

Propuesta de implantación de un modelo de **contabilidad analítica** en las entidades sometidas al régimen presupuestario de la Junta de Andalucía

Daniel Sánchez Toledano (IP)

Daniel Carrasco Díaz

Andrés Navarro Galera

Bernabé Escobar Pérez

Dionisio Buendía Carrillo

María Silvia Fresneda Fuentes

Virginia Llorente Muñoz

María José Valencia Quintero

Joaquín Sánchez Toledano

Isabel María Álvarez Jiménez

Propuesta de implantación de un modelo de **contabilidad analítica** en las entidades sometidas al régimen presupuestario de la Junta de Andalucía

Daniel Sánchez Toledano¹ (Investigador Principal)

Daniel Carrasco Díaz¹

Andrés Navarro Galera²

Bernabé Escobar Pérez³

Dionisio Buendía Carrillo²

María Silvia Fresneda Fuentes³

Virginia Llorente Muñoz¹

María José Valencia Quintero¹

Joaquín Sánchez Toledano¹

Isabel María Álvarez Jiménez¹

(1) Departamento de Contabilidad y Gestión, Universidad de Málaga.

(2) Departamento de Economía Financiera y Contabilidad, Universidad de Granada.

(3) Departamento de Contabilidad y Economía Financiera, Universidad de Sevilla.

**Este trabajo de investigación ha sido financiado por la
Consejería de Hacienda y Financiación Europea de la Junta
de Andalucía, a través de una subvención nominativa
prevista en la Ley 3/2020, de 28 de diciembre, del
Presupuesto de la Comunidad Autónoma de Andalucía
para el año 2021.**

Edita:

Fundación Pública Andaluza Instituto de Estudios sobre la Hacienda
Pública de Andalucía, Medio Propio
Fundación IEHPA

© De la publicación: IEHPA

www.iehpa.es

ISBN: 978-84-09-38100-5

Diseño y maquetación: Lumen Gráfica SL

ÍNDICE

1. Introducción. Objetivos y metodología	7
2. Análisis de la situación de la contabilidad analítica y los indicadores de gestión en las entidades objeto de estudio	11
2.1. Análisis a través de una encuesta general a las entidades objeto de estudio	13
2.2. Análisis de la situación de la contabilidad analítica y los indicadores de gestión a través de un estudio específico a las entidades seleccionadas para su estudio.....	14
2.2.1. Resultados del análisis empírico sobre las actividades en la Agencia Pública Puertos de Andalucía.....	14
3. Diseño del modelo de contabilidad analítica.....	17
4. Diseño del cuadro de indicadores.....	21
5. Análisis de la integración de sistemas orígenes de la información y limitaciones de los sistemas informáticos.....	25
6. Estrategia de implantación de la contabilidad analítica y los indicadores de gestión	29

1

**Introducción.
Objetivos y metodología**

1. Introducción. Objetivos y metodología

El presente informe ejecutivo tiene por objeto presentar de manera resumida las líneas generales del trabajo de investigación cuyo objetivo, de acuerdo a lo establecido en las bases de la convocatoria es la *"la formulación de una propuesta de un modelo contable analítico, adaptado a las características del conjunto de entidades que, en el ámbito de la Comunidad Autónoma, están sometidas al régimen presupuestario de la Junta de Andalucía, así como una propuesta de relación de indicadores de gestión que se ajusten al mismo y constituyan un apoyo para la gestión y evaluación de la actuación pública."*

Para alcanzar los objetivos mencionados en nuestra propuesta técnica, se ha aplicado una metodología que, en síntesis, se articula a través de la realización de las siguientes actuaciones:

- Identificación de las entidades objeto de estudio por formar parte del perímetro de consolidación de la información económico financiera de la Junta de Andalucía y análisis de sus estados contables.
- Estudio de la normativa contable vigente a nivel nacional y autonómico y revisión de la investigación previa sobre contabilidad analítica e indicadores de gestión en el ámbito del sector público.
- Selección de entidades y áreas específicas para realizar el trabajo.
- Realización de encuestas o entrevistas a los responsables de las direcciones económico-financieras de las entidades y/o áreas o servicios seleccionados para la realización del trabajo.
- Análisis del Sistema de Gestión Integral de Recursos Organizativos de la Administración de la Junta de Andalucía y sus entidades instrumentales (GIRO).
- Propuesta de un modelo de cálculo de costes que incluya el detalle del procedimiento metodológico a emplear.
- Propuesta de baterías de indicadores de gestión, incluyendo estructura y procedimiento de asignación de valores.
- Presentación de una propuesta de estrategia y un conjunto de recomendaciones para la implantación de un modelo de contabilidad analítica e indicadores de gestión en las entidades objeto de estudio.

2

**Análisis de la situación
de la contabilidad
analítica y los
indicadores de gestión
en las entidades
objeto de estudio**

2. Análisis de la situación de la contabilidad analítica y los indicadores de gestión en las entidades objeto de estudio

Como punto de partida de los trabajos de definición de la propuesta de modelo y de indicadores, se llevó a cabo la realización de un análisis previo en tres etapas

- Realización de una encuesta a los gestores de las entidades objeto de estudio.
- Selección de un conjunto de entidades referenciales para realizar un estudio detallado de la situación de la implantación y uso de la contabilidad analítica, el conocimiento de la misma, sus necesidades informativas, la utilidad percibida, y otras cuestiones de interés para la formulación de la propuesta.
- Planificación y realización de entrevistas y cuestionarios a las entidades elegidas.

2.1. Análisis a través de una encuesta general a las entidades objeto de estudio

Durante el periodo de julio a septiembre de 2021, se llevó a cabo una encuesta dirigida a 11 Consejerías de la Administración General, 3 Agencias de Régimen Especial, 10 Agencias Administrativas, 18 Agencias Públicas Empresariales y 13 Consorcios, habiéndose alcanzado un alto nivel de respuesta cercano al 70% de las entidades encuestadas (67,27%).

De acuerdo a los resultados, se pone de relieve que 13 entidades (35,14%) manifiestan incluir información sobre cálculo de costes en su rendición de cuentas y 25 (67,57%) indicaban incluir información sobre indicadores de gestión en su rendición de cuentas.

Por su parte, destacar que las entidades que venden o prestan servicios a terceros las entidades manifiestan, en mayor medida, tener implantado un sistema de contabilidad analítica en su organización, 86% frente a un 14% de entidades que aplican contabilidad analítica sin realizar venta o prestación de servicios.

Resulta también especialmente significativo que aunque solo el 68% de los encuestados manifiestan manejar información sobre indicadores de gestión, el 90% lo considera necesario para soportar la evaluación de la eficacia y la eficiencia de los servicios que prestan y destacar, igualmente, que prácticamente la mitad de las entidades que responden al cuestionario (el 45,95%), manifiesta no realizar cálculo de costes y márgenes para las actividades prestadas en el ente que tienen asociadas tasas o precios públicos.

En consecuencia, obtenemos las siguientes conclusiones de los resultados de la encuesta:

- a) Los gestores son conscientes de la utilidad de la contabilidad analítica y los indicadores de gestión para su toma de decisiones diarias.
- b) El diseño del modelo de contabilidad analítica y los indicadores de gestión debe estar adaptado a las actividades y necesidades informativas de los gestores.
- c) Se hace necesario el uso sistemas de información no financiera para cuantificar de forma sistemática la determinación de indicadores de gestión.

2.2. Análisis de la situación de la contabilidad analítica y los indicadores de gestión a través de un estudio específico a las entidades seleccionadas para su estudio

Junto al estudio realizado a través de la encuesta general se consideró conveniente seleccionar un conjunto de entidades piloto sobre las que se pudiera profundizar en el análisis. A tal efecto, se optó por incluir en la vertiente empírica del trabajo a la Consejería de Cultura y Patrimonio Artístico, a la Agencia Pública de Puertos y a la Agencia de Medio Ambiente y Agua.

Finalmente, sólo fue posible entrevistar a ambas agencias y se procedió a solicitar información de detalle y facilitar un nuevo cuestionario específico a las mismas.

Sin embargo, debido a que a la fecha de cierre de este informe no se pudo contar con la respuesta de la Agencia de Medio Ambiente y Agua, no ha podido incluirse el estudio de dicha Agencia en el presente documento.

2.2.1. Resultados del análisis empírico sobre las actividades en la Agencia Pública Puertos de Andalucía

En el presente trabajo de investigación hemos analizado la utilidad de las actividades incluidas en la Memoria del Presupuesto de la Comunidad Autónoma de Andalucía de 2021 para el desarrollo de la contabilidad analítica y la definición de indicadores de gestión en la Agencia Pública Puertos de Andalucía.

Para ello, tras mantener una reunión de trabajo con representantes de esta Agencia se elaboró y remitió un cuestionario con tres objetivos principales:

- a) Conocer si el listado de actividades actualmente integradas en la Memoria del Presupuesto, resultan suficientes y adecuadas para el diseño de indicadores de gestión.
- b) Conocer si la desagregación de estas actividades resulta necesaria para el diseño de indicadores de gestión.
- c) Determinar el peso específico de cada actividad a efectos de su relevancia para la gestión.

Los resultados del cuestionario muestran que ninguna de las actividades cuenta con una denominación y contenido que posibiliten la identificación de actividades apropiadas para el cálculo de costes y el diseño de indicadores de gestión, resultando necesario identificar y definir actividades referidas específicamente al funcionamiento ordinario y a los procedimientos de gestión de la Agencia.

A partir del análisis realizado se elabora una guía de diseño de modelo de contabilidad analítica y una propuesta de tipologías de indicadores para la Agencia.

3

Diseño del modelo de contabilidad analítica

3. Diseño del modelo de contabilidad analítica

En este apartado se analizaron y definieron las estructuras del modelo; las relaciones entre éstas y los criterios de reparto de costes. Se propusieron modelos de informes a obtener de la contabilidad analítica y se puso de manifiesto la necesidad de que la Intervención General de la Junta de Andalucía desarrolle reglas de normalización del modelo. En este sentido, se realizaron dos recomendaciones:

- Resulta conveniente definir un conjunto de informes normalizados sobre coste de actividades e indicadores de gestión que debería recogerse en el Plan General de Contabilidad Financiera de la Junta de Andalucía y de sus Agencias Administrativas y de Régimen Especial.
- El modelo de contabilidad analítica que sirva de soporte a su formulación debe estar sujeto a un proceso de normalización con estructuras y metodología compatibles a las propuestas por la IGAE en la Resolución de 28 de julio de 2011, para alcanzar la homogeneidad que se requiere para poder realizar la comparabilidad espacial, temporal y transversal.

Además, se plantearon recomendaciones de carácter general sobre los objetivos y configuración de la contabilidad analítica:

- Respecto a que el sistema de contabilidad analítica debe concebirse como un sistema contable formalizado y de carácter permanente y no como un modelo aplicable para tomar decisiones concretas o justificarlas a posteriori.
- En relación a que su implantación requiere la participación y está dirigido a los diferentes agentes de la organización y, por tanto, debe estar adecuadamente legitimado a través de su conocimiento general y aceptación en la entidad.
- En cuanto a que la contabilidad analítica no puede concebirse como un sistema fijo y estático y, en consecuencia, debe planificarse, desde un principio, los procedimientos, responsables y estructuras para su futuro mantenimiento.
- Respecto a que la contabilidad analítica debe vincularse con los procesos de planificación y presupuestación de las entidades que la aplican.
- En cuanto a que el cálculo de costes debe atender al principio esencial de imputar los costes atendiendo a relaciones de causa-efecto.

- Respecto a la consideración del cálculo de costes totales como referente de enorme interés para conocer el consumo total de recursos de un centro o actividad pero que, sin embargo, no resulta válido a la hora efectuar estimaciones sobre la evaluación de costes ante cambios en el nivel de actividad, o tomar decisiones respecto a reconfigurar actividades, introducir otras nuevas o eliminar las existentes.
- Respecto a la medida de los costes vinculados a la subactividad o exceso de capacidad de las entidades, de crítica importancia para la gestión.
- En relación a la inclusión entre sus objetivos de la determinación de costes de oportunidad como elemento de gran interés para la asignación de recursos y la toma de decisiones.

4

Diseño del cuadro de indicadores

4. Diseño del cuadro de indicadores

Los objetivos principales de esta fase responden a la definición del conjunto de requisitos mínimos que han de cumplir los indicadores a proponer, al establecimiento de una estructura de indicadores basada en una tipología coherente con los requerimientos de la IGAE, y a la definición de procedimientos de asignación de valor a cada una de las clases de indicadores propuestos.

En función de los resultados del estudio, se realiza una propuesta metodológica basada en las siguientes fases, que se desarrollan detalladamente en el informe del trabajo:

- Fase 1. Selección de los servicios e identificación de las actividades.
- Fase 2. Asignación de pesos específicos a las actividades identificadas.
- Fase 3. Diseño y formalización de cuadros de indicadores de gestión.
- Fase 4. Discusión y análisis de los indicadores definidos.
- Fase 5. Selección de un conjunto de indicadores de gestión para los servicios seleccionados.

5

**Análisis de la integración
de sistemas orígenes
de la información y
limitaciones de los
sistemas informáticos**

5. Análisis de la integración de sistemas orígenes de la información y limitaciones de los sistemas informáticos

Resulta preciso analizar los sistemas de información de la Entidad e identificar las potenciales limitaciones que presentan para el suministro de los datos necesarios para la implantación de dicho Modelo, así como definir protocolos en relación con la incorporación de información de los mencionados sistemas fuente que regulen los flujos de información, los periodos para su generación, el contenido, formato y detalle de los mismos, etc.

De acuerdo a lo indicado en los términos de referencia del trabajo de investigación, en el que se indica que la fuente de suministro de los datos necesarios para el modelo de coste debe partir del Sistema de Gestión Integral de Recursos Organizativos de la Administración de la Junta de Andalucía y sus entidades instrumentales (GIRO), se lleva a cabo un análisis de dicho sistema y sus limitaciones y se reflexiona y propone una metodología de análisis sobre otros posibles sistemas de gestión en los que residan datos económicos y operacionales que no residan en GIRO.

6

Estrategia de implantación de la contabilidad analítica y los indicadores de gestión

6. Estrategia de implantación de la contabilidad analítica y los indicadores de gestión

El impulso de la implantación de la Contabilidad Analítica obliga a definir una estrategia global que incentive y aporte a las entidades las herramientas y recursos necesarios para llevar a cabo con éxito dicho propósito, pues solamente un decidido apoyo por parte de la Intervención General de la Junta posibilitará que se den las condiciones para generalizar su implantación en las entidades objeto de estudio.

En el trabajo se efectúan reflexiones y se formulan recomendaciones al respecto que permitan servir de guía para orientar este proceso, detallándose algunos de los aspectos que deben ser atendidos en el plan en el que se desarrolle la estrategia de implantación, como los relativos a:

- La dotación de medios para la implantación de la contabilidad analítica.
- El acceso a herramientas informáticas adecuadas para soportar el sistema de contabilidad analítica.
- La formación de los responsables de la implantación del sistema y de los gestores usuarios del mismo.
- La creación de estructuras en la Intervención General de la Junta responsables de la definición y desarrollo de las propuestas normalizadoras; del apoyo a las entidades para su implantación; de la aprobación y supervisión de los modelos personalizados; y del seguimiento y control del mantenimiento del sistema y de la información generada en las entidades.
- La constitución de Oficinas Contables responsables de la contabilidad analítica en el organigrama de las entidades que la implanten.
- El análisis del proceso de implantación y sus fases y contenidos, que permitan la elaboración una guía general del proceso.
- La estrategia para la explotación de la información obtenida del modelo.

trabajo de inversión
ti
ga
ción

IEHPA

F.P.A. INSTITUTO DE ESTUDIOS SOBRE LA
HACIENDA PÚBLICA DE ANDALUCÍA, M.P.