

# Gestió pública local basada en el control de costos

MAITE CAROL

Directora de consultoria del sector públic. Coresolutions

ALBERT GADEA

Universitat Autònoma de Barcelona

Data de recepció: 25/06/10

Data d'acceptació: 8/08/10

## Resum

La crisi econòmica que afecta les corporacions locals posa en primer plànol del debat les polítiques estructurals per a guanyar eficiència en els municipis. La gestió orientada al resultat i l'eficàcia ja no pot ser el principal motor per a mantenir l'eficiència dels serveis públics, sobretot quan existeix l'imperatiu de la reducció de costos. La gestió basada en el control de costos, mantenint l'orientació al resultat, es configura com l'única alternativa de gestió que pot proporcionar increments significatius de l'eficiència en un context d'insuficiència de recursos i alta demanda de serveis.

En l'article es plantegen alguns aspectes clau a tenir en compte en la implantació dels sistemes de gestió de costos en la realitat municipal espanyola i s'analitzen específicament els avantatges i inconvenients dels dos principals grups de mètodes per a l'anàlisi dels costos dels serveis, els basats en l'ABC i els basats en el *Full Cost*, amb especial atenció a la seva aplicabilitat en els municipis espanyols.

## Paraules clau

Gestió per costos, administració local, *Full Cost*, *ABC*, *Direct Costing*.

## **Abstract**

The economic crisis, which is dramatically affecting local administrations, foregrounds the debate about structural policy in order to gain efficiency in councils. Managing for results and effectiveness can not be the main driver for maintaining the efficiency of public services, especially when the imperative is to reduce costs. Management based in controlling costs and maintaining a result, becomes the only management option that can provide significant increases in efficiency, especially in a context of insufficient resources and high demand for services.

The article reviews some key aspects to consider in the implementation of cost management systems within the Spanish municipal reality. Specifically analyzes the advantages and disadvantages of the two main methods for analyzing costs services, those based on the ABC and those based on Full Cost, with special attention to its applicability in Spanish municipalities.

## **Keywords**

Management cost systems, local administration, Full Cost, ABC, Direct Costing.

---

## **1. Introducció**

L'actual i virulenta crisi econòmica, amb un importantíssim impacte en les finances de les administracions locals —que ja emmalaltien de greus deficiències en els seus models de finançament i de gestió—, ha posat en evidència la necessitat de prendre mesures immediates per a reduir els seus costos i poder mantenir uns nivells raonables de prestació de serveis.

La crisi, amb el seu sobtat i enorme impacte en la recaptació dels ajuntaments (tant de forma directa com indirecta mitjançant la seva repercussió en les transferències de l'Estat a les administracions locals) ha caigut com una inesperada llosa sobre unes administracions que semblaven viure autistes respecte de la seva situació evident de risc. A això cal afegir el fort increment en la demanda de prestacions socials de tot tipus que es produeix sobre la primera línia de l'Administració com a conseqüència de la

profunda recessió i els seus efectes sobre l'ocupació i les rendes dels ciutadans. I tot això succeeix sobre una nova i atònita generació de ciutadans que en els últims anys han caracteritzat la seva relació amb l'administració local sobre la base de la utilització massiva i gratuïta d'uns serveis públics d'elevat cost i freqüentment sobredimensionats.

Durant aquest felix i llarg període de bonança els responsables tècnics i polítics dels ajuntaments, obsessionats sols per polítiques incrementalistes de la despesa pública, han ignorat qualsevol aproximació al cost dels serveis. I el que és pitjor, els ciutadans també.

La situació actual, caracteritzada per una falta de previsió i reacció en temps real, de l'administració local, tant a nivell polític com en el de gestió, fa que el problema, més enllà de la seva magnitud particular en cada municipi, requereixi —i aquest és un aspecte àmpliament compartit— una resposta immediata. Cal prendre mesures i accions de contenció de la despesa, de racionalització gestora, de control de costos... però, sobretot, cal fer-ho de forma immediata. En l'administració local no hi ha marge de maniobra.

## **2. Una situació coneguda**

La tensió que sofreixen els ajuntaments actualment no és desconeguda en l'administració pública espanyola. Hi ha exemples relativament recents en sectors de l'administració que han hagut d'afrontar situacions similars, caracteritzades per sobtats increments de demanda combinats amb dràstiques retallades en els ingressos i en la capacitat financera.

Quan a principis dels vuitanta s'universalitza l'atenció sanitària a Espanya, en plena crisi econòmica, succeeix una cosa molt similar: just quan els recursos són més escassos (plena crisi del petroli, elevats nivells de dèficit públic i atur...) en aquest país es planteja la universalització de l'atenció sanitària, amb accés lliure i gratuït per a tots els ciutadans. De cop, a un sistema sanitari amb enormes dèficits estructurals i de finançament, se li incrementa massivament la demanda per part d'una població fortament envellida i gran consumidora de recursos sanitaris de tercer nivell, els més cars.

Fins a aquest moment —igual que els nostres actuals ajuntaments— el sistema sanitari públic no havia hagut de demostrar la seva eficiència i, molt menys, havia tingut la necessitat de practicar-la.

Com respon el sistema a aquesta situació urgent en la que necessita guanyar eficiència de forma immediata? Doncs adoptant urgentment òb-

vies mesures de racionalització: col·loca gestors professionals en lloc de metges per a dirigir els centres sanitaris, centralitza els seus sistemes de compra, adopta noves fórmules de gestió... però, sobretot —sobretot i en primer lloc— fa una cosa que ara resulta òbvia (i que, sorprenentment, fins a aquest moment mai no s'havia fet): calcula els costos unitaris dels seus serveis. Quant costa intervenir una apendicitis? Quant costa una visita d'atenció primària?...

Perquè al cap i a la fi, l'administració sanitària —com els ajuntaments— presta serveis a ciutadans, a persones, que els identifiquen com a tals. I aquests serveis, cadascun d'ells de forma unitària, tenen un cost. I aquest cost pot ser raonable o no, acceptable o no... per a la institució que ho presta o, fins i tot, per al ciutadà que, també al cap i a la fi, és qui ho paga amb els seus impostos.

Quan es va prendre aquesta primera i elemental mesura de racionalització del sistema sanitari «calcular els costos unitaris dels serveis», van haver òbviamment sorpreses: el mateix servei unitari (per exemple una determinada intervenció) tenia un cost doble, triple... en un centre que en un altre, sense motiu aparent... Fins i tot en un mateix centre, el cost podia diferir de forma molt significativa segons el professional que realitzés la intervenció, o segons el dia de la setmana que es realitzés.... La conclusió era òbvia: segurament calia prendre mesures gestores en uns centres (aprofitant l'experiència d'altres), calia prendre mesures de gestió sobre certs professionals, sobre l'organització operativa del servei, etc. Conèixer els costos és el que realment obre la porta a la «gestió per costos». Si els costos no es coneixen, òbviamment ningú no prendrà decisions eficients, però si es coneixen, serà inevitable prendre-les.

El món de l'administració local és diferent? És que no es donen serveis unitaris plenament identificables als ciutadans? Quant ens costa tramitar una llicència d'obres, quant el manteniment d'una escola per cada nen, quant el d'un carrer per cada veí, quant recollir una bossa d'escombraries...? Òbviamment quan vam calcular el cost del servei unitari, clarament identificable pel que el presta i pel que el rep (per exemple «recollir una bossa d'escombraries») també ens duem sorpreses (segurament en un municipi costa el doble que en un altre i en una zona de la ciutat la meitat que en una altra... i probablement sense raons estructurals). És aleshores quan, de nou, la gestió per costos ens sembla òbvia (hem de modificar el sistema de recollida, les rutes, els horaris, els contenidors, replantegem el sistema de seguiment amb l'empresa?).

### **3. Gestió per costos orientada al resultat**

La gestió per costos implica, com hem vist, conèixer els costos unitaris dels serveis per a prendre les decisions de gestió. Decisions que prendrem sobre la base de la comparació. I segurament ens haurem de comparar amb altres organitzacions i serveis (amb altres unitats orgàniques, amb altres unitats de territori o població), però del que no hi ha cap dubte és que amb qui haurem de comparar-nos segur és amb nosaltres mateixos, i enfrontar els nostres costos als nostres propis resultats. O almenys, això és el que faran els nostres ciutadans.

Per a conèixer els costos unitaris i que aquesta informació sigui realment útil per a la presa de decisions gestores, serà essencial que hi hagi una bona identificació i delimitació dels serveis unitaris. Aquesta identificació haurà de ser clara, comparable i, en tot cas, ha de permetre determinar una responsabilitat unívoca i considerar mesures alternatives de gestió.

Per a la determinació de costos unitaris, en la majoria dels casos haurem de recórrer a la identificació de la unitat de servei (per exemple el «cost per bossa d'escombraries recollida», o el «cost per expedient», o el «cost per atenció»). Aquesta referenciació a la unitat de servei té especial sentit en serveis als que els ciutadans poden acudir diverses vegades o que poden rebre de forma recurrent. En una altra tipologia de serveis, en aquells en els que el servei va indissolublement unit a un ciutadà i a un només, pot ser més interessant utilitzar el cost per usuari (per exemple el «cost per usuari de tele-assistència» o el «cost per usuari de la piscina pública», o el «cost de manteniment d'un determinat carrer per veí»). Fins i tot, per a alguns serveis d'alt impacte o per a l'avaluació de polítiques pot usar-se el cost per ciutadà (per exemple «cost de serveis mediambientals per ciutadà», o cost en serveis culturals per ciutadà). I noteu que no ens referim a la «despesa» sinó al «cost».

La gestió per costos implicarà prendre decisions polítiques i gestores, tant en l'assignació de recursos com en aspectes organitzatius i de gestió, sobre la base de la consistència i raonabilitat d'aquests costos en relació a altres paràmetres com:

- L'eficàcia i impacte del servei, per al que sens dubte s'haurà de disposar d'informació, preferentment en forma d'indicadors, sobre el resultat d'aquests serveis. En el moment de plantejar-se el model de recollida d'escombraries d'una ciutat no és el mateix tenir un cost determinat per bossa, amb una satisfacció mitjana de la ciuta-

dania de 7 punts en una escala 0-10, que tenir aquest mateix cost amb una satisfacció mitjana de 2,5 punts.

- Els costos en altres municipis, organitzacions i serveis: per exemple en relació al «cost per bossa d'escombraries», dues ciutats veïnes d'un continu urbà metropolitana no haurien de presentar costos gaire diferents. Igualment respecte al cost de tramitació d'una llicència, o el cost per atenció en l'oficina d'informació, etc.
- Els propis costos del servei d'anys anteriors si no han canviat les condicions de prestació o de demanda. Alguna cosa no funciona bé si el cost de la nostra bossa d'escombraries s'incrementa significativament respecte a l'any anterior malgrat que, a causa de la crisi, fins i tot es produeixin menys escombraries... Serà que el nostre contracte no té en compte la quantitat de residu a recollir i només se centra en el procés?

Aquesta triple comparació (amb el resultat, amb els nostres veïns i amb nosaltres mateixos), freqüentment combinada, és la que realment orientarà les nostres decisions gestores —inclosa l'assignació política de recursos— sota el model de gestió de costos orientat al resultat.

El coneixement dels costos unitaris dels serveis fa possible compararlos amb el resultat percebut pel ciutadà, amb els costos d'altres unitats o organitzacions de similars característiques (referenciació) i amb els nostres propis costos històrics. Resulta evident que qualsevol cost com més baix en relació a períodes anteriors, millor... igualment com més competitiu en relació a altres municipis o organitzacions, millor... però tot això només val si el resultat percebut pel ciutadà no empitjora.

Està molt bé la gestió per resultats, la direcció orientada al resultat... però avui també necessitem —de forma paral·lela i indissolublement complementària— la gestió per costos, la direcció orientada al control del cost. Només aquesta doble concepció gestora, l'orientació al resultat i al cost, és la que ens donaria la clau de l'eficiència, que tant necessitem en aquesta època de baixos recursos i alta demanda de serveis.

Sens dubte durant els últims anys en el nivell local s'ha guanyat eficiència —i molta— sobretot sobre la base de la millora de resultats i impactes. Ara, en temps de crisi, toca guanyar-ne molta més, però actuant especialment i de manera decidida sobre els costos dels serveis.

Per a poder fer-ho necessitem un sistema senzill i flexible de càlcul que proporcioni informació contínua per a prendre decisions de forma immediata. El nostre sistema d'informació per a conèixer els costos

haurà de ser necessàriament pràctic i senzill i, sobretot, de baix «cost», al mateix temps que haurà de proporcionar informació per a prendre decisions immediates de «gran estalvi» amb un fort impacte en l'eficiència dels serveis.

#### 4. Sistemes de càlcul de costos

Si bé és cert que el RDL 2/2004 que aprova el Text Refós de la Llei d'Hisendes Locals obliga a les entitats locals a calcular el cost real dels serveis que presta quan aquests estan retribuïts mitjançant una taxa o preu, i que l'actual sistema de comptabilitat pública local incorpora —a través de les memòries dels comptes anuals— alguns indicadors de gestió en termes de cost, en cap cas s'especifica quin criteri metodològic ha d'aplicar-se per a obtenir-los i, així, deixa novament pendent el desenvolupament d'una comptabilitat analítica a nivell local.

Han estat nombroses les ocasions que s'han fet intents per a consensuar entre diferents municipis metodologies i criteris homogenis de càlcul de costos però, invariablement, el resultat obtingut s'ha caracteritzat per ésser d'una extrema complexitat, absolutament allunyat de la realitat dels ajuntaments, de la varietat de serveis que presta i de la singularitat de cadascun d'ells. Com a conseqüència, aquestes metodologies, lluny de ser aplicades, han generat notables resistències que n'han impedit la implantació efectiva. La realitat és que el cost d'implantació era netament superior al benefici esperat en termes de gestió, i la informació resultant quedava deslegitimada per la complexitat del mètode. Per a ser clars, l'obtenció del cost només era intel·ligible per al tècnic especialitzat en costos però no per al gestor que és qui té la responsabilitat de minimitzar-ho. Segurament el principal error comú comès en aquests frustrats intents ha estat centrar-se massa en l'exactitud del càlcul i obviar-ne reiteradament la comprensió per part dels gestors dels diferents serveis i la seva implantació real.

Els dos mètodes més comuns de comptabilitat analítica en el sector privat que poden fàcilment adaptar-se i traslladar-se al sector públic local són el mètode *ABC* i el mètode *Full Cost* basat en els programes pressupostaris.

#### **4.1. Mètode Full Cost: Atribució de costos a partir dels programes pressupostaris**

El cost dels serveis calculat sota el mètode *Full Cost* s'obté agregant els costos de producció d'un servei o producte en la fase final. El càlcul es realitza amb posterioritat a la realització del servei i centra l'anàlisi en els centres de cost. Mitjançant aquest mètode es poden establir uns criteris per al càlcul de costos dels serveis, activitats i productes a partir de les dades que facilita l'estructura pressupostària i el sistema comptable actual. Com a documentació de base únicament es requereix:

- La liquidació del pressupost, que conté la informació de tota la despesa que ha estat executada, distribuïda d'acord amb la classificació funcional (finalitat de la despesa), econòmica (naturalesa de la despesa) i orgànica (responsabilitat de la despesa).
- L'inventari de béns i drets, on s'especifica l'afectació de cadascun dels béns als diferents programes pressupostaris o activitats, així com la despesa en amortització de l'immobilitzat associat a cada bé.

Amb l'objectiu de mantenir una relació unívoca entre els programes pressupostaris i els centres de costos, és bàsic que el disseny del pressupost garanteixi que cada programa sigui el resultat d'agregar la despesa d'un conjunt d'activitats amb responsabilitats gestores clarament identificables. Com més detallat sigui el pressupost per programes, més fàcil i precisa serà l'atribució del cost dels serveis, ja que la major part del cost es podrà considerar directe i, d'aquesta manera, es minimitzarà el biaix corresponent a la imputació dels costos indirectes. Paral·lelament és convenient codificar els conceptes d'ingrés, ja siguin taxes, preus públics o subvencions que estiguin directament lligats a la realització d'un programa amb el mateix codi funcional perquè sigui possible analitzar el cost net o aportació municipal real al servei.

Els centres de cost són unitats de producció de serveis funcionalment independents en les quals són fàcilment segregables tant els recursos que s'utilitzen com les activitats que es produeixen. Són unitats d'anàlisi i tractament de la informació que es classifiquen en funció de l'estructura de programes o organitzativa del municipi i que es poden dividir en *centres de costos finals* (quan els beneficiaris de les activitats o serveis prestats per aquests centres de cost són externs a la pròpia organització) i en *centres de*



*costos intermedis i medials* (quan presten serveis complementaris als centres finalistes). Aquests últims corresponen a la tecnoestructura de l'organització i els seus costos han de repartir-se entre els centres finalistes. La delimitació dels centres de costos serà més o menys complexa en funció del grau de descentralització organitzativa municipal, de l'autonomia directiva real, de la seva estructura de comandaments i del nivell d'implantació d'un veritable pressupost per programes.

La imputació de costos als centres de cost s'inicia atribuint aquells costos que tenen una afectació directa. La resta de la despesa que no és possible imputar de forma immediata perquè afecta a diversos serveis o activitats, s'imputarà mitjançant criteris objectius i consensuats, basats en dades accessibles, que tinguin en consideració la causalitat i el grau de consum generat per cada activitat o servei.

Repartida la totalitat de la despesa a cadascun dels centres de cost definits per a aquella organització, s'ha d'imputar la totalitat de l'import dels centres medials a cadascun dels centres finals; novament responent a criteris objectius i, especialment en aquest cas, sobre la base de criteris consensuats amb tota l'organització.

#### **4.2. Mètode ABC (Activity Based Costing)**

Aquest mètode es basa en l'anàlisi del cost de les activitats al llarg de tot el procés productiu. Neix amb l'objectiu d'avaluar l'efecte econòmic de la introducció de nous components en el procés productiu d'un servei i no únicament del cost dels seus components. L'ABC s'ocupa de determinar quines són les activitats necessàries per a produir un servei o producte, identifica quins recursos s'utilitzen en cadascuna de les activitats i quantifica el cost dels recursos utilitzats en la gestió de cada activitat. La metodologia ABC permet determinar el cost real d'un servei a partir de les activitats que es porten a terme per a prestar-lo. Així, el cost final serà el resultat de l'agregació de costos de cadascuna de les activitats que integren el seu procés productiu.

L'aspecte clau en el sistema ABC és la determinació de les activitats a analitzar. Aquest mètode agrega i descompon activitats però no determina on se situen els límits per a procedir a aquestes divisions. Considera que són les activitats i no els productes o serveis qui consumeixen els recursos. I, al mateix temps, són els productes o serveis els que consumeixen activitats. Per a imputar els costos i una vegada localitzats cadascun dels components de cost, aquests es distribueixen entre els diferents processos, subpro-

cessos, activitats i tasques. Quan un cost no pot atribuir-se directament s'assigna a un centre de cost que amb posterioritat es redistribuirà entre les diferents activitats com a cost indirecte a través de criteris objectius de repartiment.

En definitiva, el mètode *ABC* pretén controlar i reduir costos eliminant aquelles activitats que no generin valor afegit i simplificar de forma continuada aquelles activitats necessàries per a la producció del bé o servei. No pretén gestionar costos sinó gestionar adequadament els processos.

### **4.3. *ABC versus Full Cost en l'administració municipal***

El mètode *ABC* és un mètode que presenta major precisió en la imputació de costos indirectes i, sens dubte, és una eina més potent per a la reducció de costos en un sistema de gestió estable i no qüestionat. Encara que, sens dubte també, és un mètode molt més complex que el del *Full Cost*.

La viabilitat i l'oportunitat d'implantar sense resistències insalvables sistemes *ABC* dependrà de la grandària i del sistema organitzatiu de les entitats locals. Així, i de la mateixa manera que succeeix amb els sistemes de gestió basats en processos, es requereix d'un important suport en tecnoestructura per a mantenir sistemes de costos basats en activitats. No només es requereix d'una potent i eficient infraestructura d'informació en cadascuna de les unitats, sinó de personal específic que garanteixi el manteniment del sistema. Aquests factors, fortament condicionats per les economies d'escala, limiten en la pràctica la implantació de metodologies *ABC* a les grans organitzacions. En el sector privat, és coneguda l'enorme resistència de les PIMES a la implantació de sistemes *ABC* ja que la seva pròpia complexitat d'implantació i manteniment els converteix en poc eficients.

Igualment, la viabilitat, oportunitat i eficiència en la implantació vindran determinats pel nombre i característiques dels processos de producció. No es pot obviar que una administració local —per petita que sigui— gestiona una enorme quantitat de processos diferents, per a una enorme quantitat de serveis diferents. Mentre que una empresa privada de serveis (per exemple una asseguradora o una empresa de transport) ofereix un nombre relativament limitat de serveis o productes, una simple oficina municipal d'atenció al ciutadà pot tenir en el seu catàleg de serveis més de dos-cents tràmits, tan diferents com donar una beca de

menjador escolar, pagar un impost o sol·licitar una llicència d'obres. I això tenint en compte que la gran majoria de serveis municipals no passen per una oficina d'atenció ciutadana. De fet, alguns catàlegs de serveis municipals elaborats per alguns ajuntaments metropolitans, identifiquen uns cinc-cents serveis directes al ciutadà. I darrere de cadascun d'aquests serveis pot haver tres o quatre processos, subprocessos, activitats i tasques sobre els quals el sistema *ABC* haurà de definir criteris de repartiment, que a més haurien de ser mantinguts i actualitzats permanentment.

En el següent llistat es recullen alguns dels possibles inconvenients per a l'aplicació dels mètodes de costos *ABC* en el nivell local de l'administració pública que, en tot cas, hauran de ser considerats abans de la seva eventual implantació:

1. Falta d'una estructuració de l'activitat en centres de costos i/o programes amb resultats definits.
2. Falta d'una definició prèvia clara i unívoca dels serveis que genera l'organització (catàleg de serveis).
3. Gran quantitat i heterogeneïtat de serveis i, en conseqüència, gran quantitat i varietat de processos, activitats i tasques que intervenen en la seva producció.
4. Risc de centrar-se massa en l'eficiència dels processos sense qüestionar-se els productes o serveis finals, tant qualitativament com quantitativa. O fins i tot la necessitat real de continuar-los mantenint.
5. Perill de crear un sistema paral·lel extremadament complex i allunyat de les actuals eines gestores com és el pressupost municipal, que condicioni la seva credibilitat davant els usuaris.

De manera complementària es poden citar alguns dels principals avantatges dels mètodes basats en el *Full Cost* per a la seva aplicació municipal en el moment actual:

1. Són mètodes que obliguen a estructurar l'activitat global de les corporacions en unitats de cost o serveis de gestió individualitzables. Això permet un plantejament integral, fins i tot la valoració de la necessitat de la seva existència o de la seva forma de gestió, com a pas previ essencial per a guanyar eficiència en el conjunt de l'organització.
2. Obliguen a una definició de «producte» o de servei bàsic que ja és

- prou complexa com per a pensar en els processos o activitats que la conformen.
3. Són fàcilment adaptables al conjunt de l'organització si es manté un nombre no gaire elevat de centres de cost o programes (al voltant d'un centenar) que englobin el conjunt de l'activitat municipal. A més no és difícil mantenir una certa consistència amb la departamentalització orgànica existent en l'organització ni amb «la cultura» corporativa.
  4. Permet o, com a mínim reforça, l'establiment de responsabilitats gestores respecte a la despesa. Així, el responsable del centre de cost ho és també dels serveis i dels seus costos.
  5. No requereix de sistemes alternatius al marge de la comptabilitat i del pressupost. Una bona estructuració funcional de les partides pressupostàries, a partir de la normativa actual, possibilita una atribució raonable dels costos, el que garanteix la sostenibilitat del sistema.
  6. Finalment, permet incorporar de forma parcial sistemes *ABC* sobre aquells centres de cost que hagin demostrat la seva eficiència estructural.

En definitiva, de la mateixa manera que en aquests moments els sistemes de gestió per processos no són una alternativa real i generalitzable als sistemes de gestió per resultats en els nostres municipis, les metodologies basades en costos per activitats i tasques tampoc no ho són respecte a les basades en costos totals. Primer cal guanyar eficiència organitzativa i de gestió global, reestructurant els serveis que presta cada municipi en centres de cost, amb responsabilitat de gestió i resultats assignables.

L'administració pública i, singularment, la local està massa lluny de la macroeficiència estructural com per a plantejar-se —de forma generalitzada— reformes basades en la microeficiència dels processos. I no pot passar-se per alt que —com en totes les organitzacions— en l'administració local existeix una forta resistència al canvi; resistència que no pot ser alimentada amb benintencionades reformes de difícil generalització i baixa sostenibilitat.

## 5. Conclusions

L'actual crisi de les finances locals, caracteritzada per una dràstica reducció dels ingressos i una sobrecomanda de serveis, requereix l'adopció de mesures estructurals immediates. Algunes d'elles, com la reforma del sistema de finançament municipal, superen àmpliament el marge de maniobra propi de la major part de municipis. Però n'hi ha altres que no, i han de ser adoptades amb la màxima urgència. Entre aquestes i per sobre de totes destaca el model de gestió. Aquest ha de passar de models basats — exclusivament i en el millor dels casos— en l'increment de serveis, en la millora de l'eficàcia i en l'orientació al resultat... a models que situen l'eficiència, a partir de la direcció orientada al control dels costos, en el primer plànol de la gestió pública local.

La gestió per costos, que en tot moment ha de ser complementària a la gestió per resultats, ha de prendre el relleu en aquest temps de crisi com a primer motor per a guanyar eficiència en els serveis públics locals.

Per a això es requereix de sistemes senzills i flexibles que incorporin informació actualitzada sobre l'evolució del cost dels serveis en termes unitaris. Aquests sistemes han de ser entesos, acceptats i valorats pels gestors que, al cap i a la fi, són els que haurien de prendre les decisions entre les diferents alternatives de gestió i cost. Així, la seva acceptabilitat i identificació amb l'estructura de responsabilitat gestora serà l'element clau que faci que aquests sistemes de control de costos puguin ser realment útils.

En aquest sentit i enfront d'una realitat municipal extremadament atomitzada, amb una enorme quantitat i heterogeneïtat de serveis a prestar, amb pocs recursos, amb una insuficient qualificació gestora, amb una singular cultura organitzativa que origina severes resistències al canvi i, sobretot, amb una enorme necessitat d'adoptar mesures immediates amb efectes tangibles sobre l'estalvi i l'eficiència, les metodologies senzilles basades en el *Full Cost* apareixen com l'única alternativa real en el món local per a avançar ràpidament cap a la gestió per costos orientada al resultat.

## Referències bibliogràfiques

- AZKUE, I., ERKIZIA, A., IBARZOLA, E., MALLES, E. i ROBLEDA, H. (2009) «Modelo integrado de costes e indicadores de gestión en la administración local: caso práctico de los servicios sociales en el País Vasco», *Partida Doble*, 212, pp. 64-78.
- BAGUR, LL. i VIVAS, C. (2002) «Diseño del Sistema de costes en el Ayuntamiento de Sant Cugat del Vallès», *Auditoría Pública*, 27, pp. 34-52.
- FERNÁNDEZ, M. i MUÑOZ, C. (1997). *La contabilidad de gestión en las entidades públicas*, AECA, Madrid.
- GARCIA ALEGRE, E. (2000) «La determinación de los costes de los servicios públicos locales», *Auditoria pública*, 20, pp. 13-22.
- LÓPEZ, J. i GADEA, A. (2001) *Una nueva administración pública. Estrategias y métodos para mejorar la calidad y la eficiencia del e-Gobierno*, IVAP, Bilbao.
- PRIETO, C. i ROBLEDA, H. (2006) *Guía para la implantación de un sistema de costes en la Administración local*, Federació Espanyola de Municipis i Províncies (FEMP), Madrid.

**ACCID**

Associació  
Catalana de  
Comptabilitat i  
Direcció

**Associació Catalana de Comptabilitat i Direcció**

Edif. Col·legi d'Economistes de Catalunya  
Pl.- Gal·la Plàcida 32, 4ª planta - 08006 Barcelona  
Tel. 93 416 16 04 extensió 2019  
info@accid.org - www.accid.org - @Associacio ACCID