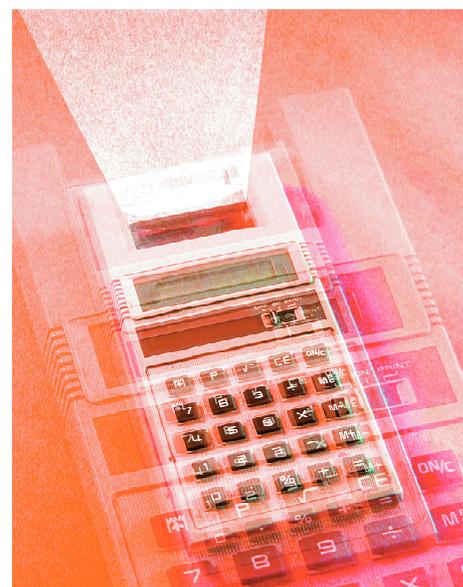


Estudio de costes del conservatorio municipal de música de Manresa (2002-03)

La información que proporcionan los estados financieros tradicionales no es suficiente para gestionar eficientemente los servicios públicos que presta la Administración Local. Es decir, la contabilidad pública tradicional no da respuestas a los responsables de las decisiones que afectan a estos servicios. La aplicación de la contabilidad analítica es un primer paso para mejorar el actual sistema de información de nuestras administraciones. En este estudio se aplica una metodología basada en ese tipo de contabilidad, que nos permite conocer los costes de los servicios públicos locales como el Conservatorio de Música de Manresa. En primer lugar, analizaremos la metodología y posteriormente nos centraremos en los resultados obtenidos.

1. Metodología

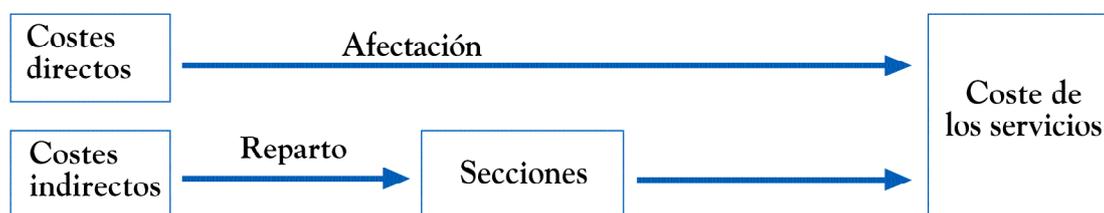
El método aplicado está basado en el sistema de costes completos por secciones homogéneas, que nos permite conocer el coste final del servicio prestado. Distinguimos dos fases en cuanto a sistema de cálculo se refiere. La primera, consiste en la afectación de los costes directos (cuando conocemos con exactitud el destino de los mismos) a los servicios; y la segunda, en el reparto de los costes indirectos. En primer término, cuantificamos el coste de las distintas secciones y, después, procedemos a la imputación de los costes indirectos mediante el criterio que mejor explique la relación entre el coste de la sección correspondiente y los servicios finales.



* Este artículo es un resumen del trabajo de investigación “Estudi de costos: conservatori i escoles bressol (Manresa 2002-03)” del Master en Economía y Gestión de la Hacienda Autonómica y Local de la Universidad de Barcelona, curso 2002-04.

GRÁFICO 1

SISTEMA DE CÁLCULO DE COSTES COMPLETOS POR SECCIONES HOMOGÉNEAS



Fuente: Martín, F. i Rocafort, A. (2001).

En este punto pasamos a explicar con detalle los pasos seguidos para llegar a la obtención de unos indicadores que facilitarán la mejora en la gestión del servicio, así como un aumento en la transparencia del gasto de los recursos públicos.

1.1. Definición de los objetivos que pretendemos conseguir

- Conocer los costes reales del servicio para mantener informados a los usuarios y ciudadanos, y facilitar la toma de decisiones interna.
- Contribuir al control de costes.
- Dar cumplimiento al mandato legal que establece como preceptivos los estudios de coste del servicio para los Ayuntamientos con más de 50.000 habitantes.¹
- Obtener indicadores que nos proporcionen información sobre la cobertura del coste por parte de los tres agentes implicados: usuarios, comunidad autónoma y ayuntamiento.

1.2. Determinación del período de cálculo

Tendremos que identificar el período de prestación del servicio. En este caso el año escolar es el que mejor se adapta al ritmo de funcionamiento del servicio. Como consecuencia surgirán más dificultades en la obtención de los costes, ya que el presupuesto municipal viene elaborado en base al año natural.

1.3. Identificación y clasificación de las secciones

Las secciones, también conocidas como centros de coste o de responsabilidad, se caracterizan porque tienen responsable/s, objetivos, medios humanos y

materiales, y costes asignados. Tendremos que distinguir entre las principales y las auxiliares. Las primeras son las que realizan la actividad principal, normalmente destinada al exterior de la organización en cuestión (en nuestro caso, el destino de la actividad principal son los alumnos que cursan los estudios de sensibilización, formación musical básica, formación musical avanzada o conservatorio). En cambio, el destino de las segundas serán las secciones principales. Su función consiste en complementar la actividad de ese tipo de secciones. Para facilitar el tratamiento de los costes de las secciones auxiliares resulta útil diferenciar entre secciones auxiliares operativas y secciones auxiliares municipales. Los costes de éstas últimas se repercutirán a las secciones auxiliares operativas y de esta manera, al realizar los cálculos trabajaremos con menos secciones.

En el caso del Conservatorio, como secciones auxiliares municipales teníamos la de educación, mantenimiento, servicios jurídicos, recursos humanos y servicios financieros. Concretando, y a título de ejemplo, apuntamos la gestión de nóminas realizada por la sección municipal de recursos humanos. Esta sección realiza un servicio interno, entre cuyos beneficiarios encontramos al Conservatorio (el personal de este centro supone aproximadamente el 9 % del total de empleados del Ayuntamiento). Por lo tanto, será necesario imputar parte de los costes generados por las secciones auxiliares municipales a sus distintos destinatarios finales (las secciones principales).

Por último, como secciones auxiliares operativas estaban administración y gestión, y general. Ésta última es una sección virtual, y funciona como

¹ Artículo 192.a) de la Ley 39/1988, de 28 de diciembre, Reguladora de las Haciendas Locales.



TABLA 1

IDENTIFICACIÓN Y CLASIFICACIÓN DE LAS SECCIONES

Secciones Auxiliares	
Secciones Operativas	Secciones municipales
Administración y gestión	Educación
General	Recursos humanos
	Servicios jurídicos
	Servicios financieros
	Mantenimiento

Secciones Principales	
Escuela de Música	Sensibilización
	Formación musical básica
	Formación musical avanzada
Conservatorio	Enseñanza reglada

Fuente: elaboración propia.

punto de recepción de costes, para imputarlos con posterioridad a la sección correspondiente.²

1.4. Identificación, clasificación y cuantificación de los costes

El concepto de coste hace referencia al valor de los recursos consumidos por la organización para la prestación del servicio público, independientemente del pago, así como de si se ha presupuestado o no. Es un concepto propio de la contabilidad interna. En primer lugar clasificamos los costes en función de la naturaleza (distinguiendo entre el personal docente, las tareas de dirección, el personal no docente, las compras y mantenimiento, los costes indirectos y por último, las amortizaciones) y después pasamos a su cuantificación. Las peculiaridades en la cuantificación de cada uno de estos costes fueron las siguientes:

- Personal docente: fue muy importante la colaboración del personal del conservatorio, en especial del director de estudios, que nos facilitó la dedicación de los docentes por secciones. Sin esta información, que consideramos imprescindible, este estudio no proporcionaría unos resultados fiables.
- Compras y mantenimiento: hubo que trabajar con la liquidación de los presupuestos de dos ejercicios para imputar los gastos correspondientes al curso escolar 2002-03.

- Costes indirectos municipales: correspondían a las secciones auxiliares municipales. Dado el coste de información que supondría calcular los costes de cada una de estas secciones, se optó por imputar una parte del coste de personal de éstas (siendo el personal el factor de costes más importante con diferencia). La parte a imputar se obtuvo por métodos distintos: preguntado a los responsables o aplicando algún criterio que relacionara los costes de la sección con el conservatorio en cuestión. Por ejemplo, en la sección de recursos humanos decidimos imputar la proporción que representa el número de trabajadores del Conservatorio en relación al número total de trabajadores del ayuntamiento.
- Amortizaciones: a lo largo del presente estudio hemos aplicado el principio de devengo y por lo tanto, no sería adecuado aplicar al curso 2002-03 el total de inversiones que disfrutaremos en un periodo de tiempo futuro. En consecuencia decidimos amortizar teniendo en cuenta la normativa legal.³

1.5. Definición de los objetivos de coste

Los costes son asignados a los denominados objetivos de costes, que pueden ser los servicios, las fases en que prestamos estos servicios o las mismas secciones. En otras palabras, los objetivos de coste son los destinatarios finales de los costes, todo aquello de lo que

² En el punto 1.7 “Imputación de los costes indirectos a las diferentes secciones y posteriormente, a los correspondientes objetos de coste” veremos un ejemplo de la aplicación de este tipo de secciones.

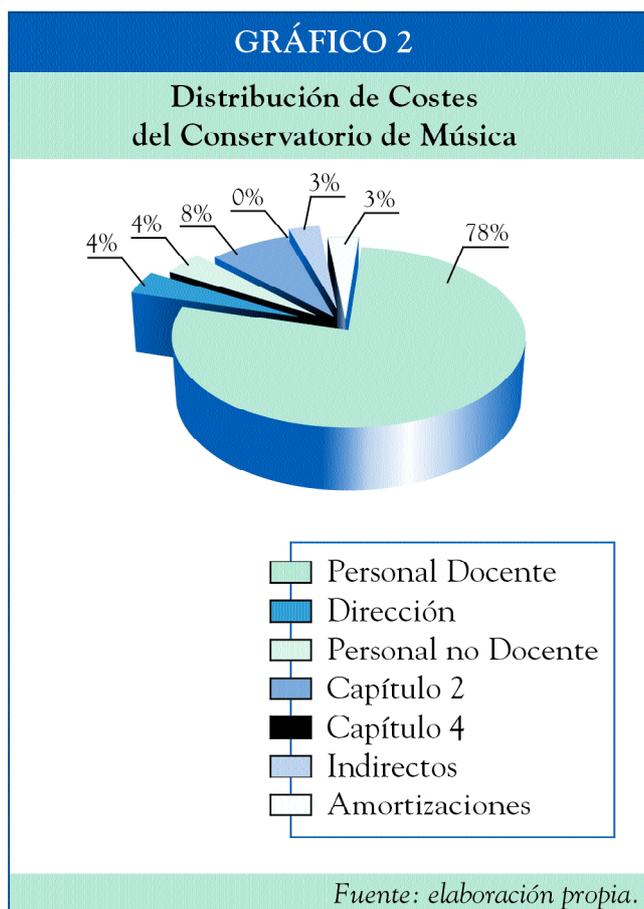
³ Orden de 12 de Mayo de 1993, por la cual se aprueba la tabla de coeficientes de amortización.

Estudio de costes del conservatorio municipal de música de Manresa (2002-03)

interesa conocer su coste. En el caso del Conservatorio nos interesa conocer el coste de las secciones principales (sensibilización, formación musical básica, formación musical avanzada y conservatorio).

1.6. Imputación de los costes directos a los objetos de coste

Los costes directos son aquellos que conocemos con exactitud y de manera inequívoca su destino. Por ejemplo, si conocemos la dedicación del profesorado por secciones no sería correcto tratar este tipo de coste como indirecto, ya que desvirtuaríamos el consumo real de recursos. En el caso del conservatorio sólo hemos considerado el personal docente como coste directo, pues los demás tipos de coste necesitan de algún criterio para ser imputados. De todas maneras constatamos la importancia cuantitativa de los costes del personal docente respecto al total (77,15 % del total de los costes del servicio).



1.7. Imputación de los costes indirectos a las diferentes secciones y posteriormente a los correspondientes objetos de coste

Una vez localizados y cuantificados los costes indirectos procedemos a su imputación a las distintas secciones. Ésta debe realizarse a partir del criterio que mejor nos relacione el coste de la sección correspondiente y los servicios finales. En nuestro caso hemos optado por el número de alumnos, ya que siendo un criterio operativo y de fácil aplicación, consideramos que existe una relación significativa entre esta variable y los distintos tipos de costes (por ejemplo, a más alumnos más personal no docente).

El procedimiento consiste en imputar todos los costes indirectos a las secciones auxiliares operativas⁴, para imputarlos con posterioridad a las distintas secciones principales.

⁴ Las secciones auxiliares operativas (administración y gestión, y general) son las que utilizamos para proceder al reparto de los costes indirectos, mientras que los costes generados por las secciones auxiliares municipales los imputamos directamente a general para facilitar la presentación de la información.



TABLA 2

REPARTO DE LOS COSTES INDIRECTOS DE LAS SECCIONES AUXILIARES

		Secciones principales				
		Escuela de Música			Conservatorio	
		Sensibilización	Formación musical básica	Formación musical avanzada	Enseñanza reglada	
Criterio de reparto (% alumnos)		0,091	0,469	0,305	0,135	
Secciones Auxiliares	Administración y gestión	132.223,20	12.044,09	62.053,26	40.321,53	17.804,31
	General	212.410,44	19.348,28	99.685,69	64.774,67	28.601,80

Fuente: elaboración propia.

1.8. Obtención del cuadro de costes

Para obtener los costes totales habrá que sumar los costes directos y los indirectos por secciones. El resul-

tado será el coste real del servicio que andábamos buscando. En el caso del Conservatorio de Manresa el cuadro de costes sería el siguiente:

EJEMPLO 1

CUADRO DE COSTES POR SECCIONES SIMPLIFICADO ⁵

	Secciones principales		Secciones auxiliares	
	Sensibilización	Formación musical básica	Administración y gestión	General
Costes directos (A)	46.106,17	306.192,23	132.223,20	212.410,44
	Sensibilización	Formación musical básica	Formación musical avanzada	Enseñanza reglada
Criterio de reparto	0,091	0,469	0,305	0,135
Admin. y gestión (B)	12.044,09	62.053,26	40.321,53	17.804,31
General (C)	19.348,28	99.685,69	64.774,67	28.601,80
Costes indirectos (B+C)	31.392,37	161.738,96	105.096,20	46.406,11
	Sensibilización	Formación musical básica	Formación musical avanzada	Enseñanza reglada
Costes totales (A+B+C)	77.498,54	467.931,19	525.962,74	437.014,36

Fuente: elaboración propia.

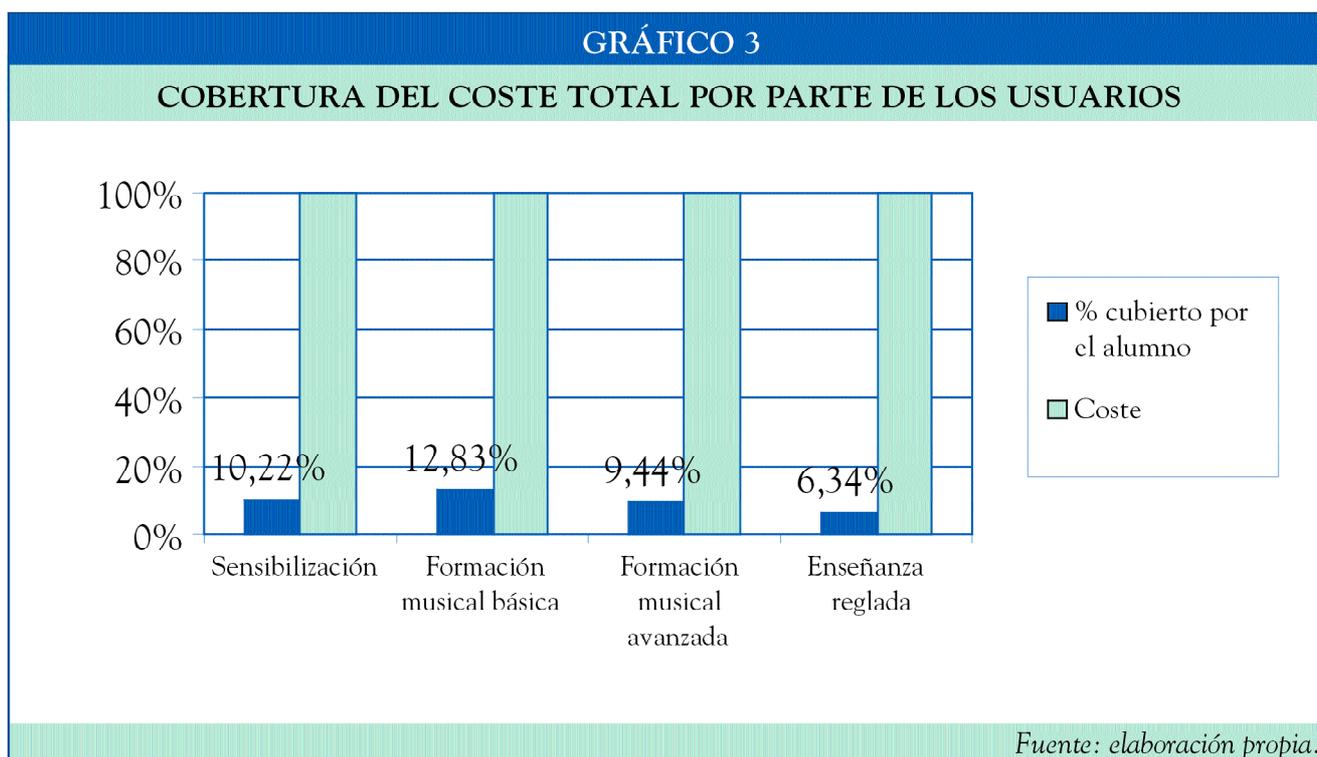
⁵Lo denominamos simplificado porque no contiene el desglose de los distintos costes directos e indirectos.

Estudio de costes del conservatorio municipal de música de Manresa (2002-03)

2. Resultados

En las tablas y gráficos siguientes presentamos una serie de indicadores que nos proporcionan información sobre el coste por unidad de servicio y sobre la financiación, indicando la aportación de cada uno de los agentes implicados (usuarios, Comunidad Autónoma y Ayuntamiento). Sin embargo, siendo esta información

de por sí ya relevante, obtendríamos más utilidad si dispusiésemos de referentes. En otras palabras, cuando existen estudios de otros servicios públicos locales, así como cuando se dispone de la evolución de los costes de un mismo servicio, los responsables pueden tomar decisiones con un conocimiento más detallado de la situación económico-financiera del servicio.



Además, este tipo de estudios también sirven para negociar, con un mayor conocimiento, los convenios de financiación con la Generalitat. De momento, los técnicos y los responsables políticos de los servicios

públicos locales relacionados con educación han querido proseguir con este tipo de estudios, en concreto, uno ya realizado sobre las guarderías municipales y otro en curso sobre la escuela de arte.

TABLA 3

COSTE POR UNIDAD DE SERVICIO (ALUMNO)

Escuela de Música ⁶			Conservatorio
Sensibilización	F.M. Básica	F.M. Avanzada	Enseñanza reglada
1.684,75	1.974,39	3.415,34	6.426,68

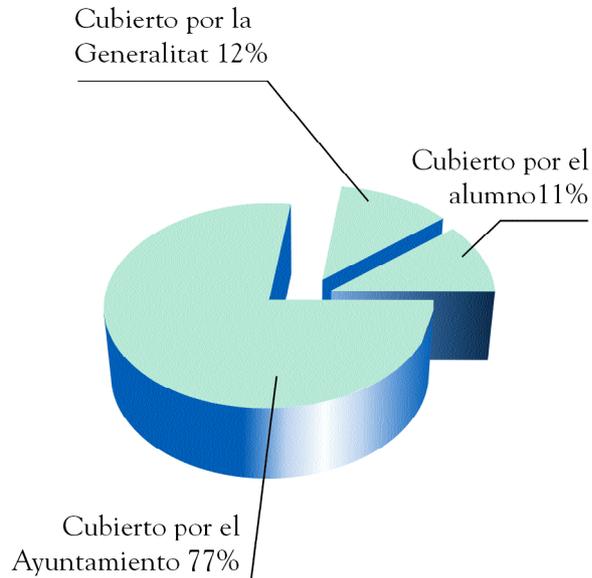
Fuente: elaboración propia.

⁶Por escuela de música entendemos la enseñanza no reglada. A diferencia de la anterior, la enseñanza reglada permite acceder a los estudios de grado superior.



GRÁFICO 4

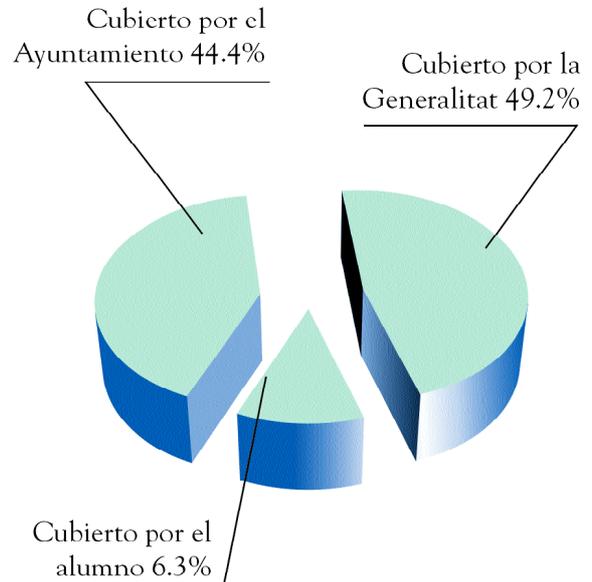
¿Quién financia los costes de la Escuela de Música?



Fuente: elaboración propia.

GRÁFICO 5

¿Quién financia los costes del Conservatorio?



Fuente: elaboración propia.

BIBLIOGRAFÍA

AMAT, O. i SOLDEVILA P. (1998): "Comptabilitat i Gestió de Costos". Ediciones Gestión 2000, SA., Barcelona.

AMAT, O.; BAIXAS, M. i SOLDEVILA, P. (2003): "Manual de costos i indicadors per a escoles bressol, de música, d'adults i d'art". Diputació de Barcelona.

BAGUR, LL. i VIVAS, C. (2002): "Diseño del sistema de costes en el ayuntamiento de Sant Cugat del Valles", *Auditoria Pública*, núm 27, pág. 34-46.

Manual de comptabilitat de costos de la Generalitat (2000), de:

http://www.gencat.es/nova_administracio/pdfs/metodologia_costos.pdf

MARTIN, F. i ROCAFORT, A. (2001): "Comptabilitat de Costos I", ediciones UOC.

MIAJA M.; MORENO J.M^a y otros (2001): "La Contabilidad de Gestión en las Entidades Públicas", *Principios de Contabilidad de Gestión*, núm. 15, AECA.