan sido asignadas. No obstante, para obtener el coste total de los diferentes procesos/subprocesos/actividades/tareas operativos (servicios prestados directamente al usuario) se deben de repartir a éstos, los costes correspondientes a:

- a) Centros de coste
- b) Actividades y tareas de soporte
- c) Costes de estructura general (procesos estructurales)

Estos costes son los que denominaremos costes indirectos del servicio prestado.

### 4.2 Reparto de los costos indirectos

La segunda fase del sistema de costes consiste en hacer el reparto de todos o una parte de los costes indirectos (Ver figura nº2 → Etapa equivalente a Fases 2 a 6 de la Figura).

Este reparto se hará en base a unos criterios (ya sea unidades de obra para los centros de coste o procesos estructurales, ya sea en base a cost drivers si se trata de

Principales	Son las relacionadas directamente con el servicio prestado.	Ejemplo: Educación
Soporte	Son las que no se pueden relacionar directamente con el servicio prestado, pero que son necesarias para el buen funcionamiento de las principales.	Ejemplo: • Ordenamiento tráfico escuelas • Mantenimiento edificios

Figura nº 7: Definición de actividades/tareas principales y soporte

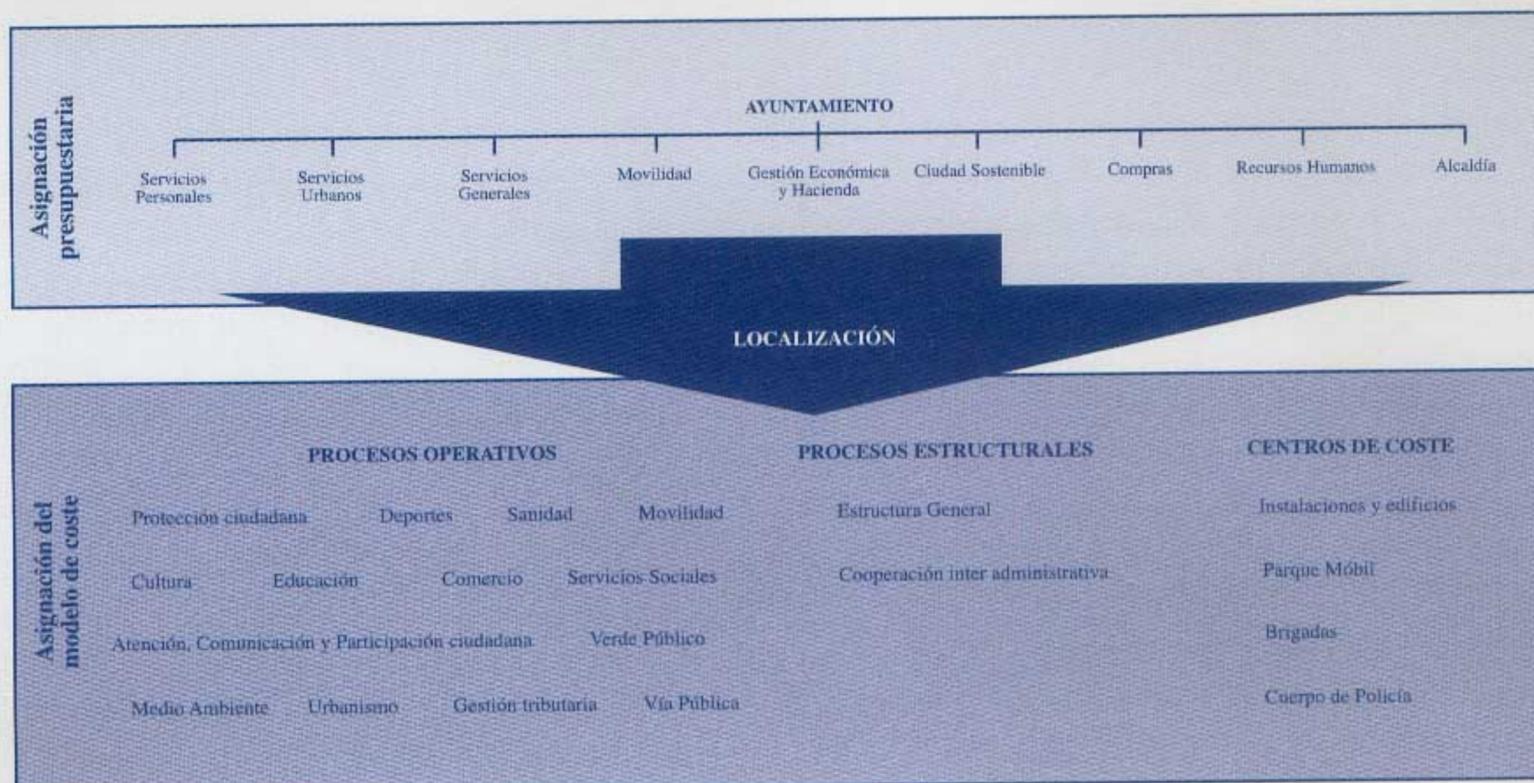


Figura nº 8: Localización de los costes.

actividades o tareas de soporte), y tiene como objetivo incluir estos costes como más valor de las actividades o servicios que se están prestando.

En primer lugar procederemos al reparto de los diferentes centros de coste.

En el modelo se han definido estas unidades de coste para aglutinar todos los gastos relacionados con estos centros de coste (consumos, mantenimiento, conserjes y dirección de estos centros...) y posteriormente proceder a la distribución del coste total acumulado a otras unidades de coste (actividades, tareas...) que consumen recursos o utilizan estos centros de coste.

Un claro ejemplo de centro de coste es la *Casa de Cultura*, en la cual se desarrollan muchas y muy dife-

rentes actividades relacionadas con diferentes procesos (Ej: actividades relacionadas con la formación, temas culturales...).

El siguiente paso será repartir los costes indirectos de estructura, que en la fase de localización, se han asignado a los procesos estructurales.

Estos costes indirectos no son objetivamente imputables como coste a los diferentes procesos operativos (servicios prestados directamente al ciudadano). No obstante son costes inherentes y necesarios para el funcionamiento del Ayuntamiento, y representan porcentualmente una parte importante de los costes totales.

Normalmente, estos costes se repartirán solamente

Actividades y tareas de soporte	Criterio de reparto	Unidad de coste a la que se asignan
Oficina de Atención al Ciudadano	Nº de consultas, nº de entradas, nº de expedientes	- Gestión de reclamaciones - Gestión tributaria - Estructura General
Registro de Entradas	Nº de entradas registradas	- Estructura General - Gestión de reclamaciones
Vigilancia de actividades puntuales	Nº horas de vigilancia	- Deporte - Cultura - Educación - Estructura General
Ordenación tráfico escuelas	Nº horas	- Educación
Informática	Nº ordenadores	- Todas las que tengan asignadas ordenadores

Figura nº 9: Actividades de soporte con el criterio de reparto que le fue asignado en el modelo.

## Diseño del sistema de costes en el ayuntamiento de Sant Cugat del Vallés

a nivel de procesos operativos puesto que no existe un criterio de reparto objetivo que permita bajar hasta actividades o tareas sin que haya discusión entre los diferentes ámbitos por la parte de estos costes asignados a sus actividades.

Ya para finalizar, el último paso en el reparto de costes indirectos, hará referencia a los costes acumulados en las actividades y tareas de soporte. Es en este tipo de costes indirectos donde se encuentra mayor variedad de posibles criterios de reparto (*cost drivers* y unidades de obra).

En la figura nº9 se presentan algunas actividades de soporte con el criterio de reparto que le fue asignado en el modelo.

### 4.3 Obtención de costes unitarios e indicadores

El último paso del modelo de costes consiste en obtener indicadores de coste para cada una de las actividades (y por agregación de actividades de los servicios finales) que desarrolla el Ayuntamiento (Ver figura nº2, etapa equivalente a Fase 7 de la Figura).

Estos indicadores serán el resultado de dividir el total de coste de las actividades o tareas por unos inductores de coste o drivers.

El cálculo de indicadores es el elemento fundamental que hace que el sistema de costes sea una herramienta de gestión, ya sea para controlar y observar la evolución del coste de los diferentes procesos, actividades... ya sea para determinar si las tasas de los

diferentes servicios están correctamente fijadas. Se trata de que sea, pues, una información realmente útil para la gestión.

A parte del coste total asignado a cada unidad de coste, que ya de por sí es un indicador, en la figura siguiente se presentan a modo de ejemplo, otros indicadores de gestión (Ver Figura nº10).

### 5. Aplicación práctica

En este apartado del artículo, y con la finalidad de clarificar el sistema de costes utilizado, exponemos un ejemplo numérico en el que calculamos el coste de un programa prestado por el Ayuntamiento.

El programa elegido ha sido una actividad extraescolar desarrollada en la Casa de Cultura de Sant Cugat. El motivo por el que hemos escogido este programa es porque recoge toda la problemática que nos podemos encontrar a la hora de calcular el coste de cualquier otro programa o servicio prestado por el Ayuntamiento.

Obviamente los datos han sido manipulados con la finalidad de preservar la confidencialidad de los datos de la Corporación.

La actividad extraescolar a la que nos referimos en este ejemplo es un programa de refuerzo para alumnos de educación primaria. A continuación exponemos un grafo coste (Figura nº11) en el que ofrecemos una visión sintetizada de los pasos a seguir en el cálculo de los costes de esta actividad.

Como se puede observar en la figura nº11 el primer

Centro de Coste	Driver	Indicador
Policía Local	Nº horas trabajadas	Coste/hora
Instalaciones deportivas	Nº horas utilizables	Coste/horas utilizable
Casa Cultura	Nº horas utilizables y m <sup>2</sup>	Coste/hora/m <sup>2</sup>
Brigadas	Nº horas trabajadas	Coste/hora

Figura nº 10: Ejemplos de indicadores del modelo de costes.

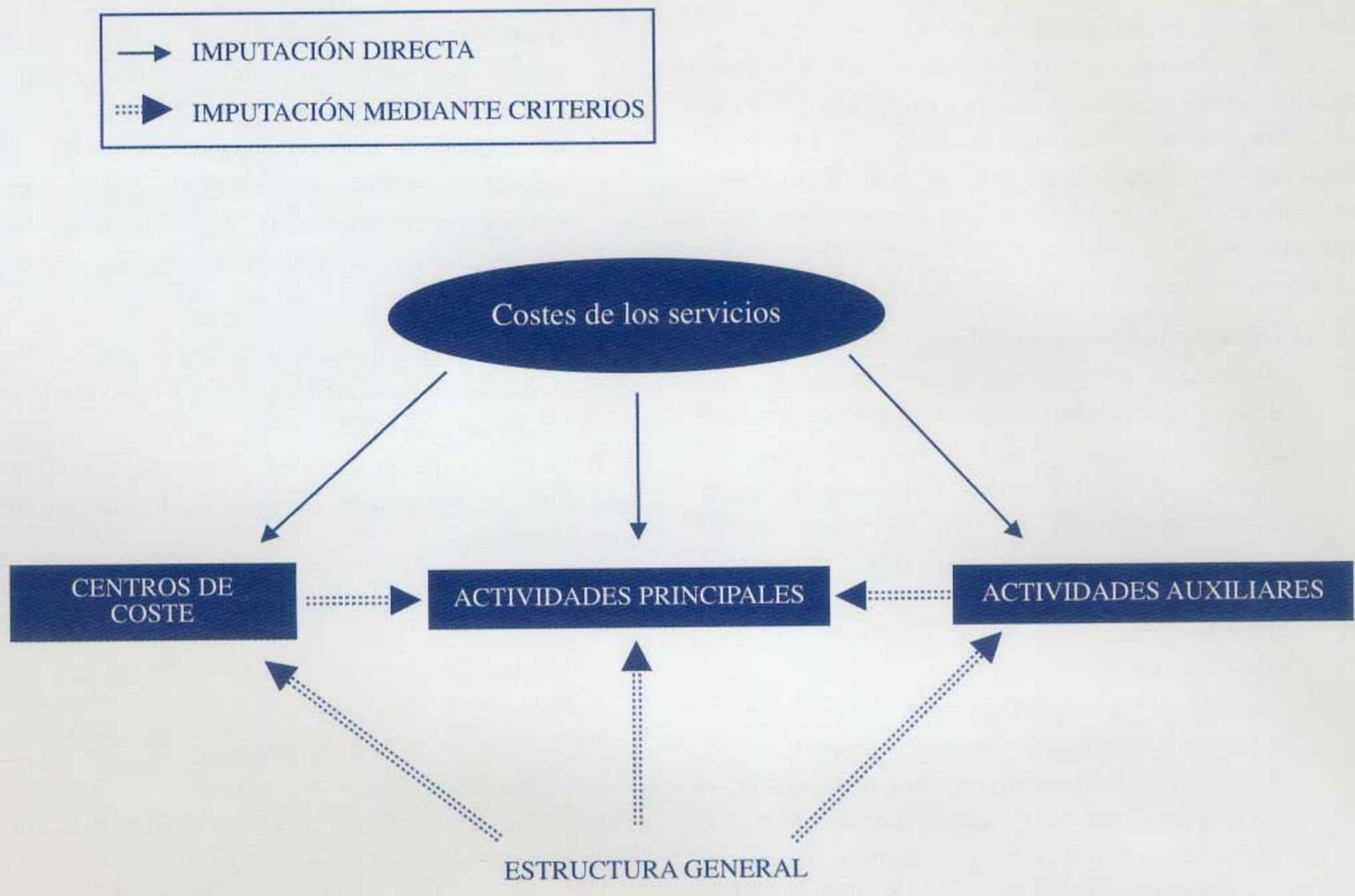


Figura nº 10: Grafo coste de la estructura de imputación.

paso a seguir es el de imputar los costes directos a cada una de las actividades. En este caso estamos hablando de un servicio final del Ayuntamiento a los ciudadanos, por lo que este servicio, como se podría ver en el mapa de actividades del Ayuntamiento de Sant Cugat del Vallés, es considerado como una actividad principal.

Iniciemos pues, el proceso de cálculo:

Una vez repartidos los todos los costes al mapa de actividades, los costes que quedan incluidos en el programa que estamos estudiando quedan reflejados en la tabla nº1.

Por lo tanto, podríamos decir que el coste directo

CONCEPTO	COSTE EN U.M.
Profesorado	600.000
Material escolar	150.000
Fotocopias	50.000
Psicóloga	100.000
Otros	75.000
<b>TOTAL COSTE DIRECTO</b>	<b>975.000</b>

Tabla nº 1: coste directo del Programa.

## Diseño del sistema de costes en el ayuntamiento de Sant Cugat del Vallés

del programa es de 975.000 u.m.

Evidentemente, además de estos costes existen muchos otros relacionados con la actividad, pero no directamente imputables esta actividad... son los costes indirectos. Estos costes serán repartidos mediante ciertos criterios de imputación. Dentro de los costes indirectos que afectan a la actividad y que no se pueden imputar directamente nos encontramos con los siguientes:

- a) **Casa de cultura.** Como hemos citado anteriormente este programa se desarrolla en una aula de la casa de Cultura, y por tanto el programa de refuerzo "consume" entre otras cosas luz, gas (calefacción), horas de ocupación del aula, mantenimiento del edificio, amortización del edificio, limpieza, etc... Todos estos costes relacionados con la estructura en la que se desarrolla el programa están recogidos en el "centro de coste Casa de Cultura".
- b) **Actividades de soporte.** Existe una actividad de soporte denominada "gestión de la casa de cultura", en ella se incluyen conceptos como: el sueldo del conserje, el sueldo del director de la Casa de cultura y todos los recursos necesarios para el desarrollo de esta actividad (material de oficina...). Evidentemente, el programa objeto de estudio requiere de recursos de esta actividad de soporte para desarrollarse correctamente.

c) **Estructura general.** Se trata de gastos relacionados con estructura general. Por ejemplo, ciertos ámbitos municipales como pueden ser el departamento de compras, contabilidad, gerencia... trabajarán en cierta medida para esta actividad, por tanto, cierta parte de estos costes municipales deben imputarse a este programa.

Iniciaremos la imputación de estos costes por la imputación de los costes relacionados con el centro de coste "Casa de cultura".

En este centro de coste se desarrollan muchas y muy variadas actividades a parte de la que estamos considerando:

- Conferencias
- Formación (dentro de esta actividad se encuentra el programa sujeto a estudio de costes).
- Talleres
- Otras actividades culturales
- Gestión de la Casa de Cultura

Veamos ahora los costes contenidos en el "centro de coste Casa de Cultura" (tabla nº2)

En consecuencia, podríamos decir que el coste indirecto (del centro de coste Casa de Cultura) imputable a cada una de las diferentes actividades que en ella se desarrolla 9.760.000 u.m., que se aplican tal y

CONCEPTO	COSTE EN U.M.
Mantenimiento	1.350.000
Limpieza	1.250.000
Amortización	2.000.000
Coste de oportunidad aulas <sup>2</sup>	4.600.000
Otros costes	560.000
<b>TOTAL COSTE</b>	<b>9.760.000</b>

Tabla nº 2: Coste total del centro de coste "Casa de Cultura".

ACTIVIDAD	IMPUTACIÓN (HORAS/m2)	COSTE IMPUTADO
Conferencias	11%	1.073.3600
<b>Formación</b>	<b>34%</b>	<b>3.318.400</b>
Talleres	15%	1.464.000
Otras actividades culturales	28%	2.732.800
<b>Gestión de la Casa de Cultura</b>	<b>12%</b>	<b>1.171.200</b>
<b>TOTAL</b>	<b>100%</b>	<b>9.760.000</b>

Tabla nº 3: Imputación del centro de coste Casa de Cultura a cada una de las actividades que en ella se desarrollan.

<sup>2</sup> El coste de oportunidad de las aulas ha sido calculado en base a las diferentes opciones que se pueden conseguir en el mercado de similares características (nos referimos al alquiler de las mismas).

como se puede observar en la tabla nº3:

Como se puede observar (tabla nº3), se han imputado todos los costes de este centro de coste en base a una unidad de obra (característica básica de los sistemas "full costing").

El paso siguiente consistirá en repartir los costes de los procesos de estructura general a cada una de las actividades en el caso de que sea posible. Está claro que resultará harto difícil establecer un criterio de imputación objetivo para imputar estos costes a la actividad a la que estamos repartiendo el coste. En este caso, en el Ayuntamiento de Sant Cugat se ha optado por el siguiente criterio.

Es obvio que la actividad sobre la que estamos calculando el coste depende directamente del Ámbito municipal de Educación y Cultura, por lo que todos los costes relacionados con este ámbito deben ir imputados a las actividades que se desarrollan y controlan desde este ámbito.

El total coste del Ámbito en cuestión (incluidos los costes de los departamentos de contabilidad, compras, patrimonio, alcaldía, gerencia, etc... repartidos anteriormente a cada ámbito municipal en base al porcentaje de presupuesto al igual que los gastos financieros) es de 263.000.000 u.m. Esta cantidad, se ha de repartir a cada una de las actividades que desarrolla en dos pasos.

1. Repartir coste a cada una de las actividades que desarrolla el Ámbito.
2. Repartir el coste asignado a la actividad "Actividades relacionadas con la formación" al programa que estamos estudiando "Refuerzo a estudiantes de educación primaria".

Veamos ahora el paso número uno (Tabla nº4).

Dentro de las actividades relacionadas con la formación, tenemos el programa sobre el que estamos buscando el coste (**programa 12**). En el segundo paso es donde buscamos entonces el coste que le corresponde al Programa en cuestión (tabla nº 5).

De esta última tabla podemos deducir que el coste indirecto aplicado al programa objeto de estudio es de 1.578.000 u.m.

Ahora debemos volver atrás, ya que, de todos estos programas, sólo 3 se desarrollan en la Casa de Cultura, son los números 9,10 y 12 (el programa que estamos estudiando).

Dichos programas, están incluidos en lo que cuando repartíamos los costes del Centro de coste

ACTIVIDADES DEL ÁMBITO EDUCACIÓN Y CULTURA	IMPUTACIÓN (% pto)	COSTE IMPUTADO
Actividades extraescolares	2%	5.260.000
Actividades para jóvenes	2%	5.260.000
Actividades culturales noches de verano	1%	2.630.000
Juegos escolares	1%	2.630.000
Conferencias	6%	15.780.000
Teatro	3%	7.890.000
Conciertos	4%	10.520.000
Exposiciones	3%	7.890.000
Fiestas populares	9%	23.670.000
Folklore	3%	7.890.000
Dinaminación cultural	6%	15.780.000
Campañas cívicas	8%	21.040.000
<b>Actividades relacionadas con la Formación</b>	<b>20%</b>	<b>52.600.000</b>
<b>Gestión de la Casa de Cultura</b>	<b>1%</b>	<b>2.630.000</b>
Plan de normalización lingüística	2%	5.260.000
Participaciones directas en educación	26%	68.380.000
Otras actividades	3%	7.890.000
<b>TOTAL</b>	<b>100%</b>	<b>263.000.000</b>

Tabla nº 4: Reparto de costes de Estructura general (Ámbito Educación y cultura) a cada una de las actividades que desarrolla el Ámbito.

Casa de Cultura llamábamos "formación" (ver tabla nº3). Es necesario pues repartir los costes acumulados en "formación" a cada uno de los programas (tabla nº6).

Finalmente, y ya como último paso, debemos imputar a cada una de las actividades que se desarrollan en la casa de cultura los costes acumulados en la actividad de soporte "gestión de la casa de cultura".

Esta actividad es necesaria para el buen funcionamiento de la Casa de Cultura y de todos los servicios que en ella se prestan, pero en ningún caso es un servicio final para el usuario. Es por este motivo por el que se considera una actividad de soporte y se reparte a las actividades principales.

El coste total de esta actividad se puede ver en la tabla nº7.

Por tanto, este coste ha de ser imputado a cada una de las actividades que se desarrolla en la Casa de Cultura, entre las cuales está el programa que estamos sometiendo a estudio.

Antes de repartir conviene clarificar que de lo que básicamente se encarga la dirección de la Casa de Cultura, es de gestionar las matrículas y participantes en los diferentes programas que allí se desarrollan. Se consideró un buen criterio de reparto el cociente

## Diseño del sistema de costes en el ayuntamiento de Sant Cugat del Vallés

PROGRAMA	IMPUTACIÓN (HORAS PRO-GRAMA/ HORAS TOTALES)	COSTE IMPUTADO
Programa 1	9%	4.734.000
Programa 2	6%	3.156.000
Programa 3	3%	1.578.000
Programa 4	12%	6.312.000
Programa 5	14%	7.364.000
Programa 6	25%	13.150.000
Programa 7	2%	1.052.000
Programa 8	2%	1.052.000
Programa 9	6%	3.156.000
Programa 10	12%	6.312.000
Programa 11	6%	3.156.000
<b>Refuerzo a estudiantes educación primaria (Prog 12)</b>	<b>3%</b>	<b>1.578.000</b>
<b>TOTAL</b>	<b>100%</b>	<b>52.600.000</b>

Tabla nº 5: Reparto del coste asignado a la actividad "Actividades relacionadas con la formación" al programa objeto de estudio "Refuerzo a estudiantes de educación primaria" (programa 12).

PROGRAMA	IMPUTACIÓN (HORAS PRO-GRAMA/ HORAS TOTALES)	COSTE IMPUTADO
Programa 9	38%	1.260.992
Programa 10	42%	1.393.728
<b>Programa 12 (refuerzo)</b>	<b>20%</b>	<b>663.680</b>
<b>TOTAL</b>	<b>100%</b>	<b>3.318.400</b>

Tabla nº 6: Reparto de los costes acumulados en la actividad "formación" (desarrollada en la Casa de Cultura) a cada uno de los programas que en ella se desarrollan.

CONCEPTO	COSTE EN U.M.
Sueldo conserje	2.500.000
Sueldo director	4.000.000
material oficina	60.000
Otros costes	225.000
Imputación centro coste Casa Cultura	1.171.200
Imputación costes Ámbito Cultura	2.630.000
<b>TOTAL COSTE</b>	<b>7.956.200</b>

Tabla nº 7: Coste total de la actividad de soporte "Gestión de la Casa de Cultura".

entre el número de inscripciones del programa y el número de inscripciones totales.

El reparto queda se puede observar en la tabla nº8.

Tras todos estos cálculos, podemos concluir que el coste total de la actividad "Refuerzo para alumnos de educación primaria" es el que se recoge en la tabla nº9.

En este ejemplo, tal y como era nuestra intención, se puede observar el gran peso de los costes indirectos

en el coste total de un programa. Ahí es donde radica la importancia de tener un buen sistema de costes y unos correctos criterios de reparto de costes indirectos.

Ya como última fase del sistema de costes debemos definir indicadores que ayuden a la gestión. En el caso en el que nos encontramos podemos obtener: coste por alumno, coste por hora efectiva, coste por hora programada, etc...

ACTIVIDAD	IMPUTACIÓN	COSTE IMPUTADO
Conferencias	22%	1.750.364
Programa 9	12%	954.744
Programa 10	20%	1.591.240
<b>Programa 12 (refuerzo)</b>	<b>7%</b>	<b>556.934</b>
Talleres	25%	1.989.050
Otras actividades culturales	14%	1.113.868
<b>TOTAL</b>	<b>100%</b>	<b>52.600.000</b>

Tabla nº 8: Reparto del coste de la actividad auxiliar "Gestión de la Casa de Cultura" a cada una de las actividades que se desarrollan en este centro.

En síntesis, este breve ejemplo intenta ilustrar la bondad de los sistemas de costes para ayudar a la toma de decisiones.

El gestor público debe saber no sólo cuanto se gasta (presupuestos), sino como se gasta, de manera que pueda decidir que actividad o programa conviene ofrecer a los ciudadanos (ponderando coste con utilidad social) en función de las directrices políticas.

## 6. CONCLUSIONES

En este artículo se ha intentado explicar una experiencia real de implantación de un sistema de costes

en una Corporación Local: el Ayuntamiento de Sant Cugat del Vallés. Esta experiencia se remonta al año 1999 y en la actualidad está en proceso de rediseño y mejora.

Cabe destacar que este no es un proyecto aislado, sino que está integrado dentro de un proceso de mejora global de la gestión de esta Corporación Local, en el que podemos destacar proyectos como:

- ✓ Elaboración de un *Balanced Scorecard* (*Cuadro de Mando Integral*) para el ámbito de Promoción Económica y Hacienda,
- ✓ Implantación de un verdadero presupuesto por programas,
- ✓ Confección de un informe de coyuntura económica local, así como indicador sintético V.A.B. local (valor añadido bruto),
- ✓ Implantación de un proceso de optimización de compras (*VISA Purchasing e-procurement*)
- ✓ y la creación en el año 2002 del Organismo Autónomo de Gestión Tributaria.

No obstante, dentro de todos estos proyectos, el A.B.C. tiene una importancia estratégica vital ya que ha permitido y permitirá:

- ✓ Mejorar la asignación de costes (optimización de criterios de reparto).
- ✓ Un mayor reparto de costes respecto al sistema anterior.
- ✓ Tener información de costes a medida que se van consumiendo recursos..., es decir, prácticamente información *on line*.



**Diseño del sistema de costes en  
el ayuntamiento de Sant Cugat del Vallés**

**BIBLIOGRAFÍA:**

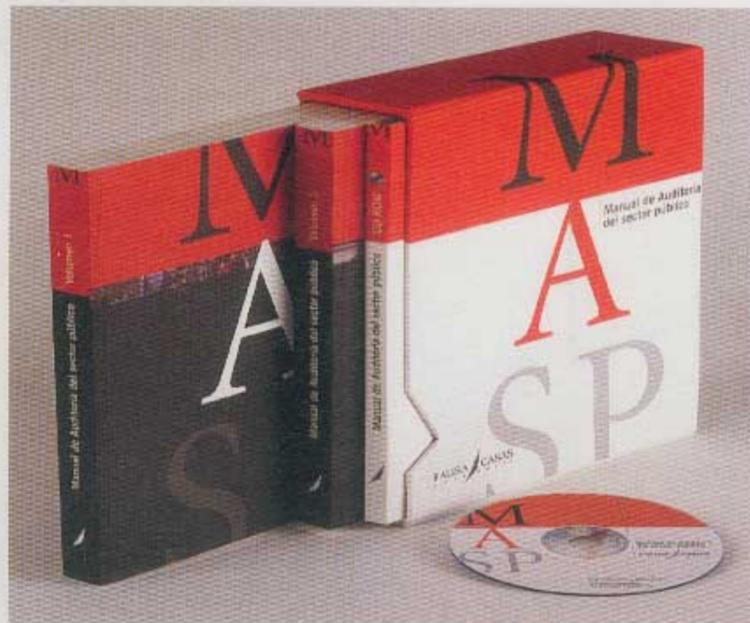
- ASOCIACIÓN ESPAÑOLA DE CONTABILIDAD Y ADMINISTRACIÓN DE EMPRESAS (A.E.C.A.): "Indicadores de gestión para las entidades públicas" (Doc. 16 año 1997).  
ASOCIACIÓN ESPAÑOLA DE CONTABILIDAD Y ADMINISTRACIÓN DE EMPRESAS (A.E.C.A.): "El sistema de costes basado en las actividades"  
Ley 39/1988, "Ley reguladora de las Haciendas locales" (BOE 30 de diciembre".  
Amat O. y Soldevila P. (1998) CONTABILIDAD Y GESTIÓN DE COSTES. Ediciones Gestión 2000.  
Kaplan, R. y Cooper, R. (1999) COSTE Y EFECTO. Ediciones Gestión 2000.

Contiene  
documentos en  
CD-ROM



## Manual de Auditoría del sector público

Prologado por la Interventora  
General del Estado, el  
Interventor General de la  
Generalitat de Catalunya y el  
Sindico Mayor de la  
Sindicatura de Cuentas de  
Catalunya



Obra eminentemente práctica,  
que incluye modelos, ejemplos y  
guías útiles para los responsable  
y técnicos de Órganos de  
Control y para auditores  
externos

«...Incluye textos reguladores de todas las  
Normas de Auditoría vigentes en el sector  
público español

**FAURA CASAS**  
EDITORIAL

Pau Claris, 94 -08010 Barcelona  
Telf. 902 28 28 30 Fax 93 302 65 96

Pedidos por teléfono  
**902 28 28 30**  
Pedidos por internet  
[www.faura-casas.com](http://www.faura-casas.com)

**109, 38 Euros**  
18.200.-PTA.  
(incluidos gastos  
de envío e IVA)

**Ya a la  
venta**