

Helio Robleda CabezasCatedrático de Universidad
Universidad Pública de Navarra**Consuelo Arraiza Antón**Economista
Ayuntamiento de Pamplona

Metodología

para el cálculo del coste de los servicios municipales



Introducción

La aplicación de criterios de eficiencia a los servicios municipales, para conseguir la mejor satisfacción posible percibida por el ciudadano a través de su prestación, pasa necesariamente por una adecuada gestión de los mismos. Esta gestión precisa dotarse de las herramientas necesarias; una de esas herramientas es la implantación de un sistema de costes que permita conocer de forma objetiva el coste de los servicios prestados.

Un ayuntamiento puede ser conceptualizado como una entidad multifuncional que integra, dentro de una misma organización, un cierto número de áreas que podrían funcionar como entes independientes y que, sin embargo están dirigidas por medio de una estructura centralizada. De ahí que determinadas áreas, cumplan funciones de *tecnoestructura*.

Metodología de costes

Para calcular el coste de los servicios que presta un ayuntamiento, la metodología que se aplique ha de tener en cuenta tanto la organización funcional de la institución, como la heterogeneidad que presenta el catálogo de servicios prestados tanto respecto de la naturaleza de los mismos como de su estructura de costes.

El análisis de la organización funcional de un ayuntamiento, pone de manifiesto que un determinado número de programas o centros de coste no

* Este trabajo es fruto del acuerdo de colaboración entre el Departamento de Gestión de Empresas de la Universidad Pública de Navarra y el Ayuntamiento de Pamplona, formando parte de un estudio sobre la implantación de sistemas de costes para la mejora de la gestión municipal.

tienen una vinculación directa con la prestación de servicios que se ofrecen al ciudadano; sin embargo, estos centros son parte integral de esa estructura y por ello imprescindibles para una adecuada prestación. Denominaremos a estos centros “programas de apoyo institucional” que representan la *tecnestructura* del ayuntamiento (véase GRÁFICO 1), consumiendo recursos que difícilmente pueden vincularse o relacionarse de forma directa con cada uno de los servicios que se prestan. Pero no por ello, el sistema de costes que se adopte puede obviar la asignación al coste final de los servicios de los gastos que se contabilizan en estos centros de apoyo.

Además ha de tenerse en cuenta que desde un área concreta se prestan servicios diferentes, por lo que el computo de gastos del programa responsable de la ejecución de esos servicios, plantea serias dificultades para conocer de forma objetiva qué consumos son los que deben imputarse a cada servicio. A ello hay que añadir que en algunas ocasiones la prestación de un determinado servicio no solo consume recursos de un único programa sino de varios, pudiendo incluso suceder que tales programas no estén vinculados a una sola área.

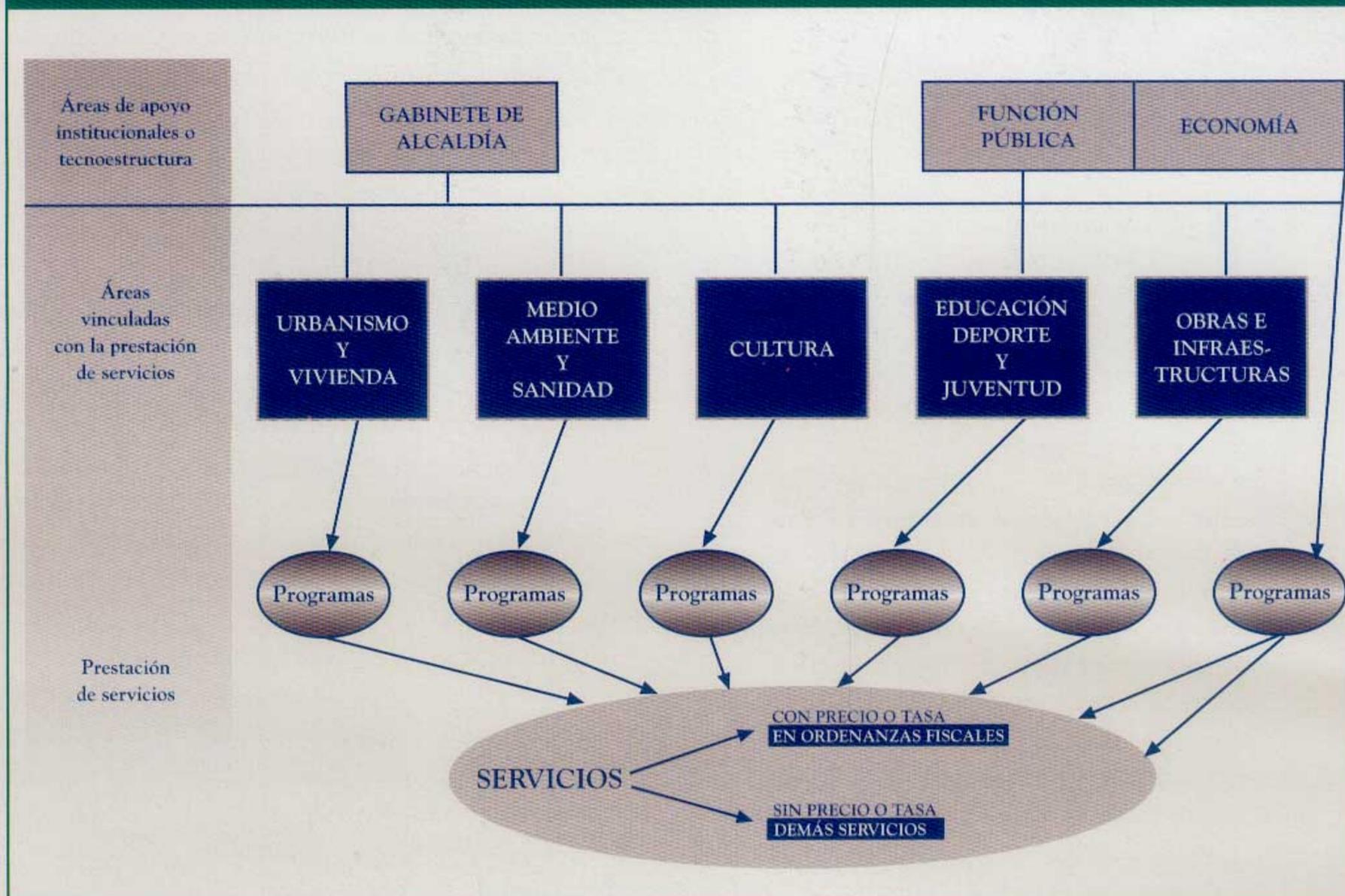
Nos estamos refiriendo a los centros de costes de administración, coordinación y gestión general de cada área en el nivel denominado “Áreas vinculadas con la prestación de servicios” (véase GRÁFICO 1). Al igual que sucede con los programas de la tecnestructura, aunque si bien en menor grado, estos programas difícilmente pueden correlacionarse con los servicios prestados desde cada área.

El resto de los programas pertenecientes a una determinada área de acuerdo con la estructura funcional que se recoge en el GRÁFICO 1, se vinculan directamente con los servicios prestados cuya responsabilidad compete al área de la que dependen y a los que se les repercute o no tasa o precio público de acuerdo con las ordenanzas fiscales que los regulan.

Así pues la metodología de costes tiene que recoger fielmente los tres niveles de vinculación entre programas a los que acabamos de hacer referencia, esto es:

- Programas de las áreas de apoyo institucional o de tecnestructura.
- Programas de administración y gestión de cada área.
- Programas directamente vinculados con la prestación de servicios.

Gráfico 1. Estructura de prestación de servicios municipales del Ayuntamiento de Pamplona



Metodología para el cálculo del coste de los servicios municipales

El sistema de costes que se utilice tiene que dar respuesta a este complejo entramado de programas a los que se asignan los recursos y que revierten en la prestación de servicios. En cualquier caso, en el coste de cada uno de los servicios que integran el catálogo de prestaciones municipales, debe quedar reflejado el consumo de todos estos recursos. Por ello, debemos plantearnos aplicar una metodología que nos permita contemplar este coste integral; para ello, se procederá al cálculo del coste final de cada servicio de la forma siguiente:

1. Calculando el *coste directo de cada servicio* teniendo en cuenta las posibles situaciones:

- 1.1. Que desde un mismo programa sólo se presta un único servicio.
- 1.2. Que desde un determinado programa se realizan servicios diferentes tanto en lo que se refiere a su naturaleza como en cuanto al consumo de recursos que se derivan de su prestación.
- 1.3. Que para llevar a cabo la prestación de un determinado servicio sea necesario consumir recursos de diferentes programas, estén éstos vinculados a una misma área organizativa o a varias.

Precisamente estas diferentes formas de prestar los servicios son las que marcan la pauta para seleccionar la metodología adecuada a aplicar en cada caso, para llegar al coste directo de cada uno de los servicios.

Así en el primer caso, el sistema de costes a emplear será el del Coste Completo (o "Full-Cost") que nos permite llegar directamente al coste por servicio dividiendo los costes imputados al programa por el número de servicios prestados.

En cuanto a las otras posibles formas de prestación de servicios, es necesario utilizar una metodología de costes más analítica que nos permita calcular un coste objetivo de cada servicio que tenga en cuenta la forma en que el mismo se está prestando. El sistema de costes que debemos emplear en este caso será el Sistema de Costes Basado en las Actividades (ABC) ("Activity Based Costing").

2. El coste directo calculado de acuerdo con el apartado anterior debe completarse, para llegar al coste final de cada servicio con la asignación de los

costes indirectos, esto es, imputar los consumos de recursos tanto de los programas que pertenecen a la "tecnestructura" como aquellos que se vinculan a las diferentes áreas y cuya gestión económico-administrativa contribuye a la prestación final de los servicios vinculados a cada una de esas áreas.

Por todo lo anteriormente expuesto, la metodología de costes a aplicar para llegar al coste final de cada servicio, se fundamenta en las siguientes fases:

A. Primera fase: Imputación de costes directos

En esta primera fase se imputan a los servicios los costes de los programas directamente implicados en su prestación. El sistema utilizado para ello será el ABC, o el Full-Cost, según el tipo de estructura de prestación de servicios a la que nos hemos referido anteriormente.

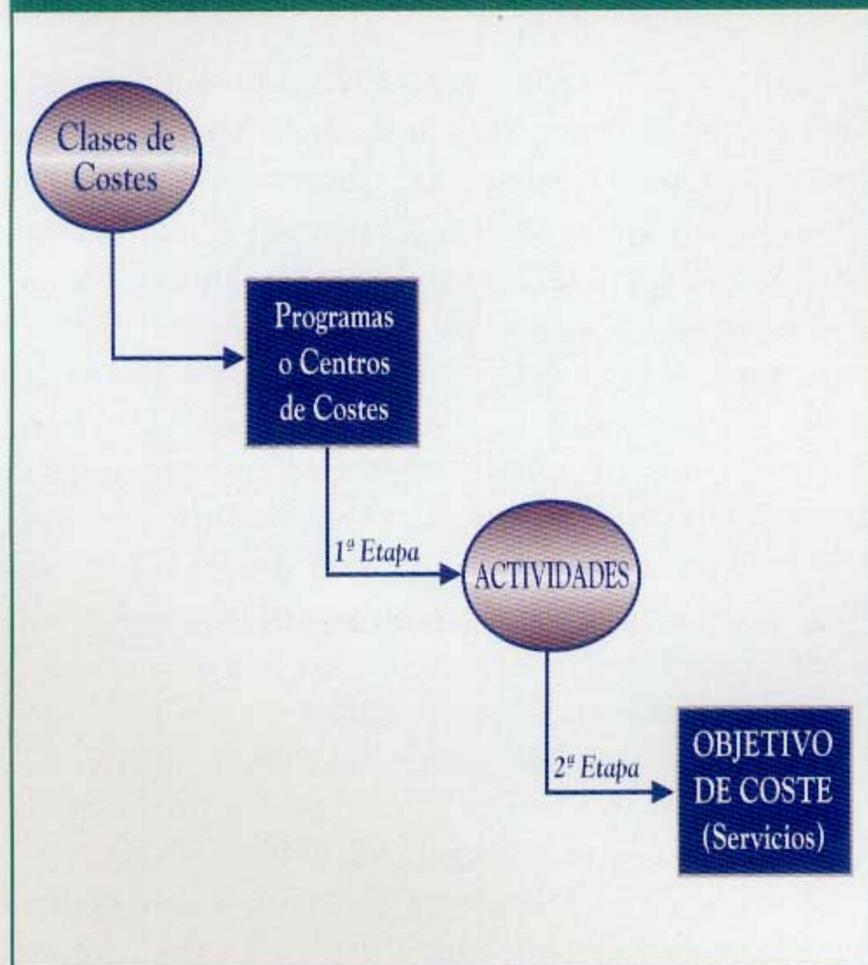
A.1. Cálculo del coste directo de los servicios municipales utilizando metodología ABC

El coste directo de cada servicio se calcula en base a las actividades y tareas necesarias para poder realizar la prestación del mismo, ya que el método ABC parte del principio fundamental de que son las actividades o las tareas las que consumen los recursos para poder obtener el coste de los servicios.

De este modo, la implantación del ABC en una estructura departamental o por centros, como es el caso de los ayuntamientos, nos permite tanto vincular los datos de costes por programas o centros, como disponer de la información relativa a las actividades, lo que facilita la obtención del coste de un determinado servicio mediante la suma de los costes de las actividades necesarias para prestarlo, independientemente del centro de costes de donde procedan los recursos consumidos por esas actividades (véase GRÁFICO 2).

Para llevar a cabo el proceso descrito será necesario diseñar previamente el mapa de actividades de cada servicio a fin de poder asignar a tales actividades los recursos consumidos (y seleccionar la correspondiente unidad de obra de cada una de ellas), lo que nos permitirá, posteriormente, imputar los costes al servicio (objetivo de coste).

Gráfico 2. Esquema básico de la metodología ABC



Como puede observarse en el gráfico anterior en los centros se localizan los costes que posteriormente se imputan a las actividades. De este modo, los costes asignados a las actividades nos permiten localizar los consumos específicos de cada servicio para calcular su coste sin que la estructura organizativa, esto es, la división funcional en centros sea un inconveniente para hallar este coste directo del servicio y conseguir así que los costes asignados a los centros, que en un primer análisis aparecen como costes indirectos, mediante la metodología del ABC se incorporen como costes directos de los servicios.

Finalmente, los costes totales asignados a los centros o programas directamente vinculados con los servicios, quedarán imputados a todo el catálogo de servicios prestados, en función del mapa de actividades de cada uno de ellos; así el total de costes de las actividades asignado a los servicios, será igual al total de los costes imputados a esos centros o programas.

A.2. Cálculo del coste directo de los servicios municipales utilizando la metodología del coste completo ("Full-Cost")

Ahora bien, no siempre se precisa aplicar la metodología del ABC para hallar el coste directo de un servicio ya que puede suceder, como hemos expuesto anteriormente, que desde un programa concreto sólo se preste un servicio cuyo coste pueda hallarse fácilmente

sin necesidad de diseñar un mapa de actividades. Por ello la metodología a emplear en este caso será diferente, esto es, no será necesario entrar en detallar los consumos por actividades sino sencillamente imputar los costes del programa al servicio que está vinculado al mismo (único portador). El sistema de coste que se aplica en este caso es el llamado "Coste completo", que nos permite hallar el coste directo que resulta de imputar todos los consumos necesarios para prestar ese servicio, dividido por el número de servicios prestados desde el correspondiente programa. Se trata de un sistema más simple que el ABC y ello por que en ese tipo de servicios no se encuentran costes que deban asignarse a varias prestaciones.

B. Segunda fase: Imputación de costes indirectos

Como ya dejamos expuesto anteriormente al poner de manifiesto la relación entre la estructura de los programas o centros de costes y los servicios que consumen los recursos de esos centros, después de calcular el coste directo de esos servicios (ya sea en base a la metodología del coste completo o el ABC), quedan por añadir al coste final de los servicios los recursos tanto de los programas de las áreas que no están relacionados directamente con los servicios como de aquellos programas o centros que forman lo que hemos denominado la *tecnestructura* del ayuntamiento (esto es, las áreas de apoyo institucional como por ejemplo: Gabinete de Alcaldía, Economía y Función Pública, en el contexto del Gráfico I). Tanto los costes de los programas de apoyo a la gestión en las áreas prestadoras de servicios como los de las áreas de apoyo institucional deben revertir al coste final de los servicios prestados; de lo contrario, se falsearía la realidad de la organización administrativa municipal sobre la que se apoya la prestación de servicios encomendados a estas instituciones.

B.1. Tasa unitaria de costes indirectos de gestión del área a la que está vinculado el servicio

Para calcular esta tasa hallaremos una unidad de obra que nos permita imputar estos costes a todo el catálogo de servicios del área. En este caso no es posible diseñar un mapa de actividades que pudiera, como en la etapa anterior, conducirnos a un coste directo de esta gestión. Y ello, porque como ya hemos dejado expuesto, la heterogeneidad de servicios prestados en cada área no hace posible encontrar inductores de costes que pudieran relacionar los consumos de administración general o de gestión con los costes directos de los servicios a los que

Metodología para el cálculo del coste de los servicios municipales

hemos podido llegar en la primera etapa (o primer nivel) mediante el diseño de un mapa de actividades específico. Se trata pues de repartir los costes del o los programas del área cuyo cometido es la gestión, administración y coordinación de todos los programas o centros de esa área, al coste de los servicios vinculados a la misma de acuerdo con su estructura organizativa.

Nuestra propuesta para llevar a cabo este reparto, se fundamenta en imputar los costes indirectos más representativos de la gestión económico-administrativa del área, en proporción a los mismos conceptos de costes de los centros o programas de esa área que se benefician de su gestión. Se trata pues, de imputar de forma proporcional los costes relacionados con la gestión económico-administrativa de los programas de coordinación al resto de los programas que precisan de esa gestión. A este coste lo denominamos *TASA UNITARIA DE COSTES INDIRECTOS del área*.

Una vez calculada esta tasa, el paso siguiente será multiplicar el coste directo de cada servicio por la citada tasa, para asignar a ese servicio el coste que le corresponde por la gestión económico-administrativa del área a la que está vinculado. Así imputamos los costes indirectos de gestión del área a los servicios en proporción al coste directo de esos servicios. Un análisis de los conceptos de gastos por naturaleza que se asignan a los diferentes programas del presupuesto municipal, nos indica que los *Costes de Personal* (capítulo I del presupuesto) y los *Gastos corrientes* (capítulo II del presupuesto), representan un porcentaje cercano al 90% de los costes totales, por lo que nos ha parecido suficientemente representativo tomar estos dos capítulos de gastos como costes relevantes para llevar a cabo el citado reparto proporcional y calcular así la tasa unitaria de los costes indirectos de cada área.

En el cuadro siguiente recogemos lo anteriormente expuesto:

Cuadro 1. Asignación de los costes de gestión del área: Cálculo de la tasa unitaria de costes indirectos del área

Programas o centros de coste	COSTES RELEVANTES		
	Capítulo I Gastos de Personal	Capítulo II Servicios y gastos corrientes	TOTAL
Programas de apoyo a la gestión			
– Administración General	X	X	X
– Secretaría Técnica	X	X	X
Total costes a repartir	X	X	X (A)
Programas receptores de los costes de centros de apoyo			
– Programa/Centro X			
– Programa/Centro Y			
– Etc...			
Total costes de los centros receptores	X	X	X (B)

El cociente A/B, esto es la división de los costes relevantes de los programas de dirección del área entre los costes directos de los programas que se benefician de dicha gestión, nos permite hallar la tasa unitaria de los costes indirectos de gestión.

B.2. Tasa unitaria de costes indirectos de las áreas de apoyo institucional

De una forma más indirecta que lo que sucede con los programas de gestión de las áreas que tienen asignada la responsabilidad de prestar los servicios a los ciudadanos, los programas de apoyo institucional que

se vinculan a áreas tales como Función Pública, Gabinete de Alcaldía o Economía (en el contexto del GRÁFICO 1), no pueden imputarse al coste final de los servicios, siguiendo una metodología ABC.

Del mismo modo hemos calculado la tasa unitaria de costes indirectos para imputar al coste final de los servicios la repercusión de la gestión de cada área, seguiremos el mismo planteamiento para asignar el coste de la gestión y apoyo de las áreas de carácter institucional (o de tecnoestructura) a ese coste final.

En el cuadro siguiente recogemos el procedimiento para calcular la tasa unitaria citada:



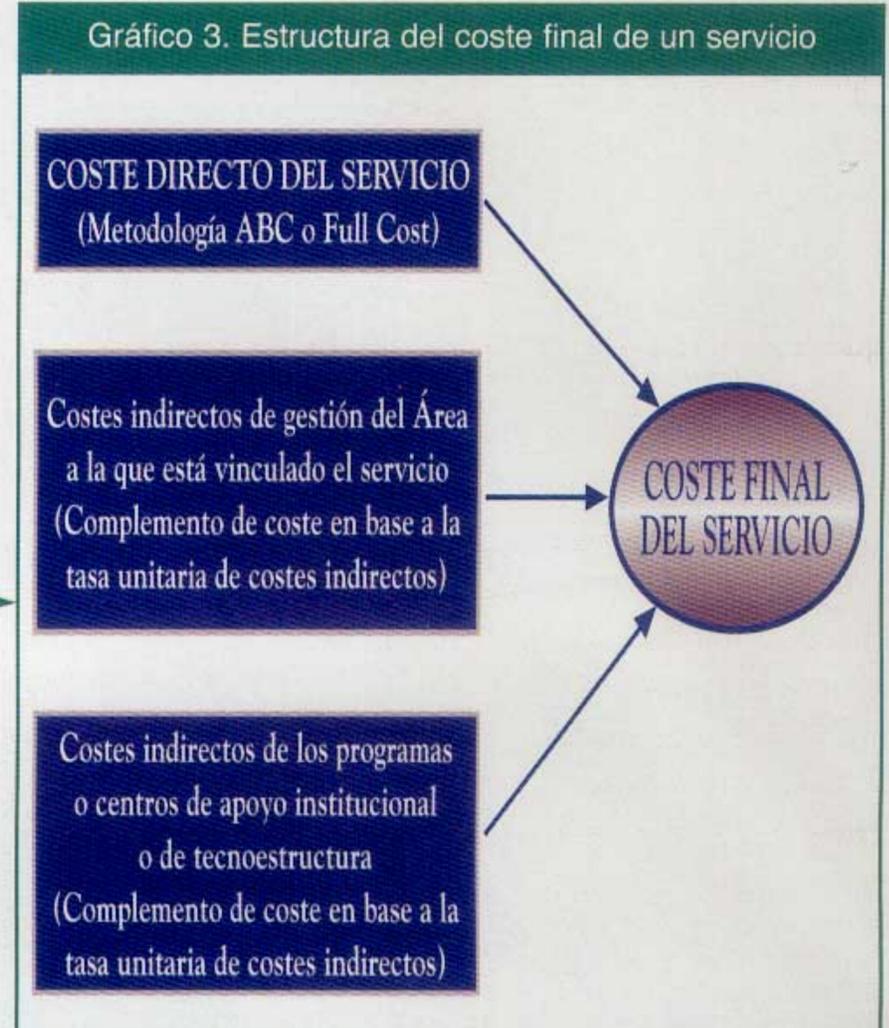
Cuadro 2. Asignación de los costes de las áreas de tecnoestructura:
Cálculo de la tasa unitaria de costes indirectos de tecnoestructura

Programas o centros de coste	COSTES RELEVANTES		
	Capítulo I Gastos de Personal	Capítulo II Servicios y gastos corrientes	TOTAL
Programas de las áreas de apoyo institucional o de tecnoestructura:			
– Función Pública			
– Gabinete de Alcaldía	X	X	X
– Economía	X	X	X
Total costes a repartir	X	X	X (C)
Áreas receptoras:			
– Obras e infraestructuras			
– Sanidad y Medio Ambiente			
– Cultura			
– Educación, Deportes y Juventud	X	X	X
– Servicios Sociales	X	X	X
– Protección ciudadana	X	X	X
– Urbanismo y vivienda	X	X	X
Total costes de las áreas receptoras	X	X	X (D)

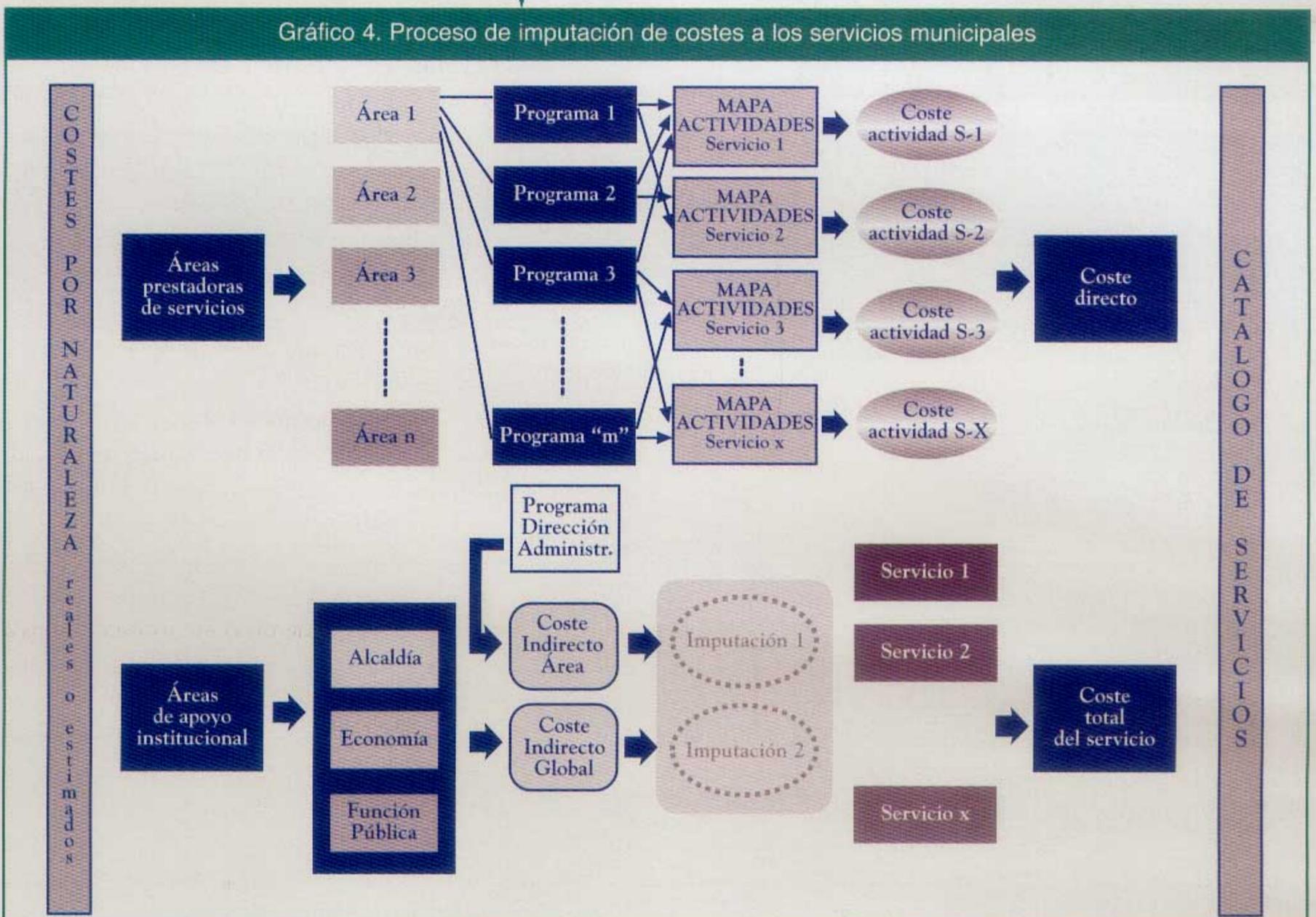
Metodología para el cálculo del coste de los servicios municipales

El cociente C/D del cuadro anterior representa la tasa unitaria de costes indirectos a repercutir al coste final de cada servicio como complemento de coste representativo de los costes de estas áreas institucionales. Finalmente, sumando al coste directo el que resulta de aplicar la tasa unitaria de costes indirectos del área y el que surge de aplicar esta última tasa de reparto, obtendremos el citado coste final del servicio.

En definitiva, de forma gráfica podemos resumir que el coste final de todo servicio vendrá determinado por la sumatoria de los tres componentes siguientes:



A modo de resumen, presentamos a continuación, un esquema general de la metodología ABC para calcular el coste de los servicios municipales:



Particularidades de determinados costes por naturaleza y su asignación a los servicios municipales

Una vez descrita la metodología para calcular el coste de los servicios municipales, debemos entrar en algunas particularidades que revisten determinadas clases de costes en el ámbito del sector público y más concretamente en las entidades de carácter local.

Partiendo de la clasificación funcional de los gastos que nos ofrece la liquidación del presupuesto (si lo que pretendemos es el cálculo de los costes históricos) podemos hallar los costes por naturaleza de carácter externo que nos ofrece la contabilidad presupuestaria (esto es, la información que tiene su origen en las relaciones con terceros). No obstante de los gastos que nos ofrece la liquidación del presupuesto debemos apartar los componentes no incorporables tales como: los gastos no pertenecientes al período de cálculo de los costes, las operaciones de naturaleza financiera que se refieran a la dotación de provisiones y también los gastos que correspondan a operaciones extraordinarias.

Además, debemos completar la clasificación de los costes con los de naturaleza interna, esto es, los obtenidos de la información interna del ayuntamiento, entre los cuales reviste un especial interés las amortizaciones.

Una vez clasificados los costes por su procedencia (externos e internos), pueden agruparse teniendo en cuenta su naturaleza en :

- Costes relacionados con el personal
- Costes relacionados con el inmovilizado
- Costes relacionados con los bienes corrientes y servicios
- Costes por transferencias corrientes (si se trata de dotaciones a particulares o a instituciones destinadas a prestar servicios públicos cuya realización corresponde a la entidad local cuyos costes se pretende calcular)
- Costes financieros
- Coste de la utilidad derivada del dominio público.

Reviste especial interés detenernos en los siguientes costes del catálogo anterior:

Costes relacionados con el inmovilizado:

En el ámbito del sector público el reflejo contable de las amortizaciones a través de la contabilidad financiera (y no de la presupuestaria), debe seguir las mismas pautas que en el sector empresarial. Así pues, la clasificación de la amortización como un coste por naturaleza no ofrece discusión alguna. La problemática que se plantea con la consideración de este ele-

mento como un componente del coste de los servicios prestados radica en su vinculación como coste directo o indirecto de esos servicios.

De acuerdo con la metodología expuesta en los apartados anteriores de nuestro trabajo, el coste del inmovilizado técnico afecto a las actividades necesarias para la prestación de un determinado servicio será un consumo a imputar al coste de esas actividades. Por lo que se refiere al coste de amortización del resto del inmovilizado su tratamiento ha de ser de un coste indirecto que se imputará al coste final del servicio de acuerdo con el reparto que anteriormente hemos propuesto para los costes indirectos de la gestión económico-administrativa, esto es, como un componente del coste indirecto del área a la que se vincula el servicio o de la "tecnestructura" de gestión de la entidad municipal. Como podrá observarse en el planteamiento metodológico que hemos expuesto, no hemos considerado que estos costes fueran relevantes, de ahí que no se hayan tenido en cuenta para el cálculo de la tasa unitaria de costes indirectos.

Costes financieros:

La consideración de este elemento de coste como un factor a asignar al coste de los servicios no ofrece ninguna duda en cuanto a su naturaleza de gasto financiero. Generalmente, este concepto de gasto viene representado por los intereses de préstamos y operaciones de tesorería, comisiones o bien intereses de demora por las deudas pagadas fuera de plazo.

A diferencia del coste de amortización del inmovilizado, la vinculación de este concepto con el coste de los servicios ha de ser, en nuestra opinión, la de un coste indirecto de los mismos, aún pudiendo identificarse en algunas ocasiones este elemento de coste con la operación que ha originado el gasto financiero y por ello asignarlo directamente al portador de coste. Al igual que sostienen otros autores, dado que el origen de este coste está en la fuente de financiación que utiliza la entidad, esto es, la financiación ajena y no la propia, resulta difícil poder vincular el coste con un portador concreto.

En base a nuestra propuesta metodológica para imputar este elemento al coste final de los servicios prestados, su tratamiento será el de un coste indirecto más a imputar al portador u objeto de coste, de la forma que anteriormente hemos expuesto para los costes de la gestión económico-administrativa del área a la que se encuentra vinculado el servicio. Al igual que con los costes indirectos de amortización, en nuestro planteamiento metodológico los costes financieros no tienen carácter relevante, por lo que tampoco se han tenido en cuenta para hallar la tasa unitaria de costes indirectos.

Metodología para el cálculo del coste de los servicios municipales

Utilización del dominio público local:

Uno de los principales objetivos perseguidos al calcular los costes de los servicios municipales es la correcta determinación del importe de las tasas que deberán abonar los ciudadanos por el uso particular de los servicios públicos y por la utilización privativa o el aprovechamiento especial del dominio público. Con frecuencia las entidades locales realizan la prestación de determinados servicios públicos que dan lugar a la ocupación privativa o aprovechamiento especial del dominio público local. En este sentido podemos citar como ejemplos, la ocupación de suelo público para la Zona de Estacionamiento Limitado en el casco urbano, la cesión de solar para exposiciones y ferias o también, los servicios prestados por el Cementerio Municipal en cuanto a las concesiones para sepulturas en tierra, nichos, panteones y columbarios.

La Ley 39/1988 Reguladora de las Haciendas Locales, en su artículo 20 (nueva redacción dada por la Ley 25/1998), apartado 1, recoge expresamente que *"las Entidades Locales ... podrán establecer tasas por la utilización privativa o el aprovechamiento especial del dominio público local, así como por la prestación de servicios públicos o la realización de actividades administrativas de competencia local que se refieran, afecten o beneficien de modo particular a los sujetos pasivos"*.

A su vez, en el artículo 24 de la citada ley (también con nueva redacción dada por la Ley 25/1998), en su apartado 1, se establece que *"el importe de las tasas previstas por la utilización privativa o el aprovechamiento especial del dominio público local se fijará tomando como referencia el valor que tendría en el mercado la utilidad derivada de dicha utilización o aprovechamiento, si los bienes afectados no fuesen de dominio público. A tal fin las ordenanzas fiscales podrán señalar en cada caso, atendiendo a la naturaleza específica de la utilización privativa o del aprovechamiento especial de que se trate, los criterios y parámetros que permitan definir el valor de mercado de la utilidad derivada"*.

Así pues, la Ley deja un amplio margen para llevar a cabo esa cuantificación del uso del dominio público.

Desde el punto de vista del cálculo del coste final de estos servicios en los que ha de tenerse en cuenta la utilización del dominio público, la cuantificación que a valor de mercado pueda llevarse a cabo de esa utilización, que jurídicamente tiene su amparo en el establecimiento de una tasa, tal como así lo contempla la legislación citada, ha de llevarnos a trasladar esa cuantificación al coste del servicio asemejando el

importe de la tasa al incremento de coste que ha de sumarse al importe final del servicio.

Así pues el coste final de este tipo de servicio, debe tener en cuenta además de la tipología de costes anteriormente expuesta, el que se deriva de la utilización del dominio público. Su naturaleza ha de ser la de un coste calculado internamente, que no tiene reflejo en el ámbito de la contabilidad financiera ni en la ejecución del presupuesto y cuya cuantificación, como hemos expuesto anteriormente, se asemeja al cálculo de la tasa.

En cuanto a la metodología de costes, nuestra opinión es que la utilización del dominio público cuando está presente en la prestación de un servicio municipal, debe formar parte del coste final del servicio prestado por tratarse de un componente más de la tasa a repercutir, ya no sólo porque tenga amparo jurídico, sino que también desde el punto de vista económico implica una utilización de recursos con usos alternativos y de ahí que, independientemente de las dificultades en su cálculo, su imputación en el coste del servicio ha de tomarse en cuenta. Su asignación al coste de servicio será la de un coste directo de la actividad que recoja tal aplicación de la utilización del dominio público, por lo que no ofrece ninguna dificultad su imputación al coste directo del servicio prestado.

Conclusiones

La implantación de un sistema de costes para ayudar a una gestión eficiente en el ámbito de las entidades locales y más concretamente en los ayuntamientos requiere, en primer lugar adaptar la metodología de costes a este tipo de organizaciones "multiservicios", teniendo en cuenta además la heterogeneidad que presenta la tipología de estos servicios y su adaptación a las necesidades cambiantes de los ciudadanos que solicitan cada vez un mayor número de prestaciones.

La metodología que hemos propuesto en nuestro trabajo hace posible la adaptación del sistema de costes a implantar, al complejo entramado de programas o centros en los que se estructura la organización funcional y administrativa de un ayuntamiento.

Así, en primer lugar hemos dejado constancia de la necesidad de dividir la estructura administrativa en tres niveles, agrupando cada uno de ellos en un determinado número de programas en función de los objetivos que los mismos cumplen en el ámbito de esa organización y de su vinculación con los servicios

prestados. Hemos diferenciando entre los programas adscritos a la *tecnestructura*, a la coordinación y gestión de cada área y los que están directamente vinculados a la prestación de los servicios que se ofrecen a los ciudadanos. Precisamente esta división de programas es la base para llevar a cabo la elección del sistema de costes más adecuado en aras a obtener el coste final de los servicios municipales.

La metodología ABC da cumplida respuesta para hallar el coste directo de los servicios cuya asignación de recursos o bien debe ser compartida desde un mismo programa a varias prestaciones dependientes de aquel, o bien cuando el consumo de recursos para la prestación de un servicio precisa de los recursos asignados a diferentes programas vinculados o no a una misma área. Sin embargo, la utilización de la metodología ABC no es siempre necesaria para hallar el coste de algunos servicios municipales cuando estos son prestados de forma exclusiva por un solo programa, por lo que el sistema de coste completo (Full-Cost), permite llegar sin dificultades al coste directo de esos servicios.

Los costes indirectos tanto de las áreas responsables de la prestación de servicios como de aquellos programas que representan la *tecnestructura* del ayuntamiento deben imputarse al coste final de los servi-

cios. Para la asignación de estos costes no es posible aplicar la metodología ABC, de ahí que nuestra propuesta metodológica sea la de calcular la respectiva tasa unitaria de costes indirectos que junto con los costes directos calculados ya sea mediante ABC o Full-Cost como hemos señalado anteriormente, nos permitan obtener un coste final de los servicios verdaderamente representativo de los consumos necesarios para llevar a cabo la prestación de los mismos.

La aplicación de la metodología anteriormente propuesta con las diferentes opciones de la misma que hemos expuesto a lo largo de nuestro trabajo, permite llegar al cálculo de un coste objetivo válido para la toma de decisiones en el ámbito de la gestión municipal. Este es sin duda, el primer paso para implantar herramientas de gestión tan necesarias en el sector de las entidades locales, ya que a partir del cálculo de los costes, imprescindible para una adecuada fijación de las tasas y precios públicos (cuando se trata de prestaciones reguladas por ordenanzas o normas fiscales) o bien para un conocimiento objetivo de los recursos consumidos, se abren todas las vías de mejora en la gestión con criterios de eficiencia y de redistribución de recursos.

BIBLIOGRAFÍA

- ASOCIACIÓN ESPAÑOLA DE CONTABILIDAD Y ADMINISTRACIÓN DE EMPRESAS (A.E.C.A.) (2001) (Doc. 15): "La Contabilidad de Gestión en las Entidades Públicas".
- ASOCIACIÓN ESPAÑOLA DE CONTABILIDAD Y ADMINISTRACIÓN DE EMPRESAS (A.E.C.A.) (1997)(Doc. 16): "Indicadores de Gestión para las Entidades Públicas".
- ASOCIACIÓN ESPAÑOLA DE CONTABILIDAD Y ADMINISTRACIÓN DE EMPRESAS (A.E.C.A.) (199) (Doc.18): "El sistema de costes basado en las actividades".
- BALAGUER COLL, María Teresa y FUERTES FUERTES, Iluminada (2001): "Los bienes destinados al uso general: tratamiento contable en diferentes administraciones locales europeas". Revista de Contabilidad. Vol. 4, nº 7. Enero. Junio, págs. 155 a 175.
- BUENDÍA CARRILLO, D. (1998): "El proceso de formación del coste en la Administración Municipal". IV Jornadas de Trabajo sobre Contabilidad de Costes y de Gestión. ASEPUC, pág. 215 a 227. Noviembre, 1998.
- ESPINA i VÁZQUEZ, E. y ESTEVE i RAMIREZ, M. (2000): "Consideraciones jurídicas sobre los costes de los servicios públicos locales". Revista Auditoría Pública, nº 20, pág. 23 a 26.
- LEY 39/1988, de 28 de diciembre, Reguladora de las Haciendas Locales (BOE de 30 de diciembre).
- GARCÍA ALEGRE, E. (2000): "La determinación de los costes de los servicios públicos ¿Un problema de cálculo o de gestión?" Revista de Auditoría Pública, nº 20, pág. 13 a 22.
- NAVARRO GALERA, A (1998): "La identificación de actividades y el cálculo de costes en la Administración Pública. Su utilidad para el control de eficiencia". IV Jornadas de Trabajo sobre Contabilidad de Costes y de Gestión. ASEPUC, pág. 193 a 214. Noviembre 1998.
- PAGÉS i GALTÉS, J. (2000): "Los principios de equivalencia, de cobertura de costes y del beneficio en las tasas y precios locales". Revista Tributos Locales, nº 4, febrero.