

I. Disposiciones generales

MINISTERIO DE ECONOMIA Y HACIENDA

28548 *ORDEN de 20 de septiembre de 1983 por la que se aprueba el texto que desarrolla el grupo 9 del Plan General de Contabilidad Pública relativo a la Contabilidad Analítica.*

Excelentísimos e ilustrísimos señores:

La Orden de este Ministerio de 14 de octubre de 1981 por la que se aprobó el Plan General de Contabilidad Pública dejó sin desarrollar el grupo 9 relativo a la Contabilidad Analítica.

La Intervención General de la Administración del Estado, en virtud de las facultades que le atribuye el artículo 125 de la vigente Ley General Presupuestaria de 4 de enero de 1977 ha elaborado y sometido a la aprobación de este Ministerio el proyecto de texto de desarrollo del mencionado grupo, con lo que se completa el Plan General de Contabilidad Pública.

Dada la heterogeneidad de los entes que integran el Sector Público, que al lado de los entes de naturaleza puramente administrativa coexisten otros de naturaleza comercial, industrial o financiero, se planteó las alternativas de desarrollar un modelo de la contabilidad analítica común para todos ellos o sólo para los entes de naturaleza administrativa. Se optó por esta segunda alternativa, por lo que el modelo que ahora se aprueba está dirigido fundamentalmente al Subsector Estado y a los Organismos de naturaleza administrativa. Se sigue con ello la línea de actuación marcada por la citada Orden de 14 de octubre de 1981 de aplicar el plan en una primera fase a los citados entes administrativos para posteriormente extenderlo a los de naturaleza comercial, industrial y financiera, previas las adaptaciones sectoriales oportunas.

Por todo ello,

Este Ministerio se ha servido disponer:

Primero.—Se aprueba el texto que figura a continuación de esta Orden como desarrollo del grupo 9 Contabilidad Analítica del Plan General de Contabilidad Pública, aprobado por la Orden ministerial de 14 de octubre de 1981.

Segundo.—La aplicación de la Contabilidad Analítica en el Subsector Estado y sus Organismos Autónomos administrativos, se irá realizando conforme se vaya implantando descentralizadamente el Plan General de Contabilidad Pública, de acuerdo con las instrucciones que a tal efecto dicte la Intervención General de la Administración del Estado.

Lo que comunico a VV. EE. y VV. II. para su conocimiento y efectos.

Madrid, 20 de septiembre de 1983.

BOYER SALVADOR

Excmos. e Ilmos. Sres. ...

1. INTRODUCCION

El Plan General de Contabilidad Pública aprobado por Orden de 14 de octubre de 1981, a la hora de establecer su cuadro de cuentas ha incluido un grupo 9 correspondiente a la Contabilidad Analítica de Explotación, sin proceder al desarrollo de las cuentas que lo han de componer.

Evidentemente, se ha seguido el ejemplo de los redactores del Plan General de Contabilidad para la Empresa española, aprobado por Decreto 530/1973, optando por prever inicialmente la integración para proceder en un segundo estadio a su desarrollo. Cabe recordar que por lo que se refiere a dicho Plan General el grupo 9 referente a la Contabilidad Interna o Analítica no se aprobó hasta el 1 de agosto de 1978, cinco años después de la aprobación del resto del Plan.

La Intervención General de la Administración del Estado, haciéndose eco del sentir generalizado de los medios interesados, ha hecho un esfuerzo en orden a que el plazo para la

realización de dicho trabajo no sea tan considerable aprovechando, para ello, la experiencia ofrecida por el desarrollo del grupo 9 del Plan General de Contabilidad.

1.1 Ambito de aplicación.

Uno de los problemas previos planteados lo constituye la determinación del ámbito de aplicación. En el apartado 1.3 de su introducción, el Plan General de Contabilidad Pública, ya se refería al hecho de que, según el contenido de la Ley General Presupuestaria, era aplicable a la totalidad del Sector público, a excepción de las sociedades estatales, si bien en una primera fase se aplicaría a la Contabilidad del Estado y de sus Organismos autónomos administrativos. Al mismo tiempo, se anunciaba que, con posterioridad, se llevarían a cabo las adaptaciones oportunas para su aplicación a los restantes entes públicos.

Tal delimitación del ámbito de aplicación era necesaria en el caso del desarrollo de las cuentas representativas de la Contabilidad de carácter externo, por la diversidad de tales entes que, en el campo de su actividad económica, se traducía en una variedad de estructuras económicas, difícilmente encuadrables en su único marco de cuentas.

Si tal problema se planteaba en el ámbito de la Contabilidad externa, a la hora de afrontar el tratamiento de la Contabilidad Analítica, se convertía en cuestión de mayor trascendencia.

Las considerables diferencias existentes dentro de la tipología de los entes públicos, tiene una influencia considerable en el intento de establecer un modelo contable, que trate de representar el proceso interno de circulación de valores.

Por ello, era preciso, incluso por razones de más peso, adoptar una posición respecto al ámbito de aplicación. Razones evidentes de coherencia movían a seguir la línea ya marcada, refiriendo los trabajos a realizar a los entes de carácter administrativo.

Esta solución, por otra parte, presentaba la ventaja de que, dada la lejanía entre las características de dichos entes y las empresas de carácter industrial a las que normalmente se refieren los modelos de Contabilidad Analítica, se planteaba como primer problema el que originaba mayores dificultades, con lo que se facilitaban las labores futuras de adaptación, para cubrir otros entes, de rasgos más similares, a los de las unidades empresariales privadas.

La elección del Estado y los Organismos autónomos de carácter administrativo suponía la opción por los entes de ámbito estatal que, en terminología generalmente aceptada de Contabilidad Nacional, se integran en el Sector de las Administraciones Públicas.

Tal hecho implica que las soluciones adoptadas pueden ser aplicables, sin excesivos ajustes, a los restantes entes integrables en dicho Sector.

Dos son las características de los mismos que interesa destacar, por su importancia de cara al diseño de un modelo contable de representación de su actividad interna:

a) La producción de servicios públicos constituye su actividad principal.

b) El carácter indivisible de tales servicios determina que su financiación se realice, de forma fundamental, a través de prestaciones de carácter obligatorio.

a) La naturaleza económica de servicios que posee la actividad principal de estos entes, constituye un elemento esencial a la hora de establecer el referido modelo.

El carácter inmaterial de los «outputs» de la actividad tiene consecuencias evidentes traducidas en la dificultad de identificación de los mismos, su no inventariabilidad así como la intensidad de la incorporación del factor trabajo, con una, relativamente escasa, incorporación de materiales.

En el ámbito contable quizás la nota esencial, como los autores han destacado, se encuentre en la dificultad del tratamiento de portadores de coste y en la importancia básica que tiene la adaptación de la capacidad a su utilización en orden a la determinación de los costes.

b) El carácter indivisible de los servicios públicos determina la no posibilidad de venta en el mercado y origina la necesidad de financiación de tales actividades por otras vías.

Desde una perspectiva de Contabilidad interna, tal hecho plantea indudables problemas a la hora de determinar una valoración de los «outputs» que, puesta en relación con su coste, origine una determinación de márgenes y resultados.

Estas características, en cuanto representan constricciones fundamentales a la hora del establecimiento del modelo contable buscado, es preciso sean puestas de manifiesto en este primer estadio introductorio.

Una segunda cuestión, digna de consideración en esta etapa, viene constituida por la decisión respecto a un nivel al que debe producirse la aplicación de la Contabilidad Analítica, dentro de la estructura orgánica de los entes.

El tema es de especial relevancia por lo que se refiere a la Contabilidad del Estado, en virtud de su considerable dimensión y de las características de su Contabilidad externa, y puede plantearse dentro de la disyuntiva entre centralización o descentralización en la llevanza de su Contabilidad interna.

Con carácter general, no se ha querido adoptar una postura cerrada respecto a ninguna de ambas alternativas, optándose por un esquema de cuentas que posibilite la elección en el momento de implantación.

En coherencia con el propósito se han previsto mecanismos que permitan un tratamiento descentralizado que, por otra parte, parece más propio de una Contabilidad Analítica de Explotación.

1.2 La Contabilidad Analítica de los entes administrativos estables, en relación con su Contabilidad externa.

Las relaciones entre Contabilidad interna y Contabilidad general, en el marco de los estudios sobre Contabilidad de Costes y planificación contable, han ocupado la atención de los autores, constituyendo, en la actualidad, un cuerpo de doctrina plenamente asentado y establecido.

Por ello, parece ocioso, en un trabajo como el presente, reproducir las consideraciones que las diversas posiciones doctrinales han mantenido. Constituye, por el contrario, el objeto del presente apartado la consideración al problema específico planteado a la hora del desarrollo del grupo 9 del Plan General de Contabilidad Pública, en función a las características propias de los entes a que se dirige, que han sido indicadas en el apartado anterior, y a las que derivan de sus prácticas contables, que serán objeto de especial consideración ahora.

Únicamente queda señalar, por la naturaleza de limitación que implicaba, cómo la posición adoptada a la hora de desarrollar los restantes grupos del Plan de Contabilidad Pública, determinaba ya la forma de establecer la relación entre los dos ámbitos de la misma.

Así, el seguimiento del modelo ofrecido por el Plan General de Contabilidad para la Empresa española, implicaba la aceptación del esquema de relación conocido por la doctrina como dualista moderado. En virtud del mismo, se establece la autonomía de la Contabilidad Analítica, pero con unos mecanismos de coordinación entre ella y la Contabilidad General, mecanismos de coordinación que pueden ser variables según la solución concreta que se adopte.

Dentro del margen de maniobra que dicha actuación permitía, en el momento de afrontar el desarrollo del grupo 9, se ha optado por seguir la opción ofrecida por los redactores de dicho grupo 9 del Plan español. Más adelante se insistirá en el tema, pero era conveniente hacer ahora mención a tal hecho.

En cualquier caso conviene dejar constancia de que la solución no podría venir por otras vías, como las representadas por los diversos sistemas monistas o dualistas radicales, que estaban cerradas por la elección previa.

Una vez hechas estas consideraciones, es preciso aludir a las características de la Contabilidad de los entes a quienes el modelo va dirigido.

Sin duda tal caracterización tiene que comenzar por destacar el carácter de Contabilidad de ejecución presupuestaria, orientada a garantizar los fines de control clásico de la regularidad de la actuación financiera.

Esta vinculación de la Contabilidad Pública con la concepción presupuestaria clásica es un elemento que no puede ser olvidado a la hora de su análisis.

El Plan General de Contabilidad Pública en el apartado 1.1 de su introducción destaca cómo la Ley General Presupuestaria ha supuesto un avance fundamental en la concepción de la misma.

Ya, la utilización de las técnicas de planificación contable, representa una manifestación de ese hecho fundamental, del que constituye argumento de mayor abundamiento, la integración dentro del Plan de un grupo de Contabilidad Analítica.

Pero, aun cuando se inicien los pasos hacia nuevas concepciones de la Contabilidad Pública, es todavía esencial su carácter de registro de la ejecución del presupuesto.

En función a tal característica, el Presupuesto de Gastos se configura como la expresión numérica del límite máximo de reconocimiento de obligaciones por parte de los diversos órganos que integran la Administración del Estado.

En virtud de ello, el Presupuesto y, en consecuencia, la Contabilidad de su ejecución, se presentan en virtud de la capacidad de ordenación del gasto y no de su realización efectiva.

Expresado en otros términos, los créditos presupuestarios se asignan a los órganos competentes para ordenar gastos con cargo a ellos, con independencia de aquellos que, efectivamente, utilizan ese gasto como medio para la realización de su actividad.

Esta separación entre Centro que ordena el gasto y Centro donde efectivamente se produce la aplicación del mismo, cons-

tituye una de las características esenciales de la Contabilidad Pública en su ámbito externo.

En segundo lugar, otra de las notas fundamentales de la Contabilidad Pública reside en la naturaleza de Contabilidad de Ejecución de un Presupuesto de carácter financiero, que con periodicidad anual se pone a disposición de los órganos de la Administración para el desempeño de sus funciones. Ello implica que en el planteamiento tradicional de Contabilidad Pública no se tengan en cuenta los consumos que no representan una utilización de medios financieros en el ejercicio.

Ya la introducción del Plan General de Contabilidad Pública, en sus aspectos de registro de flujos, habrá de suponer correcciones a dicha filosofía, aún en términos puramente de Contabilidad externa. Pero, sin duda es en el ámbito de la Contabilidad Analítica donde debe introducirse plenamente el concepto de consumo total, imputable al ejercicio de los diversos factores productivos utilizados por los entes administrativos.

Esta idea de consumo total de factores, en cuanto supera el mero uso de medios financieros, constituye el elemento fundamental de separación de los planteamientos tradicionales de Contabilidad Pública.

Traducido al terreno de la práctica, la delimitación entre Contabilidad Analítica y Contabilidad General, se determina en el momento en que se ha de decidir respecto a qué conceptos de los considerados como gastos en ésta son tratados como costes en aquélla. A ello, por tanto, será preciso referirse en estas notas introductorias, en cuanto delimitan el concepto utilizado para la definición del proceso contable por el que se ha optado.

Un análisis del tratamiento contable de los gastos en los Organismos autónomos administrativos exige considerar, por un lado, el planteamiento tradicional de Contabilidad presupuestaria y, por otro, el que ofrece modernamente el Plan General de Contabilidad Pública.

El primero estaría representado por las estructuras de clasificación económica del Presupuesto de Gastos y el segundo por el desarrollo de las cuentas del grupo 6 «Compras y gastos por naturaleza» del citado plan.

No parece coherente con el objetivo del presente trabajo el efectuar dicho análisis en profundidad y detalle, por lo que tal labor se reducirá a la consideración de las transferencias e inversiones en cuanto son importantes desde la perspectiva buscada.

a) Transferencias.

Como es bien conocido, en la técnica presupuestaria se configuran las transferencias como aquellos gastos realizados sin contrapartida, distinguiéndose, desde una perspectiva económica, entre las que tienen un carácter corriente y las de capital.

El problema que interesa tratar se centra en su consideración o no como coste, ya que su naturaleza de gasto está plenamente reconocida, dando lugar a su adecuado tratamiento por la Contabilidad General.

En orden a tomar una decisión sobre tal tema es preciso analizar, dentro del conjunto de las partidas que componen las transferencias, los diversos conceptos económicos que en ellas se integran.

Así cabe hablar, en primer lugar, de las que podríamos denominar transferencias consolidables a nivel del conjunto del Sector Público. En este caso, se trata de flujos entre los diversos agentes del Sector, configurándose el Estado, fundamentalmente, como financiador de los restantes. Son éstos los que dan un destino final a los fondos recibidos y, por ello, estas transferencias desaparecerían a un nivel consolidado. No parece lógico considerar como costes tales partidas, por cuanto serán tratadas como tales por los inversores finales, constituyendo, desde la perspectiva del Estado, meros movimientos financieros.

Tendrían, por tanto, tratamiento de gastos pero no de costes.

Un segundo grupo estaría constituido por partidas representativas del cumplimiento, por parte de los entes públicos, de la función de redistribución de rentas que en toda sociedad moderna desempeña el Estado. El mecanismo teórico es lo suficientemente claro, ha sido prolijamente estudiado y escapa a los objetivos del presente trabajo, como para exigir, ahora, una mayor profundización.

En cualquier caso, lo que sí interesa es destacar el carácter puramente financiero de dicha operación lo que la sitúa como ajena al concepto de la Contabilidad Analítica.

Finalmente, y con un volumen cuantitativo poco importante en el conjunto, se podrían encontrar determinadas transferencias, que representan una sustitución de costes directos del Estado, en la prestación de los servicios públicos. Se trataría de aquellos casos en que cabría hablar de una dotación a los particulares para que realicen el servicio público en lugar de ser éste realizado directamente por los entes públicos.

Quizás este pequeño volumen de partidas fuera necesario considerarlo como auténtico coste y por tanto fuera necesario su tratamiento en el ámbito de la Contabilidad Analítica de Explotación.

Pese a ello, se ha optado por no considerar como costes la totalidad de las transferencias en función a varias razones:

Puede ser la primera y fundamental, la escasa importancia de las partidas que podrían integrarse respecto al volumen total, así como lo disperso de su localización, que habría planteado problemas prácticos a la hora de aplicación del modelo.

Junto a ella se puede aducir la exigencia de evitar planteamientos excesivamente ambiciosos en el momento de iniciar el primer intento de aplicación global de un modelo de Contabilidad Analítica, en tanto en cuanto dicha postura pudiera dificultar la efectiva realización de tal propósito.

El avance a lo largo del camino que con este trabajo se inicia, quizás haga necesario reconsiderar, desde la perspectiva de la experiencia alcanzada, los planteamientos de partida.

b) Inversiones.

Por lo que se refiere a las inversiones directas, resulta conveniente destacar cómo la tradicional clasificación económica de los Presupuestos de gastos tiene un carácter biunívoco, por cuanto utiliza categorías económicas y de naturaleza a la hora de distribuir los diversos conceptos de gasto. Los problemas que ello plantea, desde una perspectiva contable, habrán de ser resueltos en el ámbito de la aplicación del Plan General de Contabilidad Pública en su vertiente de Contabilidad externa, al efectuar el tratamiento de las cuentas del grupo 6 «Compras y gastos por naturaleza».

Desde la perspectiva de Contabilidad Analítica, el problema ha de centrarse en el tratamiento o no, en su ámbito, de las inversiones, especialmente desde la perspectiva del Estado.

Al haberse incluido dentro del grupo 2 «Inmovilizado», del Plan General de Contabilidad Pública, tanto aquellos bienes que se consideran de dominio público como los que no reúnen tal carácter, se abre la posibilidad de tratamiento en la Contabilidad Analítica de la totalidad de inversiones, en un esquema similar al utilizado por el Plan General de Contabilidad para la Empresa Española para los «Trabajos realizados por la propia Empresa para su inmovilizado».

Ahora bien, se entendió que el espíritu al que respondía dicho tratamiento no era otro que la necesidad por parte de la Empresa de utilizar dicho mecanismo en orden al conocimiento del coste de tales trabajos.

En el caso del Estado, al tratarse en la mayoría de los casos, bien de adquisiciones o bien de obras en régimen de contrata, el conocimiento de la componente fundamental del coste, estaba asegurado. Es cierto que existen otros componentes, como redacción de proyectos, dirección de obras, etc., que no están plenamente determinados, ahora bien, lo escaso de la cuantía de los mismos en relación al total importe no hacía necesario recurrir a tal tratamiento. Cabe, sin embargo, señalar que el sistema establecido sí puede permitir obtener tales costes, pero sin que se produzca, a través de un mecanismo como el reseñado, la acumulación de ambos.

Pese a todo ello, se estimó necesario prever una partida de trabajos realizados para el propio inmovilizado, en orden a tratar, a través de ella, únicamente aquellas operaciones inversoras realizadas en régimen de administración, en cuyo caso, sí parece preciso utilizar el esquema, en orden a la obtención de datos de coste.

Las decisiones adoptadas en el ámbito de transferencias e inversiones determinan una configuración de Contabilidad Analítica, que se centra fundamentalmente en el coste de funcionamiento de los entes.

Desde esta perspectiva, la formulación adoptada se inclina más por los aspectos de control de la gestión, si bien permite un acercamiento a la determinación exacta del coste de los servicios que, como es lógico, no coincidirá con los desembolsos efectuados.

1.3 La Contabilidad Analítica de Explotación y el Presupuesto por Programas.

Dentro del proceso de modernización de nuestra institución presupuestaria es nota destacable, en los últimos tiempos, la decidida apuesta por la utilización de las técnicas del «Planning Programming Budgeting System», conocido en nuestra legislación y doctrina como Presupuesto de Programas.

Diversas disposiciones legales han ido progresivamente introduciendo su implantación, y habida cuenta de las relaciones que siempre se ha acordado entre dicha técnica y la Contabilidad Analítica, es preciso en este momento realizar algunas consideraciones acerca de las mismas.

Ya, a la hora de hablar de las características de la actividad de los entes administrativos, se ha hecho alusión al problema que plantea la identificación correcta de sus «outputs».

En esta línea son de gran utilidad los trabajos realizados en ejercicio de la citada técnica presupuestaria por cuanto de común pueda existir entre tal tarea y la labor de definición de los programas.

En líneas muy generales, puede afirmarse que dicha técnica pretende la asignación de recursos en función a la opción entre los diversos sistemas posibles de «outputs» de la actividad pública.

En orden a tal fin, son imprescindibles los datos de coste real de las diversas opciones, y por ello es fundamental a la hora de realizar los trabajos, en orden a la programación, contar con datos de Contabilidad Analítica.

Es, por tanto, en este terreno del suministro de información básica donde las relaciones entre Contabilidad Analítica y Técnica presupuestaria de programas son de mayor importancia. A través de los datos obtenidos por la primera se podrán poner en funcionamiento los mecanismos de valoración de las diversas opciones que permiten implementar la segunda.

Con plena consciencia de tal hecho y en orden a facilitar el suministro de información a la hora del diseño del modelo contable se ha escogido la categoría de programas como elemento final de tratamiento de costes.

Ahora bien, lo que no se ha pretendido es identificar Contabilidad Analítica de Explotación y seguimiento del presupuesto de programas, y no se ha hecho por entender que, pese a que puedan existir conexiones o elementos comunes entre ambas operaciones, existen elementos fundamentales que las diferencian.

Así, evidentemente, cualquier seguimiento del presupuesto por programas exige un tratamiento de la información, en los mismos términos y con los mismos criterios, con los que el Presupuesto fue redactado.

La técnica presupuestaria de programas, en cuanto mecanismo de selección entre diversas opciones, atiende al coste de las mismas, pero su resultado final se convierte en una asignación de recursos financieros a los entes encargados de la realización de los programas. En dichos términos financieros son redactados los Presupuestos resultantes y habrán de venir cifrados los estados de seguimiento de los mismos.

La Contabilidad Analítica, por definición, debe responder a otros criterios, y por ello su conexión ha de entenderse en la fase de elaboración del Presupuesto y no en la de ejecución.

Por tanto, y en orden a un adecuado seguimiento de la ejecución del presupuesto realizado a través de la técnica citada, será preciso el montaje de los adecuados mecanismos, tengan o no estructura contable, que respondan a las características de su redacción y a las necesidades de toda operación de seguimiento presupuestario.

1.4 Objeto.

La Contabilidad Analítica de Explotación tiene por objeto la obtención de información respecto al coste efectivo de producción de los servicios públicos.

En tal sentido, su introducción pretende mejorar las herramientas de gestión disponibles en el ámbito de la actuación administrativa, sirviendo al fin que la Ley General Presupuestaria impone a la Contabilidad Pública en el apartado f) de su artículo 124 de «rendir la información económica necesaria para la toma de decisiones, tanto en el orden político como en el de gestión».

Esta consideración de la Contabilidad Analítica como útil a disposición de los responsables de la gestión, impone unas exigencias de colaboración muy estrechas entre órganos gestores y contables, con flujos de comunicación constantes en ambas direcciones.

Así, no cabrá una efectiva y correcta aplicación de la Contabilidad Analítica sin un suministro continuo y detallado de información por parte de los primeros. En forma paralela, los resultados de su aplicación serán baldíos sin la comunicación por parte de los segundos de los datos de ella obtenidos, en orden a su aplicación al control de la gestión que sirva a su progresiva eficiencia.

Si cualquiera de estas ideas pudieran predicarse con carácter general de toda aplicación contable, en el presente caso adquiere especial relevancia, en razón a las peculiares características de la Contabilidad interna.

La obtención de datos acerca del coste efectivo de la producción de los servicios públicos habrá de producir efectos sobre una amplia serie de actuaciones administrativas de diverso sentido.

Así, la Contabilidad Analítica ha de ponerse al servicio del desarrollo de la figura del control de eficacia, establecida por la Ley General Presupuestaria en su artículo 17.2, en tanto es concebida como «el análisis del coste de funcionamiento y del rendimiento o utilidad de los respectivos servicios o inversiones».

Igualmente, a través de ella, se facilitarán los datos necesarios para el cumplimiento del mandato del artículo 134 de la Ley General Presupuestaria, en lo que se refiere a la redacción de la Memoria justificativa del coste y rendimiento de los servicios públicos.

Finalmente, y como ya se ha indicado con anterioridad, el básico aprovechamiento de las posibilidades ofrecidas por la implantación de una Contabilidad interna de cara a la utilización de las modernas técnicas presupuestarias.

Tanto por lo que atañe a la presupuestación por programas como en lo que se refiere al Presupuesto en base cero, el conocimiento del proceso de formación de costes se convierte en elemento esencial.

Por todo ello, la introducción de un modelo contable de cálculo de costes se convierte en pieza fundamental para la encarnación en la gestión administrativa de una consciencia de coste y medio en orden a su adecuada cuantificación y plataforma para una progresiva profundización en el análisis y determinación de los productos de la actividad administrativa.

Al servicio de tales objetivos se pone el marco contable ofrecido a través del desarrollo de las cuentas del grupo 9 del Plan General de Contabilidad Pública.

1.5 La utilización como modelo del grupo 9 del Plan General de Contabilidad para la Empresa española.

En paralelo a lo que en la introducción al Plan de Contabilidad Pública se decía, respecto a la utilización como modelo de referencia del Plan para la Empresa, es preciso destacar ahora cómo, igualmente, a la hora de desarrollar el grupo 9 se ha seguido la misma línea.

Junto a razones de coherencia con lo actuado, por lo que se refiere a la Contabilidad General, se podrían añadir argumentos de homogeneización y facilidad de agregación por lo que se refiere a datos del Sector Privado. Pero tal planteamiento no destacaría suficientemente los aspectos positivos y originales que presenta la solución aportada por los redactores del grupo 9 del Plan español, y que han sido de gran utilidad a la hora de abordar el presente trabajo.

Así, es preciso destacar los mecanismos de obtención de datos en relación a los presentados por la Contabilidad externa, con especial mención a la figura de los costes calculados, que han resultado de particular utilidad. Junto a ello, el planteamiento del modelo de cálculo de los costes, oportunidad tanto desde una perspectiva de fondo cuanto en lo que se refiere a la técnica utilizada que podría denominarse suplemental.

Las características de la actividad de los entes a quienes el trabajo va dirigido, así como sus prácticas contables, han determinado un alejamiento del modelo básicamente industrial, como es lógico, del grupo 9 del Plan español.

Como se verá a lo largo de la descripción del modelo utilizado, pese a tal alejamiento en determinados aspectos, son otros muchos los que tienen un carácter común.

Este hecho determina que, a la hora de las consideraciones a efectuar en esta introducción, se pueden evitar las que atañen a conceptos claramente definidos en el texto del grupo 9 del Plan, que en los aspectos en que no se producen diferencias puede servir como medio suplementario y supletorio de cara a la interpretación del presente texto.

1.6 Características generales del modelo de cálculo.

Sin perjuicio de las que se deducen del contenido del cuadro de cuentas y de las definiciones y relaciones contables, parece oportuno hacer algunas consideraciones en esta introducción respecto a las líneas generales del modelo. Dichas consideraciones, en función a lo expresado en el apartado anterior, se detendrán más en aquellos aspectos en que pueden producirse más divergencias respecto al modelo del grupo 9 del Plan General de Contabilidad para la Empresa española.

1.6.1 Costes externos y control externo.

A través de las cuentas del subgrupo 91 se procede a efectuar la clasificación inicial de los costes que se incorporan al modelo de cálculo, contabilizándose su contrapartida en las cuentas correspondientes del subgrupo 90.

Siguiendo el orden de las cuentas principales en que se recogen, corresponde iniciar el comentario por los costes externos, que se reciben en la Contabilidad Analítica con contrapartida a las cuentas de control externo.

Constituyen los costes externos aquellos que proceden de gastos tratados en la Contabilidad General y, dada su naturaleza de costes, son también incorporados al modelo de cálculo de la Contabilidad Analítica. Por tanto, los datos referentes a los mismos se obtienen de las cuentas correspondientes del grupo 6 «Compras y gastos por naturaleza».

Un análisis de dicho grupo en relación con las cuentas de desarrollo de la principal de costes externos del Cuadro de Cuentas permitirá determinar a qué conceptos se da tal carácter, en línea con lo expuesto en el apartado de relaciones entre Contabilidad Analítica y Contabilidad General, en esta introducción.

De acuerdo con ello, tienen tal carácter los costes de materiales, de personal, de tributos y de trabajos, suministros y servicios exteriores que, en líneas generales, se corresponden con las cuentas de compras, remuneraciones de personal, tributos, así como las de gastos por trabajos, suministros y servicios exteriores.

Esta regla general exige precisiones que se dificultan por estar todavía en proceso de implantación el Plan General de Contabilidad Pública y no estar plenamente definidos aún los códigos de imputación de gastos a las diversas cuentas principales y de desarrollo.

Así, en primer lugar, hay que hacer alusión a que los gastos correspondientes a la cuenta 615 «Cotizaciones sociales a cargo del empleador» que deberán ser incorporados a la de costes de personal, serán únicamente los correspondientes al personal sometido al régimen general de Seguridad Social. No, por tanto, las cuotas a cargo del Estado o los Organismos, en virtud del régimen de previsión social de los funcionarios públicos, que, dada su especialidad, han sido tratados como costes calculados, de acuerdo con lo que se señalará a la hora de tratar de los mismos.

Por otra parte, la referencia a gastos de trabajo, suministros y servicios exteriores comprende la totalidad de las cuentas de desarrollo de la principal 64 salvo la 640 «Gastos financieros» que, junto con los intereses, tendrán el tratamiento al que se hará alusión a continuación.

No se produce, por tanto, la incorporación de datos de la Contabilidad Externa, o lo que es lo mismo, no se concede la consideración de generadores de costes externos a las partidas que corresponden a las cuentas de «Intereses» y «Gastos financieros», por cuanto serán tratadas dentro del ámbito de los costes de los recursos financieros como costes oportunidad.

Tampoco las correspondientes a Prestaciones Sociales y Dotaciones del ejercicio para Amortización, en cuanto serán tratadas como costes calculados.

Finalmente, no se incluyen las correspondientes a subvenciones de explotación, transferencias corrientes y de capital, en virtud de lo expuesto a la hora de tratar, en el apartado correspondiente, las relaciones entre Contabilidad interna y externa, respecto a los gastos de transferencia.

Como allí se señalaba, el carácter de operaciones consolidables o meros movimientos financieros de redistribución de rentas determinan su no incorporación al proceso de producción de servicios públicos, cuyo coste trata de medir el modelo diseñado.

La incorporación de costes con procedencia en datos de la Contabilidad General se realiza con contrapartida a las cuentas de «control externo».

En ellas, y en función a las peculiaridades del sistema contable de los entes a quienes el presente trabajo va dirigido, se ha previsto la distinción entre control externo de la propia contabilidad y de la contabilidad de los restantes agentes.

Tal artículo será únicamente utilizable para el caso en que se realice una contabilización no centralizada tanto del ámbito externo como del interno. En tal circunstancia puede ocurrir que determinados costes que por naturaleza son externos y proceden de la Contabilidad de tal ámbito, en virtud de las peculiaridades del sistema de contabilización, no se hallen contabilizados en la Contabilidad externa del mismo agente, sino en otros.

Naturalmente, el criterio de contabilización del coste en el lugar donde efectivamente se realiza exigirá que, pese a ello, se contabilice adecuadamente, quedando constancia del hecho anteriormente expuesto mediante la creación de tal cuenta.

A través de la cuenta de control externo se contabiliza igualmente la contrapartida a la incorporación de las existencias iniciales que proceden de los datos reflejados en las cuentas correspondientes del grupo 3 «Existencias».

1.6.2 Costes calculados y control analítico.

La introducción del concepto de costes calculados debe ser considerado como una de las notas destacables, tanto en su concepción básica cuanto en su utilidad, del esquema del grupo 9 del Plan español.

En dicho esquema se entienden por tales los que se determinan en el ámbito interno o por la Contabilidad Analítica, con independencia de que figuren o no como gastos en la Contabilidad General.

Desde el punto de vista del presente trabajo han constituido una herramienta muy interesante y de gran utilidad a la vista de las características concretas de la Contabilidad de los entes administrativos.

Como tales se han considerado y así se han incluido en el cuadro de cuentas los costes de amortizaciones y de previsión social de funcionarios.

Por lo que se refiere a las amortizaciones, la fórmula tiene evidente utilidad, por cuanto, en virtud de la conexión entre contabilidad y presupuesto tradicional, hasta el momento presente no se incluía su cálculo en la Contabilidad de los entes administrativos. Como quiera que tampoco se realizaba, con carácter general, una contabilidad patrimonial como tal, dicho cálculo exigirá un esfuerzo considerable a realizar.

La implantación del Plan General de Contabilidad Pública en marcha exigirá su realización en el ámbito de la Contabilidad externa, pero con una perspectiva distinta, por cuanto en su grupo 2 de Inmovilizado se incluyen tanto los bienes de dominio público como los que no tengan tal carácter.

Desde la perspectiva interna y en el ámbito de los costes calculados de amortizaciones, el problema se cibe al cálculo correspondiente a los bienes efectivamente utilizados para la producción de servicios públicos y debe ser planteado desde la perspectiva de incorporación en el tiempo del coste imputable a varios ejercicios.

Las peculiaridades de la actuación administrativa y la utilización, en determinados casos, de bienes que integran el patrimonio artístico de la nación puede plantear problemas en este terreno, que habrán de ser resueltos en lo posible con acercamiento a supuestos homogeneizadores con respecto a los que son propios de actividades privadas.

Todo ello indudablemente se ve facilitado por la fórmula ofrecida por el Plan español a la hora del tratamiento de los costes calculados.

Por lo que se refiere al coste de previsión social de funcionarios, se trata de cubrir los costes que, para los entes administrativos como empleadores de funcionarios públicos, puede ocasionar la aportación en tal carácter a la previsión social de los mismos. El tema exige un tratamiento por razones de homogeneización con el tratamiento que tienen los sometidos al régimen general de la Seguridad Social, y por los cuales dichos entes se ven obligados a soportar el coste de las cuotas patronales correspondientes.

El problema surge en razón a la peculiaridad del régimen de previsión social de los funcionarios en comparación con el general de Seguridad Social de otros asalariados.

En dicha situación especial, determinados riesgos se hallan cubiertos a través de un régimen propio con determinación específica de la cuota patronal del Estado. Otros de ellos no se cubren como tales, sino que han sido atendidos tradicionalmente por el mismo Estado a través del sistema de Clases Pasivas. Finalmente, riesgos cubiertos en Seguridad Social no existen en el ámbito de los funcionarios públicos en virtud de su Estatuto Jurídico.

Además de estas peculiaridades del régimen jurídico, se producen las que se derivan del sistema de contabilización que en el caso de aplicación descentralizada de la Contabilidad Analítica, plantearía considerables dificultades.

Ante estas circunstancias se ha optado por prever un tratamiento calculado de dicho coste, mediante módulos, en función a las retribuciones pagadas, que habrán de ser establecidos oportunamente en el momento de la implantación.

Para la estimación de dichos módulos será conveniente tener en cuenta las siguientes consideraciones:

a) La homogeneización respecto a los costes soportados en virtud de las cuotas de Seguridad Social por personal no funcionario.

b) El coste efectivo para los entes, atendiendo a la acumulación de los gastos sufridos por los diversos conceptos que la componen. Dicha valoración habrá de ser matizada, en función a la consideración del doble carácter de tales entes y en especial el Estado, como empleadores por un lado y por otro como órgano de protección y cobertura de las necesidades de la totalidad de los ciudadanos, con independencia de su condición de funcionarios.

Finalmente es preciso hacer alusión al hecho de la consideración en el esquema propuesto de las Diferencias de Inventarios. Dada la escasa importancia de los materiales dentro de la actividad de la producción específica de tal cuenta, si bien se ha mantenido por razones de uniformidad con el sector privado y posibles aplicaciones futuras a otros entes públicos.

Por lo que se refiere a la contrapartida de tales cuentas se efectúa con cargo a la de control analítico, sin especiales peculiaridades en relación al sistema del grupo 9 del Plan para la Empresa, lo que hace innecesario su comentario.

1.6.3 Costes de oportunidad.

Uno de los elementos más originales del esquema aportado por el grupo 9 español lo constituye, sin duda, la consideración y el tratamiento de los costes oportunidad.

De acuerdo con él se definen como una subespecie de costes calculados, esto es, determinados en el ámbito de la Contabilidad interna, si bien, las peculiaridades que los caracterizan exigen un tratamiento separado y autónomo de los mismos.

La razón básica de esa peculiaridad estriba en su concepto económico. Se entienden por tales aquellos que se producen no en cuanto consecuencia de un determinado consumo de alguno de los factores, sino en cuanto remuneración dejada de percibir con carácter alternativo o bien coste estimado en función a la opción asumida respecto al correspondiente a otras alternativas.

Dentro de este carácter se distinguen en el Plan español los costes de los recursos financieros y la remuneración del empresario.

En el esquema adoptado se ha hecho desaparecer esta última por carecer de aplicación en el caso de los entes a quienes va dirigido, manteniéndose el tratamiento de los costes financieros que, por otra parte, es el que adquiere relieve fundamental en el ámbito del Plan para la Empresa.

La solución adoptada, plasmada en el Cuadro de Cuentas, se separa también de su modelo en lo que se refiere al desarrollo en cuentas de cuatro dígitos. No se ha seguido la distribución que responde al método de cálculo del Plan para la Empresa, con distinción entre los costes imputables a factores fijos y variables por la dificultad que planteaba adaptar dicho sistema a la realidad de los entes administrativos.

En su lugar, se ha optado por un tratamiento diferenciado en función al coste de los recursos propios y los recursos ajenos.

La razón se halla en la mayor facilidad de cálculo, al menos en una fase inicial de implantación, de los costes de los recursos ajenos, que puede aconsejar su consideración única.

Dadas las peculiaridades de financiación de los entes a quienes va dirigido el trabajo y especialmente por lo que se refiere al Estado, el planteamiento de análisis de sus costes financieros por recursos ajenos, desde una perspectiva de oportunidad, parece muy adecuado.

En primer lugar, por cuanto una parte de la financiación del Estado se realiza a través de la apelación del Tesoro al Banco de España, cuyo coste únicamente puede ser medido en tales términos, por la vía de estimación de los ingresos dejados de percibir como participación en los beneficios de tal entidad financiera.

En cualquier caso, y con carácter más general, por cuanto las especiales condiciones de financiación de que, en algunos casos, disfrutaban los entes administrativos podrían aconsejar un análisis en términos de costes de mercado, que resultaría más homogéneo con el tratamiento de los entes privados.

La contrapartida a la entrada en contabilidad analítica de los datos correspondientes a este tipo de costes se realiza a través de la cuenta de «Control Analítico de los Costes Oportunidad», sin que existan divergencias respecto al esquema utilizado por el plan, lo que exime de un tratamiento más prolijo en este momento.

1.6.4 Los centros orgánicos de coste.

Una vez reconocidos en cuentas de contabilidad analítica los componentes de coste que se clasifican atendiendo a su origen y naturaleza, según lo expuesto en los apartados ante-

riores, el proceso contable continúa con un tratamiento específico, de carácter suplemental, por lo que se refiere a los costes oportunidad.

En los apartados siguientes se trata de comentar ese tratamiento común o general de costes externos y calculados dedicando un apartado específico al proceso paralelo de suplementos por costes oportunidad.

Como primer paso en el tratamiento se produce la imputación de los costes externos y calculados por centros orgánicos de coste. Estos no se hallan clasificados funcionalmente como en el esquema del plan para la Empresa, en virtud de las diferencias de la actividad típica de los mismos.

Los centros orgánicos del coste pretenden ser células de tratamiento de la totalidad de los costes de producción o funcionamiento de los servicios públicos y han de identificarse, en lo posible, con la estructura orgánica real del ente cuya contabilidad se realiza.

Varias son las razones que justifican esta línea de actuación.

En primer lugar, y como justificación básica, se sitúa el intento de servicio al control de la gestión que preside a la contabilidad analítica.

Para ello es fundamental la identificación del coste de producción de los servicios públicos con los centros orgánicos que efectivamente los realizan.

Esta pretensión es innovadora por cuanto la tradicional contabilidad pública refiere el control de los gastos a los centros de ordenación de los mismos, con independencia de aquellos en que efectivamente se producen.

En razón a la misma, se justifica que, dentro de la filosofía del presente trabajo, si bien queda aceptada la utilización de centros ficticios de coste en los casos en que resulte imprescindible, dicha posibilidad deba ser contemplada con carácter muy restrictivo, en tanto en cuanto pueda afectar al propósito expuesto.

En segundo lugar, y con carácter concomitante con la anterior consideración, se debe aducir la facilidad que un tratamiento a través de centros orgánicos concede, de cara a la redacción de la Memoria del coste y rendimiento de los servicios públicos y demás documentos de carácter similar exigidos por la legislación vigente.

En tercer lugar, y desde una perspectiva fundamentalmente práctica, la utilización de centros orgánicos facilitara, sin duda, la imputación de costes por cuanto en el estado presente de la contabilidad pública puede resultar sencillo el conocimiento del centro de destino de un funcionario, o de la unidad que ocupa determinados locales o usa determinados bienes o equipos.

Esta facilidad de localización ayudará a la hora de la imputación, al menos en las etapas iniciales de implantación.

Por otra parte, la delimitación de responsabilidades en el ámbito de la gestión está claramente definida en la estructura orgánica, situación que quizá no se dé con tanta nitidez en otros niveles que podrían haber sido utilizados con carácter alternativo.

Dadas las diferencias entre los diversos entes administrativos y habiendo quedado abierto el nivel de aplicación en lo que se refiere al Estado, 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.

En cualquier caso, si es preciso señalar que, en coherencia con el planteamiento adoptado, el nivel escogido debe ser suficientemente bajo para que la información resulte completa. 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 de las dependencias, en los casos de Administración Territorial del mismo.

1.6.5 Los programas.

El siguiente paso en el proceso de tratamiento contable de los datos de coste viene constituido por la imputación de costes a los programas.

Como ya se ha indicado, la línea de modernización de la institución presupuestaria española está marcada por la técnica del presupuesto de programas.

Tal como se ha señalado con anterioridad, la definición de programas representa un intento de acercamiento a la determinación de los «out-puts» de la Administración.

Este complejo problema, por cuanto no es patrimonio exclusivo de la realidad de un país, sino algo consustancial a la actividad administrativa pública, se va afrontando a través de esta vía.

Desde una perspectiva de contabilidad analítica era obligado aprovechar las unidades definidas en base a dicha técnica en orden a utilizarla como categoría de clasificación de costes.

Desde una perspectiva de la técnica presupuestaria de programas era fundamental igualmente el poder obtener datos de coste referidos a las unidades por ella utilizadas.

El cruce de ambas afirmaciones conduce a definir la razón básica de tal tratamiento en tanto en cuanto uno de los objetivos fijados a la contabilidad analítica es el de servir al suministro de información de cara a la utilización de las nuevas técnicas presupuestarias.

Conviene destacar de nuevo que la confluencia entre la posible implantación descentralizada de la contabilidad analítica con la ruptura que la técnica de presupuestos por programas debe suponer de la tradicional división en categorías presupues-

tarias, puede plantear la situación de que el coste de producción de servicios de un programa se halle recogido en las contabilidades de diversos agentes de llevanza de la misma.

El supuesto más normal, no exactamente encuadrado en la anterior afirmación, puede venir dado por el caso de un Organismo autónomo que colabora, junto con Direcciones Generales de un Ministerio, a la realización de un programa. Junto a ella cabe la posibilidad de programas pluriministeriales que si bien, hasta el momento, no han sido considerados, no son en absoluto descartables.

En estos casos puede ocurrir que las diversas contabilidades de los participantes recojan únicamente su aportación a los costes del programa. Ello exigiría una agregación de cifras para llegar al conocimiento del coste total del mismo.

Aun cuando es evidente, por las manifestaciones ya realizadas y en función al análisis del proceso de cálculo ya expuesto, parece conveniente insistir en el hecho de que los costes de los programas que resultan de la aplicación de dicho proceso no coincidirán, en absoluto, con las cifras correspondientes a los presupuestos elaborados.

En primer lugar, el presupuesto por programas se halla cifrado, al igual que el tradicional, en términos de límite máximo de obligaciones que pueden ser reconocidas con cargo al ejercicio. En segundo lugar, únicamente se incluyen recursos puestos a disposición de la realización de los diversos programas. En tercer lugar, se incluyen en los mismos tanto lo que, en un sentido estricto, serían costes de producción de los servicios cuando operaciones de inversión o de transferencia.

Frente a ello, los datos recogidos en el modelo de contabilidad analítica establecido tienen una consideración de coste efectivo, por tanto, en lo que tiene la consideración de coste externo, se recogen las obligaciones realmente reconocidas. Esta cantidad se ve incrementada por costes calculados que no se consideran o se consideran en distinto modo por el presupuesto. Finalmente, el proceso se limita a la determinación del coste de producción de servicios, sin atender, por tanto, a otras operaciones que implican gasto para el Estado y sus Organismos autónomos.

1.6.6 Los suplementos por coste oportunidad.

Siguiendo el ejemplo del grupo 9 del plan para la Empresa, el tratamiento de los costes oportunidad se realiza de una manera yuxtapuesta al circuito común de los costes externos y calculados, que ha sido descrito en los anteriores apartados.

Este tratamiento diferenciado se realiza mediante el cálculo de los suplementos por coste oportunidad de los Centros orgánicos y de los programas.

A través de dicho mecanismo se produce el reparto de dichos costes oportunidad entre los diversos Centros y programas de acuerdo con los criterios de reparto que se consideren oportunos.

Este tratamiento diferenciado se mantiene a lo largo de todo el proceso, cerrándose mediante el cálculo de los resultados en sentido económico.

Para ello es preciso traer al circuito de los costes oportunidad los datos de resultado analítico determinados como culminación del proceso de cálculo general, realizado con costes externos y calculados. Dichos datos de resultados se ven minorados por la inclusión de los costes oportunidad en orden a determinar una cifra depurada por su efecto.

La fórmula de un tratamiento diferenciado con un proceso de cálculo totalmente yuxtapuesto puede ser de especial utilidad por cuanto se puede inicialmente realizar la aplicación del modelo sin tener en cuenta costes oportunidad o bien considerando únicamente una parte de ellos.

Los resultados obtenidos de dicha aplicación parcial no serán más que aproximaciones al objetivo buscado con la aplicación del modelo completo. Ahora bien, tales aproximaciones no afectan a la lógica interna del proceso por ese carácter yuxtapuesto que, repetidas veces, se ha señalado como nota típica del proceso elegido.

1.6.7 El proceso de cálculo con costes preestablecidos.

Es tradicional por parte de la doctrina destacar las fuertes vinculaciones existentes entre la filosofía básica de contabilidad analítica y el tratamiento mediante costes preestablecidos. En esa línea se entiende que los objetivos perseguidos mediante la aplicación de los principios de contabilidad analítica son especialmente alcanzables a través de la utilización de las técnicas de costes preestablecidos.

A través de ella se puede, mediante la utilización de estándares y presupuestos, establecer un término de referencia respecto a lo que se considera una gestión normal o media que sirva como cara de medida de la que realmente se realiza.

Habida cuenta de este hecho, es lógico que, a la hora de plantear un esquema de contabilidad analítica para los entes públicos de naturaleza administrativa, deba ser especialmente considerado este aspecto de utilización de la técnica de costes establecidos a priori.

Un hecho, sin embargo, es preciso destacar, no por cuanto de novedoso pueda tener, sino en cuanto sea una evidencia que conviene no olvidar. Este hecho se concreta en la diferencia entre un presupuesto de costes y los tradicionales presupuestos que se elaboran por los entes públicos, de forma que constituyen un elemento fundamental en la ordenación de su actividad económico-financiera.

Como es bien sabido, tales presupuestos establecen el límite máximo de medios puestos a disposición de los entes para el desarrollo de su actividad. Por tanto, no tienen un carácter de anticipación o estimación de los datos normales de coste de la actividad.

Tanto la doctrina cuanto la experiencia indican que la elaboración de estándares o presupuestos de coste constituyen lo que se podría denominar estadios superiores del proceso de contabilidad analítica. Su adecuada formulación exige un conocimiento detallado y preciso de los mecanismos de formación del coste que quizá resulte difícil de poseer en un primer momento de aplicación. No puede ser ello, sin embargo, justificación que retrase la utilización de esta técnica en el ámbito de los sujetos a quienes va dirigida.

La importancia que se debe conceder al mecanismo de control que comporta la elaboración de estándares y presupuestos determina la necesidad de imponer el esfuerzo de su realización, en orden a poder aprovechar las ventajas que su utilización aporta.

Porque precisamente dos son las utilidades de una contabilización a través del sistema de costes preestablecidos. Una, práctica, de facilitar los procesos de registro contable que a partir del momento de utilización de estándares pueden verse muy abreviados por dicha técnica. Otra, mucho más importante, cual es la de definir una actuación considerada como normal o típica sobre la cual se compara la actuación real, quedando explicitadas, a través de las desviaciones, las diferencias en uno u otro sentido.

Desde el punto de vista de la definición del cargo contable, que constituye la etapa de trabajo que ahora se aborda, las decisiones a adoptar se centran en la definición del cuadro contable de desviaciones y en la elección del momento adecuado en que deben producirse las mismas en el proceso de contabilización.

Siguiendo el esquema que ofrece el grupo 9 del plan para la Empresa, la elección del cuadro de desviaciones implica la definición respecto al carácter de coste estándar o presupuesto que habrán de tener los preestablecidos.

Según tal esquema, la razón de la diferenciación se encuentra en la vinculación con el «out-put» a la hora de establecer el cálculo de los costes preestablecidos.

De ello fácilmente se deduce la dificultad de que los costes representativos de una actividad de servicios como la considerada puedan ser planteados en términos de estándar. Pese a ello, se han previsto en el cuadro de cuentas las correspondientes a los mismos, por cuanto, si bien no es esperable que puedan ser muy utilizados en una etapa inicial, no se ha querido desdenar la posibilidad de que el desarrollo futuro permita una más fácil vinculación al «out-put» en la determinación de los costes.

En dicha etapa inicial será, fundamentalmente, a través del mecanismo de los costes presupuestados, cómo se podrá utilizar la técnica con un cálculo global de desviaciones, menos informativo, sin duda, que la que ofrecería un tratamiento a través de costes estándares.

Por lo que se refiere al momento del proceso en que se deben producir las desviaciones o, lo que es lo mismo, en que se deben dar entrada a la contabilización con datos establecidos a priori, la coherencia con el modelo seguido exigiría que se identificara con la salida de los centros orgánicos de coste. Ello implicaría la contabilización en términos reales de los costes de dichos centros. A partir de dicho momento se calcularía en términos de coste preestablecido y las diferencias darían lugar al cálculo de las desviaciones.

La dificultad de contar con presupuestos de coste a nivel de centros orgánicos ha hecho aconsejable descartar dicha opción, retrasando la aparición de las desviaciones hasta la salida desde costes de los programas.

Como quiera que puede resultar más factible el establecimiento de presupuestos de coste a nivel de programas, se llegaría hasta el cálculo de los mismos en términos reales, para salir, desde allí, en términos establecidos a priori, surgiendo entonces las desviaciones oportunas.

Habida cuenta de que, prácticamente, el cálculo del coste de los programas es la culminación del proceso, esta fórmula no añadiría especial facilidad a la contabilización, cumpliendo únicamente la función de institucionalizar la comparación entre los costes reales y los considerados como normales o típicos definidos en el presupuesto de costes.

1.6.8 Los ingresos.

A la hora de establecer el ámbito de aplicación del presente trabajo, limitándolo al terreno de los entes públicos de carácter administrativo, ya se señalaron los problemas que se presentaban, destacando, especialmente, cuanto atañe al tema de los ingresos.

Como ya se indicaba, dichos entes, desde una perspectiva de contabilidad nacional, se integran dentro del sector de las Administraciones públicas, viniendo definidos como productores de servicios no destinados a la venta, que se financian fundamentalmente mediante aportaciones de carácter obligatorio.

Estas características se justifican en función a la naturaleza de los servicios prestados por los entes de referencia. En tanto en cuanto dichos servicios son indivisibles y demandados con generalidad por todos los ciudadanos, resulta imposible su prestación o cambio de precio o, lo que es lo mismo, su venta en el mercado.

Consecuencia natural de tal hecho es la necesidad de búsqueda de financiación para la prestación de tales servicios a través de medios distintos que, básicamente, se caracterizan por constituir un conjunto de ingresos con los cuales se obtienen medios para la realización del conjunto de los gastos.

Aunque conceptualmente, en términos de la moderna ciencia de la hacienda, no quepa tal afirmación, desde una pura perspectiva contable se podría considerar que el conjunto de los ingresos obtenidos por los entes públicos de carácter administrativo constituye la contrapartida del conjunto de los servicios prestados.

Ahora bien, lo que no puede encontrarse es una relación individualizada entre cada uno de los servicios prestados y los ingresos obtenidos.

Sentada esta afirmación con carácter general, es preciso señalar igualmente cómo, con un carácter muy marginal en el ámbito estatal y más importante en lo que se refiere a otras Administraciones públicas, junto a ese planteamiento coexiste la obtención de ingresos directamente relacionados con la prestación de servicios, en forma de tasas, al mismo tiempo que casos particulares de venta de bienes.

Aunque tales manifestaciones tengan el señalado carácter residual, es preciso sean tenidas en cuenta a la hora de elaboración de un marco contable que permita una implantación de contabilidad analítica.

Habida cuenta de la problemática especial que plantea el tratamiento de los ingresos en contabilidad analítica de los entes a quienes va dirigido el presente trabajo, puede resultar conveniente reflexionar sobre la función que dicho tratamiento cumple en los modelos contables de naturaleza interna.

Resulta evidente que dicha función consiste en la valoración de la producción vendida en orden a permitir, mediante su comparación con el coste de la misma, la determinación de unos resultados analíticos.

Son, por tanto, dos los elementos esenciales: la valoración del «out-put» y el cálculo del rendimiento analítico.

Ahora bien, ¿cuál es el aspecto más destacable del cálculo del resultado analítico? Parece claro que en el ámbito de la contabilidad analítica el aspecto que predomina es el que corresponde al resultado como medio de juicio o valoración de la gestión productiva realizada.

Desde esa perspectiva dicho cálculo no es sólo el reparto del resultado externo en determinadas categorías internas (productos, secciones, etc.), sino también un artificio que permite juicios acerca de la validez de la gestión realizada a través de dichas categorías.

Estas consideraciones pueden ser útiles a la hora de interpretar el modelo de tratamiento de ingresos establecidos.

Tres son las opciones posibles en el diseño de dicho tratamiento para los entes públicos de carácter administrativo.

1. Dejar de lado la consideración de los ingresos de forma total.

Siguiendo esta fórmula, el proceso culminaría con la determinación analítica de los costes en las categorías previstas, no produciéndose valoración alguna de los «out-puts» y, por tanto, no estableciéndose en forma alguna rendimiento o márgenes.

2. Considerar únicamente los ingresos que correspondan auténticamente a contraprestaciones debidas a la venta de determinados bienes o a la prestación de determinados servicios.

En este caso se produciría, en el ámbito de la contabilidad analítica, un tratamiento de ingresos que podíamos llamar externos, esto es, deducidos de la contabilidad general.

Del conjunto de ingresos que en la misma se producen, se tomarían únicamente aquellos que correspondieran al supuesto, muy marginal en el Estado y menos en otras Administraciones, de haberse obtenido como contraprestación específica de la entrega de bienes o la prestación de servicios.

Con un tratamiento como el señalado en el caso del Estado por la marginalidad de tales ingresos, se estaría ante una contabilidad básicamente de costes, en la cual la consideración de ingresos tendría mucho más el sentido de una minoración de los mismos.

3. Considerar ingresos calculados.

En esta opción se trataría de aplicar al terreno de ingresos la fórmula de costes calculados, esto es, costes que no se obtienen directamente de la contabilidad general, sino que se estiman con criterios propios de la contabilidad interna. ¿Con qué fin? Se trataría de cumplir los que se han señalado con anterioridad: valorar el «out-put» de los servicios públicos y permitir juicios acerca de la gestión realizada.

Desde una perspectiva de técnica contable, la fórmula no parece descartable, y de hecho, el grupo 9 del plan para la Empresa ha previsto ingresos calculados en el caso de «Trabajos realizados por la propia Empresa para su inmovilizado».

Desde una perspectiva de fondo, su utilización puede favorecer la necesaria consideración al producto de la actividad pública.

De entre los medios que pueden ser utilizados para la determinación de los ingresos calculados parece oportuno referirse a la técnica de los indicadores por el amplio tratamiento que la doctrina ha realizado de los mismos.

De entre los diversos tipos de indicadores que se suelen utilizar los que podrían ser adecuados para una estimación de ingresos serían los llamados indicadores de resultados.

De entre ellos cabe la posibilidad, en determinados casos, de valorar en términos mentarios las unidades físicas que se utilicen, lo que permitiría de una manera inmediata la fijación de ingresos calculados y el posterior tratamiento de resultados.

Qué duda cabe que el mecanismo de valoración puede incrementar los sesgos que la técnica de los indicadores ya contiene en sí misma.

Ella no puede ser razón suficiente para eludir dicho tratamiento, por cuanto dichos sesgos se producirán en determinados casos y no en todos. Así, una determinada valoración de distintos indicadores puede afectar a los resultados relativos de distintas unidades. Ahora bien, no afectará a las comparaciones de evolución de resultados en el tiempo y en el espacio de las unidades que utilizan el mismo indicador.

Por otra parte, el problema de los sesgos que determinadas decisiones contables producen en el juicio de la gestión no es exclusivo del campo de los ingresos calculados, sino que es general en el ámbito y muy típico en los mecanismos de reparto de gastos.

Mediante la utilización de ingresos calculados se puede llegar a la determinación de resultados analíticos, que tendrán naturalmente el mismo carácter calculado.

Conscientes de la existencia de estas tres opciones, la decisión adoptada ha sido no decantarse por ninguna de ellas, sino establecer un modelo contable que permita cualquiera de las mismas.

Dos son las razones para tal proceder:

En primer lugar, que el carácter del presente trabajo de desarrollo del grupo 9 debe tratar de ser lo más amplio posible, sin cerrar vías para la efectiva implantación de una contabilidad analítica. Se trata de abrir cauces contables para dicha implantación sin cerrar ninguno de los imaginables.

En segundo lugar, la amplia gama de situaciones concretas que coexisten dentro del ámbito de aplicación del presente trabajo, unida a la concepción que subyace dentro del mismo de una contabilidad analítica como herramienta de gestión que exige una implantación descentralizada. Si bien, como ya se ha señalado con anterioridad, no se ha adoptado una postura cerrada en este terreno, sí es preciso destacar que en la concepción del modelo contable late la conciencia de que un aprovechamiento intensivo del mismo sería alcanzable de mejor manera mediante un tratamiento descentralizado.

Por otro lado, a la hora del establecimiento del cuadro de cuentas se prevé un subgrupo de ingresos, dentro del cual se establecen cuentas que recojan tanto ingresos externos como calculados.

Con ello se permite la opción por el usuario hacia cualquiera de las tres fórmulas reseñadas con anterioridad.

Caso de optar por la primera de ellas, no se haría uso del subgrupo de ingresos, pasando directamente de las cuentas de costes a las de resultados como inicio del proceso de cierre.

Cabe igualmente la posibilidad de utilización simultánea de las dos fórmulas siguientes (ingresos externos y calculados), en cuyo caso, por razones de homogeneidad, los ingresos calculados correspondientes a unidades que obtienen igualmente ingresos reales deberían ser integrados como diferencia entre los determinados, siguiendo el método común y los reales contabilizados.

Cabe finalmente la posibilidad de utilización de cualquiera de las dos fórmulas de consideración de ingresos por separado.

Por último, es preciso dejar constancia de que, en coherencia con lo expuesto a la hora de hablar del tratamiento de las inversiones, se ha incluido la cuenta correspondiente a los ingresos por «Trabajos realizados para el propio inmovilizado». Como el sistema es idéntico al del plan para la Empresa no exige especiales comentarios.

Cuadro de cuentas

GRUPO 9: CONTABILIDAD ANALÍTICA

90. Control

900. Control externo.

9000. Control externo de la propia contabilidad.
9005. Control externo de los restantes agentes.

901. Control analítico.

909. Control analítico de los costes oportunidad.

91. Clasificación de los costes de los factores.

910. Costes externos.

9100. Coste de materiales.
9101. Coste de personal.
9103. Coste de tributos.
9104. Coste de trabajos, suministros y servicios exteriores.

911. Costes calculados.

9112. Coste de amortizaciones.
91120. De inmovilizado material.
91121. De inmovilizado inmaterial.
9113. Coste de diferencias de inventario.
9114. Coste de previsión social de funcionarios.

919. Costes oportunidad calculados.
9191. Costes financieros calculados.
91910. De los recursos propios.
91911. De los recursos ajenos.
92. *Reclasificación de costes*
(De libre disposición para reclasificar con otros criterios de costes.)
93. *Inventarios permanentes.*
930. Inventarios permanentes comerciales.
931. Inventarios permanentes de productos terminados.
932. Inventarios permanentes de productos semiterminados.
933. Inventarios permanentes de subproductos y residuos.
935. Inventarios permanentes de materias primas y auxiliares.
936. Inventarios permanentes de elementos y consumos incorporables.
937. Inventarios permanentes de materiales para consumo y reposición.
938. Inventarios permanentes de embalajes y envases.
94. *Centros orgánicos de coste.*
- 940 al 948. Costes de los centros.
(Posibilidad de desarrollo en cuentas de cuatro y más dígitos atendiendo a los diversos niveles de desarrollo de la estructura orgánica y de acuerdo con el principio de agregación de cuentas principales.)
949. Suplementos por coste oportunidad de los centros.
(A través de cuentas de cuatro y más dígitos se desarrollarán los centros orgánicos de costes con igual criterio que el seguido en las cuentas 940 al 948, siempre que en los mismos sean imputables costes oportunidad.)
95. *Costes de los programas.*
- 950 al 957. Costes de los programas.
(Posibilidad de desarrollo en las cuentas de cuatro y más dígitos, atendiendo a los criterios de diferente nivel de programas y de acuerdo con el principio de agregación en cuentas principales.)
958. Costes de trabajo para el propio inmovilizado.
959. Suplementos por coste oportunidad de los programas.
(A través de las cuentas de cuatro y más dígitos se desarrollarán los programas con igual criterios que el seguido en las cuentas 950 al 958, siempre que en los mismos sean imputables costes oportunidad.)
96. *Desviaciones.*
961. Desviaciones en costes estándar.
9612. Desviaciones técnicas.
9613. Desviaciones económicas.
962. Desviaciones en costes presupuestados.
97. *Clasificación de los ingresos.*
970. Ingresos de programas.
971. Ingresos calculados de los programas.
978. Trabajos realizados para el propio inmovilizado.
(A desarrollar por programas con los mismos criterios seguidos en las cuentas 950 al 958, siempre que quepa imputarles ingresos de algún tipo.)
98. *Resultados de la contabilidad analítica.*
980. Resultados analíticos de los programas.
989. Resultados económicos de los programas.
(A desarrollar por programas con los mismos criterios seguidos en las cuentas 950 al 958, siempre que quepa imputarles resultados de algún tipo.)
99. *Relaciones internas.*
(De libre disposición para efectuar los enlaces internos que se consideren oportunos.)

DEFINICIONES Y RELACIONES CONTABLES

Grupo 9

CONTABILIDAD ANALÍTICA

90. Control.

Al igual que en su modelo, el grupo 9 del Plan General de Contabilidad para la Empresa española, este subgrupo cumple la finalidad de ofrecer contrapartida a aquellos datos que se integran en la contabilidad analítica, ya sean costes, ingresos o existencias.

Su clasificación se realiza en función al origen de los datos integrados, bien sean obtenidos de la contabilidad externa o

bien sean calculados de acuerdo con criterios propios de contabilidad analítica.

900. Control externo.

El objeto de esta cuenta principal es servir de contrapartida al conjunto de datos integrados en CAE procedentes de la contabilidad externa.

En virtud de las características de la contabilidad pública y en orden a permitir una contabilización descentralizada es preciso distinguir entre dos cuentas de desarrollo.

9000. Control externo de la propia contabilidad.

Tiene por objeto servir de contrapartida para la integración de los datos procedentes de la contabilidad externa del mismo agente que lleva la contabilidad interna.

9005. Control externo de los restantes agentes.

Tiene por objeto servir de contrapartida para la integración de los datos procedentes de la contabilidad externa de otros agentes distintos de aquel que realiza la contabilidad interna.

Un supuesto típico lo constituyen las retribuciones básicas del personal funcionario perteneciente a Cuerpos dependientes de centros distintos a aquel en que se lleve a cabo la contabilidad interna.

— Se abonarán:

1. Por la incorporación de las existencias iniciales deducidas de las cuentas del grupo 3 con cargo a las correspondientes cuentas del subgrupo 93, «Inventarios permanentes».

2. Por la incorporación de las compras y gastos considerados como costes externos deducidos de las cuentas del grupo 6 con cargos a las correspondientes cuentas del subgrupo 91, cuenta principal 910, «Costes externos».

— Se cargarán:

1. Por la incorporación de las existencias finales deducidas de las cuentas del subgrupo 93, «Inventarios permanentes», y con abono a las mismas que correspondan.

2. Por la incorporación de los ingresos reales obtenidos por venta y bienes y servicios que se deducirán de las cuentas del grupo 8 con abono a las cuentas correspondientes del subgrupo 97, cuenta principal 970, «Ingresos de programas».

— Su saldo reflejará la diferencia entre ingresos reales y costes externos y consumos de existencias imputados a los programas.

— Se cerrarán cargando o abonando, según el signo de su saldo con abono a cargo a la cuenta principal 901, «Control analítico», de igual importe y signo contrario.

901. Control analítico.

Tiene por objeto servir de contrapartida al conjunto de datos, tanto de coste como de ingreso, que sean calculados, en el ámbito y con criterios de contabilidad analítica, con independencia de que sean o no tratados en la contabilidad externa.

— Se abonará:

1. Por la incorporación de los costes considerados como calculados con cargo a las correspondientes cuentas del subgrupo 91, cuenta principal 911, «Costes calculados».

2. Por los resultados analíticos positivos con cargo a las cuentas correspondientes del subgrupo 98, cuenta principal 980, «Resultados analíticos de los programas».

— Se cargará:

1. Por la incorporación de los ingresos calculados como valoración para la integración en el inmovilizado de los trabajos realizados con abono a las correspondientes cuentas del subgrupo 97, cuenta principal 978, «Trabajos realizados por el propio inmovilizado».

2. Por la incorporación de los ingresos calculados con criterios de CAE con abono a las cuentas correspondientes del subgrupo 97, cuenta principal 971, «Ingresos calculados de los programas».

3. Por los resultados analíticos negativos con abono a las cuentas correspondientes del subgrupo 98, cuenta principal 980, «Resultados analíticos de los programas».

— Su saldo representa la diferencia entre la totalidad de ingresos calculados, bien por la realización de trabajos para inmovilizado, bien como utilización de esa posibilidad, en cuanto método de comparación entre costes y rendimientos, y los costes calculados, con criterios y en el ámbito de la CAE.

— Se cerrará cargando o abonando según su signo con abono o cargo a la cuenta principal 900, «Control externo», de igual importe y signo contrario.

909. Control analítico de los costes-oportunidad.

El objeto de esta cuenta principal es servir de contrapartida para la incorporación a la CAE de los datos correspondientes a los costes oportunidad. Igualmente, en razón al pro-

ceso de cálculo seguido para dicho tipo de costes, se utiliza como contrapartida a los resultados analíticos, en orden al cálculo de los resultados económicos.

— Se abonará por la incorporación de los costes oportunidad calculados con cargo a las correspondientes cuentas del subgrupo 91, cuenta principal 919, «Costes oportunidad calculados».

— Se cargará o abonará, según el signo que corresponda, por la incorporación al ámbito de cálculo de los costes oportunidad de los resultados analíticos, con abono o cargo a las cuentas correspondientes del subgrupo 98, cuenta principal 989, «Resultados económicos de los programas».

— Su saldo representará la diferencia entre los resultados analíticos de los programas y la totalidad de los costes oportunidad considerados.

— Se cerrará cargando o abonando según el signo de su saldo con abono o cargo a las cuentas correspondientes del subgrupo 98, cuenta principal 985, «Resultados económicos de los programas».

91. Clasificación de los costes de los factores.

El objeto de este subgrupo consiste en dar entrada en CAE al conjunto de los costes, realizando, al mismo tiempo, su clasificación según el origen de los mismos de acuerdo a los criterios ya expresados al hablar del grupo anterior, y dentro de ella, atendiendo a su naturaleza.

910. Costes externos.

Se incluyen entre los costes externos aquellos que, teniendo naturaleza de costes, son obtenidos de las cuentas de gastos de la contabilidad externa. Como quiera que el proceso planificador de la contabilidad pública no puede considerarse cerrado, las modificaciones que se efectuarán en su día, caso de ser necesario, en el grupo 6 del plan general habrán de llevar aparejadas las correspondientes correcciones en cuentas de desarrollo de la presente cuenta principal, que, en la actualidad, son las siguientes:

9100. Coste de materiales.

— Se cargará por las compras del período con abono a la cuenta correspondiente del subgrupo 90, cuenta principal 900, «Control externo».

— Se abonará por el mismo importe con cargo a las cuentas correspondientes del subgrupo 93, «Inventarios permanentes».

9101. Coste de personal.

9103. Coste de tributos.

9104. Coste de trabajos, suministros y servicios exteriores.

— Se cargarán por el importe de los gastos del período que se deduzcan de las correspondientes cuentas del grupo 6 con abono a las que correspondan del subgrupo 90, cuenta principal 900, «Control externo».

— Se abonarán por el importe en ellas acumulado, en función a la imputación de los costes representados a los diversos centros orgánicos, con abono a las correspondientes cuentas del subgrupo 94, «Centros orgánicos de coste».

911. Costes calculados.

Se incluyen dentro de esta cuenta principal aquellos costes que, con independencia de su tratamiento en Contabilidad externa, deben ser considerados de acuerdo con los criterios propios de CAE, y, por tanto, son calculados en su ámbito.

Como desarrollo de las mismas, se han incluido las cuentas a que, a continuación, se hace referencia, si bien, en coherencia con la filosofía del Plan para la Empresa española, cabe que el utilizador pueda considerar un tratamiento de este tipo para otros costes, a la vista de las características de la actividad y de sus necesidades concretas.

9112. Costes de amortizaciones.

9113. Costes de diferencias de inventarios.

9114. Costes de previsión social de funcionarios.

Dado lo conocido de las dos primeras, no se realiza especial comentario. Ahora bien, por lo que se refiere a la última, es preciso efectuar las siguientes consideraciones:

Las peculiaridades del sistema de previsión social de los funcionarios públicos es considerable en relación al sistema general de trabajadores asalariados en nuestro país. Ante este hecho, y como quiera que, en las Administraciones Públicas confuyen trabajadores de régimen laboral común junto con los mismos, se ha planteado la posibilidad de introducir un mecanismo contable que permita una homogeneidad en el tratamiento.

Así, dentro de los epígrafes de gastos de personal en el Grupo 6, se incluyen las cuotas patronales pagadas a la Seguridad Social por aquellos trabajadores sometidos a dicho régimen.

Un tratamiento homogéneo y una consideración del coste total real parecen hacer conveniente la consideración de los costes similares, por lo que se refiere a los funcionarios públicos. Para conseguirlo, es preciso acudir a la estimación, por cuanto los costes reales se hallan dispersos en una serie de gastos públicos de diversa naturaleza, repartidos a lo largo del presupuesto.

— Se cargarán estas cuentas por los importes calculados de las mismas con abono a la cuenta principal 901, «Control analítico».

— Se abonarán en función a su aplicación a los Centros orgánicos con cargo a las cuentas correspondientes del subgrupo 94, «Centros orgánicos de coste».

919. Costes oportunidad calculados.

Tienen por objeto acumular el conjunto de costes oportunidad. Se incluyen únicamente los costes financieros calculados, habiéndose desarrollado como sigue:

9191. Costes financieros calculados.

91910. De los recursos propios.

91911. De los recursos ajenos.

El tratamiento articulado entre recursos ajenos y propios puede permitir, al menos inicialmente, la consideración exclusiva de los costes de los recursos ajenos, si bien desde la misma perspectiva de oportunidad que exige el modelo adoptado.

— Se cargarán por la estimación que se establezca de su importe con abono a la cuenta 909, «Control analítico de los costes oportunidad».

— Se abonarán en función de la aplicación de dichos costes a los diversos Centros con cargo a las correspondientes cuentas del subgrupo 94, cuenta principal 949, «Suplementos de coste oportunidad de los Centros».

92. Reclasificación de costes.

Dicho grupo queda abierto a las posibilidades de establecimiento por parte de los utilizadores de otros criterios de clasificación (costes fijos-variables, directos indirectos, por funciones, etc.), en razón a las características y necesidades propias de cada supuesto de utilización.

93. Inventarios permanentes.

El objeto del presente subgrupo es permitir el seguimiento permanente de las existencias de bienes almacenables.

Dado el presente nivel de aplicación del Plan de los Entes de Administraciones Públicas, por sus características, no cabe esperar una utilización de la totalidad de las cuentas, si bien, por razones de uniformidad y facilidad para la agrupación y comparación de datos a niveles macroeconómicos, se ha optado por incluir la totalidad de las cuentas que se deducen del desarrollo del Grupo 3, realizado por el Plan General para la Empresa española y adaptado por el de Contabilidad Pública. Ello permitirá conservar una numeración homogénea que facilite la agregación y comparación mencionadas.

Pese a ello, se comenta únicamente la cuenta 937, «Inventario permanente de materiales para consumo y reposición», que será la de utilización normal en el ámbito de Entes de carácter administrativo.

— Se cargará:

1. Por el importe de las existencias iniciales con abono a la cuenta correspondiente del subgrupo 90, cuenta principal 900, «Control externo».

2. Por el importe de las compras con abono a la cuenta correspondiente del subgrupo 91, cuenta principal 910, «Costes externos»; 9100, «Costes de materiales».

— Se abonará:

1. Por el importe de las salidas de almacén que se producen en función a los consumos efectuados por los diversos Centros, en base a su aplicación a los mismos, con cargo a las cuentas del subgrupo 94, «Centros orgánicos de coste».

2. Por el importe de las existencias finales con motivo del cierre de la CAE, con cargo a la cuenta 900, «Control externo».

94. Centros orgánicos de coste.

El objeto de este subgrupo es distribuir los costes según los diversos Centros orgánicos en los que se produce efectivamente la utilización de recursos.

Dicha distribución ha de efectuarse con carácter total, con independencia de la posibilidad de aplicar directamente al coste de los programas.

Dadas las diferencias entre la estructura orgánica de los diversos Entes se ha optado por definir la categoría o nivel del mismo dejándola a la decisión del utilizador en función a sus características y necesidades concretas de la aplicación. En cualquier caso, la filosofía implícita en el modelo concibe estos Centros de un nivel similar al de la Dirección General con desarrollo por Subdirecciones en el ámbito de la Administración Territorial.

Los Centros se entiende deben acomodarse a las células de la estructura orgánica del utilizador, debiendo evitarse, en lo posible, la consideración de centros ficticios, en cuanto perturben el pretendido conocimiento de la distribución de los costes reales entre los diversos componentes de la organización.

Las cuentas previstas se distribuyen en:

940 al 948. Costes de los Centros.

(A través de las cuentas de cuatro o más dígitos se pueden establecer el desarrollo en Centros orgánicos de inferior nivel dependientes de los representantes por las cuentas principales.)

— Se cargarán por la aplicación de los costes, tanto externos como calculados, que sean aplicables a los diversos Centros, con abono a las cuentas corrientes de las principales, 910, «Costes externos», y 911, «Costes calculados», respectivamente.

— Se cargarán y abonarán en el caso de que, por necesidades del modelo de cálculo o bien de la aplicación concreta, deba efectuarse una reclasificación de costes, con traspaso desde los Centros auxiliares hacia los principales.

— Se abonarán en función a la aplicación a los programas de los costes, tanto externos como calculados, con cargo a las cuentas correspondientes del subgrupo 95, «Costes de los programas».

949. Suplementos de costes oportunidad de los Centros.

— St cargará en función a la aplicación a los Centros de los costes oportunidad calculados, con abono a las cuentas correspondientes del subgrupo 90, «Cuenta principal»; 910, «Costes oportunidad calculados».

— Se abonará en función a la aplicación a los programas de dichos costes, con cargo a las cuentas correspondientes de la principal 959, «Suplementos de costes oportunidad de los programas», correspondientes del subgrupo, 98, cuenta principal 989, «Resultados económicos de los programas».

96. Desviaciones.

Las cuentas de este subgrupo tienen por objeto recoger las desviaciones que se produzcan entre los costes reales y los preestablecidos cuando se utilice este procedimiento de contabilización.

Aun cuando, para Entes de naturaleza administrativa con carácter general y, en especial, en el estado presente de las técnicas presupuestarias, será difícil un planteamiento de costes preestablecidos con la modalidad de costes estándar se incluyen las desviaciones técnicas y económicas correspondientes a dicho modelo de cálculo.

Razones de futuro así la aconsejan, dejando abierta la posibilidad de que una mayor profundización en las técnicas de medición de los productos de la actividad permitan un tratamiento de tal tipo.

Se desarrolla en las siguientes cuentas principales:

961. Desviaciones en coste estándar.

962. Desviaciones en costes presupuestados.

— Se cargarán por las desviaciones positivas, esto es, las que se producen cuando los costes reales son superiores a los preestablecidos.

— Se abonarán por las desviaciones negativas, esto es, las que se producen cuando los costes reales son inferiores a los preestablecidos.

— Se cerrarán abonando o cargando, según cual sea el signo de su saldo, con cargo o abono a las cuentas correspondientes del subgrupo 98, cuenta principal 980, «Resultados analíticos de los programas».

97. Clasificación de los ingresos.

Las cuentas del presente subgrupo tienen por objeto recoger la incorporación a la CAE de los ingresos a los programas, sea cual sea su origen, bien de la Contabilidad externa por su carácter de ingresos reales, bien a consecuencia de cálculos realizados en el ámbito de la Contabilidad externa.

Dentro del subgrupo, las cuentas principales clasifican los ingresos en función al origen de los mismos, distinguiéndose:

970. Ingresos de programas.

El objeto de la presente cuenta principal es recoger la totalidad de los ingresos, reconocidos en la Contabilidad General, que sean imputables a los programas.

Dada la naturaleza administrativa de los Entes a que va dirigido el presente trabajo, estos ingresos podrían tener un carácter excepcional y marginal.

— Se abonará por los ingresos reales, deducidos de la contabilidad externa, imputables a algunos de los programas, con cargo a la cuenta correspondiente del subgrupo 90, cuenta principal 900, «Control externo».

— Se cargará a la hora del cálculo del resultado de la Contabilidad Analítica, con abono a las cuentas correspondientes del subgrupo 98, cuenta principal 980, «Resultados analíticos de los programas».

971. Ingresos calculados de los programas.

El objeto de la presente cuenta es el de recoger la totalidad de los ingresos calculados, con los criterios que se consideren apropiados, como imputables a los programas.

— Se abonará por el importe de dichos ingresos calculados, con cargo a las cuentas correspondientes del subgrupo 90, cuenta principal 901, «Control analítico».

— Se abonará, con ocasión del cálculo del resultado de la Contabilidad Analítica, con abono a las cuentas correspondientes del subgrupo 98, cuenta principal 980, «Resultados analíticos de los programas».

972. Trabajos realizados para el propio inmovilizado.

El objeto de esta cuenta principal es recoger los ingresos calculados como valorización de los trabajos realizados por los Entes para el propio inmovilizado. Dicho cálculo podrá realizarse en función tanto al criterio del coste efectivo, cuanto por consideraciones a los costes en que se habría incurrido, en caso de adquisición exterior del bien producido.

— Se abonará por el importe calculado con cargo a la cuenta principal 901, «Control analítico».

— Se cargará con ocasión del cálculo del resultado de la Contabilidad Analítica, con abono a las cuentas correspondientes del subgrupo 98, cuenta principal 980, «Resultados analíticos de los programas».

98. Resultados de la contabilidad analítica.

Las cuentas del presente subgrupo tienen por objeto recoger el cálculo del resultado obtenido con criterios de Contabilidad Analítica en los diversos programas en que se manifiesta la actividad del sujeto contable.

Dada la naturaleza administrativa de los mismos, en los casos en que no se establezca un sistema de cálculo de ingresos dichas cifras de resultados coincidirían con las de costes de los programas establecidos en cuentas del subgrupo 95. En dicho caso no sería preciso el desarrollo en cuentas de cuatro y más dígitos en este subgrupo, utilizándose únicamente a nivel global como iniciación del proceso de cierre de la Contabilidad Analítica.

Se distinguen las siguientes cuentas:

980. Resultados analíticos de los programas.

Tienen por objeto recoger los resultados obtenidos por los programas, considerando los costes externos y calculados.

— Se cargará por el total de los costes de los programas, con abono a las cuentas correspondientes del subgrupo 95, «Costes de los programas».

— Se abonará por el total de los ingresos, tanto reales como calculados, con cargo a las cuentas correspondientes del subgrupo 97, «Clasificación de los ingresos».

— Se cerrará cargando o abonando, según cual sea el signo de su saldo, con abono o cargo a la cuenta 901, «Control analítico».

989. Resultados económicos de los programas.

El objeto de esta cuenta es el de reflejar el resultado en sentido económico, esto es, habida cuenta de los costes oportunidad incorporados a los diversos programas.

— Se abonará, por el importe de los resultados analíticos de los programas, con cargo a la cuenta 909, «Control analítico de los costes oportunidad».

— Se cargará, por el importe de los costes oportunidad imputados a los programas, con abono a las cuentas correspondientes del subgrupo 95, cuenta principal 959, «Suplementos de costes oportunidad de los programas».

— Se cerrará, cargando o abonando, según cual sea el signo de su saldo, con abono o cargo a la cuenta 909, «Control analítico de los costes oportunidad».

99. Relaciones internas.

Este subgrupo se deja libre para que el usuario pueda utilizarlo, en función a sus necesidades, para recoger las transacciones internas, que resulten aconsejables o necesarias para el proceso contable propio.

28549

CORRECCION de erratas de la Circular número 896, de 26 de agosto de 1983, de la Dirección General de Aduanas e Impuestos Especiales, por la que se aprueba la «Actualización número 38» de las notas explicativas del Arancel.

Padecido error en la inserción de la Circular, publicada en el «Boletín Oficial del Estado» número 224, de 19 de septiembre de 1983, se transcribe a continuación la oportuna rectificación:

Página 25676, primera columna, a continuación del apartado segundo, donde dice: «Suprimir el punto final y añadir la siguiente frase:», debe decir: «Página 186 a. Partida 25 32, apartado D) 6). Última línea. Suprimir el punto final y añadir la frase siguiente:».