

MINISTERIO DE OBRAS PUBLICAS

DIRECCION GENERAL DE CARRETERAS Y CAMINOS VECINALES

CICLO DE CONFERENCIAS PARA INSPECTORES E INGENIEROS

JEFES DE OBRAS PUBLICAS

PARTE PRIMERA

CONFERENCIA PRONUNCIADA POR D. FERNANDO PEREIRA

SOBRE

TENDENCIAS ACTUALES DE CONTABILIDAD

23-V-61

Instituto Técnico de la
Construcción y del Cemento
Costillares - Chamartín

I. Evolución de la contabilidad

En su sentido más amplio, la contabilidad puede definirse como el proceso sistemático de recoger, clasificar, interpretar y presentar las actividades de una organización susceptibles de expresión cuantitativa.

Esta fórmula "susceptibles de expresión cuantitativa" es quizá lo que con mayor claridad pone de manifiesto las limitaciones que se presentarían si se tratara de juzgar una organización sobre la base exclusiva de sus datos contables. Puede haber acontecimientos en la vida de la misma que no se reflejan, al menos de manera inmediata, en sus documentos contables, y que son de fundamental importancia en su desarrollo. Así tres organizaciones pueden utilizar un sistema contable idéntico, obteniendo resultados totalmente distintos. En la primera, el sistema puede ser inútil, porque la dirección no utiliza la información por él suministrada. En la segunda puede ser eficaz, porque la dirección utiliza dicha información como guía de su planeamiento y de su control, y ha sabido educar a la organización bajo su mando en este mismo espíritu. Y en la tercera puede ser hasta perjudicial, porque la dirección sobrevalora la importancia de las cifras y prescinde de todo otro tipo de información.

Históricamente, la inmensa mayoría de las estructuras contables se proyectaron con la finalidad de suministrar información a personas o entidades que, aunque interesadas en la organización por determinados motivos, no son los responsables de la misma: Bancos, Accionistas, el Estado. Esta contabilidad convencional o histórica cristaliza generalmente en último término en dos documentos: Balance y Cuenta de pérdidas y ganancias. Enfocada desde este punto de vista, la contabilidad constituye para la organización una carga, más o menos molesta, pero cuyo peso no hay otro remedio que soportar.

El esquema de un balance puede representarse así (indicando entre paréntesis algunas de las partidas más características).

BALANCE
=====

(Día X)

<u>ACTIVO</u>		<u>PASIVO</u>	
(empleo de recursos)		(origen de recursos)	
de	Disponible (Caja y Bancos)	Préstamos a corto plazo (Proveedores) (Créditos bancarios)	de
mayor	Realizable (Clientes) (Stocks)	Préstamos a largo plazo (Obligaciones)	mayor
a		Fondos propios (Capital y Reservas)	a
menor	Inmovilizaciones brutas (menos: <u>Amortización</u> <u>acumulada</u>)	Resultados del ejercicio (Productos menos Gastos)	menor
liqui	Inmovilizaciones netas		<u>exigi</u>
dez			<u>bili-</u>
			<u>dad..</u>

El esquema de la Cuenta de pérdidas y ganancias es el siguiente (en definitiva, no es sino el análisis de la partida del balance "Resultados del período")

CUENTA DE RESULTADOS
=====

(Período A)

Ventas	XXXX
menos: coste de productos vendidos	XXXX
Margen	XXXX
menos: gastos del período	XXXX
Resultado del período	XXXX

La toma de conciencia de que la contabilidad pueda ser un eficaz instrumento de ayuda para la dirección fué posterior. En líneas muy generales, las actividades de una empresa se pueden describir así:

- (1) Programación de las operaciones
- (2) Ejecución de lo planeado
- (3) Control de lo realizado

Una contabilidad adecuadamente estructurada puede ser ayuda eficaz para conseguir tres diferentes objetivos:

1. Para comunicar información sobre lo que la dirección quiere realizar.
2. Para motivar la organización a actuar de la forma que se estima más adecuada para lograr los objetivos fijados.
3. Para controlar o valorar la actuación de la organización.

II. Control

Cuando la empresa comenzó a tomar conciencia de que la contabilidad podía realmente rendirle servicios útiles, se centró en un principio sobre el problema de determinación de los precios de coste de fabricación. Así nació lo que con frecuencia se conoce con el nombre de "contabilidad analítica". El coste de un producto se compone en esta contabilidad de aquellos costes que son directamente imputables al producto en cuestión (como el material a partir del cual se fabrica, por ejemplo), y de otros costes (como el sueldo del director de fabricación) que se han repartido siguiendo unos ciertos criterios que se han estimado más o menos lógicos y, por tanto, más o menos discutibles. De esta forma, el cálculo de costes pasados de fabricación constituye el objetivo primero de esta contabilidad analítica. Esto nos lleva asimismo a la conclusión de que una afirmación tal como "el coste de fabricación de este producto es 100 pesetas" no tiene sentido alguno para el que la escucha, si éste no está al co

rriente de la estructura de la contabilidad que ha dado como resultado la obtención de esta cifra de 100 pesetas. Dos empresas exactamente iguales obtendrán costes diferentes si sus contabilidades están estructuradas de forma distinta.

Pero, en realidad, los responsables de la dirección de una empresa, más que en los costes de los productos, están interesados en el resultado de explotación. La información sobre sus costes les interesará solamente en la medida en que pueda ayudar les a conseguir un mejor resultado, o para encontrar las causas por las que dicho resultado no ha sido todo lo satisfactorio que cabía esperar.

Actualmente, se manifiesta una creciente tendencia a proceder en forma contraria, centrando el control no ya en los productos objeto de fabricación, sino en las personas que intervienen, directa o indirectamente, en dicha producción. Cada una de estas personas seleccionadas se responsabiliza de un cierto resultado que debe de estar en condiciones de explicar, utilizando los datos contables que para ello estime conveniente.

En cualquier caso, el control (la valoración de unos resultados, en suma) entraña una paradoja. Esta es que una actuación (medida, bien por el coste de fabricación de un producto, bien por una cuenta de resultados) sólo puede juzgarse después que el trabajo ha sido realizado y, por tanto, no hay posibilidad de modificar lo que ya ha sucedido. ¿Qué valor tienen, por consiguiente, estas técnicas de control? Hay dos respuestas a esta pregunta. En primer lugar, si una persona sabe que su actuación va a ser juzgada, se comporta generalmente de forma distinta de si creyera que no va a ser objeto de control alguno. En segundo lugar, aun que es literalmente imposible cambiar algo que ya ha sucedido, controlar el pasado puede sugerir procedimientos de mejorar actuaciones futuras.

La técnica de control es fácil en teoría, pero de difícil aplicación práctica. Esencialmente, consiste en comparar lo que sucedio con lo que debiera haber ocurrido en las mismas cir-

cunstancias. Generalmente conocer lo sucedido no es difícil. Lo difícil es encontrar una base de comparación, o estándar.

En sus líneas más generales, los estándares que hoy se utilizan se pueden clasificar en tres grupos:

a) Estándares predeterminados o presupuestos.— Son previsiones de resultados a alcanzar, a partir de unas ciertas hipótesis. Aunque la realidad no corresponderá nunca exactamente a estas hipótesis, el estándar puede, sin embargo, ser una aproximación suficiente del resultado que se debería haber conseguido.

b) Resultados obtenidos en trabajos comparables.— El trabajo A puede compararse con el trabajo B; y si las condiciones de ambos son suficientemente homogéneas, dicha comparación puede proporcionar una base útil para la valoración de actuaciones.

c) Resultados pasados.— Además de la necesidad de tener en cuenta las circunstancias pasadas que puedan ser diferentes en la actualidad, hay también que tener en cuenta que los resultados pasados, por sí solos, no tienen por qué ser estándares adecuados. Un juicio basado en comparaciones con el pasado es por ello más adecuado expresado en términos relativos ("mejor" o "peor"), lo que es menos satisfactorio que un juicio absoluto ("bueno" o "malo") que con frecuencia se consigue con las otras clases de estándares.

Cualquiera que fuere el estándar adoptado, únicamente será eficaz, desde el punto de vista de control, si la persona que por él es afectada conviene en que es un estándar justo. En otro caso, hay grandes probabilidades de que no preste atención alguna a las comparaciones entre las previsiones y los resultados reales. Quizá la forma más eficaz de conseguir esta aceptación, sea la de solicitar la colaboración del interesado en el establecimiento del estándar. Esta no era la costumbre en los primeros años de utilización de esta técnica. Los estándares eran edictos promulgados por la dirección que ordenaba a la or-

ganización: "Harás esto y aquello". La experiencia arrojó resultados que, frecuentemente, fueron poco satisfactorios, ya que la organización tendía a rechazar estos estándares impuestos. La tendencia actual es conceder amplia intervención a los interesados en la preparación de los estándares. En definitiva, esto no es sino una vertiente de la orientación actual hacia la descentralización. Ello no significa, desde luego, que el interesado sea el único responsable de la adopción de un estándar. Más bien, discute la decisión a adoptar con su superior jerárquico hasta llegar a una decisión conjunta.

La adopción de un estándar hace posible la práctica de la "dirección por excepción". Esta permite a la dirección concentrarse exclusivamente sobre aquellos puntos en los que los resultados alcanzados sean significativamente diferentes de los previstos. Aunque los principios de la dirección por excepción sean más difíciles de aplicar en la práctica de lo que lo son en teoría, siempre proporcionan un eficaz punto de partida para analizar lo que, de otra forma, no sería sino una abrumadora masa de datos.

III. Motivación

El proceso de control trata de inducir a las personas que forman la organización a hacer ciertas cosas y a dejar de hacer otras.

En esta tendencia es esencial el concepto de centro de responsabilidad. Esta es una unidad encabezada por una persona responsable de ciertos ingresos, o de ciertos gastos, o de ambas cosas simultáneamente.

En una empresa habrá, por tanto, toda una jerarquía de centros de responsabilidad. En el extremo superior de la escala, la dirección general, responsable ante los propietarios de la rentabilidad global de la empresa. En un escalón inferior, los distintos departamentos pueden ser centros de responsabilidad que, a su vez, pueden desglosarse en otros: secciones, subsecciones y hasta personas que no tienen a nadie bajo sus órdenes. En la prácti-

ca muy pocas veces se llevará esta división en centros de responsabilidad hasta sus últimas consecuencias. Se comenzará por los niveles superiores y se detendrá en el límite que se estime prudente. En todo caso, este límite vendrá en gran parte condicionado por la formación de los afectados, ya que toda descentralización exige, para que sea eficaz, una formación previa.

La introducción en contabilidad del concepto de centros de responsabilidad exige que la estructura de aquélla refleje la del organigrama de la empresa. Y para que esto sea posible es preciso, naturalmente, que dicho organigrama exista y que responda a la realidad.

Idealmente, cada centro de responsabilidad sería cargado con todas las partidas de ingresos y gastos de las que es responsable, y exclusivamente por éstas. En la práctica, sin embargo, esto puede conseguirse pocas veces. Porque pocas veces puede una persona tener completo control sobre todos los elementos que influyen en un cierto coste. De todas formas, lo que sí interesará es que la contabilidad esté estructurada de la forma más adecuada posible para poder llevar a cabo este desglose por centros de responsabilidad de la forma más eficaz posible.

IV. Programación y Comunicación

Programación es el proceso de decidir la acción a tomar en el futuro. El área cubierta por este proceso puede ser una pequeña parte de la empresa o puede ser la totalidad de la misma. La exposición que sigue versará únicamente sobre este segundo tipo.

Programar es algo más que prever. Una previsión es una estimación de lo que va a suceder, pero el que realiza esta previsión no pretende ejercer influencia en el futuro mediante sus propias acciones. Así, se realizan previsiones meteorológicas, pero, salvo muy raras excepciones, no se intenta programar el tiempo.

El control presupuestario es el proceso de programar la actividad de la Organización para un determinado período de tiempo (generalmente un año) y controlar después la realidad comparándola con lo planeado, y analizar las causas de las posibles desviaciones.

Un importante objetivo de este proceso es el de armonizar los programas separados realizados en los diferentes segmentos de la empresa, y de asegurarse de que la resultante final en el conjunto de la organización es satisfactorio. En una empresa pequeña, la dirección puede tener un contacto lo suficientemente íntimo con cada uno de los sectores de la organización que haga innecesario redactar estos planes por escrito y de una forma sistemática. Una empresa de cierta envergadura, sin embargo, presenta la suficiente complejidad para exigir una sistematización de este proceso de planeamiento.

Por otro lado, lo planeado no será ejecutado si la organización no entiende lo que la dirección desea que se haga. Estos planes que la organización debe conocer incluyen no tan sólo objetivos y programas positivos (cuántas unidades han de producirse, qué método de fabricación debe utilizarse, etc.), sino también políticas, limitaciones y restricciones a las que la organización debe atenerse al tratar de alcanzar los objetivos fijados (cantidades máximas a invertir en conservación o administración, el personal a emplear, etc.). En la medida en que estos objetivos y estas limitaciones pueden expresarse en términos monetarios, el presupuesto constituye el instrumento normalmente utilizado para transmitir esta información.

Toda dirección, más o menos conscientemente, realiza una programación. No es posible concebir una organización, cualquiera que sea su clase, cuya dirección no piense en los objetivos a conseguir y en la mejor forma de alcanzarlos.

Pero aunque todas las direcciones hacen planes, los hacen de formas muy distintas. Algunas hacen su programación enteramente en su cabeza, otras emborronan notas y cálculos en el

revés de sobres usados, y algunas lo hacen de forma relativamente ordenada y sistemática. El sistema empleado por estos últimos es la base del control presupuestario que se refiere especialmente a los presupuestos expresados en términos monetarios -gastos e ingresos-, aunque hay otros que se expresan en número de unidades de producto, número de empleados, unidades de tiempo, o en otros términos no monetarios.

Existe gran diversidad en las formas en que las empresas preparan sus presupuestos; de hecho, existe incluso mayor diversidad en los sistemas de programación que en los sistemas de contabilidad.

La elaboración de un presupuesto puede ser estudiada como un proceso contable o como un proceso de dirección. Desde un punto de vista contable, los procedimientos son los propios de esta técnica, y el resultado final de las operaciones registradas y resumidas es el Balance y la Cuenta de pérdidas y ganancias. La única diferencia es que las cifras del presupuesto son previsiones de lo que va a ocurrir en el futuro, y no consecuencia de lo sucedido en el pasado.

Desde el punto de vista de la dirección, la elaboración del presupuesto está estrechamente ligada con la vida de la empresa.

La mayoría de las sociedades que preparan presupuestos lo hacen anualmente. Algunas, además de los presupuestos anuales, preparan otros menos detallados con cinco, diez y hasta veinte años de anticipación. Si el presupuesto anual se prepara para el año comenzando el próximo 1 de Enero, las sucesivas etapas pueden desarrollarse, más o menos, como sigue:

15 Octubre.— La dirección establece unos primeros objetivos y normas de actuación para el año venidero. Para hacerlo se basa en previsiones de las condiciones del mercado, precios, costos, capacidad y otros factores, preparados quizá por un departamento de planeamiento. Estas normas y estos objetivos se trans

miten a todos los niveles de la organización.

15 Octubre - 15 Noviembre.- Todos los miembros responsables de la organización preparan también presupuestos, basados en lo anterior, de las partidas de las que son responsables. Estos presupuestos los discuten con su superior jerárquico, quien ha de dar su aprobación, y quien los combina con cálculos similares de otros responsables, y así se van transmitiendo en sentido inverso al de la primera etapa a través de la organización. Los contables ayudan a los responsables en este trabajo, haciendo cálculos detallados, proporcionando datos y registrando las previsiones, pero son los responsables, y no los contables, los que deciden. La importancia de que los responsables colaboren en la elaboración del presupuesto se discutió anteriormente.

15 Noviembre - 15 Diciembre.- Las previsiones del presupuesto son consideradas por la dirección general. Los presupuestos de responsabilidad que provienen del conjunto de la organización se combinan en presupuestos globales, analizando su posibilidad y conveniencia. Este estudio puede indicar la necesidad de revisión, la cual se hace después de haberla discutido con las personas interesadas.

15 Diciembre.- La dirección general aprueba el presupuesto, que luego se transmite a la organización. En definitiva, el presupuesto aprobado resulta ser un procedimiento de comunicar a la organización los objetivos a alcanzar, y los medios a emplear para ello.

Esta descripción se ha hecho únicamente a título indicativo de las diferentes fases que suelen cubrirse en la elaboración de los presupuestos. Naturalmente, un pequeño negocio puede realizar todo el proceso en una sola tarde y, en el otro extremo de la escala, el Estado puede necesitar muchos meses para realizar el suyo.

El control presupuestario exige que, además de la elaboración de unos presupuestos, se efectúe la comparación sistemática de precisiones y realizaciones.

Estas comparaciones sistemáticas tienen la finalidad de señalar las desviaciones para posteriormente tratar de encontrar sus causas. En este punto colabora de nuevo el responsable, cuya opinión ya se tuvo en cuenta en el momento de elaboración de los presupuestos. Conviene recordar que responsabilidad no es, en modo alguno, sinónimo de culpabilidad, sino significa simplemente que el interesado debe de estar en condiciones de explicar los resultados de su gestión, para lo que hay que delegarle la autoridad necesaria y comunicarle la información precisa.

En todo caso, un presupuesto no debe nunca considerarse como un programa rígido e inflexible. Es un plan de acción que se irá reajustando en la medida en que se modifiquen las hipótesis iniciales. Pero lo fundamental es que haya un plan que ajustar. Es mucho más fácil tomar decisiones en problemas sobre los que se ha reflexionado anteriormente, aunque hayan variado las primitivas circunstancias, que enfrentarse a los acontecimientos a medida que se van presentando, cuando ya es demasiado tarde para tratar de influir en ellos. En este sentido se puede decir que "toda previsión entraña el derecho a equivocarse". La tendencia actual hacia el control presupuestario es un hecho y, probablemente, no existe ninguna organización que después de haberlo instalado lo haya abandonado.

Otro peligro es esperar resultados demasiado pronto. Lo que se entiende por "demasiado pronto" variará en cada caso particular; en general, puede decirse que no debe esperarse recoger todos los frutos del control presupuestario antes de dos años. Esto no significa que antes de esta fecha no se vayan a recoger resultados parciales; en realidad, el solo hecho de esforzarse en trabajar en equipo, condición previa indispensable para la adopción de un control presupuestario, ha pagado frecuentemente con creces el esfuerzo que suponía la instalación del mismo.

Finalmente, el control presupuestario acabará por convertirse en carga inútil si después la dirección no muestra decididamente su apoyo al mismo analizando debidamente las variacio-

nes entre presupuestos y resultados, aunque sin olvidar que las cifras no reflejarán nunca más que un aspecto de la realidad.

V. Resumen

El resumen de lo dicho, podría ser el siguiente:

El principal objetivo que una contabilidad debe cumplir es de ser un instrumento de gestión lo más eficaz posible. Todos los demás objetivos deben de ser supeditados a éste.

La contabilidad debe, pues, estar estructurada de tal forma que pueda ser utilizada para:

- informar a la organización sobre lo que la dirección quiere hacer;
- motivarla para actuar según ciertas directrices;
- controlar los resultados obtenidos comparándolas con las previsiones.

VI. La Contabilidad de las Jefaturas de Obras Públicas

Una empresa privada debe obtener como consecuencia de su gestión unos resultados tales que le permitan pagar unos ciertos intereses a sus acreedores, entregar determinados dividendos a sus accionistas y constituir unas reservas que hagan posible la reposición de sus inmovilizaciones actuales en el momento conveniente y su ampliación en los períodos de expansión.

La gestión de una Jefatura de Obras Públicas (JOP), por el contrario, se centra fundamentalmente en dos objetivos:

- la adecuada inversión de unos ciertos recursos que la nación pone anualmente a su disposición;
- la sana administración de un determinado patrimonio de dominio público.

Por tanto, una contabilidad determinada será útil para una JOP en la medida en que constituya un instrumento que le

ayude a mejor cumplir estos dos fines, y solamente en esta medida. Y, probablemente, esta contabilidad no necesitará alcanzar la complejidad de la de una empresa privada.

Si tratáramos de establecer el balance de una JOP siguiendo la historia de la misma a partir de su origen, aquél se nos presentaría de la forma resumida indicada en el Anexo 1. Un balance presentado de esta forma, sin embargo, tendría, en nuestro caso, el peligro de no poner suficientemente de relieve el primero de los objetivos antes señalados (la adecuada inversión de la consignación anual). Por ello parece, en nuestro caso, más significativo el centrarnos en nuestro balance exclusivamente sobre el análisis de las consignaciones correspondientes al año en curso. A final de cada año las inmovilizaciones realizadas en el mismo desaparecerán de este balance, que quizá podríamos denominar circulante, para integrarse en las cuentas de patrimonio, objeto de un estado aparte. El esquema de este Balance Circulante figura en el Anexo 2, donde se han añadido otros datos fuera de balance, pero cuya inclusión parece conveniente para lograr un reflejo adecuado de la estructura económica de la JOP.

En dicho balance las consignaciones se han clasificado, por un lado, según sus diferentes orígenes, ya que éstos pueden entrañar tramitaciones administrativas distintas. Y por otro, en consignaciones ya utilizadas, comprometidas para su inversión en un cierto trabajo y no comprometidas.

Como señalábamos, a fin de cada año las inmovilizaciones realizadas a lo largo del mismo se incorporarán a las cuentas que reflejan el patrimonio, de cuya administración es responsable la JOP. Una posible ordenación de dicho patrimonio es la indicada en el Anexo 3, bajo títulos generales, que lógicamente pueden subclasificarse en cuentas más detalladas. Los títulos reseñados son los siguientes:

- vías de tráfico normal (carreteras propiamente dichas);

- elementos anejos y auxiliares (rampas de acceso, zonas de estacionamiento, ...);
- estructuras importantes (puentes, túneles, ...);
- servicios para el usuario (señalización, iluminación, ...);
- otras inmovilizaciones ajenas a la carretera (oficinas, mobiliario, ...).

La valoración de estas inmovilizaciones debe actualizarse cada año para tratar de conseguir una valoración más representativa de su valor real. En las inmovilizaciones en carreteras esta actualización puede conseguirse corrigiendo la valoración primitiva mediante cuentas especiales (cuentas de actualización), determinadas a través del estudio del índice de calidad del tramo. Para las restantes inmovilizaciones, pueden utilizarse los coeficientes convencionales de amortización normalmente usados con este objeto.

Una parte del patrimonio confiado a las JOP está constituida por el parque de maquinaria. La JOP debe determinar el coste anual total de este parque, así como distribuir este coste total entre las diferentes máquinas. El método generalmente utilizado con este fin es la aplicación de una tasa de alquiler, por hora o por kilómetro, o por ambas unidades simultáneamente, según los casos. Estas tasas se establecen normalmente por cada grupo de máquinas de iguales características.

Generalmente la tasa de alquiler trata de cubrir todos los costes relacionados con la máquina, excluidos los salarios de los maquinistas. Estos costes se componen de tres elementos:

- costes directos, de explotación y de reparación, directamente imputables a una determinada máquina;
- costes indirectos, no identificables con una máquina determinada, y que se repartirán o no según el criterio que se decida adoptar;

- amortización (uniforme o acelerada), basada en una primera estimación de la vida de la máquina (normalmente diferente según ésta vaya a emplearse en trabajos de construcción o de conservación) y en una segunda previsión del número de horas de trabajo o de kilómetros de recorrido para determinar la tasa de amortización referida a estas unidades.

Una tasa de alquiler no es sino un estándar, cuyas desviaciones respecto a la realidad hay que controlar. La base de este control está constituida por la información sobre costes de reparaciones, coste de explotación, trabajo realizado, y utilización del equipo. Una gran parte de esta información debe ser proporcionada por el personal de obra, por lo que hay que limitar al mínimo estrictamente necesario el trabajo que se le va a exigir, así como explicarle qué es lo que se pretende con el sistema, y hacerles participantes de las conclusiones que el mismo proporcione, para convencerles de que no se les pide un esfuerzo inútil.

Esta información permitirá comprobar la exactitud de las tasas vigentes, y ponerlas al día. Esta actualización suele llevarse a cabo una vez al final de cada año. Naturalmente, una primera indicación del valor de las tasas puede obtenerse del precio de alquiler vigente en el mercado, en el caso de que exista.

La base de los estudios que se realicen sobre la utilización, comparaciones económicas y renovación del parque, en su totalidad o en parte, está constituida por un fichero permanente de cada máquina o grupo de máquinas, del que es parte muy importante una escala de tasas puestas al día.

Esta ordenación del patrimonio de una JOP proporciona una primera clasificación de los gastos o inversiones realizadas por la JOP. En resumen, responde a la pregunta: en qué se ha gastado.

Pero el control de los gastos debe constituir, como se señaló al comienzo, el primer objetivo servido por la contabi-

lidad de una JOP. Por ello, parece insuficiente limitarse a una clasificación que informe sobre en qué se ha gastado. Conviene clasificar, asimismo, los gastos según otros criterios: quién lo ha gastado (clasificación posible en la medida en que el organigrama de la JOP esté definido), y qué ha gastado parecen las dos ordenaciones fundamentales.

De esta forma, un gasto incurrido por una JOP resultará encasillado en cada uno de los tres grupos anteriores. En el Anexo 4 se sugieren unos títulos generales que, a su vez, se subdividirán con más detalle.

Cada una de las cuentas de los tres grupos puede - identificarse con un número de tres cifras, de forma que un gasto determinado vendrá identificado, a su vez, de la forma siguiente (el grupo IV, Sección de Control, se comentará a continuación):

<u>Grupo I</u>	<u>Grupo II</u>	<u>Grupo III</u>	<u>Grupo IV</u>
(¿en qué?)	(¿quién?)	(¿qué?)	(¿dónde?)

Identificación Cifrada	X X X	X X X	X X X	nº S. de C.
---------------------------	-------	-------	-------	-------------

Sin embargo, para estudios estadísticos y comparativos, es necesaria una información suplementaria: referir cada uno de estos gastos a una unidad determinada. La experiencia ha demostrado que lo más práctico a este fin es la referencia a las unidades denominadas Secciones de Control, obtenidas mediante la subdivisión de la red en segmentos individuales de forma que cada uno de ellos constituya:

- una unidad con un tráfico razonablemente uniforme a lo largo de su longitud;
- una unidad de características técnicas, geológicas y topográficas suficientemente homogéneas;
- una unidad práctica para la imputación de los costes de conservación;

- una unidad adecuada y permanente que permita la compilación de datos estadísticos y de investigación.

De acuerdo con estas características, la longitud de las secciones de control podrá variar entre límites relativamente amplios. Cada una de ellas será identificada por un número, que corresponderá al de una ficha descriptiva e informativa. La propuesta inicial la hará una Comisión, que, al redactarla definitivamente, tendrá en cuenta las sugerencias e indicaciones realizadas por los interesados al primer proyecto. Una vez establecidas, estas Secciones de Control se convierten en unidades permanentes de la red, y constituyen las unidades básicas para la programación, proyecto, construcción, conservación y contabilización de la JOP.

En un estudio concreto, puede ocurrir que algunas secciones determinadas no sean adecuadas para el mismo. El estudio puede, entonces, llevarse a cabo prescindiendo de estas secciones y centrándolo en las restantes.

En la clasificación de un cierto gasto en un determinado grupo, pueden presentarse dos casos diferentes:

- el gasto es directamente imputable a una determinada cuenta. Su contabilización no ofrece entonces duda;
- se trata de un gasto indirecto, no afectable directamente a ninguna cuenta del grupo. En este caso es importante la adopción de un criterio, lógico y sencillo, común para todas las JOP. Y también es importante que el saldo de una cierta cuenta no presente directos e indirectos englobados, sino individualizados; de otra forma, el control se haría imposible, ya que aquél debe basarse sobre los costes directos.

Por otro lado, puede parecer poco lógica la contabilización de los gastos a fondo perdido en el Grupo I, tales como los incurridos para proceder a la limpieza de nieve, por ejemplo, y, quizá, todos los clasificados bajo el epígrafe de "Conserva-

ción" del Grupo II⁽¹⁾. De adoptarse este criterio, la totalidad de los gastos contabilizados en el Grupo I ya no será igual a los totales de los Grupos II y III.

De seguirse el criterio contrario, éste se reflejará en que las denominadas cuentas de actualización del Anexo 3 tendrán valores distintos de los que tendrían en el caso anterior.

Los Grupos II y III constituyen la base del establecimiento de los presupuestos y, posteriormente, de su control. El proceso se puede simbolizar mediante un cuadro de doble entrada establecido a partir de las cuentas del Grupo II (quién va a gastar) y sobre la base de las cuentas del Grupo III (qué va a gastar).

La adopción de un plan de cuentas uniforme por todas las JOP de un país, ofrece la posibilidad de una riqueza de información extraordinaria que, en último término, se traducirá en la mejora y el perfeccionamiento de los métodos de gestión de las JOP. Para que esto sea posible, es necesario previamente la adopción de una terminología y un vocabulario uniforme, como, asimismo, la de un criterio común para el reparto de los costes indirectos. Esta dificultad es el mayor obstáculo con el que se tropieza en la realización de los estudios comparativos entre empresas, incluso en países que tienen un Plan Nacional de Contabilidad, inexistente todavía en el nuestro. Pero en el caso de las JOP, esta dificultad parece relativamente fácil de superar.

Probablemente, es prácticamente imposible el adecuado manejo de todo este volumen de datos por procedimientos manuales. En cambio, se presta idealmente para su tratamiento por fichas perforadas, por ejemplo.

(1) En sentido estricto, éstos son los únicos que responden al nombre de "gastos". Todo lo que se contabilice en el Grupo I, no es, propiamente hablando, un "gasto", sino una "inversión".

Finalmente, quizá pueda señalarse la posible utilización de la información contable así obtenida como materia de publicidad, manteniendo al público informado de los trabajos programados y realizados, y de los costes con ellos relacionados.

- - - -

DATOS BIOGRAFICOS DEL CONFERENCIANTE DON FERNANDO PEREIRA SOLER

Don Fernando Pereira Soler nació en 1930. Es Ingeniero de Caminos, Canales y Puertos, Diplomado de la Escuela de Administración de Empresas, de Lille (Francia), Asesor de diversas empresas, Profesor de Control Económico del Instituto de Estudios Superiores de la Empresa, de Barcelona.

- - - -

A N E X O 1
=====

BALANCE GLOBAL
=====

A C T I V O

P A S I V O

Circulante

Acreedores a corto plazo

Consignación no utilizada

Consignación total

Inmovilizaciones

no utilizada

Maquinaria

utilizada

Red existente

Otras

TOTAL ACTIVO

=

TOTAL PASIVO

A N E X O 2

=====

BALANCE CIRCULANTE

=====

A C T I V O

P A S I V O

Disponible y Realizable

Acreedores a corto plazo

Caja y Bancos

Consignación no comprometida

Deudores

Presupuesto Ordinario

Stocks

Ayuda Americana

Otros Organismos

Consignación no comprometida

Consignación comprometida

Presupuesto Ordinario

Presupuesto Ordinario

Ayuda Americana

Ayuda Americana

Otros Organismos

Otros Organismos

Consignación comprometida

Consignación utilizada

Presupuesto Ordinario

Presupuesto Ordinario

Ayuda Americana

Ayuda Americana

Otros Organismos

Otros Organismos

Inmovilizaciones del ejercicio

Tasas y Exacciones parafiscales

Maquinaria

Red

Otras

TOTAL ACTIVO

=

TOTAL PASIVO

Instalaciones en régimen de
concesión

=

Instalaciones en régimen de
concesión

Fianzas

=

Fianzas

Anualidades comprometidas
(años sucesivos)

=

Anualidades comprometidas
(años sucesivos)

A N E X O 3

=====

CUENTAS PATRIMONIALES

Vías de tráfico normal

+ cuentas de actualización

Elementos anejos y auxiliares

+ cuentas de actualización

Estructuras importantes

menos: amortización

Servicios para el usuario y tráfico

menos: amortización

Obras en ejecución

Otras inmobilizaciones

menos: amortización

MAQUINARIA

Valoración bruta

menos: amortización

Valoración neta

A N E X O 4

CLASIFICACION DE GASTOS

GRUPO I

INVERSION EN CARRETERAS

Vías de tráfico normal
Elementos anejos y auxiliares
Estructuras importantes
Servicios para el usuario o tráfico

GRUPO II

CONSTRUCCION

Proyectos
Expropiaciones
Control de Obras
Construcción - carreteras
Construcción - estructuras importantes

CONSERVACION

Normal u ordinaria
Servicios tráfico o vialidad
Daños por temporales
Servicios generales

ADMINISTRACION

GRUPO III

Servicios personales
Servicios contratados
Materiales y suministros
Gastos generales

GRUPO III

(Continuación)

Inmovilizaciones

Terrenos

Carreteras y estructuras

Edificios

Maquinaria y Equipo

Otras

- - -