

Estudio de costes basado en las actividades de la Dirección General de Hacienda y Comercio de un Ayuntamiento *

MERCEDES RUIZ LOZANO
PILAR TIRADO VALENCIA
Universidad de Córdoba

Recibido: Febrero 2008
Aceptado: Abril 2008

Resumen

Los cambios del entorno y en la economía han requerido la incorporación de una nueva gestión pública enfocada hacia el cliente, así como a la racionalización en el uso de los recursos, lo que implica la necesidad de realizar una gestión eficaz y eficiente. Para atender estas necesidades en el Ayuntamiento objeto de estudio se propuso la aplicación de un sistema de coste y de gestión basado en las actividades (ABC-ABM).

En este artículo se presentan los resultados del estudio realizado como proyecto piloto en el área Dirección General de Hacienda y Comercio.

Palabras clave: sector público, coste, actividades, indicadores.

Clasificación JEL: M41 Accounting.

Abstract

Changes in surroundings and in economy have required the incorporation of a new public management focused on the customer as well as on the rationalization in the use of resources, which implies the need to accomplish an efficacious and efficient management. The application of an activity based costing and management system (ABC-ABM) was proposed to the Town Council in order to fulfil of these needs.

In this article we present the results of this study carried out as a pilot project in the division «Dirección General de Hacienda y Comercio» (Commerce & Treasury General Direction).

1. Introducción

En los últimos años se está desarrollando lo que se ha denominado la Nueva Gestión Pública como consecuencia de la búsqueda de la mejora en el uso de los recursos, así como la demanda de unos servicios de calidad. Ello requiere el desarrollo de instrumentos conta-

* Este artículo es fruto del convenio firmado con el Ayuntamiento de Córdoba, que ha permitido la realización de la investigación, y al que agradecemos la colaboración prestada en todo momento.

bles y de gestión adaptados al sector público, que conformen un sistema de información que facilite la toma de decisiones y la delegación de responsabilidades.

Por otro lado, la Ley 25/1998 Reguladora de las Haciendas Locales, en su art. 66 (que modifica el art. 20 de la Ley 39/1988), recoge expresamente que «*las Entidades Locales... podrán establecer tasas por la utilización privativa o el aprovechamiento especial del dominio público local, así como por la prestación de servicios públicos o la realización de actividades administrativas de competencia local que se refieran, afecten o beneficien de modo particular a los sujetos pasivos.*», de lo que se deriva la necesidad de identificar un precio o tasa, para cuya definición debe apoyarse en la información obtenida del sistema sobre los costes necesarios para la prestación de ese servicio.

La Ley 57/2003 de Modernización del Gobierno Local, establece la exigencia de realizar un seguimiento de los costes de los servicios, así como la asignación de recursos con arreglo a los principios de eficacia y eficiencia en función de la definición y el cumplimiento de objetivos.

Además, el RD legislativo 2/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales, en el cap. I, art. 2 enumera los recursos de las entidades locales, que requerirán de esa gestión eficaz y eficiente para facilitar la financiación de las actuaciones de estos organismos.

Por tanto, los objetivos principales a los que debe dar respuesta el sistema de información (desde el punto de vista analizado en esta investigación) utilizado por las Haciendas Locales son: la reducción de costes y la maximización de la eficacia y de la eficiencia, objetivos a los que puede dar respuesta, entre otros, la aplicación de un sistema de costes y de gestión basado en las actividades (ABC-ABM).

2. Objetivo de la investigación

En el entorno contextualizado anteriormente, el ayuntamiento (objeto de investigación) estaba interesado en implantar un sistema de contabilidad de costes que permitiera obtener información acerca de los recursos destinados a los distintos servicios o actividades que lleva a cabo. En concreto, se pretende realizar un estudio piloto en algún área para detectar las implicaciones que puede tener en el conjunto del ayuntamiento este análisis y obtener la experiencia que le permita posteriormente trasladarlo al resto de la organización.

De forma más específica se pretende:

- Analizar las actividades que se llevan a cabo por el área o servicio objeto de estudio, de manera que permita la identificación de los distintos procesos que se ejecutan.
- Identificar y cuantificar los recursos necesarios para ejecutar las actividades, de manera que pueda cuantificarse el coste de las actividades y, por tanto, de los procesos. Ello permitirá realizar un análisis de su eficacia y eficiencia, y favorecerá la reducción de costes mediante la adopción de medidas correctoras.
- Aprovechar el análisis de las actividades como instrumento de gestión, para lo cual se seleccionarán algunas de las medidas de la actividad como indicadores de gestión

y se identificarán aquellos otros que les complementen para facilitar la gestión y que favorezcan la toma de decisiones.

3. Metodología

La aplicación de un sistema de costes a un ayuntamiento requiere tener en cuenta la estructura organizativa y la heterogeneidad de los servicios que presta ¹. Se decidió que el sistema de costes más adecuado para este estudio sería una adaptación del sistema de costes basado en las actividades (ABC) ² por los motivos que se presentan a continuación.

3.1. El sistema de costes basado en las actividades

El sistema de costes basado en las actividades se fundamenta en una idea muy simple: quien consume los recursos en una organización, y por lo tanto, quien origina los costes, son las diferentes actividades que se desarrollan en la empresa. Por lo tanto, es necesario calcular el coste que genera cada actividad y tratar de asociar estas actividades con los objetos de coste que las hayan requerido o demandado. Bajo la perspectiva de los sistemas ABC, los objetos de coste no son sólo los productos fabricados, sino que en un ayuntamiento quienes consumen los recursos son las prestaciones, los usuarios, los proveedores, los departamentos ³, los expedientes, las licencias, etc.; cada uno de ellos consume actividades diferentes, y por lo tanto, originan costes también diferentes. En este estudio, vamos a establecer dos niveles en la definición de los objetos de coste: unos objetos más generales, a un nivel de unidades organizativas o departamentos que llamaremos «objetos de coste principales», y otros objetos más concretos que responden a la necesidad de obtener una información más pormenorizada (por ejemplo, una licencia).

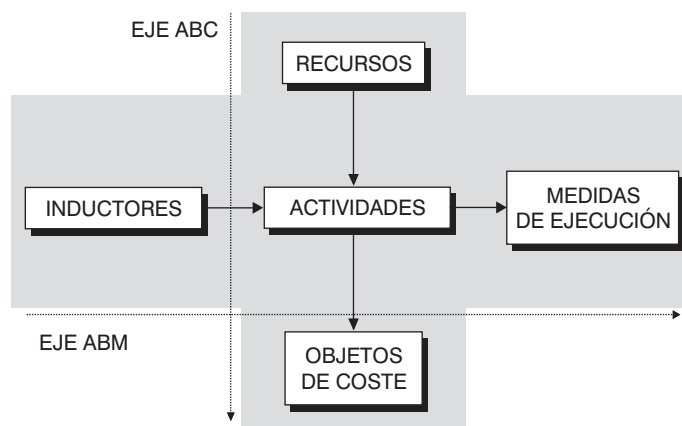
La primera pregunta que debería hacerse es ¿qué se entiende por actividad? Una actividad es un conjunto de tareas elementales realizadas por un individuo o por un grupo que suponen o dan lugar a un saber específico, con un carácter homogéneo desde el punto de vista de su comportamiento de coste y de ejecución, que permiten obtener un output, dirigidas a satisfacer a un cliente externo o interno, y ello mediante el empleo de una serie de inputs. Ejemplos de actividades en un ayuntamiento pueden ser la atención al ciudadano, recogida de reclamaciones, cobro de impuestos, análisis de documentos, etc. Dichas actividades se derivan de las decisiones adoptadas en los distintos centros de responsabilidad.

Tras el desarrollo inicial del sistema de costes basado en las actividades, en la década de los 90 las empresas empiezan a utilizar las actividades definidas previamente por el método ABC como un instrumento de análisis en la gestión empresarial. Los sistemas basados en las actividades cambiaron la percepción que se tiene de la empresa: ésta es concebida como un conjunto de actividades que consumen recursos y añaden o no añaden valor, y que deben ser gestionadas de forma que se favorezca la mejora continua y se satisfagan las expectativas de los diferentes grupos de interés (personal, ciudadanos, partidos políticos, empresas, otros organismos públicos, sociedad en general, etc.).

A partir de ese momento, la actividad deja de ser un simple instrumento en la valoración de los costes, para formar parte del sistema de gestión. Aunque en un principio la única pretensión de los sistemas basados en las actividades fue mejorar la precisión de los costes, más tarde la actividad se convierte en una herramienta útil en la toma de decisiones dando lugar a los sistemas de gestión basados en las actividades (ABM).

La actividad se convierte de esta forma en el centro de ambos sistemas. Estos podrían representarse por medio de dos ejes (Figura 1):

- El eje vertical representado en la Figura 1 corresponde al proceso de asignación de los costes a los distintos objetos de coste en función de las actividades que han consumido, y se conoce como sistema de costes basado en las actividades (ABC). Este análisis refleja la necesidad de imputar los costes a las distintas actividades desarrolladas y de éstas a los distintos objetos que se quieran valorar, para facilitar las decisiones. Esta imputación sigue realizándose aplicando una metodología de asignación de los costes en dos etapas, al igual que en los sistemas de costes tradicionales. En la primera etapa, se asigna el coste de los recursos a las actividades, por medio del parámetro conocido con el nombre de «inductor de recursos». Estos inductores representan el uso de factores productivos que realizan las actividades; son eslabones entre los recursos y las actividades. Su finalidad consiste en repartir los consumos de factores entre las actividades en función de la demanda de recursos. Por ejemplo, el tiempo que tarda una persona en ejecutar una actividad podría ser un buen inductor del coste de personal. El tiempo permitiría repartir este consumo entre las diferentes actividades en función del tiempo que cada persona dedicara a cada actividad. Los metros cuadrados podrían ser un inductor para el coste del inmovilizado, es decir, para las amortizaciones, lo que obligaría a estimar cuánto es el espacio que consume la ejecución de cada actividad. En general, el tiempo o cualquier parámetro que represente la demanda de recursos que requiere la realización de una actividad, son buenos inductores de recursos. En una segunda etapa, se procede a la asignación de costes de las actividades a los objetos de coste, en función de la cantidad de actividades que cada uno de ellos haya demandado, determinada por la necesidad de «medidas de la actividad». Estas medidas reflejan el uso que realiza el objeto de coste de cada una de las actividades; es utilizada para imputar el coste de los recursos consumidos desde las actividades hacia los objetos de coste. Por ejemplo, una medida de la actividad *pago de facturas* podría ser el número de facturas pagadas o de órdenes de pago. En ambas etapas, la asignación de los costes debe hacerse teniendo en cuenta la relación causa-efecto que existe entre los costes (efecto) y las actividades que causan dichos costes, así como entre los objetos de coste y las actividades demandadas por estos.
- El eje horizontal de la Figura 1 corresponde a la gestión de las actividades dentro de un proceso de mejora continua, y recibe el nombre de sistema de gestión basado en las actividades (ABM). El término ABM hace referencia al uso de la información relativa a las actividades para la toma de decisiones y la mejora continua; mantiene una visión horizontal de la empresa que viene representada por el análisis de los procesos y de las variables claves para el éxito, más allá de los costes (calidad, tiempo,

Figura 1. El modelo bidimensional ABC-ABM

Fuente: P. Tirado Valencia (2003), p. 72.

valor añadido, innovación, etc.). Las actividades no se analizan aisladamente, sino dentro de un proceso transversal, que puede implicar a varias funciones a la vez, tendente a la consecución de un mismo objetivo. Así, por ejemplo, la actividad «atención a las llamadas telefónicas» puede formar parte de un proceso más general como es el proceso de «atención al ciudadano». En este análisis de la ejecución de las actividades se refleja la necesidad de información acerca de dos aspectos: las causas de las tareas desarrolladas (inductores de eficiencia) y sobre cómo se realizan estas tareas (medidas de la ejecución). Llamamos «inductores de eficiencia» a todos aquellos factores que inciden sobre el valor añadido por una actividad. Las «medidas de la ejecución» evalúan cómo se desarrollan las actividades a través de la definición de indicadores de control. A través de estos indicadores cada actividad relevante va a ser evaluada en función de una serie de parámetros financieros y no financieros que demuestren si la actividad se está ejecutando adecuadamente.

Los organismos públicos necesitan este tipo de información para incrementar el valor que reciben los ciudadanos o grupos de interés.

3.2. ¿Por qué un sistema basado en las actividades?

Los sistemas basados en el análisis y la racionalización de las actividades desempeñadas en el seno de un ayuntamiento pueden servir para desarrollar programas de mejora continua en sus actuaciones. Las razones por las que un sistema de gestión basado en las actividades es recomendable en este tipo de organizaciones las podemos resumir en las siguientes:

- Los ayuntamientos son organizaciones en las que la gestión está orientada hacia la prestación de servicios, es decir, generan un output de carácter intangible (el servicio

prestado) sobre el que resulta más difícil identificar los costes ya que no existe un soporte físico (un producto) sobre el que recaigan los consumos de recursos. Quien demanda el consumo de recursos es la prestación de un servicio que consiste por sí mismo en el desempeño de una o varias actividades.

- Las actividades son el lenguaje natural en el que se expresan los diversos aspectos relacionados con la gestión en los ayuntamientos: la definición de los planes estratégicos, los programas o la prestación del servicio. Todos los aspectos relativos al proceso de gestión se expresan en el lenguaje de las actividades, por lo que la metodología basada en las actividades resulta más acorde con el proceso propuesto ya que coincide con su lenguaje normal de expresión.
- El análisis de las actividades es más intuitivo y se basa en el sentido común, por lo tanto es más accesible al personal y grupos de interés con una escasa cultura empresarial. Al expresar todos los aspectos relativos a la gestión en términos de actividades es más fácil sugerir ideas de mejora, hacer propuestas concretas y transmitir la información a quienes no tienen los conocimientos técnicos suficientes.
- Los ayuntamientos necesitan aprender de las experiencias vividas. El análisis crítico de las actividades ofrece la posibilidad de aprender de los errores del pasado. El aprendizaje es esencial en cualquier tipo de organización. La estandarización de las actividades puede facilitar el entendimiento entre las partes. Esto se puede conseguir por medio de la definición de un mapa y un diccionario de actividades.
- El análisis de las actividades permite también mejorar su transparencia y responsabilidad (eficacia y eficiencia). La información acerca de las actividades puede dar a los diferentes grupos de interés una idea sobre la marcha de la entidad, mejorando así su transparencia; asimismo, se podrá evaluar si las actividades son conformes o no a los objetivos marcados (eficacia) y cuáles son los recursos que han consumido y los beneficios tangibles e intangibles que han aportado (eficiencia).

3.3. ¿Qué puede aportar el análisis de las actividades a la gestión del ayuntamiento?

La utilización de las actividades como instrumento de gestión, de planificación y de control de cara a la toma de decisiones, persigue una serie de objetivos concretos en el sistema de gestión de las organizaciones. Entre ellos, conviene destacar los siguientes:

- Utilizar un lenguaje fácilmente comprensible por todos los miembros de la organización: el de las actividades. De esta forma, las actividades proporcionan un medio efectivo de comunicación porque se corresponden con términos familiares. Esto facilita la interpretación de todos los aspectos relativos a la gestión y sugerirá líneas de actuación concretas.
- Facilitar la planificación estratégica, la programación y la presupuestación. Las actividades son consecuentes con los instrumentos de planificación de la organización que se suelen expresar en estos términos. Ello supone utilizar las actividades como lenguaje de expresión del sistema de información, por ejemplo, a la hora de planificar el futuro, fijar los objetivos o sugerir actuaciones de mejora.

- Favorecer la comprensión sobre el funcionamiento de la organización, el *porqué* de las cosas y las relaciones causa-efecto. Las actividades son una forma de expresar lo que se hace en las organizaciones. Para realizar cambios, hay que cambiar lo que la gente hace. Por lo tanto, en última medida lo que hay que mejorar y gestionar son las actividades. Por ejemplo, si el ayuntamiento deseara prestar un nuevo servicio de atención al ciudadano, deben conocerse las actividades que se van a ver implicadas en el mismo, y no sólo los recursos (personal, comunicaciones, material de oficina, ordenadores, etc.). Si se quisiera mejorar este servicio, se debería expresar en términos de actividades: por ejemplo, reducir el tiempo de respuesta a las llamadas telefónicas, atender a los requerimientos del ciudadano, etc. Resulta más fácil sugerir líneas de actuación sobre las actividades que sobre los recursos.
- Analizar *cómo* se lleva a cabo la ejecución de las actividades y discernir entre actividades con y sin valor añadido. En las operaciones diarias, muchas actividades no añaden valor y otras son secundarias con respecto a los objetivos de la organización. La identificación de estas actividades es la base para la mejora continua. El análisis de las actividades proporciona información para señalar actividades redundantes, duplicadas, e inútiles junto con los factores que inducen el coste. La comprensión de las actividades proporciona la base para determinar si interesa continuar realizando una actividad o reestructurarla.
- Identificar oportunidades de ahorro y mejoras de eficiencia. Racionalizar el uso de los recursos disponibles a través de las actividades identificando las ineficiencias. Las actividades no sólo incurren en costes sino que también los inducen, es decir, son el origen de los costes. Los costes se producen porque en las organizaciones se ejecutan actividades que requieren consumir recursos. A su vez, la ejecución de una actividad puede tener orígenes o causas muy diversas. Es mejor corregir el origen del coste que tratar sus síntomas.
- Evaluar la ejecución de dichas actividades en términos tangibles e intangibles. No sólo se van a medir los costes de las actividades, sino otros aspectos intangibles, como por ejemplo la calidad con la que se están desarrollando, a través de los indicadores de gestión.
- Utilizar las actividades para evaluar desde el punto de vista económico programas, servicios, procesos interfuncionales, etc. Existe la posibilidad de vincular las actividades con una gran diversidad de objetos de coste.
- Aportar una metodología flexible y capaz de adaptarse a los cambios y a las necesidades de información. Para ello es necesario articular los mecanismos necesarios para llevar a cabo periódicamente una revisión de los elementos integrados en el sistema, que podría conducir a una redefinición de las actividades, a la vista de las actuaciones llevadas a cabo en cada momento y a la evolución sufrida por el entorno.
- Suministrar una base para la mejora continua. En definitiva, el modelo de análisis ABC-ABM está concebido para tratar de mejorar y de conducir a la organización hacia una mayor excelencia.

3.4. Aplicación al caso objeto de estudio

La aplicación de la metodología a esta investigación para atender los objetivos planteados anteriormente ha requerido la realización de diferentes fases, que se explican de forma detallada al presentar los resultados obtenidos y que se pueden resumir en las siguientes:

- a) Análisis de la estructura organizativa del ayuntamiento y de la unidad objeto de estudio.
- b) Identificación de los objetos de coste principales a valorar.
- c) Identificación de los procesos y de las actividades.
- d) Análisis de las actividades.
- e) Identificación de los indicadores de gestión.

4. Resultados de la investigación

Para presentar los resultados de la investigación se realiza una revisión de las diferentes fases que se han llevado a cabo.

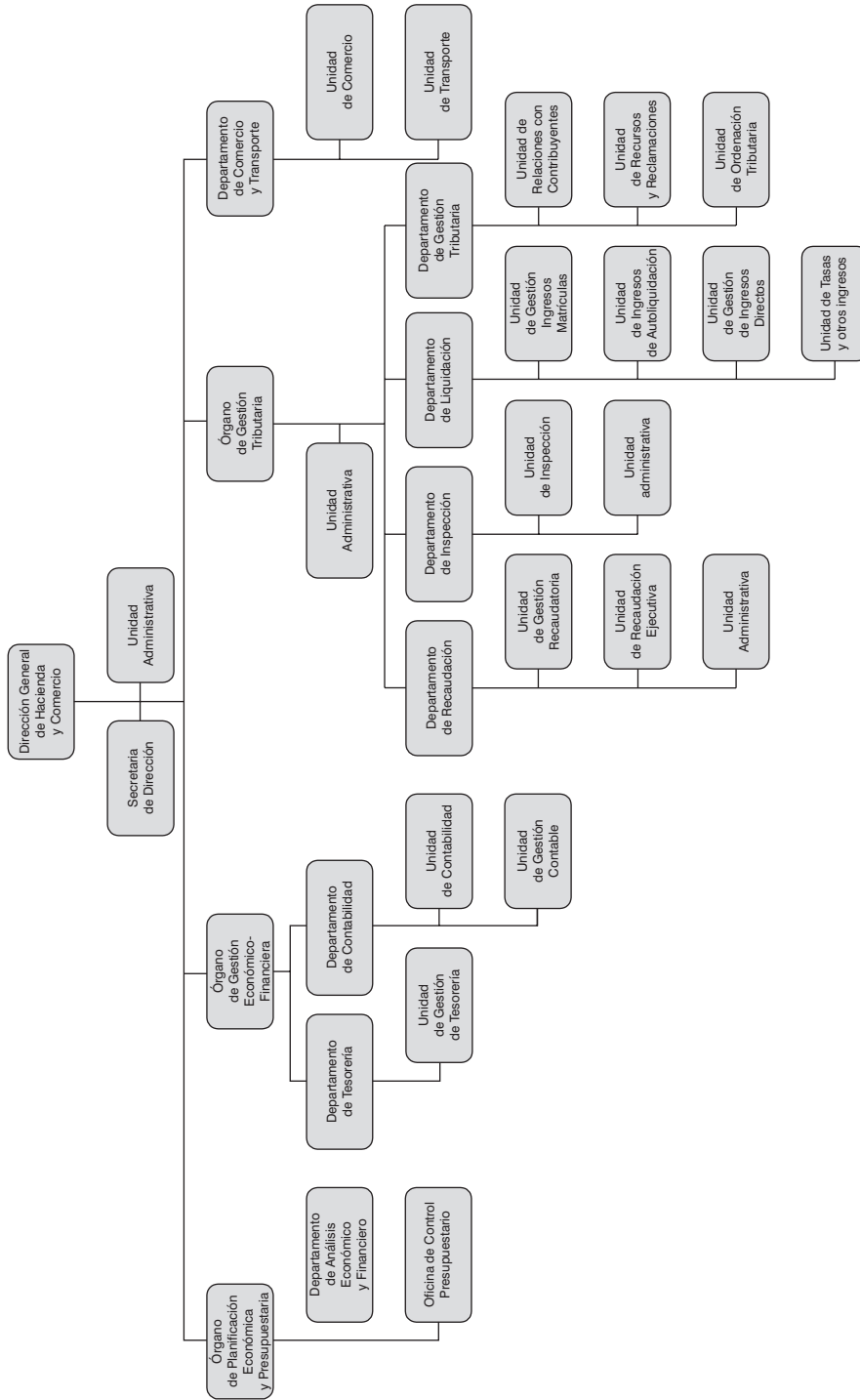
4.1. Análisis de la estructura organizativa del ayuntamiento y de la unidad objeto de estudio

Se obtuvo el organigrama del ayuntamiento y tras su análisis y una reunión con los miembros de la Comisión de Seguimiento ⁴ de la investigación se decidió que se realizara el estudio de la Dirección General de Hacienda y Comercio. Aunque se trata de una unidad organizativa, considerada por algunos autores como de estructura o de apoyo, que no presta un servicio final al contribuyente por el que se perciba una tasa, sin embargo, es una de las unidades que más incide en la gestión del ayuntamiento por tener la responsabilidad de la gestión, liquidación y recaudación de los tributos, y a esto se unía el hecho de que como responsable de la planificación del ayuntamiento, era la unidad más interesada en la realización del estudio, lo que supondría una ventaja en su ejecución al contar con una mayor colaboración e implicación del personal.

4.2. Identificación de los objetos de coste principales a valorar

Una vez decidido el ámbito de estudio se revisó el organigrama específico de la Dirección General de Hacienda y Comercio (ver Figura 2) y se comprobó que los órganos identificados como centros de responsabilidad correspondían claramente con los procesos a analizar que intervienen en la prestación de servicios de dicha Dirección, y que podrían constituir objetos de coste a valorar. Esto nos llevó a identificar un primer nivel de objetos de coste, más

Figura 2. Organigrama Dirección General de Hacienda y Comercio



Fuente: Acuerdo de la Alcaldía de Aprobación del Organigrama del Ayuntamiento, año 2005.

generales, de los que es necesario determinar su coste, a los que se han denominado «objetos de coste principales», y que son los siguientes:

- Coste de la Planificación Económica y Presupuestaria.
- Coste de la Gestión Económico-Financiera.
- Coste de la Gestión Tributaria.
- Coste de gestión de la relación con el Comercio.
- Coste de la gestión de Transportes (excepto autobuses urbanos).

Como antes se mencionaba, a estos «objetos de coste principales», relacionados con la estructura organizativa de la Dirección General de Hacienda y Comercio, se van a añadir más adelante otros objetos de coste derivados de un análisis más pormenorizado o segmentado, lo que nos ha permitido valorar otros aspectos más concretos, como por ejemplo, el coste de una licencia de taxi o de cada documento contabilizado.

4.3. Identificación de los procesos y de las actividades

A través de la entrevista con los responsables de los distintos órganos y departamentos se han identificado los procesos de ejecución que requieren los objetos de coste principales, lo que a su vez ha permitido la identificación de las actividades que intervienen en ellos. Los procesos suponen un encadenamiento de actividades sucesivas que persiguen un objetivo común y se han representado en un mapa en el que podemos observar los diferentes procesos y sus correspondientes actividades (ver Figura 3), reflejadas de forma colateral pero en las que no se puede decir que exista una secuencia. Estos procesos no son independientes entre sí, además, por parte de los contribuyentes o personas interesadas podrían presentarse distintas combinaciones de demanda de actividades para atender distintas necesidades, dando lugar a nuevos procesos. Este documento equivale a lo que comúnmente se denomina «mapa de actividades», y en el que se puede representar gráficamente mediante la utilización de flechas otros posibles procesos que puedan demandar los contribuyentes.

Para la definición de los procesos se ha considerado la necesidad de limitar la identificación de actividades a aquellas que faciliten la asignación de los recursos y que a su vez permitan realizar su gestión, lo que ha supuesto la agrupación de tareas o microactividades que tienen un mismo fin, por lo que ha primado en su definición el poder utilizar las actividades como instrumento de gestión, que facilite información para la toma de decisiones.

Finalmente, los procesos analizados han sido:

- En el órgano de Gestión Tributaria, los procesos de «Gestión Tributaria», «Liquidación», «Recaudación» e «Inspección».
- En el órgano de Gestión Económica-Financiera los procesos de «Tesorería» y «Contabilidad».
- En el órgano de Planificación Económica y Presupuestaria los procesos de «Planificación» y «Control Presupuestario».
- En el órgano de Comercio y Transporte, los procesos de «gestión de Transportes» y el de «gestión de la relación con el Comercio».

Figura 3. Mapa de análisis de los procesos y actividades

Órgano de Gestión	Departamento	Unidad Responsable	Actividades							
			Gestionar concesión beneficios fiscales	Gestionar impresos autofluidación	Relaciones con...	Registro entradas y salidas	Otros			
Gestión Tributaria	Gestión Tributaria	Relaciones con el contribuyente								
		Recursos y Reclamaciones	Resolución de ...							
		Ordenación Tributaria	Expediente modificación ordenanzas							
	Liquidación	Ingresos matriculas	Gestión	Registro entradas y salidas						
		Ingresos autofluidación	Gestión							
		Ingresos directos	Liquidación	Devolución Ing. indebitos	Registro entradas y salidas					
		Tasas y otros ingresos	Liquidación	Devolución Ing. indebitos	Registro entradas y salidas					
		Voluntaria	Gestión		Atención al contribuyente					
		Recaudación	Ejecutiva	Planificación y Gestión expedientes	Gestión fichero contribuyentes	Atención al contribuyente	Reclamaciones	Devolución aval y certificados	Fraccionamiento	Registro entradas y salidas
		Inspección	Tesorería	Evaluación fraude fiscal	Tramitación expedientes	Elaboración actas	Resolución reclamaciones	Devolución aval y certificados	Fraccionamiento	Registro entradas y salidas
Tramitación órdenes de pago y transferencias	Gestión expedientes devolución ingresos			Gestión y control de pagos delegados	Centralización relaciones municipales	Tareas adms.	Notificaciones y archivo	Fraccionamiento		
Planificación Económica y Presupuestaria	Comptabilidad	Contabilización documentos y facturas	Atención telefónica	Paso documentos a tesorería	Estudios	Plan de disposición de fondos endeudamiento	Registro entradas y salidas	Registro entradas y salidas		
		Informes	Actualización legislativa	Registro entradas y salidas	Expediente modificación ordenanzas	Control y custodia de avales	Fraccionamiento	Registro entradas y salidas		
Comercio y Transporte	Control presupuestario	Gestión expedientes presupuestarios	Elaboración presupuesto municipal	Contabilidad de costes y control presupuestario						
		Licencias taxis	Licencias coches caballos	Licencias transporte escolar	Admón. mercados municipales					

P R O C E S O S

4.4. Análisis de las actividades

Para identificar el coste de las actividades y las medidas de actividad se ha analizado con los responsables en distintas entrevistas su definición así como los recursos necesarios para su ejecución, para lo que se ha utilizado el documento que aparece en la Figura 4 ⁵. Como se puede observar en este documento, se ha utilizado una columna para describir las actividades con lo que se puede obtener el «diccionario de actividades», que permitirá a cualquier usuario poder identificar claramente la actividad a la que se hace referencia con esa denominación.

Para cada una de las actividades se identificaron los recursos utilizados, que principalmente ha sido el personal ⁶, y al que en algunas ocasiones se han añadido gastos del capítulo 2 (material de oficina, adquisición de publicaciones, publicidad específica, algún curso de formación o gastos de mantenimiento de programas informáticos) de muy poca importancia, y algunas transferencias o subvenciones corrientes (capítulo 4), que se han reflejado en la Figura 4 en la columna de «Otros Gastos». Se ha optado por no incorporar ningún otro elemento de coste, como podría ser el coste del inmovilizado o los gastos financieros, debido a su menor importancia relativa y a que su imputación requeriría de la definición de criterios subjetivos que desvirtuarían el análisis del coste. Igualmente, se trata de costes poco relevantes en la gestión de la prestación de servicios por parte de la Dirección General de Hacienda y Comercio.

Generalmente el inductor de recursos que ha permitido la asignación del coste de personal a las distintas actividades ha sido el % de tiempo dedicado a cada una de ellas, o en su caso la asignación directa.

La identificación del tiempo dedicado por el personal a cada una de las actividades, ha permitido identificar el esfuerzo que ha requerido cada una, incluso medido en horas si se multiplica por el n.º de horas reconocidas como jornada total en convenio. Esta información es esencial para facilitar la planificación del personal e incluso para revisar la evolución del uso de este recurso, acompañándola de la identificación de algún indicador de eficiencia.

La identificación del consumo de los recursos que han realizado las actividades ha permitido el cálculo del coste de las actividades, así como la cuantificación del coste de los procesos analizados mediante la adición del coste de las actividades que intervienen en ellos.

Para cada una de las actividades se ha definido, en la mayoría de los casos, la medida de la actividad, unidad cuya naturaleza pone de manifiesto la finalidad de la actividad y los esfuerzos dedicados a su ejecución. Esta medida permitirá la imputación del coste de las actividades a los distintos objetos de coste, atendiendo a la demanda que se haga de cada una de ellas.

De la identificación de una medida adaptada a la realidad va a depender el que la cuantificación del coste responda verdaderamente al consumo de los recursos. Una relación de las actividades y de las medidas identificadas se presenta en el Cuadro 1.

La cuantificación de las medidas ha permitido determinar el coste unitario de la medida de la actividad, que a su vez permite analizar el coste unitario de distintos objetos de coste, como por ejemplo el coste de la gestión de una licencia de taxis, el coste de un documento contabilizado, de un expediente de Inspección o el coste de una reclamación realizada en Recaudación.

Figura 4. Documento de análisis de las actividades

ACTIVIDADES	Descripción	Unidad	Recurso principal				Coste parcial	Otros Gastos	Coste actividad	Medida Actividad	
			Personal	Tiempo (%)	Horas parciales	Horas totales				Naturaleza	Cantidad
Gestión licencia taxis	Revisión anual exámenes, altas y bajas de vehículos	Unidad de Transportes	Jefe sección	15	228	10.500,00					
			Jefa Unidad	70	1.063	28.000,00					
			Aux. Admvo.	70	1.063	2.354	7.154,87	Nº Licencias	400	152,637	
Gestión licencias coches de caballos	Revisión anual exámenes, altas y bajas de vehículos	Unidad de Transportes	Jefe sección	2	30	1.400,00					
			Jefa Unidad	5	76	2.000,00					
			Aux. Admvo.	5	76	1.100,00					
Gestión licencias transporte escolar y otros	Revisión anual	Unidad de Transportes	Jefe sección	2	30	1.400,00					
			Jefa Unidad	25	380	10.000,00					
			Aux. Admvo.	25	380	5.500,00					
Gestión licencias ambulantes	Revisión trimestral	Unidad de Comercio	Jefe sección	10	152	7.000,00					
			Téc. Admón. Gen.	25	380	15.000,00					
			Aux. Admvo.	75	1.139	15.000,00	49.619,86	Nº Licencias transporte escolar	800	108,275	
Gestión expedientes sancionadores ambulantes		Unidad de Comercio	Jefe sección	10	152	7.000,00					
			Téc. Admón. Gen.	75	1.139	45.000,00					
			Aux. Admvo.	25	380	5.000,00					
Administración Mercados municipales	Gestión cobro expediente sancionadores	Unidad de Comercio	Jefe sección	10	152	7.000,00					
			Aux. Admvo.	100	1.519	30.000,00	539.693,00	Nº Expedientes	75	760,000	
			Capataz	100	1.519	25.000,00	43.948,34	Nº Puestos ocupados	300	2.152,138	
Asociaciones comerciantes. Subvenciones	Relación con las asociaciones	Jefatura sección	Jefe sección	25	380	17.500,00					
			Total	674	10.238	248.800,00	583.641,34	1.056.360,86	10	18.467,483	

Notas:
 Jefe sección 70.000,00
 Téc. Admón. General 60.000,00
 Jefe Unidad 40.000,00
 Oficial 1º Admvo. 30.000,00
 Aux. admvo. Comercio 20.000,00
 Aux. admvo. Transportes 22.000,00
 Capataz 25.000,00
Total 267.000,00

Datos del 2005
 También dedica otro tiempo al Gabinete E 74 %
 Horas s/convenio 1.519
 Otros gastos corrientes: 71549,65

248.800,00

Cuadro 1
Relación de actividades y medidas de actividad identificadas en la Dirección General de Hacienda y Comercio

Actividad	Medida actividad
	Naturaleza
Gestión Tributaria	
Gestionar concesión de beneficios fiscales rogados	N.º expedientes
Gestionar concesión de beneficios fiscales de oficio	N.º expedientes
Gestionar impresos autoliquidación	N.º intervenciones
Relación con los contribuyentes y otras Administraciones	N.º intervenciones
Resolución de Recursos y Reclamaciones	N.º recursos y reclamaciones
Registro de entradas y salidas	N.º registros
Elaborar el expediente de modificación de Ordenanzas Fiscales	N.º expedientes
Liquidación	
Gestionar la matrícula de los tributos periódicos	N.º recibos
Registro de entradas y salidas	N.º registros
Gestionar ingresos autoliquidación	N.º valores autoliquidados
Liquidación ingresos directos	N.º valores liquidados ingresos directos
Devoluciones ingresos directos indebidos	N.º valores
Registro de entradas y salidas	N.º registros
Liquidación ingresos tasas	N.º valores
Devoluciones ingresos tasas indebidos	N.º valores
Registro de entradas y salidas	N.º registros
Unidad administrativa	
Recepción y reparto de la documentación	N.º valores
Archivo documentación	N.º intervenciones
Gestión anulaciones de Gestión Tributaria	N.º anulaciones
Coordinación con «Intervención y Contabilidad»	N.º contraídos
Registro de entradas y salidas	N.º registros
Expedición certificaciones a los contribuyentes	N.º certificaciones
Remisión a los tribunales de expedientes	N.º expedientes
Otros	Trámites admvos.
Inspección	
Evaluación del fraude fiscal: Plan de Inspección y control de la ejecución del mismo	Ingresos
Tramitación de los expedientes de inspección	N.º expedientes
Elaboración de actas	N.º de actas
Resolución de reclamaciones	N.º reclamaciones
Tareas administrativas varias	N.º valores liquidados
Recaudación	
Actuaciones relativas a la gestión en voluntaria (Voluntaria)	N.º valores cobrados
Planificación actuación y gestión de expedientes (Ejecutiva)	N.º expedientes de apremio
Gestión fichero contribuyentes	N.º identificadores modificados
Atención al contribuyente	N.º contribuyentes atendidos
Reclamaciones	N.º reclamaciones resueltas
Gestión Devoluciones	N.º devoluciones tramitadas
Aplicación de cobros	N.º Valores aplicados
Notificaciones y Archivo (Ejecutiva)	N.º notificaciones
Devolución de aval y certificados	N.º avales+n.º certificados
Domiciliaciones	N.º domiciliaciones realizadas
Registro de entrada y salida documentos	N.º registros
Fraccionamiento	N.º fraccionamientos tramitados

Cuadro 1
Relación de actividades y medidas de actividad identificadas en la Dirección General de Hacienda y Comercio (continuación)

Actividad	Medida actividad
	Naturaleza
Jefe Órgano Gestión Tributaria	
Participación en materia de Recaudación	N.º valores cobrados
Participación en materia de Liquidación y gestión de ingresos	N.º valores liquidados
Participación en materia de Inspección	N.º actas liquidadas
Comercio y transporte	
Gestión licencia taxis	N.º Licencias
Gestión licencias coches de caballos	N.º Licencias
Gestión licencias transporte escolar y otros	N.º Licencias transporte escolar
Gestión licencias ambulantes	N.º Licencias
Gestión expedientes sancionadores ambulantes	N.º Expedientes
Administración Mercados municipales	N.º Puestos ocupados
Asociaciones comerciantes. Subvenciones	N.º Centros Comerciales y Asociaciones
Jefe Órgano Gestión Económica Financiera	
Participación materia Contabilidad	Operaciones contabilizadas
Participación materia Tesorería	Miles euros gestionados
Participación materia Recaudación	Recursos resueltos, consultas
Contabilidad	
Registro de entrada y salida de Documentos y Facturas	N.º registros
Contabilización de Documentos y Facturas	N.º operaciones contabilizadas
Atención Telefónica	N.º operaciones contabilizadas
Paso Documentos a Tesorería	N.º operaciones contabilizadas que tienen que ser tramitadas por Tesorería
Estudios	N.º estudios
Escritos Varios	N.º escritos
Tesorería	
Tramitación de órdenes de pago y transferencias	N.º órdenes o transferencias
Gestión de expedientes de devoluciones de ingresos	N.º registros de devoluciones
Gestión y control de pagos delegados (endosos, embargos, IRPF, compensación deudas, etc.)	miles € gestionados
Centralización y conciliación fondos municipales	Saldo medio Tesorería (miles de €)
Control y custodia de avales	Importe avales
Plan de disposición de fondos	Saldo medio Tesorería (miles de €)
Gestión financiera del endeudamiento	miles € Préstamos vivos
Planificación Económica y Presupuestaria	
Gestión de Exp. Presupuestarios	N.º expedientes
Informes	N.º informes
Elaboración presupuesto municipal	N.º expedientes
Elaborar el expediente de modificación de Ordenanzas Fiscales	N.º expedientes
Registro de entradas y salidas	N.º registros
Directora General	
Aprobación de gestiones Hacienda	N.º expedientes
Participación en materia del OGT	N.º valores
Participación en materia de OGEF	N.º expedientes
Participación en materia de OPEP	N.º expedientes
Participación en materias de Comercio y Transportes	N.º expedientes
Elaboración Informes	N.º informes
Cuestiones Delegado	N.º consultas

Además mediante el análisis de las actividades demandadas por los posibles objetos de coste se puede cuantificar el coste de un valor ⁷ promedio, o el coste de un valor del que se conoce particularmente la demanda de actividades que ha hecho. En concreto, en el caso objeto de estudio se ha analizado el coste de un valor liquidado en Inspección, o el coste de recaudar valores en Voluntaria frente al coste de recaudar valores en Ejecutiva.

Por último, mediante la agregación del coste de las actividades que componen los distintos procesos se ha podido cuantificar el coste de los procesos, de los departamentos, de los órganos de gestión y del Área Dirección General de Hacienda y Comercio.

Para su cuantificación se ha considerado el coste directo de las actividades que componen el proceso, al que se ha sumado en alguna ocasión el coste directo de las actividades ejecutadas por el responsable del departamento. Se ha identificado como coste indirecto el coste de las actividades ejecutadas por la Directora General del Área y los costes del capítulo 2 asignables a cada uno de los departamentos y que no habían sido considerados en el análisis de las actividades. La suma de todos estos componentes permite la cuantificación del coste de cada uno de los procesos identificados en los departamentos.

La agregación del coste de los procesos que se llevan a cabo por un departamento ha permitido cuantificar el coste de los departamentos.

El coste de los procesos de los departamentos junto con los costes indirectos de la unidad administrativa, en su caso, o de los jefes de departamento correspondientes, han permitido cuantificar el coste de los órganos de gestión, y por último, la imputación de los costes indirectos de la Directora General del Área ha permitido cuantificar el coste total del Área.

4.5. Identificación de los indicadores de gestión

Si se desea que el sistema ABC anterior, que parte de la definición de las actividades, sirva como instrumento de gestión (sistema ABM) se requiere que se identifiquen un conjunto de indicadores, de distintas características, que permitan obtener una información que facilite la toma de decisiones. En la metodología ABM, a estos indicadores se les ha denominado más arriba «medidas de la ejecución» y tratan de evaluar el desarrollo de las actividades.

Entendemos por indicadores, según AECA ⁸, «*unidades de medida que permiten el seguimiento y evaluación periódica de las variables clave de una organización, mediante su comparación con los correspondientes referentes internos y externos*».

Se podrían definir una gran cantidad de indicadores pero habrá que tener en cuenta principalmente la relevancia de la información para la toma de decisiones, la facilidad de obtención de la información y la pertinencia del indicador en el sentido de que verdaderamente represente aquello que se quiera medir.

Para la definición de los indicadores se hizo una propuesta que sirviera para la gestión conjunta del área analizada. Era una propuesta no cerrada porque la identificación definitiva requería del consentimiento de los distintos responsables afectados. En algunos casos, como la propuesta de indicadores de eficiencia, era una mera muestra del tipo de indicadores que se podrían identificar para que sirviesen de referencia en una reflexión posterior.

Se propusieron los siguientes tipos de indicadores:

- a) Indicadores de Actividad, se trata de una selección de las medidas de actividad definidas en el análisis de las actividades realizado en el área objeto de estudio. Con ello se pretende proporcionar información que permita realizar un seguimiento de los niveles de servicio que prestan las actividades que generan mayor valor a los diferentes grupos de interés, y en concreto al ciudadano.
- b) Indicadores de Coste, consiste en una selección de los objetos de costes derivados del análisis de costes de las actividades, con el objetivo de proporcionar información para la gestión de las actividades más relevantes en relación con los objetivos del área objeto de estudio.
- c) Indicadores de Eficiencia, son indicadores que informan sobre la racionalización en el uso de los recursos y permitirán realizar un seguimiento de la incidencia de las mejoras propuestas en los costes.
- d) Indicadores de Eficacia, su definición requiere la identificación de objetivos, lo cual permitirá poner de manifiesto el grado de consecución de estos.
- e) Indicadores de Entorno, son indicadores que tratan de identificar variables del entorno que permitan hacer un análisis relativo o poner de manifiesto el contexto en el que está actuando el ayuntamiento, y desde el cual hay que hacer la interpretación de la información proporcionada en el resto de indicadores.

Finalmente, esa muestra fue debatida por los distintos responsables de los órganos y departamentos del área objeto de estudio y se aprobaron como indicadores de gestión a analizar los que se adjuntan en el Cuadro 2.

5. Conclusiones

Los cambios del entorno y en la economía han requerido la incorporación de una nueva gestión pública enfocada hacia el cliente y a la racionalización en el uso de los recursos, lo que implica la necesidad, de realizar una gestión eficaz y eficiente. Ello requiere la adopción de técnicas de gestión propias del sector privado, adaptadas a las características específicas del sector público.

Para atender estas necesidades en el ayuntamiento objeto de estudio se propuso la aplicación de un sistema de coste y de gestión basado en las actividades (ABC-ABM), porque aunque en algunos casos se podría obtener la información sobre el coste aplicando un sistema de coste tradicional como es el sistema de coste completo, sin embargo, considerábamos que ello nos impediría proporcionar información más detallada y precisa sobre el uso de recursos de cara a la planificación y al establecimiento de un proceso de mejora continua, siendo más acorde, además el modelo ABC con la ejecución y el desarrollo de programas, propio de este tipo de entidades.

El día a día impide sentarse a pensar acerca de cómo se puede mejorar, lo que lleva a actuar de forma aislada e improvisada. El diseño de un modelo de gestión basado en las actividades pretende ser la excusa para que en la organización todos dediquen algo de tiempo a pensar cómo se puede ser más excelente y cómo utilizar más eficientemente los recursos.

Cuadro 2
Indicadores de Gestión en la Dirección General de Hacienda y Comercio

INDICADORES DE ACTIVIDAD

N.º expedientes de concesión de beneficios fiscales
 N.º valores recibos
 N.º valores autoliquidados y liquidaciones de ingresos directos
 N.º actas liquidadas x inspección
 N.º valores que se notifican ejecutiva (incluidos los expedientes)
 N.º de modificaciones de domiciliaciones
 N.º recursos resueltos
 N.º valores anulados
 N.º operaciones de préstamos
 N.º operaciones contabilizadas en Contabilidad
 N.º operaciones contabilizadas en Tesorería
 N.º expedientes presupuestarios
 N.º operaciones de cap IV y VII de ingresos
 N.º informes presupuestarios
 N.º licencias transporte escolar
 N.º licencias de ambulantes
 N.º licencias de mercados

INDICADORES DE COSTE

Coste total de cada órgano
 Coste inspección / N.º actas
 Coste recaudación / N.º valores efectivos
 Coste por valor en Gestión Tributaria = suma de los 2 departamentos/ N.º valores
 Coste unitario por valor en Ejecutiva
 Coste de Tesorería / N.º valores tramitados
 Coste de Contabilidad / N.º valores contabilizados

INDICADORES DE EFICIENCIA

Coste de gestión por euro recaudado en el Órgano Gestión Tributaria / Importe recaudado
 Expedientes de apremio en recaudación (final-inicial)
 Coste inspección / Importe liquidaciones actuación inspección
 Coste Órgano Gestión Tributaria / € liquidados netos

INDICADORES DE EFICACIA

Ingresos recaudados sobre ingresos previstos
 Importe cobrado en ejecutiva / Importe cargado en ejecutiva
 Importe cobrado en voluntaria / Importe cargado en voluntaria
 N.º valores cobrados / Valores cargados
 Importe liquido total / Importe previsto total
 N.º actas liquidadas / N.º actas gestionadas
 N.º de valores cobrados en ejecutiva / N.º valores cargados en ejecutiva
 Importe cobrado en ejecutiva / Importe cargado en ejecutiva
 N.º recursos resueltos / N.º recursos presentados

INDICADORES DE ENTORNO

N.º de contribuyentes
 Población Municipal

Entre las aportaciones del modelo ABC a la gestión de los costes en el ayuntamiento se puede destacar que:

- El modelo ABC suministra información estratégica sobre los costes, aunque en este caso se haya limitado prácticamente al personal, porque éste es el principal componente de los costes que asume el área objeto de estudio.
- El modelo ABC permite conocer el origen de los costes y gestionarlos de cara a la mejora continua.

Por su parte, entre las aportaciones del modelo ABM al proceso de control de gestión y a la mejora continua:

- El control de gestión recae sobre la ejecución de las actividades.
- Los sistemas de control basados en las actividades conocen los hechos causantes de las desviaciones (inductores de eficiencia), por lo que facilitan las actuaciones correctoras.
- El sistema de control se estructura alrededor de los indicadores de gestión identificados, de carácter financiero y no financiero.
- Los empleados pueden ser responsables de su propia gestión y control, de esta forma, asumen la responsabilidad de adoptar las acciones correctoras oportunas, ya que la planificación y la fijación de objetivos se pueden expresar en términos de actividades.
- La utilización de los procesos como eje del sistema de control de gestión supone tener en cuenta las interrelaciones entre las diferentes funciones en torno a las que se organiza el ayuntamiento. La asignación de responsabilidades es ahora interfuncional lo que facilita la gestión de programas transversales.
- Facilitan la elaboración de presupuestos basados en las actividades (técnica presupuestaria surgida en los últimos años como otra extensión más de las metodologías basadas en el análisis de las actividades, que se conoce bajo las siglas ABB: Activity Based Budgeting). La actividad se puede convertir en objeto de presupuestación lo que puede suponer un cambio en el proceso presupuestario.
- Apoyan el proceso de control y de mejora continua en la ejecución mediante la comparación con la mejor actuación (benchmarking), ya sea interna (por parte de otra división o departamento de la propia organización) o externa a la propia entidad (en el caso de que se incorpore este ayuntamiento al proyecto de la FEMP), pudiendo mejorar el control estratégico.
- Permiten gestionar los recursos de manera más flexible en función de su utilización y de las necesidades de acometer actividades diversas en cada momento, aspecto esencial en las organizaciones que prestan servicios que tienen que afrontar los continuos cambios en los requerimientos de los beneficiarios y en las condiciones del entorno.

Sin embargo, queremos resaltar algunos inconvenientes que pueden impedir aprovechar todas esas ventajas comentadas como son:

La aplicación de este estudio a un área concreta del ayuntamiento ha permitido atender ciertas necesidades de información, aunque de forma incompleta. La consideración del conjunto de la organización permitirá identificar un conjunto de costes indirectos, cuya imputación permitirá el cálculo de un coste total o final de algunos objetos de coste. Asimismo ha-

bría que resaltar que además el análisis no ha permitido reflejar las interrelaciones existentes entre unas áreas y otras.

El análisis de un sistema de costes para un área del ayuntamiento ha puesto de manifiesto la dificultad que conlleva su ejecución, por la dificultad para obtener la información, a pesar de la disponibilidad de las personas que han intervenido, ya sea por la carga de trabajo, por la falta de acceso libre a la información o porque la información no está claramente disponible en el sistema informático.

En todo caso, es necesario señalar que se trata de un análisis particular y referido a una situación concreta, por lo que el sistema debe ser totalmente flexible, de manera que todos sus elementos (procesos, actividades, medidas, indicadores, etc.) deberán ser revisados periódicamente para que se vayan adaptando a los cambios, a las nuevas necesidades de información, y al desarrollo de los procesos en cuanto a sus procedimientos.

Asimismo, la utilidad de esta información está supeditada al compromiso por parte de los responsables de establecer los mecanismos necesarios para su obtención de forma oportuna.

Por último, quisiéramos resaltar el hecho de que este tipo de información necesaria para la gestión no puede dejar a un lado principios como el carácter público de estas organizaciones y/o la finalidad de prestación de un servicio o de distribución de riqueza que debe primar en su actuación.

Notas

1. Una clasificación de las distintas áreas objeto de estudio en un ayuntamiento puede consultarse en H. Robleda y C. Arraiza (2003).
2. Un análisis pormenorizado sobre las características del sistema ABC se puede consultar en P. Tirado (2003).
3. En este trabajo se habla indistintamente de departamentos, secciones u órganos, como unidades de la estructura organizativa de un ayuntamiento.
4. En el convenio firmado entre el ayuntamiento e INSA-ETEA se propuso la creación de una comisión de seguimiento integrada por tres personas del equipo de ETEA que iba a realizar la investigación y tres técnicos del ayuntamiento relacionados con el trabajo objeto del convenio, para supervisar la ejecución del proyecto y tomar las decisiones que facilitaran su ejecución.
5. En la Figura 4 se incorpora, a modo de ejemplo, la ficha correspondiente al Departamento de Comercio y Transporte. Para cada uno de los otros tres órganos de la Dirección General de Hacienda y Comercio, la estructura del cuadro es la misma: se identifican las actividades, el recurso principal (personal), los costes del año 2005 y las medidas de la actividad (resumidas todas ellas, a su vez, en el Cuadro 1). Las cifras incorporadas a la figura son ficticias y no se corresponden con la realidad del ayuntamiento estudiado.
6. En los ayuntamientos, al igual que en las empresas del sector servicios, el factor productivo principal es el personal, por lo que al analizar el uso de este recurso se está atendiendo a un porcentaje importante de la estructura de costes.
7. Se entiende por valor un derecho tributario establecido por la Ley Reguladora de las Haciendas Locales.
8. AECA (1997), Documento n.º 16, p. 31.

Bibliografía

- AECA, (1997), *Indicadores de Gestión para las Entidades Públicas*. Documento de Contabilidad de Gestión, n.º 16, Madrid, Ed. AECA, 114 págs.
- AECA, (1998), *El Sistema de Costes Basado en las Actividades*. Documento de Contabilidad de Gestión, n.º 18, Madrid, Ed. AECA, 145 págs.
- AECA, (2002), *Un Sistema de Indicadores de Gestión para los Ayuntamientos*. Documento de Contabilidad de Gestión, n.º 26, Madrid, Ed. AECA, 89 págs.
- Brimson, J. A., (1995), *Contabilidad por Actividades*. Barcelona Ed. Marcombo, 256 págs.
- Buendía Carrillo, D. (1998), «Análisis, Cálculo y Control del Coste de los Servicios Públicos Municipales», *Técnica Contable*, julio-1998, pp. 541-558 y septiembre-1999, pp. 639-650.
- Fernández Rodríguez, E. (2000), «La nueva gestión pública: New Public Management», *Partida Doble*, n.º 111, pp. 108-111.
- González Sánchez, B. y Sánchez Alonso, F. «Indicadores de gestión en la Administración Pública. Especial referencia al servicio de ayuda de la Agencia Tributaria» Comunicación presentada en el *XII Congreso AECA «Transparencia Empresarial y Sociedad del Conocimiento»*, Cádiz, 29 y 30 de septiembre y 1 de octubre del 2003.
- Kaplan R, y Cooper, R. (1999), *Coste y Efecto*, Ediciones Gestión 2000, 340 págs.
- Robleda Cabezas, H. y Arraiza Antón, C. (2003), «Metodología para el cálculo del coste de los servicios municipales», *Auditoría Pública*, n.º 28, pp. 32-41.
- Robleda Cabezas, H. y Moreno, Karen (2006), «El proyecto de la F.E.M.P.: Una experiencia en la implantación de la nueva gestión pública en España. Metodología para el cálculo del coste de los servicios municipales», *Partida Doble*, n.º 177, pp. 78-87.
- Ruiz Lozano, M y Tirado Valencia, P. (2004), «Un sistema de costes ABC como instrumento para la gestión. Caso práctico», *Estrategia Financiera*, n.º 205, pp. 24-31.
- Ruiz Lozano, M. y Tirado Valencia, P. (2006), «Estudio de costes basado en las actividades de la dirección general de hacienda y comercio de un ayuntamiento», *X Jornadas de Contabilidad de Costes y de Gestión Asepuc (Asociación Española de Profesores de Contabilidad)*, Reus (Tarragona), diciembre 2006.
- Tirado Valencia, P. (2003), *Gestión de Costes y Mejora Continua. Los sistemas de costes y de gestión basados en las actividades (ABC-ABM)*, Bilbao, Ed. Desclée de Brouwer, 276 págs.
- Turney, Peter B. B. (1991), *Common Cents*, Hillsboro, Ed. Cost Technology, 322 págs.