

Cátedra Nacional de Contabilidad Pública “Édgar Fernando Nieto”

Contabilidad de Gestión en Lo Público

Vicente Pina Martínez

Catedrático de Economía Financiera y Contabilidad

Universidad de Zaragoza

Los múltiples fines de la contabilidad gubernamental y su contribución a la mejora de la gestión pública

La armonización contable internacional en el sector público

La utilidad de la información contable gubernamental

La implantación de costos en las Administraciones Públicas

Experiencias de medición de la eficiencia en servicios públicos

La armonización contable internacional: especial referencia al sector público

Actualmente, los tres planes contables internacionales más importantes motores de la armonización internacional son:

- **El Sistema de cuentas nacionales:** SNA de 1993, SEC 95 para las cuentas de todo un país.

- **Las Estadísticas Financieras Gubernamentales del FMI - GFS, 2001 -**, para las cuentas sólo del sector público, y

- **Las IPSAS de la IFAC** para las cuentas de organismos públicos.

Todos ellos han adoptado el **criterio de devengo o causación**, es decir registrar en el momento en que las operaciones tienen consecuencias económicas.

Actualmente existen iniciativas para la armonización entre ellos.

La armonización contable internacional: especial referencia al sector público

Armonización internacional a nivel agregado: Razones para el cambio (I) (ONU, FMI, WB, OCDE, ADB).

- El criterio devengo (causación) es el **método más consistente** con la forma en que se definen en contabilidad nacional las actividades económicas y flujos financieros, y

- Puede aplicarse a **flujos no monetarios**.

Sus indicadores financieros :

- proporcionan información más adecuada sobre la **sostenibilidad de las políticas públicas**,

- mejoran la base de rendición de cuentas** en un sentido más amplio que el del cumplimiento de legalidad y

- proporcionan una **medida más útil de los efectos** de las políticas gubernamentales.

La armonización contable internacional: especial referencia al sector público

Armonización internacional a nivel agregado y organizacional: Razones para el cambio (II) (ONU, FMI, WB, OCDE, ADB).

Las crisis financieras han incrementado la preocupación de los organismos internacionales por la calidad de la información financiera gubernamental (**en términos de fiabilidad, de previsibilidad y de transparencia**) induciendo a instituciones tales como el FMI el Banco Mundial, OCDE o, en el campo de la contabilidad, IFAC al **seguimiento y supervisión de la calidad de la información financiera producida por los gobiernos**.

Los **mercados financieros y las agencias de rating** están particularmente interesadas en la **sostenibilidad de las políticas de gasto y financiación** del mismo de los gobiernos. **El FMI** señala que los estados financieros por devengo proporcionan un **sistema más rico** de información para analizar **sostenibilidad de la política fiscal** y la calidad de la toma de decisiones.

La armonización contable internacional: especial referencia al sector público

Armonización internacional a nivel de organización: Razones de gestión y Razones de buen gobierno. (intercambio de mejores prácticas)

Modernización de la Administración Pública: **Razones de gestión**

Los estados financieros basados en el devengo:

- proporcionan información sobre **la deuda, los activos, la variación del patrimonio neto y por ello la equidad intergeneracional de la actividad pública, el coste de servicios públicos y la sostenibilidad de la prestación de los mismos**
- facilitan la medición de la **eficiencia y eficacia** de la organización, y reducen las oportunidades para el fraude y la **corrupción**, particularmente en lo que concierne a la administración de activos.

La armonización contable internacional: especial referencia al sector público

Esta información adquiere mayor relevancia ante:

- 1) la **descentralización territorial** y diversas formas de **colaboración público-privadas** que han hecho el sistema de prestación de servicios públicos más complejo o, por lo menos, no tan directo como en los años 80. Las líneas de responsabilidad no son tan claras.
- 2) la **descentralización de la gestión** que ha incrementado la necesidad de reforzar los sistemas de rendición de cuentas en materia de resultados (Relación **Principal-Agente**) y con ello la contabilidad por devengo.
- 3) el aumento en el **énfasis del control del output** (además del control de inputs o medios), y

La armonización contable internacional: especial referencia al sector público

- 4) la introducción en la prestación de servicios públicos de criterios de **gestión de corte empresarial** precisan de **sistemas de información económico-financiera de corte empresarial**. La contabilidad por devengo permite la determinación de los costes de programas, actividades y servicios;
- 5) En países en vías de desarrollo, además la contabilidad se ve como un arma de **lucha contra el desgobierno y la corrupción**.
Y no sólo en estos países

La armonización contable internacional: especial referencia al sector público

Armonización internacional a nivel de organización: Razones de gestión y Razones de buen gobierno. (intercambio de mejores prácticas)

Modernización de la Administración Pública: **Razones de buen gobierno**

-La **confianza de los ciudadanos en las instituciones** pasa, entre otros aspectos, porque los poderes públicos proyecten una imagen de **transparencia y de receptividad** y porque **rindan cuentas a los ciudadanos**.

-La **transparencia** contribuye a asegurar a los ciudadanos que son tratados con **equidad**.

-La receptividad significa que los **gobiernos escuchan** y toman sus sugerencias en cuenta al diseñar y poner en marcha servicios y políticas

-La **rendición de cuentas en un sentido más amplio** que el cumplimiento de legalidad contribuye a asegurar que errores del gobierno se corrigen y que los **servicios públicos satisfacen expectativas de los ciudadanos**.

La armonización contable internacional: especial referencia al sector público

Armonización entre niveles:

Razones: Comparabilidad entre las tres fuentes de información.

Entre los numerosos cambios en contabilidad pública en años recientes, la aparición de las normas internacionales de contabilidad del sector público (IPSASs) tal vez pueda considerarse como **el hito más importante**.

Tiene poco sentido que las AAPP presenten varios resultados distintos, según: presupuesto, contabilidad y contabilidad nacional.

Aunque el GFS revisado adopta un criterio devengo, hay diferencias entre el tratamiento de ciertas transacciones entre el GFS y las IPSASs.

Actualmente, hay iniciativas para la armonización de las IPSASs con las Estadísticas Financieras Gubernamentales (GFS) publicada por el FMI y el sistema de cuentas nacionales.

La utilidad de la información contable pública

- La rendición de cuentas se contempla en un sentido más amplio incorporando, junto **al cumplimiento de legalidad**,
- información sobre la situación económico-financiera, y
- sobre la eficiencia y eficacia en la gestión de los recursos.
- Facilitar información para la toma de decisiones
- Es decir: Mayor transparencia y Control democrático

Las cuentas anuales de las AAPP permiten conocer

- La situación económico financiera,
- La actividad (Resultado de las operaciones),
- Los logros,
- La ejecución de su presupuesto, y
- Los flujos de tesorería.

Situación económico financiera

Permite conocer:

- 1) los recursos económicos controlados para la prestación de servicios públicos,
- 2) la estructura financiera, útil para predecir la capacidad para prestar servicios en el futuro
- 3) la racionalidad temporal de las inversiones realizadas, y
- 4) su solvencia y liquidez

Los tres primeros

- Permiten conocer:
 - 1) El margen de cobertura de las deudas por el inmovilizado enajenable,
 - 2) El coste de la inversión realizada para la prestación de los servicios, y
 - 3) El destino final del endeudamiento a largo plazo de la entidad.

Situación económico financiera. Solvencia:

- Permite conocer:
 - 1) la sostenibilidad de la política fiscal y de prestación de servicios y la capacidad de la entidad para atender la carga financiera a su vencimiento
 - 2) Capacidad de endeudamiento en las AALL
 - 3) Capacidad de Financiación
 - 4) Datos consolidados

Actividad (Resultado de las operaciones)

- Permitir la evaluación de las operaciones del ejercicio:
 - si la situación económica y financiera de la entidad ha mejorado o empeorado como consecuencia de las operaciones realizadas en el ejercicio,
 - Es decir: si la entidad "ha vivido con arreglo a sus medios" (Mantenimiento de Capital)

Logros:

Información no financiera

Ejecución del Presupuesto:

- Permite conocer:
- si los recursos se han obtenido y utilizado según el ppto legalmente aprobado, y
- la distribución del mismo por funciones o programas y por centros.

Flujos de Tesorería:

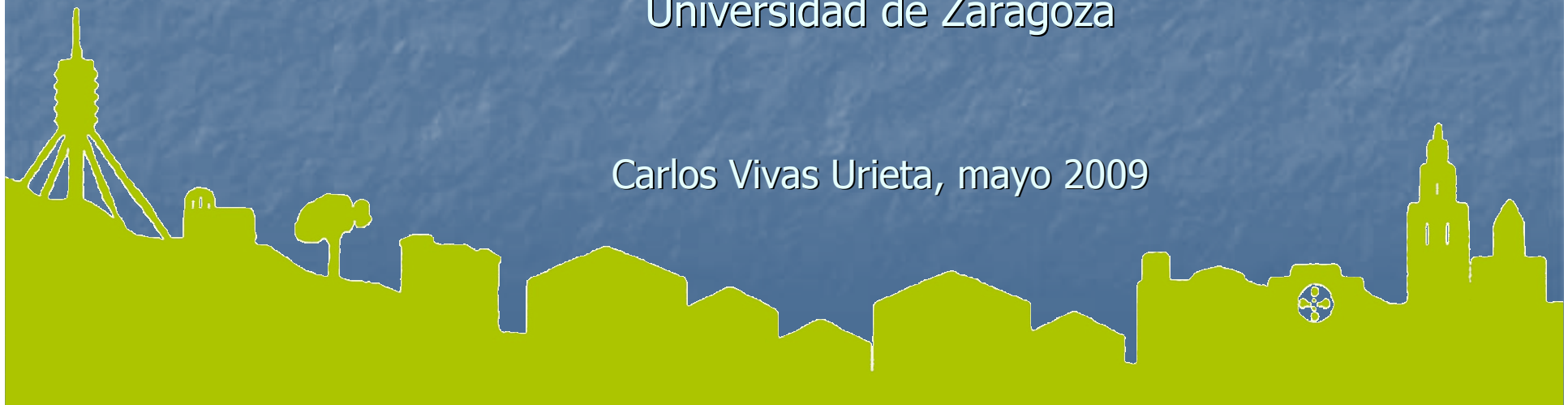
- Permite conocer flujos por:
- Operaciones Ordinarias,
- Operaciones de Inversión, y
- Operaciones de Financiación.



“El modelo de Costes del Ayuntamiento de Sant Cugat del Vallés y el proceso de presupuestación analítica”

Universidad de Zaragoza

Carlos Vivas Urieta, mayo 2009



El Modelo de Costes del Ayuntamiento de Sant Cugat del Vallés

La Contabilidad de Costes en el Sector Público.

Requerimientos Legales.

Necesidad de criterios de eficacia y eficiencia en la gestión de los recursos públicos

- El gasto público responderá a criterios de equidad, eficiencia y economía (Constitución española, artículo 31)
- Control de eficacia a cargo de la función interventora (Texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales, art. 221)
- Introducción de la exigencia del seguimiento de los costes de los servicios (art. 133, Ley 57/2003, de medidas para la modernización del gobierno local)
- La Memoria que se incorpora a la Cuenta General deberá cumplimentar indicadores de gestión de, al menos, los servicios financiados con tasas o precios públicos y, en la documentación complementaria, una memoria justificativa del coste y rendimiento de los servicios públicos (Orden EHA 404/2004, Instrucción del modelo normal de Contabilidad local)

Establecimiento de ingresos

- Requerimiento de informe técnico-económico en el establecimiento de tasas, precios públicos y contribuciones especiales (art. 25, 44 y 31, RDL 2/2004, texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales)

Nueva mentalidad

DE LA CULTURA DEL GASTO A LA CULTURA DEL COSTE

**Aplicación de técnicas de gestión de costes: ABC
(Determinación de costes por actividades)**



Mejora continua de actividades

El Modelo de Costes del Ayuntamiento de Sant Cugat del Vallés
Activity Based Costing.

Sistema de costes Activity Based Costing (ABC)

**La actividad es la
causa del coste**

Productos

Consumen

Actividades

Consumen

Costes



Aplicación del Sistema ABC en la Corporación Local de Sant Cugat del Vallés.

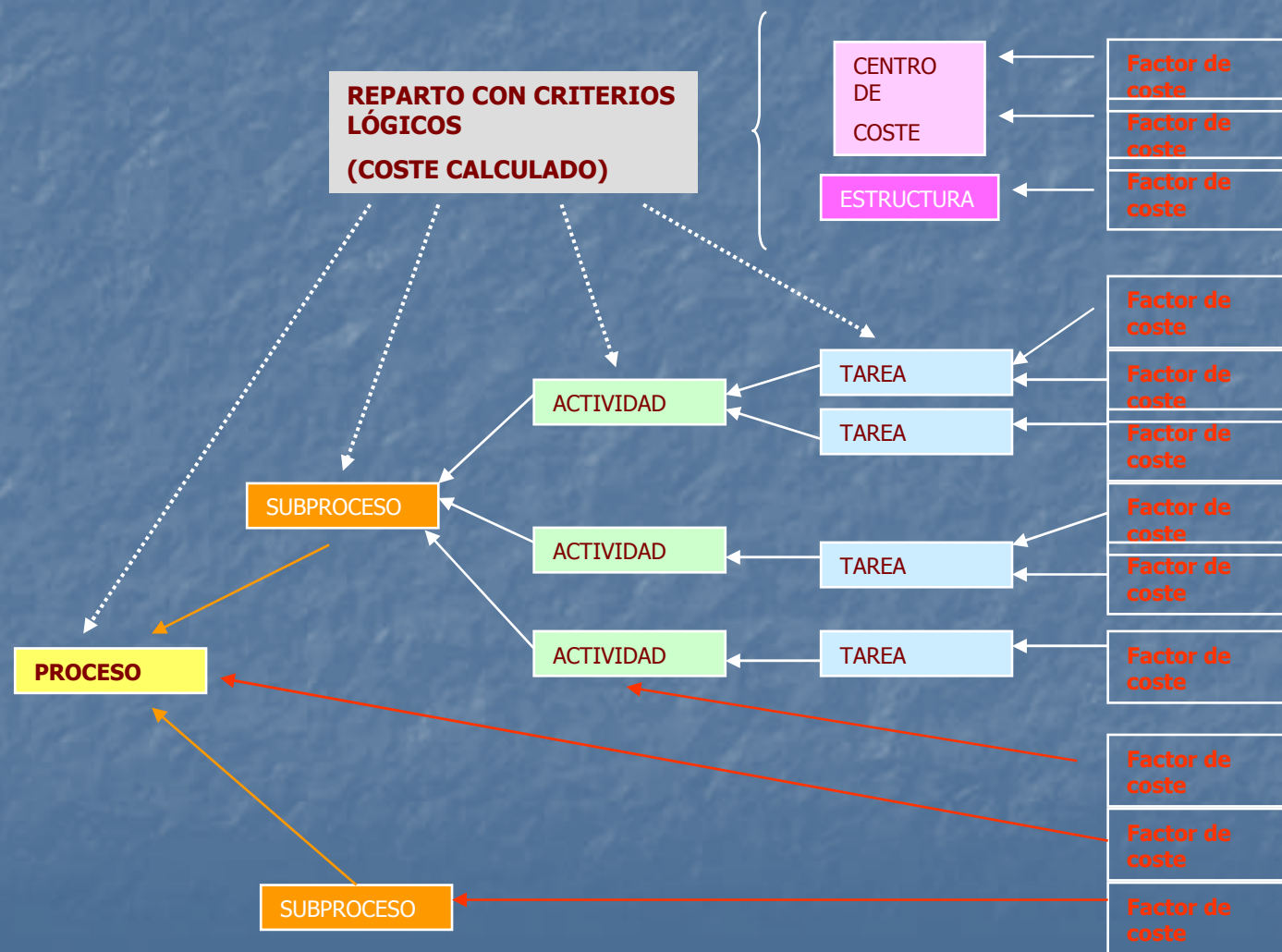
Definición de los Conceptos clave.

- **Proceso:** conjunto de actividades que conforman la realización de un determinado programa o servicio concreto.
- **Subproceso:** subclasificación de las actividades de un proceso.
- **Actividad:** división del subproceso en unidades significativas en el análisis de los costes.
- **Tarea:** división de la actividad en acciones concretas.
- **Centro de Coste:** como centro “acumulador” de coste o “coste pool”. Su finalidad es recoger un conjunto de gastos que no se pueden imputar directamente a ningún proceso, subproceso actividad o tarea, pero sí aplicando criterios lógicos de reparto (“cost drivers”).
- **Factor de Coste:** parámetros para distinguir la naturaleza del coste (coste de personal, suministros, mantenimiento...).

El Modelo de Costes del Ayuntamiento de Sant Cugat del Vallés

Aplicación del Sistema ABC en la Corporación Local de Sant Cugat del Vallés.

Esquema de imputación de costes en el sistema de ABC.



Aplicación del Sistema ABC en la Corporación Local de Sant Cugat del Vallés.

Estructura del mapa de actividades (1/2)

- **Procesos** (14): deporte, educación, atención, comunicación y participación ciudadana, protección al ciudadano, movilidad, salud, vía pública, verde público, cultura, medio ambiente, servicios sociales, urbanismo, economía y finanzas, cooperación interadministrativa.
- **Subprocesos** (44): atención al ciudadano / recogida y tratamiento de basuras...
- **Actividades** (143): información y gestiones, registro general / recogida selectiva, tratamiento de residuos
- **Tareas** (189): información presencial, información telefónica / vidrio, papel, res. orgánicos...

Aplicación del Sistema ABC en la Corporación Local de Sant Cugat del Vallés.

Estructura del mapa de actividades (2/2)

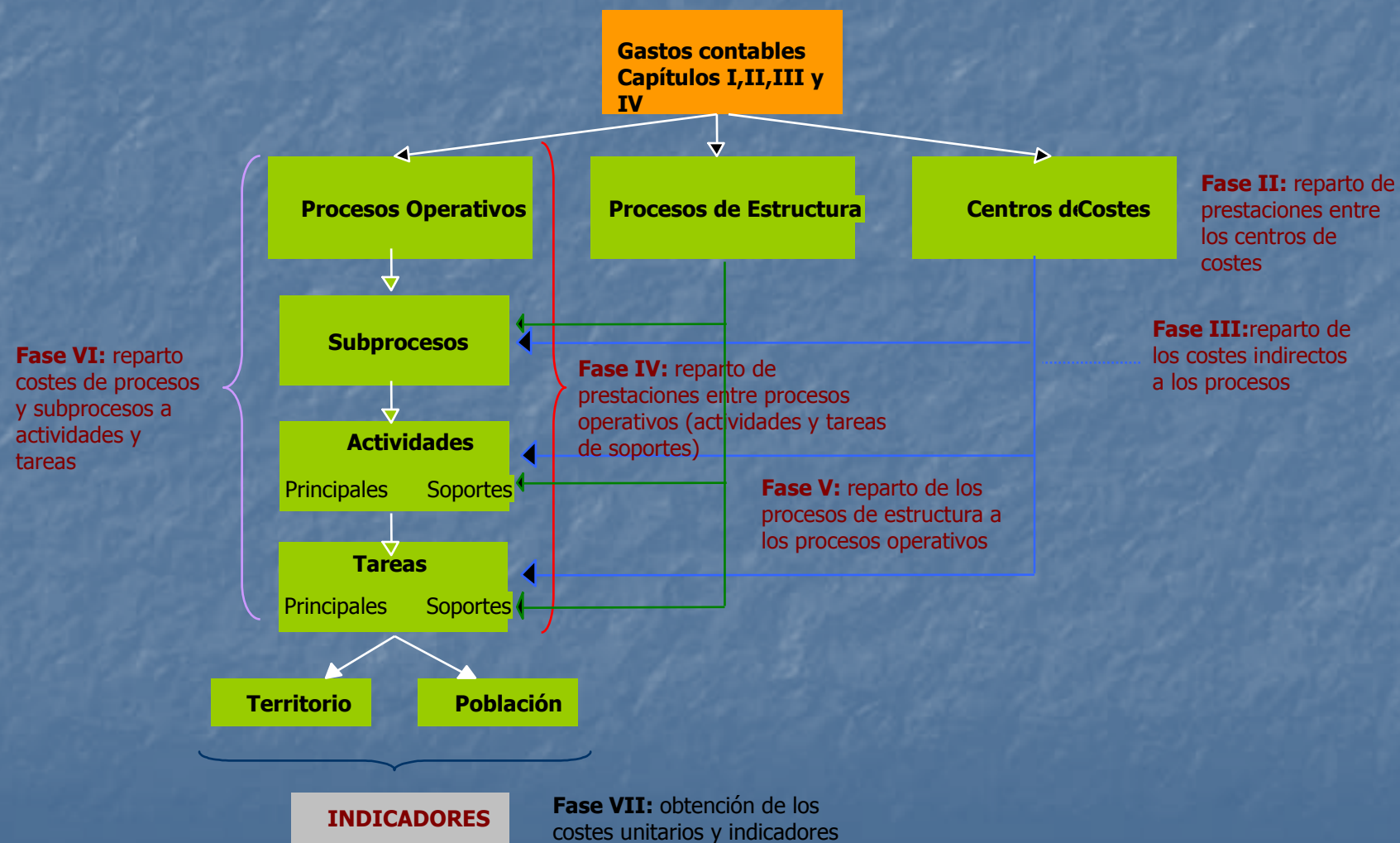
Otros parámetros de clasificación del coste

- **Factores de coste (44):** según la naturaleza del coste (concesiones administrativas, consumos, limpieza...). También se utilizan para tipología de ingresos y en el reparto de costes indirectos.
- **Territorio (4):** codificación del coste por distritos.
- **Población (9):** codificación por tipología de población (infancia, juventud, vejez, nueva ciudadanía, personas con discapacidades...).

El Modelo de Costes del Ayuntamiento de Sant Cugat del Vallés

Aplicación del Sistema ABC en la Corporación Local de Sant Cugat del Vallés.

Esquema de localización y reparto de costes



- Copia de Costes Ascó.xls

El Modelo de Costes del Ayuntamiento de Sant Cugat del Vallés

Aplicación del Sistema ABC en la Corporación Local de Sant Cugat del Vallés.

Ejemplos de indicadores (memoria de costes 2007)

	Subproceso	Actividades/Tareas	Driver	Indicador	
Deportes	Instalaciones deportivas	Pabellones, campos de fútbol, piscinas	Nº habitantes	Coste inst. deportivas / habitante	24,37€
Educación	Participación directa en educación	Guarderías	Nº alumnos	Coste / alumno guardería	7.460,73€
		Centros educación infantil primaria	Nº aulas	Coste mantenimiento / aula de CEIP	5.997,14€
Atención, Comunicación y Participación Ciudadana	Atención al ciudadano	Información y gestiones	Nº atenciones	Coste / atención	12,09€
			Nº habitantes	Coste atención / habitante	19,77€
Protección del ciudadano	Seguridad vial, seguridad ciudadana	-	Nº habitantes	Coste / habitante	83,82€
Movilidad	Transporte Señalización	Explotación transporte	Kilómetros	Coste transporte / km	2,61€
		Señaliz. vertical y horiz.	Usuarios	Coste transporte / usuario	2,30€
Vía Pública	Recogida basura Acondicionamiento via p.	Recogida no selectiva	Kg. basura	Coste / kg no selectiva	0,61€
		Limpieza viaria	M2 de calle	Coste / m2	4,84€
Verde Público	Parques y Jardines Arbolado viario	-	m2	Coste parques jardines / m2	1,98€
			nº árboles	Coste / árbol	15,28€
Cultura	Acción cultural	Bibliotecas	Nº visitantes	Coste / visitante	1,26€
Medio ambiente	Prevención y protección	-	Nº habitantes	Coste / habitante	6,94€
Servicios Sociales	Acción Social	Atención domiciliaria	Nº habitantes	Coste / habitante	6,93€

El Modelo de Costes del Ayuntamiento de Sant Cugat del Vallés

Aplicación del Sistema ABC en la Corporación Local de Sant Cugat del Vallés.

Cuadro comparativo de costes globales.

	Todos los servicios	Servicios obligatorios	% oblig. / Total	Servicios no obligatorios	% no oblig. / Total
Deportes	3.005.543,19	1.811.463,40	2,35%	1.244.079,79	1,62%
Educación	6.816.426,46	2.266.918,07	2,94%	4.549.508,39	5,91%
Atención al ciudadano	4.172.960,03	0,00	0,00%	4.172.960,03	5,42%
Protección al ciudadano	6.231.785,79	6.231.785,79	8,10%	0,00	0,00%
Movilidad	3.343.967,67	3.343.967,67	4,34%	0,00	0,00%
Salud	873.941,72	245.073,95	0,32%	628.867,77	0,82%
Vía pública	17.948.784,71	17.702.019,84	23,00%	246.764,87	0,32%
Verde público	3.872.131,70	2.306.221,72	3,00%	1.565.909,98	2,03%
Cultura	7.788.193,91	374.449,08	0,49%	7.413.744,83	9,63%
Medio ambiente	1.692.418,51	1.692.418,51	2,20%	0,00	0,00%
Servicios sociales	6.435.206,06	6.435.206,06	8,36%	0,00	0,00%
Urbanismo	3.878.581,07	0,00	0,00%	3.878.581,07	5,04%
Promoción económica	4.822.136,59	445.096,55	0,58%	4.377.040,04	5,69%
Cooperación interadministrativa	6.046.926,77	5.565.475,23	7,23%	481.451,54	0,63%
TOTAL	76.979.004,18	48.420.095,87	62,90%	28.558.908,31	37,10%

El Modelo de Costes del Ayuntamiento de Sant Cugat del Vallés

Aplicación del Sistema ABC en la Corporación Local de Sant Cugat del Vallés.

Desglose del coste por cada habitante – todos los servicios

	Importe (€)
Deportes	41,10
Educación	91,69
Atención al ciudadano	56,13
Protección al ciudadano	83,82
Movilidad	44,98
Salud	11,76
Vía pública	241,43
Verde público	52,08
Cultura	104,76
Medio ambiente	22,76
Servicios sociales	86,56
Urbanismo	52,17
Promoción económica	64,86
Cooperación interadministrativa	81,34
	1.035,43

El Modelo de Costes del Ayuntamiento de Sant Cugat del Vallés

Aplicación del Sistema ABC en la Corporación Local de Sant Cugat del Vallés.

Desglose del coste por cada habitante – obligatorios y no obligatorios.

Servicios obligatorios	Importe (€)
Vía pública	238,11
Parque público	31,02
Biblioteca pública	5,04
Mercados	5,99
Matadero	0,00
Protección civil	83,82
Instalaciones deportivas	24,37
Transporte colectivo	25,01
Movilidad (señalización, aparcamientos)	19,97
Servicios sociales	86,56
Prevención y extinción de incendios	2,63
Protección del medio ambiente	20,13
Cementerio	0,67
Control alimentos y bebidas (salubridad ambiental)	2,63
Mantenimiento centros docentes públ.	30,49
Entidad Mpal. Descentr. Valldoreix	74,86
	651,29

Servicios no obligatorios	Importe (€)
Deportes (promoción del deporte)	16,73
Educación (PME, guarderías, E. arte y música, Normalización lingüística, transporte escolar)	61,19
Atención al ciudadano (Sociedad de la información, OAC, comunicación, participación ciudadana, civismo)	56,13
Salud pública (salud escolar, promoción de la salud, riesgos laborales)	8,46
Vía pública (responsabilidad patrimonial, plan de fachadas, supervisión vía pública)	3,32
Verde público (arbolado viario)	21,06
Cultura (acción cultural excepto bibliotecas, promoción cultural, juventud, OAMCC)	99,72
Urbanismo (planeamiento, gestión y acción urbanística)	52,17
Economía y finanzas (planificación económica, gestión de tributos, promoción de la economía, comercio excepto mercados y matadero)	58,87
Cooperación interadministrativa (censo y estadística, asociaciones supramunicipales, elecciones supramunicipales, juzgado de paz, Defensor del ciudadano)	6,48
	384,14

El Modelo de Costes del Ayuntamiento de Sant Cugat del Vallés

Conclusiones y Líneas de Futuro: La Presupuestación Analítica y el Código de Ética.

Nuevos Escenarios en Gestión Pública

Orientación a la Creación de Valor

Optimización de los Recursos

Transparencia y equidad

Responsabilidad (Accountability)

El Modelo de Costes del Ayuntamiento de Sant Cugat del Vallés
Conclusiones y Líneas de Futuro: La Presupuestación Analítica y el Código de Ética.

Iniciar el ciclo de un nuevo compromiso para la gestión de los recursos públicos

