

Gestión de costos en entes públicos

XI CONGRESO INTERNACIONAL DE COSTES Y GESTIÓN

**XXXII CONGRESO ARGENTINO DE PROFESORES
UNIVERSITARIOS DE COSTOS**

**CÁLCULO DE COSTES E INDICADORES DE GESTIÓN EN
SERVICIOS MUNICIPALES. EL PROYECTO FEMP: PASADO,
PRESENTE Y FUTURO**

Tipificación: Conclusiones o avances de proyectos de investigación

Autores

**Daniel Carrasco Díaz (Universidad de Málaga, España)
Dionisio Buendía Carrillo (Universidad de Granada, España)
Virginia Llorente Muñoz (Universidad de Málaga, España)**

Institución: AED - ACODI

Trelew – Patagonia Argentina, Septiembre de 2009

**XI CONGRESO INTERNACIONAL DE COSTES Y GESTIÓN
XXXII CONGRESO ARGENTINO DE PROFESORES UNIVERSITARIOS DE COSTOS**

**CÁLCULO DE COSTES E INDICADORES DE GESTIÓN EN SERVICIOS
MUNICIPALES. EL PROYECTO FEMP: PASADO, PRESENTE Y FUTURO**

Tipificación: Conclusiones o avances de proyectos de investigación

RESUMEN

En los momentos actuales de crisis mundial en la que nos encontramos resulta de crucial importancia el que determinadas organizaciones se doten de sistemas de información que apoyen la toma de decisiones para una gestión más eficiente de los recursos de que disponen para desarrollar su actividad. Si lo anterior se traslada al sector público y en especial al sector público local que, además de necesitar dicho sistema de información desde una perspectiva legal para la fijación de tasas y precios públicos, ha visto reducido sus ingresos de forma alarmante, la afirmación inicial toma mayor trascendencia, sobre todo si dichas organizaciones quieren mantener un determinado nivel de servicios.

Tomando como base lo anterior, los autores del trabajo pretendemos explicar nuestra experiencia y expectativas en un proyecto que, auspiciado por la Federación Española de Municipios y Provincias, consiste en el diseño e implantación de un Sistema de Costes e Indicadores de Gestión en la Administración Local Española.

1. Introducción.

En los momentos actuales de crisis mundial, resulta de crucial importancia que determinadas organizaciones se doten de sistemas de información económica para la gestión que, entre otros objetivos, apoyen la toma de decisiones encaminada a lograr un uso lo más eficiente posible de sus recursos.

Si trasladamos la anterior afirmación al sector público y más concretamente al sector público local español que, además de necesitar dicho sistema de información desde una perspectiva legal, como por ejemplo para la fijación de tasas y precios públicos¹⁰¹, ha visto reducido sus ingresos de forma alarmante por, entre otras causas, la crisis del sector de la construcción, la afirmación inicial toma mayor trascendencia, sobre todo si dichas organizaciones quieren mantener un determinado nivel de prestación de servicios.

Así, si nos centramos en un ámbito geográfico concreto como es España y un tipo de organización como es el sector público local, en las siguientes páginas expondremos la experiencia de los autores en el diseño e implantación de sistemas de información económica en este tipo de entidades. Todo ello enmarcado en lo que a partir de ahora denominaremos “proyecto FEMP de cálculo de costes e indicadores de gestión en la administración local española”.

Sin embargo, como paso previo, creemos conveniente esbozar brevemente cuales han sido las experiencias sobre cálculo de costes habidas en España.

La primera de ellas, la podemos situar en el Manual de Contabilidad de Costes para las Corporaciones Locales, publicado en 1976 por el entonces Instituto de Estudios de la Administración Local. Este Manual trataba de ser una guía clara para quien se enfrentara por primera vez a la difícil tarea de determinar los costes de los servicios de una Corporación Local. Sin embargo, no se tenía potestad para imponer a las distintos Entes Locales la determinación de costes, por lo que lo único que se podía hacer era indicar que si las Corporaciones determinaban costes, lo hicieran con arreglo a las normas del Manual, al objeto de presentar de forma homogénea sus resultados a efectos de comparación.

Otra experiencia digna de mención, aunque no llegó a aplicarse en la práctica, fue el derogado Grupo IX del Plan General de Contabilidad Pública de 1983, que trataba de representar el proceso interno de circulación de valores generado en el seno de las micrournidades económicas a las que se aplicara. En un principio serían el Subsector Estado y sus Organismos Autónomos administrativos, optándose, de esta forma, por los entes de ámbito estatal que se integran en sector de las Administraciones Públicas, según terminología de Contabilidad Nacional. Posteriormente, se trataría de extender, realizadas las oportunas adaptaciones previas, al resto de entes de naturaleza comercial, industrial y financiera.

Asimismo, hubo otras experiencias en nuestro país (período 1987–1993) en el que se intentaron implantar modelos de costes puntuales en determinados organismos que manifestaran su interés en contar con una contabilidad analítica. Así podemos citar, a modo de ejemplo, las experiencias realizadas en el Ministerio de Hacienda, en el Instituto Tecnológico Geominero de España, en el Boletín Oficial del Estado, etc.

¹⁰¹ Ver Buendía-Carrillo (2000).

Por su parte, en el período 1994-2004 hay que destacar el Proyecto CANOA (Contabilidad Analítica Normalizada para Organismos Autónomos) desarrollado por la IGAE (Intervención General de la Administración del Estado) que es definido como "la implantación en el ámbito de la Administración Institucional del Estado de Sistemas de Contabilidad Analítica que, en unión de otros sistemas de información, faciliten la gestión de las organizaciones encuadradas en este subsector de las Administraciones Públicas, poniendo de manifiesto el grado de eficiencia con que es llevada a cabo esa gestión y suministrando los outputs de información necesarios a los distintos niveles de responsabilidad para la adopción de las decisiones que estimen oportunas" [IGAE, 1994: 159-160]. Este modelo, en comparación con los modelos precedentes y sin perder de vista la perspectiva legal, considera al sistema de costes como un instrumento que trata de satisfacer las demandas informativas de los usuarios internos, apreciándose, por tanto, una mayor preocupación en la apertura del camino a la modernización de la gestión de las Administraciones Públicas.

El ámbito de aplicación concebido en el Proyecto CANOA es la Administración Institucional, por tanto, la experiencia de su aplicación se ha centrado fundamentalmente en dicho ámbito, incluyendo alguna experiencia en la Universidad materializada en el proyecto ESCUDO. De cualquier modo, dicha experiencia ha sido escasa y muy variopinta, sin que tampoco podamos hablar de un rotundo fracaso. Sin embargo, lo cierto es que poco a poco las Administraciones Públicas se están concienciando de aplicar, cada una a su manera, los elementos básicos contenidos en el Proyecto CANOA, aunque sea en su versión más libre.

Por último, en el año 2005 y tomando como base el citado Proyecto CANOA, la IGAE publicó un documento denominado "Principios Generales sobre Contabilidad Analítica de las Administraciones Públicas" que en palabras de sus autores "tiene por objeto establecer una serie de normas y criterios generales que permitan diseñar un marco de referencia general en la implantación de Sistemas de Contabilidad Analítica en este sector".

A nivel internacional, si bien destacan los trabajos realizados en Canadá, Nueva Zelanda o Australia por sus gobiernos en diversas esferas del sector público, resaltamos los trabajos que en el ámbito del gobierno local realiza la *Audit Commission* inglesa por su nivel de implantación y general aceptación y el trabajo denominado "Perspectives on Cost Accounting for Governments" publicado por el *Public Sector Committee (PSC) of the International Federation of Accountants (IFAC)* por tratarse de una serie de recomendaciones para aquellos agentes que, en sus respectivos países, quieran utilizar el potencial informativo que genera la contabilidad de costes.

Los trabajos mencionados buscan, entre otros objetivos, dos que consideramos fundamentales. Por un lado, la obtención de información siguiendo una metodología común que permita obtener datos homogéneos que posibiliten alcanzar el segundo objetivo, consistente en la comparabilidad de la información generada por distintos entes que presten servicios similares, que permitan la aplicación, entre otras, de técnicas de benchmarking, cuestión que resulta complicada en el sector público y especialmente en el ámbito de los denominados servicios puros que no encuentran su referente en el ámbito privado.

2. Objetivos y usuarios del proyecto FEMP.

La Federación Española de Municipios y Provincias (FEMP)¹⁰² puso en marcha en 2003 una experiencia novedosa en el ámbito de la administración local española consistente en el diseño e implantación de un sistema de cálculo de costes e indicadores de gestión en determinados ayuntamientos españoles. A dicha experiencia nos referiremos en el texto como “Proyecto FEMP de cálculo de costes e indicadores de gestión en la administración local española” o simplemente como “Proyecto FEMP”.

Los propósitos generales del Proyecto FEMP se pueden sintetizar en los siguientes:

- Diseñar e implantar un modelo de cálculo de costes que ayude a mejorar la gestión municipal y la eficiencia de los servicios prestados.
- Aplicación de una metodología de cálculo común para alcanzar la suficiente comparabilidad entre los costes de los servicios prestados por diferentes ayuntamientos.
- Diseño de una aplicación informática que permita el cálculo sistemático y continuado en el tiempo del coste de los servicios.
- Elaboración de una batería de indicadores de gestión consensuada que permita lograr la comparabilidad entre los distintos ayuntamientos adheridos al Proyecto.

Por tanto, los objetivos de este Proyecto se han vertebrado en torno a la implantación de un sistema de costes e indicadores de gestión en la administración local española que contribuya a la mejora de la gestión pública local. Se pretende, en el marco de la doctrina de la *New Public Management*, generar una sistemática de elaboración de información para la gestión, que sea útil para los usuarios (gestores, gobernantes, ciudadanos e instituciones tales como los órganos de control externo) facilitando la toma de decisiones y la rendición de cuentas.

Para conseguir estos objetivos ha sido necesario, en primer lugar, mejorar la metodología del cálculo del costes de los servicios municipales. El marco conceptual de esta metodología se fundamenta en el paradigma de la utilidad de la información que se plasma en el diseño de un sistema de costes analíticos. Este sistema aporta ventajas en su aplicación frente a los tradicionalmente empleados, por cuanto prescinde del cálculo de costes globales poco representativos de la estructura real de consumos de recursos por los servicios municipales prestados y consigue calcular costes unitarios útiles para la toma de decisiones. Así, la imputación de costes se ha llevado a cabo en base al siguiente procedimiento, cuyas etapas desglosamos a continuación:

- Se identifican las diferentes prestaciones ofrecidas por cada Área de Gobierno. Tratamos de contestar a la pregunta ¿para qué ha consumido, con qué finalidad ha consumido el Área?.
- Una vez identificadas estas prestaciones, se define el conjunto de actividades

¹⁰² La Federación Española de Municipios y Provincias (FEMP) es una Asociación de Entidades Locales que agrupa Ayuntamientos, Diputaciones, Consejos y Cabildos Insulares, en total más de 6.900 municipios españoles.

Esta Federación quedó constituida al amparo de lo dispuesto en la Disposición Adicional Quinta de la Ley 7/1985, de 2 de abril, Reguladora de las Bases de Régimen Local y fue declarada como Asociación de Utilidad Pública mediante Acuerdo de Consejo de Ministros de 26 de junio de 1985. Además, es la Sección Española del Consejo de Municipios y Regiones de Europa (CMRE) y sede oficial de la Organización Iberoamericana de Cooperación Intermunicipal (OICI).

- necesarias para la provisión del correspondiente servicio y se elabora su traza de coste. Se pretende dar respuesta a la pregunta ¿quién consume en el Área?.
- A continuación, tomando como base las actividades definidas previamente, se estudian cuáles son los recursos asociados a cada prestación. A este respecto, se diferencian los costes presupuestarios -formados básicamente por las partidas integradas dentro del presupuesto de gastos en el capítulo 1, de personal, y en los capítulos 2 y 4, de gastos y transferencias corrientes respectivamente- de los costes extrapresupuestarios integrados básicamente por la amortización representativa del valor del consumo de inmovilizado. Con relación al capítulo 1 de personal, distinguimos básicamente entre el personal que presta sus servicios de forma exclusiva en una prestación y que, por tanto, afecta su coste por completo a dicha prestación, del personal que, por el contrario, dedica su tiempo a distintas prestaciones y cuyo coste hay que distribuir entre las prestaciones beneficiarias tomando como base alguna variable de reparto, concretamente el tiempo de dedicación. Las partidas integradas en los capítulos 2 y 4 presentan igualmente la dificultad, a la hora de imputar su importe, de que sean compartidas por más de una prestación y por tanto, al igual que ocurría con el personal, hay que buscar alguna variable de reparto. Con relación a los costes extrapresupuestarios, el documento que deberíamos tomar como referencia sería lógicamente el inventario de los elementos inmovilizados integrantes del Área. Respondemos a la pregunta ¿en qué gasta o qué consume el Área?.
 - Seguidamente se determina el volumen anual de servicios de cada prestación, eligiendo para cada una la variable que se considere más idónea para calcular, en su caso, el coste unitario de la prestación.

Con la implantación del sistema propuesto, siguiendo el modelo que recoge los protocolos de cálculo de los costes unitarios de las prestaciones, se ha logrado alcanzar otra meta: comparar, con la mayor objetividad posible, los costes de esas prestaciones teniendo en cuenta las diferentes estructuras organizativas de los ayuntamientos adheridos al Proyecto.

Otro de los objetivos alcanzados, ha sido complementar la implantación del sistema de costes propuesto, con la elaboración de un catálogo de indicadores de gestión (de actividad, presupuestarios y de entorno), que representa un importante valor añadido del proyecto, poniendo así a disposición de los gestores municipales, una información adicional de gran utilidad para conocer con más objetividad la compleja realidad de la gestión municipal y completar el sistema contable de las administraciones locales españolas. El proceso que se ha seguido para establecer el catálogo de indicadores, se asienta en la elaboración de una metodología explicativa que asegure la verificabilidad y fiabilidad de la definición, contenido y cálculo de cada uno de los indicadores consensuados con los gestores, con el objeto de evitar, en su caso, la interpretación perversa de los valores alcanzados de esos indicadores.

Los principales destinatarios del sistema de costes e indicadores, desde la primera concepción del Proyecto, han sido los gestores de las administraciones locales, ya que el Proyecto se basa en el desarrollo de una herramienta que les ayude a mejorar la gestión y a racionalizar el consumo de recursos necesarios para la prestación de los servicios.

Nos referimos tanto a los gestores directos, esto es, los responsables inmediatos de los servicios como a los directores de las áreas en la que se estructura la organización de las prestaciones y también a los gestores institucionales cuyas decisiones político-estratégicas precisan del soporte de información sobre la gestión municipal que esté respaldada por la aplicación de herramientas fundamentadas en los costes y los indicadores. Además, es evidente que si se pone al alcance del gestor, sea cual sea el

lugar que éste ocupe en la organización de la institución local, un sistema de costes complementado con indicadores de gestión con los que se identifica y le ofrece confianza, se sentirá respaldado para mejorar la transparencia en la toma de decisiones y transmitir información sobre su gestión.

Para ello, se ha diseñado un sistema de costes fácilmente entendible por cualquier usuario, fundamentado en la traza del coste que refleja el itinerario de los recursos consumidos por la prestación del servicio cuyo coste es objeto de cálculo. Este sistema aporta por ello simplicidad y no ofrece dificultades para su comprensión ya que se concibe desde y para el gestor, de ahí que su participación en el diseño de la traza del coste y, sobretodo, en la recogida de la información para su implantación sean fundamentales, si nos referimos al gestor directo, pero también para impulsar la implantación del sistema si se trata de los gestores situados en la dirección de la política de gestión municipal. La contribución del gestor a implantar el sistema de costes e indicadores, asegura su participación y también su motivación para actualizar en años posteriores el sistema implantado. Se logra así disponer de una información multipropósito que ayuda a:

- Mejorar el cálculo, en su caso, de costes unitarios por prestación, al tratarse de un sistema analítico específicamente pensado para dar respuesta a ese cálculo en el ámbito de la compleja estructura organizativa de los ayuntamientos.
- Ofrecer, a través del diseño de los procesos y del mapa de actividades de éstos, una visión del volumen de actividad del ayuntamiento de gran interés para mejorar la eficiencia en la gestión de los servicios y contribuir a implantar, por ejemplo, programas de calidad y por supuesto a elaborar un cuadro de mando integral con contenido estratégico bien definido sobre costes e indicadores de gestión. De este modo, el conjunto de procesos con sus actividades permiten un conocimiento claro de la gestión para, en base a este conocimiento, emprender actuaciones de redistribución o de racionalización de los recursos consumidos. Este valor añadido que aporta el sistema de costes que hemos implantado ha estado siempre ausente de los sistemas tradicionalmente empleados para calcular el coste de los servicios municipales.

3. El proyecto FEMP. Primera etapa.

En el desarrollo del Proyecto colaboran tres instituciones, cuales son: la propia FEMP impulsora del Proyecto, los ayuntamientos adheridos al mismo y las universidades territoriales que colaboran en la implantación del modelo de costes e indicadores con sus respectivos ayuntamientos, de acuerdo con un protocolo de colaboración.

Al Proyecto, iniciado en mayo 2003, bajo la coordinación de D. Carlos Prieto Martín (Federación Española de Municipios y Provincias y coordinador de la red de ayuntamientos) y D. Helio Robleda Cabezas (Universidad Pública de Navarra y coordinador de la red de universidades), se adhirieron en una primera fase 11 ayuntamientos que firmaron protocolos de colaboración con 9 universidades, como muestra la tabla siguiente.

Tabla 1. Ayuntamientos y Universidades adheridos al Proyecto FEMP.

AYUNTAMIENTO	UNIVERSIDAD
■ Albacete	■ Universidad de Castilla – La Mancha
■ Avilés	■ Universidad de Oviedo
■ Barcelona	■ Universitat de Barcelona
■ Gijón	■ Universidad de Oviedo
■ Girona	■ Universitat de Girona
■ Málaga	■ Universidad de Málaga
■ Madrid	■ Universidad Complutense de Madrid ■ Universidad Politécnica de Madrid
■ Pamplona	■ Universidad Pública de Navarra
■ San Cugat del Vallés	■ Universitat de Barcelona
■ Valencia	■ Universidad de Valencia
■ Vitoria	■ Universidad Pública de Navarra

En cada universidad un equipo de profesores universitarios expertos en contabilidad pública y de costes, desarrolla el modelo base para su implementación en su correspondiente ayuntamiento. Para este modelo se usa una metodología común fundamentada en el análisis de los procesos de gestión de los servicios y la asignación de los consumos de recursos a los mismos, teniendo en cuenta, lógicamente, la incidencia de la estructura organizativa de cada ayuntamiento en la prestación de los respectivos servicios.

Todo ello dio lugar a la creación de una red de ayuntamientos (comisión de seguimiento), integrados por los que se encuentran adheridos al Proyecto, y otra de universidades, integradas por las universidades con las que se hubiera firmado el convenio de

colaboración. Dichas redes se reúnen por separado para tratar temas directamente relacionados con el Proyecto. Concretamente, la red de ayuntamientos trata temas relacionados con la marcha del Proyecto, cumplimiento de objetivos, acciones estratégicas sobre servicios a estudiar, propuesta de mejoras, etc. Por su parte, la red de universidades trata temas relativos fundamentalmente a metodología empleada, problemas de obtención de información, validación de los datos, propuesta de mejoras, marcha del Proyecto, internacionalización académica del proyecto, etc. Finalmente hay una reunión conjunta de las dos redes al objeto de poner temas en común, relacionados fundamentalmente con la validación de los datos obtenidos y con la estrategia a seguir.

En esta primera fase se abordó el estudio de costes e indicadores de gestión para los servicios municipales de:

- Servicios Sociales
- Deportes
- Recogida, tratamiento y eliminación de residuos sólidos urbanos.
- Licencias urbanísticas.

Para ello se elaboraron una serie de Documentos de Trabajo sobre cada uno de los servicios, al objeto de que la información obtenida alcanzase el máximo grado de homogeneidad posible, para que de esta manera se cumpliera con el objetivo de la comparabilidad entre ayuntamientos. La estructura de estos documentos responde, de manera general, al siguiente esquema:

- Descripción y acotación del servicio analizado.
- Trazas de costes, mapa de actividades y asignación de recursos a los procesos de los distintos servicios.
- Metodología sobre costes a aplicar.
- Descripción y aclaraciones de los indicadores a calcular. En este sentido, se calculan indicadores de actividad, indicadores presupuestarios, indicadores de costes e indicadores de entorno que ayuden a interpretar los anteriores.

La elaboración de cada documento se ha realizado con la colaboración directa de los gestores y responsables de los distintos servicios. Así, se crea una comisión mixta ayuntamientos-universidades que es la encargada de redactar y dar el visto bueno al documento de trabajo definitivo. Dicha comisión está formada, para cada servicio, por los responsables del mismo en cada ayuntamiento adherido, así como por cuatro profesores pertenecientes a las distintas universidades participantes en el Proyecto. Lógicamente, estos Documentos de Trabajo se han ido perfeccionando para conseguir alcanzar una mayor homogeneidad en la obtención de la información y, por tanto, para acercarse en la medida de lo posible al objetivo de la comparabilidad de la información.

Tomando como base los Documentos de Trabajo elaborados para los 3 servicios iniciales¹⁰³ a los que hacemos referencia, la FEMP editó en 2006 la publicación denominada “Guía para la implantación de un sistema de costes en la Administración Local”. Dicha guía se encuentra, además, disponible¹⁰⁴ en la web de la FEMP para que los ayuntamientos no adheridos al Proyecto puedan, si lo estiman conveniente, seguir la metodología empleada por la FEMP en el cálculo de costes e indicadores.

¹⁰³ El servicio de licencias urbanísticas se incorporó al proyecto al final de esta primera fase, por lo que no entró a formar parte de esta Guía.

¹⁰⁴ http://www.femp.es/index.php/femp/content/download/5065/42978/file/Guia_Implant.pdf

Como resultados positivos de esta primera fase, podemos destacar las siguientes:

- Los ayuntamientos adheridos al Proyecto cuentan, para los ejercicios 2005 y 2006, con una batería importante de indicadores de gestión con los que poder compararse tanto desde un punto de vista espacial (con otros ayuntamientos) como temporal (con ellos mismos a lo largo de los 2 ejercicios), y, de esta manera, poder sacar conclusiones interesantes con respecto a la gestión de sus servicios. Ello, además, ha implicado el que se tenga que perfeccionar el sistema de generación de información para la obtención de los datos primarios necesarios para la elaboración de la información sobre costes y para la formulación de los distintos indicadores de gestión.
- Con respecto a los gestores de los servicios tratados, el hecho de que se creara por primera vez y para cada servicio una red informal de ayuntamientos en la que se intercambian problemas y soluciones relativos al quehacer diario de sus servicios.
- Con respecto al grupo de universidades, la creación de un grupo de investigación denominado “Grupo interuniversitario de investigación en gestión pública” formado por más de 30 profesores universitarios pertenecientes a 10 universidades españolas. En este grupo perseguimos, por un lado, difundir a la sociedad en general y a los gestores públicos en particular los trabajos y proyectos en los que participan sus miembros y, por otro, servir como referente a la hora de la creación o integración de redes internacionales de investigación que tengan alguna relación con la gestión pública¹⁰⁵.

Como cuestiones a mejorar, resaltamos:

- La falta de automatización a la hora de obtener los datos primarios sobre costes e indicadores hace que esta labor se haga farragosa, pues los equipos universitarios hacen mucho hincapié en la bondad de estos datos que sirven de base para la elaboración de los datos finales.
- Dada la distinta estructura organizativa que presentan los distintos ayuntamientos, a veces se han tenido que desechar valores de indicadores por no alcanzar el suficiente grado de homogeneidad de cara a alcanzar el objetivo de la comparabilidad, lo que no implica que el ayuntamiento no haya podido utilizar esa información para elaborar informes internos.
- En algunos ayuntamientos determinados indicadores no se han podido determinar en esta primera fase debido a que su sistema de información no generaba el dato en la forma en la que se establece en los protocolos de cálculo establecidos en cada Documento de Trabajo. Esto ha implicado el que dichos sistemas de información se modifiquen de cara a posibilitar la obtención de los datos necesarios en etapas sucesivas.
- Algunos indicadores de entorno, que en la mayoría de las ocasiones tienen su origen en fuentes externas al ayuntamiento, se han tenido que desechar al carecer de consistencia, en el sentido de que o bien el dato no se encontraba desglosado hasta el nivel municipal o bien porque dicho dato se ha dejado de generar.

4. El proyecto FEMP. Situación actual y perspectivas de futuro.

¹⁰⁵ Información sobre el grupo puede encontrarse en <http://www.ugr.es/local/grupoiigp>

El punto de partida de la siguiente fase del Proyecto FEMP podemos situarlo en la novena Asamblea General de la FEMP celebrada en noviembre de 2007, donde la Mesa 2 dedicada específicamente a la financiación de los gobiernos locales establece en su Resolución undécima: “La FEMP seguirá impulsando el conocimiento de los costes de los servicios, mediante la aplicación de la metodología común de costes basados en las actividades, así como el establecimiento de indicadores para la comparabilidad, y realizará cuantas actuaciones sean precisas para su consolidación y expansión, así como para la colaboración con la Intervención General de la Administración del Estado en la realización de recomendaciones”.

De esta manera, la Dirección General de la FEMP aprobó el plan de trabajo para el período 2008-2011. Con carácter general, en el plan de trabajo establecido por la FEMP establece con acierto para cada año los siguientes puntos a destacar:

- Actualización del valor de los indicadores de los servicios analizados.
- Seleccionar y proponer nuevos servicios para su estudio en años posteriores.
- Consensuar, en su caso, los criterios para la publicación de los valores de los indicadores.
- Establecimiento de una web del Proyecto.
- Elaborar propuestas de mejora del Proyecto, incluyendo actuaciones de difusión del mismo.
- Valorar el grado de implantación de la metodología empleada en los distintos ayuntamientos.
- Actualizar el programa de trabajo para el año siguiente.

En este proceso, hay dos ayuntamientos (Albacete y Valencia) que, por diversos motivos, han dejado de formar parte del Proyecto. Sin embargo, hay un nuevo ayuntamiento (Córdoba), si bien sólo se ha adherido a dos servicios (Servicios Sociales y Educación). Los trabajos llevados a cabo hasta este momento en esta segunda fase han consistido en actualizar los datos de los servicios ya estudiados y ampliar los mismos a siete, calculando con carácter retroactivo el valor de los indicadores de los nuevos servicios para 2005 y 2006. De manera que la información generada hasta este momento ha sido la siguiente:

Tabla 2. Servicios municipales del Proyecto FEMP (2008).

SERVICIO MUNICIPAL:	2005	2006	2007
Servicios Sociales	X	X	X
Deportes	X	X	X
Recogida, Tratamiento y Eliminación de Residuos Sólidos Urbanos	X	X	X
Licencias Urbanísticas	X	X	X
Educación	X	X	X
Cultura	X	X	X
Policía Local	X	X	X

Todo lo anterior ha implicado el que se tengan que elaborar Documentos de Trabajo para los nuevos servicios y, además, en base a la experiencia acumulada, se han revisado los

Documentos iniciales. En este sentido, las pautas fundamentales que han presidido la elaboración de la información han sido, por un lado, alcanzar la máxima homogeneidad posible en los datos para alcanzar el objetivo de la comparabilidad y, por otro, el paradigma de la utilidad, es decir, que la información elaborada fuera útil a sus distintos usuarios. Así, por ejemplo, se han mejorado los protocolos de cálculo de los diferentes indicadores en los que la magnitud población (ya sea global, por grupos de edad o inmigrantes) interviene de alguna manera en su cálculo. Para ello, se ha elaborado un documento sobre población, que es el que se toma como referencia para el cálculo, tomando como base la explotación que del padrón municipal realiza el Instituto Nacional de Estadística, en lugar de que el dato lo proporcionara directamente el ayuntamiento que, dependiendo del momento en el que se facilitara, podría variar de un ayuntamiento a otro, alejándonos de la homogeneidad deseada

Por otro lado, y con relación al mencionado paradigma de la utilidad, se han elaborado una serie de encuestas a tres niveles de gestión (concejal, responsables económicos-administrativos y responsables de área) para evaluar la utilidad de la información suministrada hasta este momento y detectar, en su caso, nuevas necesidades informativas o, por el contrario, información que se le está proporcionando y que no les reporta ninguna utilidad.

Uno de los objetivos que aspira a alcanzar el Proyecto FEMP consiste en la publicación de los datos obtenidos, cuestión esta altamente delicada. A este respecto, se han comenzado a dar los primeros pasos confeccionando una web¹⁰⁶ en la que actualmente se encuentran alojados los objetivos del Proyecto, los diferentes Documentos de Trabajo que se han realizado, los indicadores de gestión elaborados, noticias relevantes relacionadas con el Proyecto y las personas que de forma más o menos directa han participado o están participando en el mismo. En cuanto a la información relativa a los indicadores de gestión, comentar que actualmente el acceso puede ser identificado o como visitante. En el primero de los casos se tiene acceso a la información identificando cada ayuntamiento con su valor, en el segundo de los casos no se identifica el ayuntamiento con su valor, sino que la denominación del ayuntamiento es sustituida por un número. En ambos casos, junto al valor del indicador elegido, aparecen una serie de valores estadísticos, como el valor máximo, valor mínimo o media del indicador elegido.

Por último, con relación al problema al que aludíamos en la etapa inicial referente a la automatización del proceso de captura y elaboración de la información sobre costes e indicadores, se han adoptado las siguientes medidas:

- Se ha probado a nivel experimental diferente software para verificar que la automatización pretendida en el Proyecto es posible.
- Se ha instado a los diferentes responsables municipales a que cuando elaboren las memorias anuales de los servicios integrantes en el Proyecto, incluyan entre sus ítems la información relativa a los indicadores de gestión.
- Aprovechando la Orden 3565/2008, de 3 diciembre del Ministerio de Economía y Hacienda, por la que se aprueba la estructura de los presupuestos de las entidades locales, desarrollar la nueva estructura del presupuesto por programas en consonancia con las necesidades informativas del Proyecto. En definitiva, lo que se pretende es el encaminarse hacia un Sistema Integrado de Información para la Administración Local Española.

¹⁰⁶ <http://www.costes-indicadores.com>

5. Conclusiones.

El camino andado a lo largo de estos cinco años por el Proyecto FEMP ha sido beneficioso para todas las partes implicadas en el mismo, a saber: la FEMP, los ayuntamientos adheridos y las propias universidades.

Para la FEMP porque se convierte en la impulsora de un proyecto que consideramos importante para el futuro de los ayuntamientos españoles, cual es el dotarlos de una herramienta contrastada que les ayude a gestionar de manera más eficiente los recursos que son puestos a su disposición. De esta manera, la FEMP está cumpliendo en parte con los fines establecidos en sus propios estatutos, al, como establece en su artículo 7, facilitar el intercambio de información sobre temas locales o al promover publicaciones y documentos informativos en materia de su competencia o al participar en reuniones, seminarios o congresos.

Para los propios ayuntamientos adheridos al Proyecto, por diversas razones:

- En primer lugar, porque los outputs generados por el modelo se materializan en cálculos de costes de los servicios y en indicadores de gestión, dos tipos de magnitudes que, en la práctica, han demostrado resultar de gran utilidad para los siguientes fines:
 - Permitir la cumplimentación del apartado que, en materia de indicadores de gestión, contiene el modelo de Memoria de la Orden EHA/4041/2004 (Modelo Normal de Contabilidad Pública Local).
 - Fijar tasas y precios públicos, en especial para el proceso de elaboración/modificación de las ordenanzas fiscales.
 - Valorar la capacidad real de las tasas y precios públicos para financiar las prestaciones de servicios consumidas por los ciudadanos.
 - Evaluar el efecto de las posibles variaciones en las tasas y los precios públicos sobre el grado de cobertura del coste de las prestaciones.
 - Identificar y medir el posible efecto que, sobre los recursos disponibles en cada ayuntamiento, puede tener una reducción/INCREMENTO del volumen de servicios actualmente prestado.
 - Justificar las necesidades financieras ante organismos financiadores como las comunidades autónomas, las diputaciones y el gobierno central.
 - Acreditar ante estos organismos financiadores el desempeño/rendimiento de los servicios financiados con sus subvenciones/transferencias.
 - Posibilitar la aplicación de la nueva estructura presupuestaria por programas que es de obligatoria aplicación a partir del 1 de enero de 2010 (Orden EHA/3565/2008)
 - Facilitar la toma de decisiones para la mejora de la eficacia y eficiencia de los servicios tomando como referencia las mejores prácticas de otros ayuntamientos.
 - Contribuir a la puesta en marcha de instrumentos dirigidos a la mejora de la calidad de los servicios públicos.
- En segundo lugar, porque el Proyecto ha colaborado en cierta manera a inculcar en los gestores y trabajadores municipales la cultura del coste.
- Por último, porque se ha creado una red informal de gestores de servicios municipales que con seguridad contribuirá, a través del intercambio de experiencias, a la mejora de la gestión de tales servicios.

También ha sido muy beneficioso para las propias universidades implicadas en el Proyecto y, más concretamente, para los investigadores que participamos en el mismo y todo ello por diversas razones:

- La FEMP y los propios ayuntamientos nos están dando la oportunidad de aplicar y contrastar nuestros conocimientos a una realidad de difícil acceso, cual es la administración local. Todo ello redonda sin duda en beneficio de nuestros propios alumnos que, en definitiva, serán los gestores del futuro.
- De este Proyecto han surgido y, sin duda surgirán, temas de investigación que permitan profundizar en distintos aspectos de la gestión municipal. El progresar en estos temas, ha dado, entre otros frutos, el que determinados investigadores noveles puedan tomar dichas líneas de investigación para la realización de su tesis doctoral con la que alcanzar el grado de doctor.
- Como consecuencia de este Proyecto se ha creado un potente grupo universitario de investigación en el ámbito de la gestión pública, integrado por más de 30 profesores pertenecientes a distintas universidades españolas y al que hemos aludido a lo largo de las páginas de este trabajo.

Por último, fruto de un período de reflexión, análisis y autocrítica del grupo de trabajo de universidades, se realizan para el Proyecto una serie de propuestas dentro del proceso de mejora continua que en una experiencia de esta envergadura debe ser una constante. Así:

- Profundizar en la homogeneización de las magnitudes que conforman los distintos indicadores, revisando las definiciones de las prestaciones de servicios y actividades, haciéndolas aún más claras, sencillas y de fácil cuantificación.
- Mejorar la normal la información generada por el modelo de costes y la elaboración de los indicadores de gestión, reforzando sus comparaciones espaciales y temporales.
- Añadir nuevos modelos de informes económicos, obtenidos del modelo de costes e indicadores, que, incluyendo porcentajes de variación sobre referentes, alarmas ante ciertas variaciones, etc., facilite el trabajo de análisis y uso para los gestores.
- Diseñar un modelo de coste integral de los servicios municipales, donde, superando el estudio parcial realizado hasta el momento, incorpore como parte del mismo a los estudiados hasta la fecha y se marquen los hitos de su puesta en funcionamiento, con itinerarios lógicos del camino a seguir.
- Proponer una metodología de análisis para la reducción de costes a través de la valoración de las actividades y la reducción o eliminación de aquellas que no añadan valor suficiente para los ciudadanos-usuarios y las extracompetenciales que menos afecten al aspecto social de la población.
- Incrementar la masa crítica de los ayuntamientos adheridos al Proyecto FEMP y, de esta forma, aumentar la utilidad social de los recursos aplicados al mismo, extendiendo la filosofía del mismo para la determinación, cálculo y reducción de costes.
- Dar más a conocer, mediante presentaciones a medios especializados, artículos, participación en Congresos, los avances realizados y el proyecto de futuro: Publicación de documentos de análisis productivo, modelo de cálculo y outputs informativos de los servicios estudiados.

6. Bibliografía.

AUDIT COMMISSION (2006): *Best value audit and inspection referrals. Policy and procedure*. Audit Commission. London (England).

<http://www.audit-commission.gov.uk/Products/NATIONAL-REPORT/764500D5-4C31-44b4-80BC-087C8E16A782/BVAndIReferrals.pdf>

AUDIT COMMISSION (2006): *Compendium of inspection policy and practice*. Audit Commission. London (England).

<http://www.audit-commission.gov.uk/aboutus/downloads/2006-06-13CompendiumofInspectionPolicyvA10.pdf>

BUENDÍA-CARRILLO, D. (2000): "La determinación del coste de los servicios públicos como base para la fijación de tasas y precios públicos". *IX Encuentro de Profesores Universitarios de Contabilidad. La Contabilidad ante el Nuevo Milenio*, celebrado en Las Palmas de Gran Canaria del 24 al 26 de mayo de 2000. Tomo 1; pp. 445 a 460.

CARRASCO-DÍAZ, D.; BUENDÍA-CARRILLO, D.; NAVARRO GALERA, A.; VIÑAS XIFRÁ, J. (2005): *Cálculo de costes e indicadores de gestión en los servicios municipales*. Thomson-Civitas. Navarra.

INSTITUTO DE ESTUDIOS DE ADMINISTRACIÓN LOCAL (1976): *Manual de Contabilidad de Costes para las Corporaciones Locales*. Instituto de Estudios de la Administración Local, Madrid.

INTERNATIONAL FEDERATION OF ACCOUNTANTS (IFAC) (2000): *Perspectives on Cost Accounting for Government. International Public Sector Study*. IFAC – Public Sector Committee. Study 12. New York (USA).

http://es.ifac.org/Members/Pubs-Downloading.tml?PubID=9690434438714&File=Public_Sector/PSC-Study_No_12.doc&Category=Public%20Sector%20Accounting

INTERVENCIÓN GENERAL DE LA ADMINISTRACIÓN DEL ESTADO (1994): *Contabilidad Analítica de las Administraciones Públicas. El Proyecto CANOA*. IGAE. Madrid.

INTERVENCIÓN GENERAL DE LA ADMINISTRACIÓN DEL ESTADO (2005): *Principios generales sobre contabilidad analítica de las administraciones públicas*. Ministerio de Economía y Hacienda, Madrid.

LÓPEZ-DÍAZ, A. y PABLOS-RODRÍGUEZ, J.L. (2000): *Proyecto Escudo. Estudio de contabilidad analítica para la Universidad de Oviedo*. Universidad de Oviedo, Oviedo.

MINISTERIO DE HACIENDA (2004). Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales. BOE número 59 de 9 de marzo.

MINISTERIO DE ECONOMÍA Y HACIENDA (1983): Orden de 20 de septiembre de 1983 por la que se aprueba el texto que desarrolla el grupo 9 del Plan General de Contabilidad Pública relativo a la Contabilidad Analítica. BOE nº 261 de 1 de noviembre.

MINISTERIO DE ECONOMÍA Y HACIENDA (2004): Orden 4041/2004, de 23 de noviembre del Ministerio de Economía y Hacienda, por la que se aprueba la Instrucción del modelo normal de Contabilidad Local. BOE nº 296 de 9 de diciembre.

MINISTERIO DE ECONOMÍA Y HACIENDA (2008): Orden 3565/2008, de 3 de diciembre del Ministerio de Economía y Hacienda, por la que se aprueba la estructura de los presupuestos de las entidades locales. BOE nº 297 de 10 de diciembre.

PRIETO-MARTÍN, C. y ROBLEDA-CABEZAS, H. (Coordinadores) (2006): *Guía para la implantación de un sistema de costes en la Administración Local*. Federación Española de Municipios y Provincias (FEMP), Madrid.

http://www.femp.es/index.php/femp/content/download/5065/42978/file/Guia_Implant.pdf