

EL COSTE DE LOS SERVICIOS PÚBLICOS LOCALES: PROPUESTA DE CÁLCULO EN EL ÁMBITO DEL MONISMO COPRESUPUESTARIO

Federico Rafael Martín Alonso
Economista. Diputación Provincial de Granada (España)

RESUMEN

El presente trabajo contextualiza la abstracción de una traza de coste general para los servicios públicos locales con, de una parte, la presencia de la institución presupuestaria en la gestión económica de la provisión de tales servicios y, de otra, la significativa proporción de costes estructurales entre los incurridos con motivo de dicha provisión, proponiendo un modelo monista copresupuestario para el cálculo de dichos costes, todo ello en el marco de la técnica del Presupuesto de Ejecución, si bien contemplando la escalabilidad del modelo a su conexión con otras técnicas de gestión presupuestaria.

El modelo descansa sobre el ajuste de sucesivos extractos presupuestarios, bien previsiones o bien obligaciones aplicadas, a partir de los cuales se definen agrupaciones de coste que integran otros elementos calculados *ad hoc*. La propuesta, diseñada para una fácil informatización modular sobre la aplicación contable-presupuestaria, se completa con un tratamiento específico para la obtención del coste financiero.

PALABRAS CLAVE: Servicios públicos locales; Presupuesto público; Sobreestructura; Principio de economía de la información contable; Presupuesto de ejecución; Coste del servicio público.

ABSTRACT

The present work places the abstraction of a general trace of cost for the public local services with, of a part, the presence of the budgetary institution in the economic management of the provision of such services and, of another, the significant proportion of structural costs among the caused ones on the occasion of this provision, proposing a monist and co-budgetary model for the calculation of the above mentioned costs, all this in the frame of the Performance Budgeting, however contemplating the extensibility of the model to its connection with others technologies of budgetary management.

The model sustains in the adjustment of successive budgetary extracts, forecasts or applied obligations, from which define groups of cost that integrate other elements calculated *ad hoc*. The proposal, designed for an easy modular computerization on the accounting-budgetary software, complete with a specific treatment for obtaining financial cost.

KEY WORDS: Local public services; Public budget; Overstructure; Principle of economy in accountancy information; Performance budgeting; Public service cost.

1. OBJETIVO.

El presente trabajo se propone:

- a) Contextualizar la abstracción de una traza de coste general para los servicios públicos locales con, de una parte, la presencia de la institución presupuestaria en la gestión

económica de la provisión de tales servicios y, de otra, la significativa proporción de costes estructurales entre los incurridos con motivo de dicha provisión.

- b) Proponer un modelo monista copresupuestario, en el marco de la técnica del Presupuesto de Ejecución, para el cálculo de dichos costes, incorporando mecanismos de cálculo específicos de los imputables a la sobreestructura.
- c) Señalar, en la traza descriptora de la formación del coste del servicio público local, los aspectos a considerar para la detección de riesgos potenciales de error en el cálculo de dicho coste, discutiendo la relación de estos riesgos de error con los objetivos fijados para el cálculo, así como con el compromiso asumido en la materialización del principio de economía de la información contable en cada caso.

2. FUNDAMENTOS: TRAZA DE COSTE.

Convendremos en este apartado la definición de un conjunto de fundamentos de cálculo de costes que asentarán la propuesta de aplicación, desarrollada en el resto del trabajo, al ámbito de los servicios públicos locales.

Cualquier cálculo de costes relativo al servicio público local transcurre a través de una agrupación sucesiva de tales costes, de tal modo que dicho cálculo puede estructurarse en dos grandes etapas: la asignación de valor a los elementos de coste, entendidos como categorías de consumo, y un proceso iterativo de distribución entre agrupaciones.

En primer término, si atendemos a los elementos de coste a situar en el inicio del flujo de cálculo, éstos han de reunir los siguientes atributos:

- a) Significación: material, de una parte, y cualitativa, de otro, en orden, como se verá, a los objetivos del modelo.
- b) Categorización económica: es decir, los elementos de coste tienen en cuenta la propia naturaleza del consumo y no su finalidad o el sujeto consumidor.

La provisión de los datos con que fijar los valores de cada elemento de coste puede tener diversos orígenes:

- a) Su cálculo ad hoc.
- b) Su estimación a través de referencias al mercado, generalmente, al coste que supondría dejar de aplicar un recurso del que se dispone y que, ni es efectivo monetario, ni ha sido objeto de transacción mercantil con la finalidad de incorporarlo al proceso productivo de que se trate.

La referencia se hará acudiendo a otro recurso sustitutivo que sí se adquiriría en el mercado. El error posible estriba en la perfección del carácter sustitutivo del bien de referencia, determinada por la naturaleza del mismo y la posibilidad de elección, si la hubiere, entre diferentes alternativas, en cuanto a precio o calidad, ofrecidas por el mercado.

- c) Su importación desde fuentes externas a la contabilidad de costes propiamente dicha, como la contabilidad financiera o presupuestaria, aún mediando el tratamiento de los datos previo a la incorporación como elementos de coste.

El coste de oportunidad, como elemento de coste en un contexto público, sólo puede entenderse bajo la acepción de rentabilidad de los recursos empleados en la provisión de bienes y servicios por aplicación alternativa de los mismos, sin que quepa, en tal contexto, la otra acepción usual como consideración de la retribución del empresario. Para un estudio de la especificidad y posibilidad del cálculo del coste de oportunidad remitimos, por razones de orden, a epígrafes posteriores.

Pues bien, como es sabido, las agrupaciones reciben costes directos (esto es, aquellos que son exclusivamente recibidos por la agrupación de que se trate) e indirectos (si son recibidos simultáneamente por una pluralidad de agrupaciones).

A través del proceso iterativo de distribución, unas agrupaciones van cediendo costes a otras, hasta llegar a las finales, llamadas genéricamente agrupaciones portadoras. Obtener el valor del coste que agrupan estos portadores es el objetivo primario de todo el cálculo, si bien puede resultar también de interés algún resultado intermedio (esto es, conocer el valor del coste de una agrupación previamente a que ésta lo ceda a otra).

Las agrupaciones se definen en el diseño del sistema de cálculo en razón de tres consideraciones:

- a) Disponer de criterios, compartidos con el resto de agrupaciones receptoras en una misma fase del cálculo, para repartir el traspaso de coste desde otras agrupaciones cedentes.
- b) Una vez agrupado el coste, disponer igualmente de un criterio homogéneo de salida para el reparto, en su caso, hacia otras agrupaciones en la siguiente fase del cálculo.
- c) El interés por controlar el coste de una determinada unidad de responsabilidad, lo que implicará hacerle corresponder una agrupación de coste en el cálculo. Todas las agrupaciones portadoras (aunque no sólo éstas) se definen obedeciendo esta consideración, es decir, son convencionales en razón del interés del usuario del sistema en conocer el valor de los costes que les son asignables, y su elección determina la del resto de agrupaciones en atención a las consideraciones a y b.

La cesión de costes indirectos entre agrupaciones (los directos corresponden, como se ha dicho, unívocamente a una agrupación) responde, pues, a criterios de reparto, los cuales pueden clasificarse en unidades de obra e inductores de coste.

A los efectos introductorios aquí perseguidos, convendremos que los inductores de coste representan ejecuciones de una actividad homogénea, por contraposición a las unidades de obra, que definimos de manera residual respecto de aquéllos, es decir, unidades de obra serían todos aquellos criterios de reparto no correspondientes con actividades.

Ambas categorías de criterios de reparto habrán de orientarse a replicar en el modelo las relaciones de causalidad que en la realidad están detrás de que se incurra en un determinado coste. La práctica acoge un amplio rango de calidades en esta réplica.

Adviértase, de otro lado, que, como se ha señalado, los inductores de coste han de corresponder a actividades homogéneas, bien por la propia naturaleza de las mismas o bien porque quedan sometidas a un procedimiento normalizado. Una heterogeneidad relevante entre actividades representadas por un único inductor de coste introduce, pues, un error de cálculo.

Una agrupación cedente a una segunda puede aunar, además, la condición de cesionaria de ésta. Ambas agrupaciones se califican como recíprocas entre sí. Este bucle en el flujo puede implicar otras agrupaciones aparte de las dos recíprocas.

En conclusión, dentro del modelo de asignación de costes, cada agrupación queda definida por conexiones de entrada y salida con otras agrupaciones, así como por los criterios de reparto que vehiculan cada una de esas conexiones. La calidad de estas conexiones, de inmediata repercusión en la calidad del modelo, viene determinada, pues, por la pertinencia de los correspondientes criterios de reparto para reflejar las relaciones causales que generan el coste, lo que depende, a su vez, de:

- a) Los criterios de reparto para los que, en la entidad concreta de implantación, se dispone de datos y la fiabilidad de los mismos.
- b) Las agrupaciones seleccionadas en el modelo por razones no exclusivamente de disponibilidad de criterios de reparto asociados, es decir, como se ha indicado, las introducidas por razones de individualización del control, entre las que contaríamos la totalidad de las agrupaciones portadoras más aquellas otras intermedias respecto de las que se pretende aunar una calidad suficiente de sus conexiones de entrada y salida con el control individualizado de los costes que le son atribuibles.

La traza de coste de una agrupación es la representación de la conexión, a través de criterios de reparto, entre agrupaciones cedentes, de manera mediata o inmediata, a la misma. Dicho de otro modo, la traza estaría formada por todas las agrupaciones a las que, en cualquier fase del cálculo, les fue asignado un coste que ulteriormente se asigna a aquella de la que se pretende obtener la traza.

3. OBJETIVOS PERSEGUIDOS EN LA DEFINICIÓN DE UNA TRAZA DE COSTE. ELEMENTOS INCIDENTES ESPECÍFICOS EN EL ÁMBITO PÚBLICO LOCAL.

Cuestión previa a la elección de cualquier alternativa posible de diseño en el sistema de cálculo es la previsión del empleo a dar a los resultados que se obtengan del mismo. Tal empleo habrá, en una u otra forma, de corresponder a alguno de los dos siguientes objetivos:

- a) Conocer el valor de coste de lo producido (servicios o bienes).
- b) Conocer el valor de los recursos que se aplican a un proceso productivo delimitado, para medir su eficiencia, discrecionalmente, y, por tanto, no necesariamente concluyente en producto.

Obviamente, ambos objetivos parecen apetecibles para el gestor público local, entre otras razones posibles porque ambos suelen requerir de su cumplimiento en atención al Ordenamiento. Obsérvese, en el primer caso, que la opción por la imputación de su coste completo a un portador conlleva no renunciar a la conexión mediata o inmediata de dicho portador con cualquier agrupación de coste de la que, hipotéticamente, haya de recibir cesiones. Este mayor número de conexiones de la agrupación portadora es directamente proporcional al riesgo de introducir arbitrariedad en los criterios de reparto. Esta arbitrariedad puede, a su vez, dañar la legitimidad de los resultados arrojados por el modelo, en orden a aparejar responsabilidades a las eficiencias obtenidas en el marco del segundo objetivo.

La consecución, en el ámbito local, de los objetivos planteados más arriba para la contabilidad de costes se ve además específicamente afectada por dos elementos:

- a) La heterogeneidad de las actividades desarrolladas, cabe pensar que incidente en una, por lo general, mayor adecuación de los inductores de coste frente a las unidades de obra para la realización del reparto entre agrupaciones.

Sin embargo, como se ha puesto de manifiesto, no ha de olvidarse que el empleo de inductores de coste ha de sustentarse en un mínimo grado de normalización de las actividades correspondientes.

- b) La presencia, bajo el principio de universalidad, de la institución presupuestaria: así, la mayor parte de los costes asignados a agrupaciones provendrán del gasto presupuestario una vez se produzca el consumo de lo comprado, ya que, como es sabido, mientras el gasto es expresión monetaria de la compra, el coste lo es del consumo. Este gasto presupuestario suele estar preceptivamente estructurado en orden a su limitación cuantitativa y cualitativa; si es así, tal estructura informa no sólo la disposición de los créditos (que necesariamente se aprueban para un periodo tasado de tiempo) sino la propia ejecución del gasto.

Con carácter general, la adecuación de la estructura presupuestaria a los fines perseguidos por la contabilidad de costes depende de dos elementos:

- a) De una parte, del grado de desagregación estructural y, específicamente, de la existencia de niveles de desagregación máxima potestativos en su concreción. Obviamente, de no existir esta posibilidad de adaptación a la mecánica del modelo de cálculo de costes incidiendo en la definición de estos niveles de desagregación máxima, dicha adaptación dependerá de las condiciones específicas de la estructura de la que se trate.
- b) En segundo lugar, de la superposición de las estructuras funcional (finalista), orgánica (atributiva de sujetos activos del gasto en la organización) y económica (discriminatoria en función de la naturaleza material del gasto).

Así, la estructura funcional permite trasladar al presupuesto la agrupación de actividades, ya que ésta es posible sólo a igualdad de inductor y finalidad; la estructura orgánica permite trasladar parcialmente la idea convencional de unidad de responsabilidad, que, para el cálculo de costes opera, según lo dicho, como restricción; finalmente, la estructura económica señala el correspondiente elemento de coste, situado al inicio del flujo modelado, y ello desde cualquier punto del mismo.

4. OPCIONES BÁSICAS DE DISEÑO.

Corresponde en este punto inventariar las decisiones que, en la construcción del modelo de cálculo y asignación de costes locales, habrán de tomarse en forma ineludible.

En primer lugar, en aplicación del principio de economía de la información contable, se habrá de determinar el compromiso entre, de una parte, la precisión del modelo en la réplica de las relaciones causales de incursión de costes y, de otra, el coste (al que podríamos llamar gráficamente metacoste) de diseño, implementación y mantenimiento del propio modelo.

El grado de precisión elegido, bajo restricciones impuestas por los medios de que se disponga en cada caso, interactúa, en el marco local, con los elementos específicos antedichos (heterogeneidad de actividades y presupuesto):

- a) Heterogeneidad de actividades: A mayor exactitud en el reflejo de la pluralidad y diferencia de actividades, obviamente, mayor coste del modelo. En una realidad más homogénea y normalizada, como, por ejemplo, la industrial donde tuvo su origen la contabilidad de costes, se minimiza este problema, pero en el ámbito de la producción local de servicios heterogéneos, por lo general se requiere para el cálculo económico del coste de los mismos descender desde el óptimo al máximo nivel de detalle asumible.

Este descenso se efectúa por dos caminos:

1) Ensanchando las agrupaciones de coste, lo que implica distribuir mediante un único criterio de reparto, el de salida de la agrupación, un coste en mayor medida heterogéneo.

2) Prescindiendo de imputar algunos costes a los portadores correspondientes a actividades o servicios finales, con lo que se evita la posible introducción de arbitrariedad en los criterios de reparto. Las consecuencias de seguir, en concreto, esta vía son como ya se ha indicado:

- La desatención del objetivo de obtención del valor de coste de lo producido, puesto que el valor hallado es incompleto, ya que faltan los costes que se ha renunciado a incorporar.
- En lo que hace a la medición de la eficiencia, los resultados del sistema de cálculo y asignación ganan en legitimidad, al filtrarse los criterios de reparto en atención a su

calidad, todo ello sin perjuicio de que los costes que se renuncia asignar a actividades o servicios finales queden sujetos a medición de eficiencia a través de su desvío a portadores específicos.

En este sentido, se ha siempre de tener en cuenta que, a mayor sencillez del modelo de cálculo y asignación, mayor facilidad de mantenimiento a lo largo del tiempo (por ejemplo, más fácil actualización de agrupaciones por cambios en la oferta de servicios) de lo que se derivará, además, una mayor longitud en las series de resultados obtenidos y una mayor utilidad de los mismos al aumentar su comparabilidad.

b) Presupuesto: En el contexto público local, la opción clásica de posición entre monismo y dualismo tiene su traducción en la proximidad del modelo de contabilidad de costes adoptado, no ya sólo a la contabilidad financiera, sino, sobre todo, a la presupuestaria. En este sentido, hay que observar:

1) La conexión de la ya expresada diferencia entre gasto y consumo con el saldo de las cuentas de periodificación.

No cabe esperar, y la experiencia lo confirma, un importe relevante para dicho saldo, en razón del carácter no almacenable de los servicios y de que en la administración local éstos representan la inmensa mayoría de los insumos y de los outputs.

Además, en la mecánica contable usual, las cuentas de periodificación se regularizan a final del ejercicio, con lo cual sólo cabría usar sus saldos para ajustar el coste a partir del gasto presupuestario en estudios referidos al coste anual. Además esos saldos no están directamente conectados con partidas presupuestarias, es decir, con las finalidades que pueda expresar la clasificación funcional o la atribución de responsabilidades que refleje la clasificación orgánica; económicamente, sin embargo, la mayor parte del saldo, en razón de la llamada regla de servicio hecho, es de suponer que esté causado por suministros.

2) La presencia de gastos presupuestarios no incorporables como costes, más allá de la periodificación referida: transferencias internas, inversiones a amortizar por la entidad y activos y pasivos financieros. Respecto a la incorporabilidad de los costes financieros presupuestarios remitimos, puesto que engarza en su tratamiento con la cuestión del coste de oportunidad, a un apartado posterior.

No existe, pues, una optimización universal del vector de opciones que sitúa un modelo de cálculo entre los puntos teóricos que representan, por una parte, el reflejo exacto de las relaciones causales de incursión en el coste de provisión de los servicios públicos locales y, por otra, el límite de minimización de su metacoste.

En los apartados que siguen, se concreta una posible determinación de los valores de este vector de opciones, priorizando el aprovechamiento de las sinergias que pudieran obtenerse de la interrelación entre presupuesto y cálculo de coste; así, se desarrolla la implementación de un modelo monista en el contexto del Presupuesto de Ejecución, con consideración del aislamiento del coste de sobreestructura para, seguidamente, instrumentar la traza de error de coste como herramienta de control de la opción adoptada.

5. APROXIMACIÓN A LA IMPLEMENTACIÓN DE UN MODELO MONISTA COPRESUPUESTARIO.

Un Presupuesto de Ejecución es aquel que ofrece los fines y objetivos para los que se requieren los fondos públicos, los costes de las actividades propuestas para alcanzar esos fines y los datos

cuantitativos que miden las realizaciones y las tareas ejecutadas dentro de cada una de esas actividades (Lozano Irueste, 1983, p.59).

Pues bien, el Presupuesto de Ejecución se reconoce como una técnica especialmente bien comportada en la gestión de la hacienda local y, particularmente, en la introducción de una perspectiva estratégica en dicha gestión (López Hernández et al. 1993). Además, las llamadas convencionalmente nuevas técnicas presupuestarias (Presupuesto por Objetivos, por Programas o Base Cero), cuyo análisis en profundidad excede los objetivos pretendidos en este trabajo, no constituyen entre sí modelos incompatibles, sino, al contrario, el Presupuesto de Ejecución constituye un primer estadio (de muy similar práctica al Presupuesto por Objetivos, del que lo diferencian básicamente los antecedentes de aplicación), tras el que se situarían, a mayor requerimiento a la gestión presupuestaria, el llamado Presupuesto por Programas (cuya característica no es el empleo de programas presupuestarios, incorporado ya por la técnica del Presupuesto de Ejecución, sino un proceso estructurado de competencia entre éstos por los recursos financieros) y, finalmente, el Presupuesto Base Cero, el de menor refrendo empírico. Más recientemente se ha dado cuerpo doctrinal al llamado Presupuesto de Resultados, que desarrolla, desde nuestro punto de vista, otro *continuum* que igualmente parte del Presupuesto de Ejecución, pero en dirección distinta a la que encaminan los Presupuestos por Programas y Base Cero; el Presupuesto de Resultados añade a los indicadores de input y output, así como a aquellos que se definen por relaciones de segundo grado entre éstos (todos aún en el ámbito del Presupuesto de Ejecución), indicadores de impacto social, también puestos en relación con los de inputs y outputs.

Por todo ello, cualquier intento de conexión entre presupuesto público local y contabilidad de costes que, específicamente, tome como marco una gestión de aquél como Presupuesto de Ejecución, resulta escalable al contexto de las otras técnicas presupuestarias enunciadas.

La explotación de la conexión entre la estructura presupuestaria y la traza de coste, y la optimización de las sinergias que se producen, se materializa en un modelo de cálculo que pudiéramos caracterizar como monista copresupuestario, por cuanto, paralelamente a como en el monismo clásico en la contabilidad financiera el proceso de regularización se alarga y transforma, permitiendo obtener datos propios de la contabilidad analítica (Fullana Belda et al. 2007), el proceso de aplicación presupuestaria no desencadena aquí tan sólo asientos en la contabilidad financiera subyacente, sino que afecta costes a las correspondientes agrupaciones e, incluso, como se verá, las define.

El diseño del modelo propuesto se dirige a la definición de agrupaciones de coste desde agrupaciones presupuestarias ad hoc, identificables éstas en función del valor (que puede ser nulo) al que apuntan en cada una de las tres dimensiones económica, funcional y orgánica. En lo que sigue, a fin de una mayor claridad, nos referiremos a las agrupaciones presupuestarias como extractos, y reservaremos el término agrupación para las de coste.

Considerando que la posibilidad de una agrupación de coste, según se ha dicho, descansa en la existencia de una finalidad única y en la factibilidad y calidad de sus conexiones de entrada y salida, el proceso de diseño de la traza de coste, en el modelo monista que proponemos, se concretará en la obtención, desde el propio presupuesto, de extractos homogéneos respecto de una determinada unidad de ejecución, a fin de hacerlos corresponder con agrupaciones de coste.

Así, iniciaremos la extracción atendiendo sólo a la dimensión funcional, por cuanto es la que, como se ha señalado, refleja un carácter finalista. Dicho de otro modo, los primeros extractos apuntarán a un valor nulo en las dimensiones orgánica y económica, para, en fases posteriores, incorporar, como se verá, estas dimensiones en la definición de sucesivos extractos correspondientes a otras agrupaciones (lugares y transferencias portadoras externas).

Precisamos el *Proceso de definición de extractos presupuestarios y de correspondencia con agrupaciones de coste* en las siguientes fases:

- 1) Ordenación de la totalidad del presupuesto en extractos funcionales, aún sin atender a las dimensiones orgánica y económica. Estos extractos generalmente coincidirán, si existe, con el nivel funcional de desagrupación máximo que la regulación establece como potestativo en su concreción.
- 2) Asociación a cada extracto funcional de una medida de ejecución definitiva, correspondiente, en el plano del cálculo de costes, a:
 - Portadores consistentes en unidades de obra.
 - Portadores materializados en actividades cualitativa y cuantitativamente homogéneas.

Obsérvese que, en ambos casos, el modelo de cálculo sostenido por este diseño presupuestario, asignará igual valor de coste a todos los portadores asociables a un mismo extracto.

- Portadores consistentes en actividades cualitativamente homogéneas aunque cuantitativamente heterogéneas. Las mismas recibirán, como resultado del cálculo efectuado conforme al modelo, diferentes valores de coste, si bien, al coincidir en su cualidad, en proporción a un mismo criterio.

La representación presupuestaria de esta segunda categoría de portadores puede, a su vez, obtenerse mediante una estructura paralela, caracterizada porque no está sujeta en su definición al momento de aprobación inicial del crédito, y que en determinadas normativas contable-presupuestarias viene dada por los llamados proyectos de gasto, definibles éstos como unidades de gasto, perfectamente identificables, en términos genéricos o específicos, cuya ejecución, se efectúe con cargo a créditos de una o varias aplicaciones presupuestarias y se extienda a uno o más ejercicios, requiere un seguimiento y control individualizado.

3) Resolución de extractos multiactividad:

La influencia en la planificación presupuestaria de consideraciones ajenas a la conexión con el modelo de cálculo de costes, puede determinar, tras la obtención de los extractos funcionales, la presencia residual de extractos multiactividad, definibles como aquéllos en los que el puntero hacia un determinado valor en la dimensión funcional no precisa una unidad de ejecución.

La resolución del problema de los extractos multiactividad discurre a través de la separación de todas las actividades categorizadas en el mismo extracto y la reunión posterior de las actividades homogéneas. Nada impide, además, un nuevo reflejo presupuestario de las reuniones obtenidas mediante los ya mencionados proyectos de gasto, estrechando así el compromiso monista.

Nótese que las extracciones funcionales agotan y ordenan la totalidad del presupuesto y las que siguen son extracciones de segundo nivel sobre la ordenación obtenida.

- 4) Obtención, atendiendo en este caso a la dimensión económica, de extracciones asociadas a lugares de coste.

La estructuración del presupuesto de gastos público local se dirige a hacer posible una mayoría de aplicaciones sobre el mismo soportadas en documentos o expedientes completos (facturas, decretos, etc.), acotando la multiaplicación presupuestaria de un mismo hecho económico a ocasiones puntuales. De este modo, la mayoría de suministros y servicios relativos a lugares físicos (limpieza, suministro eléctrico, de agua, etc.) se contratan, midiéndose también así su consumo, en paquetes asociados a

niveles, usualmente muy agregados, de tales lugares físicos. Así, en estos casos, la ubicación funcional en el presupuesto no expresa más que aproximadamente la finalidad, por lo que se hace necesaria la agrupación de costes en lugares.

- 5) Considerando la combinación de las dimensiones orgánica, funcional y económica, discriminación, dentro de las extracciones asociadas a lugares de coste, entre aquellas asociadas lugares intrafuncionales y aquellas otras asociadas a lugares extrafuncionales:
 - Son lugares intrafuncionales aquellos cedentes en el perímetro de una agrupación correspondiente a un único extracto funcional.
 - Son, por el contrario, lugares extrafuncionales, aquellos que rebasan en su cesión de coste el perímetro de lo correspondiente a un único extracto funcional. Dos tipos, frecuentes en la práctica, de lugares extrafuncionales son los que podríamos, de un lado, caracterizar como asociados a personal y, de otro, aquéllos caracterizables como asociados a usuarios. Ambas categorías se diferencian en el tratamiento de salida de los costes que agrupan, relacionado con el empleo habitual del espacio físico al que corresponden. El uso en los lugares asociados a personal viene dado, exclusivamente o tan mayoritariamente que pueden desprejarse otros empleos a efectos de representación en el criterio de reparto, por el personal de la propia entidad, dándose usos más plurales en los asociados a usuarios.
- 6) Las transferencias externas se extraen para su tratamiento específico, consistente en la adición de un sobrecoste al importe de los fondos transferidos, en modo similar a la extracción de costes asociados a lugares, en este caso filtrando siempre por valores de la dimensión económica y, posteriormente, en su caso, atendiendo a las dimensiones funcional y orgánica. Cabe que determinadas combinaciones de valores en las dimensiones no reciban este tratamiento al no corresponder el extracto a portadores finales (por ejemplo, en el caso de becas de colaboración a finalidades ulteriores).
- 7) Eliminación de gasto presupuestario correspondiente a costes no incorporables, constituido por transferencias internas, inversiones a amortizar por la entidad y activos y pasivos financieros.
- 8) Como se ha anunciado, aplazamos a un epígrafe posterior, por razones de claridad expositiva, las consideraciones relativas al coste financiero explícito. Concluiremos allí la obtención ad hoc de su importe, por lo que habremos de eliminar de las extracciones presupuestarias, en su integridad, la cuantía de gastos financieros.

Con origen en los proyectos de gasto y tras, en su caso, idéntico tratamiento al operado sobre los extractos presupuestarios vistos hasta ahora, se obtienen los proyectos de coste.

Téngase en cuenta que los proyectos de coste no pueden obtenerse a partir de extracciones presupuestarias ad hoc hasta no contabilizarse los proyectos de gasto, ya que éstos no se definen con la aprobación del presupuesto, sino durante su vigencia. Además, para el establecimiento de correspondencias durante la ejecución parcial del proyecto, han de convenirse normas de mecánica del modelo, considerando la vinculación jurídica de los créditos asociados (es decir, si los proyectos reservan créditos en el momento de su creación o, cuando menos, se les estima un importe máximo).

La introducción de correcciones a la vista de los saldos en cuentas de periodificación y la adición de costes con origen ajeno al gasto presupuestario (amortizaciones, estimaciones y costes financieros) concluye la primera fase en la confección del mapa de trazas de coste, esto es, la definición de las agrupaciones que lo conforman, bien sean éstas:

- 1) Intermedias: programas de coste (en correspondencia con los extractos funcionales) y lugares.
- 2) Portadoras: transferencias, proyectos de coste, inductores y unidades de obra.

Paralelamente, para la confección del mapa de trazas, habremos de formalizar la *Definición de las agrupaciones obtenidas en orden a posibilitar el flujo de cesión de costes entre las mismas*:

1) Un *programa de coste* queda formalmente definido por los siguientes atributos: unidad de ejecución, programas receptores de sus cesiones de coste, lugares extra e intrafuncionales (cedentes o cesionarios) conectados, y costes directos afectados desde los elementos de coste.

Cada programa de coste, se corresponderá con un extracto funcional, o bien, para el caso de agrupaciones resueltas desde presupuestaciones multiactividad, potestativamente con un proyecto de gasto presupuestario. De este modo, la codificación presupuestaria determinará la mayoría de los costes directos afectados desde elementos, previa introducción en el sistema de las discriminaciones ya enumeradas para tratamiento específico.

Los programas de coste, a su vez, se categorizan en programas de coste instrumentales y finalistas, esto es, cedentes, los primeros, a otros programas, o cedentes, los segundos, a proyectos, unidades de obra, actividades cualitativa y cuantitativamente homogéneas o, a programas, exclusivamente, de los que son recíprocos.

La cesión entre dos agrupaciones se formaliza como atributo de una de ellas: aquí, es el programa cedente el que apunta en su definición al cesionario, y los lugares no apuntan más que a otros lugares, nunca a programas, desde los que, a su vez, pueden ser apuntados. De este modo se logra una más fácil actualización informática del algoritmo de cálculo, ya que la estructura de lugares tiende a ser más estable que la de programas.

2) En el caso de *lugares extrafuncionales*, éstos quedan formalmente definidos por los siguientes atributos: costes directos afectados desde los elementos de coste, identificados por extracción presupuestaria, criterio de reparto para salida y, en su caso, lugares extrafuncionales cedentes al mismo. Nótese que los lugares son llamados desde la definición de programas y no a la inversa.

El tratamiento de los lugares extrafuncionales asociados a usuarios (por ejemplo, hall de un complejo con diferentes dependencias administrativas que incorporan servicios de atención al usuario) es forzosamente específico (por ejemplo, la liquidación a través del número de consultas atendidas y la proporción de personal asignado a cada dependencia).

Como se ve, resulta erróneo pensar que cualquier liquidación de un lugar ha de vehicularse en unidades de obra, así, en el caso de lugares asociados a usuarios, existe la posibilidad de liquidación a través de inductores (usos, consultas).

La distribución de costes localizados en lugares asociados a personal está, usualmente, determinada por la parametrización descentralizada en el reparto de costes de personal, que se abordará en el epígrafe posterior.

3) Los *lugares intrafuncionales* se definen por su extracto, que permite afectar sus costes directos, por su unidad de ejecución y por lugares cedentes conectados (extra o intrafuncionales). Si el lugar intrafuncional se liquidara a proyectos de coste sería llamado por los mismos.

4) Por su parte, los *proyectos de coste* incorporarán en su definición costes directos reflejados en su extracto, así como, en su caso, un puntero a lugares intrafuncionales cedentes, pudiendo aparejar

lugares intraproyecto cesionarios (de definición paralela a la de lugares intrafuncionales) o unidades de ejecución homogéneas cualitativa y cuantitativamente, así como punteros a programas o proyectos de coste cesionarios.

5) Sobre las *transferencias externas* extraídas se aplicarán uno o varios criterios particulares, previa reunión de transferencias homogéneas en sí y heterogéneas entre sí, para la asignación de un sobre coste al directo que representan los fondos transferidos. Este problema de tratamiento de las transferencias externas representa, pues, un ejemplo de agrupación de actividades, las inducidas por la gestión de la transferencia, habiéndose de decidir sobre el grado de heterogeneidad obvia que ha de asumirse por razones de metacoste.

El diseño de la *Secuencia del algoritmo* de distribución de costes ha de considerar que las agrupaciones definidas pueden formar parte de algún bucle de reciprocidad, por lo que el primer paso debería dirigirse a la detección de estos bucles como consecuencia de la interacción de las agrupaciones definidas.

Se definen como programas de coste estructurales aquéllos que forman parte de cualquier bucle de reciprocidad en el modelo (generalmente, gestión de recursos humanos, hacienda, mantenimiento de instalaciones, secretaría y similares).

La detección de bucles deberá iniciarse en los programas de coste estructurales, rastreando llamadas a los mismos y, recursivamente, llamadas a los programas que llamaron a los estructurales, las llamadas a éstos, etc. Estas llamadas puede realizarlas el propio programa de coste o alguno de sus proyectos o lugares intraprograma. El rastreo concluye cuando se vuelve a un programa ya rastreado, o bien cuando se alcanza una agrupación no llamada por otra: si se trata de un proyecto o un lugar intraprograma se excluirán del bucle éstos y el programa del que dependen.

Una vez resueltos los correspondientes sistemas de ecuaciones, se conocerá el coste de cualquier agrupación conectada a bucles de reciprocidad, y procederá valorar el resto de agrupaciones para completar el cálculo.

En este proceso de integración de la gestión presupuestaria mediante la técnica del Presupuesto de Ejecución con el modelo de cálculo de coste, se ha de contemplar un aspecto adicional: la *Dimensión temporal*. Téngase en cuenta que, definidos los programas de coste a través de los atributos antes enumerados, quedan superadas las limitaciones que pudiera plantear el principio de anualidad, en otras palabras, cabe obtener secciones temporales a voluntad del coste incurrido en cada programa y, por ende, del resto de agrupaciones, bien cedentes o bien cesionarias de éstos (ello tiene evidentes aplicaciones en los casos de actividades fuertemente estacionalizadas). Tan sólo la ya comentada mecánica de las cuentas de periodificación, impide el empleo de sus saldos en cualquier momento como un indicador automático con el que corregir el error de estimar el consumo a través del gasto, habiéndose de acudir a otros mecanismos, como por ejemplo la estimación una vez observada la serie temporal de valores precedentes de tales saldos.

Las modificaciones presupuestarias, en cuanto que reflejan correcciones en las previsiones que soportaron la presupuestación inicial, han de tenerse en cuenta en cálculos de coste ex ante o estándar, tomándose siempre valores sobre los que hayan sido operadas las modificaciones aprobadas hasta el momento del cálculo.

Además, la obtención de costes estándar a través del tratamiento de créditos presupuestarios ha de agrupar los saldos correspondientes a todas las fases de ejecución de gasto y situaciones del crédito correspondientes (así, créditos enteramente disponibles, indisponibles, retenidos pendientes de utilización, autorizados y comprometidos) previas al reconocimiento de obligaciones frente a terceros. La estimación del coste a partir del gasto que refleja el reconocimiento de obligaciones presupuestarias

es una convención adoptada en el modelo, en razón de que ésta es la fase de ejecución del gasto en la que se produce la conexión con la contabilidad financiera y patrimonial, lo que garantiza, por ejemplo, la conexión con los saldos de las cuentas de periodificación.

La dimensión temporal también debiera apreciarse en lo que hace a los valores tomados para claves de reparto, con casuística paralela a lo acabado de ver para los importes monetarios a distribuir. Así, las claves de reparto, según el tipo de cálculo, se preverán ex ante o se medirán ex post. No obstante, adviértanse dos particularidades que presenta la previsión ex ante de claves de reparto:

- a) Hay unidades de obra que tienen el mismo valor ex ante que ex post (por ejemplo, potencia eléctrica instalada).
- b) En la provisión de servicios públicos la estimación, como se ampliará en el siguiente epígrafe, de la dedicación del personal a una u otra actividad, rara vez tiene contraste empírico, es decir, tanto ex ante como ex post, el criterio de reparto del coste del tiempo dedicado por un empleado a una actividad descansa en valores estimados.

6. COSTES DE PERSONAL Y PARAMENTRIZACIÓN DESCENTRALIZADA.

Una proporción altamente significativa de los incurridos en la provisión de servicios por la Administración viene representada por costes fijos de personal (las gratificaciones, indemnizaciones por desplazamiento o similares son costes variables y han de tratarse como tales). La distribución de estos costes se realiza, si se pretende el mayor grado de precisión (si no se acudirá a unidades de obra), estimando tiempos de aplicación a tareas o actividades. Resulta imposible cronometrar todas y cada una de las dedicaciones de un empleado, ahora bien, por medio de la medición del tiempo aplicado a una o varias realizaciones de un mismo trabajo, puede estimarse la media del conjunto de realizaciones, asumiendo, obviamente, un riesgo de error, puesto que nada asegura realizaciones idénticas, ni siquiera semejantes, en el futuro.

Los errores que puedan cometerse en el reparto de costes de personal pueden verse acrecentados si, como ha sido tradicional en el ámbito industrial, se emplea el coste hora-empleado ampliado para la distribución entre agrupaciones: sobre el coste unitario de las horas de trabajo a repartir se incorpora, previamente al reparto de salida de la agrupación, un plus representado por la proporción de coste fijo, no de personal, correspondiente a cada una de dichas horas (en el contexto descrito puede citarse el caso de lugares extraprograma asociados a personal).

Calcular la capacidad productiva en función de los efectivos humanos disponibles y, a través del cálculo del coste hora-empleado ampliado, obtener por diferencia el coste de sobreestructura para un periodo, implica, además, aceptar un nivel medio de productividad constante.

Podemos definir la parametrización descentralizada como el proceso mediante el cual las dependencias gestoras participan, tanto en la previsión de los porcentajes de dedicación de los recursos humanos a cada programa y proyecto, como en el establecimiento del nivel de unidades de prestación de cada programa.

Se ha de subrayar como diferencia fundamental entre ambas aplicaciones que la previsión de dedicaciones jamás se constata más que muestralmente, mientras que la previsión del nivel de unidades de prestación sí es comprobable ex post.

Resulta oportuno cuestionarse en qué modo incide su condición de sujeto pasivo del control de eficiencia en la parametrización aportada por el gestor para el caso de la previsión de porcentajes de dedicación. La distorsión que pudiera causar tal incidencia puede atenuarse estimando el parámetro como media ponderada de un conjunto de estimaciones individuales, respecto de las cuales se tiene identificado el signo de tal distorsión.

Así, pueden combinarse hasta cuatro niveles de parametrización:

1. Responsable de proyecto.
2. Responsable de programa.
3. Responsable orgánico.
4. Empleado.

Las distorsiones potenciales interesadas, es decir no provenientes de errores involuntarios, para cada nivel, respecto del parámetro dedicación, son (se expresan entre paréntesis las agrupaciones sobre las que cada nivel prevé):

1. Responsable de proyecto (proyecto):
 - Disminuir el personal imputado al proyecto para hacerlo más eficiente.
2. Responsable de programa (proyecto y programa):
 - Aumentar el personal imputado al proyecto para evitar el reflejo de la ociosidad de recursos en el programa.
 - Disminuir el personal imputado al programa para hacerlo más eficiente.
 - Trasvasar de proyectos menos eficientes a más eficientes.
3. Responsable orgánico (programa):
 - Aumentar el personal imputado al programa para evitar el reflejo de la ociosidad de recursos en el área.
 - Trasvasar de programas menos eficientes a más eficientes.
4. Empleado (programa y proyecto):
 - Aumentará su imputación a programas y proyectos para evitar el reflejo de la ociosidad.

La tabla siguiente resume los signos de distorsión interesada posibles respecto de las estimaciones de dedicación porcentual de personal, representándose los niveles por columnas, por filas, se discrimina la distorsión según opere sobre proyectos o programas:

SIGNO DE DISTORSIÓN Y PONDERACIONES EN PARAMETRIZACIÓN DESCENTRALIZADA PARA IMPUTACIÓN DE PERSONAL.

	<i>Resp. Pyto.</i>	<i>Resp. Prog.</i>	<i>Resp. Orgánic.</i>	<i>Empleado</i>
<i>Proyecto</i>	- (1.5)	+ (1/1.5) ¹		+ (1/1.5)
<i>Programa</i>		- (1.5)	+ (1/1.5) ²	+ (1/1.5)

¹ pytos eficientes: disminuir ponderación.

pytos ineficientes: aumentar ponderación.

² prog. eficientes: disminuir ponderación.

prog. ineficientes: aumentar ponderación.

Atendiendo a los signos y a su repetición por niveles, se asignan ponderaciones (entre paréntesis en la tabla) a cada estimación paramétrica individual.

En los niveles de responsabilidad sobre programa o sección orgánica, el posible efecto causado por trasvases interesados desde agrupaciones menos eficientes a mayormente eficientes, debe ser

compensado teniendo en cuenta la eficiencia histórica de tales agrupaciones. Esta compensación se explicita en las llamadas 1 y 2 sobre la tabla.

Cabe, además, el uso, necesariamente selectivo por razones de metacoste, de la medición empírica, llevada a cabo por quienes tengan atribuida la contabilidad de costes y, por tanto, independiente de los cuatro niveles de previsión. La selección de proyectos y programas sobre los que realizar mediciones empíricas debe primar los de mayor dispersión en los valores previstos por los cuatro niveles.

Para el caso de que no se disponga de todos los niveles propuestos, pueden sumarse las ponderaciones de los niveles ausentes a los presentes de igual signo.

Las estimaciones alcanzadas son revisables en cualquier momento dando lugar a la correspondiente modificación presupuestaria o corrección sobre extracto presupuestario previamente a la asignación a la agrupación de coste.

7. TRATAMIENTO DE LOS COSTES DE SOBREESTRUCTURA.

Hasta ahora hemos distinguido en exclusiva entre costes directos e indirectos. En atención a la respuesta del coste a variables independientes hemos de distinguir entre costes fijos, o de estructura, y variables. Los primeros permanecen inalterados ante la variable independiente tomada (clásicamente, nivel de producción) mientras que los segundos crecen o decrecen en función de ésta.

Predicaremos el atributo de fijeza para un elemento de coste, en una determinada agrupación, y respecto de su criterio de salida. Los costes fijos lo son respecto de la inducción o la unidad de obra de salida de la agrupación correspondiente, sin que necesariamente lo hayan de ser respecto del número de portadores finales.

Una de las aportaciones de la metodología ABC (Machado Cabezas, A., 2004) viene dada por el estudio más detallado de la variabilidad del coste, que no sólo aumenta o disminuye linealmente con el nivel de producción, ni siquiera exclusivamente en función de éste, sino que lo hace atendiendo a:

- a) La reunión de inductores en lotes.
- b) La dispersión cualitativa de las inducciones potenciales (no necesariamente efectivas).

Aislando el coste sobreestructural se evita la sobrevaloración del coste de los portadores en razón de una menor producción o inducción para un periodo dado. De este modo, los costes fijos correspondientes a un exceso de capacidad han de imputarse a un portador distinto (que podemos llamar ejercicio) y no a las unidades producidas.

El cálculo de la proporción que de los costes estructurales corresponde a sobreestructura habrá de tener en cuenta los casos en los que los distintos factores de variabilidad inciden (por ejemplo, si un tipo de inducción finalmente no tiene lugar, cabe intentar la individualización del coste de estar dispuesto para atenderla -lo que se ha dado en llamar sobreestructura endógena-).

En la administración pública, este cálculo del coste de la sobreestructura presenta una especial dificultad debido a la ya mencionada heterogeneidad de las actividades que se realizan, por lo que rara vez hay un escandallo de horas-empleado u horas-máquina por tarea. Es decir, en la mayoría de los casos no puede, por ejemplo, dividirse a priori la disponibilidad horaria total de los trabajadores entre el consumo de horas previsto para una actividad, de modo que obtengamos como cociente el número máximo de realizaciones de esa actividad para un periodo dado. Si así fuera, podríamos hallar, a posteriori, la diferencia entre el número máximo de realizaciones posible y el de realizaciones efectivas, y a partir de ahí calcular, dividiendo la diferencia entre el número máximo de actividades

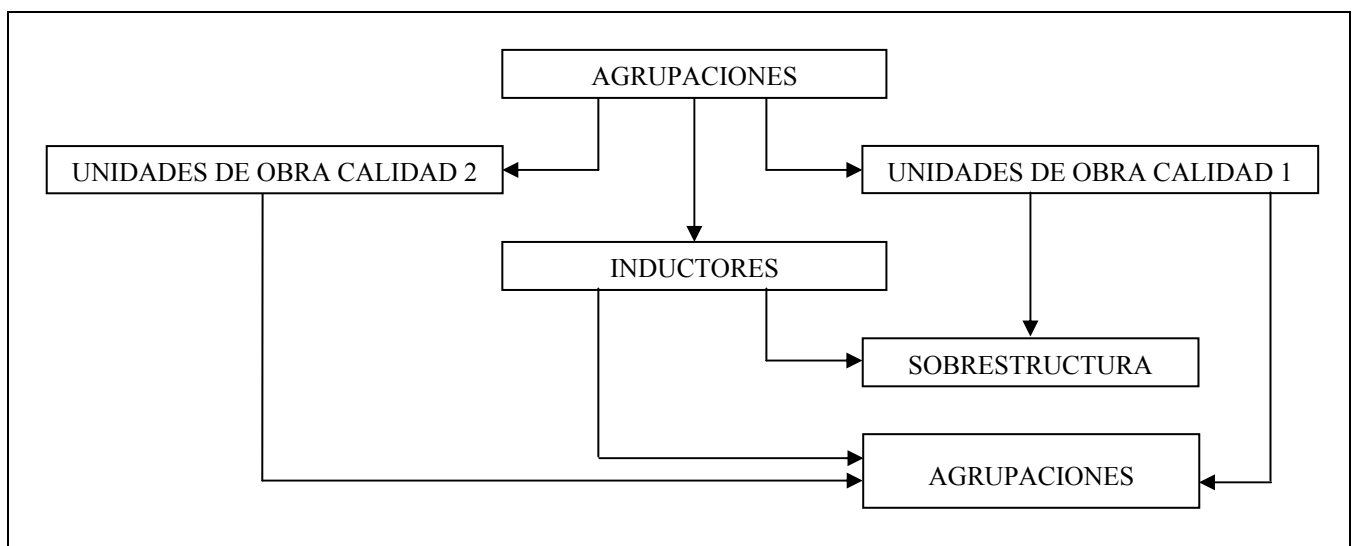
posible, una tasa de costes fijos imputable a la sobreestructura. La tasa de sobreestructura expresaría, pues, la proporción de coste fijo correspondiente a estructura ociosa.

Inicialmente, este tratamiento, en la práctica, es sólo extensible a los casos en que la medida de ejecución es un portador-actividad cualitativa y cuantitativamente homogéneo y todas las agrupaciones cedentes de su traza se liquidan mediante inductores de coste.

Un cálculo completo del coste sobreestructural requeriría definir el mecanismo de medición para los dos siguientes casos:

- a) Aquel en el que el portador sea una unidad de obra o en la traza alguna relación entre agrupaciones se vehicule de este modo: En este supuesto, se debería proceder caso por caso y valorar la validez de cada unidad de obra en la estimación de la sobreestructura (por ejemplo, tomado el crédito presupuestado como criterio de reparto, el nivel de ejecución de los créditos puede, en ciertos supuestos, estimar sobreestructura).

TRAZA DEL PORTADOR EJERCICIO



El gráfico adjunto resume la traza del portador ejercicio (expresivo de la sobreestructura) vehiculada a través de inductores y unidades de obra. Se denominan como unidades de obra de calidad 1 aquellas que se estiman como aptas en la estimación de la sobreestructura, por el contrario unidades de calidad 2 son aquellas que carecen de tal aptitud. La presencia de estas unidades de calidad 2 conlleva la infravaloración del portador ejercicio.

- b) Aquel en el que el portador sea una actividad cualitativamente homogénea aunque cuantitativamente heterogénea: en este segundo caso, se define el proyecto ficticio como aquél que integra la proporción de coste directo e indirecto del programa no asignada a ningún proyecto de coste realizado.

Obsérvese que, por definición, un proyecto ficticio no tiene coste directo. Todos los costes asignados al proyecto ficticio son fijos del programa de coste pero no necesariamente fijos de agrupaciones calculadas en fases previas.

8. TRATAMIENTO DEL COSTE FINANCIERO.

El tratamiento del coste financiero local se ha abordado alternativamente desde dos posturas contrarias:

1. De un lado, se ha apoyado su tratamiento en el hecho de la afectación de los recursos allegados mediante endeudamiento a largo plazo (impuesta por el marco regulatorio o simplemente establecida técnicamente) a una aplicación concreta, imputando el coste financiero exclusivamente a dicha aplicación. El gasto financiero se activa, a estos efectos, como mayor valor del bien a cuya compra se ha afectado el endeudamiento y se incorpora como coste integrando el factor amortización.

2. De otro, se sostiene que la necesidad de financiación que se satisface con la deuda está provocada por la totalidad de las aplicaciones atendidas por la entidad, abstrayéndose de las afectaciones de naturaleza y vocación financiera y no económica que pudiera imponer la normativa. Según esta postura el coste financiero ha de ser soportado, y por tanto imputado, a la totalidad de portadores.

Además, cualquiera que sea la postura adoptada, el tratamiento de los costes financieros del endeudamiento a largo plazo se habrá de completar con el de los costes financieros explícitos del endeudamiento a corto plazo, de usual reflejo extrapresupuestario.

La propuesta que aquí articulamos, como ya se ha anticipado, renuncia a basarse en extractos presupuestarios, optando por un cálculo ad hoc:

1. La dificultad que supone estimar el coste de oportunidad de los recursos aplicados a la provisión de bienes y servicios públicos locales estriba en que no hay ninguna aplicación alternativa para tales recursos con tasa explícita de rentabilidad económica.

Tan sólo el coste financiero explicita parcialmente el coste de oportunidad de los recursos aplicados. Con base en la consideración de que el endeudamiento a largo plazo viene impuesto, de inicio, por el principio de equilibrio de ingresos y gastos presupuestarios, se aboga porque tal coste sea soportado por la totalidad de los portadores, incluidos los que representan la estructura ociosa, respetando de este modo la naturaleza del coste de la deuda a largo plazo como integrante del coste de oportunidad. Así, cada unidad monetaria del presupuesto no destinado a atender gasto financiero, debería incrementarse con una proporción del mismo.

No obstante, el montante de gasto financiero en cada anualidad se ve influido por los sistemas de amortización del endeudamiento, por lo que, para el cálculo de este incremento, resulta más correcta a la aplicación de la tasa anual de endeudamiento a la deuda viva a largo plazo. La asignación a las agrupaciones se produciría a través del incremento financiero sobre el extracto presupuestario correspondiente.

Ahora bien, la tasa propuesta ha de aplicarse sobre el total de créditos presupuestados (ya que es posible que la entidad recurra al endeudamiento para equilibrar sus presupuestos de ingresos y gastos y finalmente, aún habiéndose endeudado, no ejecute la totalidad del presupuesto), por lo que, en un cálculo ex post, existirá una proporción de los costes financieros asociada a los créditos presupuestarios no ejecutados, de naturaleza sobreestructural, que debe ser objeto de un segundo reparto.

De este modo, cada unidad monetaria de coste sobreestructural añade, en el cálculo ex post, un doble sobrecoste financiero: de un lado, el asignado a su extracto presupuestario y, de otro, el correspondiente, en un segundo reparto proporcional entre las unidades monetarias de coste sobreestructural de origen presupuestario, al presupuesto no ejecutado.

2. Respecto de los costes por operaciones a corto plazo o de tesorería, se ha de entender que éstas vienen a cubrir necesidades de financiación dependientes de:

- Las condiciones de liquidación de los derechos: en aplicación del principio de unidad de caja, no parecen razonablemente identificables las aplicaciones, y por ende los portadores de coste, causantes del recurso a este endeudamiento.
- Las condiciones de pago de las obligaciones: la existencia de un plazo común máximo de pago, impuesto por el marco regulatorio, iguala el efecto causal de cualquier conjunto de obligaciones en las posibles tensiones de tesorería.

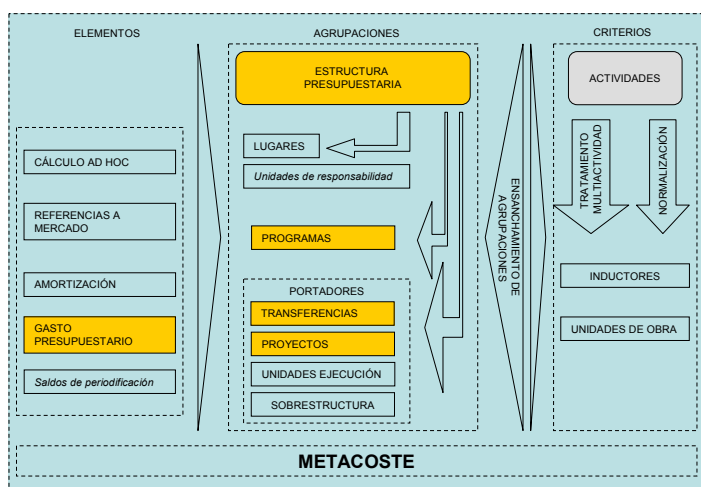
Por tanto, la incursión en costes financieros por deuda a corto plazo, se debe a condiciones de recaudación de ingresos, y no está causada en ningún modo por actividades o servicios recogidos en el presupuesto de gastos y posteriormente trasladados a agrupaciones de coste en el modelo presentado.

9. UBICACIÓN DE RIESGOS DE ERROR DE CÁLCULO.

El diseño hasta aquí descrito, tanto en lo puramente característico en el modelo, su interconexión con el sistema presupuestario, como en sus aspectos más generales, se ha pretendido abordar críticamente, con intención de poner de manifiesto los errores de mayor probabilidad que se pudieran cometer en el cálculo.

Estos factores de riesgo, a fin de orientar una correcta lectura de los resultados que el modelo arroje, han de, en cada caso, ubicarse en la concreta traza descriptora de la formación del coste. El gráfico adjunto los presenta en orden a facilitar esa ubicación.

TRAZA DE COSTE Y RIESGO POTENCIAL DE ERROR DE CÁLCULO



Así, se ha de atender a tres niveles de riesgo:

- El asociado a la definición y cuantificación de los elementos de coste: la prevención específica en el modelo presentado se refiere a que la asociación de presupuesto y gasto ha de ser completada, mediante el correspondiente ajuste (por ejemplo, a través de saldos de periodificación) en orden a asociar, en el seno del modelo, presupuesto y consumo.

En este primer nivel inciden como riesgos, si bien no ya exclusivos del modelo copresupuestario, los inherentes a acudir al mercado como referencia de valor de coste y los que pudieran implicar los criterios de cálculo ad hoc, incluidos, en su caso, los de amortización.

- El asociado a la definición de agrupaciones: al descansar el modelo en extractos presupuestarios, se traslada necesariamente a la definición de los mismos (dependiente a su

vez de las dimensiones estructurales impuestas al presupuesto) la concreción de atributos esenciales de las agrupaciones a que dan lugar (finalidad, medida de ejecución, etc.).

Con carácter general, la definición de unidades de responsabilidad puede alterar la óptima distribución técnica de agrupaciones en la traza.

- El asociado a criterios de reparto: específicamente, en primer lugar, el que implica la apreciación de un grado de normalización suficiente para la definición de inductores y, en su caso, para el ensanchamiento de agrupaciones; en segundo lugar, la transmisión, a través de bucles de reciprocidad, de los perjuicios para el cálculo que acarrea un excesivo empleo de unidades de obra, especialmente en lo que hace al aislamiento del coste sobreestructural; y, en tercer lugar, los posibles errores cometidos en el tratamiento de la multiactividad, bien en un sentido descendente de escisión de actividades, o bien ascendente, de agrupación en proyectos.

La incidencia de estos errores se ve modulada transversalmente por la aplicación que se haga del principio de economía de la información contable, es decir, por la valoración del metacoste del modelo.

10. CONCLUSIÓN

El modelo presentado para el cálculo del coste de provisión de bienes y servicios públicos locales, se sustenta, de inicio, en la definición de consultas sobre lo previsto o aplicado en el presupuesto de gastos. La posibilidad de esta definición viene dada por la concurrencia de las siguientes condiciones:

1. Las relativas a la estructura presupuestaria: existencia de dimensiones que respondan, al menos, a criterios funcionales, económicos y orgánicos, y flexibilidad en los niveles máximos de desagregación en cada dimensión.
2. La definición de la unidad mínima de aplicación presupuestaria para la que es posible atribuir un puntero a cada dimensión. El tamaño de dicha unidad es directamente proporcional a la posibilidad y práctica de multiaplicaciones presupuestarias de un mismo hecho económico.
3. La aplicación de un paradigma de gestión presupuestaria, bien directamente referenciable como Presupuesto de Ejecución, bien como alguna de las técnicas escalables a partir del mismo. Además, el modelo asume, a través de la parametrización descentralizada, el principio de participación que informa los contextos de planificación y dirección estratégica en los que se inscriben estas técnicas presupuestarias.
4. La superposición de estructuras adicionales que reflejen actividades portadoras, tales como los proyectos de gasto, las cuales contribuyen a la medición del coste sobreestructural en el caso de portadores finales heterogéneos.
5. La existencia y funcionamiento de mecanismos de ajuste sobre los saldos presupuestarios para obtención de saldos patrimoniales y financieros ajustados al criterio de devengo, y la frecuencia con que los mismos pueden o han de emplearse preceptivamente, lo que determina poder contar con estimaciones de coste del consumo a partir de datos de gasto presupuestario.

Presentes estas condiciones, resulta posible conformar un sistema de cálculo, que hemos dado en calificar como monista presupuestario, dirigido a posibilitar la informatización de sinergias entre la llevanza de la contabilidad presupuestaria (preceptiva) y la contabilidad de gestión.

No pudiendo tener su origen en el presupuesto la totalidad de los elementos de coste a considerar mediata o inmediatamente, se contempla la incorporación de elementos ajenos al mismo,

tales como las amortizaciones, aquéllos que requieren de referencias al mercado para estimar su valor, o aquellos otros obtenidos ad hoc. Así, entre estos últimos, se propone el cálculo específico del coste financiero y su soporte por todos los portadores, lo que es coherente con la naturaleza de este coste como integrante del de oportunidad.

La peculiaridad del servicio público local conlleva, en algunos casos, que las relaciones de reciprocidad impliquen a agrupaciones que son cedentes exclusivamente de sus recíprocos. Esto determina la necesaria prioridad en el algoritmo de cálculo que tienen la detección y resolución de estos bucles.

En cualquier modo, los resultados del modelo han de interpretarse a la vista de la traza descriptora de formación del coste, a efectos de detección por el usuario de los errores presentes en cada caso, de entre los potenciales tipificados para el modelo.

BIBLIOGRAFÍA:

- FERNÁNDEZ RODRÍGUEZ, M.M. (2005): *Principios generales de contabilidad analítica en las administraciones públicas*. Revista Cuenta con IGAE nº 12, págs. 21-29.
- FULLANA BELDA, C.; PAREDES ORTEGA, J.L. (2007): *Manual de contabilidad de costes*. Ed. Delta, Madrid.
- GARCÍA ALEGRE, E. (2000): *La determinación de los costes de los servicios públicos locales ¿Un problema de cálculo o de gestión?* Auditoría pública: revista de los Órganos Autónomos de Control Externo nº 20, págs. 13-22.
- LÓPEZ HERNÁNDEZ, A.M.; BUENDIA CARRILLO, D. (1993): *Presupuesto de Objetivos y Contabilidad Analítica en las Entidades Locales*. Comunicación presentada al 3^{er}. Congreso Internacional de Costos, Madrid.
- LOZANO IRUESTE, J.M. (1983): *Introducción a la Teoría del Presupuesto*. Instituto de Estudios Fiscales, Madrid.
- MACHADO CABEZAS, A. (2004): *Algunas puntualizaciones metodológicas respecto a la asignación de costes en el sistema ABC*. Revista iberoamericana de Contabilidad de Gestión, nº 3, págs. 13-36.
- MARTÍN ALONSO, F.R. (2005): *Un modelo de parametrización descentralizada para el cálculo integral del coste de los servicios públicos locales*. Auditoría pública: revista de los Órganos Autónomos de Control Externo nº 37, págs. 45-56.
- ROBLEDA CABEZAS, H.M. (2003): *Implantación de la metodología ABC en el cálculo del coste de los servicios municipales en las entidades locales en España*. VIII Congreso Internacional del Centro Latinoamericano de Administración para el Desarrollo (CLAD), Panamá (Panamá).

Federico Rafael Martín Alonso



Licenciado en Ciencias Económicas y Empresariales por la Universidad de Granada. Ha realizado estudios de Ingeniería Técnica Informática, desarrollando actualmente su actividad profesional como Economista adscrito a la Intervención de la Diputación Provincial de Granada; con anterioridad trabajó en el ámbito de la gestión de Fondos Comunitarios UE, la consultoría y el sector financiero. Miembro del Registro de Economistas Auditores. Es autor de diversas publicaciones académicas y profesionales, y colaborador habitual en iniciativas docentes en el ámbito municipal, principalmente en las áreas de normalización y digitalización de procesos, control financiero y control de eficacia.

-