

LA CONTABILIDAD ANALITICA DE LAS CORPORACIONES LOCALES

Comunicación presentada al VII Congreso A.E.C.A.

*José Antonio Mallado Rodríguez y Silvia Fresneda Fuentes*

Departamento de Contabilidad y Economía Financiera

UNIVERSIDAD DE SEVILLA

## LA CONTABILIDAD ANALÍTICA EN LAS C.C.L.L.

### 1.- INTRODUCCIÓN.-

La Contabilidad Pública en general, y la Analítica o de Costes en concreto son las grandes desconocidas, sobre todo en las Corporaciones Locales. A pesar de que la legislación financiero-contable lo viene demandando desde hace décadas, no se ha llegado a su implantación efectiva, quizá por la dificultad técnica que conlleva a la hora de definir las unidades de obras, procesos o cualquier otro indicador que permitiese la imputación de los costes a los mismos; además a esto hay que añadir la falta de formación específica y de infraestructura técnica necesaria para su implantación, comprensible en un estrato operativo - Ayuntamientos-, donde el 80% de los mismos no superan los 5.000 (cinco mil) habitantes.

Además del Grupo 9 del P.G.C.P., que a nivel estatal, cubre toda esta problemática, hay que mencionar la elaboración de un Manual de Contabilidad de Costes para las Corporaciones Locales por parte del Instituto de Estudios de Administración Local en 1976 en el cual se diseña todo un sistema de tablas de doble entrada para la asignación de los costes, clasificados éstos en base a su naturaleza, objetivos y funciones; se identifican los centros de costes; se definen las unidades de obras y se relacionan una serie de indicadores. No obstante, su puesta en práctica no se ha llevado a cabo.

Actualmente, con el nuevo giro y enfoque que tanto por parte del Ministerio de Economía y Hacienda, a través de la Intervención General del Estado; como por parte de los profesionales, investigadores y docentes se le está dando a la Contabilidad Pública, podemos afirmar que están apareciendo varias circunstancias que impulsarán la implantación de la Contabilidad Analítica, tanto en el ámbito de la Administración Central del Estado como en el de las Corporaciones Locales. Cabe resaltar entre ellas las siguientes:

A.- Necesidad de conocer los costes de los servicios ofrecidos por las C.C.L.L. para la fijación de las tasas y precios públicos.

B.- Proliferación del uso de equipos informáticos en los Ayuntamientos y la introducción del SICAL. Actualmente, en diseño el proyecto CANOA cuyo fin es la informatización de la contabilidad analítica de estos entes.

## LA CONTABILIDAD ANALÍTICA EN LAS C.C.L.L.

### 1.- INTRODUCCIÓN.-

La Contabilidad Pública en general, y la Analítica o de Costes en concreto son las grandes desconocidas, sobre todo en las Corporaciones Locales. A pesar de que la legislación financiero-contable lo viene demandando desde hace décadas, no se ha llegado a su implantación efectiva, quizá por la dificultad técnica que conlleva a la hora de definir las unidades de obras, procesos o cualquier otro indicador que permitiese la imputación de los costes a los mismos; además a esto hay que añadir la falta de formación específica y de infraestructura técnica necesaria para su implantación, comprensible en un estrato operativo - Ayuntamientos-, donde el 80% de los mismos no superan los 5.000 (cinco mil) habitantes.

Además del Grupo 9 del P.G.C.P., que a nivel estatal, cubre toda esta problemática, hay que mencionar la elaboración de un Manual de Contabilidad de Costes para las Corporaciones Locales por parte del Instituto de Estudios de Administración Local en 1976 en el cual se diseña todo un sistema de tablas de doble entrada para la asignación de los costes, clasificados éstos en base a su naturaleza, objetivos y funciones; se identifican los centros de costes; se definen las unidades de obras y se relacionan una serie de indicadores. No obstante, su puesta en práctica no se ha llevado a cabo.

Actualmente, con el nuevo giro y enfoque que tanto por parte del Ministerio de Economía y Hacienda, a través de la Intervención General del Estado; como por parte de los profesionales, investigadores y docentes se le está dando a la Contabilidad Pública, podemos afirmar que están apareciendo varias circunstancias que impulsarán la implantación de la Contabilidad Analítica, tanto en el ámbito de la Administración Central del Estado como en el de las Corporaciones Locales. Cabe resaltar entre ellas las siguientes:

A.- Necesidad de conocer los costes de los servicios ofrecidos por las C.C.L.L. para la fijación de las tasas y precios públicos.

B.- Proliferación del uso de equipos informáticos en los Ayuntamientos y la introducción del SICAL. Actualmente, en diseño el proyecto CANOA cuyo fin es la informatización de la contabilidad analítica de estos entes.

C.- Aprobación de la Instrucción de Contabilidad para las Corporaciones Locales en Julio de 1990, que promueve la utilización de conceptos de Contabilidad Financiera distintos a los presupuestarios, que servirán como base para el conocimiento del coste de los factores, procesos o productos.

D.- La labor desarrollada por la I.G.A.E. como impulsora de las reformas necesarias para la adecuación de la Contabilidad Pública a la General, en todos sus ámbitos.

E.- El rol asumido por algunas Diputaciones como formadoras del personal de Administración de las C.C.L.L.

## **2.- LA IMPLANTACION DE LA CONTABILIDAD DE COSTES EN LAS C.C.L.L.**

### **2.1.- MOTIVOS PARA SU IMPLANTACIÓN.-**

El Sector Público ha sido considerado tradicionalmente como un conjunto de Entes de carácter administrativo y por lo tanto exentos de cualquier tipo de control analítico; progresivamente se ve ampliado el campo de acción de dicho Sector a actividades industriales, comerciales o de servicios, ya sean prestadas de forma directa o a través de Empresas Públicas, este hecho evidencia la necesidad de un conocimiento más riguroso de la gestión, sobre todo en estos campos alternativos, que sólo lo puede proporcionar la Contabilidad Analítica.

La actual reforma de la Contabilidad Pública debe tener entre sus objetivos el desarrollo de la Contabilidad Analítica, si no poco se habrá avanzado en cuanto a la provisión de información económica a los gestores, y por ende, a la modernización de la función económico-financiera pública. Puesto que como señala Durán Gutiérrez ( ), "la Contabilidad Analítica puede considerarse como la piedra angular de toda reforma contable y presupuestaria".

Entendemos que los motivos o razones más significativos que impulsan actualmente su implantación pueden ser los siguientes:

a.- Determinación del coste efectivo de los servicios o productos públicos, así como la descripción del proceso de formación de los mismos.

b.- Valoración de la oportunidad de producir los citados servicios o productos en el Sector Público, determinando además del coste el beneficio social que puedan proporcionar.

c.- Consecución de Indicadores que permitan ejercer los controles a medida de economía, eficacia y eficiencia. Al igual que la equidad en los gastos y su incidencia en la ecología ambiental.

d.- Aportación de información cualificada para la toma de decisiones de los gestores públicos.

Bondomio<sup>1</sup>, opina que de la aplicación de un método de cómputo o imputación del coste pueden derivarse unas segundas opciones, distintas del objetivo principal del análisis. En particular, son dos los objetivos complementarios a la introducción de un método de Contabilidad de Costes en un Ente Público:

a) La responsabilidad del funcionario.

b) El cálculo de conveniencia de producir directa o indirectamente los Servicios Públicos.

## 2.2.- UTILIDAD DE LA CONTABILIDAD ANALITICA.-

Las razones expuestas nos llevan a reflejar las múltiples utilidades de la Contabilidad Analítica para las Administraciones Locales, entre otras podemos destacar:

---

<sup>1</sup>.- BONDOMIO, P. "La contabilità dei costo negli Enti Locali Italiani: Metodologie, Esperienze, Problemi". Estudios sobre Economía de las Corporaciones Locales VI. TAL Granada. 1989. (287:302).

### 1.- Utilidad para la Planificación.-

La planificación según Ackoff (Un concepto de Planeación de Empresa.) es "proyectar un futuro deseado y los medios efectivos para conseguirlo". Es por tanto un proceso de toma de decisiones adoptadas con anticipación a los acontecimientos, y que pueden estar inmersas en un ambiente de estabilidad o de incertidumbre, para eliminar ésta última, el planificador tendrá que poseer un FEED-BACK de información eficiente y cualificada, que difícilmente se puede encontrar sin tener en cuenta la información proporcionada por la Contabilidad Analítica.

### 2.- Utilidad para la Toma de Decisiones.-

Como señala Forrester, en todo proceso decisorio se pueden identificar tres etapas,

información ----> decisión ----> acción

fruto de la acción emprendida se generarán una serie de resultados, la evaluación que de ellos se haga es un elemento a tener presente a la hora de valorar la actuación de los Gestores, obviamente éste tomará la mejor decisión -transformable en acción- en base a la información que posea.

En cualquier Organización las decisiones se toman sobre una compleja red de información, compuesta por numerosos canales, pudiéndose homogeneizar según Homgren<sup>2</sup> de la siguiente forma:

- a.- Identificación de los problemas y definición de los objetivos y metas a alcanzar.
- b.- Descripción de las diferentes alternativas a seguir.
- c.- Evaluación de los resultados esperados de cada alternativa, cuantificando los costes e ingresos derivados de cada una de ellas.
- d.- Elección de la opción óptima.
- e.- Transformación de la decisión en acción.

---

<sup>2</sup>.- HONGREM, CH. T., "La contabilidad de costos en la dirección de empresas". Uteha. México.1969.

### 3.-Utilidad para el Control.-

El desarrollo de una Contabilidad Analítica en el ámbito público, no solo persigue cumplir con unos requisitos de legalidad. Como es sabido la actuación de los entes Públicos debe encaminarse a alcanzar unos estándares mínimos de eficacia, eficiencia, economía y equidad. Señalándose así en la propia Constitución y encomendándose su control y verificación tanto a Organos de Control Interno( I.G.A.E.) como Externos (Tribunales de Cuentas). Dada la cantidad de trabajo al que anualmente se deben enfrentar tales Orérganos, parece casi imposible, que puedan llevar a cabo un Control de Gestión (performance), entre otras razones, porque las Cuentas Generales presentadas a fiscalización se circunscriben al ámbito financiero y dejan a un lado el analítico, por lo que el propio Organo de Control debe elaborar estados a partir de los suministrados por los entes para llevarlo a cabo, tarea muy laboriosa y costosa. Por ello, creemos, sería de muy preciada utilidad la implantación de la Contabilidad Analítica, no solo de cara al gestor público, sino también a los fiscalizadores de la gestión de estos Entes.

### 2.3.- CAUSAS DEL NO DESARROLLO.-

Creemos que hemos justificado la conveniencia de la implantación de la Contabilidad Analítica en las Administraciones Públicas de carácter local, pero, como señalamos anteriormente, su difusión no ha sido todo lo amplia que cabría esperar. Las razones más importantes que podemos destacar, son de distinta naturaleza, dos son puramente instrumentales y la otra entra a formar parte de la esfera psicológica de los gestores públicos:

1.- **Escasez de elementos legales y funcionales adecuados.** Hasta la aparición de la Ley 39/88, la O.M. de 20 de septiembre de 1989 y de la Orden Ministerial de Julio de 1990 por la que se aprueban las Instrucciones de Contabilidad para las Corporaciones Locales no existía una base presupuestaria y extrapresupuestaria propia para este tipo de entes territoriales públicos, que les permitiese una planificación autónoma e independiente, y más acorde con sus características y necesidades.

2.- **Escasez de elementos funcionales adecuados.** Los medios técnicos, humanos y materiales, eran y siguen siendo poco adecuados e idóneos para proyectos de cierta complejidad. Así en la encuesta<sup>3</sup> se reconoce que determinadas tareas de control y auditoría interna no las llevan a cabo por falta de personal cualificado, infraestructura necesaria, escasez de tiempo y dotaciones presupuestarias.

3.- **La no implantación como autodefensa.** Las C.C.L.L. se mueven en un entorno de NO COMPETENCIA, es decir sus actividades se desarrollan en régimen de exclusividad o monopolio - aguas, mercados centrales, cementerios, recogida de basuras...- con la implantación de la Contabilidad Analítica, se introduce en la Información Contable Pública una serie de indicadores económicos a tener en cuenta a la hora de evaluar el resultado de la gestión realizada. Lógicamente, este hecho supone un rechazo por parte de los gestores, ya que ven controlada su gestión, y pueden ver, hasta cierto punto, peligrar su posición.

#### 2.4.- SITUACIÓN ACTUAL.-

La cuestión que se plantea es como articular el sistema de Contabilidad de Costes, hemos optado por basarnos en el Presupuesto, ya que es quizá el eje principal sobre el que descansa todo el desarrollo económico-financiero de cualquier Ayuntamiento, esta idea está corroborada por la realidad. Así la pudimos contrastar, a través de un cuestionario remitido a los 762 Ayuntamientos Andaluces, del volumen total de respuestas recibidas hasta ahora, la totalidad coincidían con la afirmación anterior. Como sabemos, hay varios tipos de estructuras presupuestarias, por lo que era necesario elegir una que sirviera de base para el desarrollo del modelo. Optamos por el Presupuesto Funcional, ya que la totalidad de los entes locales es éste el que elaboran. Por otro lado, podría surgir el problema de la diversidad terminológica, ya que la propia Instrucción de Contabilidad prevé la posibilidad de elaborar presupuestos en base a la necesidades reales del Municipio, no obstante, por la respuestas recibidas, se pudo conocer que eran pocos (12%), aquellos Ayuntamientos que procedían a la adaptación, por lo cual hay homogeneidad en la estructura y en la denominación de las partidas contenidas en los presupuestos.

---

<sup>3</sup>.- Encuesta realizada los 765 ayuntamientos andaluces, cuyo nivel de respuesta ascendió a un 18%

Las personas encargadas en el Ayuntamiento de elaborar la contabilidad, tanto financiera, presupuestaria como analítica, es en el mayor número de casos el Interventor-Tesorero, que poseyendo una titulación superior (licenciatura), no se adecua al perfil profesional, ya que la inmensa mayoría son Licenciados en Derecho. De ahí, que les resulte bastante complicado, no ya, adaptar la contabilidad a lo establecido en la Nueva Instrucción, y por tanto elaborar estados contables de carácter financiero, sino diseñar todo un sistema para la determinación del coste de los servicios y actividades desarrolladas por el ente.

### 3.- EL PRESUPUESTO FUNCIONAL COMO BASE PARA LA PLANIFICACIÓN DE LOS COSTES.-

#### 3.1.- INTRODUCCION.-

El producto final de toda planificación económico-financiera pública es el presupuesto, o descripción de los recursos a utilizar en el para alcanzar unas determinadas metas, si para su establecimiento utilizamos técnicas presupuestarias, tales como Presupuestos por Programas en el que se incluyen tanto unidades físicas como monetarias, es evidente el incremento en la calidad de la información para la Gestión, no obstante, los datos arrojados por la encuesta, nos indican que la técnica presupuestaria elegida es el Presupuesto Funcional, el cual es inferior en riqueza y calidad al anterior. A parte de esto, creemos conveniente señalar otras circunstancias que han influido en su elección:

a.- **Tradición contable presupuestaria en el Sector Público**, tanto en la práctica como en la legalidad, así se señala tanto en la Ley 39/88 Reguladora de las Haciendas Locales y en el Texto Refundido de la Ley General Presupuestaria de Septiembre de 1988.

b.- **Aplicación del Presupuesto Funcional** con carácter preferencial. Como ya se ha indicado, según los datos contenidos en la encuesta remitida a los Ayuntamientos Andaluces, se ha podido conocer que el presupuesto funcional es aquél que más difusión ha tenido. Tan solo 5 Ayuntamientos aplican los presupuestos por programas, y ninguno otras técnicas como el presupuesto en base cero y el presupuesto por objetivos.

c.- **Presupuesto como instrumento de planificación**, que expresará por un lado, el conjunto total de obligaciones que como máximo puede contraer el ente público, y por otro, los ingresos que como mínimo se esperan recaudar en el mismo período de tiempo. Como ya indicamos, toda planificación supone adelantar un futuro más o menos previsible. Por el lado de los gastos, parece lógico que a mayor exactitud en la previsión menores serán los perjuicios derivados de las desviaciones existentes, ya dado que toda prospección se basa en datos presentes, surge la necesidad de establecer un sistema que permita determinar los costes de los servicios y actividades desarrolladas por los Entes Públicos.

### 3.2.- CLASIFICACIÓN DEL GASTO.-

La O.M. de 20/09/89 por la que se aprueba la nueva estructura de los Presupuestos de las Entidades Locales establece tres criterios de clasificación para los gastos (que siguen el sistema decimal):

a.- **Orgánico**: atiende al Organo que realiza el gasto, y responde a la pregunta de ¿quien gasta?. No se establece una estructura patrón.

b.- **Funcional**: determina las finalidades que se quieren alcanzar con los gastos presupuestados, y plantea el interrogante de ¿para qué se gasta?.

c.- **Económico**: se basa en la naturaleza del gasto, ¿en qué se gasta?.

Para los dos últimos criterios de clasificación se establecen cinco niveles, tres de los cuales son de carácter obligatorio, y los dos restantes de carácter opcional. Por lo que respecta a la **Clasificación Funcional**, se distinguen:

\* Grupo de Función (1 dígito).

\* Función (2 dígitos).

\* Subfunción (3 dígitos).

\* Programa (4 dígitos).

\* Subprograma (5 dígitos).

En la **Clasificación Económica**, se establecen los siguientes niveles:

\* Capítulo (1 dígito).

- \* Artículo (2 dígitos).
- \* Concepto (3 dígitos).
  
- \* Subconcepto (4 dígitos).
- \* Partida (5 dígitos).

En el modelo propuesto, nos basamos en estas dos clasificaciones a la hora de asignar e imputar los costes (criterio económico) a los distintos centros (criterio funcional). En base a este último criterio, y haciendo una abstracción sobre la clasificación reglada, podemos decir que una Entidad Local tiene los siguientes centros funcionales:

- a.- centros de actividad general (Intervención, Tesorería, Secretaría..)
- b.- Centros que realizan servicios concretos y que producen tasas o precios públicos.
- c.- Centros que realizan servicios concretos pero que no producen tasas ni precios públicos.

#### **4.- MODELO DE COSTES PROPUESTO.-**

El objetivo que persigue este trabajo es lograr una asignación racional de los costes, en base a los datos contenidos en el Presupuesto, que sirva de base, entre otras cosas para la fijación de las TASAS Y PRECIOS PUBLICOS dando respuesta a los requisitos legales establecidos para las AA.LL. en esa materia, recordemos, por un lado el importe estimado de las TASAS por prestación de un servicio o actividad no podrá exceder, en su conjunto, del coste real o previsible del servicio o actividad que se trate, por otro lado, los PRECIOS PUBLICOS deberán cubrir, como mínimo el coste del servicio o actividad prestada.

Nuestra propuesta por lo tanto pretende "educar" en materia de Contabilidad de Costes, empezando por dar respuesta a una necesidad real que tienen actualmente total las Corporaciones Locales, procurando que sea posible su aplicación con independencia de los medios técnicos que dispongan, sin renunciar a que este inicio o introducción en la

Contabilidad Analítica, pueda servir de estímulo para posteriores y mayores logros en este campo de la Información para la toma de decisiones en la Administraciones Locales.

Las condiciones o premisas sobre las que se elabora el trabajo son:

- a.- Se intenta ofrecer un modelo factible y "fácil", no uno complejo.
- b.- El método intenta ser aplicable a todos los municipios, con independencia de su tamaño.
- c.- Queremos dar respuesta al requisito legal de conocimiento del coste, tasas y precios públicos. Los demás costes también se podrían conocer ampliando un poco el método.
- d.- Nuestra intención es que los gestores públicos se introduzcan poco a poco en el mundo del análisis para la gestión, y que busquen en los estados financieros información para la toma de decisiones.

Con el proceso que a continuación desarrollaremos, pretendemos llegar a la cuantificación del coste de un servicio determinado, a través de una serie de fases lógicas.

#### 4.1. FASES DEL MODELO PROPUESTO.

##### 1.- Identificación y Clasificación de los Costes.-

Los costes de los factores se clasifican en base a los criterios económicos reflejados en el Presupuesto de Gastos. Como es conocido este se puede clasificar desde una triple perspectiva ( orgánica, funcional y económica ) formándose así la partida presupuestaria, que consta de OCHO dígitos; correspondiendo el primero a la orgánica, los tres siguientes a la funcional y los cuatro últimos a la económica. Atendiendo a éstos últimos, nos encontramos con los gastos estructurados económicamente y tal cual lo vamos a usar como factores de la formación de los distintos costes.

En el modelo diferenciamos entre **costes presupuestarios** por operaciones corrientes ( capítulos 1º al 4º ) y **costes extrapresupuestarios** ( amortizaciones ). La manera de llegar

su cuantificación será distinta para cada uno de ellos. Los primeros como ya mencionamos se encuentran consignados en el Presupuesto y como queremos presentar un modelo generalista, el nivel de desagregación propuesto será el Capítulo. Los segundos serán determinados a través de procedimientos extracontables, normalmente utilizaremos el Sistema Lineal de Amortización.

## 2.- Determinación y Clasificación de los Centros de Costes.-

El criterio seguido para la clasificación de los Centros de Costes, ha sido la existencia o no de contraprestaciones, via Tasas o Precios Públicos, al servicio prestado. Así distinguimos entre:

A > Centros que desarrollan actividades que generan Tasas y/o Precios Públicos, tales como Abastos, Cementaerios, etc.

B > Centros que desarrollan actividades específicas que no generan Tasas y/o Precios Públicos, tales como Policía, etc.

C > Centros que desarrollan actividades de tipo general y que sirven de soportes a los anteriores, tales como Secretaría, Intervención, Tesorería, Urbanismo, etc.

Cuando se tenga que determinar el coste total de un servicio concreto, tendremos que identificar previamente que parte del coste de los Centros "C" se asigna al servicio referenciado.

Desde el punto de vista más clásico en Contabilidad de Costes, estos centros se pueden agrupar para un mejor reparto de los costes - directos e indirectos - de la siguiente forma:

1. Secciones Principales ( Centros "A" y "B" ).
2. Secciones Auxiliares ( Centros "C" ).

## 3.- Cálculo de los Costes Imputables a los Servicios.-

Siguiendo las clasificaciones de Costes y de Centros anteriormente establecidas diferenciamos los siguientes costes:

3.1. Costes Presupuestados. Su cuantificación se puede conseguir de cualquiera de las siguientes formas:

a > Coste total presupuestado, sólo hay que recurrir a la clasificación funcional presupuestaria de los Centros Finales sin Contraprestación Económica ( Policía, Guardería, ect.) y tomar los conceptos económicos asignados a ellos, Capítulos 1º al 4º de la clasificación económica(866 millones).

b > Coste total presupuestado de los centros finales con contraprestación económica (Expedición de documentos, licencias, cementerios, mercados de abastos, limpieza pública...). Su coste en el ejemplo asciende a 225 millones.

c> Coste total presupuestado de Administración general. Del coste total (520 millones), 66 millones son costes imputables directamente a los distintos servicios, pues se corresponden con el coste de personal de administración y subalterno que tiene participación directa en las tasas municipales. Este montante se determina en base al tiempo de dedicación de dicho personal a la gestión del servicio.

CENTROS GENERALES	CATEGORIA.	COSTE /ANUAL	% DEDICACION	COSTE IMPUTABLE
INTERVENCION				14,2 mill.
SECRETARIA				11,4 mill.
TESORERIA				5,6 mill.
URBANISMO				34,8 mill.
TOTAL				66 mill.

d> Coste total financiero presupuestado (445 millones).

3.2.- Costes extrapresupuestarios. Haciendo especial referencia a las amortizaciones y distinguiendo entre:

a.- Inmovilizado de carácter general:

a.1.- Casa consistorial.

a.2.- Edificios varios.

b.- Inmovilizado adscrito al servicio: en este bloque, hay que separar el inmovilizado cuyo coste se imputa íntegramente al servicio (camiones para la recogida de basuras y contenedores) y otro cuyo coste haya que repartirlo, pues realizan actividades compartidas (edificios). La cuota de amortización técnica de los primeros, entra a formar parte en su totalidad del coste, y con respecto a los edificios, estimamos que el porcentaje de incorporación es del 75%.

b.1.- Vehículos de basura.

b.2.- Otros vehículos.

b.3.- Mobiliario.

La cuantía de la amortización de cada uno de los elementos se determinará en base a su valor contable y a los años de vida útil estimados. En el caso que no ocupa, las cifras son:

INMOVILIZADO	VALOR CONTABLE	VIDA UTIL	CUOTA AMORT.
Casa consistorial	45 mill.	75 años	0,6 mill.
Edificios varios	35 mill.	50 años	0,7 mill.
Vehículos basura	43 mill.	5 años	8,6 mill.
Otros vehículos	17 mill.	10 años	1,7 mill.
Mobiliario	6 mill.	10 años	0,6 mill.
TOTAL			12,1 mill.

3.3.- Reparto de los Costes Indirectos de Personal a cada una de los Centros de Costes.

Se procede a una descripción de los empleados, y para cada servicio en concreto se determinan los tantos por cientos de dedicación del total de cada empleado a cada uno de los servicios, así puede darse empleados que dediquen el 100 % de su tiempo a un servicio

concreto, mientras que otros distribuyan su tiempo irregularmente entre varios servicios, así en nuestro ejemplo podríamos plantearlo de la siguiente forma:

**\* RECOGIDA DE BASURAS:**

	CATEGORIA	COSTE ANUAL	% DEDICACION	COSTE IMPUTABLE
INTERVENCION				3 mill.
PERSONAL FIJO				68 mill.
PERSONAL EVENTUAL				31 mill.
TOTAL				102 mill.

4.- Reparto de los Costes Indirectos entre los diferentes Servicios.

Conocidos los costes de todos los factores se procede a la asignación de los mismos, para ello hay que establecer previamente las unidades de obras para su reparto, en este caso hemos elegido como indicadores u unidades de obra el coste directo de los servicios, en la siguiente tabla vamos a lograr los índices que servirán de referencia en el posterior reparto.

Servicios	Capítulo 1º	Capítulo 2º	Total C.D.	Indice
Centros sin Contrap.	600.0	266.0	866.0	79.35 %
Recog. Basuras.	102.0	38.8	140.8	12.92 %
Cementerio	15.5	0.7	16.2	1.49 %
Mercado	1.6	8.1	9.7	0.90 %
Otros con Contrap.	53.6	4.7	58.3	5.34 %
Totales	772.7	252.3	1.091.0	100. %

Estos porcentajes conseguidos se utilizarán para la distribución de los costes de Administración General, Gastos Financieros y las Amortizaciones generales, como se puede observar en la siguiente tabla, expresado en millones de pesetas.

Servicios	Indice	Adm.Gnral	G.Fincr.	Amort.G.1	Amort.G.2
Centros S/C	79.35	360,40	353,20	0,49	0,49
Rec. Basuras	12.92	58,69	57,51	0,08	0,08
Otros C/C	7,73	35,15	34,45	0,05	0,05
<b>TOTALES</b>	<b>100</b>	<b>454,24</b>	<b>445,16</b>	<b>0,62</b>	<b>0,62</b>

### 5.- Determinación del Coste Total del Servicio.

El Coste total del servicio estará compuesto por la suma de los Costes Presupuestarios y de los Costes Extrapresupuestarios previamente conseguidos, siguiendo con nuestro ejemplo concretamos los Costes Totales de Recogidas de Basuras.

#### A.- COSTES PRESUPUESTARIOS ( en millones ):

- Personal	102	
- Compras....	38,8	
- Adm.Genral	58,7	
- G.Financieros	57,5	
	-----	257,0

#### B.- COSTES EXTRAPRESUPUESTARIOS ( en millones ):

- Amortz. Servicio	8,2	
- Amortz. G.1	0.08	
- Amortz. G.2	0.08	
	-----	8,36

**COSTE TOTAL** 265,36

Esta cifra de Costes Totales la podemos tomar como elemento referencial para fijar la TASA DE RECOGIDAS DE BASURAS, recordemos que el límite máximo es el 100 % del coste del Servicio. Estos Costes Totales pueden ser obtenido de un ejercicio cerrado o próximo al cierre para una mayor certeza de las cifras y posteriormente ajustarlas con cualquier indicador (Incremento Porcentual del Presupuesto de Gastos, o el I.P.C.) para el ejercicio siguiente.

A modo de conclusión y volviendo al Presupuesto:

- GASTOS DEL SERVICIO DE RECOGIDAS DE BASURAS	265,36
- INGRESOS POR TASAS DE RECOGIDAS DE BASURAS	132,68
- DEFICIT DEL SERVICIO	132,68

#### RECUPERACIÓN VÍA TASAS EL 50 % DEL COSTE DEL SERVICIO

Queremos expresar que el método presentado lo hemos ubicado en un servicio concreto para una mejor interpretación y conceptualización, igualmente en la elección del servicio "modelo" hemos optado por uno que exista en todos los Municipios. Somos conscientes que cualquier simplificación desde el punto de vista científico es una minoración técnica, pero como quiera que al principio del trabajo hemos definido los posibles destinatarios de los mismos, creemos positiva esta simplificación de la formación de los Costes de los Servicios Municipales, en aras de una aplicación efectiva e inmediata.