

# **LOS MODELOS DE COSTES EN LA ADMINISTRACIÓN PÚBLICA (1981-HASTA LA ACTUALIDAD): UNA HISTORIA RECIENTE EN SU APLICACIÓN**

**Dra. Rosa Rodríguez Díaz**

Profesora Titular de la Universidad de Las Palmas de Gran Canaria

rosa.rodriguezdiaz@ulpgc.es

**Dra. Esther Falcón Pérez**

Profesora Titular de la Universidad de Las Palmas de Gran Canaria

esther.falcon@ulpgc.es

## **RESUMEN-ABSTRACT**

La Contabilidad de costes y/o gestión se nutre de las herramientas creadas y utilizadas a lo largo del tiempo por la Contabilidad financiera. Aunque con antecedentes en el siglo XIV, en lo que al cálculo y registro de los costes al sector privado se refiere, es ampliamente reconocido que la referida disciplina tiene su origen en la Revolución Industrial, evolucionando hasta nuestros días acorde a las circunstancias económicas y empresariales características de cada época.

A la vista de la importancia adquirida por la Contabilidad de costes y/o gestión, en el ámbito privado y, fundamentalmente, la relevancia que ha ido alcanzando en el Sector Público, en las dos últimas décadas, en este trabajo realizamos un análisis evolutivo desde su aparición, hasta el desarrollo de nuevos modelos de costes y/o gestión en la esfera de las administraciones públicas, a fin de producir mejoras en la gestión y de homogenizar la información, para facilitar la medición del grado de eficiencia y eficacia en el uso de los recursos disponibles.

## **PALABRAS CLAVE**

**Contabilidad de gestión, historia, administración pública**

## **1. INTRODUCCIÓN**

La Contabilidad de costes y/o gestión se constituye como una parte de la contabilidad que pretende captar, medir, registrar, valorar y controlar la circulación de valor que se produce dentro de la empresa, al objeto de poder suministrar la información necesaria que ayude a la dirección a tomar las decisiones relativas a la producción, la determinación de los costes y de los precios de venta, así como analizar los resultados, además de permitirle planificar los objetivos económicos que sean idóneos. Esta información puede ser útil tanto para la toma de decisiones internas como para su contrastación con la información del resto de las empresas que operan en el sector.

En la actualidad se pone de manifiesto como la Contabilidad de costes y/o gestión tiene un contenido amplio que excede al cálculo del coste de los productos para la valoración de los inventarios. Asimismo, es manifiesta la importancia que ha adquirido el concepto de gestión del coste que surge como consecuencia de las deficiencias planteadas por la Contabilidad de costes convencional. Con este concepto se combinan las técnicas de cálculo de costes conocidas, con los nuevos métodos de medida del rendimiento económico en contraste con lo planificado. La gestión del coste pone énfasis en el impacto futuro de las condiciones económicas en los sistemas de Contabilidad de costes y/o gestión, con origen en los cambios operados en los procesos de producción como consecuencia de la fuerte automatización que se ha producido en las últimas décadas. Esta perspectiva, es la que doctrinalmente ha llevado a referir esta disciplina como Contabilidad de gestión.

En el presente trabajo, a la vista de la preponderancia que ha ido adquiriendo la Contabilidad industrial, analítica, gestión y/o costes, durante mucho tiempo atrás, en el ámbito de la gestión económica del sector privado, pero, fundamentalmente, del público, en las dos últimas décadas, realizamos un análisis evolutivo, a través de una revisión bibliográfica, desde la aparición de la Contabilidad industrial (siglo XV), hasta el desarrollo de nuevos modelos de costes y/o gestión en la esfera del Sector Público, derivado de la necesidad de producir mejoras en la gestión y de homogenizar la información de las administraciones públicas, de forma que sea posible medir el grado de eficiencia y eficacia en el uso de los recursos de los que disponen. El objetivo del presente estudio es evidenciar, a través de una revisión de las distintas iniciativas planteadas y de las normativas de aplicación desde el año 1981 hasta la actualidad, que los avances en la aplicación de modelos de costes y/o gestión al ámbito público se encuadran en la última década del presente siglo y, de forma particular, tras la aprobación del Plan General de Contabilidad Pública en 2010.

## **2. EVOLUCIÓN DE LA CONTABILIDAD DE COSTES Y/O GESTIÓN DESDE EL SIGLO XV Y HASTA LA ACTUALIDAD**

En nuestro trabajo, como se ha indicado nos centramos en el origen y evolución de la Contabilidad de costes y/o gestión en el ámbito público. No obstante, dado que la Contabilidad en el sector público se ha regido por los principios y normas inherentes al sector privado, en el que precisamente surge la Contabilidad de costes y/o gestión, creemos oportuno iniciar este trabajo refiriéndonos a su evolución, a través de una somera revisión bibliográfica, conocedoras de las valiosas aportaciones doctrinales realizadas por investigadores de relevancia, a los efectos de explicitar que, a pesar de tener un amplio recorrido histórico, ha habido, a nuestro juicio, un evidente e injustificado retraso en la aplicación de modelos de contabilidad de costes y/o gestión en el ámbito público.

La Contabilidad de costes se nutre de las herramientas creadas y utilizadas a lo largo del tiempo por la Contabilidad financiera, cuales son las cuentas y el método de la partida doble, distinguiéndose de otras ramas de la contabilidad, tanto en sus objetivos como en su cometido. Aunque con antecedentes en el siglo XIV, en lo que al cálculo y registro de los costes se refiere, es ampliamente reconocido que la Contabilidad de costes y/o gestión tiene su origen en la Revolución Industrial, y se aplica inicialmente sólo mediante la utilización de datos reales y modelos que permitían el cálculo de costes de un producto o departamento, pero que eran ineficaces para el análisis del proceso de generación de costes de la empresa.

Siguiendo a Solomons (Blanco, 1994), caben señalar dos etapas en el desarrollo de la Contabilidad de costes. En la primera de las fases (siglos XV a XIX), se encuentra ligada, inicialmente, a la industria medieval y, posteriormente, a la etapa preindustrial, mientras que la segunda de las fases (iniciada sobre 1870, hasta nuestros días) se debe a su adecuación a los nuevos procesos industriales, más tecnificados que los anteriores donde se impone el aprovechamiento de los recursos disponibles como medida de la eficiencia.

Es a principios del siglo XIX, el momento en que Sáez Torrecilla y otros autores (1993) sitúan la aparición de la Contabilidad de costes con el cometido de facilitar información al empresario sobre el coste de los productos obtenidos y su composición básica.

Gutiérrez, Larrinaga y Núñez (2005) destacan como investigaciones más recientes inducen a pensar que, con anterioridad a la revolución industrial, ya existía una Contabilidad de gestión más sofisticada y se empleaban técnicas de control, en diferentes contextos tales como el Reino Unido (1760-1850) y en España antes de 1800, vinculadas a las industrias.

Es Charles Buxton Going, en su obra «Principes d'organisation industrielle», publicada en París en 1912 quien, según Vlaeminck (1961), descompone el ciclo industrial en cuatro fases, las cuales corresponden a las funciones principales de la empresa de aprovisionamiento, fabricación, ventas y administración, distinguiendo a su vez los costes directos de los indirectos a los productos.

En el siglo XX, es cuando la Contabilidad de costes comienza a tomar relevancia en el cálculo de los costes en los procesos fabriles, atravesando una etapa en la que adquiere preponderancia la modelización contable basada en la estructura orgánica de la empresa con origen en Alemania, cuyo exponente más significativo es la obra «Contabilidad Industrial» de Erich Schneider (1959), y en Francia, con el modelo de secciones homogéneas, que inspira el modelo base contenido en su Plan Contable General (años 1947 y 1957). En España la planificación contable relativa a la Contabilidad de costes toma como referencia la francesa, cuyo desarrollo se encuadra en el grupo 9 del Plan General de Contabilidad de 1973.

Vlaeminck (1961, p: 367) también señala que la concepción de la «Contabilidad de gestión» (concepto utilizado indistintamente respecto del de Contabilidad industrial) se generaliza a lo largo del siglo XX en países tales como Suiza, Alemania y Países Bajos, aunque con respecto a Bélgica indica que “la Contabilidad industrial con cálculo de costes, permanencia de inventario, resultados mensuales de explotación y análisis de costes se enseñaba ya en las escuelas industriales de Hainaut hacia 1895”.

Para Montesinos (1978, p: 292) el origen de la Contabilidad de costes en Inglaterra y Estados Unidos se sitúa “en las tres últimas décadas del siglo XIX, cuya característica fundamental no es sólo el desarrollo de la economía neoclásica, sino también la que ha sido llamada una «costing renaissance» en el mundo de habla inglesa. Sin embargo, hasta la década de los treinta la mayoría de los contadores hicieron sus cálculos de costes de forma independiente del mecanismo general de las cuentas”. El referido autor señala como en los últimos años del

siglo XIX e inicios del XX se observa un rápido desarrollo de la Contabilidad de costes, si bien, centrada básicamente en la valoración a costes históricos.

Gutiérrez (2005, p: 105) en su trabajo *Evolución histórica de la contabilidad de costes y gestión (1885-2005)* sitúa en el último tercio del siglo XIX el comienzo de la asignación de forma regular de los costes indirectos a los productos y de la utilización de los indicadores de costes de forma continuada, situando entre 1900 y 1930 (p:119) el desarrollo del coste estándar y los indicadores de gestión en empresas multidivisionales.

A partir de 1950, y como consecuencia de la necesidad de emisión de información normalizada, se asigna a la Contabilidad de costes el cometido de la valoración de los inventarios para la elaboración de la información de carácter financiero y se destaca por el análisis de los precios de transferencias que deben operar en las prestaciones internas de empresas multidivisionales.

En la década de los sesenta las industrias tenían estructurados sus procesos de producción de acuerdo a unos determinados parámetros impuestos por el desarrollo tecnológico. Es una época en la que, a pesar de existir una automatización de los procesos, todavía predominaba un alto empleo del factor mano de obra, por lo que el rendimiento se medía en función del grado de ocupación de la misma. Las compañías se enfrentaban a un mercado competitivo, pero con unos procesos de producción que requerían mayores tiempos de fabricación, lo que conjuntamente con la necesidad de mantener plenamente ocupada la mano de obra les llevaba a asumir elevados niveles de inventario. Las empresas americanas comienzan a plantearse la reducción de los tiempos con el fin de aminorar los ciclos de producción, mientras que las empresas japonesas estudian cómo disminuir los tiempos de puesta a punto (Johnson y Kaplan, 1988).

En la década de los setenta destacan los logros de las empresas japonesas con origen, según Johnson (1992), en la revolución que se introduce en la manufactura y que se concreta, fundamentalmente, en el control de calidad total, sistemas de inventario *just-in-time* y sistemas de fabricación integrados por ordenador, así como en la existencia de una nueva tecnología que reducía mucho el contenido de trabajo directo de los bienes fabricados.

Se origina un aumento de los costes generales por la mayor automatización, produciéndose una traslación de los costes directos a los indirectos y atendiendo a lo manifestado por Johnson y Kaplan (1988) más costes de la empresa se convierten en fijos y los costes directos como fracción de los costes totales disminuyen, dejando de ser significativos.

Para Johnson (1991, p: 260), “los nuevos métodos de dirección originarios del Japón que hacen de la calidad y de la flexibilidad así como de los costes, factores determinantes de la capacidad de generación de beneficios, son adoptados desde 1980 por muchas compañías americanas con el fin de responder rápidamente a los cambios en las demandas de los clientes”. También, se produce un impulso de racionalización de la producción con arreglo a las nuevas tecnologías y, a las nuevas demandas y estrategias de conquista del mercado.

Sin embargo, es posible que la aportación más importante de esta época radique en la inquietud por la mejora de los sistemas de información, Johnson y Kaplan (1988) advierten que los sistemas contables de coste preexistentes no dan información útil para la gestión del coste y, además, añaden que cuando los directivos no reciben información ajustada sobre la eficiencia y eficacia de las operaciones internas, la empresa se vuelve vulnerable a la competencia de empresas más pequeñas y especializadas.

Porter (1987), introduce el concepto de actividad, resaltando que la realización de las actividades de una forma estratégica determina la ventaja competitiva de una empresa con respecto a sus competidores, que posteriormente se concibe como el objetivo para la

determinación de los costes. En este sentido, bajo la perspectiva de Brimson (1991) los directivos observaron en el nuevo contexto productivo la necesidad de planear y acoplar actividades como fórmula para obtener la producción a menor coste. Sin embargo, no se debe obviar que este concepto ya había sido acuñado en la práctica de las empresas desde los comienzos de esta década (Huffman, 1981).

Como consecuencia de los nuevos enfoques del coste y de la actividad aportados por Porter (1987), así como de la necesidad planteada de optimizar la información de forma que facilite a la dirección de la compañía una mejor toma de decisiones, se desarrolla a finales de los años ochenta la «Contabilidad de actividades» (Aiyathurai, Cooper y Sinha, 1991), aunque, como indica Montgomery (1992), ya tuvo su primera aplicación en 1985.

El desarrollo mayor de la Contabilidad de actividades ha tenido lugar en los Estados Unidos de América, donde se ha ido introduciendo paulatinamente en las empresas. Por el contrario en otros países se aprecian mayores reticencias para su reconocimiento y aplicación. Sin embargo, parece que tales reservas tienden a desaparecer poco a poco, al menos en ciertos países. Así, en Reino Unido, en 1988, se realiza el llamado informe CIMA en el cual se resaltan las críticas que se le vienen haciendo a la contabilidad de dirección, y se muestra un incipiente apoyo al cálculo del coste basado en la actividad (Bromwich y Bhimani, 1989).

En las dos últimas décadas, Requena y Vera (2008), aluden no sólo al progreso tecnológico, sino también al desarrollo en las relaciones económicas internacionales, como causantes del significativo cambio en el entorno competitivo de múltiples sectores económicos en particular de los que emplean tecnología avanzada. Desde una perspectiva internacional surge un nuevo marco competitivo, en el que se intensifica la competencia, hay mayor incertidumbre y turbulencias en el entorno, se trabaja con orientación al cliente, aumentando la variedad de productos ofertados, cuyo ciclo de vida se ve acortado y, la calidad, el coste y el tiempo son consideradas variables competitivas clave.

Tanto los aspectos analizados, como el progreso operado en el ámbito económico en el tiempo han contribuido a la mejora en la gestión de las compañías, y son tenidos en cuenta, en la actualidad, en la elección de los modelos de costes y/o gestión a aplicar en las empresas, en virtud de sus características y objetivos estratégicos y, por tanto, estudiados por la disciplina Contabilidad de costes y/o gestión, que ha ido ampliando su ámbito de conocimiento y aplicación a lo largo de la historia.

### **3. EVOLUCIÓN DE LA CONTABILIDAD DE COSTES Y/O GESTIÓN EN EL SECTOR PÚBLICO ESPAÑOL (1981-HASTA LA ACTUALIDAD)**

La administración pública española se ha regido prioritariamente, desde la perspectiva de la dación de cuentas y el control, por la Contabilidad Presupuestaria, donde lo que prima es determinar las fuentes de los recursos, con sus importes previstos, y su aplicación en las distintas actuaciones a realizar en un ejercicio económico, tanto de naturaleza corriente como de capital. En este contexto, es el control para velar por su cumplimiento, la función fundamental de la intervención de las distintas administraciones. Sin embargo, con posterioridad, surge la necesidad de normalizar la gestión económico-financiera, al igual que se había hecho para el sector privado, por lo que se aprueba el Plan General de Contabilidad Pública (Orden de 14 de octubre de 1981), con carácter provisional y experimental, y se basó en el modelo aprobado en el año 1973 para la empresa española (Decreto 530/1973). A partir de este momento, se han ido complementando y actualizando las distintas disposiciones normativas, adecuándolas a las necesidades de cada momento, para dotar al ordenamiento

jurídico de un marco que permita velar por el correcto uso de los recursos que gestionan las administraciones.

Ello ha sido así, pues al tratamiento de los datos para generar información externa de las instituciones públicas se le ha dado mucha relevancia, por la necesidad de emitir unos estados económicos-financieros cada vez más riguroso, en los que la transparencia constituyera una característica fundamental. Sin embargo, en lo relativo a los modelos que deben regir para obtener información de los costes que se generan en los distintos servicios que ofrece la administración, se han ido realizando tímidos avances, teniendo en cuenta, en nuestra opinión, que la necesidad de calcular costes ha estado presente en las Administraciones Públicas españolas, esencialmente, por la necesidad de determinar el coste de las competencias que se transfieren o delegan, hecho que, incuestionablemente, se produce desde mucho tiempo atrás y cuya posibilidad viene recogida ya en la Constitución Española de 1978, del Estado a las Comunidades Autónomas. Pero además, la Ley 7/1985, Reguladora de las Bases del Régimen Local, abre la puerta a la delegación a los municipios, tanto del Estado y de las Comunidades Autónomas, como de otras Administraciones Locales.

En concreto, la Ley 12/1983, sobre el Proceso Autonómico recoge, específicamente, la facultad de las Comunidades Autónomas respecto de las Diputaciones Provinciales, de delegar y/o transferir las competencias que en su momento les fueron otorgadas por la Administración General del Estado, atendiendo a la naturaleza de la materia. En la misma Ley se añade que, con independencia de las atribuciones que tienen encomendadas las referidas Diputaciones Provinciales, tanto por la legislación estatal, como por la autonómica, las Comunidades Autónomas les podrán delegar el ejercicio de sus competencias bajo su dirección y control, o transferir las que les son propias. En este contexto, es importante determinar el valor económico de estas competencias, para garantizar su suficiencia financiera y conocer su evolución en el tiempo.

Resulta complicado establecer pautas unívocas para la determinación del valor de las competencias delegadas y/o transferidas y, desde luego, no parece existir un criterio prevalente en el contexto de las diferentes leyes Estatales y Autonómicas dedicadas a este tema, que permita llegar a un nivel de precisión óptimo respecto al mismo. En este punto, conviene señalar que la referida Ley 12/1983, sobre el Proceso Autonómico indica, en su artículo 6, que las Comunidades Autónomas podrán fijar módulos de funcionamiento y financiación, y niveles de rendimiento mínimos en relación a los servicios que pasen a ser gestionados por las Diputaciones Provinciales. En paralelo, determina que se deberán además otorgar las dotaciones económicas adecuadas a los módulos y niveles exigidos. Esta Ley deja la puerta abierta para el supuesto en que se produzcan mejorías en los referidos módulos y niveles, en cuyo caso serán a cargo de las disponibilidades presupuestarias de las correspondientes Diputaciones.

La misma Ley, en su artículo 19, dispone la forma en que se debe calcular el coste efectivo de los servicios transferidos, entendido como la suma de los costes directos, indirectos y los gastos de inversión que correspondan en cada caso. También indica que la transferencia será provisional en tanto en cuanto no se conozca la liquidación definitiva del presupuesto del año anterior para la determinación del referido coste efectivo, así como que cuando la prestación se encuentre gravada con tasas o supongan ingresos de Derecho privado, la recaudación líquida que se obtenga por estos conceptos se descontará del coste efectivo del servicio transferido. No obstante lo anterior, distintas normativas autonómicas se han dictado a fin de establecer también unos criterios para valoración económica en términos de costes de las competencias transferidas y/o delegadas, distinguiendo entre costes directos e indirectos a las

mismas, tal es el caso de Canarias, ejemplo en de comunidad que ha cedido múltiples competencias a los Cabildos Insulares.

Por otra parte, es necesario resaltar que en el Sector Público también se han venido calculando costes, a los efectos de fijar los importes de las exacciones obligatorias relacionadas con los servicios que se prestan. Tal es el caso de las tasas y precios públicos a establecer, fundamentalmente en los niveles de la administración más próximos a los ciudadanos y cuya finalidad es determinar la cobertura de los costes con los ingresos, de manera independiente, en relación al resto de los ingresos, sean de exacción directa o indirecta. Al respecto se manifiesta Corcuera (2015) al afirmar que el coste efectivo, esto es, el coste real, directo e indirecto, no es desconocido en el ámbito de la Hacienda Local, pues el artículo 24.2 del Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales establece que “el importe de las tasas por la prestación de un servicio o por la realización de una actividad no podrá exceder, en su conjunto, del coste real o previsible del servicio o actividad de que se trate o, en su defecto, del valor de la prestación recibida”. Además, indica que para fijar este importe se consideraran los costes directos e indirectos, entre los que se incluyen los de carácter financiero, amortización del inmovilizado y, en su caso, los necesarios para garantizar el mantenimiento y un desarrollo razonable del servicio o actividad por cuya prestación o realización se exige la tasa.

Como se observa, la determinación de los costes ha estado vinculada básicamente a aquellos servicios cuya prestación representa algún ingreso para la administración y responde más a la obligatoriedad de dictar las ordenanzas correspondientes y/o la aprobación, en su caso, por el órgano competente en la materia, para poder exigir su cobro, que a un criterio de gestión. Al respecto Robleda (2011) señala que “la iniciativa de calcular el coste de las prestaciones ha sido habitualmente obra de los responsables de la contabilidad que tienen como objetivo justificar tasas y precios públicos; sin embargo en este proceso, salvo raras excepciones y de forma muy puntual, no se implica a los responsables de los servicios ni a los que desarrollan la actividad. En esta tesitura los responsables del cálculo tampoco obtienen la suficiente información sobre la realidad de la gestión porque carecen del desglose necesario y de información de otros departamentos o centros de coste”.

Estas leves incursiones en el cálculo de los costes de los servicios en las administraciones públicas se van intensificando en la medida en que la sociedad va mostrando mayores exigencias al requerir una información cada vez más fiable. Esta situación ha propiciado una creciente presión sobre los gestores públicos para la utilización de sistemas de información que permitan realizar una gestión racional de los recursos y enfrentarse a los nuevos desafíos de servicio, calidad y transparencia. La Contabilidad analítica, (costes y/o gestión, reconocida doctrinalmente) se configura como uno de los instrumentos que permite obtener información útil para la toma de decisiones en el ámbito de la gestión de los recursos públicos. A efectos de la publicidad de la información de costes, es preciso indicar que no está condicionada por el mismo grado de confidencialidad, como sucede en el ámbito de las empresas, que operan en un marco de competencia.

Los antecedentes de la Contabilidad analítica en el Sector Público Español, como complemento a la Contabilidad financiera se encuentran en el año 1976. Según Carraco, Buendía y Navarro (2011), “la primera iniciativa, no oficial, sobre la normalización de la Contabilidad Analítica Pública en España surge en las Corporaciones Locales, en concreto en 1976, se publica el Manual de Contabilidad de Costes para las Corporaciones Locales, editado por el entonces denominado Instituto de Estudios de la Administración Local, aunque sin ninguna repercusión práctica en los Entes Públicos Locales”. No obstante lo anterior, oficialmente, se circunscriben al grupo 9 del Plan General de Contabilidad Pública (PGCP)

del año 1981, cuyo desarrollo se introduce en la Orden de 20 de septiembre de 1983, siendo de aplicación al Estado y a los Organismos autónomos de él dependientes, con la idea de extenderlo, sin excesivos ajustes, al resto de los entes integrables en dicho Sector. En la referida Orden se indica que el objetivo de la Contabilidad analítica de explotación es emitir información del coste efectivo de producción de los servicios públicos. Para ello se mejoran las herramientas de gestión disponibles en el ámbito de la actuación administrativa y se introduce un modelo contable de cálculo de costes que se convierte en pieza fundamental para la toma de decisiones por parte de los responsables de la gestión.

A pesar de los esfuerzos por introducir la Contabilidad de costes en el Sector Público, la experiencia en la aplicación del aludido modelo en la Administración del Estado no logró alcanzar los resultados esperados y el Plan General de Contabilidad Pública, aprobado en el año 1994 (Orden de 6 de mayo), deroga expresamente el citado Grupo 9, si bien, a pesar de ello, durante un tiempo se toma como referencia su análisis. Esta decisión se encuadra en el contexto de una estrategia general plasmada el Plan General de Contabilidad del sector privado del año 1990, en el que se deja libertad a las empresas para que desarrollen su Contabilidad analítica de la forma más adecuada a sus fines.

El Sector Público se caracteriza por producir servicios que no se destinan a la venta y efectúan operaciones de redistribución de la renta y la riqueza nacional. Asimismo, presenta la particularidad de que los ingresos proceden de exacciones obligatorias que se reciben directa o indirectamente. Además, ejercen la actividad sin ánimo de lucro y son entidades en las que no existen propietarios particulares. Con la aplicación de la Contabilidad analítica lo que se pretende, previa identificación del output (bien o servicio prestado), es su medición y valoración, así como la determinación de los márgenes y resultados. Precizando aún más, se incluyen como cometidos a cumplir por la misma: el cálculo de costes, con análisis de recursos a emplear y su aplicación racional; la observación del proceso de producción; la planificación; la determinación del resultado; así como su evaluación y control.

Con posterioridad a la derogación del Grupo 9 del PGCP, y ante una situación de carencia de estudios en este ámbito contable, la Intervención General del Estado (IGAE), consciente de la necesidad de ofrecer unas pautas al Sector Público para el cálculo de los costes, impulsó, en el año 1994, la aplicación del Proyecto CANOA (Contabilidad Analítica Normalizada para las Administraciones Públicas) en diversos entes caracterizados por una diversidad de actividades realizadas y servicios prestados. Estas experiencias prácticas dotadas de flexibilidad en el cálculo de los costes, al permitir utilizar modelos acordes a las necesidades de los diferentes entes, han puesto de manifiesto que se requiere elaborar unos principios generales de Contabilidad analítica en las administraciones públicas que permitan disponer de un marco de referencia y aclarar los procedimientos de esta área contable, por lo que también se establece una normalización a estos efectos.

Este Proyecto (1994, p: 159) consiste “en la implantación en el ámbito de la Administración Institucional del Estado de sistemas de Contabilidad analítica que, en unión de otros sistemas de información, faciliten la gestión de las organizaciones encuadradas en este subsector de las administraciones públicas, poniendo de manifiesto el grado de eficiencia con que es llevada a cabo esa gestión y suministrando los «outputs» de información necesarios a los distintos niveles de responsabilidad (gestores directos de la organización, gestores a nivel presupuestario, etc.) para la adopción de las decisiones que estimen oportunas”. Su objetivo básico es la obtención de una información agregada que permita analizar el proceso de formación del coste y de generación de ingresos. Se trata, en suma, de determinar el coste de las actividades, operando las adaptaciones oportunas en el modelo a fin de adecuarse a las necesidades concretas de los distintos entes.



La Contabilidad analítica se fue vinculando al PGCP, sin embargo, sistemáticamente y con posterioridad a las iniciativas señaladas del Grupo 9 y el Proyecto CANOA, se han ido dictando normativas y elaborando documentos, en los que, en un intento de modernizar la administración y mejorar la gestión, introducen la necesidad de la aplicación de modelos de Contabilidad de gestión. Al respecto, y en el contexto de la Administración Local, podemos citar la Ley 57/2003, de 16 de diciembre, de medidas para la modernización del Gobierno Local, la que, en su artículo 133, establece los criterios a los que debe ajustarse la gestión económico-financiera, destacándose la necesidad que se plantea del seguimiento de los costes de los servicios, la asignación de recursos cumpliendo con los principios de eficacia y eficiencia de acuerdo con la definición y el cumplimiento de objetivos en el marco de la estabilidad presupuestaria, y la administración y rentabilización de los excedentes líquidos así como la concertación de operaciones de tesorería que han de efectuarse conforme con las bases de ejecución del presupuesto y el plan financiero aprobado. Se muestra una visión gestora de los recursos económicos y financieros de las Administraciones Locales y una necesidad de separar estas actuaciones de las fiscalizadoras y de control.

En 2004, la IGAE publica un nuevo documento titulado “Principios Generales sobre Contabilidad Analítica de las Administraciones Públicas”, donde se recoge la esencia del Proyecto CANOA, pero profundizando en esta materia, al contemplar un marco conceptual y metodológico que conformará, según se indica en su presentación, “un nuevo cuerpo doctrinal de referencia que puede inspirar futuras normas contables en las Administraciones Públicas”. Pretende ser un instrumento útil de consulta para los profesionales del sector público y particulares que tengan interés en conocer las peculiaridades del cálculo de los costes en el Sector Público, el cual se caracteriza por presentar una gran complejidad en sus estructuras organizativas y funcionales. Considera este documento, que el conocimiento de los costes no debe constituir el objetivo final en la gestión pública, pues es preciso alcanzar el mayor beneficio social posible en el marco de la eficacia y eficiencia, por lo que resalta la importancia de complementar la información de costes con los indicadores de gestión, que se muestran como un elemento esencial en el seguimiento de los objetivos, como medida de control.

No obstante, como señalan Rodríguez y Vadillo (2005), “a pesar de que alguno de estos aspectos se contenían en la Ley Reguladora de las Bases del Régimen Local, no se constata en la realidad que las mismas se hayan guiado por principios puros de gestión, sino más bien, con sujeción clara a las normativas administrativas que en la mayor parte de las ocasiones originan más burocracia y contribuyen a ralentizar los procedimientos administrativos”. En aquel momento, tal como indican los referidos autores, la Administración sigue realizando las anotaciones y asientos contables que muestran la actividad llevada a cabo, atendiendo a los criterios impuestos por la Contabilidad pública (presupuestaria y financiera). No obstante, no parece involucrase en la gestión de los recursos disponibles racionalizando su uso y optimizando su aplicación. Tampoco se visualiza que los entes locales, esencialmente, los de mediano y pequeño tamaño, se hayan preocupado de aplicar instrumentos como la Contabilidad de costes, a fin de conocer los costes de los servicios que proporciona, de los proyectos que ejecutan para verificar su viabilidad, o las diferentes áreas o departamentos en que se organizan, para determinar su adecuado funcionamiento.

En enero de 2003, la Federación Española de Municipios y Provincias, considerando que la Administración Local debía dotarse de herramientas que mejorase la gestión y la eficiencia de los servicios que prestan a los ciudadanos, puso en marcha un proyecto “Guía para la Implantación de un Sistema de Costes en la Administración Local”. Este proyecto pretende favorecer la implantación de una metodología objetiva, a fin de calcular el coste de los servicios municipales, que permitiera, además, la comparabilidad de la gestión municipal entre diferentes

Ayuntamientos. Asimismo, estableció un catálogo de indicadores de gestión. La aplicación del contenido de este proyecto y los resultados obtenidos contribuirían, de forma significativa, como elemento negociador en materia de financiación de los servicios compartidos con otras instituciones, pero gestionados y prestados por los propios ayuntamientos.

Durante dicho momento, se siguen sucediendo aprobaciones y/o actualizaciones del Plan General de Contabilidad (Administración General del Estado y administraciones locales) y las correspondientes Instrucciones de Contabilidad Pública, sin que se añadiera algo novedoso en materia de determinación de costes hasta 2007, en que la IGAE elabora un documento denominado “Los Indicadores de Gestión en el ámbito del Sector Público”, con el objetivo, tal como se indica en su presentación, “de servir de referencia metodológica en el procedimiento a seguir en el diseño e implantación de los indicadores de gestión, así como orientar sobre la utilidad de la información que proporcionan estos indicadores en el marco de la gestión pública”. A lo anterior, añade que permitirá, a partir de unos objetivos estratégicos y operativos, identificados adecuadamente, establecer correctamente las necesidades de información de las entidades públicas, localizar la información y elaborar un conjunto de indicadores a incluir en el cuadro de mando que servirá de apoyo para la gestión y evaluación de la actuación pública.

Tras muchos años, la Administración Pública, a pesar de los esfuerzos, sigue sin aplicar de forma generalizada modelos de costes adecuados para la determinación de los costes de los bienes y servicios que en ella se generan. No obstante, en épocas más recientes se ha puesto más en valor la necesidad de llevar a cabo la gestión pública con criterios de racionalidad y eficiencia económica y, en este sentido, se muestra necesario retomar y mejorar la planificación contable en materia de costes. En tal sentido, señalar que el Plan General de Contabilidad Pública de 2010, (Orden EHA/1037/2010, parte tercera, apartado 10, punto 25 establece la obligatoriedad de incluir en la Memoria que ha de contener las Cuentas Anuales, información sobre el coste de las actividades a través de 4 cuadros resumen: primero, general de costes de la Entidad; segundo, de costes de los factores aplicado por cada actividad; tercero, conteniendo el coste de todas y cada una de las actividades teniendo en cuenta en estos dos últimos supuestos las actividades que implican la obtención de tasas y precios públicos; y, cuarto, relacionando los costes y los ingresos de las actividades con ingresos finalistas. Además en el punto 26 del referido apartado 10 se recogen “los indicadores de gestión como instrumentos de medición elegidos como variables relevantes que pretenden informar sobre aspectos globales o concretos de la organización, atendiendo, especialmente, a la evaluación de la eficacia, eficiencia y economía en la prestación de, al menos, los servicios y actividades financiados con tasas o precios públicos”.

Se trata de un plan contable marco para todas las administraciones públicas y de aplicación obligatoria para las entidades integrantes del Sector Público administrativo estatal y, por ende, a Puertos del Estado, como Entidad de Derecho Público dependiente del Ministerio de Fomento, así como también a la administración local, con las sucesivas actualizaciones de las normas contables e instrucciones de contabilidad que rigen para ésta. Respecto a Puertos del Estado existen antecedentes de propuestas de Contabilidad de costes y cuadro de mando integral por parte de la Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas (AECA) en el año 2006.

En 2011 se publica el “Manual de Procedimiento para la implantación del sistema de costes de los servicios locales (MAPISCAL)” elaborado por un grupo de trabajo, creado por acuerdo de 20 de mayo de 2009, de la Comisión de Seguimiento del Proyecto sobre la implantación de un Sistema Integrado de Costes e Indicadores de Gestión en la Administración Local (SICIGAL). Los objetivos perseguidos por el mismo se plantean por similitud a los

específicos definidos en los Principios Generales de Contabilidad Analítica para Administraciones Públicas (IGAE, 2004).

Carrasco, Buendía y Navarro (2011) interpretan que la Guía de implantación, publicada en 2006 por la Federación Española de Municipios y Provincias (FEMP), supuso un gran paso para abordar la tarea de la determinación del coste de los servicios públicos, las distintas interpretaciones posteriores surgidas en relación a algunos conceptos y definiciones de distintas magnitudes y la diferente utilización de las formas de captación y medición, e incluso determinadas distorsiones generadas en el proceso de cálculo, justifican su trabajo, en aras a la imprescindible homogeneización y la búsqueda de la mejora continua, así como porque se incorpora la experiencia, sobre el cálculo de costes e indicadores de gestión de un conjunto de prestaciones de servicios municipales, que se han venido acumulando en los últimos años, fruto del trabajo común por parte de una serie de profesionales de la gestión municipal y de varios equipos de profesores universitarios especialistas en la materia, en el marco de la Federación Española de Municipios y Provincias.

Tras la aprobación del PGC del Sector Público en 2010, la Resolución de 28 de julio de 2011, de la Intervención General de la Administración del Estado, viene a dar cumplimiento a lo establecido en el mismo, al regular los criterios para la elaboración de la información sobre los costes de actividades e indicadores de gestión a incluir en la memoria de las cuentas anuales, como elementos medidores de la eficacia y eficiencia. Se enmarca, tal y como indica en su introducción, en un contexto en el que “la gestión de los recursos públicos debe estar presidida por una actuación rigurosa y, sobre todo, eficiente, agudizan la necesidad de contar con herramientas cada vez más eficaces para facilitar esa gestión, a la vez que se debe posibilitar el conocimiento de la misma a los diversos agentes sociales”. Destaca la importancia de la Contabilidad analítica como herramienta idónea para segmentar organizaciones complicadas como las encuadradas en el ámbito de las administraciones públicas y facilitar un conocimiento que repercute especialmente en una gestión más eficiente.

Por su parte, en la nueva Ley 27/2013, de 27 de diciembre, de Racionalización y Sostenibilidad de la Administración Local, en el artículo 116, y como medida de transparencia, se establece la obligación de determinar el coste efectivo de los servicios que prestan las entidades locales, atendiendo a criterios comunes, a definir por el Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas, al que previamente debe ser remitida esta información. Aunque se haya relajado la pretensión inicial de determinación de un coste estándar, es importante el avance que se ha operado al exigir el cálculo del coste de los servicios. El objetivo es mejorar la información disponible, eliminar asimetrías para ayudar a la toma de decisiones que afectan a los ciudadanos y a la Administración, y contribuir de forma permanente al aumento de la eficiencia. Se pretende además dar publicidad a la información agregada de los costes efectivos de todos los municipios, lo cual hasta cierto punto, se constituye como un mecanismo de control, pues los municipios que se desvíen mucho de lo que pudiera ser su coste razonable tendrán que replantearse su gestión.

Al siguiente año de la aprobación de la citada Ley, y a raíz de lo previsto en ella, se dicta la Orden HAP/2075/2014, de 6 de noviembre, por la que se establecen los criterios de cálculo del coste efectivo de los servicios prestados por las entidades locales. Su contenido desarrolla: 1) los principios y directrices para el cálculo del coste efectivo; 2) los criterios del cálculo del coste efectivo; y 3) el suministro de información y publicidad. Para la determinación del coste hay que atender a la diferencia entre servicios de prestación obligatoria, los delegados y aquellos otros que no son propios ni delegados. Añadir como característica que da diferente tratamiento a los entes públicos en virtud de que se encuentren sujetos al régimen presupuestario, o los gastos de explotación reflejados en la cuenta de Pérdidas y Ganancias en

los supuestos de que el servicio se preste por una entidad sujeta al Plan General de Contabilidad, En la Orden se indica que el coste efectivo de los servicios se calcula por la agregación de los costes directos e indirectos, atendiendo en este último caso a los criterios de imputación para su reparto a los servicios.

#### **4. CONCLUSIONES**

En el presente trabajo, hemos realizado un desarrollo evolutivo de la aplicación de la Contabilidad de costes y/o gestión a las administraciones públicas, a partir de los avances producidos en el ámbito privado, tal y como se deduce de la revisión bibliográfica llevada a cabo, cuyos orígenes se sitúan a finales del siglo XIX. Del análisis efectuado para el Sector Público, se concluye que son muchos los intentos acometidos para normalizar los modelos de costes a aplicar, de tal manera que permitieran la comparabilidad de los costes de los servicios procurados por distintas instituciones. Sin embargo, solo a partir de la aprobación del Plan General de Contabilidad Pública de 2010, de aplicación a todo el Sector Público, y de la modificación de la Ley de Bases de Régimen Local en 2013, es cuando se ha establecido la obligación de calcular los costes de los servicios públicos y los indicadores de gestión, como medidores de la eficiencia y la eficacia en su prestación.

#### **5. BIBLIOGRAFÍA**

CONSTITUCIÓN ESPAÑOLA DE 1978.

DECRETO 530/1973, de 22 de febrero, por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad.

FEDERACIÓN ESPAÑOLA DE MUNICIPIOS Y PROVINCIAS. *Guía para la Implantación de un Sistema de Costes en la Administración Local*. Madrid, 2003.

INTERVENCIÓN GENERAL DE LA ADMINISTRACIÓN DEL ESTADO (IGAE). *Contabilidad Analítica de las Administraciones Públicas*. El Proyecto CANOA. Madrid, 1994.

INTERVENCIÓN GENERAL DE LA ADMINISTRACIÓN DEL ESTADO (IGAE). *Principios Generales sobre Contabilidad Analítica de las Administraciones Públicas*. Madrid, 2004.

INTERVENCIÓN GENERAL DE LA ADMINISTRACIÓN DEL ESTADO (IGAE). *Los Indicadores de Gestión en el ámbito del Sector Público*. Madrid, 2007.

LEY 7/1985, de 2 de abril, Reguladora de las Bases del Régimen Local.

LEY 39/1988, de 28 de diciembre, Reguladora de las Haciendas Locales.

LEY 47/2003, de 26 de noviembre, General Presupuestaria.

LEY 57/2003, de 16 de diciembre, de medidas para la modernización del Gobierno Local.

LEY 27/2013, de 27 de diciembre, de Racionalización y Sostenibilidad de la Administración Local.

ORDEN EH, de 14 de octubre de 1981, por la que se aprueba, con carácter provisional, el Plan General de Contabilidad Pública.

ORDEN EH, de 20 de septiembre de 1983, por la que se aprueba el texto que desarrolla el grupo 9 del Plan General de Contabilidad Pública relativos a la Contabilidad Analítica.

ORDEN EH, de 6 de mayo de 1994, por la que se aprueba el Plan General de Contabilidad Pública.

ORDEN EHA/1037/2010, de 13 de abril, por la que se aprueba el Plan General de Contabilidad Pública.

ORDEN HAP/2075/2014, de 6 de noviembre, por la que se establecen los criterios de cálculo del coste efectivo de los servicios prestados por las entidades locales.

REAL DECRETO LEGISLATIVO 781/1986, de 18 de abril, por el que se aprueba el Texto Refundido de las disposiciones legales vigentes en materia de Régimen Local.

RESOLUCIÓN de 28 de julio de 2011, de la Intervención General de la Administración del Estado, por la que se regulan los criterios para la elaboración de la información sobre los costes de actividades e indicadores de gestión a incluir en la memoria de las cuentas anuales del Plan General de Contabilidad Pública. BOE núm. 188, de 6 de agosto de 2011.

AIYATHURAI, Gerald; COOPER, W.W., y SINHA, K. K. "Note On Activity Accounting". *Accounting Horizons*; Diciembre 1991.

ASOCIACIÓN ESPAÑOLA DE CONTABILIDAD Y ADMINISTRACIÓN DE EMPRESAS (AECA). *La Contabilidad de gestión en el Sistema Portuario Español*. Documento núm 31; Madrid, 2006.

BLANCO DOPICO, María Isabel. *Contabilidad de costes. Análisis y control*. Ediciones Pirámide, S.A.; Madrid, 1994.

BRIMSON, James A. *Activity Accounting. An Activity-Based Costing Approach*. Ed. The Wiley/National Association of Accountants professional book series; United States of America, 1991.

BROMWICH, Michael y BHIMANI, Alnoor. "Management Accounting: Evolution Not Revolution". *Management Accounting-London*; Octubre, 1989.

CARRASCO DÍAZ, Daniel, BUENDÍA CARRILLO, Dionisio y NAVARRO GALERA, Andrés. *Manual de Procedimiento para la implantación del sistema de costes en la Administración Local (MAPISCAL)*. Federación Española de Municipios y Provincias (FEMP), 2011.

CORCUERA TORRES, Amable. "Aspectos financieros de la reforma local". *Revista de Estudios de la Administración Local y Autonómica: Nueva Época (Real)*, núm. Extraordinario, 2015.

GARCÍA GARCÍA, Moisés. *Economía de la producción y contabilidad de costes*. Ed. Instituto de Planificación Contable; Madrid, 1984.

GUTIÉRREZ, Fernando, LARRINAGA, Carlos y NÚÑEZ, Miriam. "Pre-industrial revolution evidence of cost and management accounting in Spain", *Accounting Historians Journal*. 32 – 1, 2005.

GUTIÉRREZ HIDALGO, F. "Evolución histórica de la contabilidad de costes y gestión (1885-2005)", *De Computis*, 2, Junio, 2005.

HUFFMAN, E. Drew. "Introspective Profiteering or Wringing Profits from a Stone". *Cost & Management*; Marzo-Abril, 1981.

JOHNSON, H. Thomas. "It's Time to Stop Overselling Activity-Based Concepts". *Management Accounting*; Septiembre, 1992.

JOHNSON, H. Thomas. "Activity-Based Information: A Blueprint for World-Class Management Accounting". COOPER, Robin y KAPLAN, Robert S. *The Design of Cost Management Systems*. Ed. Prentice-Hall International; United States of America, 1991.

JOHNSON, H. Thomas y KAPLAN, Robert S. *La Contabilidad de Costes. Auge y caída de la contabilidad de gestión*. Ed. Plaza & Janés Editores, S.A.; España, 1988.

MONTGOMERY, Leland. "The Foreman's Friend". *Financial World*; Agosto, 1992.

MONTESINOS JULVE, Vicente. "Formación histórica. Corrientes doctrinales y programas de investigación de la contabilidad". *Técnica Contable*, 1978.

PORTER, Michael E. *Ventaja Competitiva. Creación y Sostenimiento de un Desempeño Superior*. Ed. Cecs. Primera edición en español de la primera traducción en inglés; México, 1987.

REQUENA RODRÍGUEZ, José María y VERA RÍOS, Simón. *Contabilidad interna: (contabilidad de costes y de gestión): cálculo, análisis y control de costes y resultados para la toma de decisiones*. Ariel, Barcelona : (2008) - (3ª ed., act.).

ROBLEDA CABEZAS, Helio, "Experiencias en la implantación de sistemas de costes e indicadores para mejorar la eficiencia de la gestión de los servicios públicos locales". *IX Jornadas de Economía Pública: Gestión y financiación de los servicios públicos locales*; Universidad de Zaragoza, 3 y 4 de noviembre de 2011.

RODRÍGUEZ DÍAZ, Rosa y VADILLO MACHOTA, Jesús. "La modernización de las Administraciones Locales. Especial referencia a la organización económico-financiera, su orientación hacia una gestión eficaz y eficiente con apoyo en la información contable". *Revista Jurídica Española La Ley*, 2005, núm. 3.

SÁEZ TORRECILLA, Ángel; FERNÁNDEZ FERNÁNDEZ, Antonio y GUTIÉRREZ DIEZ, Gerardo. *Contabilidad de costes y contabilidad de gestión*. Ed. McGraw-Hill; Madrid, 1993; Vol 1.

SCHNEIDER, Erich. *Contabilidad Industrial*. Ed. Aguilar. Segunda edición en español; Madrid, 1959.

SPICER, Barry H. "The resurgence of Cost and Management Accounting: A Review of Some Recent Developments in Practice, Theories and Case Research Methods". *Management Accounting Research*; Marzo, 1992.

VLAEMMINCK, Joseph H. *Historia y Doctrinas de la Contabilidad*. Ed. EJES; Madrid, 1961.