

Daniel Carrasco Díaz

Catedrático de Universidad. Universidad de Málaga

Dionisio Buendía Carrillo

Profesor Titular de Universidad. Universidad de Granada

La normalización de la contabilidad de costes en la administración local

RESUMEN/ABSTRACT:

Es incuestionable que los últimos desarrollos normativos, tanto los que están en vigor como en proyecto, impulsados en el ámbito contable público en general y en el local en particular, abocan hacia la necesidad de elaborar información sobre el coste de los servicios públicos prestados. Sería deseable que dicha información fuera comparable, lo que exige elaborarla de acuerdo a unos parámetros comunes. Todo lo anterior desemboca en un proceso normalizador desarrollado a nivel estatal por la Intervención General de la Administración del Estado (IGAE). En esta línea, y dentro del ámbito local, la Federación Española de Municipios y Provincias (FEMP) inició un proceso similar de homogeneización en cuanto a la elaboración de información sobre costes e indicadores de gestión a nivel local. Pues bien, conjugando ambas propuestas, este trabajo muestra una propuesta normalizadora de adaptación a nivel local de las reglas a seguir en la elaboración de información sobre el coste de los servicios prestados por un ayuntamiento.

It is indisputable that the latest regulatory developments, which both are in force as in project, driven in the public accounting field in general and in the local in particular, they lead did the need for information on the cost of public services. It would be desirable that such information was comparable, which requires elaborate according to some common parameters. All of the above leads to a normalizing process developed at the State level by the IGAE. In this line, and within the local scope, the Spanish Federation of municipalities and provinces (FEMP) initiated a similar process of homogenization in the processing of information on costs and performance indicators at the local level. Thus, combining both proposals, this work shows a normalizing proposal for adaptation at the local level of the rules to be followed in the preparation of information on the cost of services provided by a City Council.

CONTABILIDAD PÚBLICA, NORMALIZACIÓN CONTABLE PÚBLICA, CONTABILIDAD DE COSTES PÚBLICOS, CUENTAS ANUALES, BENCHMARKING
PUBLIC ACCOUNTING, PUBLIC ACCOUNTING STANDARDS, COST PUBLIC ACCOUNTING, ANNUAL REPORT, BENCHMARKING

PALABRAS CLAVE/KEYWORDS:

I. INTRODUCCIÓN

Los actuales desarrollos normativos en materia de Contabilidad Pública, propiciados en gran parte por la delicada situación económica en la que las administraciones públicas deben desarrollar su actividad, hacen especial hincapié, entre otros aspectos, en la determinación del coste de los servicios prestados por estas organizaciones. Dicho coste debería ser homogéneo, es decir, determinado siguiendo unos mismos parámetros de cálculo –metodología y criterios de reparto- al objeto de hacerlo comparable entre organizaciones que presten servicios similares. Pues bien, tomando como base lo anterior, en este trabajo ponemos de manifiesto el proceso de normalización que se ha seguido en materia de cálculo de costes en la administración pública en general, centrandó nuestra atención en la propuesta de adaptación de dicha normalización a la administración local, tomando como base el proyecto que sobre cálculo de costes e indicadores de gestión desarrolla la Federación Española de Municipios y Provincias (FEMP).

II. LA DETERMINACIÓN DEL COSTE EN LA ADMINISTRACIÓN PÚBLICA ESPAÑOLA

Han sido diversos los trabajos que han tratado la evolución del cálculo de costes en la administración pública española sobre todo hasta la aparición del proyecto CANOA (Contabilidad Analítica Normalizada para las Organizaciones de la Administración¹) (IGAE, 1994; Pou *et al.*, 1994; Buendía, 1996). Por ello, nos vamos a centrar fundamentalmente en el proceso de normalización impulsado por la Intervención General de la Administración del Estado (IGAE) y que, bajo nuestro punto de vista, tiene su punto de inflexión en la publicación de los documentos “Principios Generales sobre Contabilidad Analítica de las Administraciones Públicas” y “Los Indicadores de gestión en el ámbito del Sector Público”, en los que se recogen básicamente los principios rectores (tomando como base la filosofía subyacente en el proyecto CANOA) que deben presidir la elaboración de información económica interna tanto sobre el coste de los servicios prestados por las distintas administracio-

nes públicas como, en una etapa posterior, la confección de indicadores de gestión².

Así, la publicación del Plan General de Contabilidad Pública en 2010 trajo como principal novedad, con relación al tema que nos ocupa, la inclusión en las cuentas anuales de información complementaria a la información financiera y presupuestaria que permitiera apoyar la adopción racional de decisiones. En este sentido, se incorporan a la Memoria los apartados 25 y 26. El apartado 25. Información sobre el coste de las actividades, que contiene una serie de cuadros resúmenes sobre los costes de la entidad, los costes por actividad que implican la obtención de tasas y precios públicos y sobre el margen de cobertura de aquellas actividades que cuenten con ingresos finalistas (dichos resúmenes los podemos ver en el cuadro 1). Por su parte, el apartado 26. Indicadores de gestión, recoge una serie de indicadores de eficacia, eficiencia, economía y de medios de producción.



¹ Si bien en un principio significaba Contabilidad Analítica Normalizada para Organismos Autónomos.

² A este respecto, puede verse Buendía y Llorente (2012).

Cuadro 1. Información sobre costes a incluir en el punto 25 de la Memoria.

1. RESUMEN GENERAL DE COSTES DE LA ENTIDAD

ELEMENTOS	IMPORTE	%
COSTES DE PERSONAL		
<i>Sueldos y salarios</i>		
<i>Indemnizaciones</i>		
<i>Cotizaciones sociales a cargo del empleador</i>		
<i>Otros costes sociales</i>		
<i>Indemnizaciones por razón del servicio</i>		
<i>Transporte de personal</i>		
ADQUISICIÓN DE BIENES Y SERVICIOS		
<i>Coste de materiales de reprografía e imprenta</i>		
<i>Coste de otros materiales</i>		
<i>Adquisición de bienes de inversión</i>		
<i>Trabajos realizados por otras entidades</i>		
SERVICIOS EXTERIORES		
<i>Costes de investigación y desarrollo del ejercicio</i>		
<i>Arrendamientos y cánones</i>		
<i>Reparaciones y conservación</i>		
<i>Servicios de profesionales independientes</i>		
<i>Transportes</i>		
<i>Servicios bancarios y similares</i>		
<i>Publicidad, propaganda y relaciones públicas</i>		
<i>Suministros</i>		
<i>Comunicaciones</i>		
<i>Costes diversos</i>		
TRIBUTOS		
COSTES CALCULADOS		
<i>Amortizaciones</i>		
<i>Previsión Social de Funcionarios</i>		
COSTES FINANCIEROS		
COSTES DE TRANSFERENCIAS		
OTROS COSTES		
TOTAL		

2. RESUMEN DE COSTES POR ACTIVIDAD-ACTIVIDADES QUE IMPLICAN LA OBTENCIÓN DE TASAS Y PRECIOS PÚBLICOS.

ACTIVIDAD	FECHA	ELEMENTOS	Coste Directo	Coste Indirecto	TOTAL	%
		COSTES DE PERSONAL				
		ADQUISICIÓN DE BIENES Y SERVICIOS				
		SERVICIOS EXTERIORES				
		TRIBUTOS				
		COSTES CALCULADOS				
		COSTES FINANCIEROS				
		COSTES DE TRANSFERENCIAS				
		OTROS COSTES				
		TOTAL				

3. RESUMEN DE COSTES POR ACTIVIDAD-ACTIVIDADES QUE IMPLICAN LA OBTENCIÓN DE TASAS Y PRECIOS PÚBLICOS.

RESUMEN DE COSTES DE ACTIVIDADES FECHA

ACTIVIDADES	IMPORTE	%
ACTIVIDAD 1		
ACTIVIDAD 2		
ACTIVIDAD 3		
ACTIVIDAD 4		
.....		
ACTIVIDAD N		
TOTAL		

4. RESUMEN RELACIONANDO COSTES E INGRESOS DE ACTIVIDADES CON INGRESOS FINALISTAS.

ACTIVIDADES	Coste Total Activ.	Ingresos	Margen	% Cobertura
ACTIVIDAD 1				
ACTIVIDAD 2				
ACTIVIDAD 3				
ACTIVIDAD 4				
.....				
ACTIVIDAD N				
TOTAL				

En primera instancia, para la elaboración de cualquier información sobre el coste de los servicios, establece el plan que hay que seguir el documento al que antes hicimos referencia de “Principios Generales sobre Contabilidad Analítica de las Administraciones Públicas” (IGAE, 2004). Sin embargo, con posterioridad, y para clarificar determinados conceptos (al objeto de adaptarlos al ya comentado proyecto CANOA), se publicó la Resolución de 28 de julio de 2011 que regula los criterios para la elaboración de la información sobre los costes de actividades e indicadores de gestión a incluir en la memoria de las cuentas anuales del Plan General de Contabilidad Pública. De hecho, sólo se podrán usar los documentos antes mencionados (IGAE, 2004; IGAE, 2007) sólo cuando no se opongan a las normas desarrolladas en la citada Resolución.

Pues bien, puesto que parece ser que la senda marcada por el Plan General de Contabilidad Pública con relación al cálculo de costes es la que se va a seguir para el resto de administraciones que configuran el sector público (Buendía y Llorente, 2012), en los apartados que

siguen hacemos una propuesta de adaptación de cálculo de costes a la administración local.

III. UN MODELO DE CÁLCULO DE COSTES PARA LA ADMINISTRACIÓN LOCAL ESPAÑOLA

3.1 Situación actual

Desde un punto de vista teórico, al cálculo del coste en la administración local española debería ser obligatorio aunque sólo fuera para la fijación o modificación de una tasa o un precio público (Buendía, 2000). Por otra parte, la propia Instrucción del modelo normal de Contabilidad Local, establece en su Regla 101.3 “que los municipios con población superior a 50.000 habitantes y las demás entidades locales de ámbito superior acompañarán, además, a la Cuenta General:

- a) Una Memoria justificativa del coste y rendimiento de los servicios públicos.
- b) Una Memoria demostrativa del grado en que se hayan cumplido los objetivos programados con indicación de los previstos y alcanzados con el coste de los mismos”.

Además, la propia Instrucción establece en el punto 21.c) de la Memoria un apartado dedicado a Indicadores de Gestión, cuya variable principal es el coste del servicio³. Pues bien, tomando como base lo anterior y ante la preocupación por parte de algunos responsables municipales de obtener información comparable del coste de determinados servicios públicos que sirviera de apoyo la toma de decisiones, la FEMP puso en marcha un proyecto de cálculo de costes en el ámbito municipal⁴, en el que se conjugaran las sinergias que se pudieran producir entre gestores locales y profesores universitarios especialistas en el tema.

Como resultado de lo anterior, la FEMP ha creado una propia web del Proyecto⁵ que lleva por título “Implantación de un Sistema Integrado de costes e indicadores en la Administración Local”⁶ en la que se ofrece información acerca de la metodología de trabajo, los indicadores calculados⁷ para los distintos servicios municipales, así como otras cuestiones de interés del Proyecto. Además, han visto la luz dos publicaciones que recogen la metodología usada en el cálculo de costes (Prieto y Robleda, 2006) y su perfeccionamiento posterior (Carrasco *et al.*, 2011).

Pues bien, como consecuencia:

- Del apoyo dado por la FEMP al Proyecto en su X Asamblea General al señalar que⁸: “La FEMP seguirá impulsando y recomendando, a través del Plan 2012-2016, la implantación de la metodología común de costes basada en las actividades así como el establecimiento de indicadores para la comparabilidad, y realizará cuantas actuaciones sean precisas para su consolidación y expansión así como para la colaboración con la Intervención General de la Administración del Estado en la realización de recomendaciones...”

- Del mayor protagonismo (derivado de su adaptación al Plan General de Contabilidad Pública) dado al cálculo del coste de los servicios públicos municipales por el Borrador de Orden por el que se habrá de aprobar la nueva Instrucción del Modelo Normal de Contabilidad Local⁹, al señalar en el apartado 11.f) de la parte tercera dedicada a la elaboración de las cuentas anuales¹⁰ que la información contenida en las notas 26. “Información sobre el coste de las actividades”¹¹ y 27. “Indicadores de gestión” de la Memoria se elaborará, al menos, para los servicios y actividades que se financien con tasas o precios públicos y, únicamente, estarán obligados a cumplimentarla los municipios de más de 50.000 habitantes y las demás entidades locales de ámbito superior. Además, para la confección de la información a que se refieren las citadas notas se tendrán en cuenta los criterios establecidos en los documentos “Principios generales sobre Contabilidad Analítica de las Administraciones Públicas” (IGAE 2004) y “Los Indicadores de Gestión en el ámbito del Sector Público” (IGAE 2007), así como en la Resolución de 28 de julio de 2011, de la Intervención General de la Administración del Estado, por la que se regulan los criterios para la elaboración de la información sobre los costes de actividades e indicadores de gestión a incluir en la memoria de las cuentas anuales del Plan General de Contabilidad Pública.
- De la transcendencia que el Anteproyecto de Ley de racionalización y sostenibilidad de la Administración local (en su versión de 18.02.13)¹² da

³ Sería interesante analizar el grado de cumplimiento de estos últimos aspectos por parte de los ayuntamientos que, de acuerdo con el Índice de Transparencia Municipal (ITA) elaborado por Transparencia Internacional, son los más transparentes. En este sentido, un análisis exploratorio puede verse en: <http://goo.gl/QFE5L> y en <http://goo.gl/7m38f>

⁴ Puede consultarse Carrasco *et al.* (2009).

⁵ El link sería: <http://goo.gl/pyd1k>

⁶ El acceso directo sería: <http://www.costes-indicadores.com/>

⁷ A este respecto, hacemos especial hincapié en la comparabilidad de la información.

⁸ Las Resoluciones aprobadas por la X Asamblea General de la FEMP, puede consultarse en: <http://goo.gl/mYqQA>. Concretamente, hacemos referencia a parte de la undécima resolución dentro del apartado de “Haciendas y Financiación Local”.

⁹ Puede consultarse en: <http://goo.gl/TtxhC>

¹⁰ Puede consultarse en: <http://goo.gl/J6mMg>

¹¹ La información es prácticamente la misma que la recogida en el cuadro 1 de este trabajo.

¹² Puede consultarse en <http://goo.gl/WLUO>

al coste de los servicios al señalar en su artículo primero de modificación de la Ley 7/1985 que el artículo 26 de la citada Ley quedaría redactado en su apartado 2 de la siguiente manera: “Por Real Decreto se establecerán el coste estándar de los servicios previstos en este precepto¹³, determinando la periodicidad y procedimiento de evaluación de los mismos. En el mismo Real Decreto se establecerán las condiciones en que los Municipios deben publicitar el coste y la eficiencia de estos mismos servicios¹⁴.”

Creemos oportuno, en el marco del Proyecto de costes de la FEMP, establecer una propuesta de personalización al ámbito local de la citada Resolución de 28 de julio de 2011, sobre todo en lo que respecta a las estructuras de costes (elementos de coste, centros de coste y actividades).

3.2 Objetivos y relaciones entre estructuras de un sistema de cálculo de costes en el ámbito municipal

Sin ser demasiados exhaustivos al respecto, y como paso previo a la personalización de las distintas estructuras, enumeramos a título meramente ilustrativo tanto los objetivos básicos que deberían perseguirse con la implantación de un sistema de costes en cualquier entidad municipal así como las fases de cálculo que deberán seguirse para determinar el coste total de la actividad o servicio prestado de acuerdo con la metodología de cálculo planteada en la Resolución de 28 de julio de 2011.

Con relación a los objetivos perseguidos, los podemos sintetizar en los siguientes (Buendía, 1996):

- Posibilitar el control de eficiencia.
- Facilitar la elaboración de la Cuenta General de la Entidad Local
- Permitir, de una forma más objetiva, la fijación de precios y tasas en base al coste.
- Facilitar la toma de decisiones a los distintos usuarios internos de la organización.
- Permitir realizar una asignación racional de los recursos del organismo a los distintos servicios mediante el adecuado estudio de sus procesos y la justificación de sus necesidades.

- Permitir la comparabilidad de la información con otros entes locales que presten servicios similares.
- Obtener la información necesaria para justificar las necesidades financieras ante organismos financiadores como las comunidades autónomas, las diputaciones y el gobierno central, especialmente con relación a la financiación de los denominados servicios impropios.
- Ayudar a determinar el importe por el que deberá ser capitalizado cualquier activo producido por el Organismo.

Por su parte, las fases a seguir en el proceso de cálculo completo del coste y, en su caso, del margen de cobertura de cada actividad, las podemos resumir en las siguientes, tal como se recoge en la figura 1.

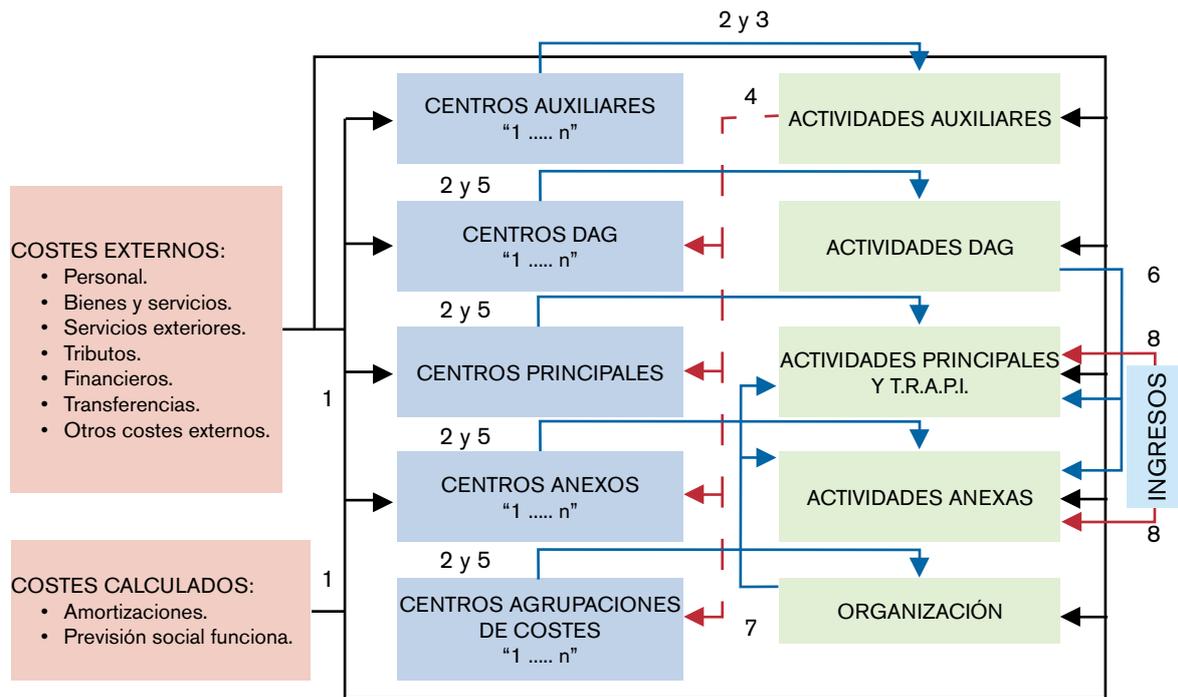
1. Asignación de elementos de coste a centros y actividades.
2. Asignación del coste de los centros pendientes de repartir a las actividades que en ellos se desarrollan, de forma directa o indirecta, de acuerdo con las posibilidades de medición.
3. Asignación del coste de los centros auxiliares a las actividades auxiliares, tanto de forma directa como indirecta, según sea posible.
4. Imputación del coste de las actividades auxiliares a los centros no auxiliares, de forma directa o indirecta, según posibilidades de imputación.
5. Imputación del coste, procedente de las actividades auxiliares, de los centros a las actividades desarrolladas por ellos según sea posible, de forma directa o indirecta
6. Imputación del coste Actividades DAG (Directivas, Administrativas y Generales) al resto de actividades no DAG (excluyendo obviamente a las auxiliares).
7. Imputación, en su caso, del coste de la Actividad-Organización al resto de actividades principales o asimiladas.

¹³ Servicios mínimos por tramos poblacionales.

¹⁴ No obstante, da la impresión de que sólo se hará en términos de gastos presupuestarios liquidados.

8. Determinación de los márgenes de cobertura por diferencia entre el coste de las actividades principales y los ingresos asociados a las mismas.

Figura 1. Modelo de contabilidad analítica con centros y actividades.



Fuente: Elaboración propia.

3.3 La estructura de elementos de coste

La Resolución de 28 de julio de 2011 define un elemento de coste como “cada una de las categorías significativas en que se clasifican los consumos de la organización agrupados por sus características económicas y el nivel de información que requiera el sujeto contable. En este sentido, realiza una clasificación de dichos elementos atendiendo a su naturaleza, es decir por lo que representan, distinguiendo entre:

- Costes de Personal.
- Adquisición de bienes y servicios.
- Servicios exteriores.
- Tributos.
- Amortizaciones.
- Costes Financieros.
- Coste de transferencias.
- Otros costes.

Estos elementos de costes tienen su desarrollo particular en función del Ente Público al que se apliquen, adaptándose fundamentalmente a la naturaleza de los factores que se consumen, a los detalles de la información sobre los elementos que se desee suministrar y a las posibilidades del propio sistema de costes. Todo ello nos ha servido de base para la elaboración del Catálogo de elementos de coste para Ente Locales que desarrollamos en el cuadro 2. Para tales detalles de desagregación hemos considerado su importancia atendiendo tanto a su naturaleza económica como a otras pautas implícitamente contenidas en la propia clasificación del Presupuesto de Gastos de la estructura presupuestaria difundida por la Orden EHA/3565/2008.

Cuadro 2. Inventario sintético de elementos de coste.

Coste de personal	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Sueldos y salarios. ▪ Indemnizaciones. ▪ Cotizaciones sociales a cargo del empleador. ▪ Previsión social de funcionarios. ▪ Otros costes sociales. ▪ Indemnizaciones por razón del servicio. ▪ Transporte de personal.
Adquisición de bienes y servicios	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Coste de materiales de reprografía e imprenta. ▪ Coste de otros materiales. ▪ Adquisición de bienes de inversión. ▪ Trabajos realizados por otras organizaciones.
Servicios exteriores	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Costes de investigación y desarrollo del ejercicio. ▪ Arrendamientos y cánones. ▪ Reparaciones y conservación. ▪ Servicios de profesionales independientes. ▪ Transportes. ▪ Servicios bancarios y similares. ▪ Publicidad, propaganda y relaciones públicas. ▪ Suministros. ▪ Comunicaciones. ▪ Costes diversos.
Tributos	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Tributos de carácter local. ▪ Tributos de carácter autonómico. ▪ Tributos de carácter estatal.
Amortizaciones	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Amortización del inmovilizado material. ▪ Amortización del inmovilizado intangible.
Costes Financieros	<ul style="list-style-type: none"> ▪ De deuda pública. ▪ De préstamos y otras operaciones financieras. ▪ De depósitos, fianzas y otros. ▪ De intereses de demora y otros gastos financieros.
Coste de Transferencias	<ul style="list-style-type: none"> ▪ A la Administración General de la Entidad. ▪ A los organismos autónomos de la entidad local ▪ A la Administración del Estado. ▪ A la Seguridad Social. ▪ A los entes públicos y sociedades mercantiles del Ente Local. ▪ A comunidades autónomas. ▪ A otros entes locales. ▪ A empresas privadas. ▪ A familias e instituciones sin fines de lucro. ▪ Al exterior.
Otros costes	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Otros costes.

Fuente: Adaptado de la Resolución de 28 de julio de 2011.

Una vez clasificados los elementos de costes atendiendo a su naturaleza, conviene hacer una reclasificación de los mismos atendiendo a su relación con el objeto de coste (centro y/o actividad). En este sentido, nos podemos encontrar con las siguientes situaciones:

- Costes directos a centros y a actividades.
- Costes directos a centros e indirectos a actividades.
- Costes indirectos a centros y directos a actividades.
- Costes indirectos a centros y a actividades.
- Costes directos a centros y pendientes a actividades.
- Costes indirectos a centros y pendientes a actividades.
- Costes no asociados a centros y directos a actividades.
- Costes no asociados a centros e indirectos a actividades.

3.4 La estructura de centros de coste

La Resolución de 28 de julio de 2011, conceptúa un centro de coste como “lugar físico dónde, como consecuencia del «proceso productivo», se consume toda una serie de recursos que se incorporan a las actividades”. En cuanto a la tipología de centros, se distingue, atendiendo a sus características y su participación en el proceso de formación del coste, entre¹⁵:

- Centros principales. Centros que realizan una o varias actividades que configuran el proceso productivo de una entidad local, contribuyendo de manera inmediata a la formación del valor en que consiste dicho proceso. Ejemplos de este tipo de centros en un ayuntamiento serían la sección de mayores del área de bienestar social o el negociado de eventos y actividades deportivas del área de deportes y cultura.
- Centros auxiliares. Centros que realizan una actividad de ayuda y que, sin afectar de manera inmediata a la formación del coste, se considera necesario para la correcta realización del proceso productivo de la entidad local. El coste de estos centros, a través de sus actividades, se

imputará al coste de otros centros. Ejemplos de este tipo de centros en un ayuntamiento serían el departamento de mantenimiento general del conjunto del ayuntamiento, el de instalaciones en el área de deportes y cultura o el departamento de asesoría jurídica dentro del área de presidencia (siempre que no preste su actividad directamente al ciudadano).

- Centros directivos, administrativos y generales (Centros DAG). Centros encargados de coordinar la actividad de otros centros dependientes de él, o de realizar actividades de tipo administrativo o general que permiten el funcionamiento de la entidad local. Ejemplos de este tipo de centros en un ayuntamiento serían la secretaría general dentro del área de presidencia o la intervención general municipal dentro del área de economía.
- Centros anexos. Centros que realizan actividades no necesarias, o al menos no imprescindibles, para el proceso productivo de una entidad local. Ejemplos de este tipo de centros en un ayuntamiento podrían ser las distintas cafeterías que se encuentren en dependencias municipales o las guarderías que el ayuntamiento hubiera creado para sus empleados.
- Centros-Agrupaciones de costes. Constituyen agregados contables que permiten la localización de costes en lugares no definibles como centros propiamente dichos, al no desarrollarse en ellos ninguna actividad (locales vacíos), por no realizarse actividades que constituyen el objeto de la organización, pero necesarias por imperativo local (locales sindicales) o por otras causas.
- Centros mixtos. Centros que participan simultáneamente de las características de dos o más de los tipos de centros que se definen. Ejemplos de este tipo de centros en un ayuntamiento serían la sección de publicaciones o centro de informática, siempre y cuando ambos centros presen sus servicios, por ejemplo, tanto a usuarios externos como internos del ayuntamiento.

¹⁵ En cuanto a esta clasificación, destacar que la Resolución prohíbe taxativamente la existencia de centros de coste ficticios que supongan una mera agregación de elementos de coste para su adscripción posterior a actividades.

Otra clasificación, complementaria a la anterior y que se ha revelado como de gran utilidad para la propia organización interna de un ente local, podría ser aquella que diferencia los centros en cuanto a su función y a la naturaleza de las actividades que en los mismos se desarrollan. Así diferenciamos entre:

- Centros de Seguridad y Protección. Ejemplos de este tipo de centros podrían ser el de Policía Local o un Parque de Bomberos.
- Centros de Asuntos Sociales. Ejemplos de este tipo de Centros podrían ser un Centro de Mayores o un Centro de Acogida para personas sin hogar.
- Centros de Vivienda y Urbanismo. Ejemplos de este tipo de Centros serían un Instituto Municipal de la Vivienda o la Sección de Disciplina Urbanística.
- Centros de Cultura y Deportes. Como ejemplos podemos citar una Instalación Deportiva Municipal concreta o un Centro de Exposiciones Municipal.
- Centros de Comercio y Mercados. Ejemplos de este tipo de Centros serían la Sección de Mercados Municipales o la Sección de Venta Ambulante.
- Centros de Medioambiente. A modo de ejemplo podemos citar, la Sección de Limpieza Viaria o un Laboratorio Medioambiental Municipal.
- Centros de Movilidad y Transportes. Ejemplos de este tipo de centros serían la Sección de Transportes y Taxis o la Sección de Control del Tráfico.
- Centros Institucionales. A modo de ejemplo podemos señalar el Registro Municipal o la Sección de Asesoría Jurídica.
- Juntas de Distrito. Para el caso en que exista una descentralización de servicios.
- Otros Centros. Aquí tendrían cabida, a modo de cajón de sastre, los centros de coste que no tengan cabida en el resto de apartados.

Si bien las clasificaciones utilizadas son algunas de las muchas que se pueden adoptar, lo que es claro es que la estructuración del ayuntamiento en centros de coste debe tomar como referencia la estructura orgánica de la entidad, y partiendo de ella determinar las unidades que se

consideran significativas para el análisis de costes y, por tanto, cuáles serán los agregados contables a considerar al dividir la organización, considerando que éstos deben servir al propósito de cuantificar el grado de eficiencia y la economicidad con que opera la entidad. En este sentido, serán, lógicamente, las características específicas de la entidad para la que se personaliza el modelo y las propias necesidades del gestor o usuario de la información las que delimiten las necesidades concretas de desagregación de tales centros de coste. Así, es preciso considerar que, si bien es cierto que la estructura jerárquica o las unidades orgánicas presupuestarias no tienen por qué coincidir o determinar definitivamente la estructura de centros de coste adoptada, no lo es menos que la operatividad real del modelo aconseja que éstas tengan un reflejo o paralelismo suficiente que permita mantener la utilidad de la información generada por éste.

3.5 Estructura de actividades

La Resolución de 28 de julio de 2011, define una actividad como un “conjunto de actuaciones que tiene por objetivo la utilización combinada de factores en un proceso productivo para obtener bienes o prestar servicios, con la suficiente importancia relativa como para determinar su individualización”. En este sentido, cómo señala la propia IGAE (2004: 107), determinar el nivel ideal de desagregación de las distintas actividades entraña la consideración de juicios valorativos indeterminados desde una perspectiva genérica. No obstante, sea cual sea el nivel elegido, el ayuntamiento deberá poder responder a la triple cuestión de para qué trabaja (o qué tareas realiza), de cómo desarrolla su producción y la utilidad de definir las correspondientes actividades para la toma de decisiones de los gestores.

Con relación a lo anterior y con carácter general, se pueden establecer los siguientes puntos indicativos a la hora de determinar una actividad:

- Que la actividad constituya en sí misma un servicio público por el que haya que cobrar una tasa o un precio y que, por tanto, para su establecimiento se tenga que determinar su coste.



- Que la actividad sea fácilmente identificable y medible desde un punto de vista técnico.
- Que el montante de los costes justifique su observación individualizada.
- Que tenga una significación para el gestor.

En cuanto, a sus posibilidades de clasificación, se diferencia, atendiendo al objetivo inmediato perseguido con la prestación de la actividad¹⁶, entre:

- Actividades finalistas o principales. Las tendentes a la realización inmediata de los outputs (bienes y servicios) que constituyen la razón de ser del ayuntamiento (actividades de protección, actividades de recogida de basura, actividades de extinción de incendios, etc.). Tienen como destinatario final a la ciudadanía considerada bien de manera individual bien en su totalidad (servicios puros).
- Actividades auxiliares. Las que sirven de soporte al proceso productivo de una manera mediata (actividades de mantenimiento de instalaciones deportivas, actividades de asesoramiento jurídico solicitado por otros centros del ayuntamiento, etc.).
- Actividades directivas, administrativas y generales (actividades DAG). Actividades realizadas por los centros de igual denominación, o por los centros mixtos en su caso, que constituyen el soporte administrativo y de dirección en toda organización. Su diferencia con las actividades auxiliares radica, fundamentalmente, en no estar relacionadas directamente con el proceso productivo como tal. Ejemplo de estas actividades podría ser la confección de nóminas en el Ayuntamiento.
- Actividades anexas. Actividades que no se consideran imprescindibles para la realización de las funciones productivas de una entidad local. Entre otras, aquéllas que, si bien pueden cumplir una función social, no responden a criterios de organización de la producción y siempre que las organizaciones no estén obligadas a su realización como consecuencia de mandatos legales o acuerdos debidamente establecidos.
- Actividades-Organización. Actividad que recoge aquellos costes que no son atribuibles a una actividad en concreto del ayuntamiento. Un ejemplo sería una campaña institucional de imagen del ayuntamiento.
- Trabajos realizados por la organización/ayuntamiento para su propio inmovilizado (Activida-

¹⁶ Esta clasificación se encuentra, como no podía ser de otra forma, íntimamente ligada a la de centros, en cuanto constituyen dos vertientes de una misma realidad –lo que se hace y quién lo hace–.



des TROPI / TRAPI). Actividad que recoge los costes derivados de las acciones que emprende la entidad local para la propia construcción o supervisión de elementos que van a formar parte de su Inmovilizado. Su coste, por tanto, en cuanto que constituyen inversiones reales en activos cuyo uso y disfrute se producirá en períodos posteriores al de su consecución, sólo repercutirán en el coste de las restantes actividades de la organización mediante la amortización calculada por su aplicación en el desarrollo de las mismas en el periodo en el que se produzca. En consecuencia, su tratamiento será similar al de las actividades finalistas, no repartiendo sus costes al de otras actividades.

En paralelo con lo realizado en centros de coste, otra clasificación complementaria a la anterior, es aquella que diferencia las distintas actividades atendiendo a la naturaleza de las mismas, diferenciando entre:

- Actividades de seguridad y protección. Ejemplos de este tipo de actividades/prestaciones serían seguridad en lugares públicos, redacciones y revisiones de planes de emergencia, realización de informes técnicos de protección contra incendios, vigilancia de mercadillos, etc.
- Actividades de promoción social. Ejemplos de este tipo de actividades/prestaciones serían ac-

tividades de promoción del mayor, actividades de apoyo a la familia, actividades de promoción del voluntariado, actividades sobre información y prevención de drogas, talleres de prevención de la violencia de género, etc.

- Actividades relacionadas con la vivienda y el urbanismo. Ejemplos de este tipo de actividades/prestaciones serían la tramitación de licencias de obra (en sus distintas variantes), actividades de información urbanística, tramitación de expedientes de alineaciones, actividades de gestión y administración de viviendas en alquiler, conservación de pavimentos, etc.
- Actividades culturales y deportivas. Ejemplos de este tipo de actividades/prestaciones podrían ser actividades de gestión de instalaciones deportivas, mantenimiento de instalaciones deportivas, organización de competiciones deportivas municipales, fomento del asociacionismo deportivo, organización de talleres de teatro, actividades de fomento de la lectura, préstamo bibliotecario, organización de conciertos, fiestas de barrio, etc.
- Actividades relacionadas con el comercio. Ejemplos de este tipo de actividades/prestaciones serían las de gestión y mantenimiento de los mercados municipales de abastos, tramitación de autorizaciones

para la venta ambulante, resolución de conflictos en materia de consumo, actividades de información y orientación para los consumidores, etc.

- Actividades relacionadas con la salubridad y el medioambiente. Ejemplos de este tipo de actividades/prestaciones serían la limpieza viaria, recogida de residuos sólidos urbanos, limpieza de playas, control de plagas, recogida de animales, inspecciones y controles con motivo de denuncias medioambientales, recogidas selectivas de residuos, tramitación de licencias para la tenencia de animales potencialmente peligrosos, mantenimiento del alumbrado, etc.
- Actividades de movilidad y transporte. Ejemplos de este tipo de actividades/prestaciones serán la tramitación de cualquier actividad que incida sobre el tráfico, conservación y mantenimiento de la señalización del tráfico, actividades de control del tráfico, gestión de aparcamientos, tramitaciones de las distintas modalidades de tarjetas para el uso del transporte público municipal, gestión de la estación de autobuses municipal, etc.
- Actividades de carácter general o institucional. Ejemplos de este tipo de actividades serían las de gestión financiera, las de apoyo al alcalde y a los distintos grupos políticos, actividades de contratación, actividades de asesoramiento jurídico a las distintas áreas municipales, actividades de protocolo, gestión de compras, estudios, etc.
- Otras actividades.

3.6 Estructura de ingresos.

La Resolución de 28 de julio de 2011 considera un elemento de ingreso como “cada una de las categorías significativas en que se clasifican los ingresos de la organización agrupados por sus características económicas y el nivel de información que requiera el sujeto contable”. En este sentido, si bien la tipología de ingresos con los que nos podemos encontrar en cualquier administración local es muy extensa, nos centramos básicamente en los que son tasas y precios públicos.

Como ejemplos de las tasas más características, sin ánimo de exhaustividad, dentro del ámbito local nos podemos encontrar con¹⁷:

- Servicio de abastecimiento de agua.
- Servicio de alcantarillado, Servicio de recogida de basuras.
- Servicio de tratamiento de residuos.
- Canon de saneamiento.
- Licencias urbanísticas.
- Cédulas de habitabilidad y licencias de primera ocupación.
- Tasa por expedición de documentos.
- Tasa por retirada de vehículos.
- Tasa de estacionamiento de vehículos.
- Tasa por entrada de vehículos.
- Tasa por utilización privativa o aprovechamiento especial por empresas explotadoras de servicios de suministros.
- Tasa por utilización privativa o aprovechamiento especial por empresas explotadoras de servicios de telecomunicaciones.
- Tasa por apertura de calas y zanjas.
- Tasa por ocupación de la vía pública con terrazas.
- Tasas por aprovechamiento del vuelo.

Por su parte, como precios públicos característicos tenemos:

- Precios públicos por la prestación de servicios hospitalarios.
- Precios públicos por la prestación de servicios asistenciales.
- Precios públicos por la prestación de servicios educativos.
- Precios públicos por la prestación de servicios deportivos.
- Entradas a museos, exposiciones, espectáculos.
- Servicio de transporte público urbano.

Por otro lado, la citada Resolución de 28 de julio de 2011 establece (apartados 23, 24 y 25) que los ingresos se relacionarán con todas o con algunas de las actividades que se hayan definido como finalistas en la en-

¹⁷ En algunas organizaciones puede producirse un enmascaramiento de alguna tasa porque su recaudación se realice conjuntamente con un impuesto que mantenga cierta relación con el mismo, este es el caso de la tasa de saneamiento o recogida de basura cobrada conjuntamente con el impuesto de bienes inmuebles.

tividad local, existiendo la posibilidad de que ciertos ingresos no puedan ser individualizados ni siquiera a un determinado nivel de las actividades que conforman la estructura de la entidad, debiéndose, en ese caso, considerar que el ingreso afecta al conjunto de la entidad, no a las actividades definidas como «organización» en particular, y deberá relacionarse con el conjunto de costes de la misma.

En el caso de los ingresos que se hayan asociado con actividades (al nivel que se determine en cada caso) se procederá a determinar el margen o grado de cobertura de costes, mediante la comparación de dichos ingresos con los costes asociados a las actividades en cuestión.

El cálculo del margen global se efectuará, teniendo en cuenta aquellos ingresos que no pueden asociarse individualmente con ninguna actividad, mediante el sumatorio de todos los márgenes determinados anteriormente.

3.7 Estructura de criterios de reparto.

La Resolución de 28 de julio de 2011 señala que un criterio o una clave de reparto es una “herramienta formal que permite distribuir los elementos de coste entre distintos objetos de coste (centros, actividades) o entre los diversos objetos de coste en sus relaciones entre sí. La clave de reparto estará constituida por un factor cuya medida es fácilmente determinable y cuyo valor es proporcional al verdadero consumo de costes”. En este sentido establece la citada Resolución que “la elección de las claves de reparto o distribución que mejor relacionen las bases con los objetos de reparto vendrá condicionada por las características de producción de cada ente, debiéndose tener en cuenta que cada uno de los elementos de coste podrá ser objeto de la aplicación de un criterio diferente para su imputación a los centros

y actividades en estudio, teniendo en cuenta que esa imputación deberá realizarse atendiendo no sólo a los centros/actividades relacionados con la realización de acciones consecuencia de la obtención de tasas y precios públicos, sino que la organización puede realizar, y así ocurrirá en la mayoría de los casos, otras acciones que no impliquen la obtención de dichos ingresos”.

Con carácter general, se tomará como criterio de reparto básico aquel que se considere que refleja mejor la relación causal entre dichos costes y los centros consuntivos de los mismos (que en el caso de que afecte a centros de costes será el basado en los porcentajes que determinen los distintos responsables de los centros cuando éstos sean capaces de justificarlos antes agentes externos). Cuando lo anterior no sea posible se usará el criterio de número de personas equivalentes o bien el criterio basado en el coste ya asociado a cada objeto de coste receptor.

4. CONCLUSIÓN

Parece innegable la necesidad (no solo legal) existente en la administración pública de generar información útil, contrastable, transparente y comparable sobre cómo, dónde y para qué usan sus recursos. Esto no se puede conseguir en ninguna organización sin la implantación de un sistema de cálculo de costes. La determinación del coste de los servicios públicos experimentó un salto cualitativo importante a raíz del proyecto CANOA impulsado por la IGAE. Consecuencia de ello, han sido los procesos de normalización en el cálculo de costes e indicadores de gestión iniciados en distintos ámbitos de la administración pública española. En este trabajo hemos planteado de forma resumida lo que, en nuestra opinión, podría ser la adaptación por parte de la administración local a este proceso normalizador.

BIBLIOGRAFÍA

Buendía Carrillo, D. (1996): Un modelo de costes para los servicios municipales de gestión directa. Tesis doctoral, Granada. (Accesible online: <http://digibug.ugr.es/handle/10481/7081>).

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; pp. 445 a 460. (Accesible online: <http://goo.gl/hHRP>).

Buendía Carrillo, D. y Llorente Muñoz, V. (2012): "La normalización de la contabilidad analítica en la administración pública española". *Partida Doble*; nº 243 - mayo de 2012; pp. 74-79.

Carrasco Díaz, D.; Buendía Carrillo, D.; Llorente Muñoz, V. (2009): "Cálculo de costes e indicadores de gestión en servicios municipales. El proyecto FEMP: pasado, presente y futuro". *XI Congreso Internacional de Costes y Gestión. XXXII Congreso Argentino de Profesores Universitarios de Costos. La gestión de recursos: sustentabilidad y ética*, celebrado en Trelew (Argentina) del 15 al 18 de septiembre de 2009. Capítulo 4. Conclusiones o avances de proyectos de investigación; pp. 596 a 611. (Accesible online: <http://goo.gl/oGIPH>).

Carrasco Díaz, D.; Buendía Carrillo, D.; Navarro Galera, A. (2011): Manual de procedimiento para la implantación de un sistema de costes en la administración local. Federación Española de Municipios y Provincias (FEMP), Madrid. (Accesible online: <http://goo.gl/7chV2>).

IGAE (1994): Contabilidad Analítica de las Administraciones Públicas. El Proyecto CANOA. Madrid.

IGAE (2004): Principios Generales sobre Contabilidad Analítica de las Administraciones Públicas. Ministerio de Economía y Hacienda, Madrid. (Accesible online: <http://goo.gl/BWext>).

IGAE (2007): Los Indicadores de gestión en el ámbito del Sector Público. Ministerio de Economía y Hacienda, Madrid.

Ministerio de Economía y Hacienda (2004): Orden EHA/4041/2004, de 23 de noviembre, por la que se aprueba la Instrucción del modelo normal de Contabilidad local. BOE número 296 de 9 de diciembre.

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

Ministerio de Economía y Hacienda (2010): Orden EHA/1037/2010, de 13 de abril, por la que se aprueba el Plan General de Contabilidad Pública. BOE número 102 de 28 de abril.

Ministerio de Economía y Hacienda (2011): Resolución de 28 de julio de 2011, de la Intervención General de la Administración del Estado, por la que se regulan los criterios para la elaboración de la información sobre los costes de actividades e indicadores de gestión a incluir en la memoria de las cuentas anuales del Plan General de Contabilidad Pública. BOE número 188 de 6 de agosto.

Pou Díaz, J.; Fernández Rodríguez, M^a y Aliaga Martínez, M^a. (1994): "Nuevos desarrollos de Contabilidad Analítica en la Administración Institucional". *Presupuesto y Gasto Público*, nº 13; pp. 149-166.

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. (Accesible online: <http://goo.gl/DYWYp>).