

Gestión pública local basada en el control de costes

MAITE CAROL

Directora de consultoría del sector público. Coresolutions

ALBERT GADEA

Universidad Autónoma de Barcelona

Fecha de recepción: 25/06/10

Fecha de aceptación: 8/08/10

Resumen

La crisis económica que afecta a las corporaciones locales pone en primer plano del debate las políticas estructurales para ganar eficiencia en los municipios. La gestión orientada al resultado y la eficacia ya no puede ser el principal motor para mantener la eficiencia de los servicios públicos, máxime cuando existe el imperativo de la reducción de costes. La gestión basada en el control de costes, manteniendo la orientación al resultado, se configura como la única alternativa de gestión que puede proporcionar incrementos significativos de la eficiencia en un contexto de insuficiencia de recursos y alta demanda de servicios.

En el artículo se plantean algunos aspectos clave a tener en cuenta en la implantación de los sistemas de gestión de costes en la realidad municipal española y se analizan específicamente las ventajas e inconvenientes de los dos principales grupos de métodos para el análisis de los costes de los servicios, los basados en el *ABC* y los basados en el *Full Cost*, con especial atención a su aplicabilidad en los municipios españoles.

Palabras clave

Gestión por costes, administración 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. Based management 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. Introducción

La actual y virulenta crisis económica, con un importantísimo impacto en las finanzas de las administraciones locales —que ya adolecían de graves deficiencias en sus modelos de financiación y de gestión—, ha puesto en evidencia la necesidad de tomar medidas inmediatas para reducir sus costes y poder mantener unos niveles razonables de prestación de servicios.

La crisis, con su súbito y enorme impacto en la recaudación de los ayuntamientos (tanto de forma directa como indirecta mediante su repercusión en las transferencias del Estado a las administraciones locales) ha caído como una inesperada losa sobre unas administraciones que parecían vivir autistas respecto de su situación evidente de riesgo. A esto hay que añadir el fuerte incremento en la demanda de prestaciones sociales de todo tipo que se produce sobre la primera línea de la Administración como consecuencia de la profunda recesión y sus efectos sobre el empleo y las rentas de los ciudada-

nos. Y todo esto sucede sobre una nueva y atónita generación de ciudadanos que en los últimos años han caracterizado su relación con la administración local en base a la utilización masiva y gratuita de unos servicios públicos de elevado coste y frecuentemente sobredimensionados.

Durante este feliz y largo periodo de bonanza los responsables técnicos y políticos de los ayuntamientos, obsesionados solamente por políticas incrementalistas del gasto público, han ignorado cualquier aproximación al coste de los servicios. Y lo que es peor, los ciudadanos también.

La situación actual, caracterizada por una falta de previsión y reacción en tiempo real, de la administración local, tanto a nivel político como en el de gestión, hace que el problema, más allá de su magnitud particular en cada municipio, requiera —y ese es un aspecto ampliamente compartido— una respuesta inmediata. Es preciso tomar medidas y acciones de contención del gasto, de racionalización gestora, de control de costes... pero, sobre todo, es preciso hacerlo de forma inmediata. En la administración local no hay apenas margen de maniobra.

2. Una situación conocida

La tensión que sufren los ayuntamientos actualmente no es desconocida en la administración pública española. Hay ejemplos relativamente recientes en sectores de la administración que han tenido que hacer frente a situaciones similares, caracterizadas por súbitos incrementos de demanda combinados con drásticos recortes en los ingresos y en la capacidad financiera.

Cuando a principios de los ochenta se universaliza la atención sanitaria en España, en plena crisis económica, sucede algo muy similar: justo cuando los recursos son más escasos (plena crisis del petróleo, elevados niveles de déficit público y desempleo...) en este país se plantea la universalización de la atención sanitaria, con acceso libre y gratuito para todos los ciudadanos. De golpe, a un sistema sanitario con enormes déficits estructurales y de financiación, se le incrementa masivamente la demanda por parte de una población fuertemente envejecida y gran consumidora de recursos sanitarios de tercer nivel, los más caros.

Hasta ese momento —al igual que nuestros actuales ayuntamientos— el sistema sanitario público no había tenido que demostrar su eficiencia y, mucho menos, había tenido la necesidad de practicarla.

¿Cómo responde el sistema a esa situación urgente en la que necesita ganar eficiencia de forma inmediata? Pues adoptando urgentemente obvias

medidas de racionalización: coloca gestores profesionales en lugar de médicos para dirigir los centros sanitarios, centraliza sus sistemas de compra, adopta nuevas fórmulas de gestión... pero, sobre todo —sobre todo y en primer lugar— hace algo que ahora resulta obvio (y que, sorprendentemente, hasta ese momento nunca se había hecho): calcula los costes unitarios de sus servicios. ¿Cuánto cuesta intervenir una apendicitis? ¿Cuánto cuesta una visita de atención primaria?...

Porque a fin de cuentas, la administración sanitaria —como los ayuntamientos— presta servicios a ciudadanos, a personas, que los identifican como tales. Y esos servicios, cada uno de ellos de forma unitaria, tienen un coste. Y ese coste puede ser razonable o no, aceptable o no... para la institución que lo presta o, incluso, para el ciudadano que, también a fin de cuentas, es el que lo paga con sus impuestos.

Cuando se tomó esa primera y elemental medida de racionalización del sistema sanitario «calcular los costes unitarios de los servicios», hubieron obviamente sorpresas: el mismo servicio unitario (por ejemplo una determinada intervención) tenía un coste doble, triple... en un centro que en otro, sin motivo aparente... Incluso en un mismo centro, el coste podía diferir de forma muy significativa según el profesional que realizara la intervención, o según el día de la semana en que se realizara.... La conclusión era obvia: seguramente había que tomar medidas gestoras en unos centros (aprovechando la experiencia de otros), había que tomar medidas de gestión sobre ciertos profesionales, sobre la organización operativa del servicio, etc. Conocer los costes es lo que realmente abre la puerta a la «gestión por costes». Si los costes no se conocen, obviamente nadie tomará decisiones eficientes, pero si se conocen, será inevitable tomarlas.

¿El mundo de la administración local es diferente? ¿Es que no se dan servicios unitarios plenamente identificables a los ciudadanos? ¿Cuánto nos cuesta tramitar una licencia de obras, cuánto el mantenimiento de una escuela por cada niño, cuánto el de una calle por cada vecino, cuánto recoger una bolsa de basura...? Obviamente cuando calculamos el coste del servicio unitario, claramente identificable por el que lo presta y por el que lo recibe (por ejemplo «recoger una bolsa de basura») también nos llevamos sorpresas (seguramente en un municipio cuesta el doble que en otro y en una zona de la ciudad la mitad que en otra... y probablemente sin razones estructurales). Es entonces cuando, de nuevo, la gestión por costes nos parece obvia (¿debemos modificar el sistema de recogida, las rutas, los horarios, los contenedores, replanteamos el sistema de seguimiento con la empresa?).

3. Gestión por costes orientada al resultado

La gestión por costes implica, como hemos visto, conocer los costes unitarios de los servicios para tomar las decisiones de gestión. Decisiones que tomaremos en base a la comparación. Y seguramente nos habremos de comparar con otras organizaciones y servicios (con otras unidades orgánicas, con otras unidades de territorio o población), pero de lo que no hay ninguna duda es de que con quien habremos de compararnos seguro es con nosotros mismos, y enfrentar nuestros costes a nuestros propios resultados. O por lo menos, eso es lo que harán nuestros ciudadanos.

Para conocer los costes unitarios y que esa información sea realmente útil para la toma de decisiones gestoras, será esencial que haya una buena identificación y delimitación de los servicios unitarios. Esta identificación deberá ser clara, comparable y, en todo caso, ha de permitir determinar una responsabilidad unívoca y considerar medidas alternativas de gestión.

Para la determinación de costes unitarios, en la mayoría de los casos habremos de recurrir a la identificación de la unidad de servicio (por ejemplo el «coste por bolsa de basura recogida», o el «coste por expediente», o el «coste por atención»). Esta referenciación a la unidad de servicio tiene especial sentido en servicios a los que los ciudadanos pueden acudir varias veces o que pueden recibir de forma recurrente. En otra tipología de servicios, en aquellos en los que el servicio va indisolublemente unido a un ciudadano y a uno sólo, puede ser más interesante utilizar el coste por usuario (por ejemplo el «coste por usuario de tele-asistencia» o el «coste por usuario de la piscina pública», o el «coste de mantenimiento de una determinada calle por vecino»). Incluso, para algunos servicios de alto impacto o para la evaluación de políticas puede usarse el coste por ciudadano (por ejemplo «coste de servicios medioambientales por ciudadano», o coste en servicios culturales por ciudadano). Y nótese que no nos referimos al «gasto» sino al «coste».

La gestión por costes implicará tomar decisiones políticas y gestoras, tanto en la asignación de recursos como en aspectos organizativos y de gestión, en base a la consistencia y razonabilidad de esos costes en relación a otros parámetros como:

- La eficacia e impacto del servicio, para lo que sin duda se deberá disponer de información, preferentemente en forma de indicadores, sobre el resultado de esos servicios. En el momento de plantearse el modelo de recogida de basura de una ciudad no es lo mismo tener un coste determinado por bolsa, con una satisfacción

media de la ciudadanía de 7 puntos en una escala 0-10, que tener ese mismo coste con una satisfacción media de 2,5 puntos.

- Los costes en otros municipios, organizaciones y servicios: por ejemplo en relación al «coste por bolsa de basura», dos ciudades vecinas de un continuo urbano metropolitano no deberían presentar costes demasiado diferentes. Igualmente respecto al coste de tramitación de una licencia, o el coste por atención en la oficina de información, etc.
- Los propios costes del servicio de años anteriores si no han cambiado las condiciones de prestación o demanda del mismo. Algo no funciona bien si el coste de nuestra bolsa de basura se incrementa significativamente respecto al año anterior a pesar de que, a causa de la crisis, incluso se produce menos basura...¿será que nuestro contrato no tiene en cuenta la cantidad de residuo a recoger y sólo se centra en el proceso?

Esta triple comparación (con el resultado, con nuestros vecinos y con nosotros mismos), frecuentemente combinada, es la que realmente orientará nuestras decisiones gestoras —incluida la asignación política de recursos— bajo el modelo de gestión de costes orientado al resultado.

El conocimiento de los costes unitarios de los servicios hace posible su comparación con el resultado percibido por el ciudadano, con los costes de otras unidades u organizaciones de similares características (benchmarking) y con nuestros propios costes históricos. Resulta evidente que cualquier coste cuanto más bajo en relación a periodos anteriores, mejor... igualmente cuanto más competitivo en relación a otros municipios o organizaciones, mejor... pero todo eso sólo vale si el resultado percibido por el ciudadano no empeora.

Está muy bien la gestión por resultados, la dirección orientada al resultado... pero hoy también necesitamos —de forma paralela e indisolublemente complementaria— la gestión por costes, la dirección orientada al control del coste. Sólo esa doble concepción gestora, la orientación al resultado y al coste, es la que nos va a dar la clave de la eficiencia, que tanto necesitamos en esta época de bajos recursos y alta demanda de servicios.

Sin duda durante los últimos años en el nivel local se ha ganado eficiencia —y mucha— sobre todo en base a la mejora de resultados e impactos. Ahora, en tiempo de crisis, toca ganar mucha más, pero actuando especialmente y de manera decidida sobre los costes de los servicios.

Para poder hacerlo vamos a necesitar un sistema sencillo y flexible de cálculo que proporcione información continua para tomar decisiones de

forma inmediata. Nuestro sistema de información para conocer los costes deberá ser necesariamente práctico y sencillo y, sobre todo, de «bajo coste», al tiempo que deberá proporcionar información para tomar decisiones inmediatas de «gran ahorro» con un fuerte impacto en la eficiencia de los servicios.

4. Sistemas de cálculo de costes

Si bien es cierto que el RDL 2/2004 que aprueba el Texto Refundido de la Ley de Haciendas Locales obliga a las entidades locales a calcular el coste real de los servicios que presta cuando éstos están retribuidos mediante una tasa o precio, y que el actual sistema de contabilidad pública local incorpora —a través de las memorias de las cuentas anuales— algunos indicadores de gestión en términos de coste, en ningún caso se especifica qué criterio metodológico ha de aplicarse para obtenerlos, dejando nuevamente pendiente el desarrollo de una contabilidad analítica a nivel local.

Han sido numerosas las ocasiones en que se han hecho intentos para consensuar entre diferentes municipios metodologías y criterios homogéneos de cálculo de costes pero, invariablemente, el resultado obtenido se ha caracterizado por ser de una extrema complejidad, absolutamente alejado de la realidad de los ayuntamientos, de la variedad de servicios que presta y de la singularidad de cada uno de ellos. Como consecuencia, estas metodologías, lejos de ser aplicadas, han generado notables resistencias que han impedido su implantación efectiva. La realidad es que el coste de su implantación era netamente superior al beneficio esperado en términos de gestión, y la información resultante quedaba deslegitimada por la complejidad del método. Para ser claros, la obtención del coste sólo era inteligible para el técnico especializado en costes pero no para el gestor que es quien tiene la responsabilidad de minimizarlo. Seguramente el principal error común cometido en estos frustrados intentos ha sido centrarse demasiado en la exactitud del cálculo, obviando reiteradamente la comprensión del mismo por parte de los gestores de los diferentes servicios y su implantación real.

Los dos métodos más comunes de contabilidad analítica en el sector privado que pueden fácilmente adaptarse y trasladarse al sector público local son el método *ABC* y el método *Full Cost* basado en los programas presupuestarios.

4.1. Método Full Cost: Atribución de costes a partir de los programas presupuestarios

El coste de los servicios calculado bajo el método *Full Cost* se obtiene agregando los costes de producción de un servicio o producto en la fase final. El cálculo se realiza con posterioridad a la realización del servicio, centrandlo el análisis en los centros de coste. Mediante este método se pueden establecer unos criterios para el cálculo de costes de los servicios, actividades y productos a partir de los datos que facilita la estructura presupuestaria y el sistema contable actual. Como documentación de base únicamente se requiere:

- La liquidación del presupuesto, que contiene la información de todo el gasto que ha sido ejecutado, distribuido de acuerdo con la clasificación funcional (finalidad del gasto), económica (naturaleza del gasto) y orgánica (responsabilidad del gasto).
- El inventario de bienes y derechos, en donde se especifica la afectación de cada uno de los bienes a los distintos programas presupuestarios o actividades, así como el gasto en amortización del inmovilizado asociado a cada bien.

Con el objetivo de mantener una relación unívoca entre los programas presupuestarios y los centros de costes, es básico que el diseño del presupuesto garantice que cada programa sea el resultado de agregar el gasto de un conjunto de actividades con responsabilidades gestoras claramente identificables. Cuanto más detallado sea el presupuesto por programas, más fácil y precisa será la atribución del coste de los servicios, puesto que la mayor parte del coste se podrá considerar directo y, de esta forma, se minimizará el sesgo correspondiente a la imputación de los costes indirectos. Paralelamente es conveniente codificar los conceptos de ingreso, ya sean tasas, precios públicos o subvenciones que estén directamente ligados a la realización de un programa con el mismo código funcional para que sea posible analizar el coste neto o aportación municipal real al servicio.

Los centros de coste son unidades de producción de servicios funcionalmente independientes en las cuales son fácilmente segregables tanto los recursos que se utilizan como las actividades que se producen. Son unidades de análisis y tratamiento de la información que se clasifican en función de la estructura de programas u organizativa del municipio y que se pueden dividir en *centros de costes finales* (cuando los beneficiarios de las actividades o servicios prestados por estos centros de coste son externos a la

propia organización) y en *centros de costes intermedios y mediales* (cuando prestan servicios complementarios a los centros finalistas). Estos últimos, corresponden a la tecnoestructura de la organización y sus costes deben repartirse entre los centros finalistas. La delimitación de los centros de costes será más o menos compleja en función del grado de descentralización organizativa municipal, de la autonomía directiva real, de su estructura de mandos y del nivel de implantación de un verdadero presupuesto por programas.

La imputación de costes a los centros de coste se inicia atribuyendo aquellos costes que tienen una afectación directa. El resto del gasto que no es posible imputar de forma inmediata porque afecta a varios servicios o actividades, se imputará mediante criterios objetivos y consensuados, basados en datos accesibles, que tengan en consideración la causalidad y el grado de consumo generado por cada actividad o servicio.

Repartida la totalidad del gasto a cada uno de los centros de coste definidos para aquella organización, se ha de imputar la totalidad del importe de los centros mediales a cada uno de los centros finales; nuevamente respondiendo a criterios objetivos y, especialmente en este caso, en base a criterios consensuados con toda la organización.

4.2. Método ABC (Activity Based Costing)

Este método se basa en el análisis del coste de las actividades a lo largo de todo el proceso productivo. Nace con el objetivo de evaluar el efecto económico de la introducción de nuevos componentes en el proceso productivo de un servicio y no únicamente del coste de sus componentes. El *ABC* se ocupa de determinar cuáles son las actividades necesarias para producir un servicio o producto, identifica qué recursos se utilizan en cada una de las actividades y cuantifica el coste de los recursos utilizados en la gestión de cada actividad. La metodología *ABC* permite determinar el coste real de un servicio a partir de las actividades que se llevan a cabo para la provisión del mismo. Así, el coste final será el resultado de la agregación de costes de cada una de las actividades que integran su proceso productivo.

El aspecto clave en el sistema *ABC* es la determinación de las actividades a analizar. Este método agrega y descompone actividades pero no determina donde se sitúan los límites para proceder a dichas divisiones. Considera que son las actividades y no los productos o servicios quienes consumen los recursos. Y, al mismo tiempo, son los productos o servicios los que consumen actividades. Para imputar los costes y una vez localiza-

dos cada uno de los componentes de coste, éstos se distribuyen entre los distintos procesos, subprocesos, actividades y tareas. Cuando un coste no puede atribuirse directamente se asigna a un centro de coste que con posterioridad se redistribuirá entre las distintas actividades como coste indirecto a través de criterios objetivos de reparto.

En definitiva, el método *ABC* pretende controlar y reducir costes eliminando aquellas actividades que no generen valor añadido y simplificar de forma continuada aquellas actividades necesarias para la producción del bien o servicio. No pretende gestionar costes sino gestionar adecuadamente los procesos.

4.3. ABC versus Full Cost en la administración municipal

El método *ABC* es un método que presenta mayor precisión en la imputación de costes indirectos y, sin duda, es una herramienta más potente para la reducción de costes en un sistema de gestión estable y no cuestionado. Aunque, sin duda también, es un método mucho más complejo que el del *Full Cost*.

La viabilidad y la oportunidad de implantar sin resistencias insalvables sistemas *ABC* dependerá del tamaño y del sistema organizativo de las entidades locales. Así, y de la misma forma que sucede con los sistemas de gestión basados en procesos, se requiere de un importante soporte en tecnología para mantener sistemas de costes basados en actividades. No sólo se requiere de una potente y eficiente infraestructura de información en cada una de las unidades, sino de personal específico que garantice el mantenimiento del sistema. Estos factores, fuertemente condicionados por las economías de escala, limitan en la práctica la implantación de metodologías *ABC* a las grandes organizaciones. En el sector privado, es conocida la enorme resistencia de las PYMES a la implantación de sistemas *ABC* puesto que su propia complejidad de implantación y mantenimiento los convierte en poco eficientes.

Igualmente, la viabilidad, oportunidad y eficiencia en la implantación vendrán determinados por el número y características de los procesos de producción. No se puede obviar que una administración local —por pequeña que sea— gestiona una enorme cantidad de procesos diferentes, para una enorme cantidad de servicios diferentes. Mientras que una empresa privada de servicios (por ejemplo una aseguradora o una empresa de transporte) ofrece un número relativamente limitado de servicios o productos, una simple oficina municipal de atención al ciudadano puede tener en su

catálogo de servicios más de doscientos trámites, tan distintos como dar una beca de comedor escolar, pagar un impuesto o solicitar una licencia de obras. Y eso teniendo en cuenta que la gran mayoría de servicios municipales no pasan por una oficina de atención ciudadana. De hecho, algunos catálogos de servicios municipales elaborados por algunos ayuntamientos metropolitanos, identifican unos quinientos servicios directos al ciudadano. Y detrás de cada uno de estos servicios puede haber tres o cuatro procesos, subprocesos, actividades y tareas sobre los que el sistema *ABC* habrá de definir criterios de reparto, que además deberán ser mantenidos y actualizados permanentemente.

En el siguiente listado se recogen algunos de los posibles inconvenientes para la aplicación de los métodos de costes *ABC* en el nivel local de la administración pública que, en todo caso, habrán de ser considerados antes de su eventual implantación:

1. Falta de una estructuración de la actividad en centros de costes y/o programas con resultados definidos.
2. Falta de una definición previa clara y unívoca de los servicios que genera la organización (catálogo de servicios).
3. Gran cantidad y dishomogeneidad de servicios y, en consecuencia, gran cantidad y variedad de procesos, actividades y tareas que intervienen en su producción.
4. Riesgo de centrarse demasiado en la eficiencia de los procesos sin cuestionarse los productos o servicios finales, tanto cualitativa como cuantitativamente. O incluso la necesidad real de seguirlos manteniendo.
5. Peligro de crear un sistema paralelo extremadamente complejo y alejado de las actuales herramientas gestoras como es el presupuesto municipal, que condicione su credibilidad ante los usuarios.

De forma complementaria se pueden citar algunas de las principales ventajas de los métodos basados en el *Full Cost* para su aplicación municipal en el momento actual:

1. Son métodos que obligan a estructurar la actividad global de las corporaciones en unidades de coste o servicios de gestión individualizables. Esto permite un planteamiento integral, incluso la valoración de la necesidad de su existencia o de su forma de gestión, como paso previo esencial para ganar eficiencia en el conjunto de la organización.

2. Obligan a una definición de «producto» o de servicio básico que ya es suficientemente compleja, como para pensar en los procesos o actividades que la conforman.
3. Son fácilmente adaptables al conjunto de la organización si se mantiene un número no demasiado elevado de centros de coste o programas (alrededor de un centenar) que engloben el conjunto de la actividad municipal. Además no es difícil mantener una cierta consistencia con la departamentalización orgánica existente en la organización ni con la «cultura» corporativa.
4. Permite o, como mínimo refuerza, el establecimiento de responsabilidades gestoras respecto al gasto. Así, el responsable del centro de coste lo es también de los servicios y de sus costes.
5. No requiere de sistemas alternativos al margen de la contabilidad y del presupuesto. Una buena estructuración funcional de las partidas presupuestarias, a partir de la normativa actual, posibilita una atribución razonable de los costes, lo que garantiza la sostenibilidad del sistema.
6. Finalmente, permite incorporar de forma parcial sistemas *ABC* sobre aquellos centros de coste que hayan demostrado su eficiencia estructural.

En definitiva, de la misma forma que en estos momentos los sistemas de gestión por procesos no son una alternativa real y generalizable a los sistemas de gestión por resultados en nuestros municipios, las metodologías basadas en costes por actividades y tareas tampoco lo son respecto a las basadas en costes totales. Primero es necesario ganar eficiencia organizativa y de gestión global, reestructurando los servicios que presta cada municipio en centros de coste, con responsabilidad de gestión y resultados asignables.

La administración pública y, singularmente, la local está demasiado lejos de la macroeficiencia estructural como para plantearse —de forma generalizada— reformas basadas en la microeficiencia de los procesos. Y no puede pasarse por alto que —como en todas las organizaciones— en la administración local existe una fuerte resistencia al cambio; resistencia que no puede ser alimentada con bienintencionadas reformas de difícil generalización y baja sostenibilidad.

5. Conclusiones

La actual crisis de las finanzas locales, caracterizada por una drástica reducción de los ingresos y una sobredemanda de servicios, requiere la adopción de medidas estructurales inmediatas. Algunas de ellas, como la reforma del sistema de financiación municipal, superan ampliamente el margen de maniobra propio de la mayor parte de municipios. Pero hay otras que no, y deben ser adoptadas con la máxima urgencia. Entre éstas y por encima de todas destaca el modelo de gestión. Éste debe pasar de modelos basados —exclusivamente y en el mejor de los casos— en el incremento de servicios, en la mejora de la eficacia y en la orientación al resultado... a modelos que sitúan a la eficiencia, a partir de la dirección orientada al control de los costes, en el primer plano de la gestión pública local.

La gestión por costes, que en todo momento debe ser complementaria a la gestión por resultados, ha de tomar el relevo en este tiempo de crisis como primer motor para ganar eficiencia en los servicios públicos locales.

Para ello se requiere de sistemas sencillos y flexibles que incorporen información actualizada sobre la evolución del coste de los servicios en términos unitarios. Estos sistemas deben ser entendidos, aceptados y valorados por los gestores que, a fin de cuentas, son los que deberán tomar las decisiones entre las diferentes alternativas de gestión y coste. Así, su aceptabilidad e identificación con la estructura de responsabilidad gestora será el elemento clave que haga que estos sistemas de control de costes puedan ser realmente útiles.

En este sentido y frente a una realidad municipal extremadamente atomizada, con una enorme cantidad y dishomogeneidad de servicios a prestar, con pocos recursos, con una insuficiente cualificación gestora, con una singular cultura organizativa que origina severas resistencias al cambio y, sobre todo, con una enorme necesidad de adoptar medidas inmediatas con efectos tangibles sobre el ahorro y la eficiencia, las metodologías sencillas basadas en el *Full Cost* aparecen como la única alternativa real en el mundo local para avanzar rápidamente hacia la gestión por costes orientada al resultado.

Referencias bibliográficas

- AZKUE, I., ERKIZIA, A., IBARZOLA, E., MALLES, E y 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. y VIVAS, C. (2002) «Diseño del Sistema de costes en el Ayuntamiento de Sant Cugat del Vallès», *Auditoría Pública*, 27, pp. 34-52.
- FERNÁNDEZ, M. y 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», *Auditoría pública*, 20, pp. 13-22.
- LÓPEZ, J. y GADEA, A. (2001) *Una nueva administración pública. Estrategias y métodos para mejorar la calidad y la eficiencia del e-Gobierno*, IVAP, Bilbao.
- PRIETO, C. y ROBLEDA, H. (2006) *Guía para la implantación de un sistema de costes en la Administración local*, Federación Española de Municipios y Provincias (FEMP), Madrid.