

REFLEXIONES PARA UN MODELO DE CONTABILIDAD ANALÍTICA EN LOS ORGANISMOS PÚBLICOS

Clara Isabel Muñoz Colomina

(Capítulo de la obra: *Elementos de Contabilidad de Gestión. Ediciones AECA.*
Coordinador: Jesús Lizcano Alvarez. 1994)

INDICE

1. INTRODUCCIÓN
2. DELIMITACIÓN DE OBJETIVOS
3. ESTUDIO DE LA ORGANIZACIÓN Y CENTROS DE COSTES.
4. IDENTIFICACIÓN DE LOS ELEMENTOS DE COSTE

1.INTRODUCCIÓN

La crisis económica que atraviesan muchos países en la actualidad ha llevado a cuestionar el papel del Estado en la economía y a replantearse el volumen de recursos que debe emplear en las actividades que realiza e incluso si la sociedad necesita o no algunos de los servicios que éste presta.

En este momento existe un mayor convencimiento generalizado de la necesidad de buscar fórmulas que permitan aumentar la eficiencia y la economía en la gestión que realizan los organismos públicos y distintas del presupuesto público cuyo cometido es básicamente de control financiero y legalidad.

En este sentido, en la propia Ley General Presupuestaria queda determinado que el control de eficacia se ejercerá mediante el análisis del coste de funcionamiento y del rendimiento de los servicios o inversiones, así como con el cumplimiento de los programas (.....) y obliga a que" a la Cuenta General del Estado se una:

- a) una memoria justificativa del coste y rendimientos de los servicios públicos.
- b) una memoria demostrativa del grado en que se hayan cumplido los objetivos programados, con indicación de los previstos y alcanzados, y el coste de los mismos".¹

A este respecto, una de esas fórmulas se encuentra en la implantación de un modelo de contabilidad analítica adaptado a las peculiaridades de cada organismo. La información por él suministrada sería un apoyo básico en la toma de decisiones de la dirección y sus efectos se traducirían en un ahorro de recursos para la consecución de los fines sociales marcados en términos de calidad y/o de cantidad y por tanto en un aumento de su productividad.

Esa implantación es una labor ardua y compleja pues supone un reto de autodefinición² de la concepción colectiva del organismo e implica un ordenamiento de los cauces con los que se pretende que sus propios esfuerzos se transformen en servicios útiles a la colectividad. Se caracteriza por tener varias posibilidades y un campo amplio pero concreto sobre el que trabajar, por ello es preciso seguir una metodología en su desarrollo.

¹ Texto Refundido de la Ley 11/1977, de 4 de enero, General Presupuestaria (art.134).

² Cabrera de la Iglesia J.:" Los sistemas de costes en el sector de los servicios de telecomunicaciones" en "nuevas tendencias en Contabilidad de Gestión. AECA 1993

2. DELIMITACIÓN DE OBJETIVOS

Una de las aportaciones fundamentales de la implantación del modelo es la necesidad de identificar los problemas que se desean resolver y establecer un orden de prioridad en su resolución lo que conlleva por un lado la revisión de los objetivos actuales (económicos y sociales) como justificación económica de la existencia del organismo; por otro, y consecuencia del anterior, una fijación de objetivos y subobjetivos inmediatos y futuros que se pretenden conseguir perfectamente delimitados y acordes con las necesidades reales de la sociedad actual.

Estos objetivos y subobjetivos variarán sustancialmente dependiendo de las características y fines de la organización; pero en una mayoría de organismos va a girar en torno a la importancia de la relación entre la prestación del servicio, el consumidor que lo recibe y el papel fundamental que en esa relación tiene el factor humano.

La fijación de objetivos marcará las líneas de actuación que deben seguirse y facilitará una planificación de la gestión del organismo en términos de recursos económicos ya que permitirá conocer *dónde, cómo, y para qué* se van a utilizar.

Esa planificación de objetivos permitirá disponer de un presupuesto económico como instrumento de gestión con el que poder conseguir una mayor racionalidad en la utilización de los recursos públicos. A partir de él, se podrá disponer de un control de eficacia para verificar el grado de consecución de los objetivos marcados a priori y los obtenidos en ese periodo de tiempo en el organismo.³

Pero además la fijación de objetivos obliga a realizar un estudio del proceso productivo del ente buscando las divisiones en actividades económicas e identificando aquellas que siendo necesarias y por tanto principales para su consecución deben mejorarse, y aquellas que se realizan en la actualidad pero que no tienen la función de incorporar valor añadido necesario al objetivo final fijado.

3. ESTUDIO DE LA ORGANIZACIÓN Y CENTROS DE COSTES

El éxito de la nueva concepción interna del ente va a estar directamente relacionado con que sea o no asumido colectivamente por los responsables de la gestión y por ello es imprescindible el estudio del organigrama actual del organismo y su viabilidad para conseguir las líneas de actuación marcadas.

Será necesario estudiar las distintas áreas existentes de responsabilidad jerárquicas y el grado actual de centralización o descentralización de las decisiones, es decir, el grado de autonomía funcional existente.

Es necesario partir del organigrama jerárquico ya que de él se obtienen los distintos niveles de mando y dirección y observar si es o no coincidente con el organigrama funcional. Esta identificación de dónde y quién realiza las tareas nos permitirá analizar los distintos lazos jerárquicos que existen entre las divisiones del organismo y diseñar el diagrama del proceso con descripción de los centros de actividad comprobando como, en ocasiones, el análisis de las actividades necesarias para los nuevos objetivos conduce a una remodelación de la estructura organizativa.

La importancia de identificar los centros de costes está directamente relacionada con que la estructura organizativa se base en la concentración del poder de decisión o por el contrario exista una delegación en la responsabilidad de la gestión.

³ Carrasco Díaz Daniel: " Bases de un modelo de costes para el control económico de la gestión pública".Comunicación presentada en IIª Jornadas de Contabilidad Pública. Valencia 1993

La identificación de los lugares de trabajo nos permite comprobar donde se realizan las actividades anteriormente mencionadas y encuadrar los centros de costes con "lugares reales" como centros de trabajo físicos del organigrama de la organización donde se realiza lo que se desea controlar, o con "lugares contables" y que son lugares de trabajo porque son agrupaciones de factores que se utilizan con un mismo fin pero que no se desarrolla en un lugar único ni fijo.

Podrá existir un responsable de dicho trabajo en la estructura jerárquica e interesará el control y el rendimiento de dicha actividad pero su realización no se corresponde únicamente ni en su totalidad con un área de responsabilidad.

Esta fase requiere un trabajo de campo muy exhaustivo en el que se deben realizar entrevistas con los distintos responsables de áreas y en las que se ponga de manifiesto una serie de cuestiones entre las que se pueden destacar:

- Actividad(es) que se realiza(n) en cada centro.
- Dificultades que surgen en su realización.
- Relación que tiene con los demás centros y su grado de dependencia.
- Nivel de descentralización existente en la toma de decisiones en los centros: total, parcial..
- Costes controlables por el responsable.
- Costes no controlables e impuestos desde la dirección superior.
- Utilidad que tendría para ellos el modelo de contabilidad analítica.
- Información que a través de él desearían obtener tanto de su centro como de otros con los que tenga interdependencia.

La implantación en un organismo público de un modelo de contabilidad analítica que sea eficaz debe ir acompañada de una descentralización en unidades de gestión que sean medibles por objetivos y que se puedan identificar como centros con responsabilidad en la realización de una actividad específica.

En este sentido en el desarrollo de las agencias en la función pública se puede encontrar un instrumento eficaz para superar la laguna que origina en las grandes organizaciones la falta de un marco de asignación y control de responsabilidades.

"Las agencias, en cuanto estructuras organizativas integradas por recursos humanos y técnicos y con objetivos definidos con nitidez, permiten el análisis de su gestión en el sector Público. El concepto de agencia puede aplicarse a este sector, aún en el caso de ausencias de estructuras organizativas establecidas, para referirse a subconjuntos o unidades de actuación a las cuales se puedan aplicar los instrumentos de análisis y control de las mismas."⁴

Esto implica, la delimitación y medida de las distintas actividades de cada unidad de gestión y de esta forma desagregar qué actividades de las actuales son o no necesarias, valorar los recursos que se consumen en ellas así como la capacidad productiva disponible de los centros y su aprovechamiento.

La valoración de los recursos conlleva el estudio de los medios económicos que se consumen con ese fin, la variabilidad de los mismos con respecto a la actividad objeto de análisis así como sus posibilidades de control.

Este es uno de los puntos claves del modelo porque la característica generalizada de los organismos públicos es que su(s) objetivo(s) sea la prestación de un servicio por unidad de tiempo a la sociedad, prestación de servicio que no es inventariable y que, por tanto, no es recuperable en períodos posteriores al de su obtención. Existe una simultaneidad entre el momento de obtención de la prestación y su consumo, de no ser así, se produce la pérdida de la misma y por tanto la pérdida de las inversiones

⁴ Crespo M.A. "Auditoría y Control en el Sector Público". IIª Jornadas de Contabilidad Pública. Valencia 1993

disponibles para su utilización.⁵

Por esto una variable importante en el modelo será conocer la capacidad productiva disponible de los activos económicos en cada centro y en el conjunto del organismo en términos de óptimo económico así como el nivel de aprovechamiento que de ellos se alcanza en cada período.

CENTROS	CAPACIDAD DISPONIBLE	CAPACIDAD UTILIZADA	SUBACTIV	SOBREACTIV
PRINCIP.				
APOYO				
TOTAL	-----	-----	-----	-----

Cuando el volumen de realización sea inferior a la capacidad productiva de los activos, se estará incurriendo en un volumen de costes que se corresponden con la parte de capacidad ociosa del organismo y que será una de las causas de la ineficacia en su actuación.

En este caso -volumen de actividad inferior al óptimo- se podrán tomar medidas para incrementar la actividad que, sin elevar significativamente los costes variables, permitan eliminar o disminuir la ineficacia del organismo y alcanzar o incrementar el volumen de prestaciones de servicios al consumidor en términos de cantidad y/o calidad.

Igualmente el conocimiento de esa capacidad disponible podrá permitir a los responsables de la gestión tomar medidas que a corto plazo vayan encaminadas a ampliar la gama de prestaciones de servicios que en ese momento requiera la demanda del colectivo al que atiende, de esta forma también conseguirá un aumento de su eficacia en la consecución de su objetivo final.

De esta forma, los responsables del organismo habrán conseguido transformar la desocupación transitoria de los recursos en ocupación útil necesaria para alcanzar un estándar de calidad superior que redunde finalmente en un aumento del valor⁶ de los servicios realizados a la colectividad.

Por otra parte, la importancia del factor humano como componente en la relación actividades del organismo -"cliente" influye sustantivamente en el diseño de la forma de organización pues será muy importante que exista una infraestructura y unas líneas maestras lo suficientemente flexibles que permitan a los empleados identificarse con los objetivos generales de la organización y del centro en particular; tener margen de maniobra en cuanto a decisiones a tomar para su consecución así como responsabilidades por las decisiones tomadas, etc.

A este respecto sería útil tener en cuenta las experiencias llevadas a cabo en las empresas privadas sobre la implantación de los denominados *círculos de calidad*. Este sistema se basa en crear una serie de

⁵ Muñoz Colomina C.I.: "La Contabilidad de Gestión y las empresas de servicios" en "Nuevas tendencias en contabilidad de gestión. La implantación en la empresa española" AECA 1993, pgs 135 y s.s.

⁶ Cabrera de la Iglesia J.: op. cit. pg 183

unidades colectivas con las que se pretende aprovechar al máximo las potencialidades de los trabajadores en aras del objetivo común que es la mejora del proceso económico, en el que están implicados, así como la mejora del ambiente en su lugar de trabajo y evitar las ineficacias o los despilfarros de recursos que en la actualidad se pueda dar.⁷

En definitiva un modelo de contabilidad analítica en una organización pública descentralizada requiere una filosofía de dirección que se base en un papel activo de los recursos humanos con un margen de libertad por parte del factor trabajo para interpretar las directrices de la organización, con participación en la toma de decisiones para sugerir nuevas ideas, etc.

Este nuevo estilo de dirección precisa un nuevo concepto de control de gestión que se fundamente en esa activación del factor humano y debe potenciar la participación y la motivación de todo el colectivo de trabajadores de la organización que han de colaborar en la elaboración y análisis de las actividades como un proyecto conjunto para la consecución de unos objetivos realistas.

En cuanto a la determinación del número de centros de costes y sus rendimientos va a estar condicionada por las posibilidades que haya de obtener unidades de medida de las actividades que se realizan en ellos.

Inicialmente será deseable que se controle el mayor número de actividades posible -para analizar las que son críticas y deben mejorarse- pero eso, en ocasiones, no será operativo ya que existirán algunas que técnica o económicamente no se pueden medir o no compensa económicamente buscar una unidad de medida y en consecuencia no se van a poder controlar.

El modelo será útil si con el diseño de las unidades de gestión consigue una cadena de las actividades parciales necesarias hasta obtener el objetivo marcado en ese centro.

Por otro lado, para el diseño de los centros o unidades de gestión se debe tener en cuenta que se están agrupando costes que son consecuencia de una(s) actividad(es) concreta(s) y que debe ser posible encontrar unidades que sirvan de base para medir el nivel de realización de cada actividad y apta para reflejar el consumo real de los factores cuyo coste se está acumulando en ese centro, poniendo especial atención en aquellas que consumen factores con el precio mas alto.⁸ También debe tenerse en cuenta que esa unidad de medida se pueda relacionar con la prestación de servicios que dicho centro hace a los demás o al objetivo final.

En los lugares donde se realizan actividades directamente relacionadas con la prestación de servicio final es posible utilizar como unidad de medida dicho portador. Sin embargo, en aquellos cuya existencia se justifica en ser unidades de apoyo condicionada a las demás, será necesaria la búsqueda de unidades de medida distintas al portador final y que pueden estar basadas en un factor predominante cuyo consumo determine el del resto de los factores y que guarde una relación directa con la actividad de ese centro. En este caso a través del análisis estadístico se puede identificar la existencia de una relación fuerte entre el coste del centro y el consumo del factor.⁹

Ahora bien para que el modelo de contabilidad analítica dé respuesta al análisis de eficiencia¹⁰ - entendida ésta como la relación entre inputs y outputs del centro-, también debe buscarse en los centros de actividades principales una variable independiente del portador final que relacione las causas o factores que influyen sobre la actividad que se desarrolla y la capacidad productiva disponible.

⁷ Alvarez López J. y otros: "Introducción a la contabilidad de Gestión. Cálculo de costes" Ed. McGraW-Hill. Madrid 1993 pg 22.

⁸ Gutiérrez Ponce H.: " Base conceptual para el diseño y utilización de los sistemas de costes basados en las actividades".IIº Congreso Internacional de costes. Madrid 1993.

⁹ López Díaz A. y Menéndez Menéndez, M.: "Curso de Contabilidad Interna" Ed. AC. .1989 pgs 148 y s.s.

¹⁰ Vela BARGUES J.M.: " Conceptos y Principios de Contabilidad Pública" Ed.ICAC, M 1992 pg.41

Esa variable independiente permitirá estudiar el rendimiento de los bienes y servicios adquiridos por la organización relacionando su uso en los centros con los resultados en él conseguidos.

4. IDENTIFICACIÓN DE LOS ELEMENTOS DE COSTE

Este paso será necesario cuando la base de datos inicial esté elaborada sobre la naturaleza u origen de los elementos y los capítulos presupuestarios en los que éstos estén recogidos será necesaria la desagregación de los elementos que corresponden al proceso pues un mismo concepto agrupará varios elementos que se consuman para actividades distintas.

Dentro de los que se utilizan en el proceso productivo procederá establecer un orden de prioridades sobre los que se desea obtener información, fundamentalmente a efectos del control de su consumo, ya que el control de algunos elementos de coste desde el propio centro puede ser difícil y costoso y, en consecuencia, es necesario conocer qué información se necesita de aquellos que requieren ese mayor control.

Este proceso de selección estará en conexión con los puntos en relación a los cuales se desea establecer el control.

Habrán elementos de coste cuyo consumo estará directamente relacionado con el servicio final prestado al cliente; en este caso estos elementos serán costes directos a dicho servicio, serán costes variables y aunque se consumen para la actividad de un centro su seguimiento y control se puede hacer a través del propio servicio y sin un excesivo grado de dificultad, sobre todo, en el caso de aquellos que sean externos y que por tanto no forman parte de la infraestructura del organismo.

Con respecto a los internos, es decir, aquellos que provienen de la infraestructura; forman parte de la capacidad disponible de la empresa y por tanto su seguimiento y control se hará desde las actividades de los centros y en relación al nivel de realización que de éstas se consiga. La información sobre dichos costes interesará desde diversas perspectivas.

Como ya se ha mencionado anteriormente uno de los factores más importantes, cuantitativa y cualitativamente, es el personal y su relación con el cliente receptor del servicio, en consecuencia, un organismo que desee alcanzar un alto grado de eficacia en su gestión deberá realizar constantemente una serie de inversiones en la formación del personal que le permita estar en consonancia con las necesidades que de dicho organismo tiene la sociedad.

El modelo deberá suministrar información que permita analizar el papel de este componente. Deberá ofrecer, por tanto, datos sobre los costes asociados al mismo y el rendimiento obtenido¹¹.

A modo de ejemplo será posible obtener información sobre:

- Cursos recibidos por el personal:

¹¹ Norverto L.C; Muñoz C.C; Veuthey M.E; Zornoza B.J: "Pautas para un modelo contable de gestión que integre los aspectos presupuestario y analítico en un organismo público" R. Actualidad Financiera nº 46 1990

	Preestablecidos	Efectivos	Desviación
	Cap: 1. 2. 6.	Cap:1.2.6	Cap:1.2.6.
A) Dentro del Organismo			
* Profesorado:			
- Dietas			
- Locomoción			
- Remuneración			
- Alojamiento			
.....			
* Alumnado:			
- Nómina			
- Materiales			
-			
-----	-----	-----	-----
B) Fuera del Organismo			
*.- Dietas			
*.- Locomoción			
*.- Inscripciones			
*.- Nómina			
.-.....			
-----	-----	-----	-----
COSTES TOTALES			
-----	-----	-----	-----

Con respecto a los elementos que componen la mayoría de los gastos corrientes y que se recogen en el capítulo 2 del presupuesto público, es necesario disponer de una información sobre su variabilidad y determinar cuáles y en qué volumen forman parte de la estructura fija del organismo y son necesarios para el funcionamiento de los inmovilizados.

El rendimiento de estos recursos que serán costes fijos a largo plazo deberá ser analizado conjuntamente con el obtenido por las inversiones de inmovilizado.

De igual manera la ociosidad existente en la utilización de la capacidad de las inversiones podrá ser debida a la ausencia de los costes de mantenimiento que contablemente están recogidos en dichos gastos corrientes.

Este problema que, en la actualidad, supone un volumen de costes muy elevado en muchos organismos públicos podrá ser conocido a través de la información de la contabilidad analítica y, para ello, el modelo deberá suministrar datos sobre los elementos que suponen costes asociados a los inmovilizados del organismo y su rendimiento en la actividad del centro en que se haya localizado.¹²

A modo de ejemplo el modelo podrá informar sobre:

ELEMENTOS INVENTARIABLES

ADQUISICIONES

- Equipos Productivos.
- Mobiliario

¹² Novertó L.C. y otros: op. cit.

- Edificios
- Elementos de transporte
-

COSTES ASOCIADOS AL INMOVILIZADO
(para cada inmovilizado)

CONCEPTOS	PREESTABLECIDOS	EFECTIVOS	DESVIACIÓN
<u>DIRECTOS</u> Reparaciones: De mantenimiento De mejora. Conservación Contratos de mantenimiento Seguros Amortización			
<u>INDIRECTOS</u> Personal Suministros Materiales			
<u>TOTALES</u>			

Por otro lado la aplicación del criterio de economicidad en la racionalidad del gasto implicará que el modelo de contabilidad analítica esté preparado para suministrar información con la que poder verificar si el organismo ha adquirido los recursos al menor coste posible para la cantidad y calidad apropiada.¹³

La aplicación de este criterio de economicidad en algunos de los organismos deberá suponer la modificación de su sistema de funcionamiento actual en cuanto a la forma de adquisición y pago de recursos ya que , en la actualidad, para conseguir esa economicidad se toma la decisión de analizar la adquisición del recurso necesario a nivel global para todo el organismo pero individualizadamente y aislado de los que están inmediatamente asociados a su funcionamiento en cada centro de responsabilidad.

De esta forma la economía que se haya podido conseguir en la adquisición del factor por el menor coste posible en cantidad y calidad apropiada no se ve compensada con el volumen de costes ociosos que ha originado directa y/o indirectamente en el funcionamiento de los restantes recursos del(los) centro(s).

Una vez mas se pone en evidencia la necesidad de que el modelo de contabilidad analítica se debe basar en la búsqueda de información sobre la cadena de actividades en que se concreta la obtención de los objetivos marcados y en la consideración de los centros como unidades de gestión con responsabilidades en cuanto a dichas actividades así como en la asociación de los consumos de los recurso económicos disponibles para su desarrollo.

BIBLIOGRAFÍA:

Alvarez López J.: "Introducción a la Contabilidad de Gestión. Cálculo de costes". McGraw-Hill. M.1993
Cabrera de la Iglesia J.: " Los sistemas de costes en el sector de los servicios de telecomunicaciones" en "nuevas Tendencias en Contabilidad de Gestión" AECA. 1993.
Carraco Díaz D.:" Bases de un modelo de costes para el control económico de las Gestión

¹³ Crespo M. A.: op. cit

pública".Valencia 1993

Crespo M.A.: " Auditoría y control en el sector público". IIª Jornadas de Contabilidad Pública. Valencia 1993.

Gutiérrez Ponce H.:"Base conceptual para el diseño y utilización de los sistemas de costes basados en las actividades". II Congreso Internacional de costes. M 1993.

López Díaz A. y Menéndez Menéndez M.: "Curso de Contabilidad Interna" Ed. AC. Madrid 1989.

Muñoz Colomina C.I.: "La Contabilidad de Gestión y las empresas de servicios" En "Nuevas tendencias en contabilidad de gestión" AECA. M. 1993.

Norverto Laborda C. y otros: "Pautas para un modelo contable de gestión que integre los aspectos presupuestario y analítico en un organismo público". Actualidad Financiera nº 46. 1990.

Texto Refundido de la Ley General Presupuestaria.

Vela Bargues J.M.: "Conceptos y principios de Contabilidad Pública" Ed. ICAC. 1992.