

La determinación de los costes de los Servicios Públicos Locales



¿Un problema de cálculo o de gestión?

Eugeni García Alegre¹

Departamento de Economía y Empresa.
Universidad Pompeu Fabra

1. Introducción.

Este artículo tiene por finalidad mostrar la relativa sencillez del cálculo del coste de los servicios públicos y el importante valor añadido que aporta a la gestión de los recursos públicos.

Desde la vieja ley de Administración y Contabilidad de la Hacienda Pública de 1911 y la derogada ley de Régimen local de 1955, la determinación de los costes de los servicios es un requerimiento para la administración pública. Sin embargo, todavía continúa siendo un problema no resuelto.

(1) Quiero agradecer los comentarios y sugerencias del Dr. Guillem López Casasnovas (UPF) y del Dr. Diego Prior Jiménez (UAB). Cualquier error u omisión en el contenido es, por descontado, responsabilidad del autor.

Los primeros intentos conocidos de cálculo de costes en la administración local española se realizaron en el ayuntamiento de Barcelona y la Diputación de Sevilla a mediados de la década de los 60. Posteriormente, se desarrolló un importante trabajo normalizador concretado en la publicación, en 1976, del Manual de la Contabilidad de Costes para las Corporaciones Locales, editado por el Instituto de Estudios de la Administración Local. En 1983 se aprobó el grupo 9 del Plan general contable público que fue derogado en 1994 por la nueva versión del plan. El modelo más desarrollado del sistema normalizado de contabilidad analítica es el proyecto CANOA elaborado por el IGAE en 1995 para los organismos autónomos.

Actualmente, en la administración local se mantiene la necesidad de establecer los costes de los servicios públicos, entre otras razones:

- a) Para mejorar los niveles de eficiencia en la gestión de los recursos públicos, exigencia del art. 31.2 de la Constitución española de 1978 y requerimiento del pensamiento político, económico y social dominante, derivado de la percepción de que la presión fiscal, el nivel de gasto y el endeudamiento público están situados en su límite superior.
- b) Porque es un requisito previo para establecer las tasas y los precios públicos (art. 24 y 45 de la Ley 39/1988, Reguladora de las Haciendas Locales).

c) Para dar cuenta del coste y rendimiento de los servicios públicos (art. 192 y 202 de la Ley 39/1988, Reguladora de las Haciendas Locales).

Si la utilidad del cálculo de los costes resulta tan variada y evidente ¿Por qué no se calculan⁽²⁾? Varias pueden ser las razones:

- a) La dificultad de cálculo.
- b) Los problemas derivados de la información de los costes de los servicios.

Analicemos someramente las dos razones en los apartados siguientes.

2. El cálculo del coste de los servicios.

2.1 Introducción.

De las finalidades de cálculo de costes enumeradas en el apartado anterior, se deriva la necesidad de establecer el cálculo del coste completo siendo, básicamente, dos los

(2) En 1996, menos del 40% de los ayuntamientos mayores de 50.000 habitantes han presentado mínimamente ajustada la memoria justificativa del coste y el rendimiento de los servicios a la Sindicatura de Comptes de Catalunya.

métodos alternativos: el cálculo según secciones (el conocido como coste completo o *full cost*) o, por otra parte, el más moderno sistema de costes ABC (sistema de costes basado en las actividades o Activity Based Cost). ¿Qué método de cálculo utilizar? El método ABC puede ser más preciso en la imputación de los costes indirectos, y una herramienta más potente para reducir los costes, pero también es un método más complejo. Para el caso de la administración pública local, teniendo en cuenta el tamaño de muchos ayuntamientos y la poca experiencia acumulada, parece más oportuno utilizar, en un primer momento, el método más sencillo y convencional de secciones. Como dice el refrán "lo mejor es enemigo de lo bueno". Esta es la idea que, a nuestro entender, debe prevalecer en la aplicación temporal de los métodos de coste pero con una actitud de su mejora continua.

Escogido el método, una segunda cuestión a considerar es si debemos realizar el cálculo de acuerdo con los datos estimados o reales. El planteamiento que parece más razonable es calcular inicialmente los costes según los datos estimados como base para estable-

cer las tarifas (coherente con el art.24 LHL), para al final del ejercicio calcular los costes reales de los servicios prestados (que es la información necesaria para elaborar la Memoria justificativa del coste de los servicios). Veamos, de forma sintética, las ventajas de la propuesta en el cuadro 1.

2.2 Un modelo de cálculo.

2.2.1 Objetivos e hipótesis.

El modelo de cálculo que se propone tiene por objetivo aportar datos para establecer las tarifas, conocer los costes reales de los servicios y ayudar a mejorar la eficiencia de los recursos público. Todo ello de forma simple y a partir de los sistemas de registro e información habitualmente disponibles.

Las hipótesis de trabajo de las que partimos son las siguientes:

- a) El ayuntamiento tiene informatizada la contabilidad y codifica la información de acuerdo con la clasificación económica, orgánica y funcional.
- b) Los gastos presupuestarios en personal, bienes y servicios, y las transferencias corrientes destinadas a financiar la pres-

CUADRO 1

Finalidad del cálculo de costes	Costes estimados	Costes reales	Otras aplicaciones
Mejorar la eficiencia.	<ul style="list-style-type: none"> • Son un objetivo de coste máximo y fuente de información para elaborar el presupuesto. 	<ul style="list-style-type: none"> • Permiten establecer el nivel de eficiencia comparándolos con los de otras unidades productoras. 	<ul style="list-style-type: none"> • Las diferencias del coste real propio con el de otras organizaciones sugieren ámbitos potenciales para reducir los costes.
Establecer tarifas y dar cuenta del coste de los servicios	<ul style="list-style-type: none"> • Son la base para establecer las tarifas, tienen la ventaja de incluir el incremento de precios y el inconveniente de ser una estimación. 	<ul style="list-style-type: none"> • Son la información básica para elaborar la Memoria de coste y rendimiento de los servicios públicos. 	<ul style="list-style-type: none"> • El análisis de las desviaciones, entre costes estimados y reales y sus causas es el punto de partida para mejorar las estimaciones iniciales y reducir los costes.

tación externa de servicios públicos locales, en general, se consumen en su totalidad y, por lo tanto, coinciden con los

costes, excepto casos muy significados.

c) Los centros de coste coinciden o se pueden hacer coincidir con algún nivel o agrupación de la estructura orgánica del ayuntamiento. (Ejemplo 1)

Ejemplo 1

Clasificación orgánica		Ejemplo	
XXX	Sección	10	Deportes
XX.XX	Sección, edificio	10.02	Complejo deportivo ESPORT
XX.XX.XX	Sección, edificio, centro de coste	10.02.04	Centro de coste auxiliar del complejo deportivo: Mantenimiento

d) Los centros de coste se clasificarán en:

- 1) Centros de coste de prestación externa de servicios. Por edificio o instalación del ayuntamiento afectado a la prestación de servicios se diferenciarán:
- 2) Centros de coste auxiliares.
- 3) Centros de coste principales.

Los centros auxiliares de coste se caracterizan por prestar servicios a los centros de coste principales. P.ej., en un complejo deportivo municipal, la limpieza, mantenimiento, vigilancia, energías,...

Los centros principales de coste se caracterizan por intervenir directamente en la producción de los servicios. P.ej., en un complejo deportivo municipal, la piscina cubierta, el pabellón multiusos, el gimnasio...

e) El ayuntamiento es una administración básicamente prestadora de servicios, para la identificación de los mismos se puede utilizar la clasificación funcional. (Ejemplo 2)

Definidos los objetivos y establecidas las hipótesis de trabajo, veamos cuál podría ser el procedimiento de cálculo.

Ejemplo 2

Clasificación funcional		Ejemplo	
X	Grupo de función	4	Producción de bienes públicos de carácter social
XX	Función	45	Cultura
XXX	Subfunción	455	Prestación de servicios deportivos
XXX.XX	Servicio	455.05	Curso de natación para adultos

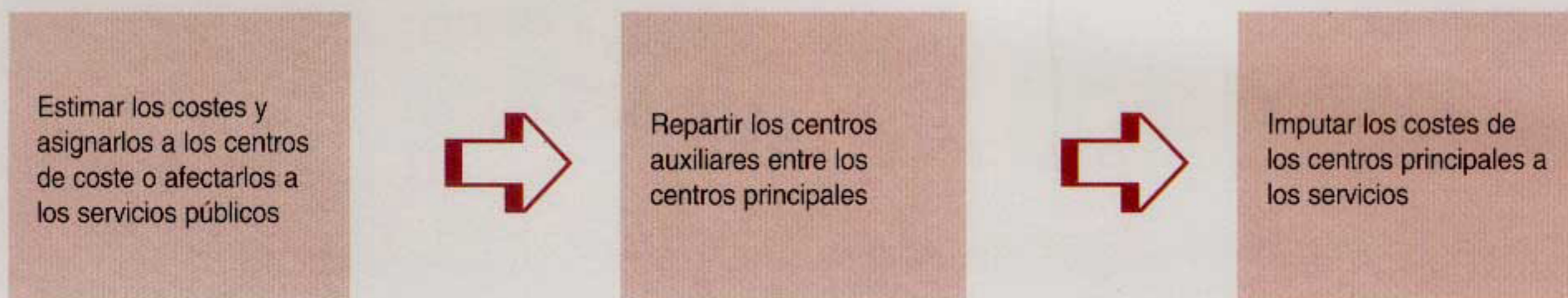
2.2.2 El cálculo de los costes completos estimados.

En el cálculo de los costes de los servicios se pueden diferenciar tres fases:

La primera, se destinará a prever los costes según su naturaleza, y simultáneamente o a continuación, se realizará la asignación a los centros de coste o la afectación directa al servicio público: en este último caso, sólo cuando la relación sea directa y clara entre el coste y el servicio.

La segunda tiene por finalidad repartir los costes acumulados en los centros auxiliares entre los centros de coste principales de acuerdo con algún criterio que sea un buen indicador de la relación causal entre el portador y receptor del coste.

La tercera, y última, imputará los costes de los centros principales a los servicios previstos en proporción al consumo esperado del centro principal.



Veámoslo con un poco más de detalle:

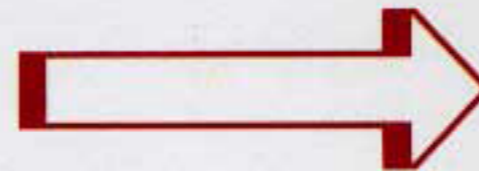
a) Fase 1. Estimación de los costes y asignación o afectación.

Habitualmente el proceso de elaboración del presupuesto se basa en los gastos presupuestarios del ejercicio

anterior y el plan de servicios públicos previstos ofertar en el ejercicio siguiente. Los gastos presupuestarios que inciden en el cálculo de los costes son los de personal, compra de bienes y servicios, los gastos financieros y parte de las transferencias corrientes.

1. Los gastos de personal se estiman en función de la dotación de plantilla prevista en el ejercicio y se conoce la adscripción del personal a las diferentes unidades orgánicas. Por lo tanto, la estimación del gasto presupuestario de personal es fácil de trasladar a los centros de coste.

Estimación de los gastos presupuestarios de personal por la unidad de recursos humanos y el elaborador del presupuesto (capítulo 1).



- a) Asignación a los centros de coste (clasificación orgánica).
- b) Afectación a los servicios públicos (clasificación funcional).

2. Las compras de bienes y servicios para el ejercicio siguiente se calculan, habitualmente, a partir de las estimaciones de las unidades orgánicas,

que tienen en cuenta el plan de actuaciones y servicios a ofertar en el ejercicio siguiente. El importe final, frecuentemente, es el resultado

de un proceso negociador entre las unidades orgánicas y el órgano elaborador del presupuesto.

Estimación de los gastos de compra de bienes y servicios presupuestarios (capítulo 2).



Estimación inicial de los gastos en bienes y servicios por los centros de coste.
Proceso negociador

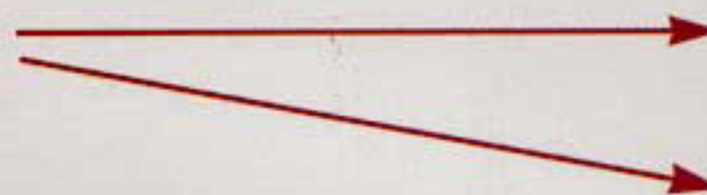
- a) Afectación a los servicios públicos (clasificación funcional).
- b) Asignación a los centros de coste (clasificación orgánica)

3. Los gastos financieros del ejercicio derivados básicamente de las operaciones de endeudamiento, se estiman en el área económica del ayuntamiento. Una vez calculados se realiza un primer reparto entre el inmovilizado

directamente utilizado por el ayuntamiento y el inmovilizado entregado al uso general, cedido o adscrito; teniendo en cuenta los importes financiados con contribuciones especiales. La distribución del gasto financiero imputable al

inmovilizado utilizado por el ayuntamiento se realizará entre los diferentes centros de coste según el valor de su inmovilizado, minorado, en su caso, por el importe financiado con contribuciones especiales.

Cálculo de los gastos financieros presupuestarios (capítulo 3)



- Asignación al inmovilizado entregado al uso general, cedido o adscrito
- Asignación al inmovilizado utilizado directamente por el ayuntamiento.

Reparto entre los diferentes centros de coste de los edificios afectados a la prestación de servicios

Reparto de la parte que corresponda, entre los centros de coste de los servicios públicos prestados externamente con inmovilizado cedido o adscrito.

4. Las transferencias corrientes destinadas a finan-

ciar la prestación externa de servicios públicos locales.

Estimación del elaborador del presupuesto de los gastos en transferencias corrientes para financiar la prestación externa de servicios públicos locales (capítulo 4).



Asignación a los centros de coste de prestación externa de servicios públicos locales.

5. Por último quedaría la estimación de las amortizaciones de acuerdo con el valor residual y la vida esperada del

inmovilizado. Probablemente lo más operativo es realizar el cálculo a partir del inmovilizado existente en cada edificio y

centro de coste, considerando la parte financiada con contribuciones especiales.

Estimación global de los costes de amortización técnica del inmovilizado utilizado por el ayuntamiento para producir directamente servicios.



Estimación de los costes de amortización de cada uno de los edificios y centros de coste de acuerdo con el inventario contable del ayuntamiento y criterios de cálculo de general aceptación.

Por ejemplo:

Propuesta de años de vida del inmovilizado material.

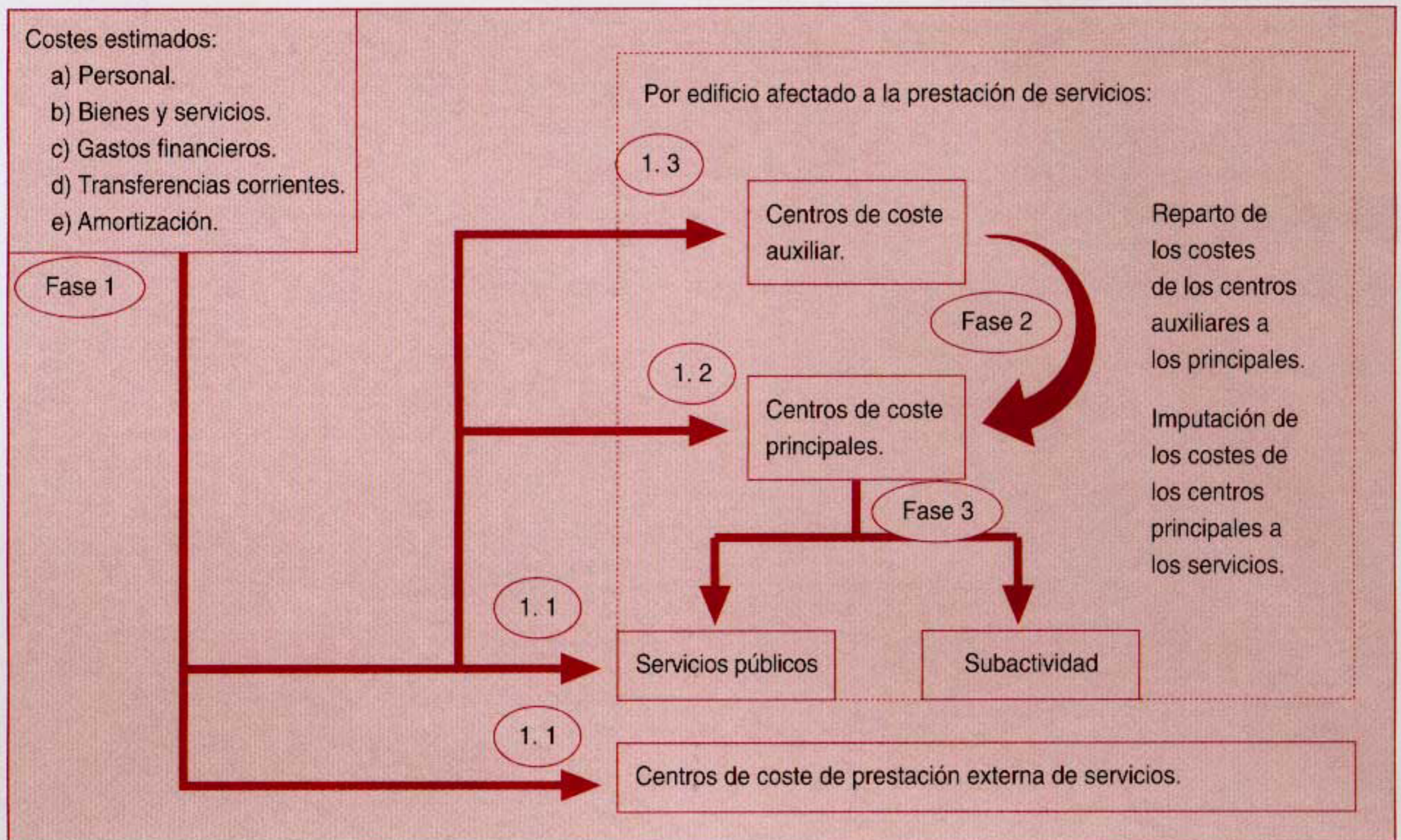
	(años de vida media estimados)	En base RIS97		Ayunt. Barcel.	OCDE	IVIE	Propuesta
		Máx	Mín.				
	(método lineal)						
	Inmovilizado Material:						
200	Terrenos y bienes naturales.						
294	- Provisiones por depreciación de terrenos						
202	Construcciones	50	100	65	50	50	50
203+4+5+6	Maquinaria diversa y elementos de transporte	10	20	8-4	15	15	15
208	Otro inmovilizado material ⁽³⁾						0
209	Instalaciones complejas especializadas.	8,3	18	8	15	15	15
290	- Amortización acumulada inmovilizado material.						
	Inmovilizado inmaterial						
21	Inmovilizado inmaterial	10	20				10
292	-amortización acumulada inmovilizado inmaterial						
	Inversiones en infraestructuras y bienes destinados a uso gral.	(Globalmente)					50
220	Terrenos y bienes naturales.						
221	infraestructuras y bienes destinados a uso gral.	14,3	28			30	25
227	Inversiones en bienes comunales						
228	Patrimonio histórico.	50	100				75
	Gastos amortizables y otros	Incluye situaciones transitorias, no se amortizarán					

Fuente: García Alegre, E. (1999) " Los efectos de la ilusión financiera en la gestión económico-financiera de las AA.PP: El caso de los ayuntamientos mayores de 20.000 hab. de Cataluña". Tesis doctoral no publicada. Universidad de Barcelona. Facultat de Ciències Econòmiques i Empresariales. Barcelona.

(RIS) Reglamento del Impuesto de Sociedades, (IVIE) Instituto Valenciano de Investigaciones Económicas.

(3) En Otro inmovilizado se incluyen aquellos activos que no se pueden clasificar en las cuentas existentes, o aquellos que están específicamente para la venta.

Una vez estimados los costes, el proceso de cálculo de los costes de los servicios es el siguiente:



Una vez estimados los costes según su naturaleza, se asignan a los centros de coste o se afectan directamente a los servicios ofertados. Metodología:

- 1.1 Afectación directa a los servicios y a los centros de coste de prestación externa. Por ejemplo, a) el personal contratado específicamente para los cursos de natación de una instalación que gestiona directamente el ayuntamiento b)

las transferencias corrientes acordadas por el ayuntamiento con una instalación deportiva (organismo autónomo).

- 1.2 Costes que no pudiendo ser afectados directamente a un servicio público se pueden asignar a un centro principal. Por ejemplo, los costes del monitor de salvamento de la piscina.
- 1.3 Costes que no se pueden asignar directamente a un

servicio ni a un centro de coste principal. Por ejemplo, los costes de mantenimiento del complejo deportivo.

- b) Fase 2. Reparto de los centros de coste auxiliar.

El problema de esta fase es definir los criterios de reparto, en este sentido, un buen punto de partida es los criterios propuestos en el proyecto CANOA, a título de ejemplo:

Elemento de coste o centros auxiliares.	Criterios de reparto.	
	Criterio 1	Criterio 2
Vigilancia	Superficie	Núm. de personas equiv. o usuarios
Limpieza	Superficie	Núm. de personas equiv. o usuarios
Reparaciones y conservación	Superficie, núm. personas o usuarios	—
Luz	Potencia instalada, puntos de luz	personas equivalentes
Climatización	Volumen, superficie	personas equivalentes
Primas de seguros	Amortización por centros de coste.	superficie.

Por ejemplo, el caso de un complejo deportivo en que existe un centro auxiliar de vigilancia, su coste se repartiría entre los centros de coste principales de acuerdo con la superficie de estos o en función del número de usuarios potenciales de los centros principales. El optar por un criterio u otro, con frecuencia, depende de la facilidad para disponer de la información necesaria para aplicar el criterio.

c) Fase 3. Imputación de los costes de los centros principales a los servicios públicos.

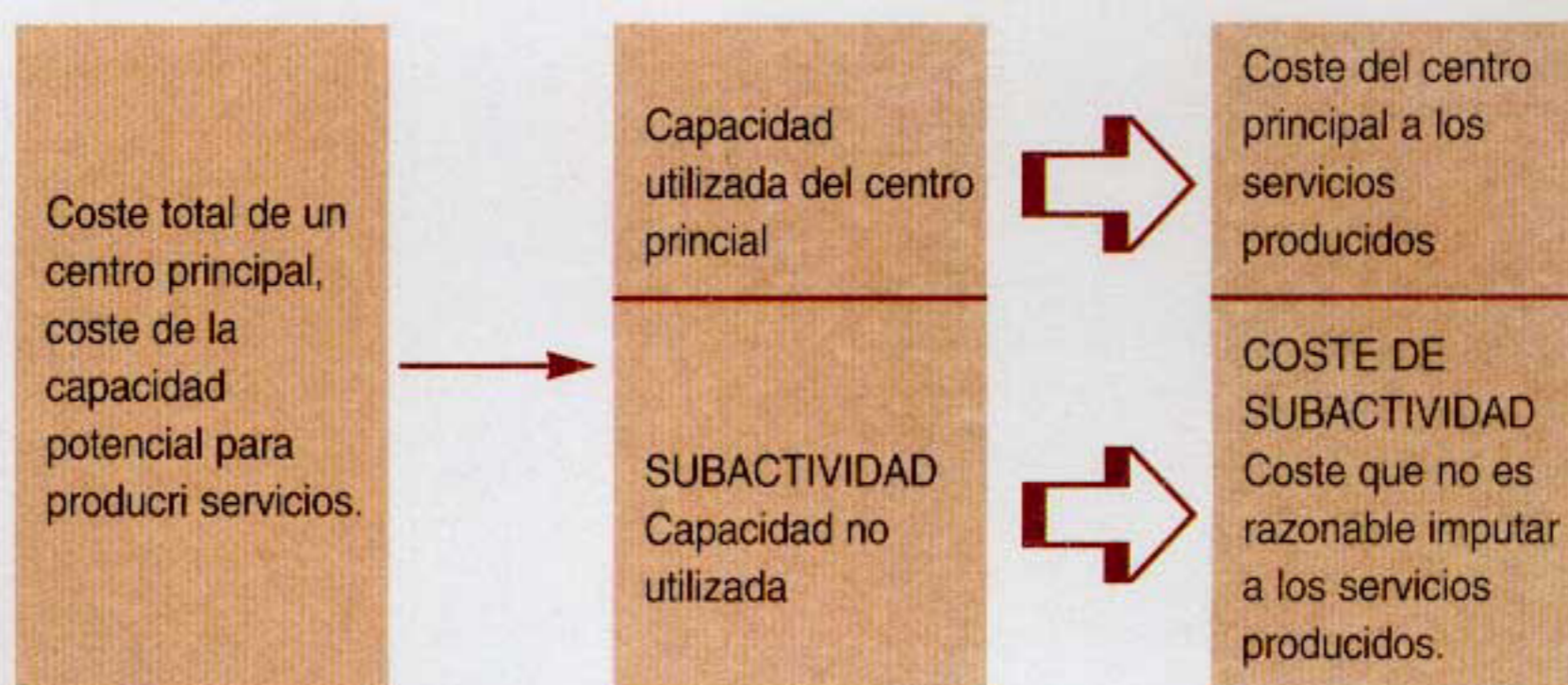
En esta fase se imputa el coste de los centros principales (productores directos de servicios) a los servicios públicos ofertados. El problema es establecer el coste unitario de utilizar el centro de coste principal, el coste por unidad de obra consumida. Por ejemplo, en el caso del centro de coste principal piscina cubierta, en un complejo deportivo, la unidad de obra podría ser el coste por hora de la piscina o el coste por hora de una calle de la piscina. Equivale al precio que se pagaría a un tercero por utilizar su piscina para la prestación de servicios. Por lo que el coste imputable a un curso de natación sería el coste por hora de una calle de la piscina por el número de calles que se necesitan y por el número de horas del curso que se requiere utilizar la piscina.

Un caso particular es el reparto del centro de coste de gobierno y administración general. Una alternativa simple, sería: Distribuir su coste entre todos los servicios públicos que se prestan en proporción al valor de los mismos. En este caso se está suponiendo que existe una relación causal entre el coste de un servicio y el tiempo y los recursos que se le destinan desde el gobierno y administración general.



Los costes imputados a la subactividad valoran la capacidad de producir no utilizada y, por lo tanto, es el coste de la capacidad ociosa que no es razonable imputar a los servicios producidos. Por ejemplo, en el caso de una piscina

cubierta si la oferta de horas de servicio útiles es de 3.100 horas/año y los servicios previstos emplean la piscina el equivalente a 2.330h/año, la subactividad es de 770 horas/año que representa el 25% del coste total del centro principal piscina cubierta.



En resumen, el coste completo de un servicio público es la suma de:

- + Los costes directamente afectados (fase 1).
- + Los costes imputados por los centro/s de coste principal (fase 3)
- + Los costes de gobierno y administración imputados al servicio (fase 3)

Como se ha podido observar, el proceso de cálculo no es especialmente complejo como tampoco lo es el cálculo basado en los costes reales si se prevé una estructura de clasificación orgánica y funcional adecuada, tal como se describe en el apartado 2.2.1.

2.2.3 El cálculo de los costes reales de los servicios.

El proceso es el mismo que se ha explicado en el apartado anterior con la diferencia que los importes de coste no se estiman sino que se obtienen de la contabilidad presupuestaria según la clasificación económica (personal, bienes y servicios, gastos financieros, transferencias corrientes), clasificación orgánica (centro de coste) y clasifi-

cación funcional (servicio o nivel superior). En el proceso de cálculo de los costes el criterio para afectar o asignar las obligaciones reconocidas de los capítulos 1, 2, 3 y 4 podría ser el siguiente:

- a) Si la clasificación funcional hace referencia a un servicio concreto el gasto se afectará directamente al servicio.
- b) En caso contrario, se asignará al centro de coste que corresponda según la clasificación orgánica, puede ser un centro de coste externo, principal o auxiliar.

Conocidos los importes de las obligaciones reconocidas afectadas directamente a los servicios públicos o asignados a los centros

de coste, sólo queda realizar el proceso de reparto e imputación, de acuerdo con lo explicado anteriormente, para obtener el coste completo real.

2.2.4 Un ejemplo de cálculo del coste completo estimado.

Supongamos unas instalaciones deportivas gestionadas directamente por un ayuntamiento. Se plantea estimar los costes de los servicios previstos para establecer las tarifas. En la instalación se han

determinado los siguientes centros de coste:

- a) Principales: Piscina cubierta, piscina descubierta, gimnasio, pistas de "squash" y bar-restaurant.
- b) Auxiliares: Vestuario, administración de la instalación, espacios comunes, limpieza, mantenimiento, vigilancia y auxiliares de servicio, energías.

Aplicando la metodología explicada en los apartados anteriores los pasos serían los siguientes:

En primer lugar, se estima el coste y se afecta al servicio público previsto ofertar o se asigna a los centros de coste.

En segundo lugar, se reparten los centros auxiliares de acuerdo con el criterio considerado más idóneo, teniendo en cuenta la facilidad de disponer de información y el importe a repartir, y siempre que el criterio represente una clara relación de causalidad entre el centro auxiliar y principal.

(000 ptas)	Centros de coste =>	Piscina cubierta	Piscina descubierta	Gimnas.	Squash	Bar-Res	Limpieza	Mantenim.	Vigilan. aux.serv.	Energías	vestuari	Adminis.	Espacios comunes	TOTAL
	a)Asignación de los cost					(2)								
	Personal							3.000	4.500		4.500	8.000		7.500
	Bienes y servicios	1.200	800				12.000	4.000	3.000	12.000		1.500		33.000
	Gastos financieros	400	150	150	60	380					300	120	105	
	Amortización	8.525	3.000	3.150	1.250	7.600					6.000	2.400	2.100	23.525
	SUBTOTAL	10.125	3.950	3.300	1.310	7.980	12.000	7.000	7.500	12.000	10.800	12.020	2.205	64.025
	 criterio: b)Reparto de los centros auxiliares													0
m2	Limpieza	5.701	3.021	2.280	998		-12.000							0
m2	Mantenimiento	3.325	1.762	1.330	582			-7.000						0
m2	Vigilancia y aux.servicios	3.563	1.888	1.425	624				-7.500					0
(1)	Energías	6.000	2.878	2.172	950					-12.000	0			0
núm.usuarios	Vestuario	5.624	1.810	2.524	841						-10.800			0
núm.usuarios	Administración instala.	6.259	2.015	2.809	936							-12.020		0
m2	Espacios comunes	1.048	555	419	183								-2.205	0
	Coste total centro princip	41.645	17.880	16.260	6.424	7.980	0	0	0	0	0	0	0	64.025

(1) En el caso de l centro auxiliar energías el 50% se asigna a la piscina cubierta y la diferencia se reparte de acuerdo con los m2 de cada centro principal. (2) En el caso de gestión indirecta del Bar- restaurante, 7.980.000 ptas. es el importe mínimo del canon a percibir por el ayuntamiento, sin considerar los consumos de energías.

En tercer lugar, se imputan los costes de los centros principales a los servicios públicos ofertados de

acuerdo con el tiempo y espacio que utiliza el centro principal para la prestación de los servicios.

Plan de servicios públicos	→ cursos natación	baño libre pisci.cubier.	baño libre pisci.des	gruposman físico	prepa.fis individual	partidos "squash"	COSTE SERVICIOS	COSTE SUBACTIV.	TOTAL
a) Afectación de los costes estimados a los servicios públicos previstos ofertar									
Personal	10.000	6.000	2.000	3.000			21.000		21.000
Bienes y servicios	1.000	500	500				2.000		2.000
Costes afectados	11.000	6.500	2.500	3.000	0	0	23.000		23.000
b) Imputación de los costes de los centros principales a los servicios públicos ofertados:									
Piscina cubierta		14.669	16.631				31.300	10.345	41.645
Piscina descubierta				13.310			13.310	4.570	17.880
Gimnasio					6.511	5.064	11.575	4.685	16.260
Pistas de "squash"						3.430	3.430	2.994	6.424
Gobierno y Administración	650	600	400	240	130	90	2.110	580	2.690
Costes imputados	15.319	17.231	13.710	6.751	5.194	3.520	61.726	23.174	84.900
Coste completo	26.319	23.731	16.210	9.751	5.194	3.520	84.726	23.174	107.900

La imputación a los servicios de los costes del centro gobierno y administración general, se ha realizado de acuerdo con la importancia de los costes totales.

La suma de los costes imputados más los costes asignados inicialmente definen los costes completos de los servicios públicos.

Plan de servicios públicos	cursos	baño libre	baño libre	grupos man	prepa.fis	partidos	COSTE	COSTE	TOTAL
(000 ptas).	natación	pisci.cubier.	pisci.des	fisico	individud.	"squash"	SERVICIOS	SUBACTIV.	
Coste completo	26.319	23.731	16.210	9.751	5.194	3.520	84.726	23.174	107.900
Subvención interna	13.159			438			13.598	23.174	36.772
A financiar con tarifas	13.159	23.731	16.210	9.313	5.194	3.520	71.128	0	71.128
usuarios de los servicios	3.150	100.000	60.000	1.500	35.000	40.000			
TARIFA (en ptas)	4.178	237	270	6.209	148	88			

La tarifa de cada servicio público se calcula como diferencia entre los costes completos y la subvención interna del ayuntamiento dividida por el número de usuarios o usos previstos.

En resumen, un modelo de cálculo de los costes completos no tiene por qué ser especialmente complicado y aporta información sustancial con múltiples aplicaciones, por ejemplo, en el caso anterior:

- Para establecer el importe de las tarifas.
- Para elaborar el presupuesto del ejercicio, a partir de la suma de la estimación de los costes de personal, bienes y servicios, y gastos financieros.
- Para mejorar el nivel de utilización de la capacidad de producción de la instalación. La capacidad no utilizada se valora a través del coste de la subactividad.
- Para determinar el canon mínimo de la concesión del servicio del Bar-restaurante, sin considerar los gastos variables que se le puedan imputar.

3 La gestión de la información de los costes de los servicios.

La gestión de la información derivada de los costes es un potente instrumento para mejorar la administración de los recursos públicos y su eficiencia pero simultáneamente puede generar conflictos que

inhiban el cálculo de costes y las posibilidades de mejora. Algunas razones son:

- El cálculo de costes condiciona el margen para decidir cómo y qué servicios prestar, al tener que explicar más y mejor las decisiones, especialmente cuando no es la aparentemente más económica. Es razonable pensar que algunos gestores públicos (funcionarios y políticos) lo perciban como una pérdida de poder, lo que puede derivar en tácticas, conscientes o inconscientes, de oposición al cálculo de costes y a sus implicaciones, con argumentos, habitualmente, relacionados con los puntos débiles del método de cálculo y la pérdida de tiempo.
- La posibilidad de que se pueda cambiar el modelo de prestación de los servicios puede chocar con la "visión" de algunos gestores de cómo se han de prestar los servicios; especialmente si su responsabilidad se reduce a cómo producir. Como consecuencia de lo anterior puede generarse una toma de posición contraria al cambio que comporte costes a la organización. Si se cede, el coste relevante se produce en términos de la oportunidad de mejora perdida y, en caso contrario, en la desmotivación de algunos gestores.
- El cálculo de las tarifas a partir de los costes pone de manifiesto el reparto de las subvenciones internas y, por lo tanto, existe el

riesgo de un mayor gasto derivado de su igualación al alza.

Algunas consideraciones a realizar a este respecto son:

- Cuando se desconocen los costes de las alternativas para prestar los servicios la decisión de cómo prestarlos depende de los recursos económicos disponibles, del poder de incidencia de quién defiende la propuesta, y de si la propuesta parece razonable o, por lo menos, no descabellada. La consecuencia es que las decisiones tomadas a partir de información limitada acumulan posibilidades para reducir costes en el futuro, dado que es muy probable que no se considere la alternativa más eficiente.
- La discusión sobre la validez absoluta del modelo de costes aplicado a una organización es estéril. Si existiese una solución de cálculo generalmente aceptada dispondríamos de un modelo normalizado y destinaríamos los esfuerzos a mejorarlo. Sin embargo, es necesario criticar el modelo de cálculo que se aplique como forma de estimular su mejora, y está lo hará cada vez menos vulnerable y, por lo tanto, más aceptable. El cálculo de los costes es un buen instrumento para mejorar la gestión de los recursos públicos aunque no aporte resultados únicos.

Una posible solución a los problemas descritos en los primeros párrafos de este apartado, probablemente, pase por:

a) Conocidos los costes de los servicios prestados, diseñar un plan a medio plazo que permita reconducir la situación de partida a una nueva con menores costes, mayor número de servicios y/o mayor calidad.

b) Responsabilizar a los gestores tanto de los resultados económicos como de la prestación de los servicios. En esta línea pueden ser adecuados los instrumentos que aporta lo que se viene denominando la Nueva Gestión Pública (Albi et al. 1997) a través de la descentralización de la gestión con dirección por objetivos, dando discrecionalidad y responsabilidad al gestor, evaluando los resultados de la gestión (tanto de cumplimiento de los objetivos como de nivel de eficiencia) y estableciendo tácticas de motivación e incentivos para los gestores.

Conclusiones

- a) Actualmente, los ayuntamientos, en general, disponen de personal cualificado, recursos informáticos e información suficiente para elaborar los costes de los servicios, partiendo de modelos de cálculo simples que con una actitud de mejora continua se pueden ir perfeccionando con el paso del tiempo. No se debe olvidar "que lo mejor es enemigo de lo bueno".
- b) De la gestión del cálculo de los costes se derivan posibilidades de mejora en la eficiencia que puede generar recursos que permitan prestar más y/o mejores servicios sin incrementar la presión tributaria.
- c) Las dificultades derivadas de la gestión de la información de los costes se pueden evitar planificando las actuaciones a medio plazo y utilizando herramientas de la nueva gestión pública como la descentralización de la gestión y responsabilizando al gestor de la prestación de los servicios y de una eficiente gestión económica.
- d) El cálculo de costes es un mandato de los ciudadanos a las administraciones públicas a través de la legislación vigente que tiene la finalidad de mejorar la eficiencia, rendir cuentas y ser la base para establecer las tarifas.
- e) El conocer la realidad puede suponer costes. Pero, probablemente, mucho mayores son los costes de su desconocimiento ■

Bibliografía

- Albi, E. González Páramo, J.M. y López Casanovas, G. (1997). *Gestión Pública. Fundamentos, Técnicas y Casos*. Editorial Ariel. Barcelona.
- Alvarez, X. (1992). *Eficiencia económica y provisión de bienes públicos locales*. *Revista de Hacienda Autónoma y Local*. Vol. XXII, nº 66, pp.361-380.
- Amat, Oriol. Soldevila, Pilar. (1998) *Contabilidad y gestión de costes*. Gestión 2000.
- Barea, J. Gómez, A. (1994). *El problema de la eficiencia del sector público en España*. Instituto de Estudios Económicos.
- Buendía, D. (1996) *Un modelo de costes para los servicios públicos municipales de gestión directa*. Tesis doctoral no publicada. Universidad de Granada. Facultad de Ciencias Económicas y Empresariales. Granada.
- Castelló, E. Lizcano, J. (1994) *El sistema de gestión y de costes basado en las actividades*. Instituto de Estudios Económicos.
- Fernández, María del Mar. Ruiz, R. y Martínez, F. (1996). *Contabilidad analítica en el sector público*. Ponencia presentada en los III encuentros de la Intervención General de la Administración del Estado y los interventores de las corporaciones locales. Noviembre de 1996. IGAE.
- Gonzalo, J.A. (1992) *Modelos normativos para el cálculo y control de costes en la empresa*. Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas.
- IGAE (1994). *Contabilidad Analítica de las Administraciones Públicas. El proyecto CANOA*. Centro de Publicaciones del Ministerio de Economía y Hacienda. Madrid.
- Mallo, C. Mir, F. Requena, J.M. y Serra, V. (1994) *Contabilidad de gestión*. Ariel Economía.
- OCDE (1997) *La transformación de la gestión pública. Las reformas en los países de la OCDE*. Ministerio de Administraciones Públicas. Madrid.
- Seminario Permanente de Administración Financiera y Planificación, presidido por D. Arderiu, E. (1976) *Manual de Contabilidad de costes para las Corporaciones locales*. Instituto de Estudios de Administración Local. Madrid.