

# UN MODELO DE CÁLCULO DE COSTES PARA LOS SERVICIOS PÚBLICOS MUNICIPALES: HACIA UN SISTEMA INTEGRAL DE INFORMACIÓN EN LA ADMINISTRACIÓN LOCAL

---

**DANIEL CARRASCO DÍAZ (Universidad de Málaga, España)**

**ANDRÉS NAVARRO GALERA (Universidad de Granada, España)**

**M<sup>a</sup> JOSÉ VALENCIA QUINTERO (Universidad de Málaga, España)**

**JOAQUÍN SÁNCHEZ TOLEDANO (Universidad de Málaga, España)**

---

## RESUMEN

Este trabajo tiene por objeto realizar una propuesta de metodología de cálculo del coste de los servicios públicos prestados por las Administraciones Locales, que permita la generación sistemática de información útil para la satisfacción de las necesidades informativas de los outputs generados por los sistemas contables municipales.

Desde una perspectiva integral, el modelo que proponemos emplea información de diversa naturaleza y encuentra fundamento en el paradigma de la utilidad de la información para los usuarios, en la medida en que persigue proporcionar datos relevantes para, entre otros fines, fijar tasas y precios públicos, cumplir con la rendición de cuentas, evaluar el nivel de rendimiento de los servicios públicos, favorecer la transparencia en el uso de los recursos, estimar las necesidades de gasto, racionalizar el uso del dinero público, aplicar modernas técnicas presupuestarias y, en general, para la mejora de la toma de decisiones de gestión en los Ayuntamientos.

Conceptualmente, el procedimiento de cálculo propuesto pretende servir como base para las entidades locales que pretendan implantar modelos de cálculo de costes adaptados a sus circunstancias particulares y representa un consistente marco de referencia, en la medida en que el modelo está construido sobre dos pilares fundamentales, a saber: a) principios de contabilidad analítica de las administraciones públicas, elaborado por el centro directivo de la contabilidad pública en España

(Intervención General de la Administración del Estado); y b) experiencia sobre cálculo de costes e indicadores de gestión que viene desarrollando la Federación Española de Municipios y Provincias en 10 ayuntamientos españoles desde hace cinco años.

## 1. INTRODUCCIÓN

Este trabajo tiene por objeto realizar una propuesta de metodología de cálculo del coste de los servicios públicos prestados por las Administraciones Locales, que permita la generación sistemática de información útil para la satisfacción de las necesidades informativas de los outputs generados por los sistemas contables municipales.

El modelo que proponemos pretende ser una herramienta que, encuadrada en el sistema de información de las entidades a que va dirigido, complemente y mejore la información sobre la que asentar la toma de decisiones en la organización, en este sentido, se manifiesta la IFAC cuando establece 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 la gestión.

Por otra parte, con la implantación del modelo de costes se pretende facilitar a las entidades locales el cumplimiento de los requerimientos derivados la legislación vigente respecto del cálculo de costes. Por ejemplo, la Ley 47/2003, General Presupuestaria obliga a las entidades públicas “a informar sobre el coste de los servicios que prestan así como a llevar a cabo los controles de eficacia y eficiencia, para lo cual, como es bien sabido, resulta imprescindible disponer del importe de los costes de prestación de los mencionados servicios” (Carrasco et al, 2008).

Otros ejemplos<sup>1</sup> que podemos considerar serían: la exigencia del seguimiento de costes de los servicios, recogidos en la Ley 57/2003, de Medidas para la Modernización del Gobierno Local; el establecimiento de tasas y precios públicos basados en el conocimiento del coste de las prestaciones, recogido en la Ley Reguladora de las Haciendas Locales; o bien, la determinación de los resultados analíticos, poniendo de manifiesto el coste y rendimiento de los servicios que se recoge entre los fines de gestión del sistema de información contable en la Instrucción del modelo normal de Contabilidad Local.

Conceptualmente, el procedimiento de cálculo propuesto pretende servir como base para las entidades locales que pretendan implantar modelos de cálculo de costes adaptados a sus circunstancias

---

<sup>1</sup> El reconocimiento de la necesidad de conocer el coste de los servicios no es nueva, aunque citamos algunos ejemplos de la legislación vigente en la actualidad, este aspecto ya venía siendo recogido en las disposiciones aprobadas en las últimas décadas.

particulares y representa un consistente marco de referencia, en la medida en que el modelo está construido sobre dos pilares fundamentales, a saber:

- a) el documento de Principios Generales sobre Contabilidad Analítica de las Administraciones Públicas, elaborado por el centro directivo de la contabilidad pública en España (Intervención General de la Administración del Estado), documento con el que se pretende construir en un marco de referencia general en la Implantación de Sistemas de Contabilidad Analítica (IGAE, 2004, p.15) específicamente dirigido a las entidades del sector público y, por ende, a las corporaciones locales; y
- b) la experiencia que viene desarrollando la Federación Española de Municipios y Provincias en 10 ayuntamientos españoles desde hace cinco años, con la implantación de un sistema de costes y el establecimiento de unos indicadores de la gestión local, con los que se persigue “generar una sistemática de elaboración de información para la gestión, que sea útil para los usuarios” (Prieto y Robleda, (Cord), 2006, p.14).

Respecto al contenido del trabajo que presentamos, tras esta introducción, trataremos sobre los inputs de información requeridos para la aplicación del modelo de costes, a continuación analizaremos la metodología de cálculo de costes y los aspectos particulares a considerar en el proceso productivo de los ayuntamientos, sobre los que se asienta el funcionamiento del modelo que exponemos en el siguiente apartado, por último, aportaremos algunos de los outputs de información que, con carácter general, pueden elaborarse a partir del modelo de costes, sin agotar las opciones dado que la brevedad de este trabajo no permite análisis más exhaustivos.

## **2. CAPTACIÓN DE DATOS: LAS FUENTES DE INFORMACIÓN**

El tratamiento de las fuentes de información en primer lugar, encuentra su justificación en la consideración del modelo de cálculo de costes como un verdadero proceso productivo de información en el que se lleva a cabo la transformación de los inputs informativos que constituyen las entradas de datos al sistema a fin de procesarlos para obtener unos outputs, también de información, con una utilidad superior a la de origen.

El sistema de contabilidad analítica se nutre de información de diversa índole tanto procedente de otros sistemas de información de la organización como de aquella que puede ser calculada por el propio modelo de costes.

En primer lugar, con respecto a la información de carácter económico, se produce un flujo de información entre la contabilidad financiera (tanto patrimonial como presupuestaria) y la analítica, en virtud de la cual, el modelo de costes puede determinar aquellos gastos que se van a incorporar como

costes al sistema a la vez que proporciona información a aquella sobre los costes calculados internamente. A tal respecto, Buendía (1999, p.549) indica la utilidad de discriminar entre la información que tiene origen en las relaciones con terceros que se obtendrá del sistema de contabilidad externa de aquella otra que, aún figurando en la contabilidad externa, deberá calcularse por el propio ente con criterios de contabilidad interna.

En relación a los ingresos, ocurre de manera similar, si bien la contabilidad analítica no puede hacer ninguna apreciación sobre los ingresos generados, a partir de su incorporación al sistema y aplicación al cálculo de márgenes proporciona información relevante para la toma de decisiones en el ámbito de la financiación.

Por otra parte, la clasificación presupuestaria de los créditos por programas y, en su caso, la clasificación orgánica, proporcionarán la información correspondiente a la finalidad y objetivos de los mismos y su localización en el conjunto de la organización.

La implantación del modelo de costes requerirá de la elaboración de tablas de equivalencia<sup>2</sup> que muestren la correspondencia entre los créditos de la contabilidad presupuestaria, los gastos recogidos por la contabilidad patrimonial y los elementos de coste de la contabilidad interna.

Sin embargo, la información de carácter económico, por sí misma es insuficiente para llevar a cabo un adecuado proceso de cálculo de costes, esta insuficiencia puede venir derivada del nivel de agregación con el que se elabora, de la existencia de factores no identificables de manera directa con los centros que los consumen o las actividades para las que se consumen, por la generación de consumos en áreas distintas de las que gestionan las prestaciones, etc.

Será necesario, por tanto, disponer de información adicional dirigida, fundamentalmente, al establecimiento de las relaciones existentes entre las distintas estructuras que componen el modelo sobre las cuales se asienta gran parte del cálculo de costes.

Esta información, de carácter técnico, debe contemplar los siguientes aspectos:

- Información sobre centros: ésta abarca, por un lado, datos de estructura de los diversos centros de costes, como por ejemplo, superficie, potencia instalada, líneas de teléfono, etc., y, por otro lado, el volumen de actividades homogéneas realizadas o tiempos de trabajo en distintas actividades. Esta información permite, cuando no existe una correspondencia directa, establecer relaciones entre los factores consumidos y los centros en que se consumen y entre éstos y las actividades que realizan.

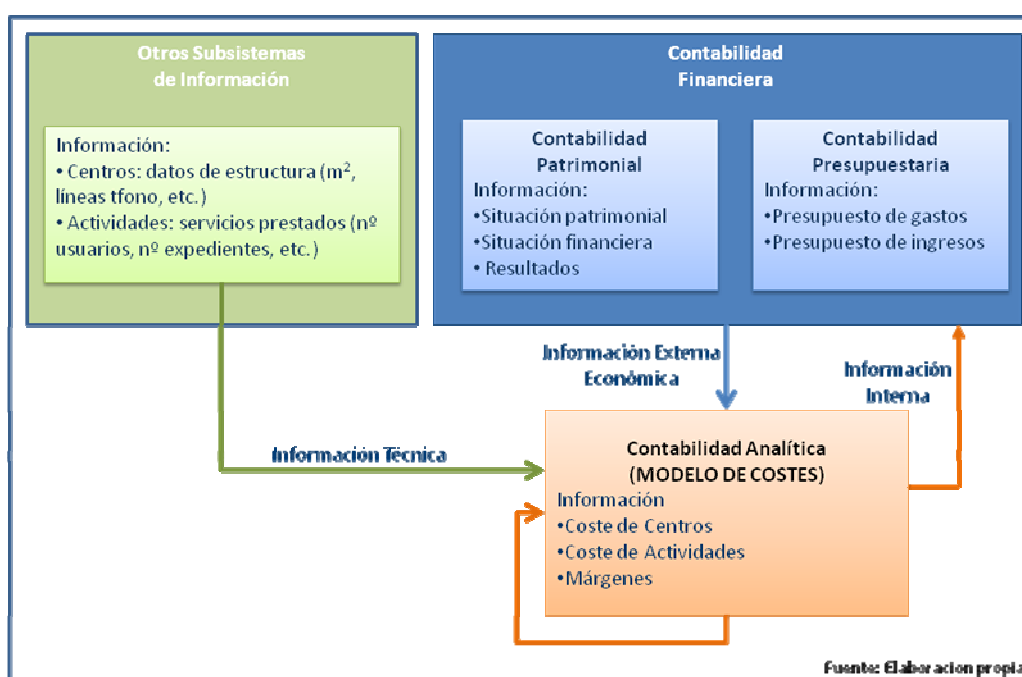
---

<sup>2</sup> Pueden consultarse como ejemplo las tablas de equivalencia elaboradas en el Libro Blanco de los Costes en las Universidades, pp.107 a 121, que pueden servir de guía para crear las propias de entes locales.

- Información sobre actividades: medición del volumen de actividad para cada una de las prestaciones a través del cómputo de servicios prestados, usuarios atendidos, o cualquier otra unidad que resulte procedente y que dependerá del tipo de servicio que se preste en cada una de las áreas de actividad. Esta información puede ser utilizada, si se estima de utilidad, para la determinación de costes unitarios.

En la figura 1 se muestran las relaciones existentes entre los diferentes subsistemas de información que integran la organización y los flujos que se producen en el proceso de elaboración de la información.

Fig. 1. Relaciones entre las fuentes de información



Con respecto al origen de la información, tanto la de carácter económico, como también gran parte de la información de carácter técnico procederá de otros sistemas de información que “funcionarían como subsistemas de información ya implantados, que deberían cubrir ciertas necesidades informativas del modelo y que se concretan en los siguientes” (Carrasco et al., 2005, p.64):

- Sistema de gestión de personal: costes de personal y tiempos de dedicación,
- Sistema de gestión de gastos: adquisición de bienes y servicios,
- Sistema de gestión de ingresos: ingresos generados y unidades de medición,
- Sistema de gestión de inmovilizado: coste de amortizaciones, y
- Sistema de gestión de stocks: información sobre consumo de factores almacenables.

En ocasiones, el nivel de agregación que presenta esta información no será suficiente para su tratamiento por el modelo de costes, siendo preciso tratar con los responsables correspondientes la aportación de información adicional, que permita obtener el nivel de desagregación preciso. Por otra parte, en ayuntamientos de mayores dimensiones, en los que se hayan creado unidades descentralizadas para la prestación de servicios, es normal encontrar que éstas dispongan de sus propios subsistemas que proporcionan información específica en su área de competencia.

Sin entrar en detalles de cada una de las variables a tratar, debido a la brevedad de este trabajo, sí queremos hacer referencia expresa a aquella que consideramos reviste una mayor importancia en el contexto de la implantación del modelo que es la variable tiempo. A tal respecto, siguiendo el trabajo de Ortega, Rodríguez y López (2007, p.100) que analizan el uso del tiempo como unidad de medida en la prestación de servicios en el ámbito universitario, entendemos que existen aspectos comunes con las entidades que nos ocupan, como son una estructura organizativa compleja y el desarrollo de prestaciones de diversa naturaleza, por lo que el factor tiempo podría utilizarse en el mismo sentido.

Además, si bien la adscripción del personal a los diversos centros de coste en la entidad local puede ser clara, no lo es menos que éstos, en ocasiones, participan de actividades heterogéneas e incluso en actividades de otras áreas de responsabilidad, por lo que el control de los tiempos de dedicación a las diversas tareas facilita la asignación, no sólo del coste de personal, sino también de otros consumos generados en el desempeño de sus actividades, con independencia de la adscripción que les corresponda orgánicamente.

Para finalizar, la ampliación de los outputs de información que aporta el modelo con el cálculo de indicadores de gestión no relacionados con los costes, puede requerir de otro tipo de datos procedentes de otros subsistemas de información no considerados; véase por ejemplo, la que tiene su origen en el censo en referencia a la población total del municipio y su discriminación por sexo, edad, distritos, etc., aspectos que pueden ser de utilidad a fin de definir indicadores relacionados con el entorno e incluso con el desempeño de las actividades en las distintas áreas de prestación de servicios.

### **3. Metodología para el cálculo de costes**

#### **3.1. Características generales y componentes del modelo**

El objetivo que se persigue con la implantación de un modelo de costes en las entidades municipales es el de proporcionar información útil a los distintos usuarios interesados; por un lado, los gestores de los servicios y los órganos políticos de la entidad y, por otro, la ciudadanía como receptora de los servicios públicos municipales.

Es necesario, por tanto, estructurar en forma adecuada las herramientas y variables que integran el modelo para que los outputs informativos que de su aplicación se obtengan, ostenten la utilidad requerida por los diversos usuarios

Es por ello, que el modelo debe ser lo suficientemente flexible para que, de una parte, pueda ser aplicado por cualquier entidad municipal aunque éstas sean muy dispares en cuanto al territorio y población que definen las competencias que tendrá atribuidas y, de otra, para que de su aplicación se pueda generar información para los distintos usuarios, internos y externos, ya sea periódicamente o no, según las necesidades.

Por lo que respecta al enfoque de asignación de costes, opinamos como Buendía (1999, p. 548) que el más idóneo es el modelo a costes completos, aunque no en un sentido estricto, ya que se asignarán todos los costes a la producción salvo aquellos que por su especial consideración se decida no distribuir, como se verá más adelante. Además, habida cuenta de que la producción la constituyen los servicios públicos municipales para los que no cabe la consideración de almacenables, en la mayoría de los casos, se reduce el problema de inventarización de costes no vinculados a la producción.

Por otra parte, la asignación a costes completo no es óbice, para que el modelo ofrezca un cálculo estructurado de manera escalonada a fin de mostrar los diferentes componentes que se van agregando en el proceso formativo del coste total, tanto de los centros, como de las actividades.

Por otra parte, tal y como se establece en el Libro Blanco de los Costes en las Universidades (2007, p. 49), en el ámbito de las administraciones públicas, en general, no cabe plantearse la toma de decisiones orientada a la prestación o eliminación de servicios ni a la determinación de precios que ofrezcan adecuados niveles de rentabilidad; ésta no se percibe desde un punto de vista estrictamente económico por comparación entre el coste y los precios satisfechos como contraprestación del servicio recibido, cuando éstos existan; sino por la comparación entre aquél y la satisfacción del ciudadano-cliente de los mismos o los beneficios sociales que derivan de su prestación.

En la elección del sistema de captación de costes se han de tener en cuenta los siguientes aspectos:

a) La falta de experiencia en la aplicación del cálculo de costes en un periodo dilatado puede constituir un hándicap para el establecimiento de un modelo de captación de costes predeterminado, por lo que inicialmente se debe optar por desarrollar un modelo histórico que permita alcanzar un adecuado conocimiento de los costes reales y facilite el posterior establecimiento de estándares, el cálculo de desviaciones y la mejora del control en la gestión.

b) La adopción de un sistema o modelo por actividades y orgánico, para el adecuado conocimiento del proceso de formación del coste de las actividades, sin renunciar al conocimiento de

la participación de los centros en dicho proceso. Además, en términos prácticos, el desarrollo del modelo con centros y actividades, facilita el cálculo del coste de estas últimas a partir de aquellos. Por otra parte, el conocimiento del coste de un centro puede, en ocasiones, ser tanto o más relevante que las prestaciones a que se destina, véase por ejemplo, el caso de una instalación deportiva municipal (centro de coste) en relación con el uso de la instalación (actividades).

En función de todo lo anterior, los componentes o instrumentos que deben integrar el modelo de cálculo propuesto serán los que se detallan a continuación:

- Elementos de coste

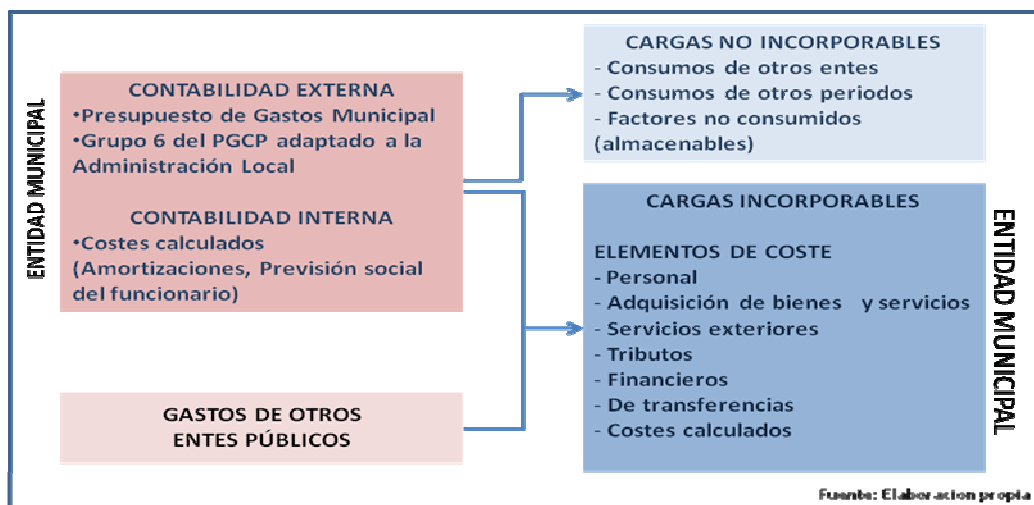
Se entiende por elementos de coste, tal y como señala la IGAE (2004), aquellos recursos consumidos por la organización agrupados en categorías significativas según sus características económicas. El nivel de desagregación dependerá de la información requerida por los usuarios de la misma, sin embargo, en lo que respecta al modelo de cálculo de costes, esta desagregación deberá mostrarse en un nivel tal que facilite la asignación de dichos recursos a centros y actividades, pudiendo agruparse aquellos elementos de la misma naturaleza para los cuales se van a utilizar los mismos criterios de reparto.

Por otra parte, se considerarán exclusivamente como coste las cargas incorporables, es decir, el coste de los recursos realmente consumidos por la organización en el desarrollo de su actividad productiva y en el periodo objeto de cálculo, independientemente de que procedan de la ejecución de su propio presupuesto de gastos o del de otras entidades.

En la figura 2 se recogen las categorías de elementos de coste al máximo nivel de agregación, mostrando el origen de los consumos así como su incorporación al proceso de cálculo de costes.



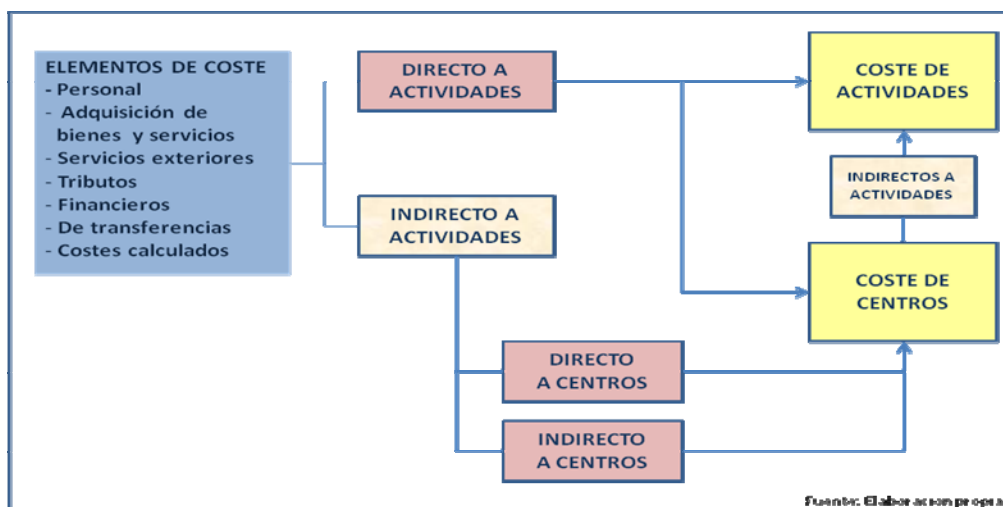
Fig. 2. Elementos de coste



Una vez determinados los elementos de coste se reclasificarán en función de su relación con objetivos de coste estableciéndose, fundamentalmente, si esa relación es directa o indirecta tanto respecto a centros, como respecto a actividades, a fin de establecer la forma de asignación del coste de los elementos a dichos objetivos, como se muestra en la figura 3.

Los costes directos a actividades se asignarán a las mismas y también a los centros que las realizan, por su parte, aquellos elementos para los que no se pueden establecer relaciones directas por corresponder a varias prestaciones se repartirán entre éstas en función de la dedicación a las mismas de los centros de coste que participan en su realización.

Fig. 3. Comportamiento y asignación de los elementos de coste



- Centros de Coste

Los centros de coste son definidos por la IGAE (2004, p.33) como lugares, físicos o no, donde se consumen los factores necesarios para la realización de actividades como consecuencia del proceso productivo, por tanto, sean lugares reales o ficticios, en ellos se produce la localización de los elementos de coste.

La determinación de los centros de coste en las entidades municipales, viene facilitada por su propia estructura organizativa en unidades, divisiones, secciones o departamentos que, dirigidos por un responsable, se ocupan de una o varias prestaciones. En gran medida, cada centro de responsabilidad se corresponderá con un centro de coste, en otros casos, será necesaria su desagregación en centros de coste de nivel inferior.

Independientemente de por su naturaleza, según el Ente Público objeto de estudio (Ayuntamiento, Universidad, etc.), por lo que respecta a la tipología de centros de coste, la IGAE (2004, pp. 89-90) los clasifica en función de su participación en el proceso productivo, definiendo las categorías de centros principales, auxiliares, directivos y generales, anexos y mixtos.

Los centros principales y auxiliares se consideran necesarios para el desarrollo del proceso productivo ya que participan en el mismo de manera inmediata o mediata, respectivamente.

Por su parte, tanto los centros auxiliares como los directivos y generales, realizan tareas de apoyo, con la diferencia de que los primeros llevan a cabo dichas tareas para la realización del proceso productivo, mientras que los segundos se dedican a la coordinación de otros centros dependientes de él a través de actividades de carácter administrativo o general.

En lo que respecta a los centros anexos, éstos a diferencia de los principales realizan actividades no imprescindibles para el proceso productivo, se dedican a prestaciones no relacionadas con la actividad fundamental del ente

Por último, los centros mixtos ostentan las características de dos o más de las anteriores categorías, por lo que podemos encontrar entre ellos cualquier combinación entre centros Principales, Auxiliares y De dirección y generales.

La tipificación de los centros de coste de la entidad municipal en una u otra categoría exige, para cada una de las áreas de prestación de servicios, del análisis previo tanto de su estructura orgánica como del proceso productivo requerido para la obtención de los bienes y servicios finales, aspectos que trataremos en los siguientes apartados.

• Actividades

Siguiendo la definición de actividades que aporta el documento de Principios sobre Contabilidad Analítica de las Administraciones Públicas (2004, p. 105), éstas constituyen un conjunto de actuaciones cuyo objetivo es obtener un producto, bien o servicio, aportando valor añadido a través de su desarrollo en el proceso productivo, al que pueden contribuir de manera inmediata o mediata.

Respecto a la tipología de actividades, al igual que en los centros, independientemente de por su naturaleza, según el Ente Público objeto de estudio (Ayuntamiento, Universidad, etc.), las prestaciones realizadas por los diversos centros de coste incluye las siguientes categorías:

- Finalistas: se desarrollan para la obtención de los bienes y servicios que constituyen el objetivo de la organización, en el caso que nos ocupa, constituyen los servicios públicos municipales.
- Auxiliares: actividades de apoyo necesarias para la realización del proceso productivo.
- Directivas, administrativas y generales: proporcionar el soporte administrativo y de dirección para el funcionamiento de la organización. Debido a la descentralización de tareas propias de los ayuntamientos deberán establecerse varios niveles en este tipo de actividades.
- Anexas: actividades no imprescindibles para el desarrollo del proceso productivo. En general se tratará de bienes y servicios que no se pueden calificar estrictamente de servicios públicos municipales.
- Trabajos realizados por el organismo para su inmovilizado (TROPI): actividades desarrolladas para la construcción o supervisión de elementos de inmovilizado.
- Organización: conjunto de costes no asociados a una actividad concreta o que corresponden al conjunto de la organización.
- Subactividad: coste de la desocupación de factores productivos en los centros de coste.

• elementos de ingreso,

Tendrán la consideración de ingresos todos los fondos recibidos por la organización, independientemente de su afectación a una actividad concreta o no, o de su consideración como ingreso corriente o de capital (IGAE, 2004, p.80).

La incorporación de los elementos de ingreso en el sistema de contabilidad interna responde, no tanto a informar sobre la rentabilidad de los servicios, sino sobre las formas de financiación de los mismos.

Independientemente de las posibles clasificaciones de ingresos que se puedan establecer, el modelo requiere de una discriminación de éstos que permita su vinculación con las actividades que los generan, cuando existe. Será preciso discriminar, por tanto, entre los generados por prestaciones

concretas como puede ser el caso de tasas y precios públicos, de aquellos no relacionados con actividad alguna como pueden ser los derivados del sistema impositivo.

En cualquier caso, tal como establecen Carrasco et al. (2005, p.97), “para las actividades finalistas para las que se puedan individualizar y relacionar sus costes y sus correspondientes ingresos se podrán obtener su respectivo margen”.

En ocasiones, las dificultades que se pueden encontrar a la hora de establecer la vinculación entre los ingresos y las actividades, (como podría ser el caso de algunas subvenciones, transferencias e incluso los derivados de multas y sanciones) es sólo un problema de proporcionar el mismo nivel de agregación o desagregación en actividades e ingresos.

• relaciones entre componentes: criterios de reparto

El cálculo de costes va a precisar del establecimiento de variables sobre las que asentar la asignación de los recursos consumidos a otros objetos de coste, éstas muestran las relaciones entre elementos, centros y actividades.

Los criterios para la asignación de costes se determinarán en función de lo que se pretende asignar y el receptor y será preciso, fundamentalmente, para llevar a cabo la:

- distribución de elementos de coste indirectos a centros de coste,
- distribución del coste de centros a las actividades que realizan,
- distribución del coste de centros/actividades agregados a otros de nivel inferior, en su caso, y
- distribución del coste de centros/actividades auxiliares y de dirección y administración.

Por otra parte, en cada caso será necesario establecer la mejor opción para la asignación del coste, la variable elegida debe mostrar la relación existente entre la misma como medida del consumo y el objeto de coste, en virtud del principio de proporcionalidad.

En general, podemos encontrar estas variables analizando la variación de los consumos en función del nivel de actividad (nº de usuarios, nº de expedientes, etc.), en función del nº de horas de utilización de los activos, en función del tiempo de trabajo del personal, en función de alguna característica física de los inmuebles, etc.

### 3.2. Estructura organizativa de los ayuntamientos: identificación de los centros de coste.

La organización de los ayuntamientos se estructura sobre dos pilares fundamentales: por un lado, los órganos políticos encargados del gobierno de la corporación y, por otro, la organización administrativa que engloba el conjunto de actividades y unidades de funcionamiento para la gestión y ejecución de las competencias asignadas a la entidad municipal.

Los órganos políticos tienen atribuidas funciones de presidencia, gerencial, de autoridad o representativas, que constituyen actividades encaminadas a dirigir la política, el gobierno y la administración de la ciudad. Estas actividades podrían ser consideradas como de Organización.

En lo que respecta a la organización administrativa, podemos considerar que aquella se desarrolla en unidades de funcionamiento creadas con el fin de distribuir las competencias que tienen atribuidas en los diversos ámbitos de la actividad municipal y, con carácter general para cualquier ayuntamiento, puede presentar la siguiente estructura<sup>3</sup>:

- *Delegaciones políticas*: constituidas por el concejal delegado sobre el que recaen las competencias que se le atribuyan por la Alcaldía.
- *Áreas*: grandes grupos de prestaciones que se definen en cada una de las Concejalías.
- *Servicios, secciones y negociados*: cada una de las unidades administrativas, que a diferente nivel, se establecen en las Concejalías o Áreas para la ejecución de las competencias que se le atribuyan.
- *Juntas de Distrito*: oficinas municipales que se encargan de acercar la gestión municipal al ciudadano y a fomentar la participación vecinal.

Cada una de estas unidades organizativas se constituye, al menos a nivel de agregado, en centros de coste dado que en ellas se produce el consumo de medios materiales y humanos a fin de cumplir con las actividades para las que se han creado.

Adicionalmente, la descentralización de la gestión a través de la creación de organismos autónomos o empresas públicas de capital municipal o la participación en empresas de capital mixto, consorcios u

---

<sup>3</sup> Guía de Servicios del Ayuntamiento de Málaga.

otras formas de gestión, en algunas áreas define igualmente centros de coste agregados, que serán divisibles a su vez en servicios, secciones, etc., que definirán los centros de coste de último nivel.

La participación de estas unidades en el proceso productivo en su ámbito de competencia las calificará como centros de coste principal o auxiliar según realicen actividades finalistas, mixtas o de apoyo. En estas categorías se suelen encontrar muchas de las unidades del nivel de sección, negociado o inferiores.

Por su parte, las unidades a nivel de área o servicio y superiores suelen realizar tareas de planificación, gestión, coordinación, control, etc. de las de nivel inferior y, por tanto, se pueden identificar como centros administrativos y generales.

Por otro lado, es precisamente ese carácter de agregado citado anteriormente lo que hace imprescindible descender a niveles inferiores, sobre todo en determinados casos, en los que los lugares de coste no aparecen reflejados en la estructura orgánica aunque son dependientes o se encuentran gestionados por algunas de estas secciones o negociados.

En estos casos, la unidad organizativa suele encargarse de la gestión y coordinación de otros lugares de coste, y aunque realizan tareas que pueden resultar imprescindibles para la prestación de los servicios que en ellos se llevan a cabo, su participación en el proceso no lo es de manera directa. Tal podría ser el caso de, en una instalación deportiva o una planta de tratamiento de residuos, la sección, el negociado o el departamento que las gestionan.

Estas unidades (negociado o departamento) deben tratarse, por el tipo de actividad que desarrollan como centros de administración y generales, sin embargo, también cabe considerarlas, por su necesidad para el proceso productivo como auxiliares.

Debido a esta disyuntiva y a la propia estructura de funcionamiento de los ayuntamientos, en este modelo de costes hemos optado por la primera opción estableciendo, respecto a los centros administrativos y generales, los siguientes niveles:

- a) Centros de Dirección y Administración General: Centros de coste que desarrollan actividades de dirección y administración de todas las áreas de actividad municipal. En estos se incluyen los servicios centrales del ayuntamiento y su coste repercute en el coste total de las actividades finalistas.
- b) Centros de Dirección y Administración Funcional: Centros que realizan actividades de dirección y administración propias de un área de actividad. En estos se incluyen las

concejalías-delegadas, las direcciones de áreas y de servicios; el coste de estas actividades se incorpora al coste funcional de las actividades finalistas.

- c) Centros de Dirección y Administración Operativa: centros finalistas encargados de las actividades de gestión y coordinación específicas de las prestaciones finales. Incluye los centros a nivel de sección y/o negociado o inferiores. El tratamiento del coste de estos centros respecto a las actividades será semejante al de los centros auxiliares y se incorporará al coste operativo de las actividades finalistas.

El tratamiento de los centros calificados como anexos dependerá, en cada caso, de la consideración de la actividad que realizan como necesaria o no para el proceso productivo, si bien, parece adecuado considerar dicha producción, tal como establecen Carrasco et al. (2005, p. 94), como una producción paralela a la principal de la organización, por lo que el tratamiento de estos centros sería equivalente al de los centros principales.

Por último, en lo que respecta a los centros mixtos, cabría la posibilidad de desagregarlos en otros de nivel inferior lo que facilitaría, en este caso, la posterior asignación de su coste a las actividades, mediante la división del centro mixto en tantos como actividades de diferente tipo realicen.

### **3.3. El proceso productivo en los ayuntamientos: identificación de actividades**

Al tratar sobre el proceso productivo de las entidades locales, no podemos hacerlo como si de un único proceso se tratara, dado que las tan diversas y heterogéneas competencias que desde la legislación se les atribuyen. En tal sentido se manifiestan Carrasco et al. (2007), al establecer que estas entidades operan en régimen de producción múltiple, con algunos procesos que coexisten sin interferencias entre ellos, constituyendo producciones paralelas y otros para los que, dada la existencia de factores limitativos, tendrían la consideración de producción alternativa.

En cualquiera de los casos, se hace evidente que es necesario realizar un desglose entre la multiplicidad de tareas a realizar para la provisión de los múltiples servicios prestados por estas entidades en cada uno de sus ámbitos de competencia.

La reciente aprobación, en España, de una nueva estructura de los presupuestos de las entidades locales con la ordenación de los créditos en función de la naturaleza de los servicios permite una primera aproximación a las prestaciones de las entidades locales aunque a nivel agregado, definiendo las mismas en tres niveles: área de gasto, política de gasto y grupo de programas.

Esta clasificación como es lógico se encuentra abierta a fin de que cada ayuntamiento pueda llevar a cabo la desagregación en programas y subprogramas que recogerán las diversas prestaciones a niveles

inferiores. Entendemos que esta desagregación resulta imprescindible, aunque dependerá de las competencias que, en función de la dimensión de la población a la que sirve, tiene atribuidas cada organización.

Por otro lado, opcionalmente el municipio podrá agregar la clasificación orgánica en función de su estructura organizativa, si bien entendemos que esta sólo aporta información sobre qué unidades organizativas gestionan los programas pero no que unidades intervienen en la prestación de los servicios, sobre todo en los casos en que secciones o departamentos de varias áreas contribuyen a la obtención de los bienes y servicios.

Es por ello que se hace imprescindible, por un lado, realizar una desagregación en cada uno de los grupos de programas, en uno o varios niveles, a fin de proporcionar a la entidad un catálogo de las prestaciones que se llevan a cabo por la organización y, por otro, elaborar el mapa de procesos o la traza del coste a fin de determinar cuáles son las unidades organizativas que realizan cada una de las prestaciones.

Coordinando ambos aspectos obtenemos una descripción detallada del proceso productivo en cada uno de los ámbitos competenciales del ayuntamiento a la vez que se establecen las relaciones entre las estructuras que componen el modelo a partir de las cuales elaborar el cálculo de costes.

El establecimiento de un catálogo de prestaciones facilita la asignación de costes en aquellos casos en que la prestación de un servicio genera gastos en más de un programa presupuestario.

En lo que respecta a la tipificación de las actividades por su comportamiento en el proceso productivo, en el caso concreto de los ayuntamientos, establecemos las siguientes categorías:

- a) Actividades finalistas: configuran los bienes y servicios que constituyen la actividad principal de la organización, son por tanto los servicios públicos municipales. Su realización implicará la participación de uno o varios centros principales.
- b) Actividades auxiliares: tareas de apoyo generales para el funcionamiento de centros de diversas áreas o bien específicas en algún área de competencias. Su coste repercute en los centros para los cuales se realizan las tareas de apoyo, conformando el coste secundario de éstos. A su vez, repercutirá en las actividades realizadas por estos centros formando una parte del coste secundario de sus actividades.
- c) Actividades de dirección, administración y generales: tal y como ya se ha establecido con anterioridad, se establecen tres niveles en este tipo de actividades que se afectarán de diferente manera:



- a. Actividades de dirección y administración general (DAG): realizadas, con carácter general, para todas las áreas de gobierno de la entidad, su coste se afectará al coste total de las actividades finalistas, anexas o TROPI.
- b. Actividades de dirección y administración funcional (DAF): realizadas dentro de un área de gobierno con carácter general para la coordinación de los servicios que le son propios, su coste formará parte del coste funcional de las actividades finalistas, anexas o TROPI de su área de competencia.
- c. Actividades de dirección y administración operativa (DAO): realizadas por centros de la misma denominación creados al efecto, o bien, aquellos que siendo principales desarrollan estas actividades de gestión y coordinación específicas de sus propias actividades finalistas. Su coste se incorpora al coste operativo de las actividades finalistas, anexas o TROPI formando, junto al coste de las actividades auxiliares su coste secundario, dado su carácter de actividad complementaria.
- d) Actividades Anexas: las realizadas por los centros de la misma denominación; tal y como ya se ha establecido, consideramos que estas actividades constituyen una producción paralela a la principal y su tratamiento será equivalente al de las actividades finalistas no repartiéndose, por tanto, su coste entre ninguna otra actividad.
- e) TROPI: consideramos que el tratamiento de estas actividades debe ser equivalente al de las actividades finalistas y, por tanto, su coste no se asignará a otras actividades; dado que se desarrollan para la obtención de elementos de inmovilizado su coste se calculará a fin de incorporarlo al valor de coste de dichos activos y repercutirá como coste en el sistema cuando el inmovilizado se incorpore al patrimonio a través del proceso de amortización.
- f) Organización y Subactividad: en realidad con estas denominaciones no se hace referencia a actividades propiamente dichas sino a un conjunto de costes que, o bien no pueden ser identificados con alguna actividad concreta, o bien, se asocian a la desocupación de algún centro de coste siendo, por tanto medida de la falta de actividad. Por otra parte, si decidimos repartir estos costes entre las actividades finalista y anexas, se nos plantea la cuestión de hasta qué punto debe el usuario del servicio soportar una tasa o precio público, en su caso, que puede incluir unos costes que no se han generado por la prestación que recibe. Por ello, consideramos que quizá no fuera procedente realizar una asignación de estos costes a otras actividades, por lo que formarán parte del coste global de la entidad.

Fig. 4. Clasificación de Actividades

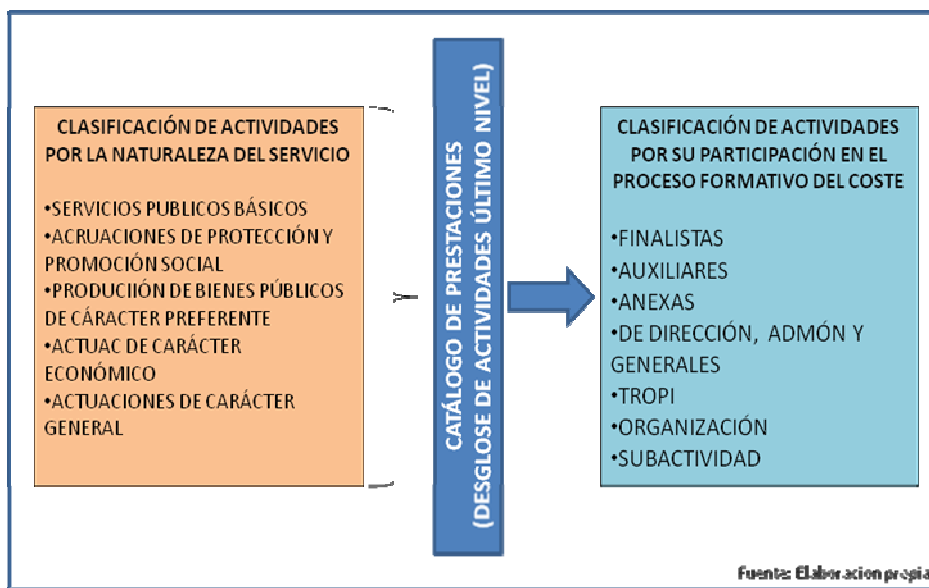


Fig. 4. Clasificación de Actividades

Por último, una vez establecido el catálogo de prestaciones, se elaborará el mapa de procesos con la indicación, en primer lugar, de las actividades en que participa cada centro de coste y, en segundo lugar, las actividades receptoras del coste de otras actividades.

### 3.4. Funcionamiento del Modelo: cálculo del coste de centros, del coste de actividades y de márgenes de cobertura.

La implantación del modelo de cálculo de costes se desarrolla en una serie de etapas que escalonan el proceso de elaboración de información útil para los diversos usuarios a partir de los inputs de información. Hemos agrupado estas etapas en tres fases, a saber, fase de información, de relaciones entre estructuras y de cálculo.

- *1ª fase: Del tratamiento de la información.*

Se trata de realizar una disposición de la información captada a través de los diversos subsistemas sobre los diversos componentes del modelo, con el fin de facilitar el posterior cálculo de costes. Las etapas que componen esta fase se han ido detallando ya, en los apartados anteriores del presente trabajo y a modo de resumen serían las siguientes:

- 1) Definición y codificación de los centros de coste a partir del análisis de la estructura organizativa y clasificación de los mismos en función de su participación en el proceso productivo que permite determinar el tipo de actividades realizadas por cada centro de coste.
  - 2) Definición y codificación de las actividades y clasificación de las mismas en función de su comportamiento a efectos de reparto.
  - 3) Definición y codificación de los elementos de coste y clasificación de aquellos en función de su comportamiento, directo o indirecto, respecto a centros y respecto a actividades.
  - 4) Definición y codificación de los elementos de ingreso y vinculación de cada uno a las actividades que los generan, en su caso.
- *2ª Fase: De las relaciones entre componentes.*

En esta fase se pretende detallar como se realiza el proceso productivo de cada uno de los servicios públicos municipales a través de las relaciones entre los elementos de coste, los centros y las actividades, e incluye las siguientes etapas:

- 5) Elaboración del mapa de procesos determinando las actividades en que participan cada uno de los centros y determinación de los centros receptores del coste de las actividades no finalistas.
- 6) Definición de los criterios de reparto de:
  - a. elementos de coste a centros de coste,
  - b. de los centros de nivel superior a los de nivel inferior,
  - c. de las actividades de nivel superior a las de nivel inferior,
  - d. de centros y actividades auxiliares a centros y/o actividades no auxiliares
  - e. de centros y actividades de dirección funcional y general.
  - f. de centros no auxiliares a actividades no auxiliares (finalistas, anexas, TROPI, de organización y subactividad.)
  - g. de actividades de organización y subactividad, en su caso.
- 7) Elaboración de documentos de coste en los que se recoja la información definida en las etapas anteriores.

- 3<sup>a</sup> Fase: Del cálculo de costes

A partir de los documentos elaborados en base a toda la información recabada se procede al cálculo del coste total de los centros y las actividades, en estratos suficientes que permitan informar como se desarrolla el proceso de formación del coste. Adicionalmente, se puede incorporar el cálculo de costes unitarios en caso de definir las unidades de medida correspondientes. Una vez calculado el coste de las actividades se calculan los márgenes de cobertura de las mismas.

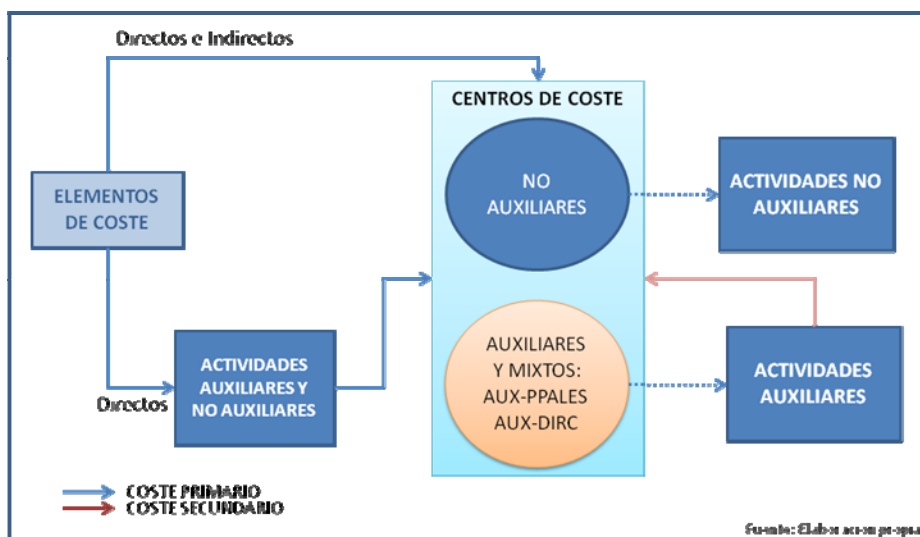
8) Proceso de cálculo, formación del coste de centros y actividades:

- *Coste total de centros*: integrado por el coste primario y secundario de centros

→ Coste primario de centros: Calculado a partir de la distribución de los elementos de coste directos a centros y directos a las actividades que realizan dichos centros más el coste de los elementos de coste indirectos a centros asignados a los mismos en función de los criterios de reparto definidos en la etapa 6.

→ Coste secundario de centros: Calculado a partir del reparto de las actividades auxiliares a los centros receptores de las mismas, lo cual implica el cálculo previo del coste de dichas actividades.

Fig. 5. Formación del Coste Total de Centros



- *Coste total de actividades*: integrado por el coste primario, secundario, de dirección y administración funcional y de dirección y administración general que definen los siguientes estratos:

- Coste primario de actividades: Agregado del coste de los elementos directos a actividades, y la parte del coste de los centros que realizan dichas actividades una vez deducidos el importe de los costes directos a actividades y la parte que corresponda a actividades de dirección específica u operativa.
- Coste secundario de actividades: agregado del coste de las actividades auxiliares y la dirección operativa, específica de dichas actividades.
- Coste operativo de actividades: agregado del coste primario y el coste secundario.
- Coste funcional de actividades: agregado del coste operativo más la parte que corresponde a cada actividad del reparto de los costes de las actividades de dirección funcional en cada área de actividad.
- Coste total de actividades: agregado del coste funcional más la parte correspondiente a cada actividad de la asignación de los costes de las actividades de dirección general.

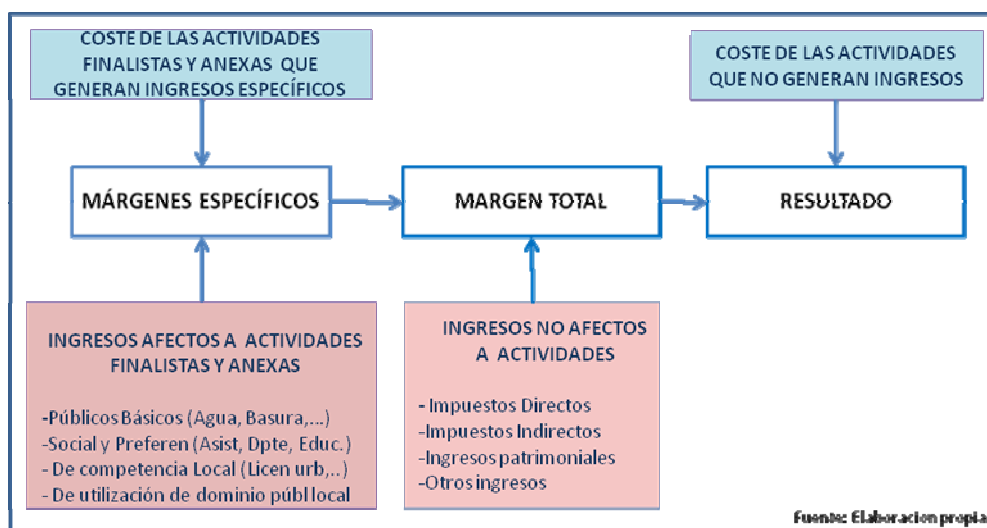
Fig. 6. Formación del coste total de las actividades



- 9) Cálculo de márgenes y resultados: se obtendrán, en primer lugar, los márgenes específicos por comparación entre el coste total de las actividades finalistas y anexas con los ingresos vinculados a ellas, en segundo lugar, el margen total como resultado de agregar la suma de los márgenes específicos con aquellos ingresos no vinculados a las actividades y, por último, dado que hemos optado por no incorporar los costes de las actividades de organización y subactividad a otras actividades, el resultado se

obtendrá deduciendo el coste de éstas del margen total obtenido, tal y como se muestra en la figura siguiente.

Fig. 7. Cálculo de márgenes y resultados



#### 4. Los outputs de información

La culminación del proceso de cálculo de costes conlleva el cumplimiento del objetivo de partida con la obtención de información que, se encuentra dispuesta de manera distinta a como fue incorporada al sistema de contabilidad analítica habiendo incrementado su utilidad para los usuarios de la misma, por el propio tratamiento de los inputs de información a través de las fases en que se ha desarrollado el proceso de cálculo.

La estructuración del proceso de cálculo en sus distintas fases permite ir obteniendo outputs de información en cada una de ellas, debiendo ajustarse su materialización a los requerimientos de los usuarios finales de la misma.

Así, en la fase de información se elaboran catálogos de elementos de coste y de ingreso, centros y actividades, debidamente clasificados; en el caso de los primeros, además, puede incluirse el resultado de la valoración de los diversos elementos que integran estos documentos que se asignarán posteriormente. Estos documentos deberán elaborarse con el mayor nivel de desglose, pudiendo derivarse de ellos otros con el nivel de agregación requerido. En la figura 8 se puede observar el contenido de estos documentos.

Fig.8. Documentos elaborados en la fase de información

| CÓDIGO | ELEMENTO DECOSTE | IMPORTE | VINCULACIÓN A CENTROS | VINCULACIÓN A ACTIVIDADES |
|--------|------------------|---------|-----------------------|---------------------------|
|        |                  |         |                       |                           |
|        |                  |         |                       |                           |

| CÓDIGO | ELEMENTO DE INGRESO | IMPORTE | ACTIVIDAD VINCULADA |
|--------|---------------------|---------|---------------------|
|        |                     |         |                     |
|        |                     |         |                     |

| CÓDIGO | CENTRO DECOSTE | CLASIFICACIÓN |
|--------|----------------|---------------|
|        |                |               |
|        |                |               |

| CÓDIGO | ACTIVIDADES | CLASIFICACIÓN |
|--------|-------------|---------------|
|        |             |               |
|        |             |               |

Fuente: Elaboración propia

En la segunda fase, el análisis del proceso productivo permite establecer las relaciones entre los diversos componentes del modelo, así como las claves de reparto necesarias para el cálculo de costes; en concreto, la séptima etapa del proceso consiste precisamente en la elaboración de documentos en los que se sintetice toda la información de las etapas anteriores, algunos de los cuales podrían adoptar la forma que se muestra en la siguiente figura.

Fig.9. Documentos elaborados en la fase de relaciones entre componentes

| ELEMENTO DE COSTE | CRITERIO DE IMPUTACIÓN A CENTROS  |
|-------------------|-----------------------------------|
| E1                | Número de extensiones telefónicas |
| E2                | Superficie                        |

| CENTRO DE COSTE | ACTIVIDAD REALIZADA | CLASIFICACIÓN |
|-----------------|---------------------|---------------|
| C1.01           | A1.01               |               |
|                 | A1.02               |               |
|                 | A2.01               |               |
| C2.01           | A1.01               |               |
|                 | A3                  |               |

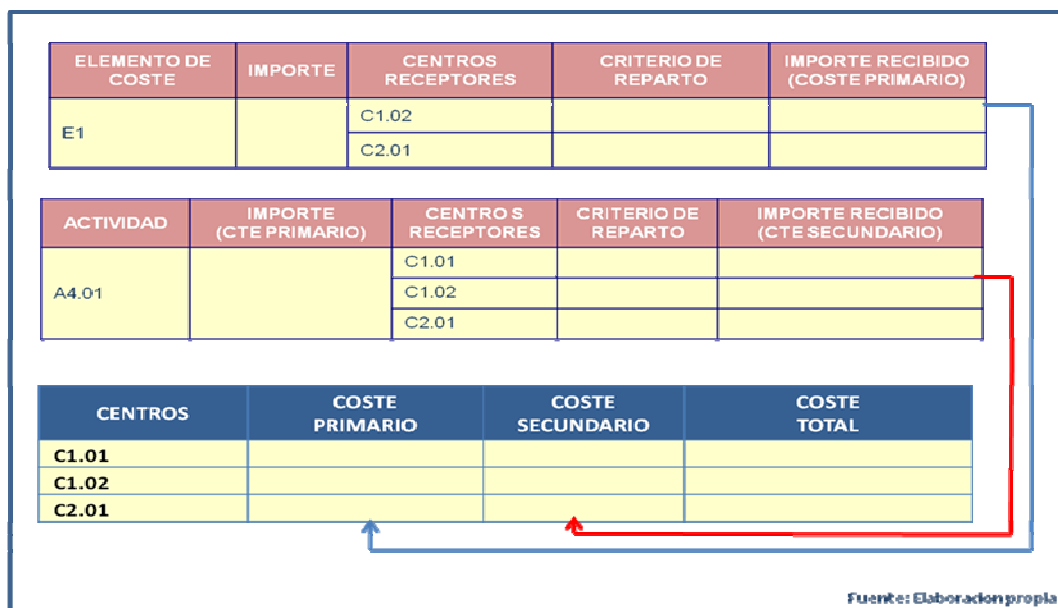
| ACTIVIDADES NO FINALISTAS | CENTRO / ACTIVIDAD RECEPTORA | CRITERIO DE REPARTO |
|---------------------------|------------------------------|---------------------|
| A4.01                     | C1.01                        |                     |
|                           | C1.02                        |                     |
|                           | C2.01                        |                     |
| A10                       | A1.01                        |                     |
|                           | A1.02                        |                     |
|                           | A3                           |                     |

Fuente: Elaboración propia

Por último, en la fase de cálculo se obtendrán los documentos definitivos en los que se muestren los diversos componentes del coste de centros y de actividades y, adicionalmente, el cálculo de márgenes y resultados. Estos incluyen documentos que reflejen los importes distribuidos de elementos, centros y actividades que reparten a centros y actividades receptores por aplicación de los criterios definidos en la fase anterior y posteriormente documentos que recojan la asignación de esos importes a los objetos de coste y que, a modo de ejemplo y de manera resumida para el coste de centros, podrían estructurarse de la siguiente manera:



Fig. 10. Documentos elaborados en la fase de cálculo



Con independencia de la forma que adquieran los documentos a elaborar, consideramos que, a fin de mostrar la estructura del coste de centros y actividades, aquéllos deberán incluir los diversos componentes del mismo, para lo cual se podrán elaborar, a modo de tablas, con el contenido que se muestra en las figuras 11 y 12.

Fig. 11. Componentes del coste total de centros

| CENTROS | COSTE PRIMARIO   | COSTE SECUNDARIO  | COSTE TOTAL  |
|---------|--|---|--|
| C1.01   | <ul style="list-style-type: none"> <li>• Elementos de coste directos a Centros</li> <li>• Elementos de coste indirectos a Centros</li> </ul> | <ul style="list-style-type: none"> <li>• Coste de Actividades Auxiliares</li> </ul> | <ul style="list-style-type: none"> <li>• Coste primario</li> <li>• Coste secundario</li> </ul> |
| C1.02   |  |   |  |
| C2.01   |  |   |  |
| C2.02   | <ul style="list-style-type: none"> <li>• Elementos de coste directos a actividades realizadas por el Centro</li> </ul>                       |   |  |
| C3      |  |   |  |
| C8      |  |   |  |

Fuente: Elaboración propia

Fig. 12. Componentes del coste total de actividades

| ACTIVIDADES | COSTE PRIMARIO  | COSTE SECUNDARIO   | COSTE OPERATIVO  | COSTE DAF   | COSTE FUNCIONAL  | COSTE DAG   | COSTE TOTAL  |
|-------------|---|--|--|---|--|---|--|
| A1.01       | <ul style="list-style-type: none"> <li>• Elementos directos a Actividades</li> <li>• Coste primario de Centros excepto:                             <ul style="list-style-type: none"> <li>- costes directos a actividades</li> <li>- costes de la actividad DAO</li> </ul> </li> </ul> | <ul style="list-style-type: none"> <li>• C. Secundario de Centros</li> <li>• Coste de actividad DAO</li> </ul> | <ul style="list-style-type: none"> <li>• Coste primario</li> <li>• Coste secundario</li> </ul> | <ul style="list-style-type: none"> <li>• Coste de actividades de Dirección Funcional</li> </ul> | <ul style="list-style-type: none"> <li>• Coste operativo</li> <li>• Coste DAF</li> </ul> | <ul style="list-style-type: none"> <li>• Coste de actividades de Dirección General</li> </ul> | <ul style="list-style-type: none"> <li>• Coste funcional</li> <li>• Coste DAG</li> </ul> |
| A1.02       |   |  |  |   |  |   |  |
| A2.01       |   |  |  |   |  |   |  |
| A2.02       |   |  |  |   |  |   |  |
| A3          |   |  |  |   |  |   |  |
| A5          |   |  |  |   |  |   |  |

Fuente: Elaboración propia

Por su parte, la obtención de información sobre márgenes de cobertura en la prestación de los servicios públicos a partir del modelo de cálculo de costes tendrá como objetivo fundamental contribuir a la mejora continuada de la gestión de los recursos, habida cuenta de que, en general, en las entidades locales, no ha lugar a orientar la toma de decisiones a la eliminación de servicios por falta de rentabilidad.

Los informes sobre márgenes podrán incluir, tanto el cálculo de márgenes específicos por actividad, como el grado de cobertura del coste total; adicionalmente se podrá calcular el margen total por adición de los ingresos no vinculados a las actividades y el resultado por agregación de los costes no distribuidos, como podrían ser, en su caso los de las actividades de organización y subactividad.

Fig. 13. Cálculo de márgenes por actividades

| ACIVIDADES | COSTE TOTAL | INGRESOS | M ARGEN ESPECÍFICO | % COBERTURA |
|------------|-------------|----------|--------------------|-------------|
| A1.01      |             |          |                    |             |
| A1.02      |             |          |                    |             |
| A10        |             |          |                    |             |
| TOTALES    |             |          |                    |             |

Fuente: Elaboración propia

Para concluir, el modelo de coste no agota aquí las posibilidades de ofrecer información de relevancia para la toma de decisiones. El sistema se complementará con un conjunto de indicadores que ofrezcan información adicional, en cada área de actividad, a los responsables de la gestión municipal para la evaluación de los servicios que le son propios.

Una parte de estos indicadores requerirá información sobre costes previamente obtenidos del modelo de costes, como apunta la IGAE (2007, p.137), es posible “abordar la definición de un sistema de

indicadores sin contar expresamente con un sistema de contabilidad analítica” pero, tal y como señala, esta forma de proceder puede resultar inconsecuente.

Entre las tareas que estamos llevando a cabo en el Proyecto FEMP encontramos, precisamente, la de elaborar una batería de indicadores para diversos servicios municipales que permita, en primera instancia, completar el sistema contable de las administraciones locales mejorando el conocimiento de la realidad de la gestión municipal, a la par que, permita alcanzar la comparabilidad de la actividad de los ayuntamientos participantes en el proyecto.

## **BIBLIOGRAFÍA:**

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.

BUENDÍA CARRILLO, D. (1999): "Análisis, cálculo y control del coste de los servicios públicos municipales". *Técnica contable*, año LI, n<sup>o</sup> 607, pp. 541 a 558 y n<sup>o</sup> 608-609, pp.639 a 650.

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

CARRASCO DÍAZ, D.; GONZALO ANGULO, J.A. Y OTROS (2007): *Libro blanco de los costes en las universidades*. Ed. Oficina de Cooperación Universitaria. León.

CARRASCO DÍAZ, D.; BUENDÍA CARRILLO, D.; NAVARRO GALERA, A.; LLORENTE MUÑOZ, V.; SÁNCHEZ TOLEDANO, J. (2008): "La determinación del coste en la administración local española. El caso de las licencias urbanísticas". *XVIII Luso-Spanish Conference on Management*, celebrado en Oporto (Portugal) del 7 al 8 de febrero de 2008.

CARRASCO DÍAZ, D.; BUENDÍA CARRILLO, D.; NAVARRO GALERA, A.; LLORENTE MUÑOZ, V.; SÁNCHEZ TOLEDANO, J. (2007): "El cálculo de costes del servicio de extinción de incendios y salvamento. Una aplicación práctica". 1<sup>er</sup> Congreso Transatlántico de Contabilidad, Auditoría, Control de Gestión, Gestión de Costos y Mundialización. X Congreso del Instituto Internacional de Costos "Gestión de Costos, Control de Gestión y Mundialización", celebrado en Lyon (Francia) del 13 al 15 de junio de 2007.

INTERNATIONAL FEDERATION OF ACCOUNTANTS (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.tmp?PubID=9690434438714&File=Public\\_Sector/PSC-Study\\_No\\_12.doc&Category=Public%20Sector%20Accounting](http://es.ifac.org/Members/Pubs-Downloading.tmp?PubID=9690434438714&File=Public_Sector/PSC-Study_No_12.doc&Category=Public%20Sector%20Accounting)

INTERVENCIÓN GENERAL DE LA ADMINISTRACIÓN DEL ESTADO (2007): *Indicadores de gestión en el Ámbito del Sector Público*. Ed. Ministerio de Economía y Hacienda, Madrid.

INTERVENCIÓN GENERAL DE LA ADMINISTRACIÓN DEL ESTADO (2004): *Principios generales sobre contabilidad analítica de las administraciones públicas*. Ed. Ministerio de Economía y Hacienda, Madrid.

INTERVENCIÓN GENERAL DE LA ADMINISTRACIÓN DEL ESTADO (1994): *Contabilidad Analítica de las Administraciones Públicas. El Proyecto CANOA*. Ed. Ministerio de Economía y Hacienda, Madrid.

JEFATURA DEL ESTADO: Ley 47/2003, de 26 de noviembre, General Presupuestaria, BOE n° 284, de 27 de noviembre.

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 n° 59 de 9 de marzo.

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 n° 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 n° 297 de 10 de diciembre.

ORTEGA EGEA, M.T.; RODRÍGUEZ ARIZA, L. Y LÓPEZ PÉREZ, M.V. (2007): “Un modelo de cálculo de costes para el ámbito universitario: el uso del tiempo como unidad de prestación en una unidad organizativa”. *Revista de contabilidad. Spanish Accounting Review*. Volumen 10, n° 1, Enero-Junio 2007.

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