



W
28
(8826)

Documento de Trabajo

8 8 2 6

**CONTROL DE EFICIENCIA EN EL SECTOR PUBLICO:
PROPUESTA DE UN MODELO DE CONTABILIDAD
ANALITICA PARA ORGANISMOS AUTONOMOS DE
INVESTIGACION Y ASESORAMIENTO.**

M^a Carmen Norverto Laborda
Clara Isabel Muñoz Colomina
Eloy Veuthey Martínez
Javier Zornoza Boy

FACULTAD DE CIENCIAS ECONOMICAS Y EMPRESARIALES.- UNIVERSIDAD COMPLUTENSE

- Campus de Somosaguas. 28023 - MADRID

Nº C → X-53-225757-9

Nº E → 5307406437

CONTROL DE EFICIENCIA EN EL SECTOR PUBLICO:
PROPUESTA DE UN MODELO DE CONTABILIDAD ANALITICA PARA
ORGANISMOS AUTONOMOS DE INVESTIGACION Y ASESORAMIENTO

M^a Carmen NORVERTO LABORDA
Clara Isabel MUÑOZ COLOMINA
Eloy VEUTHEY MARTINEZ
Javier ZORNOZA BOY

Junio 1988

S U M A R I O

1. INTRODUCCION

2. SITUACION ACTUAL DE LA CONTABILIDAD EN EL SECTOR PUBLICO

2.1. Contabilidad financiera y presupuestaria

2.2. Contabilidad analítica

3. PRESENTACION DEL MODELO PROPUESTO

3.1. Características generales

3.2. Clasificación de los proyectos y estudios (órdenes de trabajo)

3.3. Clasificación de los centros y tratamientos de sus costes

3.4. Resumen del proceso de acumulación de costes

3.5. Costes estándar y análisis de la eficiencia

1. INTRODUCCION

En nuestros días los objetivos de la contabilidad pública exceden a la tradicional rendición de cuentas sobre el cumplimiento de la legalidad presupuestaria y sobre la tesorería, ampliándose al suministro de toda aquella información que permita una gestión económicamente eficiente de los recursos. En España, esta moderna concepción fue incorporada al ordenamiento legal por la vigente Ley General Presupuestaria de 4 de enero de 1977, que en su artículo 124 señala textualmente los siguientes fines a la contabilidad pública:

- a) Registrar la ejecución de los presupuestos en sus distintas modalidades.
- b) Conocer el movimiento y la situación del Tesoro.
- c) Reflejar las variaciones, composición y situación del Patrimonio del Estado.
- d) Proporcionar los datos necesarios para la formación y rendición de la Cuenta General del Estado, así como de las demás cuentas, estados y documentos que deban elaborarse o remitirse al Tribunal de Cuentas del Reino.
- e) Facilitar los datos y demás antecedentes que sean precisos para la confección de las cuentas económicas del sector público y las nacionales de España.
- f) Rendir la información económica y financiera que sea necesaria para la toma de decisiones, tanto en el orden político como en el de gestión.

La asunción de esta amplia gama de fines por la contabilidad pública configura a ésta como un sistema de información integral sobre el acontecer económico-financiero de las entidades públicas, en el cual pueden diferenciarse los tres subsistemas siguientes:

Contabilidad presupuestaria, dirigida al control de la ejecución del presupuesto (créditos autorizados, créditos dispuestos, etc.);

Contabilidad financiera, orientada básicamente al suministro de información de carácter patrimonial (tesorería, deudores, acreedores, etc.); y

Contabilidad analítica, cuyos objetivos pueden sintetizarse en:

- a) suministrar información sobre el proceso de formación de costes, tanto los correspondientes a las actividades internas como los de los servicios prestados al exterior y los de las inversiones realizadas;
- b) suministrar información para el análisis y el control de la gestión, con indicadores de la eficacia con que se han logrado los objetivos planificados y de la eficiencia con que se han empleado los recursos disponibles.

El grado de desarrollo e implantación práctica de estos tres subsistemas no es el mismo. El primero (contabilidad presupuestaria) es el que tiene una mayor tradición y está firmemente establecido, al punto de que durante mucho tiempo la contabilidad pública ha venido identificándose casi exclusivamente con él. El tercero (contabilidad analítica), en cambio, constituye una preocupación mucho más tardía, que coincide con la aplicación de los principios de eficiencia y economía a la gestión del Estado y de los organismos públicos. En España, donde tales principios fueron proclamados en 1978 por la Constitución (art.31,2), el interés por implantar la contabilidad analítica en el sector público constituye un fenómeno reciente cuya realización está prácticamente en sus inicios. Volveremos más adelante sobre este punto, pero consideramos oportuno mencionarlo aquí para situar en su contexto el trabajo que presentamos.

Consiste éste en la propuesta de un modelo base de contabilidad analítica para los organismos autónomos de investigación y asesoramiento. Estos organismos ocupan una posición que podemos calificar de intermedia en el sector público. No tiene el carácter estrictamente comercial o financiero de las empresas públicas, que asimila a éstas a las del sector privado, salvo por lo que se refiere a su titularidad y, en

algunos casos, a la necesidad de atender a determinadas necesidades sociales con prioridad sobre la cuenta de resultados. Ni tienen el carácter estrictamente administrativo de los organismos cuyo objeto es la prestación de servicios públicos con frecuencia indivisibles, los cuales no pueden ser vendidos en el mercado y deben financiarse, por consiguiente, a través de prestaciones obligatorias. El carácter de los organismos a los que se destina el presente trabajo es, en cierto modo, mixto de los dos anteriores. Por una parte realizan o dirigen actividades de investigación básica y de interés público (como cartografías, investigaciones oceanográficas, etc.), en relación con las cuales dichos organismos se configuran como entes gestores de gastos públicos. Pero, por otra, acceden también al mercado como oferentes de servicios particulares de asesoramiento e investigación, lo que les convierte asimismo en centros de ingresos y les sitúa en directa competencia con el sector privado. Ello hace que sea éste un tipo de entidades muy adecuado, en nuestra opinión, para servir como "centros piloto" en la aplicación de la contabilidad analítica a los organismos públicos, ya que reúnen dos condiciones importantes:

- a) permiten un buen aprovechamiento de la experiencia en la aplicación de la contabilidad analítica al sector empresas, tanto privadas como públicas; y
- b) permiten avanzar en la elaboración de respuestas a los problemas planteados por las peculiares características de la actividad de las administraciones públicas.

Debe tenerse en cuenta también la potenciación que para las actividades de estos organismos, y particularmente para sus actividades comerciales, significa la relativamente reciente Ley de Fomento y Coordinación General de la Investigación Científica y Técnica (Ley 13/1986 de 14 de abril), lo que añade una cierta nota de urgencia a su necesidad de contar con una contabilidad analítica, ya que deben situarse en condiciones adecuadas frente a sus competidores del sector privado.

Ahora bien, el desarrollo del subsistema de contabilidad analítica, como elemento integrante del sistema más amplio de contabilidad pública, exige también un desarrollo adecuado de los otros dos subsistemas que lo componen: la contabilidad financiera y la contabilidad presupuestaria. La situación en que se encuentren estos últimos y las características de los mismos condicionarán las del modelo de contabilidad analítica a aplicar e incluso determinarán la posibilidad de desarrollarla o no. De la situación de la contabilidad pública en España nos ocupamos brevemente en el siguiente apartado.

2. SITUACION ACTUAL DE LA CONTABILIDAD EN EL SECTOR PUBLICO

2.1. Contabilidad financiera y presupuestaria

Cumpliendo el mandato contenido en el artículo 125,a de la Ley General Presupuestaria, la Intervención General de la Administración del Estado (centro directivo de la contabilidad pública en España) elaboró un Plan General de Contabilidad Pública que fue aprobado por Orden de 14 de octubre de 1981 en una primera versión provisional, la cual fue modificada dos años más tarde por Resolución de 11 de noviembre de 1983.

Dicho Plan significó el paso de un modelo tradicional de contabilidad de ejecución presupuestaria y de tesorería a uno más acorde con los principios de contabilidad generalmente aceptados y con las prácticas vigentes en el ámbito empresarial, pues se desarrolló siguiendo, con las necesarias adaptaciones, el modelo establecido para la contabilidad de las empresas por el Plan General de Contabilidad aprobado por Decreto 530/1973 de 22 de febrero.

Aunque no hemos de extendernos aquí en una exposición detallada del Plan General de Contabilidad Pública, sí podemos ofrecer una idea de su contenido y de la información que suministra enumerando los grupos en que se estructura su cuadro de cuentas, a saber:

- Grupo 1.- Financiación básica
- Grupo 2.- Inmovilizado
- Grupo 3.- Existencias
- Grupo 4.- Acreedores y Deudores
- Grupo 5.- Cuentas financieras
- Grupo 6.- Compras y gastos por naturaleza
- Grupo 7.- Ventas e ingresos por naturaleza
- Grupo 8.- Resultados
- Grupo 0.- Cuentas de control presupuestario y de orden

El subsistema de contabilidad financiera se desarrolla a través de

los ocho primeros grupos de cuentas, permitiendo obtener, en la medida en que se produzca su plena implantación práctica, una información completamente homogénea con la que ofrece la contabilidad empresarial, tanto en lo que se refiere a su extensión y alcance como en lo relativo a los principios y técnicas con que se elabora. Dicha implantación, que se inició de forma centralizada y limitada exclusivamente al subsector Estado,¹ está actualmente en fase de desarrollo e informatización también en los organismos autónomos, siendo la principal dificultad para que el subsistema quede completo la relativa al inmovilizado (inventario, valoración y amortización). En relación con el análisis de los costes, se debe señalar que el Grupo 6 del cuadro de cuentas ofrece una clasificación por naturaleza, en línea con lo que es habitual en las empresas españolas y más adecuada como punto de partida para el desarrollo de una contabilidad analítica que la tradicional clasificación por capítulos, conceptos y subconceptos presupuestarios (la cual se mantiene, por necesidades obvias de control presupuestario, en el Grupo 0).

En cuanto al subsistema de contabilidad presupuestaria, se registran en cuentas del Grupo 0 los presupuestos de ingresos y de gastos y las primeras fases de su ejecución: autorización y disposición. Las fases finales de obligación y pago, por cuanto tienen ya una incidencia patrimonial, se reflejan en la contabilidad financiera, produciéndose la articulación entre ambos subsistemas -contabilidad financiera y contabilidad presupuestaria- en el Grupo 4, mediante la separación entre cuentas de acreedores por obligaciones reconocidas y cuentas de acreedores por pagos ordenados y mediante el desarrollo de unas y de otras por conceptos y subconceptos presupuestarios (además del lógico desarrollo nominal). La larga experiencia de las administraciones públicas en la realización de una contabilidad de ejecución presupuestaria hace que no existan especiales dificultades en la aplicación práctica de este subsistema, salvo las que puedan derivarse de

¹ Puede verse un informe sobre el primer año de implantación del Plan General de Contabilidad Pública en MONTAÑO JIMÉNEZ, Ignacio: *La nueva contabilidad pública*, Pirámide, Madrid, 1984.



la modificación de la estructura formal para el tratamiento de una información que ya existe y viene siendo utilizada con regularidad.

En conclusión, con excepción de lo referente al inmovilizado, la contabilidad financiera y presupuestaria de los organismos públicos está en condiciones de suministrar, o está en vías de hacerlo, la información de partida necesaria para la ulterior determinación y análisis de los costes en el subsistema de contabilidad analítica, si bien se pueden presentar algunos problemas con el nivel de desagregación de los datos disponibles en el organismo como consecuencia de la gestión centralizada de determinadas partidas (particularmente del capítulo 2º del presupuesto de gastos: gastos de personal).

2.2. Contabilidad analítica

En el apartado anterior nos hemos referido a los grupos 1 a 8 y 0 del cuadro de cuentas del Plan General de Contabilidad Pública; el grupo 9 quedó libre en el texto inicialmente aprobado en 1981 para desarrollar posteriormente en él el modelo de contabilidad analítica a aplicar a los organismos públicos. En efecto, dos años después, por Orden de 20 de septiembre de 1983, se aprobó el desarrollo del mismo.

En la ponencia *La contabilidad analítica del sector público en España*, que presentamos también a este simposio, nos detenemos ampliamente en la consideración del Grupo 9 del Plan General de Contabilidad Pública; aquí nos limitaremos, por tanto, a señalar únicamente sus características principales:

1. Es un modelo muy general, más bien un esquema-marco, tanto por el propósito de amplitud y flexibilidad que presidió su elaboración ("se trata de abrir cauces contables para dicha implantación [de la contabilidad analítica] sin cerrar ninguno de los imaginables", se dice en la Introducción al mismo, apartado 1.6.8), como por la diversidad de organismos a que va dirigido, aunque parece pensado, sobre todo, para una aplicación a un nivel de agregación bastante alto en el subsector

Estado.

2. Toma como referencia el modelo establecido para las empresas españolas por el Grupo 9 del Plan General de Contabilidad (cuyo desarrollo fue aprobado por Orden de 1 de agosto de 1978), utilizando -hasta donde ello es posible- la misma terminología, la misma estructura general de cuentas y los mismos procedimientos de cálculo y contabilización.
3. El modelo base para el tratamiento de los costes es un modelo de coste completo a datos efectivos, con exclusión de los costes financieros.
4. Los costes financieros son incorporados en términos de coste oportunidad mediante un cálculo suplemental en un submodelo autónomo.
5. Para los costes de amortización y de previsión social de funcionarios se prevé un cálculo interno en la propia contabilidad analítica (*costes calculados*), en tanto que la información sobre los restantes elementos de coste es tomada, con ciertas matizaciones en algunos casos, del Grupo 6 de la contabilidad financiera (*costes externos*).
6. Los costes (tanto externos como calculados, así como los suplementos por costes oportunidad) son localizados en *centros orgánicos de coste*, es decir, centros que "han de identificarse, en lo posible, con la estructura orgánica real del Ente cuya contabilidad se realiza" (Introducción, apartado 1.6.4). Dado el carácter de generalidad del modelo, "no se ha optado por un nivel concreto de centros orgánicos, dejando abierta la posibilidad de elección por el utilizador en función a sus características y necesidades", si bien "en los trabajos de preparación siempre se ha considerado como últimas unidades típicas la subdirección general en el caso de administración central del Estado, y las dependencias, en los casos de administración territorial del mismo" (ibídem).
7. Como paso final en el tratamiento de los costes, éstos son imputados por programas, habiéndose elegido esta categoría para procurar una conexión entre la contabilidad analítica y la técnica del Presupuesto por Programas o P.P.B.S. (*Planning Programming Budgeting System*) utilizada en el subsistema de contabilidad presupuestaria.

8. Como complemento al modelo base, se prevé la utilización de costes preestablecidos y la subsiguiente determinación de las desviaciones que se registren con respecto a los mismos. Sin embargo, este submodelo presenta dos limitaciones importantes (justificados en el texto -apartado 1.6.7 de la Introducción- por las previsibles dificultades que pueden surgir en su aplicación práctica, dada la novedad que representa en el ámbito de la contabilidad pública): por una parte, se establece únicamente al nivel de programas, no planteándose el precálculo de costes ni, consiguientemente, el análisis de desviaciones al nivel de centros; por otra parte, se enfoca el cálculo de las desviaciones desde una consideración global de las mismas, sin análisis de sus componentes técnicos y económicos.

9. El modelo deja abierta la posibilidad de considerar o no los ingresos y, por consiguiente, de determinar o no resultados, o incluso de proceder a un cálculo interno de los ingresos con criterios propios de la contabilidad analítica (utilizando la técnica de lo denominados *indicadores de resultados*) cuando la prestación de servicios no tenga como contrapartida directa un precio.

10. En cuanto a su desarrollo formal en partida doble, el subsistema de contabilidad analítica es autónomo, estableciéndose por dualismo el enlace con la contabilidad financiera (cuentas de control del subgrupo 90).

Como dejábamos apuntado en la introducción, el proceso de implantación práctica de la contabilidad analítica en el sector público está apenas en sus inicios. Salvo la lógica excepción de las empresas públicas (que se rigen por el Plan General de Contabilidad para la empresa y no por el Plan General de Contabilidad Pública) y algún caso aislado como el de la Fábrica Nacional de Moneda y Timbre, prácticamente no han comenzado los trabajos de introducción de la contabilidad analítica en los organismos públicos. No hay que olvidar que la implantación del nuevo sistema de contabilidad financiera y presupuestaria, necesario antecedente para la aplicación de la contabilidad analítica, se inició

hace tan sólo seis años y medio en el caso más temprano (aplicación centralizada en el subsector Estado) y que la versión actual del Plan no tiene todavía cinco años, por lo que apenas ahora está culminando la adaptación de la contabilidad externa al mismo. En estas circunstancias, no ha de sorprender que sea actualmente cuando el interés por la contabilidad analítica en el sector público comience a traducirse en acciones prácticas.

3. PRESENTACION DEL MODELO PROPUESTO

3.1. Características generales

Dos condicionantes de partida han sido tomados en consideración para la elaboración del modelo base que aquí presentamos:

- a) El marco de referencia establecido por el Grupo 9 del Plan General de Contabilidad Pública.
- b) Las características propias de los organismos a que va dirigido el modelo, esto es, los organismos autónomos de investigación y asesoramiento. Ello se refiere tanto a las características de su actividad como a las de su estructura organizativa y contable.

Ya hemos señalado en la introducción el carácter intermedio que en el sector público tienen estos organismos y el tipo de actividad que desarrollan. Seguidamente, al comentar los diferentes aspectos del modelo que presentamos, ampliaremos también detalles al respecto.

En cuanto al Grupo 9 del Plan General de Contabilidad Pública, sus características principales acaban de ser resumidas en el apartado anterior, por lo que no es preciso volver sobre ellas. Hay, sin embargo, algunas cuestiones en las que el modelo propuesto se separa en mayor o menor medida de dicho Grupo 9 o introduce ciertas matizaciones con respecto al mismo. Pasamos seguidamente a una exposición detallada de estas características diferenciales:

1. El nivel de agregación de los centros de costes que, a título indicativo, se señala en el Grupo 9 del Plan General de Contabilidad Pública resulta, a nuestro entender, demasiado elevado para una aplicación a un organismo autónomo. Tanto para facilitar el proceso de imputación de los costes como para permitir una adecuada contabilidad por responsabilidades, es preciso establecer centros de costes de dimensiones más reducidas y naturaleza más homogénea. En el modelo que proponemos, los centros de costes se definen como centros de actividad o

centros operativos que reúnen dos características esenciales: homogeneidad de la actividad desarrollada y unidad de control.

El requisito de homogeneidad significa la posibilidad de medir la actividad de un centro mediante una única unidad representativa del conjunto de operaciones que se realizan en el mismo, unidad generalmente conocida en el ámbito de la contabilidad analítica con la denominación de *unidad de obra*.²

El requisito de unidad de control significa atender a la estructura organizativa y jerárquica del organismo. Como lo expresa García García, "el organigrama del sistema productivo debe utilizarse a modo de compás para trazar los límites de cada centro productivo que debe ser responsabilidad de uno y sólo un puesto jerárquico".³ En consecuencia, el modelo que proponemos se configura como un *modelo orgánico de contabilidad analítica*.⁴

2. La elección del programa como elemento final de tratamiento de los costes no resulta conveniente en el caso de los organismos autónomos de investigación y asesoramiento. Es frecuente que toda la actividad del organismo quede englobada en un único programa presupuestario, por lo que tal planteamiento sería escasamente analítico.

En consecuencia, en el modelo que presentamos se ha desestimado el programa como portador final de los costes y se ha tomado como referencia, en cambio, el *modelo de contabilidad por ordenes de trabajo*. Si, como señalan Brown y Sprohge,⁵ dicho modelo es generalmente adecuado en el ámbito de la contabilidad pública, lo es muy particularmente en el

² Sobre los problemas que se plantean en torno a la medida de la actividad y la selección de la unidad de obra no podemos extendernos aquí. Puede verse una detenida exposición al respecto en CIBBERT, A.: *Comptabilité analytique*, 2ª ed., Dunod, Paris, 1978, pp. 23-29 y 36-45.

³ GARCIA GARCIA, Moisés: *Economía de la producción y contabilidad de costes*, Instituto de Planificación Contable, Madrid, 1984, p.290.

⁴ Para una clasificación de los modelos de contabilidad analítica puede verse MALLO RODRIGUEZ, Carlos: *Contabilidad analítica*, Instituto de Planificación Contable, Madrid, 1979, pp. 265 y ss.

⁵ BROWN, Richard B.; SPROGHE, Hans-Dieter: "Governmental Managerial Accounting: What and Where is It?", *Public Budgeting & Finance*, Autumn 1987, p. 39.

caso de los organismos autónomos de investigación y asesoramiento, cuya actividad más significativa se organiza por y se materializa en proyectos o estudios. Como, por otra parte, la realización de tales proyectos guarda una estrecha relación con la estructura organizativa del organismo, se consigue además en el modelo una eficaz conexión entre los centros de costes (fase de localización) y las ordenes de trabajo (fase de imputación).

No obstante, cuando en un mismo organismo concurren diferentes programas, se deberá también, por homogeneidad con el resto del sector público y como medio de enlace con la contabilidad presupuestaria, proceder a la acumulación de costes por programas, aunque con carácter complementario y no sustitutivo de la determinación de los costes por proyectos (órdenes de trabajo).

3. En el Grupo 9 del Plan de Contabilidad Pública, la incorporación de costes preestablecidos y el cálculo de desviaciones se producen, como vimos, en la etapa final del proceso de acumulación de costes, es decir, exclusivamente a nivel de programas. En nuestra propuesta propugnamos, en cambio, el establecimiento de costes estándar no sólo al nivel de proyectos, sino al de centros de actividad. Tal precálculo de costes deberá tomar como punto básico de referencia la unidad de obra asociada a cada centro, determinando el nivel de actividad a desarrollar (número de unidades de obra) y el presupuesto de costes para el mismo (coste de la unidad de obra). Con este enfoque, el estándar a nivel de centros es el estándar primario; el estándar a nivel de proyectos se deriva de aquél a través del establecimiento de un rendimiento estándar para la unidad de obra.

3.2. Clasificación de los proyectos y estudios (órdenes de trabajo)

La actividad de los organismos autónomos de investigación y asesoramiento es, como ya se ha mencionado, la dirección y realización de proyectos o estudios en el ámbito de su competencia (oceanográficos, geológicos, mineralógicos, etc.). Estos proyectos, que, como órdenes de

trabajo, se constituyen en nuestro modelo en los portadores finales de los costes, pueden clasificarse en tres categorías:

Propios externos

Son proyectos elaborados y dirigidos por el organismo en cumplimiento de sus fines sociales como entidad pública, pero cuya ejecución se encarga a empresas o entidades externas al mismo mediante el correspondiente concurso o contrata. El organismo actúa en estos casos como centro de seguimiento y control de la investigación y de recepción del informe y, por lo que hace al aspecto económico, como entidad intermedia de asignación de gastos públicos.

El coste de este tipo de proyectos es, en su mayor parte, directo y determinado en el mercado, pues viene establecido en el propio concurso o contrata. Sin embargo hay también un componente interno de coste como consecuencia de las actividades de elaboración, dirección y control del proyecto por parte del organismo, componente sobre el que ha de centrarse el esfuerzo de la contabilidad analítica.

Propios internos

Se diferencian de los anteriores en que en este caso la ejecución del proyecto corresponde también al organismo. Su coste vendrá determinado por la valoración de todos los consumos realizados en el desarrollo del proyecto, desde la elaboración inicial hasta su terminación, incluyendo tanto los suministros externos como los servicios internos del organismo, y con independencia del capítulo presupuestario a que correspondan.

Dada la especificidad de cada proyecto, puede establecerse sin gran dificultad un mecanismo de control individualizado para la mayoría de los suministros externos (si no para todos), imputándolos como coste directo a cada orden de trabajo. En cuanto a los servicios internos (personal, etc.), la repercusión de sus costes a cada una de las ordenes de trabajo en curso se realizará en función de las unidades de obra aplicadas.

Ajenos

Son proyectos y estudios que el organismo realiza por encargo de terceros, es decir, actuando al modo de una empresa consultora. Por lo que respecta al procedimiento para la determinación de sus costes, no hay diferencias con lo comentado para los proyectos propios internos, pues únicamente se distinguen de éstos en que, en el caso de los proyectos ajenos, el impulso inicial para su desarrollo proviene de fuera del organismo.

3.3. Clasificación de los centros y tratamientos de sus costes

Atendiendo al tipo de actividad que desarrollan y a su incidencia más o menos directa en los costes de los proyectos, pueden identificarse cuatro grandes clases de centros:

Centros principales

Centros encargados de la realización o dirección de los estudios y proyectos que constituyen la actividad principal del organismo. Sus costes son directamente imputables a los correspondientes estudios y proyectos (órdenes de trabajo) a través de la unidad de obra asociada a cada centro.

Centros auxiliares

Centros cuya actividad es necesaria como apoyo para la ejecución de los proyectos (por ejemplo, laboratorios) o para el desarrollo normal de las actividades de los centros principales (por ejemplo, servicio de reparaciones y conservación de la maquinaria). Sus costes sólo son imputables indirectamente a los proyectos y estudios a través de su sub-reparto a los centros principales, mediante la medida y valoración de las correspondientes unidades de obra.

Servicios generales

Fundamentalmente servicios administrativos y de alta gerencia del

organismo (Dirección, Planificación, Secretaría General). Desde una perspectiva de coste completo, los costes de estos centros deben repercutirse, de forma mediata o inmediata, a los centros principales, para, a través de éstos, ser imputados a los proyectos y estudios.

No se nos ocultan las dificultades que pueden presentarse para el sub-reparto de los costes de estos centros ni, sobre todo, el grado de relatividad que puede tener tal sub-reparto. Por ello estimamos indispensable mantener en todo momento, a nivel de los centros principales, una clara separación entre los costes primarios y los costes secundarios o sub-repartidos por otros centros y, a su vez, en cuanto a los costes secundarios, entre los correspondientes a los centros auxiliares y los correspondientes a los servicios generales.⁶

Desde una consideración más general, y habida cuenta de las posibilidades que ofrece el tratamiento informático, queremos señalar aquí, aunque no sea el lugar apropiado para extendernos sobre ello, la conveniencia de mantener un alto nivel de desagregación de los datos (particularmente a nivel de centros), de forma que sea posible realizar en cada caso la agregación más acorde con el objetivo de análisis, control o previsión que se persiga.

Centros anexos

Además de realizar las actividades que les son propias, los organismos autónomos de investigación y asesoramiento ofrecen generalmente al público ciertos servicios complementarios, como pueden ser un museo, una biblioteca, o un acuario. Denominamos a estos centros *centros anexos* y entendemos que, aun considerando un objetivo de cálculo de coste completo, sus costes no deben ser imputados, directa ni indirectamente, a los proyectos u órdenes de trabajo. Tales centros ofrecen unos servicios netamente diferenciados cuyos costes es preciso conocer y calcular (y que pueden originar, según los casos, ciertos ingresos compensato-

⁶ Sobre esta cuestión y, en general, sobre la clasificación y análisis de los costes de los centros, puede verse ANTOLINEZ COLLET, Susana: *Medida y control de la rentabilidad interna*, Instituto de Planificación Contable, Madrid, 1983, pp. 40-47.

rios) pero cuya repercusión a los restantes centros o a los proyectos sólo aportaría confusión y oscurecería el análisis de la actividad principal del organismo.

3.4. Resumen del proceso de acumulación de costes

Para ofrecer una visión de conjunto en la que se articulen las diferentes cuestiones tratadas en los apartados anteriores, presentamos un esquema gráfico del proceso de acumulación de costes (página siguiente) y resumimos brevemente cada una de sus fases.

1a) Determinación y clasificación de los elementos de coste

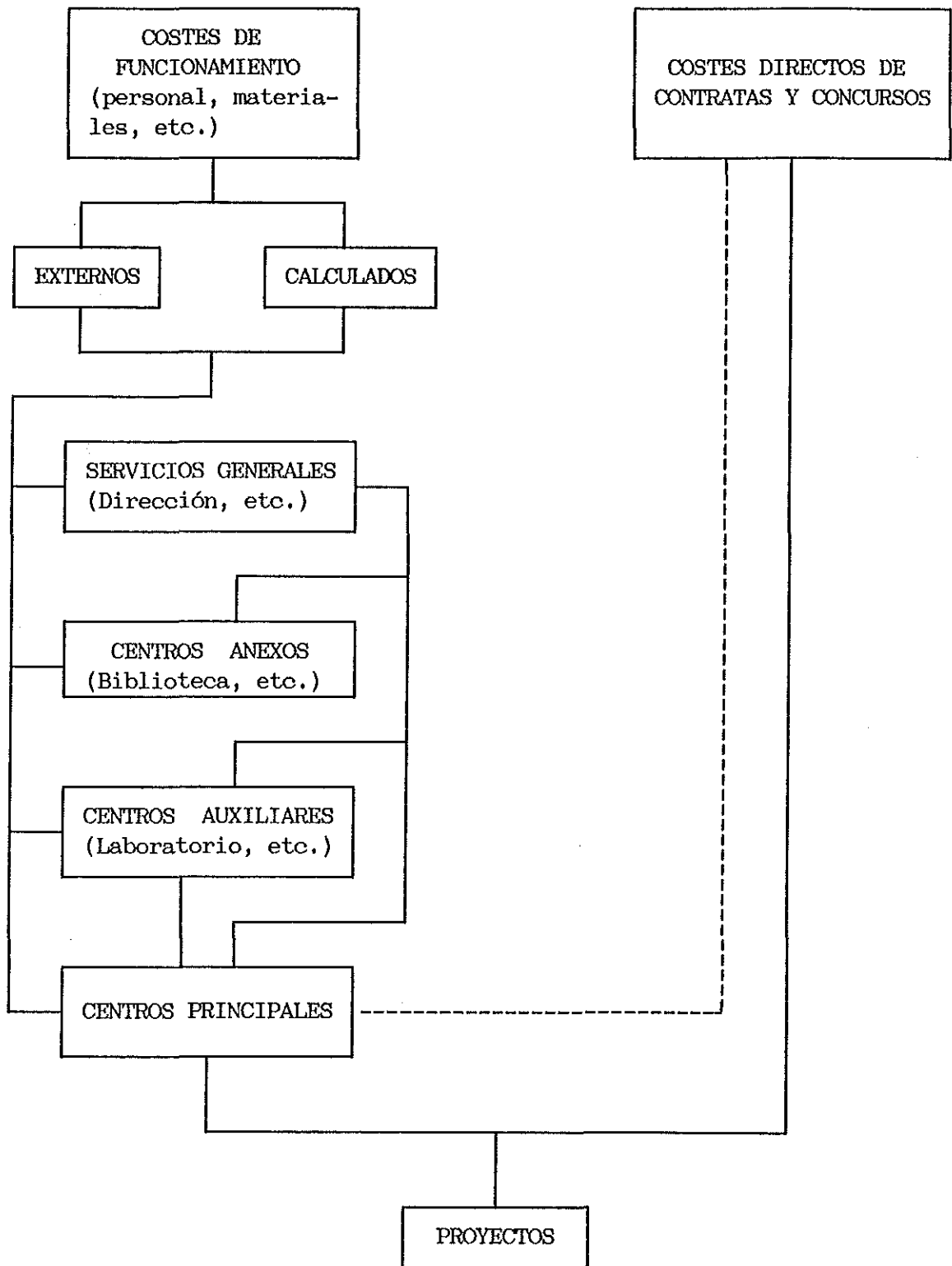
En el esquema se consideran por un lado los costes de contrataciones y concursos y por otro los de funcionamiento interno del propio organismo. Estos últimos incluyen, de acuerdo con la clasificación del Grupo 9 del Plan General de Contabilidad Pública, tanto los costes externos como los calculados. Igualmente será preciso distinguir a efectos de imputación contable, aunque ello no haya sido reflejado en el esquema, entre costes directos y costes indirectos.

2a) Localización primaria de los costes en los centros de actividad

Los costes de funcionamiento del organismo son localizados por centros atendiendo al lugar donde son realizados los consumos y utilizando claves de distribución en los casos de elementos de coste comunes a varios centros.

A efectos de imputación de los costes no procede, en cambio, la localización de los costes directos de contrataciones y concursos en los centros de actividad del organismo, ya que estos costes corresponden a proyectos claramente identificables que son ejecutados fuera del mismo (proyectos propios externos). No obstante, desde el punto de vista de la controlabilidad de los costes y de la consiguiente delimitación de responsabilidades, sí puede establecerse una relación entre tales costes y los centros del organismo que supervisan la ejecución de los corres-

ESQUEMA DEL PROCESO DE ACUMULACION DE COSTES



pondientes proyectos. Esto es lo que se pretende representar con la flecha de trazo discontinuo que une a ambos en el esquema.

3a) Localización secundaria de los costes (sub-reparto entre centros)

En el apartado 3.3 hemos comentado con cierto detenimiento esta etapa del proceso. Señalemos únicamente que el sub-reparto puede presentar una estructura más compleja que la que, por simplicidad gráfica, figura en el esquema, pudiendo existir relaciones recíprocas entre los centros que, si son significativas, exigirán la aplicación de alguno de los métodos de sub-reparto diseñados para tales casos (algebraico, iterativo, etc.).

4a) Implantación de los costes a los proyectos (órdenes de trabajo)

Ultima etapa del proceso de acumulación de costes. Mediante su control individualizado (costes directos) o mediante la medida y valoración de las unidades de obra aplicadas por los centros (costes indirectos), los costes incurridos son imputados a los estudios y proyectos.

3.5. Costes estándar y análisis de la eficiencia

Como es sabido, los costes estándar son costes establecidos a priori en función de las características técnicas y económicas del proceso objeto de estudio y constituyen un elemento de primera importancia en el análisis de la eficiencia interna. En el modelo que presentamos se propugna el establecimiento de estándares por centros, a cuyo efecto la unidad de obra, como medida de la actividad de cada centro, desempeña un papel fundamental (véase apartado 3.1).

Para que el análisis de eficiencia pueda adquirir toda su potencialidad, es preciso establecer dos clases de estándares:

- a) un estándar base de referencia, que representa el mejor coste o rendimiento para una determinada actividad y que, siempre que ello sea posible, se establecerá por referencia a otra entidades o

empresas (estándar de referencia externa).

- b) un estándar ajustado a la realidad del organismo, que tomará en cuenta las limitaciones y peculiaridades propias de funcionamiento y tecnología del organismo y permitirá expresar la cuantificación de los objetivos marcados para el ejercicio.

El establecimiento de este doble sistema de estándares permite determinar la eficiencia global del organismo y desglosarla en sus componentes estratégico y operativo:

- la eficiencia global se determina por comparación entre el dato efectivo y el estándar base e indica el nivel de eficiencia alcanzado por el organismo con respecto a la considerada como óptima;
- la eficiencia estratégica se determina por comparación entre el estándar ajustado y el estándar base e indica la eficiencia que le permite al organismo la estructura de medios de que dispone;
- la eficiencia operativa se determina por comparación entre el dato efectivo y el estándar ajustado e indica el grado en que el organismo aprovecha los medios de que dispone.⁷

Ilustraremos lo anterior con un ejemplo numérico. Sea la actividad a analizar la perforación de fondos marinos y consideremos los siguientes datos sobre el coste del metro perforado:

Estándar base: 5 unidades monetarias por metro

Estándar ajustado: 8 unidades monetarias por metro

Coste efectivo: 10 unidades monetarias por metro.

Para expresarlo en términos de eficiencia podemos tomar los recíprocos de los números arriba indicados ($1/5$, $1/8$ y $1/10$), con lo que tendremos los metros perforados por unidad monetaria. Resultará enton-

⁷ Este análisis sigue, adaptándola al ámbito que nos ocupa, la metodología propuesta por la Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas (A.E.C.A.) en su Documento nº 1 de la serie Principios de Organización y Sistemas, titulado *El objetivo eficiencia de la empresa* (primera edición: 1985; segunda edición: 1988).





5307406437

ces:

$$\text{- Eficiencia global} = \frac{\text{Efectivo}}{\text{Base}} = \frac{1/10}{1/5} = 0,5 \text{ ó } 50\%$$

$$\text{- Eficiencia estratégica} = \frac{\text{Ajustado}}{\text{Base}} = \frac{1/8}{1/5} = 0,625 \text{ ó } 62,5\%$$

$$\text{- Eficiencia operativa} = \frac{\text{Efectivo}}{\text{Ajustado}} = \frac{1/10}{1/8} = 0,8 \text{ ó } 80\%$$

Cumpléndose que $0,625 \times 0,8 = 0,5$.

La baja eficiencia global del organismo (50% de la óptima) se explica, sobre todo, por su mala estructura organizativa, tecnológica, etc., que sólo le permite alcanzar una eficiencia del 62,5%. Ello se combina con un grado de eficiencia en la utilización de esta estructura (eficiencia operativa) que tampoco alcanza el máximo, situándose en el 80%.

A su vez esta eficiencia se analizará en sus componentes técnico y económico a través de la determinación del rendimiento por unidad de obra (aspecto técnico, por ejemplo metros perforados por hora) y del coste por unidad de obra (aspecto económico) y de la comparación de una y otra magnitud con las establecidas en el estándar. No nos extendemos sobre este particular por tratarse de un análisis suficientemente conocido y recogido en todos los manuales de contabilidad de costes.