

**Federico R. Martín Alonso**T.A.E. Economista  
Delegación de Economía y Hacienda  
Excma. Diputación Provincial de Granada

# Un modelo de parametrización descentralizada para el cálculo integral del coste de los servicios públicos locales

## 1. PLANTEAMIENTO Y OBJETIVOS

El presente trabajo persigue la consecución de los siguientes objetivos:

Encuadrar, en modo necesariamente sucinto, la aplicación de las técnicas de **cálculo de coste de los servicios públicos locales** en el contexto de la Nueva Gestión Pública, subrayando su presencia imprescindible en el proceso de puesta en valor del **presupuesto como herramienta de Planificación Estratégica**.

Abordar la descripción, adoptando un **prisma eminentemente práctico**, de un **modelo de cálculo integral** desarrollado para la administración local.

En atención al enfoque práctico mencionado, se eludirá la completa caracterización, en coordenadas académicas, del modelo, de otra parte posible a través de las referencias bibliográficas que se proporcionan, si bien, en orden a la  **fijación terminológica** adecuada y a la correcta comprensión y justificación de la solución propuesta, se ha considerado precisa su introducción a través de algunas menciones doctrinales. La descripción del modelo discurre en cuatro **fases** (correspondientes a los epígrafes 4, 5, 6 y 7): **alcance y premisas, estructura general, resolución del problema de los costes indirectos asociados a lugares extraprograma** (tomado este término en el sentido específico aquí convenido), y **detalle del cálculo intraprograma**.

## 2. PLANIFICACIÓN ESTRATÉGICA, PRESUPUESTO Y CÁLCULO DE COSTES

Siguiendo a Boseman y Phatak (1989)<sup>1</sup>, la **Dirección Estratégica**, concepto de origen y amplia difusión en el ámbito privado, se define como el proceso de “**determinación de la dirección futura de una organización y la implementación de decisiones que ayuden a alcanzar los objetivos a largo y corto plazo de la misma**”.

El **desarrollo del proceso de Dirección Estratégica** transcurre a través de tres grandes estadios, que han de ser **recorridos iterativamente** por la organización:

---

<sup>1</sup> Citado por López Hernández, A. y Rodríguez Bolívar, M.P. “Planificación estratégica y presupuestación en las entidades locales”. Curso Especialización HH.LL. Centro de estudios Municipales y Cooperación Internacional. Granada, octubre, 2001.

- La Planificación Estratégica, **comprensiva de:**
  - El análisis de la situación interna.
  - El análisis de la situación externa.
  - La fijación de objetivos.
  - El cálculo de previsiones.
  - La medida de desviaciones respecto de éstas.
- La implementación de la estrategia, **materializada en planes de acción ordenados en una programación y cuantificada ésta en un presupuesto.**
- El control continuo.

Obsérvese, a los efectos aquí perseguidos, cómo se constituye en esencial, de un lado, la fijación de objetivos y la cuantificación y seguimiento de los mismos, esto es, su asociación a indicadores y, de otro, la presupuestación de la estrategia.

El reto se sitúa muy principalmente, pues, en lo que hace al ámbito de las Delegaciones de Hacienda de las Entidades Locales, en la transformación de la **realidad frecuente de la institución presupuestaria**<sup>2</sup> en otra, alternativa, que permita la **configuración del presupuesto como una verdadera herramienta de Dirección Estratégica.**

El **Presupuesto de Ejecución se adapta a esta necesidad**, ofreciendo los fines y los objetivos para los que se requieren los fondos públicos, los costes de las actividades propuestas para alcanzar estos fines y los datos cuantitativos que miden las realizaciones y las tareas ejecutadas dentro de cada una de esas actividades<sup>3</sup>.

No obstante, el conjunto de las llamadas nuevas técnicas presupuestarias<sup>4</sup>, entre las que se incluye el

**Presupuesto de Ejecución**, soporte del modelo desarrollado en los siguientes epígrafes, pueden contemplarse como un itinerario flexible en este proceso de puesta en valor del presupuesto en el sentido referido; así, si se quiere disponer, además, de un instrumento para decidir cuál es el programa más adecuado entre distintos posibles se ha de recurrir al **Presupuesto por Programas** y, en un paso ulterior, al **Presupuesto Base Cero**<sup>5</sup>.

De lo expuesto han de deducirse como **requerimientos previos comunes a la adopción efectiva de cualquiera de las nuevas técnicas presupuestarias citadas**, y en particular del Presupuesto de Ejecución, los siguientes:

- La definición de un sistema de indicadores de gestión, concebidos como aquéllos que suministran la información necesaria para el ejercicio del Control Económico de la gestión, entendiendo éste en su triple vertiente de Control de Eficacia, Control de Eficiencia y Control de Economía, proceso cuyo desarrollo queda fuera del tema y extensión de este texto<sup>6</sup>.
- El diseño e implementación, cuya ilustración se pretende aquí, de un modelo de cálculo del coste de los servicios públicos locales, obviamente interactuante con el sistema de indicadores, cuya relación con la técnica presupuestaria elegida se manifestará fundamentalmente en las fases de planificación (apoyo la decisión de qué programas van a conformar el presupuesto, determinación, en su diseño, de tareas asociadas a los pro-

<sup>2</sup> Para una caracterización de dicha realidad, en ocasiones desoladora, puede consultarse: Plaza, F. "El presupuesto como modernizador de la organización" *Análisis Local*. Número extraordinario 2/2000 Julio-Agosto 2000.

<sup>3</sup> Lozano Iruete (1983) citado por López Hernández et al. en op.cit.

<sup>4</sup> Puede verse Moreta Santamaría, A. "Técnicas presupuestarias modernas". *Análisis Local*. Número extraordinario 2/2000 Julio-Agosto 2000.

<sup>5</sup> En concreto el Presupuesto Base Cero ha recibido, sin embargo, críticas doctrinales en cuanto a su menor acento en la fase de control. Puede consultarse Lozano Iruete, J. M.. "El Presupuesto de Base Cero" en *P.G.P.* Núm. 18 (1983).

<sup>6</sup> De entre la abundante bibliografía destacamos la obra auspiciada por la Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas "Indicadores de gestión para las entidades públicas", en la serie "Principios de Contabilidad de Gestión" Documento número 16. Julio 1997.

La introducción del análisis de relaciones causales en el Cuadro de Mando, comprensivo de los indicadores de gestión adoptados, puede estructurarse conforme a la técnica del BSC, a este respecto puede verse Mora Corral, A. Vivas Urieta, C. "Nuevas herramientas para la gestión pública: el Cuadro de Mando Integral". AECA, 2001., o bien, Aibar Guzmán, C. "Modelos de indicadores para la gestión pública: el Cuadro de Mando integral". *Auditoría Pública* nº 30. Junio 2003.

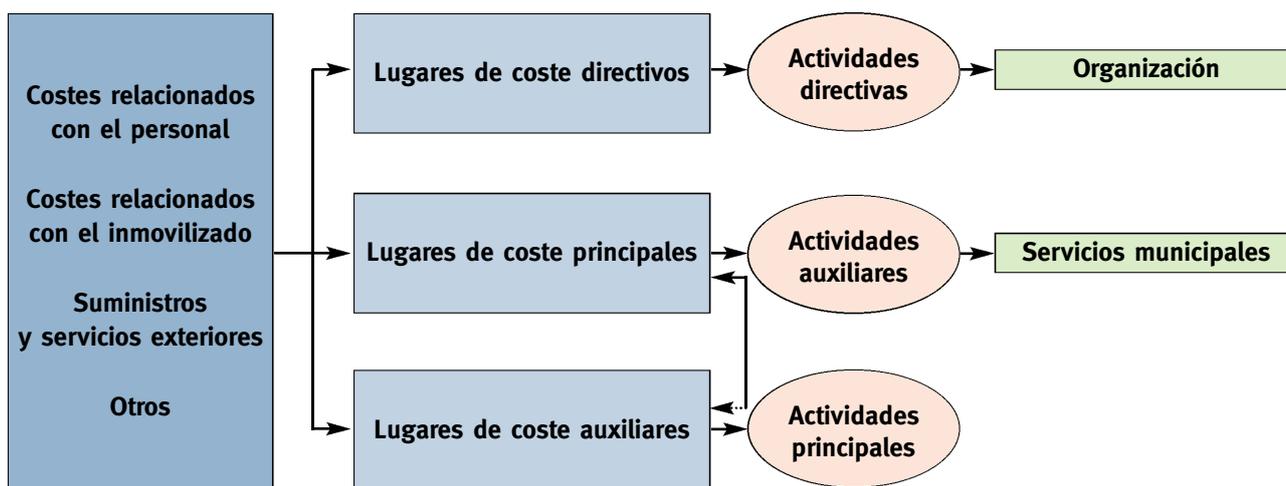
gramas, “units performance” y costes) y de control del presupuesto (desviaciones respecto a objetivos –control de eficacia– y cálculo de desviaciones de costes con establecimiento en su caso de medidas correctoras)<sup>7</sup>.

### 3. REFERENCIAS Y REFLEXIONES PREVIAS

Se muestra a continuación (figuras 2 y 3) la descripción gráfica de los rasgos esenciales de dos pro-

cesos alternativos, aunque emparentados, para el cálculo del coste de los servicios públicos locales, cuya observación, orientada con tal fin<sup>8</sup>, será empleada, de un lado, para suscitar la reflexión del lector en torno a cuestiones que deben plantearse con carácter previo al diseño e implementación del sistema de cálculo y, de otro, como introducción a la justificación del aquí propuesto.

Figura 1: Proceso de cálculo de los servicios públicos locales.



Fuente: López Hernández, A., Buendía Carrillo, D., y Navarro Galera, A., *Un sistema de Información Contable integrado para la Administración Local Andaluza*. IAAP. Sevilla, 1998.

En primer lugar, tomaremos la representación gráfica descriptiva de la propuesta de López Hernández, Buendía Carrillo y Navarro Galera (Figura 1). Subrayamos, a los efectos perseguidos aquí, los siguientes aspectos del modelo presentado por los autores:

- El discurrir de las fases clásicas en el cálculo de costes: clasificación (en costes relacionados con el personal, el inmovilizado, servicios exteriores y otros), localización de costes (en lugares principales, auxiliares y directivos), liquidación de costes desde lugares auxiliares o cedentes a principales (significada en trazo discontinuo, la figura representa también la posibilidad de liquidación de lugares recíprocos, es decir, aquéllos que son simultáneamente cedentes y principales unos con

respecto a otros), e imputación de costes indirectos desde lugares o centros principales a portadores.

- La existencia de un portador de coste “organización”, colector del coste de las actividades directivas, que no se incorpora, por tanto, al de los servicios municipales.
- El resto de portadores, conforme a la metodología ABC<sup>9</sup>, se identifican con actividades finalistas y, en el paso siguiente, en servicios, entendidos éstos como catálogos de actividades.

Con el objeto antes mencionado de introducir algunas cuestiones de imprescindible planteamiento para quienes diseñan sistemas de cálculo de costes en el ámbito público local, cabe completar esta visión con la reflejada, siguiendo a H. Miguel Robleda, en la Figura 2, que respecto de

<sup>7</sup> López Hernández, A. y Buendía Carrillo, D. en op.cit.

<sup>8</sup> Remitimos a la bibliografía citada para el estudio detallado de los modelos, de los que aquí se presentan, encaminadas al estudio objeto del presente trabajo, exclusivamente algunas características fundamentales.

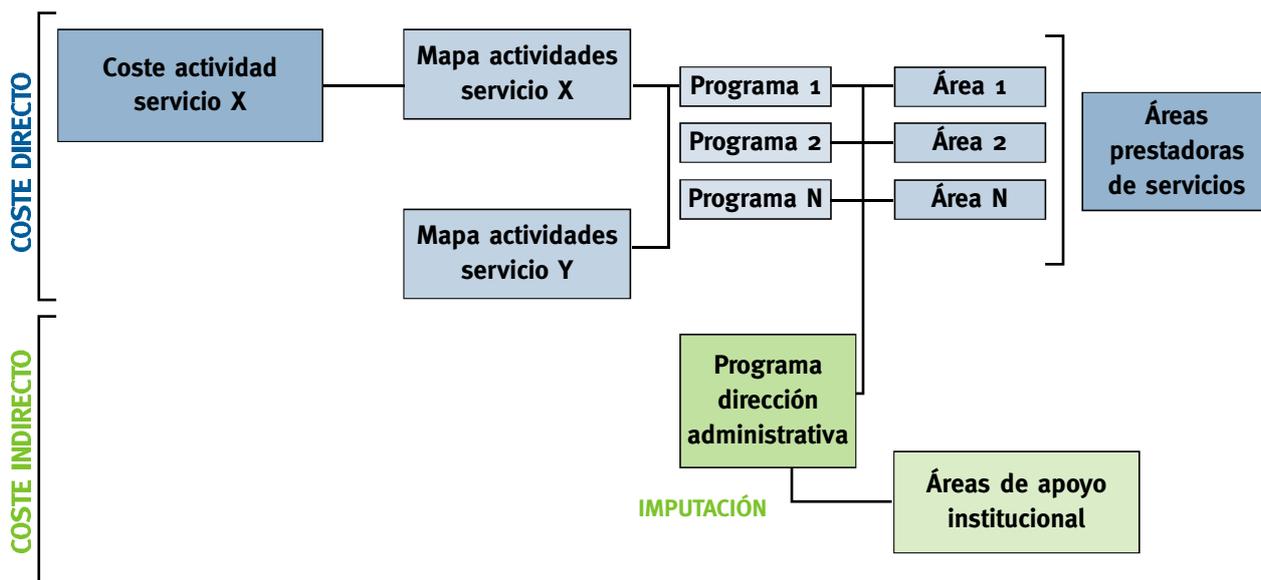
<sup>9</sup> *Activities Based Costing System*.

la precedente, añade, siempre observada la propuesta en orden a la finalidad aquí perseguida, dos elementos a considerar:

- Se trata de un modelo igualmente basado en la metodología ABC, pero que, alternativamente, adopta un criterio “*full cost*”: así, la totalidad

- del coste acaba imputado a los servicios finales.
- El modelo supone un esfuerzo de **integración de las estructuras presupuestarias orgánica**, representada en áreas, y **funcional** (a nivel programa) **en la secuencia de cálculo**.

Figura 2: ABC.



Fuente: Miguel Robleda, Helio “Guía para implantar un sistema de costes en la administración local”. *Análisis Local* nº 55 IV 2004

De la observación comparada de ambos modelos, por otra parte no demasiado distantes, **concluimos, de cara a la justificación del descrito en los apartados siguientes:**

- Los portadores habrán de ser necesariamente heterogéneos, dada la variedad de servicios prestados en el ámbito público local, habiéndose de ajustar la metodología elegida a esta realidad. En los ejemplos expuestos se opta por el cálculo del coste de actividades, conformándose los servicios como conjuntos de éstas.
- Se deduce la necesidad de distribuir costes indirectos respecto de programas pero, igualmente, una vez imputados éstos y afectados los directos a tales programas, respecto de actividades.
- La elección entre alternativas posibles en el modelo de cálculo de costes atiende a la finalidad del modelo y a las restricciones, de origen vario, impuestas al mismo (carencias de

información, medios para la implementación y el mantenimiento, etc.); de este modo, como se ha visto, cabe, por ejemplo, la opción del coste completo imputado a los servicios finales (*full cost*), o la imputación parcial a éstos, todo ello en función de la comparabilidad de los resultados obtenidos, utilidad de estos resultados en la actualización de tasas y precios públicos, etc.

- Se ha de decidir, asimismo, sobre el **grado de integración del Sistema de Contabilidad Analítica** en el conjunto del Sistema de Información Contable.
- En el epígrafe anterior, el **Presupuesto de Ejecución** quedaba identificado como una herramienta factible de Planificación Estratégica para las Entidades Locales, asociando de modo imprescindible la **Contabilidad Analítica** en su diseño e implantación. Se trataría, pues, de definir el modo en que esta asociación se produce

en un modo ajustado al marco regulador de la estructura y gestión del presupuesto local.

El resto del trabajo aquí presentado puede entenderse como la descripción de un modo de resolución, entre otros posibles, de los problemas hasta aquí expuestos.

#### 4. ALCANCE Y PREMISAS DEL MODELO PROPUESTO PARA EL CÁLCULO DEL COSTE DE LOS SERVICIOS PÚBLICOS LOCALES

Todo el desarrollo puesto de manifiesto en éste y los epígrafes que le siguen queda soportado en la implantación previa de un **Presupuesto de Ejecución o por Objetivos** estructurado en subprogramas, identificados éstos por un código de cinco dígitos acorde con la estructura funcional del presupuesto de gastos vigente para las Entidades Locales. Cada uno de los subprogramas incorpora la definición de sus fines, objetivos y actividades, así como una batería inicial de indicadores. Para cada subprograma se cuenta, además, con el listado de personal adscrito a su ejecución, con mención de los **porcentajes expresivos, respecto de la disponibilidad total anual, de dedicación al subprograma correspondiente.**

Establecido este marco, conviene según lo dicho, de inicio, **inventariar las finalidades y restricciones del modelo**, si bien, estas últimas son de aparición constante, sobre todo las derivadas de la disponibilidad y calidad de la información, en el proceso de diseño, experimentando por lo general el mismo sucesivas revisiones por esta causa.

Las **finalidades** cuya satisfacción se exige al modelo aquí descrito son:

- Control de eficacia y eficiencia.
- Criterio informador de equidad en la distribución de servicios.
- Revisión de ordenanzas reguladoras de tasas y precios públicos.

A su vez, las **restricciones** de carácter apriorístico y general impuestas son:

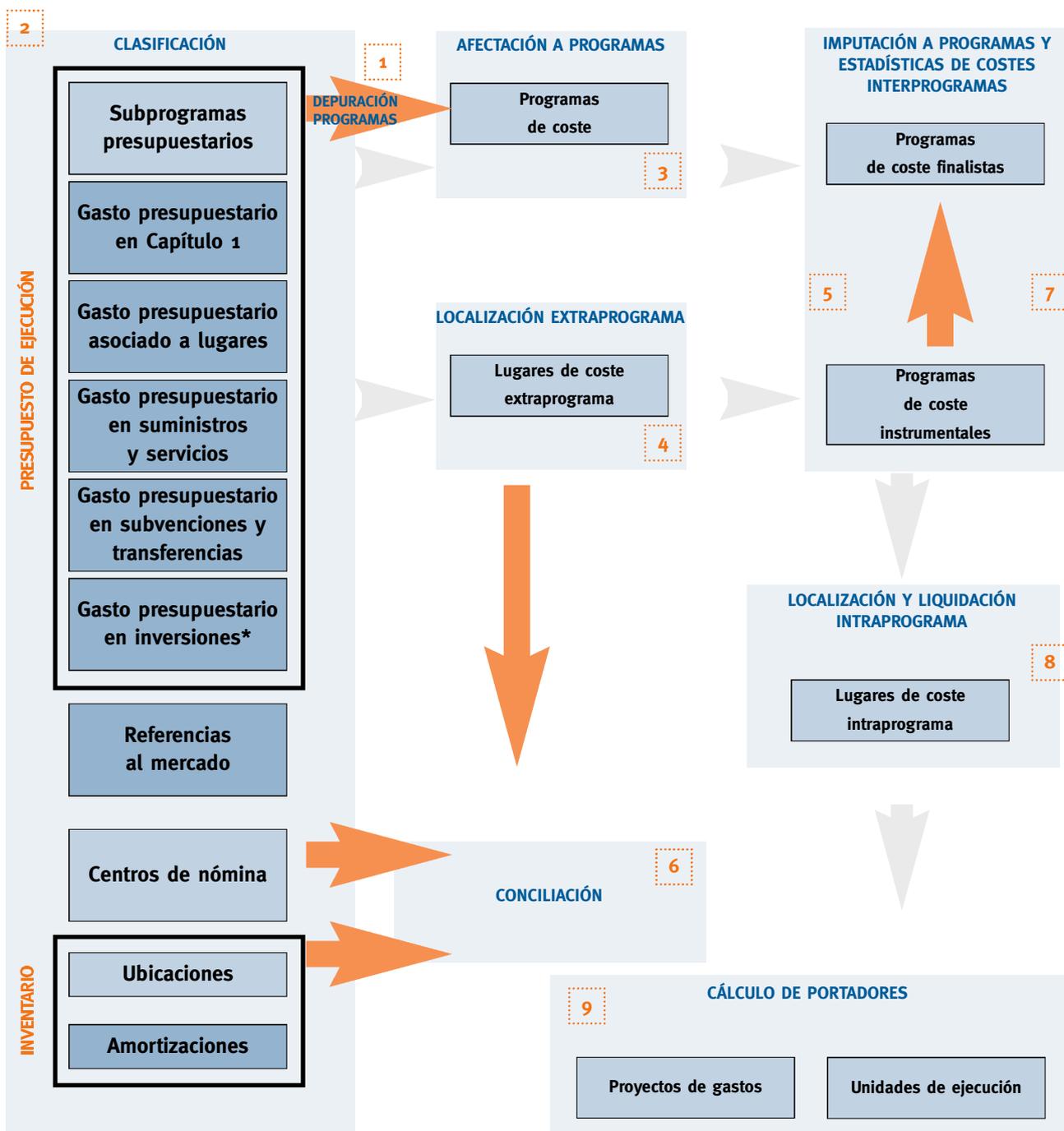
- **Minimización de su coste de mantenimiento.** Se pretende un modelo instrumentado en hojas de cálculo, autoactualizadas a través de una herramienta MOLAP (*Multidimensional On Line Analytical Processing*)<sup>10</sup> conectada a la aplicación contable y a la de gestión de inventario. El empleo de la herramienta permitirá, además, alimentar el modelo, bien con los importes de las consignaciones iniciales de los créditos presupuestarios, bien con los de la ejecución de los mismos para el periodo que se seleccione, haciendo posible la utilización de diferentes estándares sobre los que medir la eficiencia.
- **Modelo descentralizado en su diseño y parametrización**, coherente con el enfoque participativo que el proceso de puesta en valor del presupuesto como herramienta de Planificación Estratégica, inserto en un enfoque más amplio de Nueva Gestión Pública, exige.
- Parece oportuno, en tercer lugar, recordar aquí tres de los requisitos generales exigibles a la información contable: **economía, oportunidad y relevancia.** En el ámbito de la Contabilidad Analítica donde los criterios de cálculo replican relaciones causales en la producción de costes, la sustitución de unos métodos de estimación por otros o la de éstos por procedimientos de medida debe estar, en todo caso, presidida por los mismos.

<sup>10</sup> Para un estudio amplio de los sistemas OLAP puede consultarse cualquier manual avanzado sobre Bases de Datos [véase así, por ejemplo, Silberschatz, Korth y Sudarshan *Fundamentos de Bases de Datos* 4ª Edición. McGraw-Hill 2.002 (Capítulo 22)]. Baste aquí significar que en el tipo MOLAP se trata de ordenar los datos, refrescados éstos con la periodicidad que se programe, replicándolos desde una pluralidad de fuentes y conforme a diferentes dimensiones (conjuntos de categorías de entre las cuales sólo una es señalada por el elemento) relevantes para el análisis. La conjunción de diferentes dimensiones determina un hiper-cubo de datos.

Nótese que el empleo de la herramienta no viene más que a permitir la alimentación automática de datos de entrada al modelo, no condicionando su aplicabilidad la no disposición de la misma (en tal caso, la alimentación habrá de realizarse manualmente con la consiguiente discretización en el tiempo de los resultados).

5. ESTRUCTURA GENERAL

Figura 3: Modelo integral de cálculo de costes de servicios públicos locales.



\*No asociadas al funcionamiento de los servicios.

Fuente: Elaboración propia.

La figura 3 describe los rasgos de funcionamiento esenciales del modelo propuesto<sup>11</sup>:

- **Depuración de programas (1):**

El referido enfoque participativo que informa, como se ha indicado, no ya el diseño e implementación del modelo de cálculo, sino la totalidad de las actuaciones tendentes a la configuración del presupuesto como herramienta de Dirección Estratégica, conlleva la descentralización del poder de decisión respecto de qué subprogramas de gasto integran el presupuesto local. Una consecuencia, a nuestros efectos, de este hecho es que no se produce una adaptación inmediata de la estructura presupuestaria resultante a las necesidades de la Contabilidad Analítica. Nótese, por tanto, la diferencia conceptual entre el conjunto de programas y subprogramas como desagregaciones de la función presupuestaria y el de programas de coste, alcanzado tras un proceso de depuración.

- **Clasificación de costes (2):**

Los créditos presupuestarios, para lo que se atenderá en primer lugar a su clasificación económica, se discriminan en **créditos asociados a programas de coste y créditos asociados a lugares**<sup>12</sup> (suministros agua, luz, teléfono, combustible para calefacción; servicios de seguridad y limpieza; seguros, tributos y cánones de esta naturaleza; conservación y mantenimiento). Obviamente, en algunos casos, será el cruce, que habrá de definirse en las consultas MOLAP, de la clasificación económica con la funcional (o incluso el triple cruce de las clasificaciones orgánica, funcional o económica que individualiza la partida) el que identifique unívocamente el cré-

dito o ejecución del mismo a computar como asociado a un lugar o a un programa de coste.

De la **aplicación de control de inventario** se obtiene el valor de las **amortizaciones** de los activos aplicados a la producción de los servicios a considerar en el cálculo de su coste<sup>13</sup>.

La referencia a los **valores de mercado** constituye un recurso con el que soslayar carencias de información provenientes, por ejemplo, del orden en que se realicen los cálculos parciales.

**Afectación a programas (3)** de los créditos, o ejecuciones de los mismos, una vez depurados los relativos a lugares, según ha quedado establecido en el punto 1<sup>14</sup>.

- **Definición de lugares extraprograma y localización en los mismos de costes asociados (4):**

Los criterios usualmente empleados en la definición de lugares de coste (unidad de control y correspondencia con una medida única de reparto) gozarán de mayor aplicación en lo que hace a los lugares intraprograma. El proceso aquí descrito se orienta, sin embargo, a la resolución del problema de los costes indirectos clasificados como asociados a lugares extraprograma. La solución adoptada pasa por la **conciliación (6) de tres topologías superpuestas**: ubicaciones empleadas por la aplicación de inventario, centros de nómina, y, con carácter de variable dependiente de los dos anteriores, los mencionados lugares extraprograma, en los cuales se localizarán los importes de las consignaciones o ejecuciones de créditos correspondientes, previamente a su **imputación a programas (5)**<sup>15</sup>.

<sup>11</sup> Para una más fácil comprensión se señala en el texto la numeración reflejada en la figura.

<sup>12</sup> Discriminamos los lugares de coste en intraprograma, vinculados a la ejecución de un único programa, y extraprograma, asociados a la ejecución de una pluralidad de ellos.

<sup>13</sup> Las inversiones no asociadas a la producción de servicios públicos (afectadas al uso público) se clasifican como coste directo.

<sup>14</sup> Se imputan, tal como queda reflejado en la figura, transferencias y subvenciones corrientes y de capital en razón de un mejor cumplimiento por el modelo de la segunda de las finalidades a satisfacer por el mismo (criterio informador de equidad en la distribución de servicios).

Respecto del capítulo 3 de la clasificación económica del gasto presupuestario local, omitido para una mayor claridad en la figura 3, habrá de estarse, si ello es posible, a la afectación, en su caso, de los fondos que originan el coste financiero de que se trate.

<sup>15</sup> El mecanismo de conciliación entre ubicaciones, centros de nómina y lugares de coste extraprograma, numerado en la figura 3 como 6, y el posterior de imputación de costes desde estos lugares, señalado en la figura como 7, se explican en el epígrafe sexto.

- Estadística de costes interprogramas (7):

Sin necesidad de respetar la precedencia del proceso de resolución del problema de los costes indirectos asociados a lugares, que en el orden de exposición será tratado en este trabajo, por su carácter central, en un específico apartado siguiente, se ha, en cualquier caso, de abordar la

tarea de estructurar los programas de coste en relaciones cedente-principal. Dicho de otro modo, se trata de configurar la estadística de costes interprogramas estableciendo los **criterios de descarga**, tales como los que a título ilustrativo se recogen en la tabla 1, de unos (**instrumentales**) con respecto a otros (**finalistas**).

Tabla 1: Criterios de liquidación de programas de coste instrumentales.

Programa de coste instrumental	Criterio de descarga de coste
COORDINACIÓN TÉCNICA Y SECCIONES ADMINISTRATIVAS	ÍNDICE PONDERADO DE EFECTIVOS APLICADOS E IMPORTE DE CRÉDITOS ASOCIADOS AL PROGRAMA FINALISTA
GESTIÓN DE RECURSOS HUMANOS	EFECTIVOS APLICADOS AL PROGRAMA FINALISTA
INTERVENCIÓN Y GESTIÓN PRESUPUESTARIA	CRÉDITOS ASOCIADOS AL PROGRAMA FINALISTA NÚMERO DE DOCUMENTOS TRAMITADOS
SECRETARÍA Y ABOGACÍA	ESTADÍSTICA EXPEDIENTES POR PROGRAMAS <sup>16</sup>

Fuente: Elaboración propia.

Los dos epígrafes que siguen se dedican, pues, el primero, según lo dicho, a la explicación de cómo descargar los costes localizados en el punto 4 en los lugares extraprograma, profundizando en los criterios de definición de tales lugares, destinándose el segundo, apartado 7, a detallar los cálculos intraprograma a fin de hallar el coste de los portadores (proyectos de gasto o unidades de ejecución homogéneas).

**6. RESOLUCIÓN DEL PROBLEMA DE LOS COSTES INDIRECTOS ASOCIADOS A LUGARES EXTRAPROGRAMA**

Tal y como se explicaba en el apartado precedente, la resolución del problema se lleva a cabo a través de la conciliación de **tres topologías superpuestas**:

- **Ubicaciones** de activos inventariados, tomadas desde la aplicación informática de gestión de inventario y agrupaciones de las mismas.

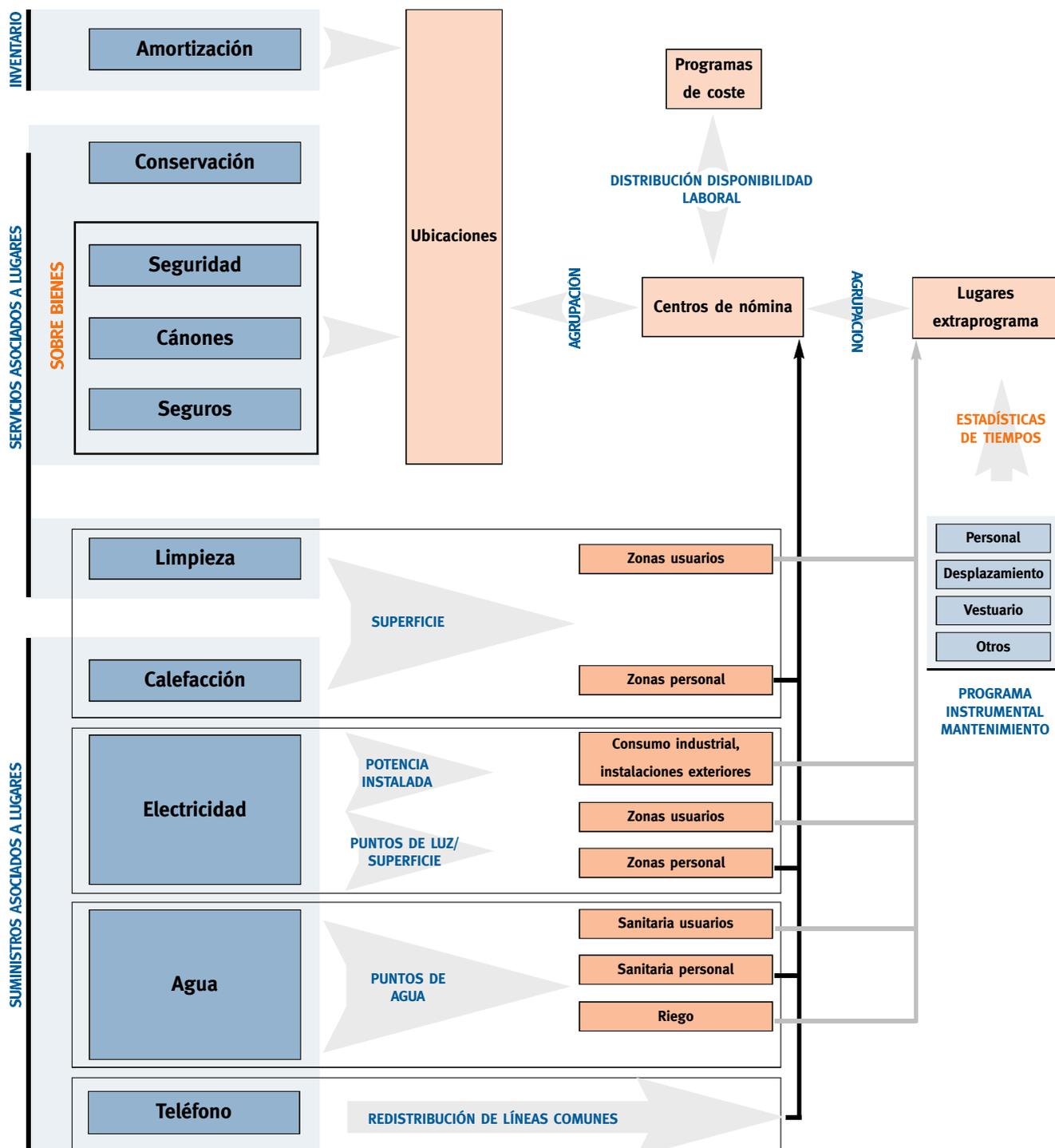
- **Centros de trabajo** tomados desde la aplicación de gestión de nóminas, susceptibles, como en el caso de las ubicaciones, de ser agrupados.

- **Lugares** de coste extraprograma, definidos considerando los siguientes criterios:

- Desagregación presupuestaria de los créditos relativos a servicios y suministros asociados a lugares.
- Correspondencia con centros de nómina y ubicaciones de inventario.
- Individualización de los costes de personal (y sus asociados de vestuario y desplazamiento) dedicados al mantenimiento del inmovilizado.

<sup>16</sup> Arrojada, por ejemplo, por el registro mantenido desde una herramienta workflow.

Figura 4: Resolución del problema de los costes indirectos asociados a lugares.



Fuente: Elaboración propia.

El detalle del funcionamiento de este aspecto del modelo, que comprende la referida conciliación y la imputación desde los lugares extraprograma a programas de coste se ilustra en la **figura 4**:

1. La relación entre ubicaciones de inventario y lugares de coste permite localizar los **costes de amortización, conservación, seguridad, cánones y protección de riesgos de activos individualizados no directamente relacionados con la ejecución de un programa**.
2. El resto de las clases de suministros y servicios asociados a lugares mostradas en la parte izquierda de la figura se discriminan, empleando los criterios indicados sobre las flechas, entre **localizados en zonas de usuarios externos y localizados en zonas para utilización del personal** (con distinción específica para el agua destinada a riego y la electricidad empleada en iluminación externa y usos industriales).
3. Los suministros y servicios localizados en **zonas de usuarios** externos (salas de exposición, bibliotecas, áreas asistenciales de residencias para deficientes o ancianos, etc.) son objeto de tratamiento específico en cada caso, atendiendo a las características de los programas, ejecutados en tales zonas, a los cuales se imputan desde los correspondientes lugares.
4. Los costes del **programa instrumental de mantenimiento**, no segregables por activos, se localizan conforme a la estadística de tiempo aplicado a los lugares, elaborada por el departamento encargado.
5. Como quiera que se dispone de la correspondencia entre centros de nómina y lugares, y del porcentaje de dedicación sobre la disponibilidad total anual de cada empleado respecto de cada programa de coste (ver epígrafe 4), es posible la **transición entre lugares y programas**, imputándoles los costes **localizados en zonas para utilización del personal**.
6. Los **costes telefónicos** se asocian directamente a la línea que los ocasiona, y ésta, a su vez, se encuentra asociada al empleado que hace uso de ella, distribuyéndose proporcionalmente el coste de líneas comunes. Disponiendo de la información citada en el párrafo anterior la imputación de estos costes a programas es inmediata.

#### 7. DETALLE DEL CÁLCULO INTRAPROGRAMA<sup>17</sup>

La totalidad del coste, bien en valores previsionales o bien efectivamente incurrido, dependiendo de que se trate de un cálculo *ex ante* o *ex post*, se encuentra en este punto asignado a programas finalistas de coste. Corresponde ahora llevar a cabo la definición de medidas de prestación por programa y el reparto del coste entre las mismas.

El modelo contempla dos categorías de programas de coste finalistas: aquéllos cuya prestación se mide en **unidades de ejecución homogéneas** (horas de uso de instalación, usuarios de centro asistencial, etc.), y aquellos otros cuyos subprogramas presupuestarios correspondientes se ejecutan a través de **proyectos de gasto**, constituyéndose éstos en portadores de coste, sin perjuicio de otros cálculos ulteriores intraprograma a los que pudiera haber lugar una vez fijados los valores de coste de cada proyecto, lo que dota al modelo de un **carácter recursivo**.

El diseño del cálculo de portadores intraprograma, articulado en torno a estos elementos, requiere contemplar los siguientes aspectos:

- La naturaleza del elemento **proyecto de gasto**:

Las reglas 355 y siguientes de la Instrucción de Contabilidad para la Administración Local (aprobada por Orden del Ministerio de Economía y Hacienda de 17 de julio de 1990) define como rasgo esencial del proyecto de gasto el seguimiento individualizado de los gastos, y los ingresos si procede, que lo integran mediante un código único. Preceptivamente, dicho seguimiento se realiza sobre los proyectos de inversión del Plan de Inversiones y los proyectos de gasto con financia-

<sup>17</sup> Esta fase comprende la localización y liquidación intraprograma (señalada con el número 8 en la figura 3), y el cálculo final de portadores (señalado con el número 9).

ción afectada, sin perjuicio de la extensión a otros gastos<sup>18</sup>.

El modelo de cálculo de costes aquí desarrollado emplea proyectos de gasto, definidos sobre los subprogramas presupuestarios respectivos, como portadores expresivos de ejecuciones, heterogéneas entre sí, de programas de coste finalistas.

- La **dimensión temporal del cálculo**:

El modelo puede arrojar resultados previsionales o bien valores de ejecuciones reales en un momento del ejercicio, coincidente o no con su finalización<sup>19</sup>. Sin embargo, si se trabaja con previsiones surge un problema operativo: los portadores definidos como proyectos de gasto se desconocen por el modelo al inicio del ejercicio.

Efectivamente, el número de portadores constituidos por unidades homogéneas de un programa de coste puede estimarse al inicio del ejercicio y, en cualquier caso, será un dato incorporado por el sistema de una fuente ajena a la contabilidad; ahora bien, los proyectos de gasto se definen en el marco de la contabilidad presupuestaria y desde ésta son incorporados por el modelo de determinación de costes. No es aconsejable, en un entorno participativo de gestión descentrali-

zada como el que se propone, exigir la definición cuantitativa de la totalidad de los proyectos de gasto al inicio del ejercicio presupuestario. Para soslayar esta dificultad y poder arrojar resultados de coste a priori, necesarios en el establecimiento de tasas y precios públicos, y a lo largo del ejercicio para permitir un control continuo, se articulan diferentes sistemas de reparto (uno para cada momento: a priori, en ejecución y al cierre) del coste de programas finalistas ejecutados a través de proyectos de gasto entre dichos proyectos portadores.

- El mencionado **carácter recursivo** del modelo, manifestado en dos niveles:

- Si existen **lugares de coste intraprograma** (piénsese, por ejemplo, en un programa de explotación de una instalación polideportiva) vuelven a desplegarse las mismas fases de cálculo (clasificación, localización, liquidación, afectación e imputación) respecto del coste imputado al programa.
- **Los proyectos de gasto pueden medir su ejecución en unidades homogéneas** (por ejemplo: participantes en una competición deportiva, visitas a una exposición, etc.) respecto de las que calcular su coste.

**Tabla 2: Modelo integral de cálculo de costes de servicios públicos locales: expresión en partida doble.**

XXXXXX	Clases de coste	Créditos iniciales/definitivos/obligaciones reconocidas	XX
		Amortización	X
		Estimación mercado	XXX
XX	Programas de coste instrumentales	Clases de coste	XXXXXX
X	Programas de coste finalistas		
XXX	Lugares de coste extraprograma		
XX	Programas de coste instrumentales	Lugares de coste extraprograma	XXX
X	Programas de coste finalistas		
XXXX	Programas de coste finalistas	Programas de coste instrumentales	XXXX
X	Lugares de coste intraprograma principales	Programas de coste finalistas	XX
X	Lugares de coste intraprograma auxiliares		
X	Lugares de coste intraprograma principales	Lugares de coste intraprograma auxiliares	X
XXX	Proyectos de gasto	Lugares de coste intraprograma principales	XX
XXX	Unidades de ejecución homogéneas	Programas de coste finalistas	XXXX
XX	Unidades de ejecución homogéneas	Proyectos de gasto <sup>20</sup>	XX

<sup>18</sup> Lo indicado permanece vigente en la reforma contable aplicable desde el ejercicio 2006.

<sup>19</sup> Dependerá, si el modelo se implementa en la herramienta MOLAP, de los cortes o pivotajes seleccionados sobre los hipercubos alimentados por la misma.

<sup>20</sup> Sólo para los casos de extensión recursiva del cálculo.

## 8. CONCLUSIÓN

De lo expuesto, cuando menos, entendemos debieran extraerse tres conclusiones fundamentales:

1. **La necesidad ineludible de un modelo de cálculo de coste de los servicios públicos locales, como premisa para la gestión estratégica del presupuesto local.**

2. **La posibilidad de su diseño e implantación**, que aquí se ha pretendido describir, en modo tal que reúna los atributos de:

- **Integralidad**: abarcando, por una parte, la totalidad de la cadena de valor añadido del proceso de provisión del servicio público local y, por otra, la satisfacción simultánea de los tres objetivos enumerados en el apartado 4 (control de eficacia y eficiencia, criterio informador de equidad en la distribución de servicios, y soporte en la fijación de tasas y precios públicos).

- **Mantenibilidad**: a través de herramientas informáticas, tales como las aquí descritas, que minimicen la actualización manual.

- **Parametrización descentralizada**: cada área gestora es responsable de reflejar la imputación de personal a cada programa que ejecuta y estructura la gestión del mismo, salvo en el caso de unidades de ejecución homogéneas, a través de proyectos portadores de coste.

3. El valor de los resultados arrojados por el modelo de cálculo estará en función de la **comparabilidad** de los mismos.

En su posibilidad más modesta, el sistema permite, en cualquier caso, la **comparación de resultados correspondientes a diferentes momentos para una misma entidad**. De un lado, la minimización del esfuerzo de mantenimiento requerido por el sistema, orientada a permitir su vigencia prolongada en el tiempo y, de otro, la posibilidad de referir los cálculos a periodos temporales acotados con independencia del ejercicio presupuestario, apoyan este **primer nivel de comparabilidad**.

La **comparación válida entre diferentes entidades** requiere de criterios de cálculo normalizados en cuanto a localización, liquidación e imputación. El proceso de **normalización**, en orden a permitir este **segundo nivel de comparabilidad**, resulta facilitado al partir el modelo de la propia estructura presupuestaria.

La doctrina ha puesto de manifiesto la existencia de un margen de mejora posible en la actual estructura presupuestaria local, para un mejor servicio de la misma a fines tales como el descrito, esto es, constituirse en punto de partida estable y normalizado para modelos de Contabilidad Analítica como el propuesto<sup>21</sup>.

<sup>21</sup> Para una visión crítica de estructura presupuestaria local, no necesariamente circunscrita al ámbito del cálculo de costes, puede verse Dodero, A. et al. "Análisis crítico de la clasificación funcional del presupuesto local". *Análisis Local*. Nº 60. 2005.