

Carolina Pontones Rosa  
Rosario Pérez Morote  
Raimundo González Giménez  
Universidad de Castilla la Mancha

# El BVACOP en Reino Unido y la Memoria del PGCP: dos experiencias en busca de la comparabilidad de los costes de los servicios públicos. Especial referencia a los servicios sociales municipales

## RESUMEN/ABSTRACT:

La Administración Local es uno de los sectores donde la técnica de *benchmarking* puede proporcionar resultados interesantes mediante el uso de los indicadores de gestión y la comparación de mejores prácticas. En este trabajo se ha pretendido comparar la experiencia existente en cuanto a la búsqueda de la comparabilidad en la información sobre el coste de la gestión pública en dos países europeos, España y Reino Unido, desde una óptica centrada en los servicios sociales locales. Para ello se analizan la normalización marcada por la Memoria del PGCP-10 en el caso español, con lo estipulado en el código *Best Value Accounting Code of Practice* (BVACOP) en el Reino Unido. A pesar de que ambas experiencias han intentado arrojar luz sobre el cálculo de los costes en los servicios públicos con la finalidad de apoyar la emisión de información sobre gestión, entendemos que tales iniciativas presentan limitaciones que las hacen insuficientes.

Local Government is one of the sectors in which benchmarking techniques can offer interesting results through the use of performance indicators and the comparison of best practices. The aim of this research is to compare the experiences on the achievement of comparability with regard to the costs information about public performance in two European countries: Spain and the United Kingdom, from the perspective of social care services. With this purpose, the analysis undertaken is two-fold: on the one hand, the accounting requirements and the methodology remitted by the Memory in the PGCP-10 in our country and, on the other, the stipulations of the Best Value Accounting Code of Practice (BVACOP) in the U.K. In spite of both attempts to enlighten the procedures for costs calculation in order to support the reporting of performance information, we understand these initiatives demonstrate limitations which make them insufficient.

## PALABRAS CLAVE/KEYWORDS:

COMPARABILIDAD, COSTES, MEMORIA PGCP-10, BVACOP, SERVICIOS SOCIALES  
COMPARABILITY, COSTS, MEMORIA PGCP-10, BVACOP, SOCIAL CARE SERVICES



## 1. EL BENCHMARKING COMO HERRAMIENTA DE EVALUACIÓN Y MEJORA DE LOS SERVICIOS PÚBLICOS LOCALES, ESPECIAL REFERENCIA A LOS SERVICIOS SOCIALES

Los servicios sociales engloban un conjunto de recursos, actuaciones y prestaciones dirigidas a promover la integración de aquellos colectivos que se encuentran en situación de desventaja social, ayudándoles a superar sus dificultades para mejorar su calidad de vida e integración. Constituyen, por tanto, un instrumento básico para el establecimiento de una política social integral y para el logro del máximo bienestar social. Estos servicios públicos se enfrentan a importantes retos y dificultades, tanto de carácter coyuntural como estructural:

- \* Desde una perspectiva estratégica, los cambios en la estructura demográfica, social y cultural suponen un crecimiento de la demanda de servicios sociales futura que ya se está percibiendo en el momento actual.

- \* Los efectos de la crisis económica en la demanda asistencial y la reducción de los medios disponibles en los servicios sociales agudizan el desequilibrio entre recursos-necesidades.

Junto a estos problemas de origen externo, se han detectado otros de ámbito interno, principalmente<sup>1</sup>: rigidez y falta de agilidad del sistema, dificultades para cooperar con otras ramas del bienestar social, imagen negativa, desigualdades territoriales, déficit de cobertura e insuficiencia financiera local. A pesar de que en las últimas décadas se han producido avances y consolidado servicios, la estrategia futura del sistema público de servicios sociales exige la prevalencia de un enfoque de mejora en los ámbitos de la economía, eficacia y eficiencia y plantea la necesidad de nuevas fórmulas de financiación, planificación y gestión. Destaca, en este sentido, la recomendación de la Asociación Estatal de Directores y Gerentes de Servicios Sociales (2007, pág. 12) de definir la obligación de las Administraciones de hacer públicos los resultados de su gestión en materia de servicios sociales. Para ello, se demanda la consolidación de sistemas de información que permitan a los ciudadanos, políticos y gestores tomar decisiones en condiciones óptimas. Al tiempo, se precisa un modelo efectivo de control que actúe como mecanismo de garantía interno y externo, el cual debería instrumentarse mediante la realización de auditorías operativas obligatorias y sistemáticas.

La implantación de una cultura de mejora en la prestación de los servicios sociales públicos locales encuentra en la evaluación su punto de partida, siendo la comparación una herramienta fundamental en este propósito. En este contexto, el ejercicio del *benchmarking* resulta esencial, pudiendo definirse como el proceso sistemático de comparación de un servicio, práctica o proceso con una o varias actividades similares. Su objetivo es facilitar el progreso continuo en la prestación de los servicios a través de la comparación de las prácticas y procesos existentes con una referencia frente a la cual puedan ser medidos. Como resultado de tal investig-

<sup>1</sup> Puede consultarse al respecto: Consejería de Bienestar Social de la Junta de Comunidades de Castilla-La Mancha (2007); FEMP (2009) o El Defensor del Pueblo del País Vasco (2010).

ación, es posible identificar buenas o mejores prácticas (*Chartered Institute of Public Finance and Accounting*, CIPFA, 2010).

Con este trabajo pretendemos remarcar la importancia de la comparación como práctica imprescindible para optimizar la utilidad de la información elaborada sobre la gestión pública local. A través del *benchmarking* es posible identificar los centros que exhiben mejores prácticas e intentar examinar las características diferenciales de gestión o de organización de las que éstas se derivan. Así, un análisis detallado de los resultados obtenidos por diferentes formas de provisión y organización de los servicios, puede poner de relieve cuáles son las modalidades más eficientes (Álvarez, Pedraja y Salinas, 2004, pág. 112), lo cual es totalmente extensible a los servicios sociales.

Ha de tenerse en cuenta que el ejercicio del *benchmarking* no generará la mejora de forma automática, sino que sólo identificará áreas que necesitan mejorar, siendo necesario un análisis objetivo de sus resultados que permita la obtención de conclusiones. El aprendizaje requiere plantearse los motivos subyacentes a los resultados arrojados.

Según CIPFA (2010), los tipos de *benchmarking* que pueden identificarse en el ámbito público son:

- \* *Benchmarking* de costes.
- \* *Benchmarking* de *outputs*: consideran la eficacia de un servicio.
- \* *Benchmarking* de *inputs*: consideran la eficiencia de un servicio.
- \* *Benchmarking* de calidad: normalmente basados en la satisfacción de los usuarios de los servicios públicos.

En esta investigación centraremos nuestra atención en el *benchmarking* de costes pues, en nuestra opinión, constituye una herramienta básica de cara a la obtención de información útil para la toma de decisiones interna y la rendición de cuentas. Para su adecuado desarrollo ha de partirse de la definición de los elementos que integran el coste total de los servicios públicos, los centros de coste a considerar y los criterios de reparto a utilizar para llevar a cabo su imputación a los servicios y actividades.

Asimismo, hemos de precisar que, a pesar de las ventajas asociadas a los análisis comparativos, su utilización también plantea inconvenientes. Además de que las comparaciones pueden esconder diferencias en los niveles de servicio prestado y que la calidad del servicio puede variar por cuestiones tales como la habilidad y la motivación del personal, prácticas directivas, etc., cuyo impacto no es sencillo mensurar, la Federación Española de Municipios y Provincias (2006, pág. 106) señala cinco argumentos por los que los indicadores de dos entidades podrían resultar no comparables, como son:

1. Es posible que las entidades a comparar persigan objetivos diferentes;
2. Aun suponiendo que los objetivos fueran los mismos, las áreas a comparar pueden presentar distintas necesidades de recursos;
3. La diversidad de estructuras organizativas conlleva, posiblemente, una pluralidad de estructuras de costes;
4. En las organizaciones es frecuente el empleo de recursos con diferentes niveles de competencia gestora; y
5. Podrían emerger dificultades de medición, errores o, incluso, manipulación en la obtención de los datos.

Por este motivo, este Organismo considera imprescindible que los análisis comparativos en el ámbito público local se apoyen en la normalización de indicadores entre las entidades analizadas, así como en la permanencia de los mismos a lo largo del tiempo y en la homogeneidad de su diseño, tipificación y forma de cálculo.

Por otro lado, los problemas de falta de homogeneidad pueden paliarse si el *benchmarking* tiene lugar dentro de un grupo de entidades similares. La creación de clubes de *benchmarking* posibilita la colaboración en un contexto de confianza, anima a compartir información y puede ser el origen de beneficios potenciales para sus miembros y la comunidad en general.

La Administración Local es uno de los sectores donde la técnica de *benchmarking* puede proporcionar resultados interesantes. En España hay actualmente unos 8.000 ayuntamientos y, sin embargo, entre ellos no existe una

competencia real (Navarro, 2006, pág. 135). Con carácter general, la ausencia de competencia es considerada una de las causas fundamentales de la ineficiencia en la gestión de los servicios públicos. A nivel internacional existe la creencia generalizada de que cuando los mercados existen, el mejor criterio es utilizarlos y competir pero, cuando los mercados no existan, o bien no funcionen como tales, la mejor práctica reside en imitarlos, creando mercados virtuales o de referencia (FEMP, 2006, pág. 104). Esto puede conseguirse mediante el uso de los indicadores de gestión y la comparación de mejores prácticas.

Así, los procedimientos de mejor práctica han comenzado a vincularse a los procesos de contratación de compañías privadas para la prestación de servicios municipales, dado que muchos de ellos son prestados en régimen de gestión indirecta. Prado y García (2004, pág. 16) indican que este proceso recibe el nombre de “*yardstick competition*”, el cual consiste en la estandarización de un modelo de costes que será utilizado como referencia para la comparación entre municipios y permitirá detectar desviaciones que influyen en la financiación del servicio<sup>2</sup>. Por otro lado, estos autores señalan que el éxito de los procedimientos de mejor práctica o competencia virtual se da principalmente en servicios concretos de países en los que existe una oficina u órgano regulador a nivel nacional que realiza los procesos de comparación de costes y resultados de forma continuada. Algunos países, como el Reino Unido, elaboran obligatoriamente indicadores de gestión que han sido definidos desde el Gobierno Central. Esta práctica puede presentar la ventaja de permitir la comparabilidad pero, sin embargo, es posible que muestre una utilidad limitada para la gestión interna o para la rendición de cuentas a nivel local. Por esta razón, los indicadores deberán ser complementados con otros que reflejen mejor las prioridades y circunstancias de cada Gobierno Local, debiéndose buscar el término medio entre la comparabilidad y los intereses locales.

Teniendo en cuenta la existencia de diferencias entre los países europeos en cuanto a la información contable emitida sobre la gestión y los costes de los servicios públicos locales, hemos querido analizar de forma conjunta la situación existente en nuestro país en relación a la comparabilidad en términos de costes, con la experiencia del Reino Unido en este ámbito. La elección de este país como referente encuentra su justificación en los siguientes motivos:

- \* En primer lugar, Reino Unido es un país que está liderando interesantes reformas en la oferta y prestación de los servicios sociales, las cuales persiguen mejorar la economía, eficacia y eficiencia, aspectos recogidos en la expresión *value for money*.
- \* Por otro lado, en las últimas décadas Reino Unido ha fomentado la implantación de una cultura de mejora de la gestión de la Administración Local. En este proceso, destaca la promulgación de regulaciones sobre el sector público local que abrieron la puerta a la comparabilidad, el aprendizaje y la mejora del *value for money*, tomando como base el establecimiento de requisitos obligatorios de emisión de información contable, los cuáles fueron reforzados por sucesivos regímenes de auditoría operativa externa.

La normalización del cálculo de costes en Reino Unido viene recogida en el código *Best Value Accounting Code of Practice* (BVACOP), cuya filosofía está centrada en la elaboración de información útil y de calidad de cara a la comparabilidad entre entidades prestadoras de servicios públicos, aportando directrices concretas para el caso de los servicios sociales.

En el caso de España, en la actualidad se encuentra vigente el Plan General de Contabilidad Pública adaptado a las Entidades Locales de 2004, el cual recoge la obligación de elaborar indicadores de gestión en la Memoria, al menos para aquellos servicios sujetos a tasas o precios públicos, estando algunos de ellos basados en

<sup>2</sup>Puede ahondarse en este asunto en Dalen y Gómez-Lobo (2003): “*Yardstick on the Road: Regulatory Contrast and Cost Efficiency in the Norwegian Bus Industry*”, *Transportation*, vol. 30, p. 371-386.

el coste de los servicios. Esta normativa incluye unas directrices para el cálculo de tales costes que, por su superficialidad, resultan claramente insuficientes para posibilitar unas cifras de costes y, por tanto, unos indicadores de gestión, fiables y comparables. En un horizonte temporal próximo, se espera una reforma de este Plan en línea con la normativa promulgada recientemente en el ámbito estatal: el Plan General de Contabilidad Pública 2010 –Orden EHA/1037/2010, de 13 de abril– que, como veremos en el siguiente apartado, incorpora la obligación de establecer información de costes por actividades e indicadores de gestión, al menos para los servicios o actividades financiados con tasas y precios públicos, remitiendo a la metodología propuesta por la IGAE (2004). Sería esperable, por tanto, que el nuevo Plan General de Contabilidad Pública para las Entidades Locales, que se prevé sea publicado en los próximos años, siga esta misma tendencia y remita a una metodología estandarizada para el cálculo de costes e indicadores en la Administración Local.

El nuevo PGCP-10 para el sector público ha tratado de recoger los objetivos que han de guiar la función pública moderna en la actualidad. Dichos objetivos giran en torno a la orientación hacia el cliente-ciudadano, lo cual implica un mayor rigor y transparencia en la ejecución del gasto, así como la introducción del concepto de competencia y calidad en los bienes producidos y en los servicios prestados. Asimismo, se hace necesaria la implementación efectiva de sistemas de control sobre la obtención de los recursos y la asignación y uso de los mismos. De este modo, la obtención de la máxima calidad y la excelencia como fin último aparecen con fuerza en las tareas de control de los entes públicos.

Cada vez se hace más notoria la necesidad de completar la información contable y presupuestaria con otra distinta, de carácter no financiero, que permita una evaluación más realista de la actividad y de los logros de la Administración Local. Dicha información ayuda al proceso de planificación y evaluación de las políticas públicas.

Con estos fines, la Memoria se propone como el estado contable dedicado a suministrar información so-

bre la gestión realizada. El nuevo PGCP-10 introduce la obligación de incluir en ella una serie de indicadores de gestión, los cuales abren una vía imprescindible hacia la eficacia y eficiencia. Dichos indicadores se proponen por primera vez en nuestro país, si bien son muchos otros los que ya vienen trabajando durante años en la comparabilidad de la labor realizada por los entes públicos a través del diseño y cálculo de dichos indicadores.

La utilidad de la Memoria como medio para suministrar este tipo de información dependerá de la existencia de modelos y de un protocolo en las entidades públicas sobre cómo llevar a cabo la elaboración de dicha información. No es suficiente con la definición de los indicadores de forma genérica, sino que habría que definir concretamente todos y cada uno de los pasos necesarios para cumplimentarlos.

Ante la necesidad de medir la eficacia, eficiencia y economía, se precisa la incorporación de criterios de Contabilidad Analítica para el cálculo del coste de las actividades prestadas por las entidades públicas, de cara a la configuración de tasas y precios públicos. Con tal fin el Plan remite a la metodología de cálculo recogida en el documento “Principios generales sobre Contabilidad Analítica de las Administraciones Públicas”, publicado por la IGAE (2004). A través de dicho documento se aporta un marco conceptual y metodológico que configura un cuerpo doctrinal de referencia sobre el cual pueden inspirarse futuras normas contables en otros sectores de la Administración Pública.

En concreto, son los apartados 25 y 26 de la Memoria del PGCP-10 los que hacen referencia a la información sobre la gestión de los servicios públicos. Así, el apartado 25 es relativo al coste de las actividades, en el que se distinguen cuatro aspectos básicos:

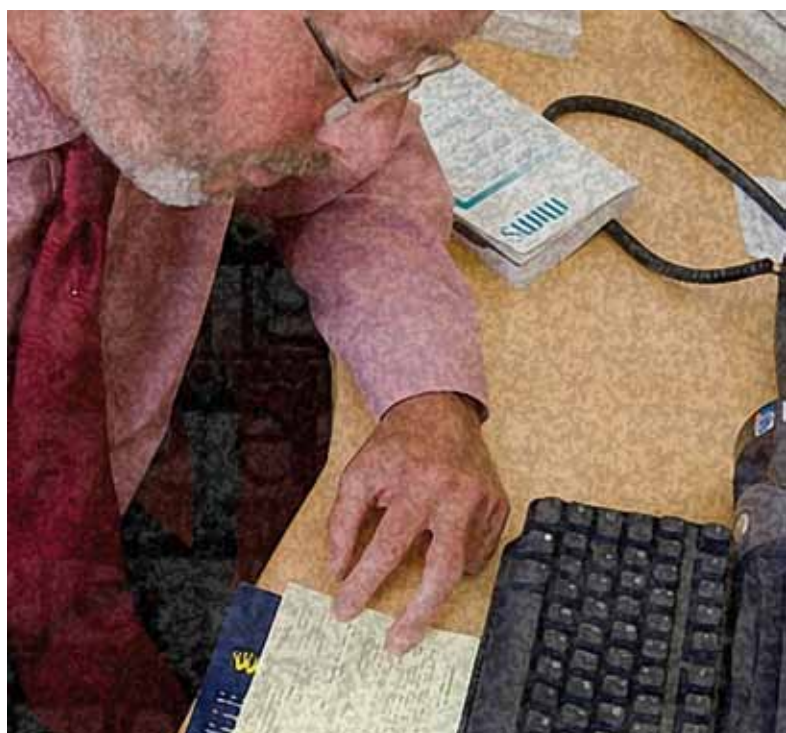
- a) Resumen general de costes de la entidad: en él se recogen los costes de la entidad pública clasificados en función de su naturaleza, tanto su importe global como el porcentaje que suponen sobre el total, distinguiendo entre los que son conocidos por corresponderse con gastos reales y que, por tanto, son recogidos por el sistema contable externo de las entidades públicas, y los que es necesario calcular con

critérios de contabilidad interna. Entre los primeros se encuentran los costes de personal desglosados en sus diversas naturalezas (sueldos y salarios, indemnizaciones, cotizaciones sociales a cargo del empleador, otros cotes sociales, etc.) y el coste por la adquisición de bienes y servicios y el coste por servicios exteriores (costes de I+D del ejercicio, arrendamientos y cánones, reparación y conservación, transportes, comunicaciones, etc.). Con respecto a los costes calculados encontramos la amortización y la previsión social de funcionarios. También se cuantifican los costes financieros de la entidad, el coste de las transferencias y el resto de costes no contemplados en las categorías anteriores.

- b) Resumen de costes por actividad-actividades que implican la obtención de tasas y precios públicos (I): en este apartado, para cada actividad, se identifica el montante de consumos de cada uno de los conceptos de coste que dicha actividad consume, identificados en el apartado anterior. Se distingue si dichos costes son directos o indirectos, en función de que un coste sea imputable en su totalidad a una única actividad o, por el contrario, sea necesario arbitrar un criterio de reparto. Se indicará tanto el importe total como el porcentaje que supone sobre el total.
- c) Resumen de costes por actividad-actividades que implican la obtención de tasas y precios públicos (II): en este apartado se expondrá el total de actividades realizadas por la entidad pública para la prestación de un servicio público. Se entiende que la suma de todas ellas será el importe que servirá como base o referencia para determinar las tasas o precios públicos a aplicar a dichos servicios.
- d) Resumen relacionado de costes e ingresos de las actividades con ingresos finalistas: en este apartado se trata de reflejar en qué medida los ingresos recuperados por la prestación de las diferentes actividades son suficientes, resultan en exceso con la consiguiente obtención de un margen o, por el contrario, resultan deficitarios para la cobertura de los costes incurridos.

En cuanto al contenido del apartado 26, "Indicadores de gestión", plantea la elaboración de determinados índices en aras a la consecución de la comparabilidad en los campos de la eficacia, eficiencia y economía en la prestación de, al menos, los servicios o actividades financiados con tasas o precios públicos.

A pesar de la iniciativa que la IGAE ha incorporado en la nueva Memoria con el fin de ofrecer esta información, hasta ahora ausente en los entes públicos, hemos de señalar que no existen pautas para llevar a cabo una implantación de la Contabilidad Analítica con el fin de obtener los indicadores definidos, así como un protocolo de cálculo del coste de las actividades y del catálogo de prestaciones. Todo ello sería necesario para asegurar la comparabilidad tanto intertemporal como respecto a otros entes públicos que realizan la misma actividad (Robleda, 2010). En el ámbito de los servicios sociales, queda sin concretar la definición de los indicadores que se entienden como indicadores de eficacia, eficiencia y economía, por tanto creemos que debería darse un paso al frente para proceder a una selección más concreta tanto de dichos indicadores como del protocolo a seguir para su cálculo.



En España, hasta la aparición del proyecto SICIGAL de la FEMP, la ausencia de listados de indicadores comunes para las Administraciones Locales, unida a la inexistencia de modelos normalizados de Contabilidad de Costes, han podido ser, en nuestra opinión, las principales circunstancias causantes de la escasa proliferación de la técnica de “buenas prácticas” en el sector público. El proyecto FEMP ha conseguido el objetivo de la elaboración de una tabla de indicadores que posibilita la comparabilidad entre los ayuntamientos participantes, así como el *benchmarking* de costes teniendo en cuenta las diferentes estructuras organizativas de los ayuntamientos adheridos al proyecto (Robleda y Moreno, 2006).

Otras iniciativas en el diseño de indicadores y su análisis comparativo entre Entidades Públicas Locales en nuestro país han sido emprendidas por: la Federación Navarra de Municipios y Concejos; AECA (documento nº. 16, 1997); la Diputación de Barcelona en conjunción con la empresa de asesoría Consultores de Administraciones Públicas; la Fundación Carlos Pi i Sunyer; el Sistema de Indicadores Municipal (SIM) de la Diputación de Guipúzcoa; así como otras iniciativas puntuales tales como las de los Ayuntamientos de Madrid, Alcobendas y Pozuelo de Alarcón, entre otras.

En el ámbito de los servicios sociales, la Red Consultoría Social, financiada por el Ministerio de Sanidad y Política Social, tiene en marcha una aplicación telemática para la gestión de indicadores que permite la comparación entre entidades prestadoras de servicios sociales<sup>3</sup>. Ayuda a las entidades individuales a diseñar y revisar su propio sistema de indicadores y les ofrece informes anuales, permitiéndoles la participación en un foro de buenas prácticas. Esta iniciativa tiene entre sus antecedentes el proyecto *Círculos InterMunicipales de Calidad en Servicios Sociales*, puesto en marcha por la

Diputación de Barcelona<sup>4</sup>. Su objetivo consiste en medir y evaluar la gestión de los servicios sociales a partir de la comparación de resultados de unos indicadores comunes consensuados y mejorar la calidad de los servicios identificando buenas prácticas y oportunidades de mejora. Sus principales rasgos son:

- \* Desarrolla indicadores de servicios sociales locales mediante un trabajo participativo y en red inter-local<sup>5</sup>.
- \* Establece valores de referencia que ayudan a marcar objetivos en el proceso de planificación estratégica.
- \* Persigue implementar y consolidar un sistema de calidad aplicado de forma sistemática y continua en servicios sociales.
- \* Ofrece la posibilidad de evaluar en relación al entorno.
- \* Pretende crear redes de relaciones y complicidad entre municipios, propiciando la acción coordinada en distintos campos.

Lamentablemente, estas propuestas no suponen un planteamiento de estudio y aplicación generalizado, extendiéndose su validez únicamente a aquellos Gobiernos Locales y otras entidades que, de forma voluntaria, se muestren interesados en participar.

## 2. LA COMPARABILIDAD DE LA INFORMACIÓN SOBRE COSTES EN EL MARCO BEST VALUE: EL BEST VALUE ACCOUNTING CODE OF PRACTICE EN EL REINO UNIDO

En el ámbito de los servicios públicos locales y, dentro de ellos, los servicios sociales, desde el Gobierno Central de Reino Unido se ha venido desarrollando en las últimas décadas un marco regulador destinado a impulsar, valorar y controlar el *value for money* (VFM), al considerar éste como expresión de la fortaleza de la gestión. La aparición del *Best Value Performance Framework* o

<sup>3</sup> Jornada “Eficacia en el sector social: estrategia y gestión” (Madrid, 20/12/2010)

<sup>4</sup> El proyecto cuenta con la participación activa de los municipios mediante un trabajo en red inter-local. Ha requerido el uso de aplicaciones informáticas, la definición de los procesos y el diseño de una batería de indicadores, a través de los cuales se realiza la comparación entre los 50 municipios participantes de los 77 municipios mayores de 10.000 habitantes de la provincia de Barcelona.

<sup>5</sup> Los indicadores se agrupan en cuatro líneas:

- Indicadores vinculados a la estrategia
- Indicadores relativos a los clientes / usuarios
- Indicadores relativos a la organización y los recursos humanos
- Indicadores económicos

Marco de Actuación Mejor Valor, a través del *Local Government Act* de 1999, perseguía impulsar la implantación y el desarrollo de una cultura de “buena gestión” en los Gobiernos Locales, que se tradujera en unos servicios públicos económicos, eficientes y eficaces.

Bajo el enfoque *Best Value*, se instaba a todos los Gobiernos Locales de Inglaterra y Gales a convertirse en *Best Value Authorities* –Autoridades “Mejor Valor”–, lo que equivalía al compromiso de asegurar una mejora continua de la gestión y una mayor atención los costes. Su implementación supuso la creación desde el ámbito estatal de un sistema de control externo basado en la obligación de las autoridades locales de desarrollar *Best Value Performance Plans*, *Best Value Reviews* y *Best Value Performance Indicators* (BVPIs). El método de autoevaluación de los servicios públicos locales propuesto fue denominado “4 Cs” e incluía la comparación del rendimiento y resultados de los servicios con los de otras entidades similares a través los BVPIs.

La filosofía *Best Value* sigue presente en la mejora y evaluación de la gestión local y proporciona la base legal y cultural sobre la que los Gobiernos planifican, revisan y gestionan su actuación (IDeA, página web<sup>6</sup>, 2010).

En este contexto, la publicación por parte de CIPFA del *Best Value Accounting Code of Practice* –Código de Prácticas Contables Mejor Valor– BVACOP o el Código, a partir del año 2000, pretende servir de apoyo a tales propósitos, al ofrecer una metodología, de aplicación obligatoria, para el cálculo del coste total de los servicios públicos locales<sup>7</sup>.

El marco general proporcionado por el BVACOP pretende establecer requisitos contables que doten de consistencia y comparabilidad a la información pública local. Es decir, no se trata de una guía para la confección de los Estados Contables<sup>8</sup> u otras emisiones de carácter externo, sino que su finalidad es homogeneizar los datos con los que éstos son elaborados. En particular, servirá

de apoyo para confeccionar los Estados Contables obligatorios<sup>9</sup>; la elaboración de Planes de Actuación “Mejor Valor” y la construcción de indicadores de gestión obligatorios. En este sentido, la *Audit Commission* en Inglaterra y la *Accounts Commission* en Escocia tendrán que considerar la aplicación consistente del BVACOP como parte de sus auditorías anuales.

En relación a la estructura del BVACOP, tras una primera parte introductoria, las secciones dos y tres del Código representan la parte obligatoria a cumplir por todas las autoridades públicas locales. En concreto, la sección segunda introduce el concepto de Coste Total y expone la metodología a seguir para su cálculo; por su parte, la sección tercera, denominada *Service Expenditure Analysis* (SEA), establece una estructura divisional para las diferentes áreas de actuación del Gobierno Local, de las cuales habrá de calcularse el Coste Total. La sección cuarta, bajo el nombre de *Recommended Standard Subjective Analysis*, ofrece orientación complementaria para dotar de consistencia y homogeneidad a la información contable. A continuación describiremos de forma breve el contenido de las secciones segunda y tercera.

Como se ha señalado, la sección segunda está dedicada a delimitar los componentes que integran el Coste Total de un servicio público local, como pueden ser los Servicios Sociales para Adultos. El Coste Total de un servicio incluye todos los conceptos de coste derivados, ya sea de forma directa o indirecta, de la provisión del mismo o del desarrollo de la actividad, y puede ser analizado en términos brutos y netos. En términos brutos incluye, además de los costes directamente atribuibles al servicio, la parte que le corresponda de:

- \* Amortización de inmovilizado material;
- \* Amortización de activos intangibles y de gastos a distribuir en varios ejercicios;
- \* Pérdidas por deterioro de activos relacionados con la provisión del servicio

<sup>6</sup> <http://www.idea.gov.uk/idk/core/page.do?pageId=5183823>

<sup>7</sup> En este apartado haremos referencia a la edición de 2008 que ha estado vigente hasta el ejercicio 2010. Hay que señalar que la adaptación en Reino Unido de la normativa contable a las Normas Internacionales de Información Financiera se introdujo por primera vez en las regulaciones del período 2010-11.

<sup>8</sup> Así, dentro del estado contable *Income and Expenditure Account* –Cuenta de Ingresos y Gasto–, se utilizará para confeccionar la partida denominada “Coste neto de los servicios”.

<sup>9</sup> En el período analizado, la normativa para la producción de los estados contables externos era recogida en el *Code of Practice on Local Authority Accounting in the United Kingdom: A Statement of Recommended Practice*, SORP. Este código y el BVACOP se encuentran relacionados y han de ser aplicados de forma conjunta para la generación de información contable.



- \* Costes de servicios de apoyo y generales, siempre que no hayan sido clasificados en las partidas *Corporate and Democratic core*<sup>10</sup> y *Non-distributed Cost*<sup>11</sup>;
- \* Costes relativos a pensiones relacionados con la prestación actual del servicio (incrementos en el período del valor actual de aportaciones a sistemas de prestación definida);
- \* Provisiones, en su caso.

En cuanto al Coste Total neto, se obtiene por diferencia entre el Coste Total bruto y los ingresos asociados al servicio o actividad: tasas y precios cobrados y transferencias específicas, especiales y suplementarias que puedan atribuirse al servicio.

Como puede apreciarse, el Coste Total de un servicio también incluirá la parte que corresponda del coste de los servicios de apoyo y otros costes generales. Dichos costes indirectos habrán de imputarse a los centros de coste definidos en la sección tercera “Análisis del Coste de los Servicios” (SEA), a través de una liquidación o subreparto. La imputación deberá realizarse atendiendo a criterios de flexibilidad, transparencia, uniformidad y relevancia de la información suministrada. Estos criterios son desarrollados en la cuarta parte del BVACOP y, por tanto, no son obligatorios.

Otro aspecto a considerar es la no inclusión de los costes de capital en el Coste Total de los servicios. Esto no impide que se recomiende su consideración, a efectos de contabilidad interna, en determinadas situaciones como, por ejemplo, en la fijación de tasas y precios públicos o en la realización de comparaciones de coste entre sector público y privado en la oferta pública de concurso para la provisión de servicios.

Una vez descrito el concepto y componentes del Coste Total, nos disponemos a exponer el contenido

de la tercera parte del BVACOP, el *Services Expenditure Analysis* o SEA. Se trata de una propuesta, de aplicación obligatoria, de estructuración de cada una de las principales áreas de servicio público local, que llamaremos servicios individuales, de cara al cálculo de costes. Además, para cada servicio individual se establece una jerarquía en dos niveles –divisiones y subdivisiones– que persigue la homogeneización de los sistemas contables. Hay que considerar al respecto lo siguiente:

- \* Las divisiones de servicio representan el nivel obligatorio para el que todas las autoridades locales deben calcular el Coste Total, constituyendo, por tanto, el mínimo grado de detalle al que debe aplicarse su definición.
- \* Las subdivisiones de servicio representan niveles recomendados de desagregación de costes.
- \* Cada SEA se acompaña de notas orientativas que tienen por objetivo dotar de consistencia a las cuentas públicas locales, siendo importante su seguimiento y consideración, con independencia de la existencia de otros acuerdos organizativos en la Corporación.

Es importante resaltar que las autoridades locales gozan de absoluta libertad en cuando a su estructura organizativa, pero la agregación de costes a nivel de división ha de respetarse en aras de una eficaz comparación. A modo de ejemplo, describiremos el Análisis del Coste de los Servicios contemplado por el Código para el servicio individual: Servicios Sociales para Adultos<sup>12</sup>. Como ya se indicó, el SEA contiene las divisiones obligatorias o centros de costes que mostramos en la siguiente tabla en la columna de la izquierda, así como la propuesta de subdivisiones en la de la derecha:

<sup>10</sup> Las Partidas Corporativas y Democráticas recogen gastos relacionados con la gestión de la Corporación y la representación democrática del personal. Comprende, por tanto, dos áreas diferenciadas (BVACOP, 2008, pág. 53):

- Representación democrática y Gestión: recoge las actividades relativas al desarrollo de la política de la Corporación y otras relacionadas con sus miembros.
- Gestión Corporativa: recoge todas las actividades y costes asociados relativos a la gestión y dirección general del Gobierno Local. Éstas proporcionan la infraestructura que hace posible la prestación de los servicios, así como la información necesaria para la rendición pública de cuentas. Los costes de las actividades que se encuentren relacionadas con la provisión de un servicio, aunque sea indirectamente, se considerarán costes indirectos al servicio en lugar de costes de Gestión Corporativa.

Estas dos partidas no se imputarán a los servicios y/o actividades, por lo que no formarán parte de su Coste Total.

<sup>11</sup> La partida “Costes no distribuíbles” contiene, principalmente, prestaciones por jubilación y costes de subactividad. Puede verse con detalle su composición en la página 21 del BVACOP 2008.

<sup>12</sup> La división entre Servicios Sociales para Adultos y de Infancia, impulsada desde el Gobierno Central, fue recogida por primera vez por el BVACOP de 2007, existiendo desde entonces un Análisis del Gasto de los Servicios para Servicios Sociales y Educativos para la Infancia, independiente del relativo a los Servicios Sociales para Adultos.

DIVISIONES DE SERVICIO (OBLIGATORIAS)	SUBDIVISIONES (RECOMENDADAS)
Estrategia de Servicio	<ul style="list-style-type: none"> <li>▪ Gestión estratégica</li> <li>▪ Gestión de reclamaciones</li> </ul>
Personas mayores de 65 años o más, incluyendo enfermos mentales	<ul style="list-style-type: none"> <li>▪ Valoración, asesoramiento y gestión de prestaciones</li> <li>▪ Servicios en centros que ofrecen cuidados de enfermería</li> </ul>
Adultos menores de 65 años con discapacidad física o sensorial	<ul style="list-style-type: none"> <li>▪ Servicios en hogares residenciales</li> <li>▪ Vivienda tutelada y alojamiento alternativo</li> <li>▪ Concesión de pagos directos</li> <li>▪ Servicio de ayuda a domicilio</li> </ul>
Adultos menores de 65 años con problemas de aprendizaje	<ul style="list-style-type: none"> <li>▪ Servicios diarios en centros</li> <li>▪ Realización de adaptaciones e instalación de equipamientos en viviendas</li> </ul>
Adultos menores de 65 años con problemas mentales	<ul style="list-style-type: none"> <li>▪ Servicios de comida (si son significativos)</li> <li>▪ Otros servicios prestados al colectivo</li> </ul>
Otros Servicios para adultos (enfermos de sida, drogadictos)	<ul style="list-style-type: none"> <li>▪ Valoración, asesoramiento y gestión de prestaciones</li> <li>▪ Atenciones relacionadas con el SIDA</li> <li>▪ Adicciones y abuso de sustancias</li> <li>▪ Solicitantes de asilo</li> <li>▪ Otros servicios</li> </ul>
Servicio de apoyo al empleo	---
Servicios de apoyo y costes de gestión (auxiliar)	<ul style="list-style-type: none"> <li>▪ Dirección y administración</li> <li>▪ Asesoría central, unidades de política y desarrollo</li> <li>▪ Información, comunicación y tecnología</li> <li>▪ Formación</li> <li>▪ Transportes (no relacionados con los usuarios de servicios sociales)</li> <li>▪ Catering (no relacionado con los usuarios de servicios sociales)</li> <li>▪ Personal, gestión de recursos humanos</li> <li>▪ Finanzas</li> <li>▪ Servicios jurídicos</li> <li>▪ Patrimonio</li> <li>▪ Control de calidad</li> <li>▪ Contratación</li> <li>▪ Servicio de defensa pública (welfare rights)</li> <li>▪ Servicios generales de apoyo</li> <li>▪ Otros no incluidos en los anteriores</li> </ul>

Tabla 1: Servicios Sociales para Adultos: Service Expenditure Analysis. Fuente: Best Value Accounting Code of Practice 2008.

Los conceptos y prestaciones a incluir en cada una de las divisiones y subdivisiones de servicio son desarrollados también en esta parte del Código. También se proporcionan criterios para la agregación homogénea de costes, lo cuales deben ser calculados por colectivo de usuarios, no por establecimiento o servicio.

Recientemente CIPFA (2010a) ha publicado una nueva versión de este BVACOP, que adopta la nueva denominación de Código de Práctica para la Emisión de Información sobre Servicios para Autoridades Locales (*Service Reporting Code of Practice for Local Authorities 2011/12, SeRCOP*), el cual se contempla como un instrumento fundamental para el alcance de la comparabilidad dentro de la nueva Agenda de Transparencia impulsada desde el Gobierno de coalición. Su estructura y contenido es similar al de ediciones anteriores, aunque adaptado a las Normas Internacionales de Contabilidad.

Tras este breve resumen del contenido y metodología del BVACOP, creemos interesante mostrar las impresiones sobre su eficacia y utilidad, tanto por técnicos del Gobierno Local, como por expertos y organismos oficiales. Para ello, nos serviremos de un caso de estudio llevado a cabo en el Consejo de Condado de Nottinghamshire a finales de 2010 y principios de 2011, empleando los datos obtenidos mediante entrevistas semi-estructuradas mantenidas con los técnicos de la Entidad, complementados con la consulta de diversos documentos proporcionados por los entrevistados.

En primer lugar, se puso de manifiesto que la entrada en vigor de este Código trajo consigo una nueva filosofía de cálculo del coste total o real de los servicios frente a su coste directo, lo cual fue positivo y necesario para el establecimiento de las contribuciones de los usuarios de cara a la recuperación de costes (Knott y Hickson)<sup>13</sup>.

En relación a la fiabilidad de las cifras de coste calculadas y su comparabilidad, podemos destacar que:

- \* El BVACOP constituye un código necesario que trata de mejorar la consistencia y comparabilidad de los datos utilizados para preparar los Estados Contables obligatorios.

En él se establece que las autoridades locales han de proporcionar información sobre el coste total de los mismos servicios, incluyendo los costes indirectos, lo cual representa un paso hacia la comparabilidad. Sin embargo, aunque el BVACOP representa una aproximación a la consistencia de la información sobre costes en la contabilidad pública local, las cifras de coste unitario ofrecidas no son del todo comparables (Knott y Hickson).

- \* Existen criterios claramente definidos sobre cómo debe llevarse a cabo la imputación de coste indirectos, aunque ello no parece impedir a los Gobiernos Locales diferentes interpretaciones sobre los mismos, lo cual tiene un impacto final sobre sus costes unitarios (*Audit Commission*, 2009, pág. 53).
- \* El Gobierno Central encargó a CIPFA la creación de un código de cálculo de costes de aplicación obligatoria para todas las autoridades locales al objeto de mejorar la consistencia de la información utilizada para elaborar indicadores de gestión obligatorios. El BVACOP no eliminó por completo la inconsistencia pero supuso un gran avance en esa línea (Latham, R., 2011)<sup>14</sup>.

A pesar de que el BVACOP es un código para el cálculo de costes, no es considerado como una metodología contable interna o de gestión, tanto por su carácter obligatorio y reglado como por su finalidad de apoyo a la información contable externa. En este sentido, los datos generados no son empleados para asistir a la gestión en la toma de decisiones, ya que la estructura que plantea de centros de costes o divisiones –definida por tipo de servicio-colectivo de usuarios– no tiene por qué satisfacer las necesidades del sistema de información interno de la entidad, que se encuentran condicionadas por su estructura organizativa y jerárquica. Lo que suele suceder es, por ejemplo, que algunos de esos centros de costes son responsabilidad de varios gestores, demandando cada uno información desagregada sobre

<sup>13</sup> *Adult Social Care Service Heads of Finance*, Nottinghamshire County Council, entrevista realizada en diciembre de 2010.

<sup>14</sup> Antiguo Director Ejecutivo en Nottinghamshire County Council y Vicepresidente de CIPFA.

presupuesto, gasto, costes y actividad a nivel de su área de competencia. Además, los gestores suelen demandar información en términos de coste directo del servicio que controlan en lugar de coste total, al ser el primero entendido como un indicador de la actuación o gestión desarrollada desde su unidad. Asimismo, el cuerpo político de la corporación suele también demandar información distinta a aquella requerida por los gestores de servicio o la contabilidad externa. Todo ello implica que el sistema contable del Gobierno Local haya de producir información en diferentes formatos y niveles de agregación para dar respuesta a las necesidades de los distintos agentes. Por otro lado, en el ámbito de los servicios sociales, el principal reto que se plantea a este Código es aportar una metodología para calcular costes totales por individuo, lo cual sería de mayor utilidad para la gestión financiera.

La consideración del BVACOP como un código de contabilidad externo y no de gestión es el resultado de la incapacidad del código para proporcionar información útil para la gestión. Si la información necesaria para la gestión y la ofrecida por el código es distinta, es necesario que ambas confluyan. La mejor metodología contable de gestión es aquella cuya aplicación no supone costes adicionales puesto que sus productos han de ser generados de una forma u otra para apoyar a la gestión (Latham, R., 2011).

De la consideración de lo expuesto podemos concluir que, a pesar de los puntos débiles referidos, se coincide en que el BVACOP constituye un enfoque adecuado, aunque imperfecto, para avanzar en la comparabilidad y estimular el debate entre Gobiernos Locales sobre el origen de las diferencias de costes, lo cual puede contribuir al aprendizaje entre organizaciones. La solución a los problemas que plantea todavía no se ha alcanzado, dado que pasaría por una mayor prescripción y rigidez que no es deseable por el sector público local, pues mermaría su capacidad de auto-organización.

### 3. CONCLUSIONES

El *benchmarking* bien utilizado constituye una técnica de evaluación que puede presentar importantes ventajas de cara a la mejora de la gestión y a la rendición de cuentas. En España, el escaso desarrollo de los indicadores de gestión en los servicios públicos municipales y la imposibilidad de contar con información uniforme sobre los costes, limita la aplicabilidad de este instrumento, especialmente cuando se pretende el análisis comparativo con otras entidades similares.

Con respecto a la información sobre el coste de las actividades, hemos de decir que encontramos una primera laguna en la formulación de dicho apartado de la Memoria, debido a que el PGCP-10 no concreta el nivel de desglose del concepto "actividad", lo cual podría lle-



var a confusión a la hora de identificar a las mismas. De este modo, existirían entidades públicas que asimilarían la actividad con el propio servicio público, otras que las identificarían con las funciones de la clasificación funcional del presupuesto de gastos, otras con las subfunciones, e incluso otras con las distintas actividades identificadas en la cadena de valor de dicho servicio público. Ello implicaría que el objetivo de comparabilidad no sería fácilmente alcanzable como consecuencia de no haber definido convenientemente qué se entiende por tal término (Pérez, González y Ramírez: 2011). Tampoco se clarifica cuáles deben ser los criterios de reparto de los costes sobre las actividades que componen el servicio, con lo cual se potencia la relatividad del coste y se merma la calidad de la posible comparabilidad entre entidades.

Limitaciones similares pueden atribuirse al BVACOP vigente en el Reino Unido en las últimas dos décadas. Esto es debido, principalmente, a que el código determina que los costes indirectos han de ser asignados a los servicios, explicando los principios que deben orientar tal asignación pero sin llegar a precisar la forma exacta de distribución, concediendo un margen de interpretación que puede conducir a diferentes costes unitarios para un mismo servicio. La razón de estas posibles disparidades radica en que las autoridades locales pueden presentar diferentes estructuras de gestión, así como diferentes modos de organizar su sistema contable interno, de manera que, al analizar y comparar un mismo

servicio entre distintas entidades pueden detectarse diferencias en el propio servicio, en su modelo de prestación, su estructura de gestión, los usuarios a los que se dirige, el criterio de imputación de costes indirectos elegido –en función del personal, las actividades, las horas de cuidado, etc.–, que conduce a que unas divisiones reciban una mayor proporción de costes indirectos que otras. Estas diferencias afectan negativamente a la homogeneidad de los costes unitarios, de forma que la comparación de costes para un mismo servicio entre dos entidades puede ofrecer una idea del grado de eficiencia relativo, aunque sin olvidar que detrás de las diferencias puede haber factores distintos a la propia bondad de la gestión.

Por otro lado, conviene tener presente que el cálculo del coste de los servicios a través de este Código tiene como finalidad última la mejora de la comparabilidad y la rendición de cuentas al Gobierno Central. Sin embargo, su aplicación puede resultar inapropiada para asistir a la gestión pública desde un punto de vista interno.

En este sentido, valorando las dos experiencias expuestas, entendemos que la búsqueda de un sistema de cálculo de costes que arroje cifras homogéneas y comparables y que, al mismo tiempo, sirva de apoyo a la toma de decisiones en el seno de las entidades, es un camino abierto que tiene como obstáculos principales la libertad de los Gobiernos Locales para definir sus estructuras organizativas y jerárquicas y sus modelos de provisión de servicios.

## BIBLIOGRAFÍA

**AECA** (1997): Indicadores de gestión en las Entidades Públicas. Principios de Contabilidad de gestión. *Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas, documento 16.*

**AECA** (2001): La Contabilidad de Gestión en las Entidades Públicas. *Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas.*

**AECA** (2008): El sistema de costes basado en las actividades. Principios de Contabilidad de Gestión. Documento 18. *Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas, documento 18.*

**Álvarez, S. Pedraja, F. y Salinas, J.** (2004): Los indicadores de gestión como instrumento de control en el Sector Público. *Revista Presupuesto y Gasto Público nº 37 (4/2004).* Secretaría de Presupuesto y Gastos. Instituto de Estudios Fiscales.

**Asociación Estatal de Directores y Gerentes de Servicios Sociales** (2007): “Las nuevas Leyes de Servicios Sociales: criterios para valorar su elaboración o sus contenidos”. Documento redactado por Gustavo García Herrero.

**Audit Commission** (2009): *Use of Resources Framework. Overall approach and KLOE, May 2008 (updated February 2009)*

**CIPFA** (2008): Best Value Accounting Code of Practice 2008.

**CIPFA** (2010): *Financial & Performance reporting. Open Learning Material: Diploma Stage. Pearson Custom Publishing.*

**Consejería de Bienestar Social de Junta de Comunidades de Castilla-La Mancha** (2007): Revisión del nuevo modelo de servicios sociales básicos de Castilla-La Mancha.

**El Defensor del Pueblo del País Vasco** (2010): La situación de los Servicios Sociales de Base en la Comunidad Autónoma del País Vasco.

**FEMP** (2006): Guía para la Implantación de un sistema de costes en la Administración Local.

**FEMP** (2009): Propuesta para la configuración de un nuevo modelo de servicios sociales municipales.

**IGAE**, (2004): Principios Generales sobre Contabilidad Analítica en las Administraciones Públicas.

**Malles, E.; Erquiza, A.; Ibarloza, E.; Azkue, I.; Robleda, H.** (2009): "Caso práctico de los servicios sociales del País Vasco. Modelo integrado de costes e indicadores de gestión en la Administración Local". *Partida Doble*, 212, pp. 51-64.

**Navarro, A.** (2006): Los sistemas de información y evaluación. Presentación de Proyectos. XI Seminario sobre Gestión Pública Local: Costes, precios y rendimientos de los servicios públicos locales (especial consideración de los servicios sociales). Colección Desarrollo Local. Ediciones TREA, S.L.

Orden EHA/1037/2010, de 13 de abril, por la que se aprueba el Plan General de Contabilidad Pública. (PGCP-10)

**Pérez, R.; González, R. y Ramírez, Y.** (2011): La memoria en el nuevo plan general de contabilidad pública: un paso más hacia la información para la gestión. *Revista Partida Doble*, nº 230, pp. 56-70.

**Prado, J. M. y García, I. M.** (2004): Los Indicadores de Gestión en el ámbito municipal: implantación, evolución y tendencias. *Revista iberoamericana de contabilidad de gestión*, N°. 4, pp. 149-180

**Robleda, H.** (2010): "Nuevo Plan General de Contabilidad Pública: ¿una herramienta oportuna para mejorar la información contable sobre la gestión pública?". *Partida Doble*, 222, pp. 10-12.

**Robleda, H. y Moreno, K.** (2006): El proyecto de la F.E.M.P.: Una experiencia en la implantación de la nueva Gestión Pública en España. *Revista Partida Doble*, N° 177, Mayo de 2006.