

LAS NUEVAS TÉCNICAS DE GESTIÓN Y SU APLICACIÓN EN LA ADMINISTRACIÓN PÚBLICA MUNICIPAL

Rosario Pérez Morote

Universidad Castilla-La Mancha

*Comunicación presentada en el I Encuentro Iberoamericano de Contabilidad de Gestión
(Valencia – Noviembre 2000)*

1. INTRODUCCIÓN

En el trabajo que se presenta a continuación se pretende hacer un análisis sobre cuál ha sido la evolución que han seguido los sistemas tradicionales de costes en el ámbito de la gestión pública, centrados básicamente en la determinación del coste de prestación de los distintos servicios públicos, así como de los resultados obtenidos por la gestión de los mismos. Del análisis de dicha evolución, representada principalmente por el Manual de Contabilidad de Costes para las Corporaciones Locales de 1976, el Modelo de Contabilidad Analítica según el Grupo 9 del Plan General de Contabilidad Pública de 1983, las aplicaciones prácticas de dicho Grupo 9 y el Proyecto CANOA propuesto por la Intervención General de la Administración del Estado en 1992, pasamos a analizar las nuevas tendencias en el marco de la gestión pública que, procedentes del ámbito empresarial, vienen representadas por la reingeniería de procesos, el coste objetivo o target-costing, la aplicación de sistemas ABC-ABM y otras técnicas de gestión que, en definitiva, actúen de forma complementaria para la consecución de la calidad total en la Administración Pública en general y municipal en particular.

De esta forma, pensamos que se ha ido pasando de una filosofía centrada básicamente en el cálculo de costes y resultados a una filosofía que, además, busca un análisis con visión a medio y largo plazo mediante el desglose de la cadena de valor, el estudio de las actividades y la propuesta de una serie de objetivos que mediante indicadores e informes, pueden ayudar a evaluar la gestión realizada en los distintos centros de responsabilidad identificados en la empresa.

2. LA CONTABILIDAD DE COSTES COMO PRINCIPAL INSTRUMENTO EN LA DETERMINACIÓN DEL COSTE DE PRESTACIÓN DE LOS SERVICIOS PÚBLICOS MUNICIPALES

De toda la normativa existente sobre la regulación de la Contabilidad Analítica en nuestro país, se han desprendido algunos intentos de normalización, bien es cierto que unos con más éxito que otros. En este sentido, las distintas manifestaciones de Contabilidad Analítica que se han sucedido en las dos últimas décadas se encuentran recopiladas en dos períodos de tiempo separados por la aprobación del Grupo 9 sobre Contabilidad Analítica, en 1983. Antes de dicha fecha hay que decir que el único intento normalizador lo constituye el Manual de Costes para las Corporaciones Locales publicado, en 1976, por el entonces Instituto de Estudios de la Administración Local. A partir de la promulgación del Grupo 9, diversas han sido las experiencias en materia de contabilidad de costes dentro del ámbito público español, bien realizadas directamente por los servicios de la Subdirección de Planificación y Dirección de la Contabilidad Pública, bien bajo su dirección. En este sentido, cabe destacar el Proyecto de Contabilidad Analítica Normalizada para Organismos Autónomos (Proyecto CANOA). A continuación, pasamos a analizar las principales características de cada una de ellas.

En cuanto al tratamiento de las clases de costes, el Manual de Contabilidad de Costes para las Corporaciones Locales de 1976, ha conservado la pureza científica del concepto de coste, adaptando al campo de los servicios públicos la definición de Pedersen (Pedersen, 1959), entendiéndolo por coste el consumo, valorado en dinero, de bienes y servicios para la producción que constituye el objetivo de la empresa.

En cuanto a los distintos elementos de coste, se pueden delimitar dos grandes grupos: elementos presupuestarios y extrapresupuestarios. Los primeros coinciden con las operaciones corrientes señaladas en la estructura del Presupuesto Estatal, contemplándose, por tanto, una clasificación hecha de acuerdo a la naturaleza económica del gasto, que habría de ajustarse a la clasificación económica de la estructura presupuestaria. Los elementos extrapresupuestarios constituyen costes figurativos cuyo cálculo no cabe obtener directamente de los documentos presupuestarios.

Con respecto a los centros de coste no tienen que coincidir forzosamente con las unidades orgánicas de la Corporación. Se optó por la clasificación orgánica del presupuesto, con el fin de que con su propio organigrama, fuera posible identificar los diversos centros de costes adscritos a las distintas funciones y servicios. Para llevar a cabo esta función se requiere un conocimiento preciso y completo de la organización y funcionamiento de los servicios. Por otra parte, los centros de coste podrán coincidir o no con los órganos principales o auxiliares, incardinados en la organización interna de la Corporación, de modo que dichos órganos comprenderán uno o más centros de coste.

En cuanto a los tipos de centros de coste, se distingue entre centros de coste finales y/o mediales, según que las funciones, a cuya realización coadyuvasen, fueran utilizables por el administrado o por la propia Corporación, respectivamente. A su vez, los centros de coste mediales se distinguirán en mediales de los Servicios Generales y mediales de otra u otras funciones determinadas, que se denominarán mediales de la función, según que su tarea se refiriera a la totalidad del Organismo, con imputación individualizada a la función de Servicios generales, o a cualquiera de las otras funciones determinadas, con imputación explícita a la que correspondiera.

En cuanto al tratamiento de los portadores de coste, se propone agrupar la información de acuerdo a la clasificación por objetivos del organismo que estructuraría y detallaría las funciones y servicios llevados a cabo por el mismo, para llegar a la elaboración de nueve estados parciales de asignación de costes por naturaleza, por objetivos y por localización, uno para cada una de las funciones correspondientes a la clasificación por objetivos del organismo.

De este modelo, dónde se pueden apreciar determinadas lagunas en fundamentos teóricos a favor de un mayor pragmatismo, se puede decir que no pasaba de ser un Manual de iniciación que, como en él mismo se indicaba, sirviera de guía para quien se enfrentara por primera vez a la difícil tarea de determinar el coste de los servicios prestados por un organismo público de carácter local.

En lo que respecta al Modelo de Contabilidad Analítica según el Grupo 9 del Plan General de Contabilidad Pública de 1983, se puede decir que en el tratamiento de las clases de coste, pueden distinguirse, en función del origen de la obtención de la información, dos grandes grupos de coste, costes externos y costes calculados. Serán considerados como costes externos, aquéllos que proceden de gastos tratados en Contabilidad General, y dada su naturaleza de costes son también incorporados al modelo de cálculo de Contabilidad Analítica. Por tanto, los datos referentes a los mismos se obtienen de las cuentas correspondientes al grupo 6 "compras y gastos por naturaleza". Realizando un estudio de dicho grupo, tienen el carácter de costes externos: el coste de los materiales, de personal, de tributos y de trabajos, suministros y servicios exteriores que en líneas generales, se corresponden con las cuentas de compras, remuneraciones de personal, tributos, así como, las de gastos por trabajos, suministros y servicios exteriores (Montaño Jiménez, 1984).

En cuanto a los costes calculados diferencia dos clases, el coste por amortización y el coste de previsión social de los funcionarios públicos. Dentro de los costes calculados, se puede definir una subespecie de éstos, es decir, calculados dentro del ámbito de la contabilidad interna, pero con características que hacen recomendable un estudio separado y autónomo del resto de costes calculados, se trata de los costes de oportunidad.

Una vez reconocidos los componentes de coste que se clasifican atendiendo a su origen y naturaleza, el proceso contable continúa con un tratamiento común de los costes externos y calculados, por un lado, y un tratamiento específico, de carácter suplemental, por lo que se refiere a los costes de oportunidad.

En cuanto al tratamiento de los centros de coste, el Grupo 9 del PGCP adopta una filosofía muy distinta a la de su homónimo privado, concibiendo unos centros orgánicos de costes dirigidos esencialmente a identificar el coste de producción de los servicios que se realizan, sin preocuparse de diferenciarlos por la actividad típica de los mismos, es decir, funcionalmente, tal como propugna este último. Así pues, el nivel escogido debe ser suficientemente bajo para que la información resulte completa. En los trabajos de preparación siempre se ha considerado como últimas unidades típicas, la subdirección general, en el caso de administración central del Estado, y las dependencias, en los casos de administración territorial del mismo.

En cuanto al tratamiento de los portadores de coste, la intangibilidad de los outputs y el carácter indivisible de los mismos, hacen difícil individualizar los portadores finales del coste. En el Grupo 9 se han escogido como elementos finales los programas, enlazando aquí con uno de los objetivos fijados a la Contabilidad Analítica, de servir al suministro de información de cara a la utilización de las nuevas técnicas presupuestarias.

Además de la consideración del programa como portador de coste, parece oportuno recoger como otro portador el importe de los trabajos realizados por el Ente para su propio inmovilizado. En el desarrollo del Grupo 9, se suministra información acerca del montante por el que debe ser capitalizado un activo construido por la propia entidad.

A partir de la implantación del modelo teórico descrito con anterioridad, comienza la puesta en práctica del mismo. En esta puesta en práctica, se pueden distinguir claramente tres etapas (IGAE, 1994):

- a) Período 1984 - 1986.
- b) Período 1987 - 1992.
- c) Período 1992 hasta la actualidad.

La primera etapa supone un período de experimentación y de aprendizaje. Se intenta aplicar el modelo de Contabilidad Analítica de forma global a toda la Administración del Estado, buscando en todo momento intentos de estandarización. Dichos intentos no llevaron a ningún resultado efectivo, de forma que, a finales del año 1986, se opta por abandonar los intentos de normalización y se abre una etapa de aplicación del modelo a organismos y servicios concretos, en donde la naturaleza de las actividades a realizar son susceptibles de análisis mediante el mismo.

En esta etapa, la dificultad en la aplicación del modelo se ve agravada por el recelo generado entre los gestores de los Entes, debido a que cualquier actividad destinada al estudio y control de costes, puede poner en entredicho la eficiencia y eficacia de la gestión, así como, dar lugar a un probable recorte del Presupuesto de un área concreta. Tras el análisis de las experiencias desarrolladas y en base a las necesidades detectadas, comienza una nueva etapa a partir del año 1992, mediante la concepción para los Entes Públicos de un proyecto de implantación generalizada de uno o varios modelos estándares de Contabilidad Analítica, que van a permitir un elevado grado de flexibilidad y adaptabilidad, es el Proyecto CANOA (Contabilidad Analítica Normalizada para Organismos Autónomos), formulado por la Intervención General de la Administración del Estado.

El tratamiento seguido en el Proyecto CANOA en relación a las clases de coste, diferencia entre costes que tienen su origen en gastos ejecutados por el propio organismo, costes cuyo origen se

encuentra en gastos ejecutados por otros entes externos a la organización y costes procedentes de cálculos internos.

Una vez determinados todos los costes, se procede a una nueva clasificación de los mismos, delimitándose las cargas incorporables al coste de los centros y de las actividades y las cargas no incorporables. Las razones que aduce el Proyecto, para considerar un coste como no incorporable, se centran en las siguientes: a) Por razón de período: se trataría de costes pertenecientes a otro ejercicio; b) Por no corresponderse con actividades del Organismo: se trataría de gastos procedentes de la ejecución de gastos del Organismo, destinados a la realización de actividades asignadas a otros entes públicos; c) Por razón de su naturaleza: se trataría de gastos pero no de costes, como por ejemplo: adquisiciones de inmovilizado, entradas a almacenes controlados, éstos deberán introducirse en el Sistema de Contabilidad Analítica en el momento de su consumo, gastos financieros y resultados extraordinarios.

Una vez determinadas las cargas incorporables al proceso productivo, se procede a clasificar los costes en externos y calculados. Los primeros son conceptuados por el modelo como aquéllos "que son reflejo de una relación con terceros" (IGAE, 1994), teniendo cabida, en consecuencia, tanto los que tengan su origen en operaciones presupuestarias como los que lo tengan en operaciones extrapresupuestarias.

En cuanto al tratamiento de los centros de coste, el Proyecto CANOA presenta como objetivo fundamental el cálculo del coste de actividades. Para alcanzar dicho objetivo existen dos posibilidades: por un lado, no definir los centros de coste, es decir, asignar los elementos de coste a las actividades bien de forma directa o bien de forma indirecta a través de algún criterio de reparto; y, por otro lado, definir los centros de coste.

En el supuesto de que se definan los centros de coste, éstos son contemplados como entidades contables que se deben corresponder con la realidad, organizativa y funcional del organismo, perfectamente identificados y diferenciados de otros, encargados de realizar una actividad o conjunto de actividades. Además, se considera lo que conceptúa como "agrupados ficticios de coste", que no tienen la consideración ni de centros de coste ni de actividades, concretándolo en lo que denomina "organización", siendo su función la de recoger todas aquellas cargas que, constituyendo costes, lo son de la organización en su conjunto. A la hora de imputar las clases de coste a los distintos centros de coste, el Proyecto CANOA propone varias posibilidades, debiéndose considerar éstas como orientativas, ya que los múltiples casos que se pueden presentar en la realidad pueden provocar la inaplicabilidad de algunos de estos criterios.

En cuanto al tratamiento de los portadores de coste, el Proyecto CANOA considera como portadores finales de coste tanto a las actividades como a los productos obtenidos o servicios prestados, haciendo especial hincapié en que no deben confundirse aquéllos con los objetivos e indicadores de resultados de los programas.

Del análisis realizado en el recorrido por la práctica contable interna en nuestro país, puede deducirse que la gran mayoría de los modelos se han concentrado básicamente en cubrir únicamente el objetivo de cálculo del coste de los servicios públicos, ingresos y resultados. En el marco de la Administración Local, además del desarrollo del Manual de Costes anteriormente analizado, no han habido más intentos normalizadores para la gestión de este tipo de entes. En este sentido, creemos necesario la propuesta de un modelo de Contabilidad de Gestión, no con intenciones normalizadoras ni impositivas, sino con el propósito de que sirva de ayuda a clarificar la actividad municipal. En nuestra opinión, todos los modelos analizados en este epígrafe son objeto de críticas, así como a todos ellos se les reconocen ciertas ventajas. No obstante, el objetivo de este trabajo no se circunscribe únicamente al establecimiento y análisis de las técnicas convencionales de cálculo de costes, ingresos y resultados, sino que pretende comprobar cómo todos los procedimientos que colaboren en la gestión municipal,

pueden contribuir a la toma de decisiones eligiendo entre las distintas formas gestoras de servicios públicos, cálculo de ingresos públicos, y análisis de la eficacia, eficiencia y economicidad. A continuación, examinaremos cómo dichas técnicas de gestión pueden ayudar a la consecución de dichos objetivos, junto con la Contabilidad que, a nuestro juicio, no se constituye como el único instrumento al servicio de la gestión pública local. En nuestra opinión, y siguiendo a Muñoz Machado (Muñoz Machado, 1994), la Contabilidad o no anota o anota a destiempo los hechos económicos, por ello, es necesaria la utilización de instrumentos extracontables para poder corregir a tiempo las desviaciones (Nevado Peña, 1998) y deben existir otras variables que tienen por objeto conseguir una mejora continua en los procesos de prestación de servicios y en la calidad de los mismos. Así, a continuación, se analiza cómo las nuevas tendencias de gestión pueden influir en el proceso de toma de decisiones de las entidades locales.

3. NUEVAS TENDENCIAS EN EL MARCO DE LA GESTIÓN PÚBLICA MUNICIPAL

3.1. Reingeniería de procesos

Esta herramienta de gestión se centra en los procesos desarrollados en las organizaciones, de forma que los mismos deben adecuarse a las necesidades de los clientes.

Es a comienzos de los noventa cuando surge esta técnica, de la mano de Hammer y Champy (Hammer y Champy, 1994) como una alternativa para las grandes compañías que se habían distanciado de la realidad del cliente. Para estos autores la reingeniería se define como "el replanteamiento y el rediseño radical de los procesos del negocio, para conseguir mejoras drásticas en medidas de actuación esenciales y actuales, como son costes, calidad, servicio y rapidez". La aplicación de la misma implica un cambio radical en la organización, tanto tecnológico, como cultural y económico, con el consiguiente riesgo y tiempo necesario para conseguir sus objetivos, por lo que su implantación debería estar ligada al establecimiento de calidad en la empresa. Una innovación se define como radical si rompe las hipótesis sobre las que se sustentaba la manera de funcionar antes de la innovación (Andreu, Ricart y Valor, 1996). En este sentido, el rediseño supone un esfuerzo que exige efectuar cambios radicales en muchas áreas de la empresa y en los sistemas de Dirección, si se quiere conseguir mejoras importantes en los índices de eficiencia de la empresa (Ripoll y Balada, 1994).

Siguiendo a Cardoso León (Cardoso León, 1994), la reingeniería aplicada al ámbito de la Administración Local, implicaría la existencia de una metodología del proceso, de estudio de procesos, métodos y procedimientos, que tenga en cuenta, de manera especial, a la persona y al ciudadano, como punto final, como sujeto del producto de la Administración. Para ello, sería necesario un cambio de cultura donde se rinda culto al ciudadano, a la toma de decisiones en el sitio y en el momento, consecuencia de una formación adecuada y de una descripción de las competencias que permitan tomar esa decisión. El directivo debe considerarse como una figura motivadora, que solicite y acepte sugerencias para ir dando soluciones.

En cualquier caso, somos conscientes de la dificultad que implica aplicar la reingeniería a cualquier nivel de la Administración Pública, debido a que la ruptura de las normas y de la burocracia de estas instituciones no es nada fácil, cuando menos imposible. En este sentido, creemos que la reingeniería debe evitarse siempre que la mejora continuada de los procesos existentes pueda producir resultados importantes. Sólo cuando los rendimientos de la mejora continuada decrecen o no es posible hacer frente a determinadas exigencias, es posible que convenga replantearse la Administración, en su totalidad, o bien en algunos procesos específicos (Woods, 1996).

3.2. El Coste Objetivo (Target Costing)

Son varias las definiciones que se han dado del coste objetivo. En este sentido, Sakurai (Sakurai, 1989) señala que es una herramienta de gestión de costes que permite reducir el exceso de coste de un producto a lo largo de su ciclo de vida, con la ayuda de los diferentes departamentos. Esta herramienta de coste trata de ajustar el coste del producto al precio de mercado al que se puede colocar y al margen que pretende conseguir la organización. Se trata del nivel de coste a alcanzar para que un producto pueda ser rentable, ya que su precio está dado por el mercado y no puede alterarse (Mallo y Jiménez, 1997). El coste es la consecuencia del precio y no el precio la consecuencia del coste, como así ocurre en los denominados sistemas de fijación de precios internos, en los que, de cierta forma, se está obviando al mercado en la fijación de los precios (Gasca, Llena y Zardoya, 1997) (Ripoll y Malonda, 1997). En base a esto, el coste objetivo será igual al precio de venta menos el margen objetivo.

Según Martín García y Sáez Ocejo (Martín y Sáez, 1995), el coste objetivo es una disciplina que contempla los aspectos considerados claves en la gestión actual. Se puede decir que es una perspectiva de largo plazo, ya que contempla todo el ciclo de vida del producto, requiere una cooperación transfuncional, y comienza en la fase de diseño del producto, siendo ésta un componente más del coste.

En el ámbito de la Administración Local, el Target Costing configurado íntegramente para los procesos industriales, podría ser la herramienta para reducir costes desde el momento de la planificación del servicio hasta el final de la prestación del mismo, como consecuencia de la perspectiva de largo plazo que caracteriza esta técnica. Además, en nuestra opinión, necesitaría algunas matizaciones en función de la fuente de financiación de los servicios públicos prestados. Para aquellos servicios con financiación afectada al coste se podría distinguir entre dos grupos de ingresos públicos: precios públicos y tasas. Si bien en el primer caso se podría hablar tanto de precio de venta como de margen objetivo, en el caso de las tasas, únicamente, podría considerarse el concepto referente al precio de venta. Aunque dicho precio de venta no lo impone el mercado, sí podría utilizarse dicho montante como límite máximo a partir del cual reducir costes. Por último, en los servicios con financiación no afectada al coste, sino financiados de forma general en el presupuesto de ingresos de la entidad pública, se puede considerar el límite marcado por los créditos presupuestarios consignados para financiar dichos servicios, como el límite máximo fijado por el mercado. De esta forma, se reflejaría la relación entre la elaboración del presupuesto de la corporación local y el coste objetivo, aplicándose la técnica del Target Costing con el fin de no agotar nunca esos créditos, de manera que el coste de prestación del servicio fuera inferior a los créditos presupuestarios existentes. Ello conllevaría a implantar una medida de reducción del gasto presupuestario que revertiría en una prestación más eficaz y eficiente de los servicios públicos.

En el ámbito municipal, uno de los criterios de clasificación de los servicios públicos locales, consiste en la diferenciación de éstos en servicios de carácter regular, procesos de ciclo anual y proyectos. En este sentido, creemos que el coste objetivo sería una técnica aplicable a todos ellos, teniendo en cuenta que, si bien en los servicios de ciclo anual y los proyectos, el ciclo de vida está claramente determinado, en el caso de los servicios de carácter regular, su ciclo de vida es indefinido y por ello, la planificación de costes deberá tenerlo en cuenta, para que la prestación del servicio una vez que haya pasado por la etapa de planificación y de crecimiento se mantenga de forma regular y continuada.

3.3. Sistemas de Gestión ABC-ABM

El sistema de coste basado en las actividades es aquel en el que a través de una contabilidad de la actividad, que capta, mide y analiza el consumo de recursos provocado al ejecutarse la misma,

determina el coste del producto como consecuencia del consumo que éste hace de las actividades y de los materiales (Hernando Moliner, 1993).

No vamos a abordar la problemática referente a la importancia de estos sistemas de costes sobre los sistemas de costes tradicionales (Sáez Torrecilla, 1994; Rodríguez Díaz, 1994; Luengo Mulet, 1994; Mallo, Mir, Requena y Serra, 1994) sino que intentaremos justificar en qué medida, a través de los sistemas ABC/ABM, se puede gestionar correctamente las actividades, determinando las causas que motivan la aparición de los costes, para poder suprimir costes vinculados a actividades estériles. En este sentido, según Mallo Rodríguez (Mallo Rodríguez, 1994) el éxito principal de estos sistemas de gestión, consiste en gerenciar correctamente las actividades que son las causas de los costes. Son las actividades las que consumen recursos y no los productos, por lo que la gestión de costes se podría acometer de forma más eficiente a través del seguimiento de las mismas. Así, entre los beneficios que podría reportar un sistema basado en las actividades se podría señalar, por un lado, la aplicación de medidas efectivas de reducción y de mejora de la estructura de costes y, por otra parte, el impulso para la implicación de todos los responsables de la organización, tanto los financieros como los no financieros, lo que garantizaría el éxito en su utilización como instrumento de gestión y control de las actuaciones (Jhonson, 1988).

En este sentido, la definición de actividad, según Philippe Lorino (Lorino, 1993), sería "todo lo que se puede describir con verbos en la vida de la empresa: tornear, fresar, ensamblar, negociar un contrato, cualificar un proveedor, montar una campaña de promoción,". Por consiguiente, las actividades podrían contemplarse como un conjunto de procedimientos relacionados, que tienen el objetivo de acometer un determinado trabajo dentro de la organización (Rocafort, 1994; Castelló y Lizcano, 1994; Mallo y Merlo, 1995; Foster y Horngren, 1988; Cooper y Kaplan, 1991 y Calameño, 1997).

Si el sistema de costes basado en las actividades pretende la imputación de costes a los productos en función de las actividades consumidas por los mismos, el sistema ABM, gestión basada en las actividades, pretende dirigir el proceso productivo a través de la gestión de las actividades que se realizan en la empresa, y no mediante la gestión de los costes, extendiendo su atención absolutamente sobre todas las actividades desarrolladas (Fernández Fernández, 1995), con el fin de alcanzar la mejora continuada en el desarrollo de las mismas. La gestión por actividades supone un proceso de: reducir actividades que no aporten valor al cliente, identificar los retrasos, excesos e irregularidades, efectuar un seguimiento de los indicadores de despilfarro y diseñar los flujos de actividades en la organización (Álvarez, Amat, y otros, 1996). El análisis de las actividades se fundamenta en que un sistema global es demasiado grande para ser gestionado, mientras que sus piezas elementales no lo son (Brimson, 1991).

En el ámbito de las entidades y servicios públicos locales, esta metodología puede constituir una herramienta fundamental para conocer, en primer lugar la forma, nivel y la eficacia y efectividad con que se desarrollan las distintas actividades, así como, para llegar a establecer, por otra parte, el coste de las mismas, y asociar este coste a nivel de proceso con criterios de ejecución, entendiendo como proceso la secuencia de actividades o tareas que permiten alcanzar un determinado objetivo. De esta forma, la filosofía de las actividades implica un análisis integral de las características de la entidad local en sí misma, y de los trabajos que en la misma se realizan, permitiendo un seguimiento en la asignación de los costes de los distintos tipos de recursos consumidos por el ente público hasta los productos o servicios que, a unos y otros niveles, se llevan a cabo dentro del mismo. Posteriormente, se podrá así llevar a cabo de forma complementaria una investigación de los escenarios alternativos para mejorar la gestión de los costes y de los propios procesos del correspondiente organismo público local.

En el ámbito municipal, las etapas que implican el desarrollo de un sistema ABC podrían ser las que se exponen a continuación:

1. Determinar el organigrama jerárquico de la entidad local.
2. Identificar actividades por centros.
3. Localización de costes en los departamentos.
4. Determinación de los generadores de costes por actividades.
5. Distribución de los costes del centro entre las actividades.
6. Reclasificación de las actividades.
7. Cálculo del coste unitario del generador de coste.
8. Definir generadores necesarios para obtener cada producto.
9. Asignar costes al producto.
10. Elaboración del modelo de costes de cada proceso y servicio público.

En una primera fase, se llevaría a cabo el análisis que determinaría la estructura o vertebración de las actividades y servicios existentes en dicha entidad pública. Esta estructura vendría a configurar en cierto modo las unidades de responsabilidad a diferentes niveles en la propia entidad, así como los trabajos o tareas individuales encuadrados en las actividades o servicios finales. Ello también incluiría un análisis detallado de las propias actividades con el fin de determinar progresivamente sus características. Posteriormente, se podrían definir las líneas maestras del modelo de costes, requiriendo la asignación de dichos costes a aquellas actividades y procesos que los han consumido; esta fase posibilitaría además identificar aquellas actividades que no aportan valor añadido a los servicios públicos, y que no son realmente necesarias en ese sentido para el ciudadano¹.

En una última etapa, se podrían sistematizar y modelizar los costes de cada proceso y de cada servicio público, pudiéndose incluso efectuar un análisis de predicción o simulación, que permitiera generar diferentes y alternativas estimaciones de costes, de cara a ayudar a tomar decisiones, a este respecto, al gestor público.

Entre los inconvenientes que resultan evidentes en cuanto a esta técnica, es el conjunto de limitaciones que, para estos objetivos de cálculo de coste de las actividades, presenta la información normalmente disponible en las entidades públicas. En todo caso, lo que está disponible a este respecto es una clasificación económica o funcional que, de alguna manera, adscribe legal y presupuestariamente ciertos gastos a ciertos centros, sin que ello determine operatividad directa alguna a la hora de desarrollar posibles sistemas de costes. Además, no es corriente la existencia de mediciones de las realizaciones, de las tareas, ni de los tiempos de desarrollo de los servicios públicos, lo que dificulta enormemente una implantación de un sistema de costes en general, y en mayor medida de un sistema de gestión y de costes basado en las actividades.

May (May, 1995) indica que la implantación del sistema de costes basado en las actividades puede proporcionar importantes mejoras en la gestión de los entes públicos, entre las que se pueden distinguir:

- Conseguir un mejor nivel de utilización del capital y de las inversiones.
- Proporcionar a los centros y departamentos de las entidades públicas la generación de unos datos y de unos sistemas informativos que mejoren la información sobre el coste de los servicios y de la combinación de los recursos y de las actividades, de cara a conseguir los objetivos establecidos.
- Detectar las ineficiencias y medir la subactividad de los recursos fijos, así como la no utilidad de diversas actuaciones y procedimientos realizados, lo que permitirá detectar posibilidades en cuanto al ahorro de recursos, y por lo tanto, una reducción y racionalización de los servicios públicos.

¹ Para conseguir este objetivo, habría que cubrir las etapas 2 a 9 representadas en la tabla anterior.

El sistema ABM supone, asimismo, la concepción y utilización de indicadores no financieros o no monetarios (Navarro, 1996; AECA, 1997).

AECA, hace una primera referencia metodológica a la aplicación del sistema ABC a las entidades públicas, realizando en primer lugar una catalogación de los centros de coste existentes en las entidades públicas, en sus cuatro categorías, como son: a) Centros principales que desarrollan las denominadas actividades finalistas; b) Centros auxiliares que llevan a cabo actividades de apoyo a otros centros; c) Centros directivos y administrativos que desarrollan el conjunto de las actividades directivas y administrativas de carácter general y; d) Centros específicos que llevan a cabo otra serie de actividades de carácter suplementario no relacionadas con la prestación de los servicios públicos finales.

Al definir operativamente los centros de coste es importante llevar a cabo, primeramente, un estudio exhaustivo de las actividades que realizan dichos centros, bien a través de entrevistas, o bien a través de otras herramientas de observación y contrastación empírica. Así, deben explicitarse las actividades que se quieren controlar, las actividades que el centro tiene asignadas, así como las que se realizan en el mismo, las dificultades que surgen en la realización de las actividades, la capacidad disponible a utilizar y la realmente utilizada, los medios físicos, informáticos y humanos de que se dispone, la relación de gastos corrientes que se consumen en el centro y la relación de los tipos de ingresos que, en su caso, genere el centro.

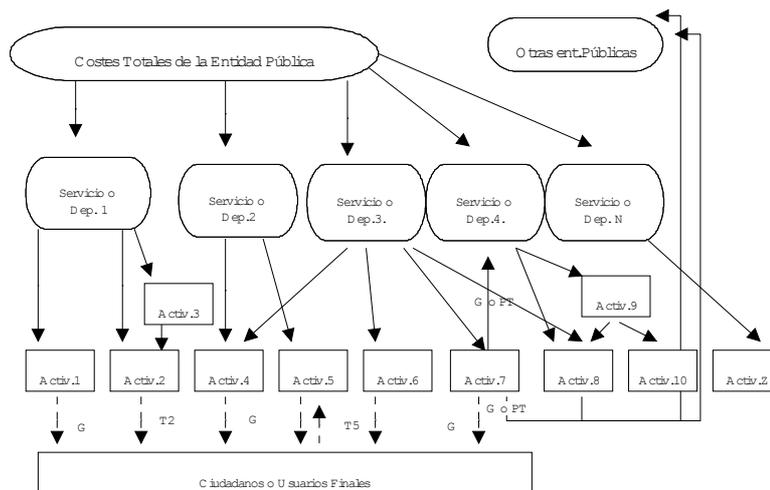
Es importante igualmente asignar y utilizar unidades de medida para cada una de las actividades que se realizan en la entidad pública, y que van a servir de clave de reparto o de distribución proporcional de los distintos costes de la actividad en cuestión. Otro aspecto que hay que decidir al diseñar el sistema de costes basado en las actividades es elegir previamente el criterio de reparto para cada uno de los distintos elementos de coste, de tal forma que estas cantidades relativas a los distintos inputs puedan ser asignadas a los distintos centros, y de éstos a las distintas actividades. A través del sistema de costes basado en las actividades se deberán repartir, en principio, los distintos costes entre los correspondientes centros, y más concretamente entre los Servicios o Departamentos; en segundo lugar, desde estos Servicios, Centros o Departamentos se podrán repartir dichos costes entre las diferentes actividades que se llevan a cabo en los mismos. Por último, los costes de las distintas actividades se podrán imputar entre otros niveles de actividades, si ello es necesario, y por último, una vez estén repartidos, y subrepartidos, en su caso, los costes entre las actividades finales, se asignarán dichos costes a cada unidad de output o de servicio prestado a los correspondientes usuarios o ciudadanos, con lo cual se podrá llegar a cuantificar el coste unitario de cada servicio, prestación, producto, etc.. Una parte de las actividades prestadas por distintos servicios o departamentos de la administración pública no van directamente al ciudadano, sino que se prestan a otros servicios o departamentos de la propia entidad pública, o bien a otras entidades públicas, con lo cual dichos costes deberán ser transferidos a dichos servicios o entidades públicas, y pasarán a engrosar efectivamente los costes de éstos últimos, de tal forma que, junto con los costes que hayan recibido previamente, serán imputados por último de una forma similar a la indicada.

En el gráfico nº 1 (Castelló y Lizcano, 1997) que figura a continuación, se representan tanto los servicios gratuitos, como los financiados por tasas y precios públicos (Vivas Urieta, 1996).

Así, a modo de ejemplo, la aplicación del modelo ABC a la construcción de un vertedero municipal para su posterior explotación pasaría, en una primera etapa, por la identificación de las actividades que configurarían la prestación de dicho servicio. Estas actividades vendrían recogidas en dos procesos: a) Proceso de diseño y planificación y b) Proceso de explotación.

Con respecto al proceso de diseño y planificación, se distinguen las siguientes actividades, que a su vez se descomponen en las siguientes operaciones:

Gráfico nº 1: Aplicación del Modelo ABC a los servicios públicos



G : Gastos
PT : Precio de Transferencia
T : Tasas o Precios Públicos

Fuente: Castelló Taliani y Lizcano,1997.

Cuadro nº 1: Proceso de diseño y Planificación de un vertedero. Fuente: Elaboración Propia.

Proceso de diseño y planificación de un vertedero	
<i>Actividades</i>	<i>Operaciones</i>
<i>Preparación del lugar</i>	Limpieza y desbrozado. Definición de los caminos de acceso. Vallado. Báscula. Servicios de luz, teléfono y agua.
Estudio de la capacidad del vertedero	
Control de la escorrentía superficial	
<i>Protección de las aguas subterráneas</i>	Impermeabilización de la base del vertedero. Instalación de filtros naturales en la base del vertedero. Instalación de pozos en los vertederos para bombear los lixiviados.
<i>Control de la formación de gases</i>	

Con respecto al proceso de explotación del vertedero se pueden diferenciar las siguientes actividades:

Cuadro nº 2: Actividades del proceso de explotación de un vertedero. Fuente: Elaboración Propia

Proceso de explotación del vertedero
<i>Actividades:</i>
- Colocación del residuo en la zona de trabajo o frente de trabajo.
- Extensión de los residuos.
- Compactación de los residuos.
- Tapado de los residuos con material de cobertera y posterior compactación conjunta de los mismos.

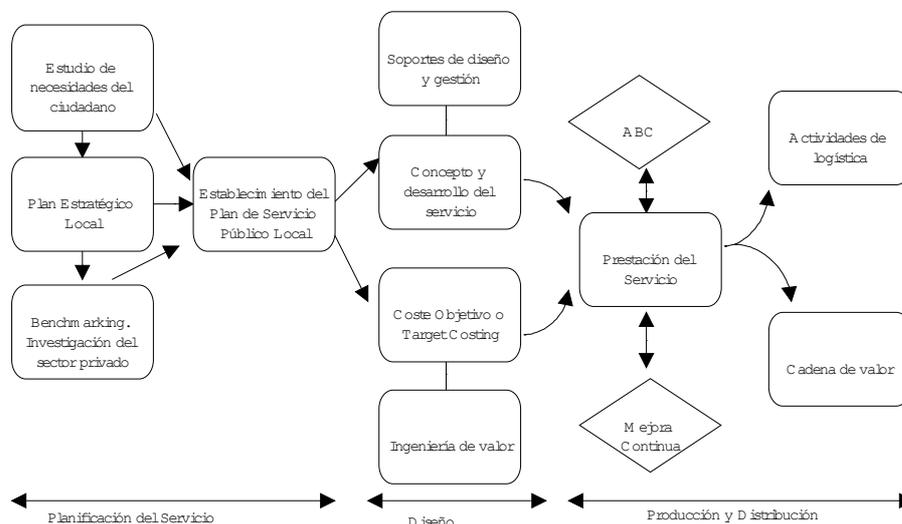
Todas estas actividades van a ser la causa generadora de los costes que distribuidos entre las mismas, determinarán el coste global de la construcción y explotación del vertedero municipal.

3.4. Otras técnicas de gestión.

En definitiva, hemos de añadir que la utilización de las técnicas anteriores, junto con otras de cualquier otra índole (Benchmarking, logística de actividades, etc.), pueden actuar de forma complementaria, de manera que, desde una concepción temporal de largo plazo, se desarrolle la oferta del servicio comenzando con la planificación y el diseño del mismo para su posterior prestación y suministro. En este sentido, para planificar el servicio público local el gestor deberá analizar las necesidades de los ciudadanos, siendo éstas el origen y única causa de la existencia del servicio público, y para proporcionar una gestión eficiente, las técnicas de Benchmarking le permitirán importar procedimientos y formas de actuación del sector privado tanto en lo referente a los procesos como a los servicios prestados. En la etapa de diseño las técnicas de coste-objetivo y reingeniería de procesos pueden permitir al gestor municipal la concepción adecuada del servicio en su fase original, eliminando costes innecesarios en la gestación del mismo. Por último, en la prestación y suministro del servicio los sistemas ABC/ABM proporcionarán un análisis de las actividades que componen la cadena de valor del servicio público desde la filosofía global de mejora continua de la gestión.

Para concluir, en el gráfico nº 2 se intenta poner de manifiesto la interrelación existente entre todas las técnicas de gestión mencionadas, anteriormente, no necesariamente de tipo contable, que tienen como objetivo la presentación de información relevante, útil y válida para el gestor público local, así como, el alcance de la mejora continua en las realizaciones municipales.

Gráfico nº 2: Interrelación de las distintas técnicas de gestión en la elaboración del Plan Estratégico Local



Fuente: Elaboración Propia.

4. CONCLUSIONES

Existe una alta complementariedad de las nuevas técnicas de gestión, importadas del Sector Privado, en la consecución de la Calidad Total Municipal. En este sentido se puede decir que, además de las técnicas tradicionales de Contabilidad Analítica centradas básicamente en el cálculo de costes de

prestación de los servicios públicos y determinación de resultados, la aplicación de las nuevas tendencias en Contabilidad de Gestión nos llevan a resaltar que:

a) La Reingeniería implica la existencia de una metodología del proceso, de estudios de métodos y procedimientos que tienen en cuenta de manera especial a la persona y al ciudadano como sujeto del producto de la Administración. No obstante, sólo cuando no sea posible cumplir las normas y especificaciones establecidas, sería útil replantear los procesos específicos que componen la prestación de los servicios municipales. En este sentido, creemos más productiva la Mejora de los procesos existentes que la ruptura radical de los mismos.

b) El Coste Objetivo o Target-Costing constituye una herramienta básica para reducir costes desde el momento de la planificación del servicio hasta el final de la prestación del mismo. En este sentido, se puede establecer una importante relación entre la elaboración del Presupuesto de la corporación local y el cálculo de dicho Coste Objetivo con el fin de asimilar los créditos presupuestarios asignados a cada partida, como el límite fijado por el mercado en el sector privado, con el fin de no agotar nunca dichos créditos, implantando, así, una medida de reducción del gasto presupuestario.

c) La traslación de Sistemas ABC-ABM al ámbito local implica un análisis integral de las características de las corporaciones municipales permitiendo una medida y asignación de los consumos de factores productivos en todos los niveles de la entidad municipal, contemplando el servicio público desde una perspectiva estratégica con el objetivo de detectar las ineficiencias y no utilidad de diversas actividades y procedimientos realizados. Esta filosofía implica incorporar a la gestión indicadores no monetarios o no financieros que permitirán evaluar las actuaciones públicas.

5. BIBLIOGRAFÍA

- AECA: "Indicadores de Gestión para las Entidades Públicas". Propuesta de Documento, nº 16. Julio 1997.
- AECA: "La Contabilidad de Gestión en las Entidades Públicas". Propuesta de Documento, nº 15. Julio 1997.
- Álvarez López, J.; Amat Salas, J.; Amat Salas, O; Balada Ortega, T.J.; Blanco Ibarra, F.; Castelló Taliani, E.; Lizcano Álvarez, J. y Ripoll Feliu, V.(Coord.): "Contabilidad de gestión avanzada. Planificación, control y experiencias prácticas". Ed. McGraw-Hill. Madrid, 1996.
- Andreu Civit, R.; Ricart Costa, J.E. y Valor Sabatier, J.: "Innovación de procesos y aprendizaje organizativo". Harvard Deusto Review, nº 70, enero-febrero, 1996.
- Buendía Carrillo, D.: "Modelo de Costes para la realización de servicios municipales de gestión directa". Tesis Doctoral. Granada, 1996.
- Calameño Simón, C.: "Deficiencias e imperfecciones del modelo ABC". Técnica Contable, nº 578, febrero 1997. Págs. 98-102.
- Cardoso León, T.: "Reingeniería de Procesos". Ponencia nº 6. III Encuentro de Gestión de las Administraciones Públicas en Aragón, noviembre 1994. Págs. 193-196.
- Carrasco Díaz, D.: "Análisis de un modelo contable del Grupo IX del Plan General de Contabilidad Pública a través de los esquemas representativos de su proceso registral". Incluido en XXV de Contabilidad Universitaria en España (Homenaje a Mario Pifarré Riera). Instituto de Planificación Contable. Madrid, 1988. Págs. 132-147.
- Castelló Taliani, E. y Lizcano Álvarez, J.: "Implantación en las PIMES de un sistema de gestión de costes y de costes basado en las actividades". Contenido en "La Contabilidad de Gestión Actual: Nuevos desarrollos". Ed. Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas. Madrid, 1994.
- Castelló Taliani, E.; Lizcano Álvarez, J.: "Medición de la calidad y gestión de las actividades en las entidades del sector público. Los costes y la gestión de la calidad: Experiencias Sectoriales". AECA. Madrid, 1997.

- Crosby, P: "La calidad no cuesta". Edición CECSA. México, 1987.
- Crosby, P: "Hablemos de Calidad". Edición MacGraw-Hill. Interamericana. México, 1990.
- Fernández Fernández, A.: "La contabilidad de gestión en el contexto de la excelencia empresarial". Revista Española de Financiación y Contabilidad, nº 81, 1995. Págs. 865-886.
- Foster, G. y Horngre, C.T.: "Contabilidad de costes y gestión de costes en un ambiente JIT". Cost Management, winter, 1988. Págs. 4-14. Existe traducción española en Carmona Moreno, S. (Coord.): "Cambio tecnológico y contabilidad de gestión". Ed. ICAC. Madrid, 1993.
- Gasca, M^a M.; Llana, F. y Zardoya, A.I.: "El Target costing: gestión y planificación de costes". Partida Doble, nº 78, mayo 1997. Págs. 39-44.
- Hammer, M. y Champy, J.: "Reingeniería de la empresa". Ed. Parramon ediciones. 1994.
- Hernando Moliner, G.: "El análisis del sistema de costes basado en la actividad para la toma de decisiones". V Encuentro de Profesores Universitarios de Contabilidad; Sevilla, 1993. Págs. 1-15.
- IGAE: "Contabilidad Analítica de las Administraciones Públicas. El Proyecto CANOA". Madrid, 1994. Págs. 103-155.
- Instituto de Estudios de la Administración Local (IEAL): "Manual de Contabilidad de Costes para las Corporaciones Locales". Madrid. IEAL, 1976.
- López Díaz, A.: "Contabilidad de Gestión aplicada al Sector Público". Incluido en Análisis y Contabilidad de Gestión en el Sector Público. III Jornada de Trabajo sobre Contabilidad Pública. Santiago de Compostela, 1995. Págs. 5-27.
- Lorino, P.: "El control de gestión estratégico. La gestión por actividades". Ed. Marcombo. Barcelona, 1993.
- Mallo, C.; Mir, F.; Requena, J.M. y Serra, V.: "Contabilidad de Gestión. Cálculo, análisis y control de costes para la toma de decisiones". Ed. Ariel Economía. Barcelona, 1994.
- McNair, C.J.; Mosconi, W.J. y Norris, T.: "Crisis y revolución de la Contabilidad Interna y de los sistemas de información". The Cooper & Librand Performance Solution Series. Tecnologías de Gerencia y Producción S. A. Madrid, 1989.
- Martín García, J.A. y Sáez Ocejo, J.: "El coste objetivo en el ámbito de la contabilidad de gestión". VII Encuentro de Profesores Universitarios de Contabilidad. Ponencias y Comunicaciones sobre Contabilidad de Costes. Barcelona, 1996.
- May, M.: "An activity based approach to resource accounting and bugeting in Government". Management Accounting, julio-agosto 1995. Págs. 23-31.
- Montaño Jiménez, I.: "La nueva Contabilidad Pública". Pirámide. Madrid, 1984. Págs. 287-326.
- Morala Gómez, B.: "Información contable para la gestión pública". Tesis Doctoral. Oviedo, 1990.
- Muñoz Machado, A.: "Control de Gestión y Contabilidad". Partida Doble, nº 51, diciembre 1994. Págs. 40-44.
- Navarro Galera, A.: "El Control Económico en la Administración Municipal: Una Propuesta basada en Indicadores". Tesis Doctoral. Granada, 1996.
- Nevado Peña, D.: "El control de gestión actual. Futuro y limitaciones". Técnica Contable, nº 594, junio 1998. Págs. 417-424.
- Norverto, M.C.; Muñoz, C.; Veuthey, E. y Zornoza, J.: "Las compras y gastos en el Nuevo Plan General de Contabilidad Pública". Incluido en Carrasco, D. (Coord.): "La nueva Contabilidad Pública. La información contable y el Plan General de Contabilidad Pública de 1994". ACODI. 1994. Págs. 205-249.
- Norverto Laborda, M.C; Muñoz Colomina, C.I.; Veuthey Martínez, E.y Zornoza Boy, J.: "La Contabilidad Pública en Bélgica". Incluido en: "La Contabiilidad Pública en algunos países de la OCDE". Volumen II. IGAE. Madrid, 1995.
- Norverto Laborda, M.C.: "Los principios contables en el Plan General de Contabilidad". Actualidad Financiera, nº 87, monográfico marzo 1996. Págs. 87-103.
- Pérez Morote, Rosario: "La Contabilidad de Gestión en la Administración Local: los sistemas de prestación de los servicios públicos y su influencia en la determinación de sus costes y evaluación de resultados". Tesis Doctoral. Albacte, 1999.

- Ripoll Feliu, V. y Balada Ortega, T.: "Implicaciones del rediseño de procesos en la Contabilidad de Gestión". Técnica Contable, nº 544, 1994. Págs. 243-252.
- Ripoll Feliu, V. y Malonda Martí, J.G.: "El coste objetivo en la nueva gestión integral de costes". Técnica Contable, año XLIX nº 586, octubre 1997. Págs. 641-652.
- Rocafort Nicolau, A. y Martín Peña, F.. "El control contable en la gestión empresarial. Propuesta ABC/ABM". Técnica Contable, nº 545, mayo 1994. Págs. 309-332.
- Rodríguez Díaz, R.: "Confrontación de los sistemas de información de los costes basados en las actividades con los sistemas de información de costes tradicionales". I Jornada de Contabilidad de Costes y de Gestión. Barcelona, 1994.
- Rodríguez Plaza, S. y Ruíz Gómez, R.: "El modelo contable en el Proyecto CANOA (II)". Incluido en IGAE: "Contabilidad Analítica de las Administraciones Públicas. El Proyecto CANOA". IGAE. Madrid, 1994. Págs. 249-298.
- Sakuray, M.: "Target costing and how to use it". Manufacturing Industry, vol. 3, nº 2, 1989. Págs. 39-50.
- Vivas Urieta, C.: "Experiencias de Gestión de Control de Costes por actividades en el Ayuntamiento de Barcelona". Ponencia presentada al II Encuentro CIMA-AECA. Incluido en Contabilidad de Gestión y Eficiencia en Contabilidad de Gestión y Eficiencia en el Sector Público. AECA. Madrid, 1996.
- Woods, M.D.: "Contabilidad de la Calidad Total". Ed. Deusto, S. A. Bilbao, 1996.
- Zipkin, P.: "Pros y contra de la implantación de los sistemas Justo a tiempo". Harvard Business Review, 4º trimestre 1991. Págs. 35-42.