

Carrasco, D.; Navarro, A.; Sánchez, D.; Llorente, V. (2010). Una propuesta metodológica de implantación de un Sistema Integrado de Información Contable en la Administración Local. *Contaduría Universidad de Antioquia*, 57, 15-36.

Una propuesta metodológica de implantación de un Sistema Integrado de Información Contable en la Administración Local

Daniel Carrasco Díaz

(Universidad de Málaga, España) Catedrático de Universidad, actualmente Director del Departamento de Contabilidad y Gestión de la Universidad de Málaga y Presidente del Instituto Internacional de Costos (IIC).

Dirección: Facultad de Ciencias Económicas y Empresariales, Campus Universitario El Ejido s/n, 29071 Málaga (España). E-Mail: dcdf@uma.es

Andrés Navarro Galera

(Universidad de Granada, España) Profesor Titular de Universidad, actualmente ocupa puesto de Gerente de la Universidad de Granada.

Dirección: Facultad de Ciencias Económicas y Empresariales, Campus Universitario de La Cartuja s/n, 18071 Granada (España). E-Mail: angalera@ugr.es

Daniel Sánchez Toledano

(Universidad de Málaga, España) Profesor Titular de Universidad y actualmente Secretario general Técnico del Instituto Internacional de Costos (IIC). Dirección: Facultad de Ciencias Económicas y Empresariales, Campus Universitario El Ejido s/n, 29071 Málaga (España). E-Mail: dstoledano@uma.es

Virginia Llorente Muñoz

(Universidad de Málaga, España) Profesora Colaboradora. Dirección: Facultad de Ciencias Económicas y Empresariales, Campus Universitario El Ejido s/n, 29071 Málaga (España). E-Mail: vlm@uma.es

Artículo derivado del proyecto de investigación de *Cálculo de costes e indicadores de gestión en el Ayuntamiento de Málaga*, auspiciado por la Federación Española de Municipios y Provincias.

Una propuesta metodológica de implantación de un Sistema Integrado de Información Contable en la Administración Local

Resumen: *La alarmante escasez de recursos que experimentan los gobiernos locales gracias a la crisis mundial ha aumentado el interés de políticos y gestores por la medición de la eficiencia de los servicios prestados. Para poder evaluar el desempeño de las actuaciones públicas, se requiere disponer tanto de información financiera externa como de datos de costes y datos no financieros, ya que los sistemas contables de los ayuntamientos contribuirán a mejorar su capacidad de responder a las necesidades informativas propias del control de eficiencia. En el presente trabajo se formula una propuesta metodológica para diseñar e implantar un modelo de costes en el marco de un sistema contable integral para la administración local, considerando tanto la problemática económica que conlleva el mismo como su tratamiento informático.*

Palabras clave: *administración local, contabilidad analítica, sistemas de información contable.*

A Methodological Proposal for the Implementation of an Integrated Accounting Information System in the Local Government

Abstract: *Local governments are experiencing an alarming resource scarcity due to global crisis. This situation has led politicians and managers to be interested in measuring the efficiency of the services provided. In order to assess the performance of public actions, it is required to have external financial reporting as well as cost data and nonfinancial data, since accounting systems help municipalities improve their ability to respond to the information needs inherent to efficiency control. This paper presents a methodological proposal to design and implement a cost model in the context of a comprehensive accounting system for the local government, considering the economic problems this system involves and its computer processing, too.*

Keywords: *local government, analytical accounting, accounting information systems.*

Une proposition méthodologique pour la mise en œuvre d'un système intégré d'information comptable dans l'administration locale

Résumé : *Le manque alarmant de ressources affronté par les gouvernements locaux, en raison de la crise mondiale, a fait que des gestionnaires et d'hommes politiques s'intéressent de plus en plus à l'évaluation de l'efficacité des services fournis. Pour évaluer la performance des actions publiques, il est nécessaire de disposer d'information financière externe ainsi que de données de coûts et des données non financières, afin que les systèmes comptables des municipalités puissent améliorer leur capacité à répondre aux besoins d'information, inhérentes au contrôle d'efficacité. Dans cet article, une méthodologie pour concevoir et mettre en œuvre un modèle de coûts dans le cadre d'un système comptable intégral pour l'administration locale est proposée, en considérant la problématique économique propre à ce système ainsi que son traitement informatique.*

Mots-clés : *administration locale, comptabilité analytique, systèmes d'information comptable.*

Una propuesta metodológica de implantación de un Sistema Integrado de Información Contable en la Administración Local

Daniel Carrasco Díaz, Andrés Navarro Galera, Daniel Sánchez Toledano y Virginia Llorente Muñoz

Primera versión recibida en noviembre de 2010 – Versión final aceptada en diciembre de 2010

I. Introducción

Actualmente los sistemas contables que poseen la mayoría de las Administraciones locales están desarrollados con la finalidad, casi exclusiva, de llevar a cabo un control financiero y legal, lo que genera información dispersa e inconexa que no permite realizar el adecuado control de eficacia, eficiencia y economía, controles necesarios en la actualidad, aun más si tenemos en cuenta que la escasez de recursos derivada de la crisis económica ha aumentado la preocupación de los políticos por el uso de los recursos y su aprovechamiento.

Para disponer de un sistema contable que permita llevar a cabo un adecuado control económico, se deben seleccionar herramientas que garanticen la congruencia de los resultados con los requisitos exigibles, a efectos de su evaluación y control en términos de eficacia, eficiencia y economía, siendo la única vía que, a nuestro juicio, existe para alcanzar este objetivo la de diseñar e implementar un Sistema Integrado de Información Contable para la Administración Local (en adelante SIICAL).

Precisamente, la presente propuesta metodológica está dirigida al diseño e implantación de modelos de costes integrados en un sistema contable global en la Administración Local, para lo cual se analizarán los requisitos, el contenido y la estructura que han de reunir para generar información oportuna, relevante y fiable, que permita evaluar la eficiencia de la gestión pública local.

En concreto, nos centraremos en poner de manifiesto cómo la contabilidad analítica, que suministra información vital para la toma de decisiones en cualquier entidad municipal, se va a integrar en ese SIICAL, interrelacionándose

con los diferentes subsistemas de información de los que necesitará “nutrirse”. En esta línea, y poniendo de manifiesto la importancia de la información que suministra la contabilidad analítica, se ha manifestado la Federación Internacional de Contables (IFAC), la cual señala que la contabilidad de costes proporciona información relevante encaminada a satisfacer una variedad de necesidades informativas de la gestión en la toma de decisiones, para lo cual debe abarcar el diseño, tanto de los sistemas de información precisos como de los informes adaptados a las necesidades de gestión.

El modelo de cálculo de costes que se toma como referencia a lo largo de este trabajo está basado, por un lado, en el documento de la Intervención General de la Administración del Estado (IGAE), organismo normalizador de la contabilidad pública en España, de Principios Generales de Contabilidad Analítica de las Administraciones Públicas (2004), y por otro, en la experiencia que un grupo de profesores universitarios hemos ido adquiriendo desde hace siete años gracias a un proyecto de cálculo de costes e indicadores de gestión de servicios públicos municipales auspiciado por la Federación Española de Municipios y Provincias (FEMP) y en el que participan un total de once ayuntamientos españoles.

Finalmente, la estructura que presentamos en este trabajo abarca, en primer lugar, la justificación de la importancia que tiene el SIICAL para alcanzar una gestión más eficaz y eficiente en las administraciones municipales, en segundo lugar nos centramos en cuáles son las características fundamentales que debe contener el modelo de contabilidad analítica que integraremos en el SIICAL y en cuáles son las diferentes alternativas de informatización que actualmente existen en el mercado, y por último, resaltaremos las principales conclusiones alcanzadas.

II. SIICAL: utilidad e importancia

Cualquier administración municipal requiere utilizar para su mejor funcionamiento y como base para el propio reparto de los recursos financieros que debe distribuir entre los servicios que prestan a sus ciudadanos, un conjunto de criterios e indicadores que reflejen, lo más fielmente posible, la diversidad de la realidad local donde está situada en todos sus aspectos, especialmente en aquellos como la actividad realizada, la situación económico-financiera, la ejecución presupuestaria, etc.

El conocimiento de estos aspectos solo puede alcanzarse de forma adecuada a través de un Sistema Integrado de Información Contable para la Administración Local (SIICAL) que supere el conocimiento parcial que sobre dicha realidad municipal proporcionan los diversos subsistemas informativos que actualmente utilizan, y entre los que podemos destacar, con base en nuestra experiencia, los siguientes:

- a) Presupuestario
- b) Financiero-Patrimonial
- c) De Recursos Humanos
- d) De Gestión de Inventarios
- e) De Compras
- f) De Transferencias
- g) De Servicios Municipales y, en su caso,
- h) De Costes

Lógicamente, la necesidad del citado SIICAL aumenta a medida que los requerimientos de la administración municipal se hacen más exigentes en la búsqueda de nuevos objetivos para los que, paralelamente, se necesitan sistemas de información más completos, transparentes y eficientes.

Por otra parte, si bien es imprescindible para la puesta en funcionamiento del SIICAL disponer de los datos que los diversos subsistemas de información generan, no lo es menos que dichos datos deben cumplir con unos requisitos de homogeneidad, independientemente del servicio municipal de origen de donde provengan, ya que de lo contrario no sería posible la integración de los mismos.

Sin embargo, aún en el caso de que estos subsistemas existiesen, los diferentes tiempos en los que se han desarrollado las correspondientes aplicaciones informáticas que los soportan, a veces por las propias entidades municipales, han dado lugar a que dichas aplicaciones generen información sobre la actividad local con un cierto grado de heterogeneidad y de muy diversa adecuación a las necesidades informativas requeridas por la administración municipal.

No es posible alcanzar la eficiencia de los anteriores subsistemas cuando, cada uno de ellos, genera información a espaldas de los demás, sin verdadero aprovechamiento de la propia economía de escala, amén de la inconsistencia informativa que puede producirse por la falta de conexión. Por todo ello, es importante que las entidades municipales posean un SIICAL que aglutine al conjunto de subsistemas informativos y que, por lo tanto, utilice bases de datos integradas, es decir, únicas o interrelacionadas, no solo para alcanzar la deseada eficiencia en el tratamiento y obtención de la información sino, especialmente, para obtener datos homogéneos ante idénticas realidades, sea cual fuere el subsistema de información que maneje o el origen de los mismos y los *outputs* informativos o indicadores de gestión donde se materialicen.

A este respecto, aunque es cierto que en los últimos tiempos, en general, se ha realizado un gran esfuerzo para mejorar los mencionados subsistemas de información, también lo es que todavía se necesita de un esfuerzo importante en el nivel de integración de los mismos puesto que, frecuentemente, se obtiene una información muy heterogénea ante similares actividades o prestaciones de servicios, con la consiguiente confusión e inseguridad de los

análisis para la gestión y, en consecuencia, aumentando la posibilidad de cometer errores en la toma de decisiones.

Respecto al modelo de contabilidad analítica, y ante la necesidad de utilizar una amplia gama de información económico-financiera y físico-técnica del resto de los subsistemas, es absolutamente imprescindible que, como parte del SIICAL y antes de incorporar los datos al mismo, se realice una adecuada homogeneización de la información.

La importancia de la aplicación de un modelo de costes como parte del SIICAL, es fundamental como lo demuestran los propios objetivos estratégicos y tácticos u operativos establecidos por la entidad. En esta línea, tanto en la Instrucción Contable para la Administración Local (ICAL), aprobado en el año 2004, como en el nuevo Plan General de Contabilidad Pública español, aprobado en el año 2010, se incluye expresamente la obligación de determinar tanto el coste de los servicios como de elaborar indicadores de gestión sobre las principales magnitudes de la actividad económico-presupuestaria de los Ayuntamientos, lo que confirma la relevancia que este tipo de información está alcanzando en los últimos años.

En este sentido se puede establecer como objetivos del modelo de costes, aquí expuestos, los siguientes:

- a) Utilización de las actividades como herramienta de análisis.
- b) Profundización en el estudio de los costes por elementos, centros, actividades y prestaciones, con la determinación de sus respectivos márgenes, en su caso.
- c) Máxima flexibilidad de aplicación según las diversas realidades locales (en función del tamaño del municipio, competencias que tenga asignadas, etc.).
- d) Aprovechamiento integral de los *outputs* informativos para satisfacer la demanda informativa de cualquier usuario, ya sea interno o externo (gestores municipales, órganos de control, grupos políticos, asociaciones de ciudadanos, etc.).
- e) Elaboración de cuadros de indicadores de gestión que faciliten información a distintos niveles de agregación en función de las necesidades informativas de cada uno de los usuarios internos y externos.

En definitiva, la principal utilidad del SIICAL es poder obtener información no solo de tipo financiero, necesaria para llevar a cabo los controles financiero y de legalidad a través de la contabilidad patrimonial y presupuestaria, sino también información no financiera que permita llevar a cabo los controles de eficacia, eficiencia y economía. En resumen, el SIICAL se concibe de forma que el subsistema informativo de los costes pueda ser el centro colector donde confluyan los datos, previa la oportuna depuración y conveniente homogeneización, de cualquier otro subsistema, ya sea como aporte de información imprescindible para el requerido proceso de cálculo de los

costes de los servicios municipales o, en su caso, exclusivamente como datos utilizados en la obtención de otros *outputs* informativos e indicadores de gestión, al margen de los generados por el propio subsistema de costes. De esta forma se propicia, aunque con gran esfuerzo, un primer paso en el camino hacia los sistemas integrados de información, a modo de ERP y, del mismo modo, la imprescindible homogeneidad para alcanzar una adecuada comparabilidad intertemporal e interentidad, de tanto interés en el contexto actual de globalización económica.

III. Modelo integrado de cálculo de costes para la administración local: bases fundamentales

Un sistema integrado de control de gestión presupone dos funciones: de una parte, la recogida de datos, para lo que debe basarse, fundamentalmente, en el sistema de información contable, y por otra parte, la instalación de procesos electrónicos que permitan estructurar y tratar la información.

Siguiendo estas premisas, se expone a lo largo del presente epígrafe una síntesis y algunas reflexiones sobre las tareas que es preciso realizar para la implantación del modelo de contabilidad analítica, integrado en el SIICAL, basado en la metodología *Activity Based Costing/Activity Based Management*, en adelante ABC/ABM, en una entidad municipal, con indicación de los responsables y partícipes de su realización y prestando una especial atención al origen de los datos procesados por el modelo para su integración con los sistemas de información contable de dicha entidad.

III.1. Elementos del modelo

La implantación de un modelo de ABC/AMB implica la concreción de la metodología y herramientas que permitan, como necesario primer paso para su implantación, un adecuado conocimiento de su cadena de valor, procesos de gestión, servicios prestados y demás características de su actividad.

Desde la óptica de los costes, el trabajo se materializa en la individualización de los componentes que integran el modelo, que se concretan en:

- elementos de coste
- elementos de ingreso
- centros de coste y responsabilidad
- actividades/servicios
- objetos de coste
- relaciones internas
- *Cost-Drivers* o inductores de coste
- sistemas de gestión que proporcionan información al modelo
- salidas de información del modelo

III.2. Objetivos del modelo

Podemos identificar como objetivos a alcanzar por el sistema de contabilidad analítica de cualquier entidad municipal los siguientes:

- a) Cálculo del coste:
 - de las prestaciones de servicios.
 - de las actividades intermedias.
 - de las actividades de dirección y administración.
 - de los recursos empleados.
 - de los centros de actividad y responsabilidad.
- b) Valoración de los activos generados por su actividad.
- c) Cálculo de los márgenes de cobertura de los servicios.
- d) Evaluación de la eficiencia y economía con la que se gestionan los recursos públicos.
- e) Obtención de información adecuada para orientar la toma de decisiones.
- f) Confección de información para la fijación de tasas y precios públicos de los servicios que presta.
- g) Generación de información para facilitar la presupuestación y el control.

Lógicamente, el proceso de implantación, aunque se estructure sobre la base de la adecuada identificación de los elementos del modelo, debe estar permanentemente orientado a la cobertura de tales objetivos, con indicación expresa de la relación de dichos objetivos con los elementos.

III.3. Usuarios de la información

El proyecto de implantación debe, asimismo, tener presente la necesidad de satisfacer las necesidades informativas de los usuarios. De esta forma, si bien es cierto que ello se concretará en la versatilidad ofrecida por el software de contabilidad que integre el subsistema de costes a través del modelo –ABC/ABM– para una gestión personalizada de la información que procesa, no lo es menos, que los trabajos iniciales de implantación deben constituir la base que guíe al usuario sobre la explotación de las posibilidades que el sistema brinda.

Asimismo, es preciso identificar los diversos grupos de usuarios internos y características de sus principales requerimientos informativos:

Nivel 1: órganos de alta dirección (Alcalde, Concejal de Economía y Hacienda, Interventor, Depositario, Directores del Área de Economía, entre otros). Requieren información agregada y de carácter general sobre los costes, ingresos y márgenes de los distintos servicios.

Nivel 2: órganos de gestión funcional intermedia (Directores de Áreas o Gerentes de Entes Específicos, Fundaciones, entre otros). Precisan información específica sobre el funcionamiento de su área, ente, centro, división o servicio que gestionan.

Nivel 3: órganos de gestión funcional operativa (otros gestores de servicios, jefes de mantenimiento, etc.). Demandan información específica para el adecuado desempeño de sus funciones. Están vinculados con el mantenimiento de los sistemas transaccionales de procesamiento de la información

Nivel 4: usuarios externos (Órganos de Control Externo, otras Administraciones, entre otros). Demandan información agregada y genérica sobre los recursos aplicados y logros conseguidos por la organización.

III.4. Componentes del proyecto de implantación

De acuerdo con lo expuesto, el proyecto de implantación presenta los siguientes componentes:

- Análisis de la estructura orgánica de la entidad local, a través de su organigrama e inventario o mapa de actividades por centros.
- Implantación del modelo ABC/ABM:
 - Delimitación de los elementos de coste.
 - Criterios de reconocimiento, medición y valoración.
 - Criterios de distribución.
 - Enlace con otros sistemas de gestión.
 - Identificación de los centros de coste.
 - Calificación de la naturaleza y comportamiento del centro.
 - Tratamiento de los costes acumulados.
 - Criterios e itinerarios de distribución.
 - Enlace con otros sistemas de gestión.
 - Delimitación de las actividades y servicios.
 - Inventario de actividades y servicios por centros de coste.
 - Calificación de actividades y servicios.
 - Tratamiento de los costes acumulados.
 - Criterios de reparto e itinerarios de formación de costes operativos, funcionales y totales de los centros.
 - Enlace con otros sistemas de gestión.
 - Definición de los ingresos y márgenes.
 - Criterios de reconocimiento y valoración de ingresos.
 - Análisis de la imputación a márgenes específicos o globales.
 - Enlace con otros sistemas de gestión.
- Desarrollo de los indicadores de gestión.
 - Indicadores de *inputs*, *outputs* y *outcomes*.
 - Indicadores presupuestarios y contables, de organización, sociales, de entorno y de impacto.
 - Indicadores de economía, eficiencia y eficacia.
- Manual de aplicación del modelo de contabilidad analítica, adaptado al correspondiente software.

IV. Modelos integrado de cálculo de costes para la administración local: metodología para su implantación

Como se ha comentado anteriormente, el proceso de implantación debe descansar en un riguroso análisis de la cadena de valor y procesos de gestión del municipio y, en consecuencia, define un itinerario de actuaciones delimitado por las relaciones causa-efecto que subyacen en aquella. Por ello, además de constituir la base para la implantación de un modelo ABC/ABM, aporta una herramienta especialmente valiosa para perfeccionar el conocimiento de su realidad y orientar los procesos de su gestión estratégica.

Los trabajos de implantación están definidos por la naturaleza de los procesos descritos y cabe secuenciarlos en las siguientes etapas:

IV.1. Identificación de los servicios prestados por el Ayuntamiento –Inventario de actividades y servicios–

El punto de partida del proyecto de implantación debe situarse en la identificación de los servicios prestados por la entidad municipal, en cuanto constituyen el objetivo de costes último que el modelo debe analizar, tanto si se trata de servicios finales que constituyen el portador último de los recursos aplicados, o de actividades intermedias cuyo coste es preciso imputar a los beneficiarios que los disfrutan.

Con independencia de las actividades necesarias para su prestación y del resto de objetos de coste finales e intermedios considerados, el objeto de coste central que constituye núcleo y razón de ser de la entidad es el “Servicio Prestado”, sobre el que deberán repercutirse la totalidad de las cargas de la organización.

Por otra parte y, en cuanto a las actividades para su prestación, de acuerdo con su naturaleza, cabe identificar grandes grupos de estas a un nivel máximo de agregación:

- Prestación de servicios a través de operaciones.
- Mantenimiento.
- Control de operaciones.
- Otros servicios.
- Dirección y administración funcional y general.
- Organización.
- Trabajos realizados por la organización para su inmovilizado –T.R.O.P.I.–
- Subactividad.

Actividades que es preciso calificar, de acuerdo con su participación en el proceso formativo del coste, a efectos de determinar el tratamiento a efectuar sobre estos en:

- Actividades principales o prestaciones de servicios.

- Actividades auxiliares o intermedias.
- Actividades anexas o extracompetenciales.
- Actividades de dirección y administración.
- Actividades de organización.
- Actividades T.R.A.P.I.
- Subactividad.

Para su identificación, en general, será preciso tener acceso a la siguiente información:

- Clasificación por programas de la contabilidad presupuestaria.
- Actividades que integran el servicio prestado.
- Actividades de mantenimiento.
- Actividades de coordinación y control del servicio.
- Actividades de dirección y administración.
- Otras actividades y servicios.

Una vez que han quedado perfectamente identificadas y catalogadas las prestaciones/actividades, será preciso conocer en qué centros de coste se llevan a cabo las mismas, para lo cual será necesario pasar a la siguiente etapa.

IV.2. Catalogación de los centros de coste del Ayuntamiento – Inventario de centros de coste–

Corresponde en este momento abordar el estudio y definición de los centros de coste. En este sentido, vinculada con la prestación de tales actividades y servicios, ahora se hace preciso decidir la estructuración de esta en centros para la acumulación, registro y distribución del coste de los elementos.

En principio, no tiene necesariamente que existir una absoluta identificación entre los centros de la estructura orgánica de la entidad municipal y los centros de coste que el modelo debe tener en cuenta y, por lo tanto, es preciso identificar y decidir cuáles son necesarios considerar para atender a las necesidades informativas de los usuarios del sistema, así como a las posibilidades de obtener información.

No obstante, resulta conveniente respetar la máxima similitud entre ambos pues, si bien es cierto que, como hemos señalado, la estructura jerárquica o las unidades orgánicas presupuestarias no tienen razón alguna para coincidir o determinar definitivamente la estructura de centros de coste adoptada, no lo es menos que la operatividad real del modelo aconseja que la misma tenga un paralelismo suficiente que permita mantener la utilidad de la información generada por el modelo.

Así, de acuerdo con la función y la naturaleza las actividades que realice, es necesario identificar en un Ayuntamiento los siguientes tipos de centros:

- Centros por Naturaleza:
 - o Servicio Policía Local

- o Servicio de Extinción de Incendios y Protección Civil
- o Servicio de Deportes
- Direcciones Funcionales:
 - o Dirección Área Económica-Financiera y Personal
 - o Dirección del Área Social
 - o Dirección del Área de Desarrollo Local
- Dirección General:
 - o Alcaldía
 - o Intervención
 - o Secretaría General
- Otros centros.

Los cuales, desde el punto de vista de sus características y según su participación en el proceso de formación del coste será preciso calificar como:

- Centros principales.
- Centros auxiliares.
- Centros de dirección y administración.
- Centros anexos.
- Centros mixtos.

Esta clasificación de centros es fundamental, a efectos de definir su tratamiento en el proceso de formación del coste de las actividades y servicios, al tiempo que, como acabamos de señalar, se constituyen en un *output* informativo del modelo que se materializa en un indicador útil en sí mismo para la gestión del Ayuntamiento.

IV.3. Análisis de las actividades desarrolladas por los centros –Mapa de actividades por centros–

A partir de los trabajos realizados en las dos fases anteriores, se dispone de la información relativa a las actividades realizadas y servicios prestados por cada una de las unidades orgánicas del Ayuntamiento, así como su adscripción a los distintos centros de coste considerados.

De esta forma, a través de una simple reclasificación o afectación de tales actividades y servicios a los centros a los que se adscriben las unidades orgánicas responsables de su realización y prestación, disponemos del mapa o inventario de actividades por centros que constituye la pieza clave para definir el itinerario de repartos, distribuciones e imputaciones que definirá el proceso de formación del coste (operativo, funcional y total) de actividades y servicios, por lo que ya estamos en situación de pasar a analizar la composición del mismo a través del estudio de los diferentes elementos de coste que pueden formar parte de él.

IV.4. Estudio de los elementos de coste del Ayuntamiento – Clasificación de elementos de coste–

En relación a los elementos de coste, que constituyen un obligado punto de partida para el análisis de los costes de prestación de servicios, centros o actividades, al originar estas los consumos de bienes y servicios realizados por el Ayuntamiento, siendo necesario que el modelo sea capaz de asignarlos a aquellas, para evaluar la participación que realizan de los recursos efectivamente consumidos.

Con independencia de dicha catalogación, derivada de la naturaleza de los consumos efectuados, para atender a las necesidades informativas necesarias para la gestión, es preciso llevar a cabo una reclasificación de tales consumos atendiendo a otros criterios, tales como las posibilidades de identificación con objetivos de coste, su variabilidad respecto al nivel de servicio del periodo, su origen o procedencia –de la ejecución del presupuesto de gastos del Ayuntamiento (costes externos), o de cálculos internos efectuados por el modelo, tales como amortizaciones (costes calculados)–, o su incorporabilidad al proceso de cálculo de costes, entre otros.

Es por ello que, en el proceso de implantación será necesario analizar qué criterios resultan oportunos para aplicar el tratamiento de estos. En principio, se prevén, al menos, las siguientes clasificaciones:

- Por su naturaleza:
 - Costes de personal.
 - Costes de adquisición de bienes y servicios.
 - Costes de suministros.
 - Costes de servicios exteriores.
 - Costes de transferencias y subvenciones.
 - Costes de tributos.
 - Costes de amortizaciones.
 - Costes financieros.
 - Otros costes.
- Por su origen:
 - Costes procedentes de la ejecución del presupuesto de gastos.
 - Costes procedentes de cálculos internos.
- Por sus posibilidades de relación con objetivos de costes:
 - Costes directos (a centros, actividades u otros objetos de cálculo).
 - Costes indirectos (a centros, actividades u otros objetos de cálculo).
- Por su relación con la actividad o producción:
 - Costes variables (respecto a actividades, servicios u otros objetos de cálculo).
 - Costes fijos (respecto a actividades, servicios u otros objetos de cálculo).

Por otra parte, dado que es necesario adscribir tales consumos a los centros o actividades que los realizan –de forma directa o indirecta–, el proyecto de implantación tiene que detenerse en el estudio de tales relaciones para las que será preciso fijar las oportunas claves de reparto.

Para la subsiguiente informatización del modelo es necesario arbitrar mecanismos para dicho “etiquetaje” de los elementos de coste. En tal sentido se deberán establecer unas tablas de equivalencias entre la estructura del Presupuesto de Gastos, por naturaleza, y los elementos de costes definidos en el modelo.

Ahora bien, una vez que los elementos de coste han quedado perfectamente identificados el siguiente paso será establecer cuáles serán los criterios de reparto que se usaran para asignar estos a los diferentes objetivos de coste que hayamos preestablecido.

IV.5. Fijación criterios de reparto –Inventario de bases y criterios de reparto del Ayuntamiento–

Como ya se ha señalado en anteriores fases, tan solo en algunas ocasiones existe una relación directa entre los elementos de coste con los objetivos de coste –centros, actividades u otros objetos de coste (costes directos) –.

En el resto de los casos (costes indirectos), es preciso llevar a cabo un proceso de asignación de costes que obliga a introducir *cost drivers* o inductores de coste que permitan no solo conducir los costes hasta los causantes de los mismos (centros, actividades o servicios), sino posibilitar una cuantificación de los *triggers* (desencadenantes) de las cargas y consumos efectuados, que permita enjuiciar los condicionantes de las magnitudes económicas que se pretenden controlar, a través de un auténtico conocimiento y comprensión de la esencia de la cadena de valor del Ayuntamiento, de sus procesos de producción de servicios y de las relaciones causa-efecto que las presiden, objetivo que constituye el auténtico nudo gordiano para la implantación de herramientas de cálculo de costes de los servicios municipales que permitan potenciar la gestión eficiente y competitiva de los mismos.

A este respecto, es preciso considerar las distintas estructuras y posibilidades de relación entre los objetos de costes presentes en el modelo y que, por tanto, es preciso analizar en el proyecto de implantación:

Relación de elementos de coste con actividades/servicios (Activity Resource Drivers).

Se da en aquellos casos en los que el coste de los elementos se vincula y acumula directa o cuasi-directamente –a través de una base de reparto– en las actividades/servicios. No obstante, como cada actividad/servicio (con excepción de las de organización y subactividad) se vincula con el centro que la realiza, los costes de aquella también se acumulan en este.

Relación de elementos de coste con centros (Center Resource Drivers).

En este caso el coste de los elementos no se vincula directamente con las actividades/servicios, sino que se acumula en los centros que los consumen para su posterior reparto a las actividades como costes pendientes de reparto.

Relación de centros de coste con actividades/servicios (Center Drivers).

Producida como consecuencia de que los centros han de ceder sus costes pendientes de reparto –los no imputados directamente a las actividades/servicios– a las actividades/servicios que realizan.

Relación de actividades con centros de coste (Activity Drivers).

Podemos encontrarla en los casos en que los beneficiarios de las actividades de apoyo –auxiliares– sean centros de coste y, en consecuencia, el coste de tales actividades se reparte entre los centros que demandan y consumen sus servicios.

Relación de actividades con otras actividades (Activity Drivers).

En este caso, encontramos actividades auxiliares que apoyan directamente a la realización de determinadas actividades y, en consecuencia, ceden su coste a estas.

Relación de actividades con objetos finales de coste (Cost Objects Drivers).

Actividades principales ejecutadas para la prestación del servicio final –servicio público municipal– u otros objetos de coste. Permiten conducir sus costes hasta el objeto final considerado –servicio público municipal–.

Relación de elementos de ingreso con servicios.

Se da cuando los ingresos pueden relacionarse directamente con la prestación de servicios.

Para realizar el estudio de tales *drivers* se debe llevar a cabo un análisis en profundidad de las actividades y servicios que presta cada centro, a efectos de identificar las unidades de medida de su actividad que presenten mayor significación y economicidad, tarea que constituye una de las piezas básicas del proyecto de implantación.

Para ello, una vez más, debemos señalar que es preciso alcanzar un conocimiento profundo de la cadena de valor que se produce en la ejecución de las prestaciones de servicios públicos municipales, que se habrá ido iniciando y materializando en el desarrollo de las anteriores fases, y que requiere necesariamente entrevistar a los responsables de los distintos servicios para completar una primera aproximación a los *drivers* a aplicar que, posteriormente, deberán ser testados mediante el oportuno análisis económico y estadístico y consensuados con los correspondientes responsables.

IV.6. Estudio de los ingresos del Ayuntamiento –Relación de ingresos con servicios y formación de márgenes–

En cuanto a los elementos de ingreso, el problema fundamental que se presenta, en muchos casos, es el de la imposibilidad de conseguir una completa vinculación entre los mismos y las prestaciones de servicios realizadas por un Ayuntamiento. Por el contrario, cabe aproximarse a la comparación entre costes e ingresos de los servicios prestados únicamente desde el punto de vista de la determinación de márgenes de cobertura que informen de la capacidad de estos para autofinanciarse y, por consiguiente, de las necesidades netas de fondos precisas para su financiación. De igual manera que para los elementos de costes, se establecen unas tablas de equivalencias entre la estructura del presupuesto de ingreso, por naturaleza, y los elementos de ingresos definidos en el modelo.

En definitiva, y al igual que señalamos para los elementos de coste, la naturaleza de los ingresos define la clasificación primaria de los mismos que, no obstante, debe completarse con aquellas otras que permitan una reformulación de los datos obtenidos capaz de convertirlos en información útil para el usuario.

Así, el modelo debe atender a la clasificación de los ingresos de acuerdo con los siguientes criterios:

- Por su naturaleza:
 - Precios públicos.
 - Transferencias corrientes.
 - Transferencias de capital.
 - Otros ingresos.
- Por su relación con las actividades:
 - Ingresos afectos a la actividad.
 - Ingresos no afectos a la actividad (ingresos patrimoniales, transferencias globales para el sostenimiento del Ayuntamiento, entre otros)

De esta manera, en el proyecto de implantación será preciso identificar las distintas tipologías de ingresos –para lo que será preciso disponer de la clasificación económica de su presupuesto de ingresos y de su contabilidad financiera–, vincularlas con los servicios que los generan o, en caso contrario, asignarlos a los resultados globales del Ayuntamiento.

IV.7. Definición de outputs informativos del modelo –Desarrollo de indicadores de coste, gestión y presupuestarios para el Ayuntamiento–

De acuerdo con las propuestas contenidas en los anteriores desarrollos, cabe delimitar los siguientes grandes grupos de *outputs* informativos:

- Informes de elementos de coste.
- Informes de elementos de ingreso.

- Informes de centros de coste.
- Informes de coste de actividades y servicios.
- Informes de márgenes de cobertura.
- Informes de criterios de reparto e imputación.
- Informes de conciliación.

En los mismos se concretan los resultados del proceso de cálculo y asignación de costes e ingresos para ofrecer unos estados contables de especial utilidad para el gestor.

En esta fase del proceso se trata de obtener conclusiones de los anteriores trabajos para orientar la utilidad de las aplicaciones informáticas ABC/ABM elegidas, de forma que el Ayuntamiento pueda orientar sus procesos de implantación de los informes a emitir dentro de la flexibilidad que aportará el módulo de cálculo, gestión y reducción de costes.

Como resultado de la misma se habrán definido los indicadores de coste fundamentales que se derivan del modelo, generando propuestas de indicadores de gestión complementarios a los anteriores.

Por otra parte, se quiere resaltar que la implantación de este modelo de contabilidad analítica que acabamos de plasmar, requiere de una potente herramienta informática que permita integrar todos los subsistemas de información y alcanzar de este modo el SIICAL. Una vez analizadas las posibilidades que ofrece el mercado en la actualidad podemos diferenciar, entre otras, las siguientes alternativas:

- A) Un software completo que incluya todas las áreas y servicios municipales, con el consiguiente estudio previo de los procesos y sus interrelaciones. Sus principales inconvenientes son las exigencias que se requieren en cuanto a cambios de la organización municipal y su elevado coste de adquisición y mantenimiento.
- B) Un software de costes, con funcionamiento independiente, pero conectado a través de interfaces, tanto con los subsistemas de información contable –presupuestaria y patrimonial– como con los utilizados por las diversas áreas para su propia gestión, ya sean de datos monetarios como físico-técnicos.
- C) Un nuevo software que contenga la contabilidad presupuestaria, patrimonial y de costes, con funcionamiento integrado y compartiendo bases de datos conjunta. Evidentemente, en este caso, dichas bases de datos se refieren esencialmente a datos monetarios, el resto de los datos físico-técnicos requeridos deberán ser incorporados de los otros subsistemas a través de las oportunas interfaces.

V. Conclusiones

No podemos concluir este trabajo sin señalar que, a la hora de implantar un SIICAL nos encontraremos sin duda con ciertos problemas, por lo que se deben tener en cuenta las siguientes cuestiones:

- 1.- Las posibilidades e interés de descentralización del sistema contable actual para que el mismo satisfaga las necesidades de información económico-presupuestaria requeridas por los diversos servicios municipales.
- 2.- Las posibilidades e interés de sistematizar los canales de información sobre las actividades y prestaciones desarrolladas desde los servicios municipales, hacia los centros político-administrativos, materializándose a través de modelos estandarizados, con periodicidad preestablecida y traspaso de la información de forma masiva y automática al SIICAL.
- 3.- Las posibilidades de conectar o incorporar información de forma masiva y automática de algunos sistemas orígenes o fuentes de la información contable como nóminas, inventario, entre otras, con el SIICAL.
- 4.- Las posibilidades de adquirir, en su caso, el software necesario para la imprescindible mecanización requerida en cualquier diseño que se lleve a cabo del SIICAL.

En cuanto a la primera vertiente, tanto la administración pública, en general, como la administración local, en particular, siguiendo las pautas marcadas para la mejora de su actividad administrativa contenidas en las propuestas de los modelos presentados en los planteamientos de la Nueva Gestión Pública, suele conllevar una descentralización contable operacional o, al menos, de disponibilidad informativa de los organismos descentralizados.

Sin embargo, cuando hablamos de descentralización contable, en general, buena parte de los autores se refieren más bien a desconcentración –en términos ortodoxos–, dada la absoluta dependencia de los mismos a su nivel jerárquico superior, en cuanto que se suele requerir para cualquier incorporación de registros en la contabilidad definitiva la validación de tales registros contables por la autoridad jerárquica correspondiente.

En todo caso, con posibilidades de registro, o no, por el organismo desconcentrado, dada la necesidad de que los mismos, a nivel de servicios o agregaciones de ellos, conozcan la información económica-presupuestaria de su área de competencias, es imprescindible que las herramientas informáticas que soporten el SIICAL contemplen tal posibilidad, a nivel de dicha información económica-presupuestaria, de forma más o menos agregada, pero con el suficiente desarrollo como para que, en cada momento, los responsables de dichos servicios u organismos puedan disponer, en tiempo real, de los detalles presupuestarios en gastos comprometidos, obligaciones reconocidas, pagos realizados, etc.

No obstante, entrando ya en la segunda vertiente, dado que con la información presupuestaria-patrimonial no es suficiente para que el SIICAL satisfaga las necesidades informativas, de carácter económico-técnicas, que sirva a los gestores-responsables en su toma de decisiones, se requiere de un subsistema de contabilidad analítica dirigido, esencialmente, a la determinación y control del coste de los servicios municipales prestados y, para ello, consideramos cuestión fundamental la organización y sistematización de los canales de información sobre las estructuras representadas por los elementos de costes, los centros y las actividades y servicios desarrollados por estos. Igualmente, en cuanto a dichos servicios municipales, prestados en muchos casos en zonas periféricas, deben existir dichos canales hacia los centros político-administrativos y producirse su transmisión al subsistema de contabilidad analítica a través de la correspondiente interfaz.

Así pues, por una parte, tendremos que incorporar en el subsistema de contabilidad analítica los componentes estructurales definidos en la personalización del modelo de costes, es decir, los catálogos de elementos de costes, centros y actividades/servicios, obtenidas de otros subsistemas del SIICAL. Dicha incorporación, dada la importante carga de datos que supone el gran número de elementos, centros y actividades/servicios existentes en cualquier ayuntamiento, requiere que la misma se lleve a cabo de forma automática y masiva. Como es lógico, estas estructuras deberán ser oportunamente actualizadas con el fin de que, en todo momento, la estructura orgánica y funcional del ayuntamiento represente el proceso productivo existente en la realidad municipal.

Por otra parte, una vez trasladado a la contabilidad analítica la estructura del modelo de costes representativo del proceso de producción de las prestaciones de servicios municipales, de forma instantánea a través de la contabilidad presupuestaria o periódicamente, según el sistema origen de donde provenga la información, deberán incorporarse los datos económicos y técnicos imprescindibles para que la referida contabilidad analítica lleve a cabo el consiguiente proceso de cálculo que culmine en el deseado control de costes de centros, actividades y prestación de servicios municipales. Como no podía ser de otra forma, ya sea utilizando el propio software donde se soporte el SIICAL, como herramienta principal, o con herramientas específicas de cada servicio, en cualquier caso, debidamente conectada a través de interfaces, tal como comentamos con anterioridad, se requerirá una transmisión de los citados datos económicos, en su caso, también de forma masiva y automática.

Otra cuestión fundamental, recogida en la tercera vertiente se refiere, además de la citada y obligada conexión entre los subsistemas de contabilidad patrimonial, presupuestaria y de costes, a la necesidad de que este último pueda disponer de alguna información específica, no registrada en los

subsistemas contables, como localización de personal en centros, identificación de ingresos de los servicios, entre otros, que solo pueda ser proporcionada por otros sistemas orígenes como el de recursos humanos, inmovilizado, gestión de ingresos, etc.

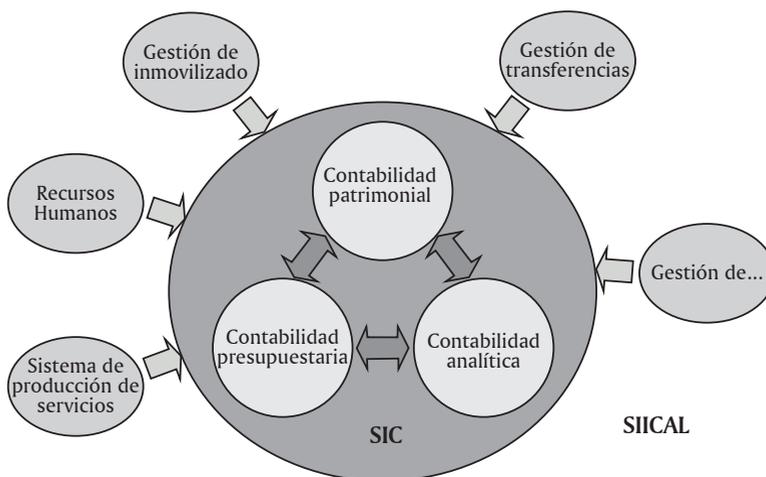
Aunque, en principio, pueda parecer que con la interrelación de las referidas contabilidades o subsistemas pueda ser suficiente para determinar y controlar el coste de los servicios de manera eficiente, los datos que proporcionan la contabilidad patrimonial y presupuestaria no son suficientes al poseer alto nivel de agregación y, consecuentemente, no cumplir los atributos requeridos para que la determinación de los citados costes municipales sea lo suficientemente objetiva y exhaustiva, especialmente, para adentrarnos en el conocimiento de la trazabilidad de los mismos, desde su incorporación al proceso productivo de los elementos de coste, hasta su salida como prestación de servicios, la obtención de sus márgenes, entre otros, o, en su caso, como apoyo para ejecutar, de las referidas prestaciones, las de mayor eficiencia e interés para los ciudadanos. En general, sabemos que las contabilidades presupuestaria y patrimonial municipal no captan datos o atributos informativos como la adscripción de personas ni de inmovilizado a las actividades/servicios que desarrollan y, aún menos, a los centros donde se generan las mismas que, sin embargo, son esenciales para la determinación y control de sus costes.

En lo anterior tiene su razón de ser el hecho de acudir a otros sistemas orígenes de la información, con especial protagonismo, como hemos dicho, en el de recursos humanos e inmovilizado, dada la importancia cuantitativa del primero, por un lado, y la posibilidad de tratamiento específico diferenciado de la contabilidad patrimonial, en el segundo, por otro. Nos encontramos, nuevamente, con la necesidad de definir los atributos que nos interesa conocer para el referido proceso de cálculo y delimitar los flujos de información que se requieren trasladar, desde unos sistemas orígenes –recursos humanos, inmovilizado, entre otros–, a otro como es el de la contabilidad analítica. También aquí es imposible llevarlo a cabo sin que tales sistemas orígenes formen parte del SIICAL o, en todo caso, sin que su comunicación a través de la correspondiente interfaz sea considerada una conexión básica entre el sistema contable y otros de carácter complementario.

En cuanto al trabajo realizado en la vertiente referida al tipo de software que se considera necesario para iniciar el camino de implantación de un SIICAL ha consistido en el reconocimiento, análisis o avance de exploración, de las soluciones informáticas accesibles en el mercado para la mecanización del mismo que incluyera, por una parte, la contabilidad analítica y, consecuentemente, un modelo de coste, con las debidas garantías de experimentalidad en la actividad municipal u otros campos similares y que, al mismo tiempo, cubrieran, en todo o en parte, los requerimientos

mínimos exigidos para ser considerado, al menos, un primer eslabón en dicha implantación del SIICAL.

Figura 1. Sistema integral de información contable en la administración municipal



Fuente: elaboración propia.

Como conclusión final deseamos resaltar que, no solo es importante obtener diferentes *output* informativos a los que llegaremos gracias al SIICAL –coste de elementos, centros, servicios, entre otros– sino que consideramos fundamental una explotación adecuada de los mismos a través de elaboración de indicadores, análisis de sensibilidad, comparabilidad temporal y espacial, lo que, sin duda, redundará en una más eficiente gestión municipal que es, en definitiva, el objetivo principal a alcanzar.

Referencias bibliográficas

- Buendía, D. (1999). Análisis, cálculo y control del coste de los servicios públicos municipales, *Técnica Contable*, 607, 541-558.
- Carrasco, D.; Buendía, D.; Navarro, A. y Viñas, J. (2005). *Cálculo de costes e indicadores de gestión en los servicios municipales*. Navarra: Ed. Aranzadi.
- Carrasco, D.; Gonzalo, J.A.; Morales, M.J.; Sánchez, S.; Pina, V.; Torres, L.; López, A. y García, T. (2006). *Libro Blanco de los Costes en las Universidades*. Madrid: OCU.
- Carrasco, D.; Navarro, A.; Valencia, M.J. y Sánchez, J. (2009). Un modelo de cálculo de costes para los servicios públicos municipales: hacia un sistema integral de información en la administración local, *Revista del Instituto Internacional de Costos*, 5, 141-168.
- Jefatura del Estado (2003). Ley 47/2003, de 26 de noviembre, General Presupuestaria, BOE N.º 284 de 27 de noviembre, España.

- International Federation of Accountants (2000). *Perspectives on Cost Accounting for Government*. International Public Sector Study, IFAC-Public Sector Committee,
- Intervención General de la Administración del Estado (2004). *Principios generales sobre contabilidad analítica de las administraciones públicas*. Madrid: Ministerio de Economía y Hacienda.
- López, A.M.; Buendía, D.; Navarro, A. (1998). *Un sistema de información contable integrado para la Administración Local Andaluza*. Sevilla: Instituto Andaluz para la Administración Pública.
- Ministerio de Economía y Hacienda (2004). Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales, BOE No. 59 de 9 de marzo. España.
- Ministerio de Economía y Hacienda (2004). Orden EHA/4041/2004, de 23 de noviembre, por la que se aprueba la Instrucción del modelo Básico de Contabilidad Local, BOE No. 296 de 9 de diciembre. España.
- Ministerio de Economía y Hacienda (2008). Orden 3565/2008, de 3 de diciembre, por la que se aprueba la estructura de los presupuestos de las entidades locales, BOE No. 297 de 10 de diciembre. España.
- Ministerio de Economía y Hacienda (2010). Orden EHA/1037/2010, de 13 de abril, por la que se aprueba el Plan General de Contabilidad Pública, BOE No. 102 de 28 de abril. España.
- Navarro, A. (1998). *El control económico en la administración municipal: propuesta de un modelo basado en indicadores*. Valencia: Sindicatura de Comptes.
- Prieto, C. y Robleda, H. (coordinadores) (2006). *Guía para la implantación de un sistema de costes en la Administración Local*. Madrid: FEMP.