

III CURSO DE DIRECCIÓN PÚBLICA LOCAL

METODOLOGÍA PARA LA IMPLANTACIÓN DE UN SISTEMA DE CONTABILIDAD DE COSTES BASADO EN LAS ACTIVIDADES EN EL AYUNTAMIENTO DE ASTILLERO (CANTABRIA)

José Claudio Alvarez Villazón

INDICE

MOTIVACIÓN DEL INFORME.	3
OBJETIVOS DEL INFORME.	3
LIMITES DEL ANÁLISIS.	5
METODOLOGÍA.	5
E) CONTEXTO.	7
DIAGNOSTICO DEL PROBLEMA.	8
INTRODUCCION.	9
1.- MOTIVACION.	9
2.- OBJETIVOS.	9
3.- METODOLOGIA.	9
4.- LIMITES.	11
5.- ENUNCIADO DEL CONTENIDO DE LOS APARTADOS.	12
DIAGNOSTICO.	13
EL MUNICIPIO Y AYUNTAMIENTO DE ASTILLERO.	13
ORGANIZACIÓN.	15
DISEÑO DEL MODELO.	17
1.- OBJETIVOS GENERALES.	17
2.- DESARROLLO DEL PROYECTO.	21
2.1.- CONSIDERACIONES PREVIAS.	21
2.2.- EQUIPO HUMANO.	23
3.- METODOLOGÍA.	25
A) DESARROLLAR EL DICCIONARIO DE ACTIVIDADES.	25
B) DETERMINACION DEL COSTE DE LAS ACTIVIDADES.	31
B.1) DIAGNOSTICO GENERAL.	31
B.2) METODOLOGIA.	32
B.2.2) CAPITULO 2: BIENES CORRIENTES Y SERVICIOS.	34
B.2.3. CAPITULO 3: GASTOS FINANCIEROS.	42
B.2.4) CAPITULOS 4 Y 7: TRANSFERENCIAS CORRIENTES Y DE CAPITAL.	44
B.2.6) CAPITULO 6: INVERSIONES.	45
C. IDENTIFICACIÓN DE PRODUCTOS Y SERVICIOS.	52
D. ELECCIÓN DE INDUCTORES DE COSTE.	56
4.- ELABORACIÓN DE INFORMES DE CONTABILIDAD ANALÍTICA.	60
EXPLORACIÓN DEL MODELO.	60
5.- PLAN DE IMPLANTACIÓN DEL PROYECTO.	62
CONCLUSIONES.	64
BIBLIOGRAFÍA.	67

RESUMEN EJECUTIVO.

MOTIVACIÓN DEL INFORME.

El presente informe ha sido desarrollado para el cumplimiento de los requisitos establecidos en el III Curso de Dirección Pública Local.

El proyecto ha sido desarrollado previa consulta con el Ayuntamiento de Astillero, que se pretende que ponga en práctica en el futuro las recomendaciones en él contenidas. A tal efecto, se ha acordado que el proyecto desarrolle la metodología para la implantación de un sistema de contabilidad analítica en el Ayuntamiento.

OBJETIVOS DEL INFORME.

El proyecto se plantea los siguientes objetivos:

a) *Determinación de los costes de los servicios.*

Este objetivo se pretende cumplir en el primer ejercicio de vigencia del sistema. A su vez, el objetivo general se divide en dos subobjetivos:

- Determinación de los costes directos de los servicios. A partir del segundo semestre del 2.005, se podrán asignar costes directos a los productos mediante identificación y valoración de las actividades primarias asociadas a los mismos.
- Determinación del coste completo. Con objeto de ofrecer a la dirección elementos de juicio para el rediseño de las tasas municipales, en Octubre de 2005 se realizará una evaluación del coste completo de los servicios, mediante la valoración provisional

de las actividades secundarias y la determinación de la asignación de las mismas como factores a las actividades primarias.

b) Ofrecer a los gestores municipales una visión realista del Ayuntamiento.

Se ha previsto que la definición y valoración de las actividades sea el detonante de un proceso de reestructuración del Ayuntamiento. Para ello, una vez definido el diccionario de actividades, se procederá a la elaboración de un organigrama municipal basado en las conclusiones obtenidas en el desarrollo del proyecto.

c) Establecer prioridades.

Una vez definidas las áreas de responsabilidad y los procedimientos, y a partir de Diciembre de 2005, los responsables de área recibirán un informe inicialmente anual sobre el coste de las actividades de su área y de los procedimientos definidos para la misma.

Los responsables de área y la Comisión de Organización definirán las mejoras que se puedan obtener, ya sea por la eliminación de actividades superfluas, por la coordinación con otras áreas de actividades, o, eventualmente, por la eliminación de servicios no exigidos por la Ley, deficitarios y cuya prestación no sea percibida como fundamental por la generalidad de los vecinos.

d) Evaluación de proyectos.

Un objetivo fundamental del proyecto es lograr que los proyectos que se pretendan afrontar desde el Ayuntamiento a medio plazo (a partir del segundo año de implantación del sistema de contabilidad analítica) sean evaluados en función de la información ofrecida por el sistema. De este modo, la implantación de un nuevo servicio, o la

creación de una infraestructura, deberá justificar las actividades que el proyecto obligue a incorporar, el coste de las mismas, sobre las consideraciones anteriores el coste del servicio, número de usuarios y rentabilidad esperada del servicio.

LIMITES DEL ANÁLISIS.

El presente informe pretende únicamente desarrollar una metodología para el desarrollo de una contabilidad analítica según el modelo ABC. En el desarrollo del trabajo se pusieron de manifiesto dificultades prácticamente insalvables para implantar el sistema en el Ayuntamiento según su situación actual. Dicho en otros términos: en sus circunstancias actuales, el Ayuntamiento de Astillero no puede conocer razonablemente el coste de los servicios que presta a los ciudadanos. Ni la organización, ni los procedimientos lo permiten.

METODOLOGÍA.

La metodología para la realización del proyecto se ha basado en la propuesta por KAPLAN y COOPER:

- a) *DESARROLLO DEL DICCIONARIO DE ACTIVIDADES.* Se consideró y desecho la posibilidad de adaptar un diccionario estándar de actividades al Ayuntamiento de Astillero. Se ha optado por desarrollar un diccionario de actividades propio, a desarrollar mediante entrevistas a los trabajadores del Ayuntamiento. Para ello, se ha desarrollado la metodología precisa, y se ha probado en áreas diferenciadas del Ayuntamiento (Servicios Deportivos, Policía Local y Biblioteca Municipal).
- b) *DETERMINACION DEL COSTE DE LAS ACTIVIDADES.* Para decidir la metodología adecuada se ha analizado el procedimiento contable, en los siguientes términos:

- a. **Análisis del procedimiento de adquisición de bienes y servicios.**
Tratamiento de las facturas emitidas por proveedores.
- b. **Sistema de elaboración de la nómina mensual.** **Determinación de gastos de personal no incorporados a la nómina (indemnizaciones por razón del servicio, otros no incorporados a la nómina mensual).**
- c. **Análisis del inventario.** **Valoración del inventario.**

Sobre la base del análisis realizado, se han formulado propuestas para la adecuación del sistema contable a las necesidades del modelo ABC, y se ha propuesto una metodología para la incorporación de los costes al modelo.

c) *IDENTIFICACION DE LOS SERVICIOS PRESTADOS POR EL AYUNTAMIENTO.* Se han dividido en cuatro grupos:

- a. **GRUPO I:** Identificación de servicios explícitos de carácter no administrativo. Se han identificado como tales aquellos que presta la organización y que no tienen carácter administrativo .
- b. **GRUPO II:** Identificación de servicios explícitos administrativos. Se han identificado en esta fase los servicios prestados por el Ayuntamiento en ejercicio de potestades puramente administrativas.
- c. **GRUPO III:** Servicios implícitos o no percibibles directamente por los ciudadanos. Se han incorporado aquí, en general, los servicios prestados a otras Administraciones Públicas u otros poderes del Estado por imperativo legal.

d. **GRUPO IV:** Servicios que no son competencia del Ayuntamiento pero que son prestados por este. Se han pretendido identificar aquí los servicios prestados a los vecinos que, en principio, son competencia de otras Administraciones Públicas pero que el Ayuntamiento presta como consecuencia de la demanda de los vecinos.

d) *SELECCIÓN DE INDUCTORES DE COSTES.* Los costes de las actividades primarias se han asignado directamente. Se ha establecido la metodología para la asignación de costes a las actividades secundarias mediante el análisis de las mismas y entrevistas con los responsables de las áreas en las que se desarrollan dichas actividades.

E) CONTEXTO

Astillero es un municipio de la Comunidad Autónoma de Cantabria. Se encuentra ubicado en la Bahía de Santander, a unos 5 km de la capital de la Comunidad Autónoma. Tiene una población de 14.641 habitantes (según datos del Padrón municipal a 1 de enero de 2.004), distribuida en un territorio relativamente pequeño (unos 6,8 Km²).

El municipio ha vivido tradicionalmente de su vinculación con el astillero ubicado en su término municipal.

La crisis de los astilleros europeos ha afectado de lleno al municipio, alterando sustancialmente su modelo de crecimiento.

Junto con este problema, se ha producido un cambio radical en el perfil de la población. Astillero se ha convertido en una ciudad dormitorio de Santander.

DIAGNOSTICO DEL PROBLEMA.

Los problemas fundamentales del Ayuntamiento de Astillero como organización son, en este momento:

- Un cambio en el modelo de relación con los vecinos. Del vecino “tradicional” al vecino que se traslada de Santander, con elevadas exigencias en cuanto a calidad de servicios y atención.
- Un cambio en el modelo económico del Municipio, que ha obligado al Ayuntamiento a asumir protagonismo en el desarrollo de políticas activas de empleo.
- Durante los últimos años, y debido, por un lado, a la actividad del Alcalde, el Ayuntamiento ha tenido acceso a un elevado volumen de financiación obtenido de Fondos Comunitarios y de la Comunidad Autónoma. Se han construido infraestructuras y se ha elevado notablemente el nivel de servicios prestados por el Ayuntamiento. Todo ello, ha determinado un crecimiento exponencial del gasto corriente.

En definitiva, el Ayuntamiento de Astillero se encuentra en la actualidad abocado a un proceso de cambio que permita racionalizar sus estructuras e implantar una gestión eficiente que le permita seguir ofreciendo un nivel de servicios elevado pero económicamente sostenible.

INTRODUCCION

1.- MOTIVACION.

El presente informe ha sido desarrollado para el cumplimiento de los requisitos establecidos en el III Curso de Dirección Pública Local.

El proyecto ha sido desarrollado previa consulta con el Ayuntamiento de Astillero, que se pretende que ponga en práctica en el futuro las recomendaciones en él contenidas. A tal efecto, se ha acordado que el proyecto desarrolle la metodología para la implantación de un sistema de contabilidad analítica en el Ayuntamiento.

2.- OBJETIVOS.

El presente proyecto tiene como objetivo fundamental el desarrollo de una metodología para la incorporación de un sistema de contabilidad de costes por actividades (ACTIVITY BASED COSTING) en el Ayuntamiento de Astillero.

La implantación del sistema

3.- METODOLOGIA.

La metodología para la realización del proyecto se ha basado en la propuesta por KAPLAN y COOPER¹:

- e) *DESARROLLO DEL DICCIONARIO DE ACTIVIDADES.* Se consideró y desecho la posibilidad de adaptar un diccionario estándar de

¹ KAPLAN, ROBERT S. y COOPER, ROBIN, Coste y Efecto. GESTION 2000, Barcelona 2003.

actividades al Ayuntamiento de Astillero. Se ha optado por desarrollar un diccionario de actividades propio, a desarrollar mediante entrevistas a los trabajadores del Ayuntamiento. Para ello, se ha desarrollado la metodología precisa, y se ha probado en áreas diferenciadas del Ayuntamiento (Servicios Deportivos, Policía Local y Biblioteca Municipal).

f) *DETERMINACION DEL COSTE DE LAS ACTIVIDADES.* Para decidir la metodología adecuada se ha analizado el procedimiento contable, en los siguientes términos:

a. Análisis del procedimiento de adquisición de bienes y servicios. Tratamiento de las facturas emitidas por proveedores.

b. Sistema de elaboración de la nómina mensual. Determinación de gastos de personal no incorporados a la nómina (indemnizaciones por razón del servicio, otros no incorporados a la nómina mensual).

c. Análisis del inventario. Valoración del inventario.

g) *IDENTIFICACION DE LOS SERVICIOS PRESTADOS POR EL AYUNTAMIENTO.* Se han dividido en cuatro grupos:

a. **GRUPO I:** Identificación de servicios explícitos de carácter no administrativo. Se han identificado como tales aquellos que presta la organización y que no tienen carácter administrativo (suministro de agua, recogida de basuras, servicios deportivos).

b. **GRUPO II:** Identificación de servicios explícitos administrativos. Se han identificado en esta fase los servicios prestados por el Ayuntamiento en ejercicio de potestades

puramente administrativas (potestades de policía, seguridad pública, etc.).

c. **GRUPO III:** Servicios implícitos o no percibibles directamente por los ciudadanos. Se han incorporado aquí, en general, los servicios prestados a otras Administraciones Públicas u otros poderes del Estado por imperativo legal (suministro de información estadística, notificaciones diversas, etc.). Igualmente, se ha definido como servicio con identidad propia el de “representación política”.

d. **GRUPO IV:** Servicios que no son competencia del Ayuntamiento pero que son prestados por este. Se han pretendido identificar aquí los servicios prestados a los vecinos que, en principio, son competencia de otras Administraciones Públicas pero que el Ayuntamiento presta como consecuencia de la demanda de los vecinos. En este último supuesto, se ha optado por definir grandes grupos de servicios en función de la Administración a la que teóricamente correspondería la prestación del mismo.

h) *SELECCIÓN DE INDUCTORES DE COSTES.* Los costes de las actividades primarias se han asignado directamente. Se ha establecido la metodología para la asignación de costes a las actividades secundarias mediante el análisis de las mismas y entrevistas con los responsables de las áreas en las que se desarrollan dichas actividades.

4.- LIMITES.

El presente informe pretende únicamente desarrollar una metodología para el desarrollo de una contabilidad analítica según el modelo ABC. En el desarrollo del trabajo se pusieron de manifiesto dificultades prácticamente

insalvables para implantar el sistema en el Ayuntamiento según su situación actual. Dicho en otros términos: en sus circunstancias actuales, el Ayuntamiento de Astillero no puede conocer razonablemente el coste de los servicios que presta a los ciudadanos. Ni la organización, ni los procedimientos lo permiten.

Por ello, lo que se ha pretendido es:

- Diseñar el sistema
- Establecer un plan de implantación del mismo a medio plazo (DOS años).

5.- ENUNCIADO DEL CONTENIDO DE LOS APARTADOS.

El presente informe se ha dividido en tres apartados:

- a) **Diagnóstico.** Se recogen diversos aspectos de la situación actual del Ayuntamiento de Astillero, relevantes para la comprensión de las medidas que se propone tomar.
- b) **Diseño del modelo.** Siguiendo la metodología citada en el apartado 3.- de esta introducción, se incorpora a cada etapa de las enunciadas un diagnóstico de la situación actual y el desarrollo de las actividades necesarias para la efectiva implantación del modelo.
- c) **Plan de implantación.** Se propone un plan de implantación de la metodología propuesta en un periodo de dos años, de forma que al final del primer año sea posible la obtención de una contabilidad analítica anual fundada en el sistema ABC, y durante el segundo año, la dirección política del Ayuntamiento tenga acceso a informes mensuales de costes de las actividades desarrolladas.

DIAGNOSTICO.

EL MUNICIPIO Y AYUNTAMIENTO DE ASTILLERO.

Astillero es un municipio de la Comunidad Autónoma de Cantabria. Se encuentra ubicado en la Bahía de Santander, a unos 5 km de la capital de la Comunidad Autónoma. Tiene una población de 14.641 habitantes (según datos del Padrón municipal a 1 de enero de 2.004), distribuida en un territorio relativamente pequeño (unos 6,8 Km²).

El municipio de Astillero se encuentra en la actualidad en un proceso de cambio. En el pasado, Astillero fue un municipio netamente industrial. Su seña de identidad más notable son los astilleros (el nombre del municipio proviene precisamente de su condición, hasta el siglo XIX, de Astillero Real). En Astillero se encuentra el astillero de la sociedad ASTANDER, en el pasado integrado en la Sociedad Estatal de Participaciones Industriales y actualmente propiedad privada. Durante la mayor parte del siglo pasado, ASTANDER fue el motor del desarrollo económico del municipio, y su mayor empleador. De hecho, esta situación definió el modelo de crecimiento del municipio. La industria auxiliar del astillero se instaló en el entonces único Polígono Industrial del municipio (Polígono de Guarnizo), definiendo la fisonomía de Astillero.

La crisis de ASTANDER ha supuesto un problema notable de readaptación de la población (tradicionalmente vinculada al astillero) a nuevas fuentes de empleo.

Por otro lado, la cercanía de Santander ha supuesto que Astillero se haya convertido en ciudad dormitorio de la capital. El crecimiento de la población en los últimos diez años se ha producido, fundamentalmente, con residentes de Santander que han adquirido viviendas en Astillero, pero que siguen trabajando y desarrollando su vida en Santander.

El Ayuntamiento de Astillero no ha sido ajeno a estos cambios. De hecho, puede afirmarse que el Ayuntamiento está en crisis. El Ayuntamiento se enfrenta a una realidad caracterizada por los siguientes factores:

- Un cambio en el modelo de relación con los vecinos. El vecino tradicional, que hacía su vida en el pueblo, y que resolvía sus problemas con el Ayuntamiento de forma directa y casi “familiar”, ha sido sustituido en parte por un residente poco integrado en el municipio, y acostumbrado a un modelo de Ayuntamiento más despersonalizado. Este nuevo residente es más exigente con la actividad del Ayuntamiento. Exige un elevado nivel de calidad en la prestación de los servicios y la utilización de nuevas tecnologías.
- Un cambio en el modelo económico del Municipio, que ha obligado al Ayuntamiento a asumir protagonismo en el desarrollo de políticas activas de empleo. Ello ha determinado un crecimiento notable de la Agencia de Desarrollo Local del municipio, que, adicionalmente, ha tenido a gala desde su creación ser referencia de las existentes en Cantabria.
- Durante los últimos años, y debido, por un lado, a la actividad del Alcalde, el Ayuntamiento ha tenido acceso a un elevado volumen de financiación obtenido de Fondos Comunitarios y de la Comunidad Autónoma. Se han construido infraestructuras y se ha elevado notablemente el nivel de servicios prestados por el Ayuntamiento. Todo ello, ha determinado un crecimiento exponencial del gasto corriente.

En definitiva, el Ayuntamiento de Astillero se encuentra en la actualidad abocado a un proceso de cambio que permita racionalizar sus estructuras e implantar una gestión eficiente que le permita seguir

ofreciendo un nivel de servicios elevado pero económicamente sostenible.

ORGANIZACIÓN.

Ha quedado señalado en el apartado anterior la situación de crisis en la que se encuentra inmerso el Ayuntamiento. La transición de un Ayuntamiento “pequeño” a un Ayuntamiento “mediano” no ha sido asimilada todavía, y puede decirse que se hace necesaria una radical transformación de la organización.

El Ayuntamiento carece de estructura organizativa formalizada. En general, los servicios más autónomos por su naturaleza (Deportes, Policía Local, Biblioteca) tienen una estructura organizativa más o menos definida, pero los Servicios Centrales carecen de ella. Esto genera desmotivación en los empleados e ineficiencia en los procedimientos.

Salvo para procedimientos excepcionales, no existen manuales de procedimientos administrativos.

En lo referido a la gestión económica del Municipio, y sin perjuicio de que esta cuestión sea objeto de un examen más pormenorizado posteriormente, podemos señalar:

1.- Se lleva la contabilidad a los solos efectos de control de la ejecución del Presupuesto. No se generan informes para la dirección política salvo cuando excepcionalmente estos son requeridos por aquella y aún entonces, el sentido del informe solicitado es de grado de ejecución de una o varias partidas.

2.- No existe un procedimiento centralizado de compras. Los servicios adquieren los bienes que requieren de forma autónoma. Se da el caso de que las órdenes de compra son firmadas por funcionarios no autorizados

formalmente a hacerlo. Recientemente se ha nombrado un responsable de compras, aunque se advierten importantes resistencias en los servicios.

3.- No existe un procedimiento normalizado de tratamiento de facturas, fuera del estrictamente necesario para su contabilización o pago. No hay asignación de las facturas a proyectos determinados.

4.- Existe un inventario de bienes, desarrollado por la Secretaría a efectos legales, exclusivamente. Los bienes del Ayuntamiento no están valorados, ni siquiera por aproximación. No existe un protocolo de asignación de costes a los edificios o infraestructuras de nueva construcción (la Intervención no ha llevado nunca el módulo de gestión de proyectos previsto por el SICAL).

5.- No existe un Departamento de Recursos Humanos, que centralice adecuadamente la elaboración de las nóminas. Las nóminas son realizadas por un funcionario que tiene a su cargo otras varias tareas no relacionadas con los Recursos Humanos, mientras que la tramitación de las indemnizaciones por razón del servicio son realizadas por Tesorería.

Este diagnóstico preliminar será desarrollado posteriormente al abordar la metodología para la implantación del sistema de costes por actividades.

DISEÑO DEL MODELO

1.- OBJETIVOS GENERALES.

La implantación de un sistema de contabilidad analítica en el Ayuntamiento de Astillero basado en las actividades pretende varios objetivos. Habiendo detectado el diagnóstico realizado una serie de problemas sustanciales de adecuación de la organización a la realidad demográfica con la que se enfrenta el Ayuntamiento, se han fijado los siguientes objetivos:

a) Determinación de los costes de los servicios.

Este objetivo se pretende cumplir en el primer ejercicio de vigencia del sistema. A su vez, el objetivo general se divide en dos subobjetivos:

- Determinación de los costes directos de los servicios. A partir del segundo semestre del 2.005, se podrán asignar costes directos a los productos mediante identificación y valoración de las actividades primarias asociadas a los mismos.
- Determinación del coste completo. Con objeto de ofrecer a la dirección elementos de juicio para el rediseño de las tasas municipales, en Octubre de 2005 se realizará una evaluación del coste completo de los servicios, mediante la valoración de las actividades secundarias y la determinación de la asignación de las mismas como factores a las actividades primarias.

b) Ofrecer a los gestores municipales una visión realista del Ayuntamiento.

Se ha previsto que la definición y valoración de las actividades sea el detonante de un proceso de reestructuración del Ayuntamiento. Para ello,

una vez definido el diccionario de actividades, se procederá a la elaboración de un organigrama municipal basado en los siguientes principios:

- Se constituirá una Comisión de Organización formada por el Sr. Alcalde, que la presidirá, el Secretario y el Tesorero (que será el encargado de dirigir y activar las acciones que se decidan en la Comisión.
- La definición de las áreas se realizará aplicando el concepto de centros de actividad, agrupando las actividades relacionadas.
- Del organigrama provisional que se obtenga se realizarán dos contrastes:
 - o De legalidad. Se solicitarán informes al Secretario y al Interventor para la determinación de aquellas actividades que deban ser incluidas dentro del ejercicio de funciones reservadas y que, por lo tanto, deban adscribirse necesariamente a un área determinada.
 - o De oportunidad. Los Técnicos (Arquitecto, Arquitecto Técnico, Tesorero, Interventor, Secretario) y los Concejales Delegados determinarán por separado las actividades que deban ser adscritas a sus áreas respectivas. Las discrepancias deberán ser resueltas por una Comisión "ad hoc" que será la Comisión de Organización con la inclusión de los responsables entre los que existan aquellas.
- Una vez definido el organigrama provisional se determinará, en función del mismo:
 - o Reasignación de actividades a los trabajadores municipales. Con objeto de evitar dispersión.

- o Reasignación de efectivos. En función del resultado de la reasignación de actividades, eventualmente puede detectarse la existencia de trabajadores inadecuadamente ubicados en la organización.
- Definido el organigrama definitivo, se mantendrá la Comisión de Organización para la fijación de criterios de control de calidad de la actividad administrativa.
- Los responsables de área, en coordinación con la Comisión de Organización, definirá los procedimientos seguidos en el Ayuntamiento mediante la agrupación de las actividades que los compongan.

c) Establecer prioridades.

Una vez definidas las áreas de responsabilidad y los procedimientos, y a partir de Diciembre de 2005, los responsables de área recibirán un informe inicialmente anual sobre el coste de las actividades de su área y de los procedimientos definidos para la misma.

Los responsables de área y la Comisión de Organización definirán las mejoras que se puedan obtener, ya sea por la eliminación de actividades superfluas, por la coordinación con otras áreas de actividades, o, eventualmente, por la eliminación de servicios no exigidos por la Ley, deficitarios y cuya prestación no sea percibida como fundamental por la generalidad de los vecinos.

d) Evaluación de proyectos.

Un objetivo fundamental del proyecto es lograr que los proyectos que se pretendan afrontar desde el Ayuntamiento a medio plazo (a partir del

segundo año de implantación del sistema de contabilidad analítica) sean evaluados en función de la información ofrecida por el sistema. De este modo, la implantación de un nuevo servicio, o la creación de una infraestructura, deberá justificar:

- Actividades a incorporar a la organización para el desempeño del servicio.
- Coste de esas actividades
- Posibilidad de asumir las actividades con el personal disponible o necesidad de contratación de nuevo personal.
- Coste previsto del servicio
- Evaluación del número previsto de usuarios.
- Rentabilidad económica del servicio

2.- DESARROLLO DEL PROYECTO.

2.1.- CONSIDERACIONES PREVIAS.

Para desarrollar la metodología propuesta en el presente proyecto, se han realizado una serie de pruebas, con objeto de evaluar las eventuales dificultades que puedan suscitarse.

Tras considerar la cuestión, se llegó a una serie de conclusiones que han determinado el desarrollo del trabajo. Son las siguientes:

- Las unidades que se encuentran más definidas, y en las que es posible realizar un trabajo más rápido, son las que prestan servicios directos a los vecinos. En el desarrollo de las pruebas se determinó:

- Los trabajadores que prestan sus servicios en estas unidades están, por así decirlo, más especializados. Ello les permite:

1. Ser más conscientes de las actividades que realizan. En las pruebas realizadas los trabajadores de los servicios interiorizaron muy rápidamente el concepto de “actividad” y respondieron a los cuestionarios con notable exactitud. Más del 90% de los empleados de este grupo presentaron las encuestas que les fueron proporcionadas adecuadamente rellenas y con una identificación clara de actividades. En los servicios centrales se detectó una notable confusión: se identificaron tareas antes que “actividades”, el grado de respuesta fue bajo y se detectó que los trabajadores por lo general participan de la idea (falsa) de que “aquí todos hacemos de todo”.

2. Coincidir en la definición de actividades. Se detectó una notable coincidencia en la definición de actividades por los empleados de un mismo servicio. En los servicios centrales se observó un desenfoque notable entre trabajadores teóricamente adscritos a un mismo servicio.

- Los trabajadores de los servicios centrales no desarrollan actividades, sino tareas. Existe una notable anarquía en la fijación de tareas. Los técnicos literalmente “pelean” por los Oficiales y Auxiliares. Ello no implica que no exista una adscripción básica a un servicio. Sin embargo, esta adscripción no está formalizada, por lo que:

1. Es común que los Técnicos encomienden determinadas tareas a los trabajadores que en ese momento puedan desarrollarlas, que “estén libres”. La acumulación de estas tareas ha determinado que un determinado trabajador deba desarrollar tareas correspondientes a varias actividades, o incluso que dos trabajadores dupliquen, sin saberlo, el trabajo.

2. Se ha dado el caso de que, en el transcurso del desarrollo del proyecto se ha detectado a algún trabajador que, aún estando adscrito a un determinado servicio, ha terminado, por acumulación de tareas, trabajando “de facto” para otro servicio.

- Las unidades que prestan servicios no administrativos directos a los ciudadanos tienden a interiorizar y aplicar con mayor efectividad las instrucciones sobre contratación de productos y servicios. De este modo, la determinación de los gastos del capítulo 2 asociados a las actividades definidas es más fácil.

2.2.- EQUIPO HUMANO.

Para el desarrollo del proyecto se operará con el siguiente equipo.

a) Dirección del Proyecto: El proyecto será dirigido por una Comisión de cuatro miembros: El Sr. Alcalde, que la presidirá, el Primer Teniente de Alcalde, el Secretario y el Tesorero.

La dirección efectiva de las acciones del proyecto será desarrollada por el Tesorero. Ello supone:

- Coordinará todos los medios humanos y materiales que se pongan a su disposición para el desarrollo del proyecto.
- Someterá, en el primer mes de ejecución del proyecto (enero de 2005, véase el cronograma preliminar) a la Comisión un cronograma definitivo de ejecución del mismo.
- Rendirá información sobre el desarrollo del proyecto a la Comisión con carácter mensual, o cuando le sea específicamente solicitada por cualquiera de sus miembros.
- Propondrá a la Comisión la adopción de las medidas precisas para el mejor desarrollo del proyecto, y ejecutará las que sean decididas por la Comisión.

b) Equipo de implantación. Para el desarrollo del proyecto se solicitará:

- Un director de equipo, estudiante de último año de Ciencias Empresariales de la Universidad de Cantabria. Se solicitará a través del C.O.I.E. (Centro de Información y Orientación para el Empleo) de la Universidad de Cantabria.

- 2 Administrativos, idealmente con FP2, mediante convenio con el Servicio Cántabro de Empleo.

El Equipo de implantación desarrollará, bajo la dirección del Tesorero, las actuaciones establecidas en la presente metodología.

Con carácter previo, se programará un curso de formación en el que se instruirá a los miembros del equipo sobre el modelo ABC, la metodología diseñada para su implantación en Astillero, y los modelos desarrollados.

3.- METODOLOGÍA

A) DESARROLLAR EL DICCIONARIO DE ACTIVIDADES.

A.1) DIAGNOSTICO.

Como ha quedado señalado en el punto 1.-, la realidad obtenida de las pruebas realizadas exige enfocar de forma diferente las actividades. Para ello, se ha optado por diferenciar tres ámbitos a efectos de la fijación inicial de tareas:

- Servicios no administrativos. Como ha quedado dicho, las pruebas realizadas han determinado que en estos servicios existe una mayor definición de las actividades realizadas.
- Servicios no administrativos y Servicios de Apoyo. En los Servicios Centrales hay una excesiva atomización de tareas entre los trabajadores de los mismos. Esta situación, condiciona la metodología a seguir.

A.2) METODOLOGIA.

A.2.1) IMPLANTACION.

Se ha desarrollado una metodología diferenciada en función del diagnóstico establecido.

a) SERVICIOS NO ADMINISTRATIVOS.

1.- Definición de actividades. Las actividades serán definidas por los propios trabajadores, mediante encuestas. Para ello, se seguirán los siguientes pasos:

- Formación del personal: Mediante instrucciones anejas a las encuestas. Las dudas que puedan surgir serán solventadas por los componentes del equipo de campo.
- Encuesta: Se pedirá a los trabajadores que definan las actividades en dos niveles:
 - o Mediante la definición de genérica de las actividades que realiza. Es decir, se le pedirá una estimación de las actividades que desarrolla habitualmente según su propia percepción.
 - o Mediante el seguimiento durante un mes de las actividades realmente realizadas. Para ello, se solicitará a los trabajadores que rellenen la hoja de control diario durante un mes.
- Tratamiento de encuestas: El equipo de campo tabulará las encuestas, con objeto de:
 - o Convertir las tareas que hayan podido ser definidas por los encuestados en actividades. Se intentará convertir las tareas que hayan sido definidas por los encuestados en actividades, agrupándolas si es necesario.
 - o Normalizar actividades. A partir de las definidas por los encuestados, se normalizarán las actividades en un catálogo homogéneo.

- Retroalimentación: En entrevistas personales con los trabajadores encuestados, se les mostrarán los resultados de la normalización efectuada, solicitándoles que manifiesten cualquier objeción que puedan considerar.

2.- Formación del Diccionario de Actividades del Ayuntamiento. El Tesorero formulará una propuesta de actividades a la Comisión, que incluirá formalmente las actividades en el diccionario de actividades del Ayuntamiento.

b) SERVICIOS NO ADMINISTRATIVOS Y SERVICIOS DE APOYO.

La metodología diseñada es similar a la prevista para los servicios no administrativos. Sin embargo, teniendo en cuenta las conclusiones obtenidas del diagnóstico realizado, se pretende aprovechar el trabajo de campo para acometer una reorganización de los Servicios Centrales en función de las actividades.

En función de estas consideraciones, se ha propuesto la siguiente metodología:

1.- Definición de actividades. Se realizará de la misma manera que la prevista en el apartado a) anterior.

2.- Evaluación de actividades. Adscripción de actividades al personal.

- Bajo la dirección del Tesorero, se someterán a los responsables de área los resultados de la actividad realizada. De común acuerdo con los citados, se procederá a diseñar una propuesta de reasignación de tareas a los trabajadores de los servicios centrales, con dos objetivos básicos:
 - o Asignación de actividades homogéneas a los trabajadores.

- o Especialización moderada (es decir, se fomentará la especialización en una o varias actividades, pero fomentando que el trabajador pueda atender situaciones de urgencia cuando el responsable de la actividad afectada no se encuentre presente.
- Propuesta de reasignación de efectivos, en función de la asignación de tareas acordada. Se someterá por el Tesorero a la Comisión. En los supuestos en los que haya discrepancia entre los responsables de área, o se haya estimado en el transcurso de los trabajos de definición de actividades que es necesario el incremento de la plantilla de personal, la Comisión adoptará las decisiones oportunas previa consulta adicional, si se entendiera necesaria, con los Jefes de Area afectados.

3.- Formación del diccionario de actividades. En los términos previstos para los Servicios no Administrativos.

A.2.2. MANTENIMIENTO.

Una vez formado el Diccionario de actividades, se hace preciso mantenerlo, habida cuenta que el conjunto de servicios ofrecidos por el Ayuntamiento es variable. En efecto, en la Comunidad Autónoma de Cantabria el Gobierno Regional desarrolla muchas de sus políticas mediante el otorgamiento de subvenciones a los Ayuntamientos para su implantación. Ello obliga a una redefinición constante del diccionario de actividades.

Se ha optado por centrar el mantenimiento del diccionario de actividades en la Tesorería, en tanto área que se encargará de la dirección efectiva del proyecto.

Para el mantenimiento del diccionario de actividades se seguirá la siguiente metodología:

1. Como ha quedado señalado (apartado 1) uno de los objetivos del proyecto es lograr que el Ayuntamiento evalúe la rentabilidad de los proyectos antes de acometerlos. Para ello, los responsables del área que deba hacerse cargo de su dirección definirá las tareas a realizar para completar el mismo, y el personal que deberá ser contratado. Estas previsiones, serán sometidas a la Tesorería, que, una vez depuradas de común acuerdo con el responsable del proyecto (formulación normalizada de actividades, eliminación de "tareas", etc). Las someterá a la Comisión.
2. Una vez aprobado el proyecto y contratado el personal, Tesorería incorporará las nuevas actividades al diccionario de actividades. A estos efectos, el diccionario quedará dividido en dos apartados:
 - a. *Actividades de realización habitual por la organización*². A este apartado se incorporarán todas las tareas que sean realizadas para la prestación de los servicios obligatorios y permanentes del Ayuntamiento.
 - b. *Actividades de realización excepcional*, en el que se incluirán todas las que se desarrollen con carácter excepcional, para atender un determinado proyecto.

Las actividades de realización excepcional serán eliminadas del diccionario una vez finalizado el proyecto. Antes de eliminarlas, se evaluará con el responsable de área si alguna de las actividades excepcionales ha de ser incluida entre las actividades habituales,

² Estas actividades se dividirán a su vez en primarias y secundarias, de acuerdo con su directa vinculación con los servicios prestados a los vecinos (output). Esta subclasificación será comentada posteriormente, al tratar sobre los inductores de coste

como consecuencia de cambios en la actividad del área derivados del proyecto.

B) DETERMINACION DEL COSTE DE LAS ACTIVIDADES.

B.1) DIAGNOSTICO GENERAL.

En general, el Ayuntamiento desarrolla la contabilidad al servicio del control de la ejecución del Presupuesto. No existe, en este momento, un sistema efectivo de información a la dirección (M.I.S.) en materia contable.

No se lleva el módulo de proyectos. Eventualmente, y para proyectos de inversión relevantes, se habilita una partida presupuestaria exclusiva, nominal del proyecto. Sin embargo, es evidente que esto no es suficiente para conocer con exactitud el coste real de las inversiones.

Podemos considerar, con carácter general, las siguientes ventajas e inconvenientes a la hora de desarrollar el proyecto:

a) VENTAJAS.

- La llevanza de la contabilidad es notablemente efectiva. Se lleva con un retraso aproximado de quince días sobre la fecha de nacimiento de los derechos y obligaciones.
- El personal de contabilidad es eficiente y conoce adecuadamente sus funciones.
- La aplicación contable es moderna y ha sido probada adecuadamente. El personal la conoce suficientemente.

b) INCONVENIENTES.

- No existen procedimientos establecidos para el flujo de facturas (véase el diagnóstico específico en el apartado CAPITULO 2: BIENES CORRIENTES Y SERVICIOS).

- El personal de contabilidad se encuentra actualmente cómodo con el sistema de trabajo. La implantación de modificaciones encontrará probablemente problemas si no se aborda previamente un proceso de concienciación y formación.
- El programa informático no incluye la posibilidad de desarrollar una contabilidad analítica, por lo que será necesario duplicar el trabajo o, idealmente, crear una unidad específica.

B.2) METODOLOGIA

A continuación, vamos a tratar la metodología de la asignación de costes por capítulos presupuestarios (clasificación económica). En cada capítulo haremos un diagnóstico de la situación y diseñaremos la metodología correspondiente.

B.2.1) CAPITULO 1: PERSONAL.

B.2.1.1) DIAGNOSTICO.

El Ayuntamiento de Astillero tiene un total de 91 trabajadores, de los cuales 46 son funcionarios y el resto, personal laboral fijo. Adicionalmente, durante el ejercicio contrata personal en cuantía variable (no menos de 15 personas, y habitualmente no más de 40) para el desarrollo de proyectos específicos. A ellos debemos sumar las contrataciones de la Escuela Taller, cuando la misma puede desarrollarse con las correspondientes subvenciones.

Los aspectos económicos de este capítulo están bien establecidos y en general funcionan eficientemente. La nómina mensual es elaborada por personal municipal y, utilizando las posibilidades de la aplicación informática (que es una aplicación de nóminas para la empresa privada), se asigna a

cada trabajador un código que permite emitir un listado de importes totales por partida presupuestaria afectada.

El listado elaborado en estos términos, es entregado a contabilidad para su asiento y la preparación de los ficheros de transferencias a los trabajadores. Personal también suministra la información a contabilidad para la realización de los pagos mensuales de retenciones de I.R.P.F. y Seguridad Social.

B.2.1.1.2) METODOLOGIA.

Como se ha indicado, el procedimiento de contabilización del Capítulo 1 del Presupuesto de Gastos es adecuado. Por ello, no se pretende alterar sustancialmente el procedimiento.

Por lo tanto, la metodología para la integración del Capítulo 1 en la contabilidad analítica, será como sigue:

- El personal encargado de la elaboración de la nómina tomará a su cargo la asignación de los importes de la nómina mensual (incluidos todos los conceptos, esto es, indemnizaciones por razón del servicio³, Seguridad Social a cargo de la empresa ...) a las actividades definidas en el diccionario.
- El mantenimiento de la asignación de personal a las actividades se desarrollará por la Tesorería. Corresponderá a esta incluir nuevas actividades e introducir al personal de nuevo ingreso o contratado con la asignación de actividades que se determine en los términos considerados en el apartado anterior.

³ Las indemnizaciones por razón del servicio, aunque se encuentran contempladas presupuestariamente en el Capítulo 2 (Artículo 23: Indemnizaciones por razón del servicio), se tratan, a efectos de la contabilidad analítica, como un gasto de personal).

- La asignación de coste del personal a las actividades se realizará por porcentajes.

B.2.2) CAPITULO 2: BIENES CORRIENTES Y SERVICIOS.

B.2.2.1) DIAGNOSTICO.

La incorporación de los gastos correspondientes al capítulo 2 a la contabilidad analítica es el procedimiento más complicado de acometer.

Los estudios realizados para desarrollar la metodología muestran que el Ayuntamiento de Astillero carece de un procedimiento normalizado para la gestión de las compras, el tratamiento de facturas es deficiente y no hay control del almacén para los que existen en el Ayuntamiento.

La metodología desarrollada asume esas deficiencias, y pretende instaurar procedimientos de gestión mínimamente fiables antes de acometer la imputación de los costes a las actividades.

B.2.2.2) METODOLOGIA.

B.2.2.2.1) IMPLANTACION DE UN SISTEMA DE GESTION FIABLE.

Los análisis desarrollados muestran que es necesario actuar en cuatro áreas fundamentales:

- **Nombramiento de un responsable de gestión de compras.**

El responsable ya ha sido nombrado, si bien no comenzará sus funciones hasta el 1 de enero de 2005.

Sus funciones fundamentales:

- Centralizará todas las compras del Ayuntamiento. Se ha detectado, sobre todo en el Area de Obras, que las adquisiciones de pequeños suministros son realizadas por los propios operarios.

- Supervisará y velará por el adecuado cumplimiento de los contratos de suministros que celebre el Ayuntamiento

- Centralizará la recepción de facturas (telemáticas y en papel) y garantizará que pasen a contabilidad adecuadamente codificadas.

- Tratamiento de facturas.

El tratamiento de facturas se automatizará en lo posible instaurando el siguiente procedimiento:

1. Se fomentará el uso de la factura telemática. En el transcurso de los trabajos preparatorios para el desarrollo del presente proyecto se han mantenido varias reuniones con la empresa responsable de la aplicación de contabilidad. No hay problema para la incorporación automática de la facturas recibidas telemáticamente al proceso contable.

La implantación de la factura telemática se desarrollará en tres fases:

- *FASE 0:* Se ha desarrollado ya con el Departamento de Informática del Ayuntamiento. Antes de Marzo de 2005 se habrá implantado en la web municipal un canal de acceso para proveedores que permita enviar por medios seguros las correspondientes facturas.

FASE 1: Todos los contratistas del Ayuntamiento que hayan accedido a tal condición por procedimiento abierto o negociado, deberán

remitir facturas telemáticas no más tarde de Octubre de 2005. A estos efectos, los contratos que se celebren por el Ayuntamiento a partir de Enero de 2005 incorporarán como requisito la facturación telemática, si bien difiriendo su entrada en vigor hasta que se implante el acceso seguro en la página web.

FASE 2: Antes de marzo de 2006, los contratistas que facturen al Ayuntamiento más de 3.000 € deberán facturar mediante este método. Para ello, la Intervención instaurará un modelo de contrato en el que necesariamente deberán figurar

- o Identificación del contratista.
- o Presupuesto de la prestación.
- o Facturación telemática.

2. Todas las compras de bienes y servicios que sean realizadas por el Ayuntamiento y que no sea desarrolladas mediante la fórmula de “anticipos de caja fija” o “pagos a justificar” se realizarán, cualquiera que sea su cuantía, mediante una Propuesta de Gasto.

La Propuesta de Gasto será incorporada a una base de datos que será mantenida por el responsable de compras.

La Propuesta de Gastos incorporará las siguientes codificaciones:

- o Código de Area emisora.
- o Código de Partida Presupuestaria a la que se deba imputar el gasto

- o Código de actividad (si son varias, además del código deberá incorporar un porcentaje de imputación a cada actividad).
- o Si el producto adquirido debe ser almacenado o no.

Podrán agruparse en una propuesta de gasto todos los que deban ser imputados a una misma partida presupuestaria.

Una vez recibida la Propuesta y comprobada la codificación de la misma, el responsable de compras las remitirá a Intervención para su fiscalización previa.

3. Se normalizará un procedimiento de tratamiento de facturas una vez recibidas en el Ayuntamiento. Para ello, la Tesorería, de común acuerdo con la Intervención, elaborará un Manual de Procedimiento al efecto. El procedimiento a seguir será el siguiente:

- a. Recepción por el responsable de compras. Comprobará:
 - i. Incorporación de los códigos incorporados a la Propuesta de Gastos. No se aceptarán facturas que no incorporen la codificación.
 - ii. Carga de las facturas en el programa de registro de facturas.
 - iii. Remisión de la factura al Area emisora de la propuesta de gasto.

Todo el proceso será llevado a cabo semanalmente. Las facturas recibidas hasta el Miércoles serán tramitadas por el responsable de Compras antes del Viernes.

- b. Las Areas responsables, una vez recibidas las facturas, las unirán a sus correspondientes albaranes, si corresponde, y darán su visto bueno si el servicio ha sido realizado correctamente. En caso contrario, lo comunicarán a compras para su devolución.

El visto bueno será directamente incorporado por las Areas responsables en la base de datos. Las facturas serán reexpedidas al responsable de compras para su entrega a Intervención.

El procedimiento en las Areas no durará inicialmente más de una semana (desde el Viernes en que les sean entregadas las facturas hasta el Viernes siguiente).

- c. El responsable de compras, una vez devueltas las facturas, las expedirá a Intervención, para su tratamiento⁴.
- d. El tratamiento de las facturas a efectos de su imputación en la contabilidad analítica, será objeto de consideración en la exposición de la metodología correspondiente, que se desarrolla posteriormente.

- **Mantenimiento del almacén.**

⁴ Este procedimiento se ha tratado preliminarmente con la Intervención. La idea manejada al desarrollar el proyecto fue, inicialmente, que el procedimiento de tratamiento de facturas que se ha diseñado fuera sustituido, en un plazo de OCHO meses (es decir, a partir de Septiembre de 2005), por un procedimiento alternativo en el que la contabilización de las facturas se realizaría por el propio responsable de compras (al que se asignaría un auxiliar administrativo). Además, se ocuparía del archivo de las facturas una vez contabilizadas. No se ha llegado a un acuerdo sobre la implantación de esta posibilidad, por lo que se mantiene el tratamiento final de las facturas por la Intervención, sin perjuicio de que el sistema pueda ser modificado en el futuro.

Como ha quedado señalado en el diagnóstico, el Ayuntamiento no controla de forma efectiva sus almacenes.

De los trabajos realizados para el presente proyecto, se ha concluido que la distribución de los almacenes del Ayuntamiento es el siguiente:

UBICACIÓN	PRODUCTOS	IMPORTE MEDIO ⁵
OFICINAS GENERALES	MATERIAL DE OFICINA	3.000 €
AGENCIA DE DESARROLLO LOCAL	MATERIAL DE OFICINA	2.000 €
POLIDEPORTIVO MUNICIPAL ⁶	REPUESTOS Y MATERIAL DE LIMPIEZA DE PISCINAS E INSTALACIONES	10.000 €
OBRAS	MATERIAL DE OBRAS Y MANTENIMIENTO	6.000 €
ESCUELA TALLER ⁷	MATERIAL DE OBRAS	9.000 €

Para el tratamiento de los almacenes, se ha diseñado la siguiente metodología:

1. Los almacenes serán gestionados por un responsable, que será expresamente nombrado por la Junta de Gobierno Local del Ayuntamiento. El responsable de cada almacén tendrá a su cargo:

⁵ Actualmente no hay medio de conocer el importe medio de los almacenes del Ayuntamiento. El sistema contable no está preparado para ello. Las estimaciones han sido realizadas a partir del recuento físico comunicado por los responsables, valorado a los últimos precios de compra obtenidos de las facturas correspondientes.

⁶ El almacén de productos del Polideportivo está situado en el Polideportivo principal de Astillero (Polideportivo de La Cantábrica). Existe otro Polideportivo Municipal ubicado fuera del casco urbano (en Guarnido). Este polideportivo se surte del almacén del Polideportivo Municipal de la Cantábrica.

⁷ La Escuela Taller no es permanente. Se convoca cuando se concede la correspondiente subvención. En la actualidad está en desarrollo una Escuela Taller, y hay perspectivas de que en el próximo ejercicio el Ayuntamiento desarrolle otra, por lo que se ha optado por incorporar su almacén a la metodología.

- a. Custodia de los productos almacenados. Ello implica el suministro de productos que sean necesarios a los usuarios.
- b. Control de existencias y solicitud de compra al responsable de compras cuando sea necesario.
- c. Recuento de almacén. El recuento de almacén se realizará con la frecuencia que sea determinada por la tesorería una vez implantado el sistema de contabilidad analítica. En el primer año el recuento se hará al finalizar el año, con objeto, exclusivamente, de generar una contabilidad analítica al final del mismo. En el segundo año, se desarrollará un recuento mensual.

El recuento se ajustará al modelo ABC de almacén. Los responsables de almacén serán instruidos en la contabilización de almacenes mediante este modelo.

2. Para el mantenimiento del almacén, las existencias serán codificadas de acuerdo con la asignación a las actividades que sea decidida por la Comisión a propuesta de la Tesorería. Los recuentos mensuales serán comunicados a la Tesorería con la codificación correspondiente para su imputación al modelo, en los siguientes términos:

PRODUCTO	CODIGO DE ACTIVIDAD	EXISTENCIAS INICIALES	ENTRADAS	SALIDAS	MERMAS
----------	---------------------	-----------------------	----------	---------	--------

- Favorecer medidas que permitan que los costes sean asignados por los propios proveedores.

Estas medidas se pretenden sobre todo implantar en el ámbito de los suministros de energía y comunicaciones. Se han previsto las siguientes medidas:

- Reordenación de los contratos de suministro de electricidad. Se solicitará a la compañía suministradora la instalación de contadores individuales por cada edificio y por zonas del municipio para el alumbrado público.
- Suministro de carburantes. En idénticos términos que el apartado anterior.
- Comunicaciones: Emisión de facturas con desagregación del importe por extensión telefónica.

B.2.2.2.2 INCORPORACION DE LOS COSTES DEL CAPITULO 2 AL SISTEMA.

En el primer año, el Equipo de implantación realizará el trabajo conjuntamente con el responsable de costes, incorporando los costes al modelo con objeto de desarrollar una contabilidad analítica por actividades al final de año.

En el segundo año, las comunicaciones se producirán en los siguientes términos:

1. Costes de servicios y bienes no almacenables: Por el responsable de compras se comunicará, mensualmente, el importe de servicios y bienes no almacenables adquiridos durante el mes.
2. Costes de oportunidad de almacenamiento. El responsable de compras comunicará el importe total de compras de bienes almacenables producidas durante el mes⁸.

⁸ Se ha incorporado esta exigencia con vistas al largo plazo. Si bien durante los trabajos para la elaboración del presente proyecto se ha concluido que el modelo a implantar debe ser extremadamente sencillo, no se descarta, a medio-largo plazo, la incorporación de elementos que permitan un análisis de eficiencia en el futuro. La comunicación que se prevé ayudará a evaluar la eficiencia de las compras,

3. Costes de productos almacenables: Durante el primer semestre del ejercicio 2005 el Equipo de implantación trabajará conjuntamente con los responsables de almacenes para:

- a. Realizar la formación correspondiente a la gestión de almacenes de acuerdo con el nuevo modelo.
- b. Poner en marcha el modelo, realizando un seguimiento mensual de los almacenes conjuntamente con los responsables.

En el segundo semestre de 2005, la comunicación de la evolución de los almacenes será realizada por los responsables. Estas comunicaciones serán tabuladas por la Tesorería, si bien a los únicos efectos de determinar el grado de cumplimiento de los procedimientos establecidos y enseñados a los responsables.

En enero de 2006 comenzará la aplicación efectiva del modelo de comunicación mensual, y su imputación al sistema contable.

B.2.3. CAPITULO 3: GASTOS FINANCIEROS.

B.2.3.1. DIAGNOSTICO.

En los últimos ocho años, el Ayuntamiento de Astillero ha concertado todas sus operaciones de crédito para la financiación de inversiones. No obstante, en estos momentos existe un crédito pendiente, con un saldo vivo de 875.000 € que corresponde a una operación realizada en 1.996 para el saneamiento del remanente negativo de Tesorería que la Corporación arrastraba en ese momento.

contrastando ahorros con costes de almacenamiento y de oportunidad de los importes gastados.

B.2.3.2. METODOLOGIA.

Ante la falta de un criterio claro en la Instrucción de Contabilidad para las Entidades Locales de 1990, se ha optado por utilizar los criterios de valoración del PGCP 1994.

El control de los gastos financieros, en general, es tarea de la Tesorería. Con objeto de integrarlos en el sistema de contabilidad analítica, se han considerado dos tipos de gastos financieros:

1. *Gastos financieros de créditos obtenidos para la financiación de inversiones hasta la entrada en funcionamiento de los mismos.* Los que se devenguen antes de la puesta en funcionamiento del bien (PGCP 1994), serán imputados al valor del inmovilizado financiado. Su asignación a las actividades se definirá en el apartado dedicado a las amortizaciones.
2. *Gastos financieros de créditos obtenidos para la financiación de inversiones tras la entrada en funcionamiento de las mismas.* Gastos financieros de créditos obtenidos para la financiación de remanentes de Tesorería negativos. Otras comisiones y gastos de cuentas corrientes. Como veremos en el apartado correspondiente, se plantea el problema de definir en este caso un inductor de coste adecuado.
3. *Gastos financieros de operaciones de Tesorería. Ingresos financieros.* Se tomarán conjuntamente, compensándose mutuamente. El resultado, de ser negativo (coste), se imputará a la actividad de apoyo gestión financiera (atribuida a la Tesorería).

Habida cuenta que la mayor parte de estos gastos se encuentran actualmente bien definidos, se prevé el inicio de la incorporación al modelo de los costes financieros a partir de Agosto de 2005.

B.2.4) CAPITULOS 4 Y 7: TRANSFERENCIAS CORRIENTES Y DE CAPITAL.

B.2.4.1) DIAGNOSTICO.

El Ayuntamiento concede subvenciones a través de cuatro áreas fundamentalmente:

- Servicios sociales. Subvenciones realizadas a colectivos marginados, ayuda a familias en situaciones de necesidad puntuales.
- Servicios culturales. Se subvencionan:
 - o Actividades puntuales (fiestas, conciertos, representaciones teatrales).
 - o Asociaciones culturales y cívicas.
- Servicios Deportivos:
 - o Subvención de actividades deportivas.
 - o Subvención a las Escuelas Municipales de Deportes.
- Agencia de Desarrollo Local.
 - o Subvenciones a empresas y emprendedores.

B.2.4.2. METODOLOGIA.

Las Areas responsables de la concesión de subvenciones comunicarán a la Tesorería el importe de las mismas, con carácter mensual⁹.

B.2.6) CAPITULO 6: INVERSIONES.

B.2.6.1) DIAGNOSTICO.

En general, la contabilidad del inmovilizado desarrollada por el Ayuntamiento es notablemente deficiente. En el análisis de la contabilidad del inmovilizado, realizada para el proyecto, se han detectado las siguientes carencias:

- En general, el Ayuntamiento incorpora a los edificios que adquiere una notable cantidad de valor añadido para su conversión en equipamientos públicos¹⁰. Este valor añadido no es objeto de

⁹ Al evaluar la situación de las subvenciones en el Ayuntamiento, se ha llegado a la conclusión de que es preciso establecer una actividad denominada “concesión de subvenciones”, que, para las áreas que han sido mencionadas, considerará el coste de concesión de las subvenciones correspondientes. Sin embargo, la subvención, como tal, no se ha considerado un producto que deba ser incorporado a la actuación del Ayuntamiento. Se ha considerado más oportuno enfocar la cuestión desde el punto de vista de los receptores. Habida cuenta que, de los aproximadamente 400.000 € anuales que el Ayuntamiento reparte en subvenciones, el 80% se emplea en subvencionar gastos de funcionamiento de Asociaciones sin ánimo de lucro, se ha optado por proponer un proyecto adicional, separado del que está siendo objeto de exposición, con el que se pretende evaluar el output social de estas Asociaciones, con objeto de redistribuir el importe de las subvenciones entre aquellas cuya actividad sea más sinérgica con los objetivos del Ayuntamiento.

¹⁰ Un ejemplo de esta actividad puede observarse en el último equipamiento inaugurado. Se trata de un Centro Cultural denominado “El Almacén de las Artes”. El Ayuntamiento adquirió el inmueble (un antiguo almacén ubicado en el centro del pueblo) a su propietario. Para su conversión en Centro Cultural se solicitó y obtuvo una Escuela Taller. En las investigaciones realizadas para el desarrollo del proyecto se observó que, para la habilitación del Centro Cultural, se emplearon, además de contratistas externos (cuyo coste si está identificado, porque se imputó íntegramente a una partida específica del Presupuesto), los Alumnos de la Escuela Taller (cuyo coste podría ser evaluado, pero con dificultades, puesto que no pueden considerarse estrictamente en el mismo los periodos de formación a pie de obra), y los trabajadores municipales de la brigada de obras (cuyo coste es radicalmente imposible de estimar). Adicionalmente, se ha concluido que una partida importante de los materiales empleados fueron incorporados al presupuesto de Obras, al de la Escuela Taller, e incluso al de Informática (cableados, etc.).

contabilización adecuada. Como regla general, el Ayuntamiento emplea un sistema sencillo de imputación de costes al inmovilizado, mediante la utilización de partidas vinculadas a gastos de inversión en las tablas del SICAL.

- No se utiliza el módulo de proyectos, disponible en la aplicación de contabilidad, salvo cuando se trata de trabajar con gastos con financiación afectada.
- El Inventario de bienes, desarrollado por la Secretaría, ha sido desarrollado exclusivamente para cumplir con las obligaciones derivadas de la legislación sobre bienes de las Entidades Locales. No se encuentra en ningún caso valorado, aunque supone, como veremos a continuación, una valiosa fuente de información para el desarrollo futuro del proyecto.
- No se encuentran inventariados el mobiliario y los equipos de oficina.
- El informático municipal ha inventariado el equipo informático, aunque el inventario no está valorado. No obstante, ningún equipo de los existentes en el Ayuntamiento es anterior al año 2001, por lo que su valoración no reviste dificultad.
- La red de abastecimiento de agua y la red de saneamiento no están siquiera en el balance. El contrato de concesión del servicio de agua, vigente desde el año 1980, prevé la realización por la empresa concesionaria de las obras de reparación necesarias y de un volumen de inversiones equivalente al 10% de la facturación anual de agua en el municipio. El control de estas inversiones es deficiente.

- Red viaria. No existe valoración de la misma en el balance. Las reparaciones son imputadas a gasto corriente sin excepción.
- Obras de urbanización. No se contabilizan las obras de urbanización recibidas como consecuencia de la gestión privada del suelo, que es la exclusiva en el municipio de Astillero según sus Normas Subsidiarias de Planeamiento.
- Cesiones obligatorias. Las cesiones obligatorias no son incorporadas al balance, aunque sí al Inventario de bienes. No existe un Patrimonio Municipal del Suelo con entidad separada, como determina la legislación urbanística de Cantabria.

B.2.6.2) METODOLOGÍA.

Con este diagnóstico, se ha considerado que la primera tarea a abordar es la de regularizar, en lo posible, la gestión económica del inmovilizado en el Ayuntamiento, para luego, en una segunda fase, incorporar sus efectos, en términos de coste, al sistema.

- REGULARIZACION DEL INMOVILIZADO.

Se ha planteado en los siguientes términos:

A) Inventario de bienes.

Se entiende que es de fundamental importancia para el Ayuntamiento el mantenimiento de un inventario valorado¹¹. Partiendo de la base del Inventario de Secretaría, o en el mismo, si se llega a un acuerdo adecuado, se diferenciará:

¹¹ No sólo es importante para la gestión municipal, sino una obligación (Regla 67 ICAL).

a) Bienes inmuebles.

b) Bienes muebles.

Los trabajos para desarrollar el inventario serán desarrollados por un equipo específico, compuesto por dos personas (auxiliares administrativos), bajo la dirección del Tesorero municipal.

Los trabajos de inventario serán finalizados antes de Junio de 2005.

B) Terrenos (no cesiones) y edificios.

Su valoración se realizará por el Arquitecto Municipal. Se ha optado por este sistema, ante la imposibilidad de obtener una valoración real de la contabilidad de ejercicios pasados.

C) Mobiliario.

Se realizará una valoración para su inclusión en contabilidad. El mobiliario que, a partir de esta fecha, sea adquirido por el Ayuntamiento, figurará en rúbrica aparte en el inventario, valorado a su coste de adquisición, según el PGCP.

D) Equipos informáticos.

Los equipos informáticos serán valorados a su precio de adquisición real. Es necesario un trabajo de investigación en la contabilidad que se desarrollará por el equipo.

E) Red de abastecimiento de agua y red de saneamiento.

No se entiende posible valorar adecuadamente todas las estructuras. En vez de ello, y a efectos del sistema de contabilidad

analítica, se ha considerado un sistema de provisiones para grandes reparaciones que se pretende que cumpla un doble objetivo: ofrecer datos fiables para la elaboración del mapa de costes correspondiente, y permitir, a medio plazo, una evaluación fiable del estado de las redes.

Las obras de urbanización entregadas al municipio serán valoradas e integradas en la contabilidad una vez recibidas por los técnicos municipales. Sin perjuicio de ello, y a efectos de la contabilidad analítica, se operará como en el caso de la red existente.

F) Red viaria.

Se desarrollará el trabajo en los mismos términos que en el apartado D) anterior.

F) Patrimonio Municipal del Suelo. Será objeto de valoración y contabilización independiente.

Las tareas enumeradas en este apartado serán completadas en el primer semestre de 2005 (con la excepción del Inventario, que quedará terminado en el mes de Junio).

- INCORPORACIÓN DE LOS COSTES AL MODELO.

Se consideran los siguientes apartados:

1. Inmovilizado existente. Amortización

Una vez valorado el inmovilizado existente, la Tesorería propondrá un plan de amortizaciones que será evaluado y aceptado, en su caso, por la

Junta de Gobierno Local. Este plan será formulado no más tarde del mes de septiembre de 2005.

Tras la aceptación, el Equipo de implantación procederá a su codificación. Una vez codificado, la propuesta será discutida por la Tesorería con los responsables de área.

La codificación planteada, con las modificaciones acordadas, será objeto de consideración por la Comisión, y posteriormente implantada en el sistema.

2. Inmovilizado de nueva incorporación. Amortización.

Todo el inmovilizado adquirido a partir del 1 de enero de 2005 por el Ayuntamiento será incorporado al Inventario y valorado en balance.

En el caso de inmovilizado que no requiera de transformación (mobiliario) se valorará utilizando los criterios del PGCP.

El inmovilizado que sea objeto de transformación con medios propios del Ayuntamiento será tratado en los siguientes términos:

- Todo proyecto de incorporación de nuevo inmovilizado será comunicado a la Tesorería, que abrirá un proyecto específico en contabilidad. Adicionalmente, codificará el proyecto.
- El responsable del Area encargada de la construcción del inmovilizado propondrá a la Tesorería la reasignación de actividades de los trabajadores municipales que deban participar en la elaboración del inmovilizado, así como las de los trabajadores que sean contratados para esta actuación. La Tesorería, previa evaluación de la propuesta (y discusión, si

procede, con el responsable de area), alterará la adscripción de actividades del personal afectado.

- La Tesorería comunicará al responsable de compras la codificación del proyecto, para el tratamiento de las facturas emitidas.
- Finalizado el proyecto, la Tesorería, una vez incorporados al valor del inmovilizado los gastos financieros que procedan, de acuerdo con el PGCP, someterá a la Junta de Gobierno Local un plan de amortizaciones adecuado a la naturaleza del inmovilizado. Los costes definidos en este plan se incorporarán al sistema de costes.

3. Redes viaria, de suministro de agua y saneamiento.

La valoración de estas redes es notablemente dificultosa, como ha quedado dicho, por lo que la metodología a seguir será la siguiente:

- Por los responsables de las areas afectadas (en este caso, Obras y el concesionario del servicio de aguas) se propondrá un plan de realización de grandes reparaciones¹². Esta plan tendrá una duración de diez años, aunque podrá ser objeto de actualizaciones anuales.
- En función del plan sometido a consideración, la Tesorería Municipal formulará un plan de provisiones que será incluido en el sistema a efectos de la determinación del coste de los servicios.

4. Obras de urbanización de nueva planta.

Serán incluidas en el balance valoradas, por lo que en este supuesto se propondrá un plan de amortización específico.

¹² El término es utilizado aquí de forma libre, esto es, no se ajusta al concepto estricto de "grandes reparaciones" del PGC. Consiguientemente, en las grandes reparaciones entrará, eventualmente, la sustitución de redes.

C. IDENTIFICACIÓN DE PRODUCTOS Y SERVICIOS.

Es en este apartado donde han surgido las dudas más importantes, hasta el punto que no se puede considerar que haya quedado cerrado.

Al inicio del proyecto, se consideró conveniente cerrar un elenco de servicios prestados por el Ayuntamiento a los vecinos. La realidad, tras varias reuniones con responsables técnicos del Ayuntamiento, es que hay servicios que, de facto están siendo prestados pero sobre cuya prestación no existe conciencia clara en la organización. Es el caso, por ejemplo, del Patrimonio Municipal del Suelo.

Por lo tanto, se ha optado por desarrollar un modelo básico (incorporado a la introducción), y desarrollarlo posteriormente. En este sentido, durante los estudios previos realizados se detectó que los trabajadores, cuando son encuestados sobre las actividades que realizan en su puesto de trabajo, descubren servicios que no eran conscientes de estar prestando.

Es importante destacar que la organización, básicamente, sabe los servicios que presta. Sin embargo, se ha entendido que es preferible definirlos definitivamente en esta fase del proyecto, una vez definidas las actividades, porque precisamente, y como se ha dicho, de la definición de actividades se puede obtener un importante volumen de información.

La metodología a seguir es la siguiente:

- Simultáneamente con el inicio del proyecto (enero 2005), se procederá por el equipo de implantación a la definición y clasificación de los servicios. Para ello:
 - o El equipo de implantación describirá los servicios mediante entrevistas con los responsables de area.

- o Una vez descritos, la Tesorería organizará reuniones con los citados responsables para definir mejor los servicios (se da el caso de que algunos servicios son percibidos como una unidad (por ejemplo, los que presta la Policía Local), cuando es posible que puedan ser diferenciados, y dicha diferenciación pueda ofrecer datos relevantes para la mejora de la eficiencia.
- Durante el proceso de determinación de las actividades, el equipo de implantación considerará la posibilidad de incorporar nuevos servicios, no explícitos, al catálogo de servicios prestados por el Ayuntamiento¹³. En el supuesto de que sean detectados nuevos servicios, se procederá como en la definición inicial.
- Una vez definidos los servicios, se elaborará un catálogo de servicios, que será propuesto a la Comisión para su estudio. Posteriormente, si se estima oportuno, el catálogo será aprobado por la Junta de Gobierno Local. Cualquier modificación del catálogo será objeto del mismo proceso, esto es:
 - o Propuesta de incorporación al catálogo.
 - o Estudio conjunto por la Tesorería y el responsable del area afectada.
 - o Incorporación definitiva.

¹³ Un ejemplo claro de servicio no explícito que se ha detectado durante las pruebas realizadas para la preparación del presente proyecto es el del embargo de vehículos para Juzgados u otras Administraciones Públicas. Cuando se solicitó al responsable de la policía Local que definiera los servicios prestados por su area, no se incorporó este apartado. Posteriormente, en las entrevistas de definición de actividades que se realizaron entre una muestra de la plantilla, se detectó que se formulaba la actividad “embargar vehículos”.

Los servicios ofrecidos por el Ayuntamiento serán agrupados en cuatro categorías:

- **GRUPO I:** Identificación de servicios explícitos de carácter no administrativo. Se han identificado como tales aquellos que presta la organización y que no tienen carácter administrativo:
 - o Servicios sociales.
 - o Servicios deportivos.
 - o Servicios culturales
 - o Servicios educativos (educación no reglada).
 - o Transporte público
 - o Suministro de agua. Saneamiento.
 - o Mantenimiento de la red viaria.
 - o Fomento de la actividad económica (fomento del empleo, de implantación de empresas, de emprendedores).
 - o Limpieza Viaria
 - o Alumbrado de vías públicas

- **GRUPO II:** Identificación de servicios explícitos administrativos. Se han identificado en esta fase los servicios prestados por el Ayuntamiento en ejercicio de potestades puramente administrativas:
 - o Policía (Ordenación del tráfico, vigilancia y seguridad pública).
 - o Protección Civil.
 - o Autorizaciones y licencias (urbanísticas, de actividades, etc.)
 - o Vivienda y Urbanismo (gestión del Patrimonio Municipal del Suelo).

- **GRUPO III:** Servicios implícitos o no percibibles directamente por los ciudadanos.
 - o Representación Política
 - o Padrón de Habitantes
 - o Elecciones
 - o Información estadística diversa

- **GRUPO IV:** Servicios que no son competencia del Ayuntamiento pero que son prestados por este. Se han pretendido identificar aquí los servicios prestados a los vecinos que, en principio, son competencia de otras Administraciones Públicas pero que el Ayuntamiento presta como consecuencia de la demanda de los vecinos.
 - o Servicios prestados a la Administración del Estado (notificaciones, vigilancia, Casa Cuartel de la Guardia Civil).
 - o Servicios prestados al Poder Judicial (Juzgado de Paz, embargos).
 - o Servicios prestados a la Administración de la Comunidad Autónoma (mantenimiento y dotación de Colegios, limpieza, etc).

D. ELECCIÓN DE INDUCTORES DE COSTE.

Este es el apartado que ha generado más complicaciones conceptuales.

El inductor de costes¹⁴ se define como un factor que crea el coste o influye en él¹⁵. En este sentido, los inductores de coste deben manejarse a dos niveles:

- Inductores de coste de las actividades. Que permitirán asignar los costes del Ayuntamiento a las actividades consignadas en el diccionario de actividades.
- Inductores de actividades a actividades. Las actividades definidas en el diccionario de actividades pueden ser clasificadas en dos apartados:
 - o *Primarias*: que son las que contribuyen de forma directa a la conformación del producto, o, dicho en otros términos, su output se utiliza fuera de la organización.
 - o *Secundarias*. Que son las que apoyan las actividades primarias de la organización.

¹⁴ La expresión utilizada en los países anglosajones es la de “cost driver”. En la revisión de la bibliografía en español, hemos encontrado dos traducciones de la expresión: “inductor de costes” y “conductor de costes”. Sin duda la segunda es la que podríamos considerar filológicamente más acertada. Hemos optado por la primera por se esta la expresión utilizada en el libro que, sin perjuicio del resto de la bibliografía consultada, ha definido la metodología de este proyecto. Está citado en la nota 1.

¹⁵ BRIMSON, James A. “Activity accounting. An activity-based costing approach”. The Wiley National Association of Accountants professional book series. 1991. Citado por RODRIGUEZ DIAZ, Rosa: “La contabilidad de actividades y costes a debate”. Ed. Universidad de las palmas de Gran Canaria. Las Palmas de Gran Canaria 2002.

Se ha entendido que la fórmula más adecuada de operar en este caso es, por un lado, atribuyendo las actividades primarias a los productos y, en una segunda fase, estableciendo la atribución de las actividades secundarias a las actividades primarias mediante inductores de costes. En este sentido, las actividades secundarias se convierten en un coste para las actividades primarias.

En la metodología se considerará más pormenorizadamente la cuestión. Sin embargo, debe hacerse hincapié en el hecho de que, mediante esta fórmula de asignación, puede medirse la eficiencia tanto de las actividades primarias como de las secundarias. Al incorporarse estas últimas como un input a las primarias, los propios responsables de las actividades primarias pueden evaluar la atribución de costes que se les realiza, y proponer fórmulas de optimización de aquellas.

La metodología a seguir será la siguiente:

FASE I: En esta fase, que se desarrollará durante el primer semestre de 2005, se pretende únicamente definir los inductores de coste para las actividades, y configurar el conjunto de actividades primarias que configuran cada servicio ofrecido por la Corporación. En definitiva, se dejará para una segunda fase la atribución de las actividades secundarias como *input* de las primarias.

La determinación de los inductores de coste se realizará por la Comisión previo el siguiente procedimiento:

- El equipo de implantación procederá a determinar los inductores de coste de las actividades. En esta primera fase, los inductores serán definidos tan ampliamente como sea posible, esto es, buscando la máxima exactitud en la medición.

- Sobre la base de los trabajos desarrollados por el Equipo de implantación, la Tesorería formulará una propuesta a la Comisión, seleccionando los inductores de coste de acuerdo con tres criterios:
 - o Facilidad para obtener el conductor de coste.
 - o Correlación del consumo del inductor de coste por la actividad.
 - o Comportamiento inducido por el conductor de coste (los conductores de coste serán determinados en función de la eficiencia que puedan inducir en la actividad correspondiente).
- Los inductores de costes serán definitivamente definidos por la Comisión, sobre la base de la propuesta de la Tesorería, e incorporados al sistema.

FASE II: En esta fase se pretende desarrollar criterios de atribución de las actividades secundarias a las actividades primarias.

La pretensión de este proyecto es que esta atribución se realice de forma que fomente la eficiencia. Es decir, la atribución del coste de la actividad secundaria se configura como un input de la actividad primaria, por lo que idealmente el responsable de la actividad podría proponer fórmulas alternativas de obtener el input correspondiente.

Sin embargo, habida cuenta del estado actual de la organización, se ha optado por seguir la metodología prevista para la fase I. Una vez implantada la atribución de actividades secundarias a las actividades primarias se procederá al análisis de las mismas para determinar:

- Si es posible su realización más eficiente.
- Si es legalmente posible su externalización.
- Si es deseable esta externalización, considerando factores de precio, calidad, etc.

4.- ELABORACIÓN DE INFORMES DE CONTABILIDAD ANALÍTICA. EXPLOTACIÓN DEL MODELO.

A partir de la metodología desarrollada en el apartado anterior, el fin último del proyecto es lograr implantar en el Ayuntamiento de Astillero un sistema de contabilidad analítica basado en las actividades.

Para ello, en Octubre de 2005 se espera poder ofrecer, para la confección de las memorias económicas de las tasas que vayan a estar vigentes en el ejercicio 2006 un estudio preliminar de costes basado en las actividades asociadas a cada producto.

Esta pretensión no se plantea, sin embargo, como prioritaria. En el planteamiento del proyecto la idea fundamental es que el sistema sea operativo a partir de 2006.

En esta fecha, y mediante el empleo de los recursos existentes en la aplicación SICAL y de desarrollos propios, se estima que la organización será capaz de emitir informes al menos mensuales de costes de los servicios.

Una vez conseguido este objetivo, se someterá a la Corporación las posibilidades de explotación del modelo. Estas posibilidades se centran, fundamentalmente, en la evaluación de las actividades, a dos niveles:

- Uno básico, que pondría en cuestión la propia necesidad de la actividad para el logro del producto o servicio ofrecido a los ciudadanos.
- El segundo, de eficiencia, supondrá el análisis de la actividad para la determinación de costes superfluos de la misma y su eliminación. Esta posibilidad es especialmente interesante en las

actividades secundarias. Las áreas prestadoras de actividades secundarias se convierten, con este modelo, en proveedores de las actividades primarias, de modo que las áreas que desarrollan estas actividades pueden plantear posibilidades alternativas de prestación del servicio correspondiente (externalización, desconcentración, etc.).

La explotación de la contabilidad analítica, por otro lado, supone la posibilidad de evaluar los productos y servicios ofrecidos a los ciudadanos. Si bien esta evaluación deberá complementarse con investigaciones adicionales (encuestas de satisfacción, o de percepción de la necesidad de los servicios), de los resultados de la contabilidad analítica pueden obtenerse el conjunto de servicios deficitarios, con objeto de, por un lado, determinar las causas del déficit (examinando las actividades implicadas en los mismos) y por otro, evaluar la posibilidad de su eliminación o redimensionamiento.

5.- PLAN DE IMPLANTACIÓN DEL PROYECTO.

MES	ACTIVIDAD
ENERO	DEFINICIÓN DE ACTIVIDADES - Encuestas de definición de actividades. DETERMINACIÓN DEL COSTE DE LAS ACTIVIDADES - Nombramiento de responsables de almacén.
FEBRERO	DEFINICIÓN DE ACTIVIDADES - Seguimiento de las actividades definidas por los encuestados. IDENTIFICACIÓN DE PRODUCTOS Y SERVICIOS - Definición inicial de servicios prestados por la organización.
MARZO	DEFINICIÓN DE ACTIVIDADES - Tabulación y normalización de encuestas. - Retroalimentación DETERMINACIÓN DEL COSTE DE LAS ACTIVIDADES - Implantación en la web municipal de un canal seguro para la recepción de facturas telemáticas. - Reordenación de los contratos con las compañías suministradoras.
ABRIL	DEFINICIÓN DE ACTIVIDADES - Formación del diccionario de actividades (Servicios no administrativos). - Reasignación de tareas (Servicios Administrativos).
MAYO	DEFINICIÓN DE ACTIVIDADES - Formación del diccionario de actividades (Servicios administrativos y Generales).
JUNIO	DETERMINACIÓN DEL COSTE DE LAS ACTIVIDADES - Asignación de costes de personal a las actividades. - Obligatoriedad de los servicios de suministrar las propuestas de gastos

	codificadas. - Inventario de bienes valorado IDENTIFICACIÓN DE PRODUCTOS Y SERVICIOS - Formulación de propuesta definitiva de catálogo de servicios.
JULIO	DETERMINACIÓN DEL COSTE DE LAS ACTIVIDADES - Finalización de los trabajos de valoración de bienes inmuebles. La incorporación de inmuebles al Balance a partir de esta fecha DETERMINACIÓN DE INDUCTORES DE COSTE -Formulación de inductores de coste para las actividades
AGOSTO	DETERMINACIÓN DEL COSTE DE LAS ACTIVIDADES - Implantación efectiva del procedimiento de gestión de facturas. Obligatoria codificación en las facturas recibidas. - Almacenes: Recuento mensual (a efectos de prueba de la metodología establecida). - Gastos Financieros: Incorporación de costes al sistema.
SEPTIEMBRE	DETERMINACIÓN DEL COSTE DE LAS ACTIVIDADES - Plan de amortización del inmovilizado existente.
OCTUBRE	DETERMINACIÓN DEL COSTE DE LAS ACTIVIDADES - Proveedores del Ayuntamiento (procedimientos abierto y negociado) remiten sus facturas por vía telemática. -
NOVIEMBRE	
DICIEMBRE	DETERMINACIÓN DEL COSTE DE LAS ACTIVIDADES - Primera imputación del recuento mensual de almacén al modelo. Recuento anual para la formación de la contabilidad analítica. -

CONCLUSIONES.

A mi modo de ver, la contabilidad de costes basada en las actividades (Activity Based Cost) es un poderoso instrumento de modernización de las organizaciones públicas.

Durante el periodo de documentación para la elaboración del proyecto he observado que este modelo está notablemente implantado en diversas ciudades de Estados Unidos, en el que está dando interesantes resultados. De entre todas las aplicaciones consideradas, sin duda la que más ha atraído mi atención es la desarrollada por la ciudad de Indianápolis (Indiana). El modelo no solo se ha desarrollado, sino que ha sido explotado para realizar estudios de eficiencia con notable éxito.

Las ventajas que el desarrollo del proyecto puede conllevar son evidentes. Incluso si tan solo se acomete su implantación, aunque eventualmente se abandone en el futuro, permite a la organización “pensar” sobre si misma, reflexionar sobre lo que hace y como lo hace. Lo que hace a este modelo especialmente atractivo, a mi entender, es su enfoque: no es un modelo tradicional, desarrollado por el Departamento de Contabilidad e implantado en la organización. Tal como ha sido diseñado en el presente proyecto, la implantación del modelo ABC exige un esfuerzo de todos los trabajadores y de los responsables, para pensar en lo que hace el Ayuntamiento.

Definir lo que se hace no es, lo he comprobado precisamente a raíz del proyecto, una cuestión baladí. El Ayuntamiento, como instancia administrativa más cercana al ciudadano, se convierte habitualmente en receptor de sus demandas de todo orden. Muchas veces estas demandas se satisfacen provisionalmente, pero, como es habitual también en nuestro país, lo provisional goza de una longevidad incluso superior a lo que se pretende inmutable y permanente. Ello determina la paradoja que ha sido

apreciada en los trabajos preparatorios del proyecto: la organización presta servicios que a veces no sabe que está prestando.

Pero, sin perjuicio de lo anterior, el modelo ofrece sus frutos más evidentes una vez implantado. Las posibilidades de análisis son inmensas. Permite, como hemos puesto de manifiesto, evaluar las actividades que realiza la organización, su eficiencia e incluso su necesidad. En los datos del modelo se encuentra la raíz de cambios organizativos de importancia, que pueden ser acometidos: reorganización de áreas o departamentos para potenciar sinergias entre actividades, reingeniería de procesos, etc.

Donde sin duda considero que el modelo puede ofrecer la oportunidad de mejoras notables es en las actividades de apoyo. Frente a modelos tradicionales, los centros de actividades primarias se convierten en clientes de los centros prestadores de actividades secundarias. Y esta relación de clientela (forzada, evidentemente) puede ofrecer importantes estímulos para la mejora. Los datos del modelo ofrecen una extraordinaria base analítica para considerar la eficiencia de la prestación de ciertos servicios de apoyo por la propia organización (naturalmente, con el límite de la legalidad). La externalización de actividades de apoyo puede eventualmente permitir destinar recursos adicionales a la prestación de servicios a los ciudadanos, que es el objetivo primario de la organización.

Con ser un instrumento formidable, el modelo ABC requiere un notable esfuerzo para su implantación. Como he tenido ocasión de comprobar a lo largo del proyecto, las modificaciones a realizar para que el modelo quede adecuadamente implantado son radicales. O, dicho de otro modo, lo que empezó siendo concebido como un modelo que pretendía desarrollarse “fuera” de la organización para ser implantado, una vez perfeccionado, en ella, ha terminado siendo un proyecto de modernización que debe ser desarrollado “dentro” y por la organización.

He comprobado, durante las pruebas previas a la elaboración del proyecto, que los responsables de área son notablemente receptivos, en el Ayuntamiento, a implantar pequeñas mejoras en sus sistemas de actuación (codificación de propuestas de gasto, por ejemplo). Cuando se plantean cuestiones atinentes a la reorganización, la receptividad es menor (he recordado muchas veces la formulación de Musgrave de que el burócrata “intenta siempre maximizar el tamaño de su despacho”). Cuando he señalado que la implantación del modelo permitirá la evaluación de la eficiencia de los departamentos o áreas, la receptividad se ha trocado en clara oposición.

Entre los miembros del equipo de gobierno, la situación ha sido distinta. Por un lado, no manifiestan especial oposición a la evaluación de la eficiencia. Sin embargo, cuando se les hace ver que esa evaluación afecta si, a las áreas funcionales, pero también a todo el Ayuntamiento, la falta de receptividad es notable. En definitiva, si los gobernantes y los técnicos del Ayuntamiento sabemos que determinados servicios son deficitarios (o, mejor dicho, intuimos, porque no existe constancia de ello), no conviene que esa información sea mostrada formalmente a nadie.

En resumen, el modelo ABC en mi opinión, es extraordinariamente efectivo, pero su implantación es problemática. Requiere, y ello es fundamental, un compromiso claro e incondicional del estamento político. Sin ese apoyo, cualquier intento de implantación quedará descafeinado hasta su desaparición.

BIBLIOGRAFÍA.

AMAT SALAS, O. y SOLDEVILA, P. Contabilidad y gestión de costes. Ed. GESTION 2000. Barcelona 2002.

ASOCIACIÓN ESPAÑOLA DE CONTABILIDAD Y ADMINISTRACIÓN DE EMPRESAS. La contabilidad de costes. Concepto y metodología básicos. Madrid 1991.

BLANCO DOPICO, M.I. Contabilidad de costes. Análisis y control. Ed. PIRÁMIDE, Madrid 1994.

BLANCO IBARRA, F. Contabilidad de costes y analítica y de gestión de las decisiones estratégicas. Ed. DEUSTO, Bilbao 2003.

COOPER, R. Y KAPLAN, R.S. Coste y efecto. Ed. GESTION 2000. Barcelona 2003.

COOPER, R., KAPLAN, R.S., MAISEL, L.S., MORRISSEY, E. Y OEHM, R.N. From ABC to ABM. MANAGEMENT ACCOUNTING. Noviembre 1992. pags. 54 a 57.

HICKS, DOUGLAS T. El sistema de costes basado en las actividades (ABC). Guía para su implantación en pequeñas y medianas empresas. Ed. MARCOMBO, Barcelona 1997 (Se ha consultado la versión original del libro: Activity-based costing for small and mid-sized businesses: an implementation guide. Wiley, New York 1992).

RODRÍGUEZ DIAZ, R. La contabilidad de actividades y de costes a debate. Ed. UNIVERSIDAD DE LAS PALMAS DE GRAN CANARIA. Las Palmas de Gran Canaria, 2002