

COSTOS DELS SERVEIS OBLIGATORIS. APLICACIÓ DE LA METODOLOGIA
ABC – *ACTIVITY BASED COSTING*: UNA INICIATIVA DE LA FEMP
(*FEDERACIÓN ESPAÑOLA DE MUNICIPIOS Y PROVINCIAS*)

Autor: Xavier Garcia Marimon

Professor titular escola universitària del departament de
Comptabilitat de la Universitat de Barcelona

Membre del grup de treball del projecte d'implantació de costos
en l'administració local del projecte de la *Federación Española
de Municipios y Provincias*

Adreça electrònica: xaviergarcia@ub.edu

Universitat de Barcelona. Departament de comptabilitat

COSTOS DELS SERVEIS OBLIGATORIS. APLICACIÓ DE LA METODOLOGIA ABC – *ACTIVITY BASED COSTING*: UNA INICIATIVA DE LA FEMP (*FEDERACIÓN ESPAÑOLA DE MUNICIPIOS Y PROVINCIAS*)

1. INTRODUCCIÓ

L'objectiu d'aquest treball és el de recollir les pautes utilitzades per a la implantació d'un sistema de costos en ajuntaments que permeti millorar la gestió municipal i l'eficiència dels serveis prestats, així com posar de manifest quina és la situació actual del projecte i quins són els ajuntaments que hi estan adherits.

En primer lloc es recull l'origen i objectius del projecte, amb una justificació de cadascun d'ells i el termini previst per què hi hagi els primers resultats. També s'inclou en aquesta part quins són els ajuntaments i universitats implicades.

En segon lloc, es descriu quina és la metodologia seguida per dur a terme el càlcul de costos dels serveis municipals, explicant les diferents etapes necessàries per a la seva realització: recollida i tractament de la informació, aplicació de la metodologia de càlcul, tractament de la informació i anàlisi de costos per servei.

Paraules clau: costos administració local, comparabilitat, indicadors.

2. IMPLANTACIÓ D'UN SISTEMA DE COSTOS A L'ADMINISTRACIÓ LOCAL

La iniciativa d'establir una metodologia que permeti implantar un sistema de costos a l'administració local parteix de la *Federación Española de Municipios y Provincias* i la *Universidad Pública de Navarra*, en base a un protocol que van signar el 20 de gener de 2003 on es regulen les actuacions a dur a terme en aquest projecte.

Els seus antecedents provenen de l'experiència que la *Universidad Pública de Navarra* ha estat desenvolupant en els ajuntaments de Pamplona i Vitòria, també adherits a aquest projecte. Amb aquesta experiència, aquesta universitat coordina metodològicament i assessora en l'execució del treball a les universitats que hi participen.

Cada ajuntament adherit al projecte té un conveni de col·laboració amb una universitat, normalment de la mateixa àrea geogràfica, a través del qual un equip de la universitat, coordinat per un professor que exerceix d'investigador principal, s'encarrega de la implantació del sistema de costos segons les directrius marcades per la Comissió Coordinadora del projecte. Aquesta comissió està formada per un representant de la *Federación Española de Municipios y Provincias* i un representant de la *Universidad Pública de Navarra* i s'encarrega, entre d'altres, del seguiment del treball que cada universitat i ajuntament estan desenvolupant.

Aquest projecte és obert a tots aquells ajuntaments que desitgin afegir-s'hi, i poden fer-ho adreçant-se a la *Federación Española de Municipios y Provincias*.

Els ajuntaments fundadors d'aquesta iniciativa i que actualment hi participen són: *Barcelona, Gijón, Madrid, Málaga, Pamplona, Sant Cugat del Vallès, Vitoria Gasteiz i València*. Posteriorment, s'han adherit al projecte els ajuntaments d'*Albacete, Avilés i Girona*. Les universitats implicades són les següents: *Universitat de Barcelona, Universidad de Castilla la Mancha, Universidad Complutense de Madrid, Universitat de Girona, Universidad de Málaga, Universidad de Oviedo, Universidad Politécnica de Madrid, Universidad Pública de Navarra i Universitat de València*.

El projecte persegueix tres grans objectius:

1. Implantar un sistema de costos que ajudi a millorar la gestió municipal i l'eficiència dels serveis prestats.
2. Aplicar una metodologia comuna que permeti assolir criteris de comparabilitat de la gestió municipal.
3. Respondre a les resolucions de les Hisendes Locals de la *VIII Asamblea General de la FEMP*, donant cobertura igualment als criteris que han de regir la gestió econòmico-financera continguts en la *Ley de medidas para la modernización del gobierno local*.

El proper mes de setembre de 2005 està previst que conclougui la primera fase d'estudi del projecte, que conformarà l'anàlisi de costos dels serveis prestats en les àrees de serveis socials, recollida, tractament i eliminació de sòlids urbans i esports. Addicionalment, i amb l'objectiu que la comparabilitat sigui objectiva i tingui en

compte les diferents estructures tant organitzatives com d'entorn presents en els diferents ajuntaments, s'ha dissenyat un sistema d'indicadors que permet interpretar adequadament els resultats obtinguts.

2.1. IMPLANTAR UN SISTEMA DE COSTOS QUE AJUDI A MILLORAR LA GESTIÓ MUNICIPAL I L'EFICIÈNCIA DELS SERVEIS PRESTATS

Per poder assolir aquest objectiu, el punt de partida ha estat relacionar la comptabilitat pública de l'ajuntament amb el model de costos, de forma que la relació entre els dos sigui clara i recurrent, per tal de facilitar l'actualització anual del càlcul de costos dels serveis municipals.

Ha estat necessari establir paràmetres que enllacin la codificació orgànica, funcional i econòmica dels capítols de despesa amb els processos que es duen a terme per prestar cada servei, de forma que aquestes despeses quedin assignades a aquests processos.

Per poder fer aquesta vinculació, s'ha definit la *traça del cost de cada servei*, és a dir, cal fer el seguiment a cada factor de cost des que es relaciona amb un centre o programa, fins que arriba a la prestació de servei cap a l'usuari. Per definir aquesta traça del cost, s'utilitza el sistema de costos basat en les activitats. D'aquesta manera s'assoleixen els següents aspectes:

- a) Conèixer els costos directes. Havent fet el seguiment de cada factor de cost, aquests es relacionen amb el servei que s'està prestant. Els costos directes representen els costos rellevants per prendre decisions relatives a aquell servei concret.
- b) Imputar els costos totals. No només els costos directes aniran a parar al cost del servei, sinó també els costos indirectes. D'aquesta forma es tenen dades suficients que ajuden a fixar, si s'escau, les taxes o preus públics, a banda de complir els requisits legals.
- c) Assignar, de forma raonada, el cost dels recursos utilitzats per prestar un servei. D'aquesta manera, no només els costos vinculats amb el programa o àrea que té encarregada la gestió, sinó també els consums procedents d'altres àrees acabaran anant a formar part del cost del servei, gràcies a la traça del cost. Així, en el cost del servei també s'inclouran costos derivats i costos transversals.

2.2. APLICAR UNA METODOLOGIA COMUNA QUE PERMETI ASSOLIR CRITERIS DE COMPARABILITAT DE LA GESTIÓ MUNICIPAL

Implantar un sistema de costos és el primer dels objectius del projecte i satisfà una de les necessitats o mancances que poden tenir els ajuntaments vinculats. No obstant, ja en algun cas tenien establerts sistemes de càlcul de costos. Ara bé, els sistemes existents en els ajuntaments eren propis i particulars de cadascun d'ells. Això vol dir que, si es pretenia comparar els costos d'un mateix servei entre diferents ajuntaments, aquesta comparabilitat no podia fer-se, ja que les metodologies emprades per a calcular-lo eren bastant diferents.

Per tal de suprimir aquesta mancança i donar resposta a la necessitat de comparabilitat, el projecte ha definit una metodologia de càlcul comuna per a tots els ajuntaments, de forma que quedin establerts criteris d'homogeneïtat fonamentats en la gestió, anant més enllà de la codificació funcional, ja que aquesta pot induir a errors donada l'heterogeneïtat existent en l'estructura organitzativa municipal dels diferents ajuntaments adscrits al projecte.

Per poder dur a terme aquesta comparabilitat, es fa necessari establir un catàleg consensuat d'indicadors que permetin posar de manifest les diferents estructures organitzatives sobre les que s'assenten les prestacions dels serveis municipals, així com les característiques diferencials que conformen el marc de referència on es desenvolupa aquesta prestació.

La selecció d'indicadors s'ha plantejat tenint com a objectiu aquesta comparabilitat, de forma que permeti una correcta interpretació dels resultats obtinguts en el projecte. S'ha establert una classificació en tres grans grups d'indicadors:

- a) Indicadors d'entorn. Aquest grup d'indicadors pretén especificar de forma clara quines són les condicions sota les quals s'han d'interpretar tant els resultats de costos com la resta d'indicadors proposats, posant de manifest les característiques i particularitats de la ciutat on es presten els serveis.
- b) Indicadors econòmics. En aquest grup s'inclouen tant els indicadors de pressupost com els indicadors de costos. Els de pressupost pretenen interpretar partides, proporcions i índexs que possibilitin avaluar la gestió de naturalesa pressupostària, i

estan correlacionats amb els indicadors de costos, que pretenen representar el consum de recursos derivat de la gestió dels serveis prestats per l'ajuntament, per tal de contribuir a l'evolució de la seva eficiència.

- c) Indicadors d'activitat. Des de la perspectiva del ciutadà com a "client", aquests indicadors pretenen mesurar i avaluar el grau de satisfacció dels beneficiaris dels serveis, així com la incidència dels serveis sobre l'àmbit d'influència de l'ajuntament.

2.3. LA VIII ASAMBLEA GENERAL DE LA FEMP I LA LEY DE MEDIDAS PARA LA MODERNIZACIÓN DEL GOBERNO LOCAL

A la VIII Asamblea General de la FEMP que va tenir lloc els dies 21, 22 i 23 de novembre de 2003 a Madrid, en l'apartat relatiu a Hisendes Locals es van acordar trenta-tres resolucions relatives al finançament local, als mecanismes de control de l'eficiència i eficàcia de la despesa pública, (introduïts per la *Ley General de Estabilidad Presupuestaria*) i la millora de la gestió dels Ens Locals.

D'aquestes trenta-tres resolucions, tres principalment afecten a l'àmbit del projecte:

OCTAVA.- Introducir medidas para mejorar la gestión de los ingresos de derecho público locales. Es de gran trascendencia simplificar la gestión de los ingresos municipales para conseguir, entre otras cosas, reducir los costes de gestión y recaudación, facilitar el cumplimiento de los deberes de los ciudadanos y mejorar la comunicación de la Administración con los mismos.

VIGÉSIMO TERCERA.- Disponer de información estadística suficiente de la Administración local globalmente considerada para la toma de decisiones debe ser una de las actuaciones prioritarias. Por este motivo se deberá negociar con el Gobierno del Estado Español la realización y posterior difusión de un catálogo de estudios, bases de datos e informes sobre economía local. En concreto deberá realizarse un informe anual en el que se recoja el coste de los servicios que prestan las Corporaciones Locales, así como la elaboración de un estudio de los beneficios y costes de las ciudades españolas. Ambos estudios facilitarán un conocimiento más aproximado de la realidad local y la oportunidad de introducir mejoras en su gestión.

En línea con el anterior objetivo se propone extender a todo el ámbito de la Administración Local la realización y adopción de un sistema unificado de imputación de costes basados en las actividades.

VIGÉSIMO NOVENA.- Entendiendo que la implantación de un sistema de gestión de la calidad debe estar asociado desde su comienzo a un sistema de información que, a través de indicadores, permita medir el progreso en la mejora de los servicios prestados, la FEMP impulsará actuaciones tendentes a la definición adecuada de un Sistema de información sobre costes de la calidad de los servicios, que signifiquen un ahorro en las Haciendas Locales, sin merma de los servicios prestados a los ciudadanos.

D'altra banda, la *Ley 57/2003*, de 16 de desembre, *de medidas para la modernización del gobierno local* en el seu capítol III, de gestió econòmico-financera, preveu en l'article 133, apartat e) el següent:

e) Introducción de la exigencia del seguimiento de los costes de los servicios.

Així doncs, amb la consecució del primer objectiu del projecte s'aconseguiria també donar resposta a les necessitats plantejades tant per les resolucions de l'assemblea com per l'exigència incorporada en aquesta llei.

3. CÀLCUL DE COSTOS DELS SERVEIS MUNICIPALS

Per poder dur a terme la implantació de costos, la metodologia de treball emprada planteja quatre etapes de treball diferenciades, que són les següents:

1. Recollida i tractament de la informació
2. Aplicació de la metodologia de càlcul de costos
3. Tractament de la informació
4. Anàlisi dels costos per servei

3.1. RECOLLIDA I TRACTAMENT DE LA INFORMACIÓ

En aquesta primera fase la tasca duta a terme ha estat realitzada a partir de les reunions amb les persones vinculades amb la prestació dels diferents serveis. En aquest sentit, la implicació i el fet de fer partícips del projecte als diferents gestors dels serveis és bàsic per a una adequada recollida d'informació i viabilitat del projecte.

Inicialment, s'ha dut a terme una reunió de contacte on totes les parts implicades posen de manifest els objectius i finalitats del projecte, per una banda, i les prestacions i serveis que s'estan oferint des de l'àmbit analitzat, per l'altra.

A partir d'aquí, es va entrant en detall en els diferents aspectes dels serveis que es presten, identificant quins factors de cost són utilitzats, quina és la seva traça, i quins són els indicadors i paràmetres materials que permetran tant relacionar-lo amb el servei com mesurar la quantitat de serveis prestats.

Posteriorment, s'elabora el mapa d'activitats de l'àmbit i es van perfilant, amb les reunions que siguin convenientes, quins són els matisos i condicionants que poden haver quedat sense identificar, entrevistant-se amb les persones més estretament relacionades amb la prestació del servei.

Finalment, cal anar a buscar la informació econòmica que s'extreu de la comptabilitat pública per tal de relacionar els paràmetres econòmics amb els paràmetres tècnics obtinguts prèviament.

3.2. APLICACIÓ DE LA METODOLOGIA DE CàLCUL DE COSTOS

Tal i com s'ha indicat anteriorment, el projecte parteix del desenvolupament d'una metodologia de càlcul basada en el sistema de costos basats en les activitats, sobre la qual es fonamenten els resultats obtinguts. Simultàniament al càlcul, classificarem els costos en tres nivells diferenciats, que tindran diferents criteris d'imputació al servei prestat:

- a) Costos de recolzament o Costos de tecnoestructura. L'estructura orgànica dels ajuntaments no ajuda a fer una imputació coherent dels costos als serveis. Si s'analitza aquesta estructura com funciona, en molts casos, és molt difícil establir una relació entre un programa o centre de cost i els serveis que es donen als ciutadans. No obstant, aquests centres formen part de l'estructura i, per tant, són imprescindibles per a una adequada prestació dels serveis.
- b) Costos de gestió administrativa. Per altra banda, cal tenir en compte que en un àmbit concret es presta, habitualment, més d'un servei. Així, relacionar els costos del programa responsable de l'execució d'aquests serveis planteja serioses dificultats per

identificar quins consums són els que s'han d'imputar a cada servei. A més, pot passar que els costos d'administració i gestió no depenguin només d'un sol àmbit, fet que encara fa més difícil relacionar el factor de cost amb el servei prestat. A aquest grup els anomenarem:

- c) Costos directes. Els costos que es poden relacionar de forma clara amb el servei prestat, a partir de la traça de cost.

Per poder fer la imputació de costos a les diferents activitats s'ha dut a terme el procediment que es detalla a continuació:

1. Definició de procés. En primer lloc, és necessari delimitar l'àrea d'anàlisi. Aquestes abarquen des de l'àmbit més general, definit com a procés, fins a l'àmbit més concret, definit com a tasca. Un cop delimitat un àmbit, aquest s'anirà desmembrant en tants subnivells com sigui necessari per tal de dur a terme una anàlisi exhaustiva de costos de les diferents prestacions i serveis oferts per aquest.

2. Identificació i delimitació dels subprocessos. En segon lloc, cal identificar quins són els serveis i prestacions donats per l'àrea (procés) i quins són els subprocessos en què es desglossa, amb l'objecte de delimitar si la relació entre el subprocés i els serveis o prestacions és única o bé si cal desglossar-los per a una millor anàlisi de costos.

En el primer cas, si la relació és única, obtenir el cost de la prestació o servei no fa necessari aplicar la metodologia basada en activitats. El sistema de costos a utilitzar, en aquest cas, és un model de costos complets, i permet determinar el cost unitari del servei calculant el quocient entre el cost acumulat en el subprocés i el nombre de serveis prestats durant un període determinat.

En el segon cas, caldrà definir el mapa d'activitats del subprocés per poder calcular el cost del servei o prestació donada.

3. Disseny del mapa d'activitats del subprocés. En aquells casos on el subprocés es ramifica en més d'un servei o prestació, és necessari definir quines són les activitats i tasques que es duen a terme, de forma que a partir d'aquestes tasques i activitats es pugui fer el seguiment de quins són els recursos consumits i, per tant, el càlcul de costos del servei o prestació donat.

4. Informació de caràcter econòmic. Per poder valorar el cost del servei o prestació és necessari valorar el consum dels recursos utilitzats. Aquesta informació econòmica gira bàsicament sobre quatre conceptes: despeses de personal, despeses corrents, immobilitzat utilitzat i prestacions directes. Les despeses de personal acostumen a ser

el recurs més important, ja que normalment és l'element més utilitzat en la prestació del servei. En aquells subprocessos, activitats i tasques on la intervenció del personal no és exclusiva, suposa una major col·laboració per part dels recursos humans del procés, per tal de concretar tant la desagregació de les seves funcions com el temps necessari per a la seva execució.

5. Dades estadístiques del servei o prestació. Un cop identificat i valorat quin ha estat el consum de recursos, aquests es distribueixen entre el nombre de serveis o prestacions donades, per tal d'obtenir-ne la seva valoració unitària.
6. Imputació de costos directes. En els casos on la relació entre prestació o servei i subprocés és única, no caldrà detallar els consums de recursos per part de cadascuna de les activitats que es duen a terme, sinó que podrem calcular el cost directe de la prestació o servei dividint el cost directe de tots els consums entre el nombre de serveis o prestacions donades.

En el cas més complex, cal assignar a cada activitat els recursos consumits, obtenint en un primer moment el cost de cada activitat duta a terme en el subprocés. Posteriorment, podrem calcular el cost de la prestació o servei com a resultat de l'acumulació del cost de les diferents activitats que han estat necessàries de realitzar per dur-lo a terme.

7. Imputació dels costos indirectes. Després de calcular els costos directes a la prestació o servei, manquen per afegir al cost final els recursos, tant de direcció i administració dels diferents subprocessos (costos de gestió administrativa), com dels processos de recolzament institucional (costos de tecnoestructura). Aquests costos s'afegiran d'acord a una taxa proporcional al cost propi que tingui el subprocés.

3.3. TRACTAMENT DE LA INFORMACIÓ

Les possibilitats tècniques per al tractament de la informació dependran de la voluntat de cada ajuntament a l'hora d'implantar el sistema. No obstant, el projecte planteja aquest tractament a partir de fulls de càlcul, de forma que el traspàs de la informació als sistemes d'informació que tingui implantats cada ajuntament pugui fer-se de la forma més fàcil possible.

La realitat existent aquí és diversa, i va des de la integració dins el sistema informàtic existent en determinats ajuntaments, cosa que automatitza considerablement la captació d'informació, sobretot de la comptabilitat pública, fins a la conversió dels fulls de càlcul

en bases de dades d'introducció manual o semiautomatitzada, que permet la relació amb altres sistemes d'informació ja existents en l'entitat.

3.4. ANÀLISI DELS COSTOS PER SERVEI

Aquesta darrera etapa vol recollir i sintetitzar tot el procés de càlcul dut a terme i presentar les dades obtingudes. S'estructura de la forma següent:

- a) Descripció dels serveis regulats en l'ordenança o norma que correspongui. En aquest apartat es descriuen quins són els serveis que es presten des de l'àrea o àmbit analitzat, de forma que quedin descrits de forma clara per tal que es pugui comprendre el posterior càlcul de costos realitzat. Així mateix, també ha de permetre detectar canvis en la forma de prestar el servei de forma ràpida, per tal que es pugui adaptar la metodologia de càlcul a la nova realitat.
- b) Explicació de la metodologia i procedència de les dades utilitzades per a l'obtenció dels resultats. La forma com s'ha fet el càlcul i d'on s'han obtingut les dades ha de quedar clarament explicitat, ja que d'aquesta manera les actualitzacions any rere any no han de suposar cap problema, així com les modificacions que s'hagin de dur a terme pel fet que la forma de prestar el servei hagi variat.
- c) Particularitats de l'aplicació de la metodologia de costos. Aquelles situacions o aquells elements que surtin de la normalitat definida com a general en la metodologia han de quedar recollits per tal que se'n pugui fer una anàlisi concreta.
- d) Referència a les dades numèriques relativa als costos dels serveis. Les dades que s'obtinguin com a costos calculats, ha de quedar clar d'on provenen i com s'han generat, de forma que pugui ser entenedor per a qualsevol gestor que vulgui analitzar la seva tasca.

4. REFERÈNCIES BIBLIOGRÀFIQUES

LLEI 57/2003, de 16 de desembre, de *Medidas urgentes para la mejora del gobierno local*. BOE 17 de desembre de 2003.

RESOLUCIONES DE LA VIII ASAMBLEA GENERAL DE LA FEMP (2003). Madrid, 21, 22 i 23 de novembre. www.femp.es/index.php/femp/content/download/518/4339/file/VII_Asamblea.pdf