

Análisis de las obligaciones en materia de cálculo de costes en las administraciones públicas españolas*

SICI: 0123-1472(201206)13:32<203:OCCAPE>2.0.TX;2-H

María Beatriz González-Sánchez

Doctora en Administración y Dirección de Empresas,
Profesora del Departamento de Economía Financiera y
Contabilidad, Universidad de Vigo (España).
Correo electrónico: bgonzale@uvigo.es

Estefanía Rodríguez-González

Doctora en Administración y Dirección de Empresas,
Personal investigador en formación en el Departamento
de Economía Financiera y Contabilidad, Universidad de
Vigo (España).
Correo electrónico: estefaniarodriguez@uvigo.es

Ernesto López-Valeiras Sampedro

Doctor en Administración y Dirección de Empresas,
Profesor del Departamento de Economía Financiera y
Contabilidad, Universidad de Vigo (España).
Correo electrónico: elvaleiras@uvigo.es

Jacobo Gómez-Conde

Doctor en Administración y Dirección de Empresas,
Profesor del departamento de Contabilidad de la
Universidad Autónoma de Madrid. (España).
Correo electrónico: jacobogomez@uam.es

* El proyecto que financió este estudio es el siguiente: "Modelo de Contabilidad y Análisis de Costes para biobancos", financiado por la Red Nacional de Biobancos perteneciente al Instituto de Salud Carlos III (Número de Registro IN-0702-11).

Resumen El objetivo de este trabajo es realizar una revisión de los intentos legisladores encaminados a establecer la obligatoriedad del cálculo de costes en las administraciones públicas. A pesar de los múltiples esfuerzos normativos, la aplicación de la contabilidad de costes no se ha generalizado en el ámbito del sector público, pues muy pocas instituciones determinan sus costes. En la actualidad, se está produciendo un gran impulso en la aplicación de esta herramienta, debido a la exigencia de presentar un resumen de costes en la memoria de las entidades pertenecientes al sector público administrativo.

Palabras clave autor Sector público, contabilidad de costes, nuevo Plan General de Contabilidad Pública, modelo CANOA.

Palabras clave descriptor Administración pública, Contabilidad de costos, Sector público.

Códigos JEL M-41.

Analysis of Obligations Regarding Cost Calculation in Spanish Public Administrations

Abstract The aim of this paper is to review the regulation attempts aimed at making cost calculation compulsory in public administrations. Despite many policy efforts, the application of cost accounting is not widespread in the public sector, for very few institutions determine their costs. Nowadays there is a big boost for the application of this tool, due to the requirement to present a summary of costs in the memory of the entities belonging to the public administration sector.

Keywords author Public sector, cost accounting, new General Plan of Public Accounting, CANOA model.

Key words plus Public administration, Cost accounting, Public sector.

Análise das obrigações em matéria de cálculo de custos nas administrações públicas espanholas

Resumo O objetivo deste trabalho é rever as tentativas legisladoras destinadas a estabelecer obrigatoriedade no custeio das administrações públicas. Apesar dos múltiplos esforços normativos, a aplicação da contabilidade de custos não é generalizada no campo do setor público, pois bem poucas instituições determinam seus custos. Na atualidade, está se produzindo grande impulso na aplicação desta ferramenta, devido à exigência de apresentar um resumo dos custos na memória das entidades do setor público administrativo.

Palavras-chave autor Setor público, contabilidade de custos, novo Plano Geral de Contabilidade Pública, modelo CANOA.

Palavras-chave descriptor Administração Pública, Contabilidade de Custos, Setor público.

Introducción

El objetivo del presente trabajo es analizar el origen y la situación actual en cuanto al cálculo de costes en la administración pública española, para lo que se lleva a cabo una revisión de la evolución normativa y de sus efectos en los sistemas de información contable.

En España, el cálculo de costes en el sector público no se ha generalizado al mismo ritmo que en las empresas privadas, sobre todo debido a que tradicionalmente la contabilidad de costes se ha centrado en los procesos productivos de fabricación y ha olvidado el campo de la prestación de servicios (IGAE, 1994a). Las entidades de carácter público ofrecen sus productos

o servicios de forma gratuita o bien a un precio muy inferior a su coste de producción real, esto provoca que el conocimiento de sus costes no haya sido una prioridad fundamental a la hora de desempeñar sus tareas (Vela-Bargues, 1991). Además, dado que en las instituciones públicas lo primordial es el presupuesto en vez de la transparencia, la aplicación de la contabilidad pierde importancia (Socorro-Alemán, 2010).

En la actualidad, debido a la fuerte crisis económica y financiera, junto con la necesidad de reducir el gasto público, el cálculo y control de los costes se presentan como una herramienta que ayuda a garantizar la optimización de los presupuestos y una eficiente gestión de los organismos públicos de todo tipo, ya sean universidades, hospitales o entes de la administración local.

La Ley General Presupuestaria 47 del 26 de noviembre de 2003, en sus artículos 3 y 121, incluye una clasificación adicional acerca de las actividades del sector público e indica la normativa contable que le resultará de aplicación, diferenciando tres grupos:

1. **Sector público administrativo:** está formado por la Administración del Estado, los organismos autónomos dependientes de la anterior y la Seguridad Social, junto con las entidades gestoras. Además, también se incluyen en este grupo las entidades estatales de derecho público y los consorcios, siempre que su actividad principal no sea la producción de bienes y/o que no se financien mayoritariamente con ingresos comerciales. A esta parte del sector público le serán de aplicación el Plan General de Contabilidad Pública y las normas que lo desarrollen.
2. **Sector público empresarial:** está formado por entidades públicas empresariales, sociedades mercantiles y las entidades estatales de derecho público y los consorcios que no cumplan los requisitos necesarios para ser considerados sector público administrativo. Las entidades de este tipo quedan sujetas al Derecho Mercantil, es decir, al Código de Comercio y al Plan General de Contabilidad aplicable a las empresas privadas.
3. **Sector público fundacional:** comprende las fundaciones del sector público estatal y deberán someterse a la normativa del Plan General de Contabilidad de las entidades sin fines lucrativos.

Teniendo en cuenta esta clasificación, el presente documento está enfocado al estudio de la obligatoriedad del cálculo de costes en las administraciones públicas (sector público administrativo), excluyendo expresamente a las empresas públicas regidas por el Plan General de Contabilidad de las empresas privadas.

Para llevar a cabo nuestro propósito, estructuramos el trabajo del siguiente modo. Después de esta introducción, dedicaremos un primer apartado a exponer la importancia y los objetivos del cálculo de costes en la administración pública. En segundo lugar, procederemos a describir antecedentes de la contabilidad de costes en la administración pública. En el tercer apartado, se llevará a cabo un análisis del marco normativo actual que se sustenta fundamentalmente en el plan general de contabilidad pública al que dedicaremos el siguiente subapartado y los principios de contabilidad analítica y el proyecto CANOA (Contabilidad Analítica Nor-

malizada para Organismos Autónomos), a los que dedicaremos el segundo subapartado. Por último, en el cuarto apartado expondremos las conclusiones extraídas del trabajo realizado.

1. Importancia y objetivos del cálculo de costes en la administración pública

La contabilidad de costes¹ “es una rama de la contabilidad que tiene por objeto la captación, medición y valoración de la circulación interna, así como su racionalización y control, con el fin de suministrar a la organización la información relevante para la toma de decisiones” (AECA, 1992). Su finalidad es generar y transmitir información a los agentes internos de las organizaciones para facilitar y apoyar la toma de decisiones, por lo que dispone de una mayor libertad metodológica que la contabilidad financiera y se dedica a satisfacer las necesidades de los usuarios internos (Malles-Fernández, 2009).

El cálculo de costes es un aspecto especialmente laborioso para todos los sectores, pero adquiere mayor complejidad en el ámbito público al no disponer de información tan desagregada ni de un control exhaustivo como en el caso de las empresas privadas. Estas, por ejemplo, tienen la obligación de realizar una valoración de las existencias al final del ejercicio, para lo que deben regirse por las pautas sobre los costes de producción y por los métodos de valoración permitidos en el Plan Contable, ya que esa información se incorporará a las cuentas anuales de la empresa. En cambio, no tienen

ninguna obligación de calcular y presentar sus costes, sino que se trata de información fundamentalmente interna. Para calcularlo, pueden emplear cualquier tipo de método de imputación o valoración, ya que únicamente les servirá a los gestores de las compañías para tomar decisiones en cuanto a su actividad económica.

Por otra parte, con la normativa actual, como se expone a continuación, el sector público administrativo está obligado a presentar un resumen de sus costes generales y por actividades. Para lograr la comparabilidad de la información presentada por los distintos organismos, se han realizado diversas publicaciones y proyectos para establecer unas pautas comunes en cuanto a la metodología a aplicar. Por ese motivo, la valoración de las existencias y el cálculo de costes han ido adquiriendo mayor importancia en el sector público. Además, la puesta de manifiesto de las ventajas y posibilidades que ofrece, ha supuesto un gran avance a la hora de reconocer la utilidad de su cálculo.

La necesidad de la contabilidad de costes radica en la importancia de sus objetivos, que son fundamentalmente los siguientes:

- Calcular las tasas y precios públicos de acuerdo con la Ley y fundamentar su importe en el nivel de costes de la entidad pública (AECA, 1997).
- Asegurar un adecuado aprovechamiento de los recursos públicos. La información sobre costes permite analizar en qué medida se cumplen los objetivos previstos con el óptimo empleo de los recursos disponibles, es decir, en qué medida los organismos públicos desempeñan sus actividades de forma eficiente (AECA, 1997).

1 También denominada *contabilidad analítica*, cuando se trata del sector público.

- Obtener información útil para la toma de decisiones en el ámbito de gestión de los recursos públicos sobre la producción de bienes o la prestación de los servicios (AECA, 1997).
- Perfeccionar la determinación de los presupuestos en el sector público y en la evaluación de las políticas llevadas a cabo. El conocimiento de los costes sirve como unidad de medida para evaluar las previsiones presupuestarias de forma responsable y cuantificar los costes incurridos en el cumplimiento de los objetivos definidos (IGAE, 1994a).
- Realizar comparaciones entre el coste de los servicios prestados por distintas unidades públicas o con empresas del sector privado, lo que permitirá evaluar la eficiencia de los servicios públicos en materia de costes.
- Profesionalizar la gestión pública y mejorar el control del déficit público.

2. Antecedentes de la contabilidad de costes en la administración pública

Ha habido múltiples tentativas a lo largo de la historia para implantar un modelo de contabilidad de costes en las administraciones públicas, pero se trata de una labor difícil de abordar, dada la complejidad en la tipología de las tareas desempeñadas en las entidades públicas, junto con la inexistencia de contabilidad financiera en la mayoría de los casos. A lo largo de los años, se han promulgado varios preceptos legales que intentan establecer la obligatoriedad de determinar el coste de los servicios públicos

prestados por las distintas instituciones que lo componen (Carrasco-Díaz, Buendía-Carrillo, Navarro-Galera, Llorente-Muñoz & Sánchez-Toledano, 2007).

Sus orígenes se sitúan en 1976, cuando se publica el *Manual de contabilidad de costes para las corporaciones locales*, elaborado por el antiguo Instituto de Estudios de Administración Local, IEAL, hoy Instituto Nacional de Administración Pública de España, INAP. Este manual nace como una guía para orientar en la tarea de determinar los costes de una corporación local, pero sin potestad para imponer la obligatoriedad de su cálculo. Su finalidad era que aquellas instituciones que quisieran calcular los costes de los servicios prestados dispusieran de unas pautas por las cuales guiarse que, al ser comunes, permitirían la comparabilidad de la información obtenida (Instituto de Estudios de Administración Local, 1976).

Con posterioridad, la Ley General Presupuestaria 11 promulgada el 4 de enero de 1977 hizo tomar conciencia de la importancia de poner en práctica un sistema de control de costes en las instituciones públicas (Cervera-Oliver, 2003), que indica en su artículo 134 la necesidad de que se entregue a la Administración General del Estado una memoria justificativa del coste y el rendimiento de los servicios públicos. Además, se deberá entregar otra memoria demostrativa en la que se indique el grado en el que se han alcanzado los objetivos programados, junto con el coste de los mismos. Según esta Ley, la Administración del Estado, los organismos autonómicos y las sociedades estatales quedan sometidos a la contabilidad pública.

La toma de conciencia de la necesidad de implantar modelos de costes fue tal que la Constitución Española de 1978 señala en su artículo 31 que el gasto público realizará una asignación equitativa de los recursos disponibles, atendiendo a criterios de eficiencia, cuya medición debe realizarse conociendo el valor de los recursos consumidos.

Fruto de la Ley General Presupuestaria y su contenido, nace el Plan General de Contabilidad Pública (en adelante, PGCP), aprobado por Orden del Ministerio de Hacienda del 14 de octubre de 1981 y desarrollado sobre el modelo del Plan General de Contabilidad para el sector privado, aprobado por el Real Decreto 530 del 22 de febrero de 1973, aunque introduciendo las modificaciones necesarias para adaptarlo a las características especiales de los entes públicos a los que les será de aplicación (Aranguren-Castro, 1982). El mantenimiento de la estructura principal del PGC para empresas privadas ha permitido introducir en el ámbito público el concepto de contabilidad analítica separada de la financiera, entendiendo la primera como el control de la eficiencia alcanzada en los costes y en los rendimientos. Para ello, se establece que el grupo 9 de las cuentas anuales se destinará a la contabilidad analítica, pero en este PGCP no se desarrolla su contenido, sino que su concreción se producirá más tarde con la implantación de la Orden del Ministerio de Economía y Hacienda del 20 de septiembre de 1983. Se eligió la opción de desarrollar un modelo de contabilidad analítica solo para los entes de naturaleza administrativa, en vez de desarrollar un modelo común, siguiendo así la línea de actuación marcada por el PGCP, que

preveía una extensión posterior del modelo a los entes de naturaleza comercial, industrial y financiera, con las adaptaciones sectoriales oportunas. Uno de los objetivos perseguidos con su implantación fue el de obtener información relativa al coste efectivo de producción de los servicios públicos, además de servir de base para la realización de la memoria justificativa recogida en el artículo 134 de la Ley General Presupuestaria (Echenique-Conde, 2011). Por tanto, se establecen los pilares para la implantación de un sistema de costes. En concreto, se opta por un modelo *full-cost* en sentido estricto, que diferencia costes externos, costes calculados (amortización, costes de diferencias de inventario y previsión social de funcionarios) y costes de oportunidad (costes financieros calculados) (Buendía-Carrillo, 1996). Esta Orden establecía en su norma 2 que la aplicación de la contabilidad analítica en el subsector Estado y sus organismos autónomos administrativos, se iría realizando conforme se fuera implantando descentralizadamente el Plan General de Contabilidad Pública, de acuerdo con las instrucciones emitidas por la Intervención General de la Administración del Estado² (en adelante, IGAE). Esta implantación estaba condicionada a la dotación de los medios adecuados, tanto personales como materiales que, en este caso eran medios de carácter informático, tal como se indica en el PGCP. A pesar de los esfuerzos normativos de esta Orden, no se llevó a cabo la implantación de la contabilidad de costes por la dificultad de aplicarla de forma

2 La IGAE es el órgano de control interno de la gestión económica y financiera del sector público estatal y el centro directivo y gestor de la contabilidad pública.

homogénea en todo el ámbito de la administración pública.

La Resolución de 26 de diciembre de 1983 de la IGAE indica que se está diseñando un nuevo sistema de información contable, en el cual aparece integrada la contabilidad de costes, cuya finalidad es que la señalada descentralización contable sea una realidad. Se producirá una progresiva dotación de medios informáticos en las oficinas de las administraciones públicas, previendo que el nuevo sistema se pondrá en marcha a partir de 1986. Pronosticando la demora de los programas informáticos y las plataformas necesarias, se insta a los organismos que intenten estimar ellos mismos el coste de prestación de los servicios que ofertan. Para ello, la citada resolución establece la necesidad de nombrar a una unidad administrativa dentro de cada organismo, que sería la encargada de llevar a cabo el estudio de los costes, indicando además unas pautas para su cálculo. El proyecto tuvo escasa repercusión práctica, pero ha servido de experiencia para posteriores intentos de implantación.

A partir de 1983, la normalización de la contabilidad pública se centra en la adaptación del PGCP a los distintos subsectores y al desarrollo y definición de los Principios Contables Públicos (Carrasco-Díaz & López-Hernández, 1994).

La Ley 7 del 2 de abril de 1985, reguladora de las Bases del Régimen Local (LBRL) remarca los aspectos señalados por las resoluciones y órdenes anteriores. En concreto, en su artículo 114 se indica que las entidades locales quedarán sometidas al régimen de contabilidad pública y en el artículo 133 que la gestión económico

financiera de las entidades locales debe incluir la exigencia de seguimiento y determinación de los costes de los servicios.

El siguiente paso fue la publicación de la Orden del Ministerio de Economía y Hacienda del 31 de marzo de 1986 en la que se establece como uno de los principales fines de la contabilidad pública, la determinación del coste de los servicios prestados, para fomentar la eficiencia y la transparencia en el ámbito público, además de facilitar los datos necesarios para la confección de las cuentas económicas de este sector (Carrasco-Díaz & López-Hernández, 1994). Además, indicaba que cada uno de los centros gestores debería desarrollar su propia contabilidad financiera, analítica y presupuestaria. Sin embargo, finalmente esta Orden también supuso un intento fallido ya que no se llegaron a implantar sistemas de costes en las administraciones públicas.

A partir de 1987, se abandonó la idea de crear un sistema de costes común para todos los organismos, al centrar los estudios en áreas funcionales concretas de aquellas instituciones que mostraran interés por implantar la contabilidad analítica. Así, se llevaron a cabo análisis del rendimiento y de los costes medios de áreas concretas de los organismos públicos adscritos al proyecto (Buendía-Carrillo, 1996). Un ejemplo de los proyectos llevados a cabo fue el modelo de costes diseñado para el Instituto Tecnológico Geominero de España, ITGE (IGAE, 1994a).

Todo lo citado anteriormente se refleja en la Ley 8 de 1989 o Ley de Tasas y Precios Públicos del 13 de abril de 1989 que establece que la fijación de las tasas y los precios públicos debe

realizarse en conocimiento de los costes de los servicios, ya que las tasas tenderán a cubrir la totalidad del coste del servicio y los precios públicos deben ser siempre como mínimo de igual importe que el coste total. Esta cuestión impulsa la necesidad de establecer un sistema que permita conocer de forma homogénea los costes de las distintas actividades desempeñadas por la administración pública, para garantizar la correcta fijación de los precios. En este sentido, la Ley establece la necesidad de presentar una memoria económica y financiera para poder fijar nuevos precios públicos o modificar los vigentes, para indicar el grado de cobertura de los costes y el beneficio obtenido en el caso de que exista.

En el proceso de adaptación del PGCP a los distintos subsectores, se produce la adaptación del PGCP a la Administración Local, que recoge la ICAL (Instrucción de Contabilidad para la Administración Local), aprobada por la Orden Ministerial del 17 de julio de 1990, pero solo referida a las estructuras patrimonial y presupuestaria. A pesar de que esta adaptación señala como objetivo fundamental determinar el coste de los servicios, se produce una clara contradicción ya que no se hace referencia al grupo 9 dedicado a la contabilidad analítica.

En 1991, fruto de la colaboración entre un conjunto de universidades españolas y la IGAE, surge el SCAU (Sistema de Contabilidad Analítica para Universidades). La finalidad de este programa era determinar los costes de las actividades realizadas en el ámbito de la universidad pública, además de calcular el rendimiento de las mismas (IGAE, 1991). A pesar de haber supuesto un paso importante para la contabilidad

pública, el modelo nunca llegó a aplicarse, debido en parte a la imposibilidad de conseguir la información que era necesario suministrar al programa para su adecuado funcionamiento (Cervera-Oliver, 2003).

La IGAE, encuadrada en la Secretaría de Estado de Hacienda y Presupuestos, ha proporcionado una serie de pautas para el cálculo de los costes en el sector público, mediante la consolidación de un grupo de trabajo con el objeto de establecer un marco de referencia en la contabilidad pública y aclarar los procedimientos de esta área contable (IGAE, 2005). Su primera labor fue la creación de una comisión de principios y normas contables públicas, que elaboró en 1994 los *Principios Contables Públicos, documentos del 1 al 8*, que han servido como base para la contabilidad de numerosos organismos públicos.

Posteriormente, también en 1994, la IGAE lleva a cabo la creación y aplicación del proyecto CANOA (Contabilidad Analítica Normalizada para Organismos Autónomos). El proyecto CANOA ha sido impulsado por la IGAE con el objetivo de implantar un sistema de contabilidad analítica en el sector de la administración pública. Consiste en un sistema de contabilidad que permite valorar el coste de las actividades desarrolladas por las distintas unidades o centros de coste. Se parte de un modelo estándar que se personaliza para cada tipo de organización en función de sus características específicas.

La IGAE, cumpliendo con su función de dirigir y gestionar la contabilidad pública, continúa con su tarea normativa al publicar en 1995 el *Manual de Contabilidad Pública*.

Un año más tarde, en 1996 surge el proyecto SOROLLA, para subsanar las dificultades de

implantación del proyecto CANOA. Para su correcto funcionamiento, era necesario disponer de programas informáticos que dotaran al proyecto CANOA de una información presupuestaria normalizada. Así, el sistema SOROLLA tiene como fin facilitar la gestión económica y presupuestaria que se realiza en los centros gestores de las administraciones públicas para favorecer la normalización de los procedimientos y propiciar una cultura de costes entre los organismos de carácter público. Su novedad más notable es la incorporación del módulo CANOA, en el que se puede obtener el coste de los centros sin tener en cuenta las actividades que realice cada uno de ellos (Ortigosa, 2000).

En el año 2000 se publica la aplicación del proyecto CANOA a la Universidad de Oviedo, en el Proyecto ESCUDO, Estudio de Contabilidad Analítica para la Universidad de Oviedo (López-Díaz, 2000). Este proyecto ha servido de referencia para mejorar la aplicación CANOA y ha servido como modelo para la posterior implantación de la contabilidad de costes en otras universidades o en otro tipo de organismos públicos.

En el año 2003 se publica la nueva Ley General Presupuestaria 47 del 26 de noviembre, que introduce como novedad en relación con el texto refundido de la Ley Presupuestaria anterior, la necesidad de suministrar información para la determinación de los costes de los servicios públicos para así facilitar la gestión y la toma de decisiones.

En 2004, la IGAE publica el documento *Principios generales sobre contabilidad analítica de las administraciones públicas*, que recoge la esencia del Proyecto CANOA con una concep-

ción más generalizadora para poder aplicarse a la mayor parte de los organismos públicos. Este ha sido un paso importante para el avance de la contabilidad analítica, pues recopila los principios básicos para que las administraciones públicas implanten su contabilidad de costes (Carrasco-Díaz, 2011).

La Federación Española de Municipios y Provincias (FEMP) ha puesto en marcha un proyecto cuyo fin es la creación de una guía para la implantación de un sistema de costes en la administración local. El documento publicado en 2006 recoge la propuesta metodológica y la experiencia de implantación de un modelo de costes en los servicios sociales, de deportes y en los de recolección, tratamiento y eliminación de residuos (Buendía-Carrillo, Robleda-Cabezas, Prieto-Martín, Navarro, Llorente, Valencia & Sánchez, 2006), que toma como base la filosofía del proyecto CANOA y el documento *Principios Generales sobre Contabilidad analítica para las administraciones públicas* (IGAE, 2005). Esta guía ha supuesto un gran avance a la hora de establecer las pautas básicas para calcular los costes de la prestación de los servicios públicos (Carrasco-Díaz, Buendía-Carrillo, Navarro-Galera, Llorente-Muñoz & Sánchez-Toledano, 2007).

Otro ejemplo de implantación de contabilidad analítica en este ámbito fue la publicación del *Libro Blanco de los costes en universidades* en 2007, que aplicaba las técnicas recogidas en el modelo CANOA al cálculo de los costes de los servicios prestados por las universidades públicas (Carrasco-Díaz, Gonzalo-Angulo, Morales-Caparrós, Sánchez-Toledano, Pina-Martínez, Torres-Pradas, López-Hernández & García-Val-

derrama, 2007). En sucesivas ediciones se ha ido remodelando el modelo, que ha sido aplicado en varias universidades españolas.

En el año 2010 se publica el *Nuevo Plan General de Contabilidad Pública* (NPGCP), recogido en la Orden 1037 del Ministerio de Economía y Hacienda del 13 de abril de ese año, en el que se recogen algunas adaptaciones a las Normas Internacionales de Contabilidad para el Sector Público (NIC-SP), emitidas por la Federación Internacional de Contadores Públicos (IFAC), en aquellos aspectos necesarios para avanzar en el proceso de normalización contable. A pesar de que en la actualidad no hay ninguna obligatoriedad para aplicar las NIC-SP en la Unión Europea, la IGAE ha considerado que para realizar una correcta normalización contable en el sector público, era necesario tomar como referencia las Normas Internacionales de Contabilidad, por lo que nace el NPGCP con el fin de introducir adaptaciones a las NIC-SP (Nicolás-Bravo, 2008). Este Plan, como se indica en el artículo 1, será de aplicación obligatoria para las entidades integrantes del sector público administrativo estatal, previendo una adaptación posterior para el ámbito de la Seguridad Social, mientras que las empresas públicas de carácter productivo se rigen por el Plan General Contable de las empresas privadas, como se ha comentado con anterioridad. En relación con la contabilidad de costes, el PGCP ha incluido por primera vez información de costes por actividades en las cuentas anuales del sector público, junto con indicadores presupuestarios, financieros y de gestión (Socorro-Alemán, 2010). De hecho, el punto 25 de la memoria requiere la realización de un resumen

general de los costes generales de la entidad y un cuadro de costes para las actividades que impliquen el cobro de tasas o precios públicos, todo ello aplicando los principios desarrollados en el documento *Principios Generales sobre Contabilidad Analítica de las Administraciones Públicas* (IGAE, 2005). Esto supone un gran avance para la mejora de la gestión pública al comenzar a guiarse por criterios de eficacia y eficiencia, aspectos que posibilitan el conocimiento de los costes de cada una de las actividades prestadas por los organismos públicos.

El 26 de abril de 2010, el Consejo de Universidades y la Conferencia General de Política Universitaria publicaron el *Documento de mejora y seguimiento de las políticas de financiación de las universidades para promover la excelencia académica e incrementar el impacto socioeconómico del Sistema Universitario Español, SUE*, en el que se establecieron unos plazos para que las universidades implantaran modelos de contabilidad de costes.

Con la Resolución del 28 de julio de 2011, de la IGAE, se regulan los criterios para la elaboración de la información sobre los costes de actividades e indicadores de gestión a incluir en la memoria de las cuentas anuales del Plan General de Contabilidad Pública, por lo que se concreta aún más la obligatoriedad del cálculo de costes para las instituciones de carácter administrativo.

El Proyecto FEMP de Cálculo de Costes de Servicios Municipales continuó activo, de forma que se creó un grupo de trabajo para publicar en 2011 el nuevo *Manual de Procedimiento para la Implantación de un Sistema de Costes en la Administración Local* (MAPISCAL) (Carrasco-

Díaz, 2011). Este documento tenía como finalidad completar los aspectos inconclusos del trabajo anterior e intentar homogeneizar los procedimientos de aplicación para así mejorar el modelo de costes propuesto.

Hay que destacar la aparición de dos nuevas disposiciones que ralentizan el proceso de adopción de la contabilidad analítica por parte del sector público administrativo. La Resolución del 17 de noviembre de 2011, por la que se aprueba la adaptación del Plan General de Contabilidad Pública a la Administración General del Estado, señala que la adaptación del Plan General de Contabilidad Pública a la Administración General del Estado se hará de acuerdo

con los términos indicados en la Instrucción de contabilidad para la Administración General del Estado, publicada por la Orden del Ministerio de Economía y Hacienda 3067, del 8 de noviembre de 2011. En esta Orden se sustituyen los puntos 25 y 26 de la memoria, relativos a la información sobre los costes de la entidad, por el nuevo apartado *Balance de resultados e informe de gestión*. De esta forma, la propia IGAE elimina por el momento la obligatoriedad de la Administración General del Estado de presentar un resumen de los costes de sus actividades (Buen día-Carrillo, 2011). En la figura 1, podemos observar de forma resumida la evolución normativa de la contabilidad analítica en el sector público.

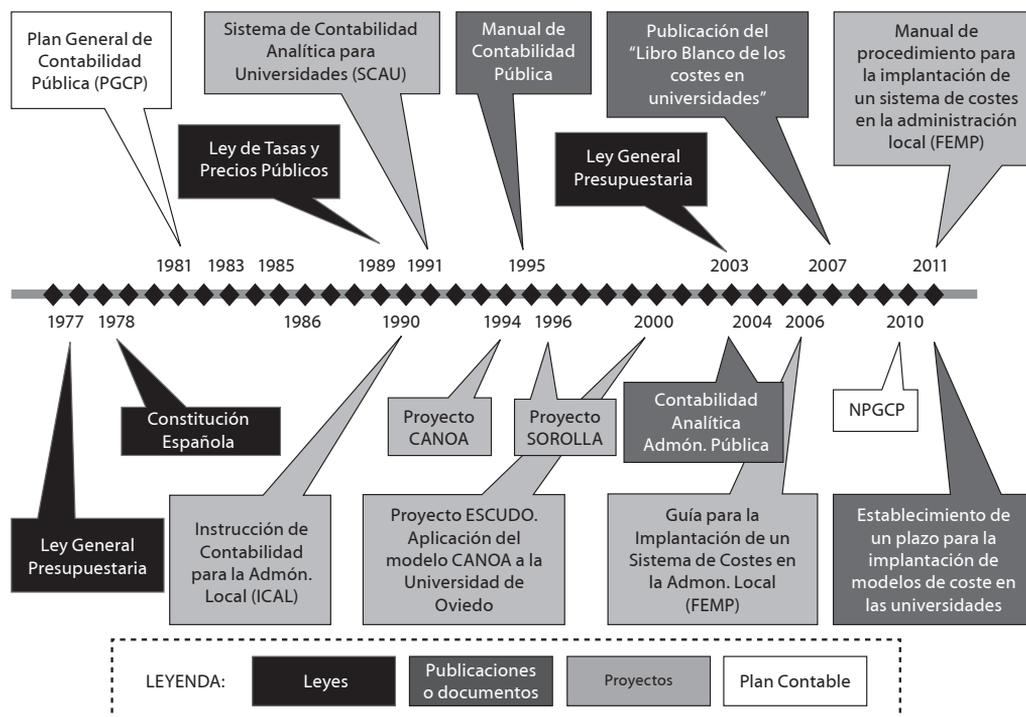


Figura 1
Evolución normativa de la Contabilidad Analítica en la Administración Pública
Fuente: elaboración propia

Tal como se ha visto, a lo largo de los años analizados ha habido múltiples tentativas de legislar e implantar un sistema de costes en las administraciones públicas, pero los esfuerzos llevados a cabo no han dado los frutos esperados, a pesar de que han servido para modernizar tanto los medios disponibles como los procedimientos a llevar a cabo (Ortega-Egea, Rodríguez-Ariza & López-Pérez, 2007). Las causas de estos fracasos han sido múltiples:

- Falta de información elaborada, necesaria para nutrir el sistema de cálculo de costes.
- Escasa concienciación de los responsables de su implantación de los beneficios que aporta el conocimiento de los costes de una determinada actividad y falta de control sobre la realización o no de los informes de costes exigidos por las distintas leyes estudiadas en el epígrafe.
- Ausencia de codificación presupuestaria común. A pesar de que hay un marco contable y un cuadro de cuentas estandarizado, no se ha implantado ningún sistema de control sobre el gasto público que sea capaz de medir el rendimiento y la aplicación de las partidas monetarias transferidas (Socorro-Alemán, 2010).

Es necesario un esfuerzo aunado por parte de las autoridades competentes y de los organismos públicos, para poder lograr un inicio de implantación de los sistemas de costes en este tipo de instituciones. El NPGCP es un referente al incluir la obligatoriedad del cálculo de costes en las entidades públicas administrativas, cuestión que se ha ido introduciendo en otros ámbitos del sector público mediante

legislación específica que obliga a implantar la contabilidad analítica en determinados organismos, como las universidades. A pesar de estos avances, el reto para el futuro es implicar a los gestores de las entidades públicas en el diseño e implantación de los sistemas de contabilidad analítica para obtener una información fiable, con la mayor exactitud en los cálculos y que sirva de apoyo en la toma de decisiones de la gestión. Además, se debería hacer hincapié en las posibilidades que ofrece la contabilidad analítica: análisis de eficiencia en las actividades, control del gasto público, información útil para la toma de decisiones, actividades de *benchmarking* o gestión profesional guiada por los principios de transparencia, eficiencia y eficacia que imperan en el ámbito privado.

3. Marco normativo actual

Desde la aparición de la Ley General Presupuestaria de 1977 se han conseguido numerosos avances en el ámbito de la contabilidad pública, tanto en aspectos organizativos como en el perfeccionamiento de las técnicas de control contable (IGAE, 1994a). La contabilidad de costes es una herramienta aplicable a todas las entidades del sector público, cuya finalidad es analizar los costes, valorar la producción y enjuiciar los resultados de gestión. Con esta herramienta se persigue la eficiencia, es decir, invertir el menor número de recursos para conseguir sus objetivos.

La normativa de aplicación para implantar un sistema de cálculo de costes se concreta en el nuevo Plan General de Contabilidad Pública de 2010, en los Principios de Contabilidad Pú-

blica y en el modelo CANOA que se detallan a continuación.

3.1. Plan General de Contabilidad Pública

El NPGCP obliga a las instituciones públicas de carácter administrativo a calcular los costes totales de la institución y los de cada una de las actividades que supongan el cobro de una tasa o precio público. Además, también es necesario realizar una valoración de las existencias de los productos terminados y en curso de fabricación (apartado en el que se pueden incluir también los servicios en curso) para realizar la cuenta del resultado económico patrimonial.

En concreto, la norma de valoración 11 recoge la problemática relacionada con las existencias, que serán valoradas según el precio de adquisición o el coste de producción, en función del activo a considerar. En materia contable, las principales novedades en cuanto a esta cuestión, tanto del NPGC como del NPGCP, han sido las siguientes:

- Se realiza la valoración de existencias según el precio de adquisición o coste de producción, posteriormente se le van añadiendo los gastos financieros a todos aquellos productos o servicios que necesiten un período superior a un año para estar en condiciones de ser vendidos, con el límite del valor realizable neto de las existencias en las que se integren. La incorporación de los gastos financieros es una novedad del NPGCP, procedente de su adaptación a las NIC-SP.
- Se permite el reconocimiento de la prestación de servicios como existencias, como está recogido en la NIC 2, y la posibilidad de reconocer y valorar los servicios que se

encuentren en curso de producción al final del ejercicio siempre y cuando no se hayan reconocido los ingresos correspondientes a los mismos (González-Quintana & Cañadas-Molina, 2008).

- Se establece la necesidad de que los costes indirectos se correspondan con la capacidad normal de la empresa para poder ser imputados al coste de los productos fabricados o los servicios prestados. Según la NIC 2, la capacidad normal de la empresa es aquella que se espera conseguir en circunstancias normales y se puede calcular considerando el promedio de varios ejercicios, teniendo en cuenta la pérdida de capacidad que resulta de las operaciones previstas de mantenimiento.

El proceso del cálculo de costes y la valoración de las existencias se realiza teniendo en cuenta el coste de producción. El NPGC indica una serie de cuestiones de obligado cumplimiento en relación con su cálculo. Este coste se obtendrá añadiendo al precio de adquisición de las materias primas y otros materiales consumidos y los demás costes directamente imputables a la fabricación del bien o a la prestación del servicio hasta que esté terminado (aplicando criterios de identificación directa o bien el precio medio ponderado o FIFO, *first in, first out*). También se podrán incluir los gastos financieros de los productos o servicios que necesiten más de un año para estar disponibles para su venta, siempre que se cumplan los requisitos recogidos en la Resolución del 9 de mayo de 2000 del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, ICAC. En cuanto a la asignación de

los costes indirectos, hay que diferenciar entre los *fijos* y los *variables*. Los costes indirectos variables se distribuirán, a cada unidad producida, sobre el nivel real de uso de los medios de producción, mientras que los costes indirectos fijos se distribuirán con base en la capacidad normal de trabajo teniendo en cuenta que:

- En períodos en los que haya un bajo nivel de producción, los costes indirectos fijos distribuidos a cada unidad de producción, no se incrementarán, sino que los costes indirectos incurridos y no distribuidos se reconocerán como gastos del ejercicio.
- En períodos de producción anormalmente alta, la cantidad de coste indirecto distribuido a cada unidad producida se disminuirá, de manera que no se valore el activo por encima del coste real.

Dado que en el Plan no se indica ningún criterio adicional para elaborar la información de costes requerida, era necesaria una resolución posterior que unificara los criterios aplicados por todas las administraciones para el cálculo de sus costes, de forma que permitiera la homogeneización de los resultados para facilitar su comparabilidad. Con ese fin, la IGAE publica la Resolución de 28 de julio de 2011 por la que se regulan los criterios para la elaboración de la información sobre los costes de actividades e indicadores de gestión a incluir en la memoria de las cuentas anuales del Plan General de Contabilidad Pública. En esta Resolución, se hace hincapié en el hecho de que el coste de producción obtenido aplicando la normativa contable anteriormente descrita, es válido para los datos necesarios para nutrir los

sistemas de contabilidad financiera. En cambio, el coste obtenido mediante la aplicación de la metodología propuesta en esta Resolución es un coste completo, resultado de asignar a cada actividad el consumo real de los factores de producción, tanto los directos como los indirectos. Por tanto, su resultado será mucho más exacto y fiable que el coste de producción. En cuanto a la metodología expuesta, es la misma que la desarrollada en el proyecto CANOA, recogida en el siguiente epígrafe. En concreto, se establece un proceso secuenciado para determinar los costes de este tipo de instituciones:

- Determinación de costes.
- Asignación de costes a los objetivos de costes.
- Reparto entre las distintas estructuras.
- Asignación de ingresos a actividades.
- Determinación de márgenes de cobertura por actividades.

En el punto 25 de la memoria presentada por las administraciones públicas se debe proporcionar un resumen general de los costes de la entidad y un resumen de los costes por actividades de todas las operaciones que impliquen el cobro de una tasa o precio público, además de indicar los ingresos obtenidos por cada actividad y calcular la tasa de cobertura de costes en cada caso.

El coste de cada actividad tiene los siguientes componentes: costes de personal, adquisición de bienes y servicios, servicios exteriores, tributos, costes calculados, costes financieros, costes de transferencias y otros costes aplicables; desglosando dentro de cada uno, la mayor cantidad de información posible.

3.2. Contabilidad analítica pública: principios de contabilidad analítica y Proyecto CANOA

La IGAE ha llevado a cabo diversas actuaciones con el fin de promover la implantación de la contabilidad analítica en el ámbito público. Por ello, las diferentes publicaciones de la IGAE matizan numerosos aspectos sobre la forma adecuada de realizar la valoración de los servicios prestados o los productos cedidos, al completar las cuestiones relativas a la valoración de existencias recogidas en el Plan Contable. Los aspectos más importantes son los expuestos a continuación:

Los documentos de principios contables públicos publicados por la IGAE, indican concretamente que el coste de producción debe incluir los siguientes elementos: gastos de personal, costes de materiales y servicios consumidos, la amortización de los bienes de inmovilizado usados en el proceso de producción y la proporción que razonablemente corresponda de costes indirectos. Además, también hace mención a los gastos financieros indicando que para poder incrementar el valor de las existencias, los gastos deben guardar una relación directa y objetiva y deben haberse devengado con anterioridad a la puesta en condiciones de funcionamiento del bien. Todo ello en consonancia con la Resolución del 9 de mayo de 2000 del ICAC.

El documento *Principios de contabilidad analítica de las administraciones públicas* recoge algunas cuestiones de interés en el cálculo de costes:

- Expone que la elección de la clave de reparto de los costes indirectos no tiene por qué

ser arbitraria, sino que se han desarrollado técnicas estadísticas, como las regresiones, que permiten obtener aquellos criterios que proporcionen los mayores coeficientes de determinación. Además, considera que en los organismos públicos, en la mayor parte de los casos, se puede simplificar la imputación de los costes al realizar asignaciones globales para algunos de ellos, o bien al considerar la partida de personal como un coste directamente imputable al producto. Esto se sustenta en el hecho de que la partida de personal es la que tiene un mayor peso en los costes de las instituciones públicas. Para los casos en los que no sea posible realizar una asignación global, este documento incluye una lista en la que se indican un conjunto de elementos de coste, junto con los criterios de imputación más acordes a los mismos, a pesar de que su elección siempre dependerá del tipo de actividad realizada por el organismo en cuestión y del proceso productivo que lleve a cabo.

- Indica que se deben diferenciar las cargas incorporables y las no incorporables, en función de tres criterios: por su naturaleza, por razón del período o por razón del sujeto contable. Las cargas no incorporables son aquellas que no contribuyen a formar el valor añadido de la actividad productiva por alguna de las tres razones anteriores, por lo que no deben imputarse al producto final. Algún ejemplo de cargas no incorporables son los gastos financieros y los resultados extraordinarios.
- Explica que la contabilidad analítica asume todos los criterios de valoración que sean aceptados por la contabilidad financiera.

- Propone un modelo basado en la creación de diversos centros, de forma que los elementos de coste reparten sus costes a los centros y los centros a las actividades, pudiendo darse también transferencias entre centros o bien producirse de forma directa de los elementos de coste a las actividades.

El proyecto más puntero de la IGAE es CANOA en el que se presenta un modelo estándar de cálculo de costes, para ser posteriormente adaptado a cada tipo de organización en función de sus características particulares. Sus principales aplicaciones son facilitar la toma de decisiones, valorar el coste de las actividades

públicas y los activos generados por esas actividades, el establecimiento de tasas y precios públicos en función de los costes calculados, además de facilitar la elaboración de los presupuestos. El sistema emplea tres procesos para tratar los documentos de costes: en primer lugar, se asignan los costes por períodos en función del momento de devengo de los mismos. Posteriormente, se establecen los diferentes elementos de coste a cada uno de los centros de coste y actividades y, por último, se agregan los costes e ingresos en función de los criterios contables del modelo establecidos previamente. En la figura 2, podemos observar las fases del mecanismo contable del modelo CANOA.

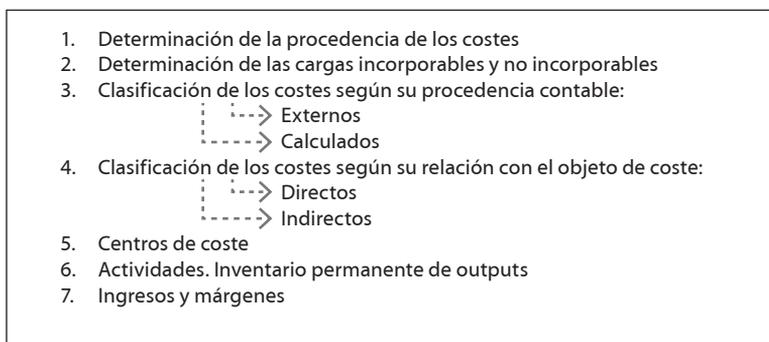


Figura 2
Mecanismo contable del modelo CANOA
Fuente: elaboración propia, a partir de IGAE (1994a)

En cuanto a la metodología aplicada por el modelo, las principales cuestiones se indican a continuación:

- El modelo presentado es un modelo genérico con posibilidades de adaptabilidad a las características particulares de cada uno de los organismos que procedan a su implantación.
- La existencia de otros sistemas de información financiera (gestión de personal, de inventarios y de justificantes de gastos) es necesaria para nutrirse de la información oportuna y proceder al cálculo de costes. Se optó por vincular el sistema con el programa SICAI³ y posteriormente SICAI 2, a pe-

3 El Sistema de Información Contable para la Administración Institucional es una herramienta informática creada

sar de ello, el modelo CANOA es un modelo dualista, que funciona de forma autónoma a la contabilidad financiera.

- El modelo aplicado es un modelo de costes reales o históricos, a pesar de que lo ideal sería perfeccionarlo en el futuro, con costes estándares una vez que haya una práctica razonable sobre la cual basar esos patrones.
- El modelo de asignación de costes es el coste completo que se basa en imputar a cada prestación la suma total de todos los recursos consumidos para llegar a su coste final (Malles-Fernández, Erkizia-Olaizola, Ibarloza-Arrizabalaga & Azkue-Irigoyen, 2009).
- El proyecto CANOA pretende maximizar el número de costes directos que se imputan a las actividades para poder simplificar el

modelo. En cuanto a la imputación de los costes indirectos, el establecimiento de una determinada clave de reparto está condicionada por las características particulares del proceso productivo, a su posible aplicación práctica y a que los proporcionados sean lo más próximos posibles a la realidad (López-Díaz, 2000). En este sentido, se considera que la clave de reparto principal en el ámbito de los organismos públicos es el “tiempo de dedicación”, debido a la utilización intensiva de la mano de obra.

- El objetivo básico es el cálculo del coste de las actividades (acciones destinadas a la obtención de un bien o servicio determinado), sin necesidad de utilizar los centros de coste como criterio de asignación. A pesar de

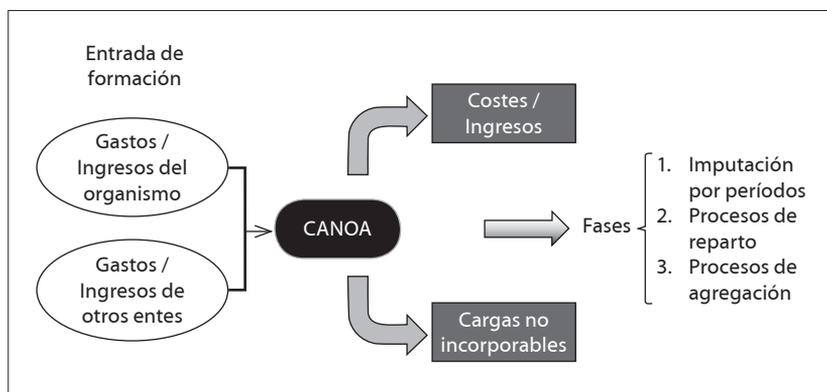


Figura 3
Operativa básica del sistema CANOA
Fuente: elaboración propia a partir de IGAE (1994a)

por la IGAE que da soporte a los requerimientos establecidos por la normativa contable. Su implantación se produjo en numerosos organismos, lo que supuso un importante avance en la homogeneización de los procedimientos contables. Tras la promulgación del NPGC, se creó una nueva versión informática, la SICAI 2 con las adaptaciones necesarias.

ello, el modelo recomienda el cálculo de los costes por centros (entendidos como los lugares donde se producen los costes) como objetos de coste, ya que aporta información adicional y útil, susceptible de ser empleada en la toma de decisiones.

- La adscripción de personas por actividades y por centros de coste es obligatoria en el caso de que se hayan definido, para indicar la dedicación de cada uno de los trabajadores a cada actividad y/o centro.

Conclusiones

Diversos han sido los intentos por dotar a los distintos entes de la administración pública de herramientas que faciliten el adecuado control del gasto y la asignación de recursos de forma eficiente.

A pesar de estos esfuerzos, las primeras tentativas no han tenido una gran aplicación práctica, si bien han servido de base para la creación de una metodología adecuada y para la mejora de los medios técnicos necesarios para poner en práctica la contabilidad analítica en estas organizaciones. Entre los proyectos más importantes que han favorecido de forma notable este desarrollo, se destaca el proyecto de la Federación Española de Municipios y Provincias (FEMP) que impulsa los sistemas de cálculo de costes y elaboración de indicadores de gestión para ayuntamientos, el *Modelo de Contabilidad Analítica para universidades públicas*, y distintos modelos que se están aplicando en los hospitales (González-Sánchez, 2006).⁴

4 Geclif (Gestión Clínico-Financiera y Coste por Proceso); COANh (Sistema de Control de Gestión Hospitalaria del Servicio Andaluz de la Salud, SAS); SCS (Modelo de Contabilidad Analítica del Instituto Catalán de Salud); Modelo SIE (Sistema de Información Económica para la Gestión Sanitaria del Servicio Valenciano de Salud, Servasa); Modelo Aldabide (Modelo de Gestión Económico-Financiera del Servicio Vasco de Salud, Osakidetza).

La aplicación de estas técnicas no ha sido generalizada en los primeros intentos de obtener información de coste, pero ha recibido un fuerte impulso sobre todo en los últimos años y además es previsible que este tenga continuidad, debido a la situación de crisis económica y a las restricciones presupuestarias actuales. De hecho, se constata la introducción de esta herramienta en el análisis de la evolución legislativa que ha tenido lugar en España en los últimos años.

Estas nuevas circunstancias promueven un clima propicio para que la implantación de los sistemas de costes se generalice para todas las instituciones del sector público. Por tanto, el reto para el futuro es mejorar la aplicación de estos sistemas para lograr una información comparable entre las distintas administraciones y que posibilite la profesionalización de la gestión pública y un aumento de la eficiencia de sus actividades.

Referencias

- Aranguren-Castro, Javier (1982). El Plan General de Contabilidad Pública. *Revista Española de Financiación y Contabilidad*, 11 (37), 37-68. Disponible en: <http://www.aeca.es/pub/refc/articulos.php?id=0770>
- Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresa, AECA (1992). *El marco de la contabilidad de gestión*. Madrid: Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresa, AECA.
- Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresa, AECA (1997). *La contabilidad de gestión en las administracio-*

- nes públicas. Madrid: Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresa, AECA.
- Buendía-Carrillo, Dionisio (1996). *Un modelo de costes para los servicios municipales de gestión directa*. Tesis doctoral, Universidad de Granada, España. Disponible en: <http://digibug.ugr.es/bitstream/10481/7081/1/Tesis%20D.B.C..pdf>
- Buendía-Carrillo, Dionisio (2011). *Revés a la Contabilidad de Costes en la normalización contable de la administración pública*. Disponible en: <http://descuadrando.com/blog/2011/12/revés-a-la-contabilidad-de-costes-en-la-normalización-contable-de-la-administración-pública/>
- Buendía-Carrillo, Dionisio; Robleda-Cabezas, Helio; Prieto-Martín, Carlos; Navarro, Andrés; Llorente, Virginia; Valencia, María José & Sánchez, Joaquín (2006). *Guía para la Implantación de un Sistema de Costes en la Administración Local*. Madrid: Federación Española de Municipios y Provincias, FEMP. Disponible en: http://www.costes-indicadores.com/Guia_Implant.pdf
- Carrasco-Díaz, Daniel (2011). *Manual de Procedimiento para la Implantación de un Sistema de Costes en la Administración Local, MAPISCAL*. Madrid: Federación Española de Municipios y Provincias, FEMP. Disponible en: <http://www.femp.es/files/566-1059-archivo/Manual%20proced%20implantaci%C3%B3n%20sistema%20costes%20julio%202011.pdf>
- Carrasco-Díaz, Daniel; Buendía-Carrillo, Dionisio; Navarro-Galera, Andrés; Llorente-Muñoz, Virginia & Sánchez-Toledano, Joaquín (2007, junio). El cálculo de costes del servicio de extinción de incendios y salvamento. Una aplicación práctica. *Ier Congreso Transatlántico de Contabilidad, Auditoría, Control de Gestión, Gestión de Costos y Mundialización*. Lyon, Francia. Disponible en: <http://www.costes-indicadores.com/Lyon.pdf>
- Carrasco-Díaz, Daniel; Gonzalo-Angulo, José Antonio; Morales-Caparrós, María Jesús; Sánchez-Toledano, Daniel; Pina-Martínez, Vicente; Torres-Pradas, Lourdes; López-Hernández, Antonio & García-Valderrama, Teresa (2007). *Libro Blanco de los costes en las universidades*. Madrid: Oficina de Cooperación Universitaria. Disponible en: http://www.ocu.es/portal/pls/portal/!PORTAL.wwpob_page.show?_docname=1368324.PDF
- Carrasco-Díaz, Daniel & López-Hernández, Antonio Manuel (1994). La información contable en el sector público: su enfoque para la administración local. *Revista Española de Financiación y Contabilidad*, 26 (79), 463-480. Disponible en: <http://aece.es/pub/refc/articulos.php?id=0429>
- Cervera-Oliver, Mercedes (2003). La universidad pública española: Diseño de un sistema de costes. *Técnica Contable*, 55 (657), 4-14. Disponible en: <http://jggomez.eu/z%20Privado/b%20usuarios/n-revista/caja/3tc/2003/657.pdf>
- Consejo de Universidades & Conferencia General de Política Universitaria (2010). *Documento de mejora y seguimiento de las políticas de financiación de las universidades para promover la excelencia académica e incrementar el impacto socioeconómico del Sistema Uni-*

- versitario Español, SUE. Madrid: Consejo de Universidades & Conferencia General de Política Universitaria. Disponible en: <http://www.educacion.gob.es/dctm/eu2015/documento-de-financiacion-26042010.pdf?documentId=0901e72b800d97ce>
- Echenique-Conde, Álvaro (2011). La contabilidad analítica en el sector público: del grupo 9 al sistema CAN, ¿respuesta definitiva a una asignatura pendiente? *Técnica Contable*, 63 (746), 14-27.
- España (1978). *Constitución Política*. Disponible en: http://www.lamoncloa.gob.es/nr/rdonlyres/79ff2885-8dfa-4348-8450-04610a9267f0/0/constitucion_es.pdf
- España (1977). Ley General Presupuestaria 11 del 4 de enero de 1977. *Boletín Oficial del Estado*, BOE, 310, 28246-28246. Disponible en: <http://boe.vlex.es/vid/ley-enero-general-presupuestaria-290806>
- España (1985). Ley 7 del 2 de abril de 1985, Reguladora de las Bases del Régimen Local, LBRL. *Boletín Oficial del Estado*, BOE, 80, 8945-8964. Disponible en: <http://www.boe.es/boe/dias/1985/04/03/pdfs/A08945-08964.pdf>
- España (1989). Ley 8 de 1989 o Ley de Tasas y Precios Públicos del 13 de abril de 1989. *Boletín Oficial del Estado*, BOE, 90, 10894-10898. Disponible en: <http://www.boe.es/boe/dias/1989/04/15/pdfs/A10894-10898.pdf>
- España (2003). Ley General Presupuestaria 47 del 26 de noviembre de 2003. *Boletín Oficial del Estado*, BOE, 284, 42079-42126. Disponible en: <http://www.boe.es/boe/dias/2003/11/27/pdfs/A42079-42126.pdf>
- España (1981). Orden del Ministerio de Hacienda del 14 de octubre de 1981, por la que se aprueba, con carácter provisional, el Plan General de Contabilidad Pública. *Boletín Oficial del Estado*, BOE, 259, 25346-25386. Disponible en: <http://www.boe.es/boe/dias/1981/10/29/pdfs/A25346-25368.pdf>
- España (1983). Orden del Ministerio de Economía y Hacienda del 20 de septiembre de 1983. *Boletín Oficial del Estado*, BOE, 261, 29600-29609. Disponible en: http://www.boe.es/diario_boe/txt.php?id=BOE-A-1983-28548
- España (1986). Orden del Ministerio de Economía y Hacienda del 31 de marzo de 1986. *Boletín Oficial del Estado*, BOE, 83, 12152-12153. Disponible en: <http://www.boe.es/boe/dias/1986/04/07/pdfs/A12152-12153.pdf>
- España (1990). Orden del Ministerio de Economía y Hacienda del 17 de julio de 1990, por la que se aprueba la Instrucción de Contabilidad para la Administración Local, ICAL. *Boletín Oficial del Estado*, BOE, 175, 21418-21418. Disponible en: <http://www.boe.es/boe/dias/1990/07/23/pdfs/A21418-21418.pdf>
- España (2010). Orden 1037 del Ministerio de Economía y Hacienda del 13 de abril de 2010, por la que se aprueba el Nuevo Plan General de Contabilidad Pública (NPGCP). *Boletín Oficial del Estado*, BOE, 102, 36960-37270. Disponible en: <http://www.boe.es/boe/dias/2010/04/28/pdfs/BOE-A-2010-6710.pdf>
- España (2011). Orden 3067 del Ministerio de Economía y Hacienda del 8 de noviembre

- de 2011, por la que se aprueba la Instrucción de contabilidad para la Administración General del Estado. *Boletín Oficial del Estado*, BOE, 276, 117915-117983. Disponible en: <http://www.boe.es/boe/dias/2011/11/16/pdfs/BOE-A-2011-17888.pdf>
- España (1973). Real Decreto 530 del 22 de febrero de 1973. *Boletín Oficial del Estado*, BOE, 79, 6459-6480. Disponible en: <http://www.boe.es/datos/pdfs/BOE/1973/079/R06459-06571.pdf>
- España (2011). Resolución del 28 de julio de 2011 de la Intervención General de la Administración del Estado, IGAE, por la que se regulan los criterios para la elaboración de la información sobre los costes de actividades e indicadores de gestión a incluir en la memoria de las cuentas anuales del Plan General de Contabilidad Pública. *Boletín Oficial del Estado*, BOE, 188, 89955-89988. Disponible en: <http://www.boe.es/boe/dias/2011/08/06/pdfs/BOE-A-2011-13514.pdf>
- González-Quintana, María José & Cañadas-Molina, Encarnación (2008). Adaptación contable del tratamiento de las existencias a la normativa internacional. *Partida Doble*, 18 (199), 32-47. Disponible en: <http://pdfs.wke.es/2/3/1/9/pd0000022319.pdf>
- González-Sánchez, Beatriz (2006). Aplicación de la metodología de cálculo del coste en los hospitales públicos gallegos. *Revista de Administración Sanitaria siglo XXI*, 4(4), 745-57.
- Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, ICAC (2000). *Resolución del 9 de mayo de 2000, criterios para determinar el coste de producción de existencias e inmovilizado*. Disponible en: https://docs.google.com/document/d/1RIjsqA5WitrmVRc_To8WnLJ8PikK1zkYI5R0FmdK0Fs/edit?pli=1#
- Intervención General de la Administración del Estado, IGAE (1991). *Sistema de Contabilidad Analítica para Universidades*, SCAU. Madrid: Ministerio de Economía y Hacienda.
- Intervención General de la Administración del Estado, IGAE (1994a). *Contabilidad analítica de las administraciones públicas: el proyecto CANOA [Contabilidad Analítica Normalizada para Organismos Autónomos]*. Madrid: Ministerio de Economía y Hacienda.
- Intervención General de la Administración del Estado, IGAE (1994b). *Principios Contables Públicos. Documentos 1 a 8*. Madrid: Ministerio de Economía y Hacienda. Disponible en: http://www.igae.pap.minhap.gob.es/sitios/igae/es-ES/ClnPublicaciones/ClnPublicacionesLinea/Documents/Principios_Contables_Publicos_Doc_1_a_8.pdf
- Intervención General de la Administración del Estado, IGAE (2005). *Principios generales sobre contabilidad analítica de las administraciones públicas*. Madrid: Ministerio de Economía y Hacienda. Disponible en: <http://www.fic.igae.pap.minhap.gob.es/sitios/fic/es-ES/FondoDocumental/Documents/Documentocompleto151004.pdf>
- López-Díaz, Antonio (2000). *Proyecto Escudo. Estudio de contabilidad analítica para la Universidad de Oviedo*. Oviedo: Servicio de Publicaciones Universidad de Oviedo.
- Malles-Fernández, Eduardo (2009). La valoración de las existencias en la normativa contable y sus efectos en la contabilidad de costes. *Técnica Contable*, 61 (716), 76-93.

Malles-Fernández, Eduardo; Erkizia-Olaizola, Agustín; Ibarloza-Arrizabalaga, Errapel & Azkue-Irigoyen, Itziar (2009). Modelo integrado de costes e indicadores de gestión en la administración local. *Partida Doble*, 212, 50-64. Disponible en: <http://www.costes-indicadores.com/PD%20julio%202009.pdf>

Nicolás-Bravo, Víctor (2008). Líneas de reforma de la contabilidad pública en España. *Presupuesto y Gasto Público*, 51, 231-242.

Ortega-Egea, María Teresa; Rodríguez-Ariza, Lázaro & López-Pérez, María Victoria (2007). Un modelo de costes para el ámbito universitario: el uso del tiempo como unidad de prestación en una unidad organizativa. *Revista de Contabilidad*, 10 (1), 99-132. Disponible en: <http://www.rc-sar.es/verPdf.php?articleId=165>

Ortigosa-López, Ramón (2000). La contabilidad de costes: un modelo de análisis. *II Foro Sorolla*, Universidad de Cádiz, España.

Socorro-Alemán, Francisco (2010). El Nuevo Plan General de Contabilidad Pública, quizá una oportunidad perdida. *Auditoría Pública*, 52, 105-110. Disponible en: <http://www.auditoriapublica.com/hemeroteca/PAG%20105%20-%20110.pdf>

Vela-Bargues, José Manuel (1991). La contabilidad pública frente a la contabilidad empresarial: algunas reflexiones en cuanto a las interpretaciones de sus diferencias. *Revista Española de Financiación y Contabilidad*, 21 (68), 579-620. Disponible en: dialnet.unirioja.es/servlet/fichero_articulo?codigo=44049

Bibliografía sugerida

Luengo-Mulet, Pedro & Senés-García, Belén (2002). El surgimiento de la contabilidad de costes en una empresa pública: RENFE [Red Nacional de Ferrocarriles Españoles]. *Técnica Contable*, 54 (643), 575-584. Disponible en: <http://jggomez.eu/z%20Privado/b%20usuarios/n-revista/caja/3tc/2002/643.pdf>

- Fecha de recepción: 15 de diciembre de 2011
- Fecha de aceptación: 9 de mayo de 2012

Para citar este artículo

González-Sánchez, María Beatriz; López-Valeiras Sampedro, Ernesto; Gómez-Conde, Jacobo & Rodríguez-González, Estefanía (2012). Análisis de las obligaciones en materia de cálculo de costes en las administraciones públicas españolas. *Cuadernos de Contabilidad*, 13 (32), 203-224.