



La normalización de la contabilidad analítica en la administración pública española

En momentos como los actuales en los que el máximo objetivo de los gestores públicos es reducir el déficit, el control de costes se convierte en una pieza fundamental de esta política.

En este sentido, la IGAE apuesta por CANOA un sistema de contabilidad analítica que permite valorar el coste de las actividades desarrolladas por las distintas unidades y proporcionar informaciones dirigidas a analizar los recursos empleados, facilitando así la toma de decisiones sobre la producción de bienes y servicios y la fijación de tasas y precios públicos

Dionisio Buendía Carrillo

Universidad de Granada

Virginia Llorente Muñoz

Universidad de Málaga

La necesidad de una correcta implantación de un sistema de contabilidad analítica en cualquier organización pública es una cuestión que hoy en día no admite debate, máxime con la crisis financiera tan profunda en la que están inmersas tales instituciones. Esta necesidad no sólo viene motivada por cuestiones de tipo legal, sino también por la información relevante que sobre costes genera. En este sentido, la adecuada implantación de un sistema de contabilidad analítica debiera permitir:

- Determinar el coste de las actividades desarrolladas por estas organizaciones.
 - Servir como referencia para la fijación de precios y tasas públicas a cobrar por la prestación de servicios públicos.
 - Contribuir a la elaboración y evaluación de los presupuestos.
 - Ayudar en la adopción de decisiones sobre la producción de bienes o prestación de servicios.
 - Justificar las necesidades financieras para la prestación de servicios ante distintos organismos financiadores.
- Ayudar a la cumplimentación de las Cuentas Anuales a presentar por los distintos entes

FICHA RESUMEN

Autores: Dionisio Buendía Carrillo/ Virginia Llorente Muñoz

Título: La normalización de la contabilidad analítica en la administración pública española

Localizador en el buscador de la web: DT0000182264

Resumen: Para poder aplicar *benchmarking* en la administración, es decir obtener los datos sobre costes a comparar para medir un mismo servicio, la Intervención General de la Administración del Estado (IGAE) parece haberse decantado por el sistema CANOA (Contabilidad Analítica Normalizada para las Organizaciones Administrativas) y por la aplicación informática que a la que va unida dicho modelo. Partiendo de un modelo contable estándar, y personalizable para cada ente, este sistema de contabilidad analítica permite valorar el coste de las actividades desarrolladas por las distintas unidades y proporciona un conjunto de informaciones dirigidas a analizar el empleo de los recursos públicos y a facilitar la adopción de decisiones sobre la producción de bienes y servicios y la fijación de tasas y precios públicos. En este trabajo se analiza la situación del proceso de normalización de la Contabilidad Analítica en los entes públicos seguido en nuestro país, centrándose fundamentalmente en la Administración General del Estado, las Universidades Públicas y la Administración Local.

Palabras clave: Contabilidad. Contabilidad analítica. Administraciones públicas. Tasas y precios públicos. Bienes y servicios.

Abstract: *To apply benchmarking in the Administration, i.e. to obtain cost data to compare to measure a single service, the General intervention of the State Administration (IGAE) seems to have opted for the canoe (normalized analytical accounting for the administrative organizations) system and by the computer application that which goes hand in hand said model. On the basis of an accounting standard and customizable model for each entity, this analytical accounting system allows to assess the cost of the activities carried out by the various units and provides a set of information addressed to analyse the use of public resources and to facilitate the adoption of decisions on the production of goods and services and the setting of fees and public prices. This work analyses the situation of the standardization process of the analytical accounting in public bodies continued in our country, focusing primarily on the General Administration of the State, public universities and the Local Administration.*

Key words: Accounting. Analytical Accounting. Public administrations. Fees and public prices.

públicos en lo que se refiere a la información sobre costes e indicadores de gestión.

- Facilitar la toma de decisiones para la mejora de la eficacia y eficiencia de los servicios tomando como referencia las mejores prácticas de otros entes que presen servicios similares.

Es precisamente a este último punto de prácticas de benchmarking al que nos vamos a referir. Lógicamente, para poder aplicar benchmarking, los datos sobre costes a comparar deben medir un mismo servicio y haber seguido un idéntico protocolo de cálculo, es decir, es fundamental un proceso de normalización de la Contabilidad Analítica. Con relación a esta última cuestión, la Intervención General de la Administración del Estado (IGAE) parece haberse decantado, nítidamente y sin posibilidad de cambio, por el denominado modelo CANOA (Contabilidad Analítica Normalizada para las Organizaciones Administrativas) y por la aplicación informática que a la que va unida dicho modelo. En este sentido, "CANOA es un sistema de Contabilidad Analítica que, partiendo de un modelo contable estándar, personalizable para cada Ente, permite valorar el coste de las actividades desarrolladas por las distintas unidades y proporciona un conjunto de informaciones dirigidas a analizar el empleo de los recursos públicos y a facilitar la adopción de decisiones sobre la producción de bienes y servicios y la fijación de tasas y precios públicos".

Analizamos a continuación la situación del proceso de normalización de la Contabilidad Analítica en los entes públicos seguido en nuestro país, centrándonos fundamentalmente en la Administración General del Estado, las Universidades Públicas y la Administración Local.

NORMALIZACIÓN EN LA ADMINISTRACIÓN GENERAL DEL ESTADO

Parecía ser que con la publicación del Nuevo Plan General de Contabilidad Pública en 2010 (PGCP), se le iba a dar mayor un protagonismo a la Contabilidad Analítica dentro del ámbito de la gestión pública. De hecho, así lo hacía notar el propio Plan en su introducción al señalar como un hito pionero el que se hubiera incluido por primera vez en la memoria de las cuentas anuales información de costes por actividades y unos indicadores presupuestarios, financieros y de gestión, que contribuirán a mejorar la calidad de la información contable en el sector público, ya que el resultado de la cuenta económico patrimonial no constituye un indicador suficiente para evaluar la gestión debiéndose complementar la información financiera y presupuestaria con información adicional que permita apoyar la adopción de decisiones para la gestión.

Efectivamente, los puntos 25 y 26 de la Memoria se deberían dedicar a informar, respectivamente, sobre el coste de las actividades desarrolladas por la organización y sobre determinados indicadores de gestión (de eficacia, de eficiencia, de economía, de medios de producción) y todo ello debería ser elaborado de forma normalizada según las directrices marcadas en sendos manuales⁽¹⁾ elaborados por la propia IGAE con el objetivo, se ha de suponer, de lograr una cierta comparabilidad de costes e indicadores entre organizaciones que, aproximadamente, prestasen servicios similares. No obstante, con posterioridad, se publicó 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 PGCP. Dicha Resolución establece que, para la cumplimentación de la información sobre costes e indicadores contenida en la Memoria, se seguirán los manuales a los que hacía referencia el PGCP, siempre y cuando no la contradigan⁽²⁾, es decir, siempre y cuando se siga el modelo CANOA.

(1) Dichos manuales son "Principios Generales sobre Contabilidad Analítica de las Administraciones Públicas" (IGAE, 2004) y "Los indicadores de gestión en el ámbito del Sector Público" (IGAE, 2007).

(2) Así, por ejemplo, una contradicción importante entre el Documento de Principios y esta Resolución es lo que se entiende por actividad, pues mientras el Documento de Principios va más en la línea de considerar a la actividad dentro de la filosofía de un modelo ABC, la Resolución la identifica directamente con la prestación de un servicio.



Por otra parte, recientemente han aparecido dos disposiciones que, en nuestra opinión, cuanto menos obstaculizan el camino marcado por el PGCP. Hacemos referencia, en orden cronológicamente inverso, a la Resolución de 17 de noviembre de 2011, de la Intervención General de la Administración del Estado, por la que se aprueba la adaptación del Plan General de Contabilidad Pública a la Administración General del Estado y a la Orden HAC/3067/2011. En la primera de ellas se establece que la contabilidad de la Administración General del Estado se ajustará al PGCP, aprobado por Orden EHA/1037/2010, de 13 de abril, en los términos regulados en la regla 2 de la Instrucción de Contabilidad para la Administración General del Estado, aprobada por Orden HAC/3067/2011, de 8 de noviembre, con las adaptaciones que se regulan en los apartados siguientes de esta Resolución.

En dicha regla 2 se establece que el contenido y la elaboración de las cuentas anuales de la Administración General del Estado se ajustarán a lo regulado en el Título IV de esta Instrucción, con las adecuaciones en los modelos de las cuentas anuales que se regulan en la adaptación del PGCP a la Administración General del Estado. Es precisamente en estas adecuaciones de la Orden HAC/3067/2011 donde, en nuestra opinión, se da un paso atrás en el impulso dado por el PGCP a la información sobre costes normalizada, ya que entre las adecuaciones que experimenta la Memoria se encuentra la sustitución de la información contenida en las notas 25. "Información sobre el coste de las actividades", y 26. "Indicadores de gestión" del PGCP, por la del nuevo apartado 22.7. "Balance de resultados e informe de gestión".

En dicho nuevo apartado, se incluirán los balances de resultados e informes de gestión que los centros gestores del gasto responsables de los distintos programas presupuestarios deben formular, en los que se informará, dentro de cada programa, del grado de realización de los objetivos, los costes en términos de gasto presupuestario (previsto y realizado) en los que se ha incurrido para su realización y las desviaciones físicas y financieras, tanto absolutas como en porcentaje de lo realizado sobre lo previsto, que, en su caso, se hubieran producido.

Por tanto, ese cambio importante con relación a la publicación sistematizada de información relevante sobre costes e indicadores de gestión iniciado con la publicación del PGCP, se ha visto, cuanto menos ralentizado desde el propio órgano nor-

malizador (no debemos de olvidar que la IGAE forma parte de la propia Administración General del Estado) con la publicación de la Orden HAC/3067/2011 no sólo por la sustitución en la Memoria de los apartados relativos a costes e indicadores de gestión, sino por el hecho de que cualquier referencia al término coste se ha de realizar en términos de gasto presupuestario.

TAMBIÉN EN LAS UNIVERSIDADES PÚBLICAS ESPAÑOLAS

Al margen de las experiencias particulares habidas con anterioridad en materia de contabilidad de costes en el ámbito público universitario⁽³⁾, actualmente dentro de su proceso normalizador cabe destacar dos actores fundamentales. Por un lado la IGAE, como organismo normalizador dentro del ámbito público español y que ha desarrollado el documento "Modelo de Contabilidad Analítica para Universidades. Particularización del Modelo C.A.N.O.A." (IGAE, 2011), y por otro la OCU (Oficina de Cooperación Universitaria)⁽⁴⁾ con la publicación ya de la 3ª edición del "Libro Blanco de los Costes en las Universidades" (Carrasco *et al.*, 2011).

En este sentido, el impulso de la normalización de la contabilidad analítica en las universidades públicas españolas, al margen de la utilidad de la información generada por el sistema, se centra fundamentalmente en la vinculación de su implantación con la financiación de estas instituciones. Así, como indica el preámbulo del documento que adapta el modelo CANOA a las universidades públicas españolas, el 26 de abril de 2010 el Consejo de Universidades y la Conferencia General de Política Universitaria aprobaron el documento de Mejora y Seguimiento de las Políticas de Financiación de las Universidades. Este documento de mejora incluía, entre otras cuestiones, un plan de acción para 2010-2011 en el que se comprometía la implantación de un Sistema Integrado de Información Universitario mediante la colaboración de las respecti-

(3) Destacar el SCAU (Sistema de Contabilidad Analítica para Universidades) desarrollado fundamentalmente para la Universidad de Alcalá de Henares y el proyecto ESCUDO desarrollado para la Universidad de Oviedo.

(4) La OCU es la realización de un proyecto de las Universidades públicas de Alcalá, Carlos III de Madrid, Castilla-La Mancha, Rey Juan Carlos, Salamanca y Valladolid y del Grupo Santander basado en las ideas de cooperación, servicio, participación y eficiencia en la gestión. La Sociedad se constituyó en junio de 1994, con el objetivo principal, según la propia escritura fundacional, de: "Servir de apoyo instrumental a las actividades que la ley encomienda a la Universidad, mejorando el conocimiento mutuo, los canales de información y comunicación y, consecuentemente, la gestión y la administración tanto de las universidades integradas en la Sociedad como de las restantes".



vas Comunidades Autónomas y de las propias universidades, así como el avance para disponer de un Modelo de Contabilidad Analítica para las Universidades Públicas Españolas. Dicho modelo debería permitir un mejor conocimiento de los costes reales de las diferentes actividades de las universidades y su relación con la financiación pública y privada de las mismas. En este sentido, se pospuso el análisis e implantación de un nuevo modelo de precios públicos hasta que en el curso 2012-2013 se conociese la descripción del coste real de todas las titulaciones en España.

El límite máximo previsto para la realización del proceso de implantación debe ser 18 meses a contar desde la publicación del documento. El proceso de implantación comenzó el 1 de abril de 2011. La fase de personalización ha concluido a finales de diciembre del mismo año. Durante este período se han impartido distintas acciones formativas por parte de la IGAE a las distintas universidades. Concretamente los cursos impartidos han sido los siguientes:

- Sistemas de contabilidad analítica. El modelo normalizado de contabilidad analítica para universidades: Particularización del modelo CANOA.
- Talleres de personalización del modelo de contabilidad analítica para universidades: Particularización del modelo normalizado.
- La aplicación CANOA: Visión práctica a través de trabajo interactivo.

Además cada universidad tendrá que elegir una aplicación informática para la implementación del sistema, teniendo las siguientes alternativas:

- Sistema CANOA⁽⁵⁾.
- Sistemas de costes desarrollados en el ámbito de las Universidades.
- Aplicaciones propias de costes a medida de cada Universidad.
- Otras aplicaciones de costes disponibles en el mercado.

(5) Lógicamente las acciones formativas desarrolladas por la IGAE han ido destinadas fundamentalmente a aquellas universidades que eligieron el Sistema CANOA como aplicación informática.

Y LA NORMALIZACIÓN EN LA ADMINISTRACIÓN LOCAL

En este caso el proceso normalizador de la Contabilidad Analítica en la administración local española pretende ser llevado tanto por la propia IGAE, órgano normalizador, como por la Federación Española de Municipios y Provincias (FEMP) como institución que aglutina prácticamente a toda la administración pública española⁽⁶⁾.

Con relación a la IGAE, comentar que, en nuestra opinión, su papel se centrará en la publicación del PGCP adaptado a la administración local en el que incluirá, se ha de suponer, los puntos 25 y 26 de la Memoria a los que hacemos referencia al principio de esta reseña. Consecuentemente, le será de aplicación la Resolución de 28 de julio de 2011.

Por su parte, la FEMP inició en 2003 una experiencia novedosa en el ámbito de la administración local española consistente en el diseño e implantación de un sistema de cálculo de costes e indicadores de gestión en determinados ayuntamientos españoles⁽⁷⁾. Además, este proyecto ha sido recientemente ratificado por la propia FEMP en su X Asamblea General, que incluye en su undécima resolución de haciendas y financiación local que *“La FEMP seguirá impulsando y recomendando, a través del Plan 2012-2016, la implantación de la metodología común de costes basada en las actividades así como el establecimiento de indicadores para la comparabilidad, y realizará cuantas actuaciones sean precisas para su consolidación y expansión así como para la colaboración con la Intervención General de la Administración del Estado en la realización de recomendaciones. Asimismo, la FEMP propondrá una metodología común para la elaboración de los informes económico-financieros que deben acompañar a cualquier modificación de las tasas municipales sobre los costes de las actividades y sobre la utilización del dominio público, al objeto de facilitar su elaboración por parte de los distintos Municipios, en especial, los de menor población y aumentar la seguridad jurídica de los contribuyentes”*.

En el desarrollo del Proyecto colaboran tres instituciones: la propia FEMP impulsora del Pro-

(6) La FEMP es la Asociación de Entidades Locales de ámbito Estatal con mayor implantación, que agrupa Ayuntamientos, Diputaciones, Consejos y Cabildos Insulares, en total 7.331, que representan más del 89% de los Gobiernos Locales Españoles.

(7) La web del proyecto es <http://www.costes-indicadores.com/>

yecto, los ayuntamientos adheridos⁽⁸⁾ al mismo y las universidades territoriales que colaboran en la implantación del modelo de costes e indicadores con sus respectivos ayuntamientos, de acuerdo con un protocolo de colaboración.

A fecha de hoy, se pueden consultar en la web del proyecto, la información normalizada y, por tanto, comparable, sobre costes e indicadores de gestión con relación a los ayuntamientos participantes y relativos a los servicios de:

- Cultura.
- Deportes.
- Educación.
- Licencias urbanísticas.
- Policía local.
- Recogida, tratamiento y eliminación de residuos.
- Servicios sociales.

Como decíamos, al objeto de poder hacer benchmarking, la información es perfectamente homogénea y, por tanto, comparable, ya que fruto de múltiples reuniones entre los equipos de trabajo universitarios y los propios gestores de los servicios, se utiliza la misma metodología de cálculo de costes e indicadores de gestión y se mide el servicio hasta un nivel que es común a todos los ayuntamientos participantes en el proyecto.

Fruto de este proyecto FEMP de cálculo de costes e indicadores de gestión han sido la publicación de una serie de trabajos de acceso público al objeto de que cualquier ayuntamiento pueda aplicar la metodología de cálculo de costes y compararse con los datos del proyecto, siendo la última el Manual de procedimiento para la implantación de un sistema de costes en la administración local (MAPISCAL) que pretende ser una guía general de cálculo de costes en la administración local española. Paralelamente a este MAPISCAL verán la luz guías específicas de cálculo de costes adaptadas a servicios concretos. ■

COMENTE ESTE ARTÍCULO

En www.partidadoble.es

(8) A fecha de hoy, los municipios participantes son: Avilés, Barcelona, Córdoba, Girona, Madrid, Málaga, Pamplona, Sant Boi de Llobregat, Sant Cugat del Vallés y Vitoria.

BIBLIOGRAFÍA

CARRASCO DÍAZ, D.; BUENDÍA CARRILLO, D.; NAVARRO GALERA, A. (2011): *Manual de procedimiento para la implantación de un sistema de costes en la administración local*. Federación Española de Municipios y Provincias (FEMP), Madrid. (<http://goo.gl/2rooi>)

CARRASCO DÍAZ, D.; GONZALO ANGULO, J.A.; MORALES CAPARRÓS, M.J.; SÁNCHEZ TOLEDANO, D.; PINA MARTÍNEZ, V.; TORRES PRADAS, L.; LÓPEZ HERNÁNDEZ, A.; GARCÍA VALDERRAMA, T. (2007): *Libro blanco de los costes en universidades* (3ª edición). OCU, Madrid. (<http://goo.gl/WKnV9>)

IGAE (1991): SCAU. *Sistema de Contabilidad Analítica para Universidades*. Papeles de trabajo, Madrid.

IGAE (1994): *Contabilidad Analítica de las Administraciones Públicas*. El Proyecto CANOA. IGAE. Madrid.

IGAE (2004): *Principios generales sobre contabilidad analítica de las administraciones públicas*. Ministerio de Economía y Hacienda, Madrid.

IGAE (2007): *Los indicadores de gestión en el ámbito del Sector Público*. Ministerio de Economía y Hacienda, Madrid.

López Díaz, A. (coord.) (2000): *Proyecto Escudo. Estudio de Contabilidad Analítica para la Universidad de Oviedo*. Universidad de Oviedo.

Ministerio de Educación (2011): *Modelo de Contabilidad Analítica para Universidades. Particularización del Modelo C.A.N.O.A.* (<http://goo.gl/ckc9k>)

PRIETO MARTÍN, C Y ROBLEDO CABEZAS, H. (Coordinadores) (2006). *Guía para la implantación de un sistema de costes en la*

Administración local. Federación Española de Municipios y Provincias (FEMP).

Orden EHA/1037/2010, de 13 de abril, por la que se aprueba el Plan General de Contabilidad Pública. BOE nº 102 de 28 de abril. (<http://goo.gl/6I07>)

Orden EHA/3067/2011, de 8 de noviembre, por la que se aprueba la Instrucción de contabilidad para la Administración General del Estado. BOE nº 276 de 16 de noviembre. (<http://goo.gl/wkSGu>)

Resolución de 28 de julio de 2011, de la Intervención General de la Administración del Estado, por la que se regulan los criterios para la elaboración de la información sobre los costes de actividades e indicadores de gestión a incluir en la memoria de las cuentas anuales del Plan General de Contabilidad Pública. BOE nº 188 de 6 de agosto. (<http://goo.gl/T1oH6>)

Resolución de 17 de noviembre de 2011, de la Intervención General de la Administración del Estado, por la que se aprueba la adaptación del Plan General de Contabilidad Pública a la Administración General del Estado. BOE nº 284 de 25 de noviembre. (<http://goo.gl/Hy03X>)

Proyecto CANOA

Ayuda del CANOA: <http://www.igae.pap.meh.es/ayudacanoa/>

Proyecto CANOA: <http://goo.gl/QIG3W>

Los costes en las universidades (OCU): <http://goo.gl/qChE8>

Implantación de un Sistema Integrado de Costes e Indicadores en la Administración (FEMP): <http://goo.gl/nXHG1>