



# GRADO EN ADMISTRACION Y DIRECCIÓN DE EMPRESAS

Curso 2012/2013

## TRABAJO FIN DE GRADO

LA CONTABILIDAD DE COSTES EN LAS  
UNIVERSIDADES PÚBLICAS ESPAÑOLAS:

UNA APROXIMACIÓN A SU ESTADO ACTUAL DE  
IMPLANTACIÓN CON REFERENCIA ESPECIAL AL CASO  
DE LA UNIVERSIDAD DE CANTABRIA

Autor:

MIGUEL ÁNGEL LÓPEZ ESTEBAN

Tutora:

GEMMA HERNANDO MOLINER

JUNIO 2013

# INDICE

<b>1. RESUMEN.</b>	<b>3</b>
<b>2. ABSTRACT.</b>	<b>4</b>
<b>3. INTRODUCCIÓN.</b>	<b>5</b>
<b>4. LA CONTABILIDAD DE COSTES EN LAS ENTIDADES PÚBLICAS.</b>	<b>7</b>
<b>4.1. Marco Normativo.</b>	<b>7</b>
4.1.1.    Ámbito General.	7
4.1.2.    Ámbito Universitario.	8
<b>4.2. Justificación de la necesidad de un sistema de Contabilidad Analítica en el Sector Público.</b>	<b>8</b>
<b>4.3. Objetivos usuarios y características de la Contabilidad de Gestión.</b>	<b>10</b>
<b>5. DESARROLLO DE LA CONTABILIDAD DE COSTES EN LA UNIVERSIDAD PÚBLICA ESPAÑOLA (UPE).</b>	<b>15</b>
<b>5.1. Estrategia en la Universidad Pública Española.</b>	<b>15</b>
<b>5.2. Financiación de la Universidad Pública Española.</b>	<b>16</b>
<b>5.3. Desarrollo de modelos de Contabilidad Analítica en la Universidad Pública Española: Antecedentes y modelo actual normalizado.</b>	<b>17</b>
<b>6. LA CONTABILIDAD DE COSTES EN LAS UNIVERSIDADES PÚBLICAS ESPAÑOLAS (UPE): UNA APROXIMACIÓN A SU ESTADO ACTUAL DE IMPLANTACIÓN.</b>	<b>19</b>
<b>6.1. Aproximación al estado actual de implantación en el SUPE.</b>	<b>19</b>
<b>6.2. Aproximación al estado actual de implantación en la Universidad de Cantabria (UC).</b>	<b>22</b>
<b>7. CONCLUSIONES.</b>	<b>25</b>
<b>7.1. Limitaciones del estudio.</b>	<b>27</b>
<b>8. BIBLIOGRAFÍA.</b>	<b>28</b>

## 1. RESUMEN.

El sistema universitario español (SUE), se encuentra en un punto de vital importancia en su historia, el actual modelo está agotado y nuestra posición en los rankings universitarios no se corresponde con el peso de nuestra economía, lengua o cultura. La internacionalización de los mercados está presente también a la Universidad, ahora es necesario competir en la mayoría de los casos, tanto en el ámbito nacional como supranacional para captar fondos, estudiantes y profesorado de calidad, tanto a nivel europeo como mundial. La ausencia de universidades de prestigio internacional y de excelencia innovadora supone, en opinión del Gobierno, un lastre para la economía Española que es necesario subsanar a fin de cambiar el modelo productivo nacional por uno basado en el conocimiento.

Por lo tanto, con el objeto de adecuar el SUE a la nueva situación y para impulsar su integración en el espacio universitario europeo, se ha decidido emprender una reforma fijada como Estrategia Universidad 2015. El éxito está condicionado, entre otros aspectos, por la disponibilidad de una información fiable, completa y comparativa de cada universidad. Esta información se quiere obtener con la implantación de un modelo de Contabilidad Analítica para universidades públicas en el curso 2012-2013. Esta implantación está fijada dentro del marco del 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, que es uno de los ejes centrales de la Estrategia Universidad 2015.

El este trabajo trataremos de aproximarnos a la situación actual de la Contabilidad Analítica en la Universidad Pública, en primer lugar mediante el análisis bibliográfico veremos el marco jurídico en el que se encuentra la Universidad Española, para a continuación explicar las razones que justifican la implantación de un sistema de Contabilidad Analítica. En segundo lugar repasaremos los diferentes intentos de implantación de un sistema de Contabilidad Analítica para universidades públicas dado que es una vieja aspiración de la Universidad Española. Por último atendiendo a dos encuestas realizadas a las 50 universidades públicas españolas nos aproximaremos a la situación en la que se encuentra la implantación del sistema, deteniéndonos especialmente en la Universidad de Cantabria.

## 2. ABSTRACT.

The Spanish University System is at a critical moment in its history, the current model is exhausted, and our position in the University rankings does not correspond to the weight of our economy, language, or culture. The internationalization of markets is also present now at University, it is necessary to compete, in most of the cases, in national and supranational markets to capture funds, students and prestigious professors, both in Europe and in the rest of the world. The lack of internationally renowned and innovative excellence universities implies, according to the Government, a load for the Spanish economy. It is necessary to find a solution in order to change the national production model into one model based on knowledge.

Therefore, in order to adapt the Spanish University System to the new situation, and to promote their integration into the European University area, the Government was decided to start a set of reforms named University Strategy 2015. The Success of this set is conditioned, among other things, by the availability of reliable, comprehensive and comparative information from each University. This information is to be obtained with the implementation of a model of analytical accounting for public universities in the academic year 2012-2013. This new model is included in the document; *“improving and monitoring the funding policies of universities to promote academic excellence and increase the socio-economic impact of the Spanish University system”*, which is one of the central themes of the University Strategy 2015.

In this study we will try to approach the current situation of analytical accounting in the public University. First of all through a bibliographic analysis we will see the legal framework in which the Spanish University is. Secondly we will explain the reasons to justifying the implementation of the analytical accounting system. Thirdly we will review different attempts to implement the system of analytical accounting in public universities, which is an old ambition of the Spanish University. Finally according to two surveys in 50 Spanish public universities we try to find out the situation in which the implementation of the system is, focusing especially at the University of Cantabria.

### 3. INTRODUCCIÓN.

Las universidades como instituciones centenarias, juegan desde sus orígenes un papel fundamental en el desarrollo intelectual y económico de los pueblos. La naturaleza de su actividad está marcada por el binomio docencia-investigación; Siendo la docencia y la investigación los dos pilares universitarios que se reconocen en la actualidad como servicios de interés público. Dicho reconocimiento justifica la necesidad de un cálculo y análisis de costes diferenciado para cada servicio en la Universidad Pública.

Por otro lado, la Universidad Pública Española ha sufrido importantes cambios desde la autonomía universitaria, consagrada a partir de la Ley de Reforma Universitaria, del año 1983. En primer lugar la descentralización del modelo de educación superior, introducida mediante la transferencia de las competencias en materia universitaria a las Comunidades Autónomas (Ley Orgánica 9/1992, de 23 de diciembre) y de otro, la adecuación al modelo del espacio europeo de educación superior, recomendación contenida en la Ley Orgánica 6/2001 de Universidades (LOU), modificada por la Ley Orgánica 4/2007, de 12 de abril (LOMLOU), y cuyo proceso de construcción se inició con la Declaración de la Sorbona (1998) y se afianzó y amplió con la Declaración de Bolonia (1999) y el comunicado de Praga (2001).

Estos dos cambios fundamentales, sitúan a las universidades públicas españolas compitiendo, en primer lugar, entre sí y en segundo lugar en el ámbito europeo. Para afrontar este nuevo panorama universitario europeo, la Universidad Pública Española necesita dotarse de un sistema de control de costes que le permita controlar a los responsables de las misiones asignadas y al tiempo, disponer de instrumentos de información externa que demuestren, a los grupos interesados la productividad de los recursos asignados, dada la necesidad de racionalización de la asignación de recursos por parte de las Autoridades Públicas.

En consecuencia, las exigencias de control de costes en la Universidad Pública Española se suman a las del mero cálculo y análisis de los mismos, ello lleva a que en Abril de 2010, el Consejo de Universidades y la Conferencia General de Política Universitaria aprobara 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" este documento prevé en su plan de acción 2010 y 2011 la implantación de un sistema normalizado de información universitario así como la disposición de un modelo de Contabilidad Analítica para las universidades públicas españolas.

El modelo de Contabilidad Analítica, es una vieja aspiración de las universidades públicas españolas, La Intervención General de la Administración Pública, consciente de necesidad de proporcionar a sus entes de una terminología común y generalizar unas pautas de cálculo, pone en marcha el proyecto CANOA (Contabilidad Analítica Normalizada de Organismos Autónomos, IGAE 1994), con la intención de hacerlo aplicable a cualquier ámbito del sector público. Este modelo, se ha usado como base para la personalización de diversas universidades. Lo que está propiciando que las universidades públicas se doten de las herramientas de gestión necesarias para realizar un efectivo control económico.

Una vez que los medios técnicos están disponibles, el único escollo real que quedaba, se debía a la voluntad política de llevarlo a cabo. Esta voluntad se ha visto materializada a raíz de la situación económica por la que atraviesa el país, que hace resaltar, aun más, la necesidad de controlar los gastos de las Administraciones Públicas y que ha quedado patente en el Real Decreto-Ley 14/2012, de 20 de abril, de medidas urgentes de racionalización del gasto público en el ámbito educativo. En este Real Decreto se hace mención explícita al porcentaje que el alumno debe cubrir de los costes con el pago de sus tasas, lo que pone a la Universidad Pública Española en la necesidad de responder a la pregunta de ¿Cuánto cuesta un título de Grado?.

Así mismo, la investigación en Contabilidad de Gestión también ha centrado su interés en las últimas décadas, en el sector público y particularmente en las entidades proveedoras de bienes públicos puros; entendidos éstos, como aquellos bienes públicos que satisfacen dos condiciones principales: No existe rivalidad en su consumo (el consumo de una persona no afecta el consumo de los demás) y no existe la posibilidad de exclusión (no se puede excluir a nadie de su consumo) tales como hospitales y universidades. Ese trabajo se enmarca en esta línea de investigación siendo el tema objeto de estudio el referido a la Contabilidad de Gestión en la Universidad Pública Española y la cuestión específica a tratar la del modelo de Contabilidad de Costes implantado en la misma.

En consecuencia, el objetivo de este trabajo es conocer qué modelos de Contabilidad de Costes se han desarrollado en las universidades públicas españolas y su grado de implantación, aproximándonos con más detalle a uno de los casos: el de la Universidad de Cantabria. Para cumplir este objetivo, se parte de una descripción, basada en una breve revisión bibliográfica, sobre el ámbito doctrinal y contexto socio económico en que se inscribe el trabajo. A continuación se presenta el proceso de desarrollo de los modelos de Contabilidad de Costes actualmente implantados en nuestra Universidad Pública, así como un estudio descriptivo sobre esta cuestión referida al caso de la Universidad de Cantabria. Fruto de todo ello, se establecen las conclusiones reflejadas al final de este texto.

## 4. LA CONTABILIDAD DE COSTES EN LAS ENTIDADES PÚBLICAS.

### 4.1. MARCO NORMATIVO.

#### 4.1.1. Ámbito General.

En España, el marco jurídico de la Contabilidad de Gestión Pública está fundamentado inicialmente en la propia Constitución (Art 31.2 y 103.1) así como referencias concretas en otras leyes fundamentales, como la Ley General Presupuestaria (Art 17,124 y 134) la Ley 8/89 de Tasas y Precios Públicos (Art 7, 19, 25 y 26) y la Ley Orgánica 2/82 del Tribunal de Cuentas (Art. 9 y 13).

Las unidades encuadradas dentro del Sector Público Español son amplias y heterogéneas, donde podemos distinguir claramente tres niveles de la Administración: Estatal, Autonómico y Local. Actualmente el marco normativo de la Contabilidad Pública gira en torno al Plan General de Contabilidad Pública del 13 de Abril de 2010 del que hay que destacar dos de los objetivos que persigue:

*“conseguir la normalización contable con el Plan de Contabilidad aplicable a las empresas.”*

*“las exigencias crecientes para mejorar la información en el Sector Público y los principios de eficacia y eficiencia en la utilización de los recursos públicos, han traído consigo la necesidad de incluir en las cuentas anuales una información complementaria a la información financiera y presupuestaria que permita apoyar la adopción racional de decisiones.”*

Dentro del marco normativo destacaremos 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. En la que se dictan las instrucciones precisas para cumplimentar los estados e informes incluidos en la Memoria de las cuentas anuales del Plan General de Contabilidad Pública relativos al coste de las organizaciones y, en particular, el coste de las actividades relacionadas con la obtención de tasas y precios públicos.

También destacaremos el Real Decreto-ley 14/2012, de 20 de abril, de medidas urgentes de racionalización del gasto público en el ámbito educativo. Que modifica la Ley Orgánica 6/2001, de 21 de diciembre, de universidades, donde es de especial interés el párrafo primero del apartado b) del artículo 81.3, que queda modificado de la siguiente forma:

*“...1. ° Enseñanzas de Grado: los precios públicos cubrirán entre el 15 por 100 y el 25 por 100 de los costes en primera matrícula; entre el 30 por 100 y el 40 por 100 de los costes en segunda matrícula; entre el 65 por 100 y el 75 por 100 de los costes en la tercera matrícula; y entre el 90 por 100 y el 100 por 100 de los costes a partir de la cuarta matrícula...”*

#### **4.1.2. Ámbito Universitario.**

La autonomía universitaria<sup>1</sup> está recogida en la propia Constitución (artículo 27.10) que ha sido objeto de regulación legal mediante la Ley de Reforma Universitaria (Ley Orgánica 11/1983, de 25 de agosto) y que posteriormente se ha visto modificada por la Ley Orgánica 6/2001, de 21 de diciembre, de Universidades (LOU), y en su versión modificada por la Ley Orgánica 4/2007, de 12 de abril (LOMLOU).

El Artículo 1.1 de la LOU dispone:

*“La Universidad realiza el servicio público de la educación superior mediante la investigación, la docencia y el estudio.”*

Así mismo, el Artículo 2.1 consagra la autonomía universitaria:

*“Las Universidades están dotadas de personalidad jurídica y desarrollan sus funciones en régimen de autonomía y de coordinación entre todas ellas.”*

También en la LOMLOU podemos encontrar la figura del Consejo Social<sup>2</sup> (Art 14.1 y 14.2) como el órgano de participación de la sociedad en la Universidad, y debe ejercer como elemento de interrelación entre la sociedad y la Universidad., encargado de la supervisión de las actividades de carácter económico de la Universidad y del rendimiento de sus servicios, para lo que necesita la oportuna información y asesoramiento. A raíz de las transferencias realizadas a las CCAA de la gestión universitaria el Consejo Social de cada universidad se verá regulado por la forma que determine la ley respectiva.

Por último el marco jurídico de cada universidad se completa por sus Estatutos. Así el artículo 6.1 de la LOMLOU establece:

*“Las Universidades Públicas se registrarán, además, por la Ley de su creación y por sus Estatutos, que serán elaborados por aquéllas y, previo su control de legalidad, aprobados por el Consejo de Gobierno de la Comunidad Autónoma.”*

#### **4.2. JUSTIFICACIÓN DE LA NECESIDAD DE UN SISTEMA DE CONTABILIDAD ANALÍTICA EN EL SECTOR PÚBLICO.**

La información contable pública a de proporcionar los datos necesarios para la utilización racional de unos recursos cada día más escasos, a la vez que corrige las irregularidades existentes. Así pues, resulta condición indispensable la correcta interpretación y procesamiento de los datos de forma que la información resultante pueda utilizarse en el proceso de análisis, evaluación y toma de decisiones públicas (Stevens, J.M. y McGowan, R.P, 1985).

---

<sup>1</sup> La autonomía universitaria como derecho fundamental y como garantía institucional puede estudiarse en López-Jurado Escribano, F de B. la autonomía de las universidades como derecho fundamental: la construcción del Tribunal Constitucional, Civitas Madrid, 1991, también de interés para su estudio es la sentencia de TC 26/87 de 27 de febrero.

<sup>2</sup> Sobre esta materia puede verse Tardío Pato JA: El derecho de las Universidades Públicas Españolas, dos volúmenes, PPU, Barcelona, 1994.

Todo sistema contable está influenciado por el contexto en el que se genera y se utiliza la información (Tomkins, C. y Colville, E , 1994), por lo tanto es comprensible que la configuración y los objetivos de la Contabilidad Pública hayan experimentado una transformación acorde con la del entorno. En los últimos años se ha experimentado una creciente inquietud por dotar a la Contabilidad Pública y más concretamente en el ámbito universitario de un contenido informativo más amplio.

Para llevar a cabo una gestión adecuada de los servicios públicos es necesaria la cuantificación de los logros alcanzados, así como de los costes incurridos. También es necesaria la información referente al precio, cantidad física, calidad técnica y momento en el que los factores productivos fueron adquiridos. Para este fin, el carácter monetario del contenido informativo de las cuentas anuales (Muñoz Colomina, C.I. y Norverto Laborda, M<sup>a</sup> C , 1997) no tiene gran utilidad a la hora de ofrecer el conjunto de cualidades informativas exigibles a los outputs de naturaleza física o técnica que resultan de vital utilidad para la puesta en funcionamiento de un sistema de Contabilidad de Gestión.

El balance, a pesar de proporcionar magnitudes de naturaleza financiera y económica, no presenta demasiada utilidad a la hora de asignar valores a indicadores adecuados para valorar los logros alcanzados por los Entes Públicos. En cuanto al resultado económico-patrimonial, no puede ser considerado un indicador de la eficacia y la eficiencia de las actuaciones públicas, dada la inexistencia de ánimo de lucro de las mismas. Así pues, las cuentas anuales no facilitan la información contable necesaria para los fines de gestión, no solo por el contenido informativo que ofrecen, sino también, por los objetivos y la formulación de los principios y normas que persiguen en su elaboración.

Por lo tanto, un modelo de Contabilidad de Gestión en la Administración Pública proporcionara una información importante para la toma de decisiones. En esta línea la American Accounting Association (1971) da algunas razones para considerar más importante la Contabilidad de Gestión dentro del Sector Público que en el privado entre las que se pueden destacar:

- 1.- La actividad pública afecta a un ámbito mayor que el privado.
- 2.- La ausencia de un ánimo de lucro imposibilita una medida de la eficiencia operativa.
- 3.-No existe un grupo económico interesado, como los accionistas, que evalúe la efectividad de la entidad.

A estas razones hay que añadir, la justificación de los objetivos, actividades y resultados exigidos a los Entes Públicos y más aun en los últimos años con la escasez de recursos económicos, que impone una gestión más eficiente la cual necesita de las oportunidades que ofrece un sistema de información más eficaz.

Atendiendo a Ortiguera Bouzada (1998, pp. 49) entendemos que:

*“la Contabilidad de Costes es un útil determinante para lograr una mayor eficiencia y eficacia pública, en la medida en que es clave para una buena asignación de recursos, planificar, controlar, realizar un seguimiento de la ejecución planeada, medir y controlar la eficacia social de las administraciones y sus órganos operativos.”*

En la misma línea esta la opinión de Fernández Fernández (1987, pp. 475) que indica:

*"entre las decisiones que pueden requerir una información veraz, relevante y oportuna sobre los costes históricos y previsionales de los servicios, programas y actividades, podemos citar: ... decidir el importe de las tasas a imponer a los usuarios de determinados servicios públicos, de forma que cubran su coste completo de prestación."*

Por lo tanto, concluimos que para la toma de decisiones de los órganos de gestión de los Organismos Públicos debe disponerse, no solo de la información económico-financiera de la Contabilidad Patrimonial y Presupuestaria que proporcionan las cuentas anuales, sino también de una información técnica-económica generada por la Contabilidad Analítica.

#### **4.3.OBJETIVOS USUARIOS Y CARACTERÍSTICAS DE LA CONTABILIDAD DE GESTIÓN.**

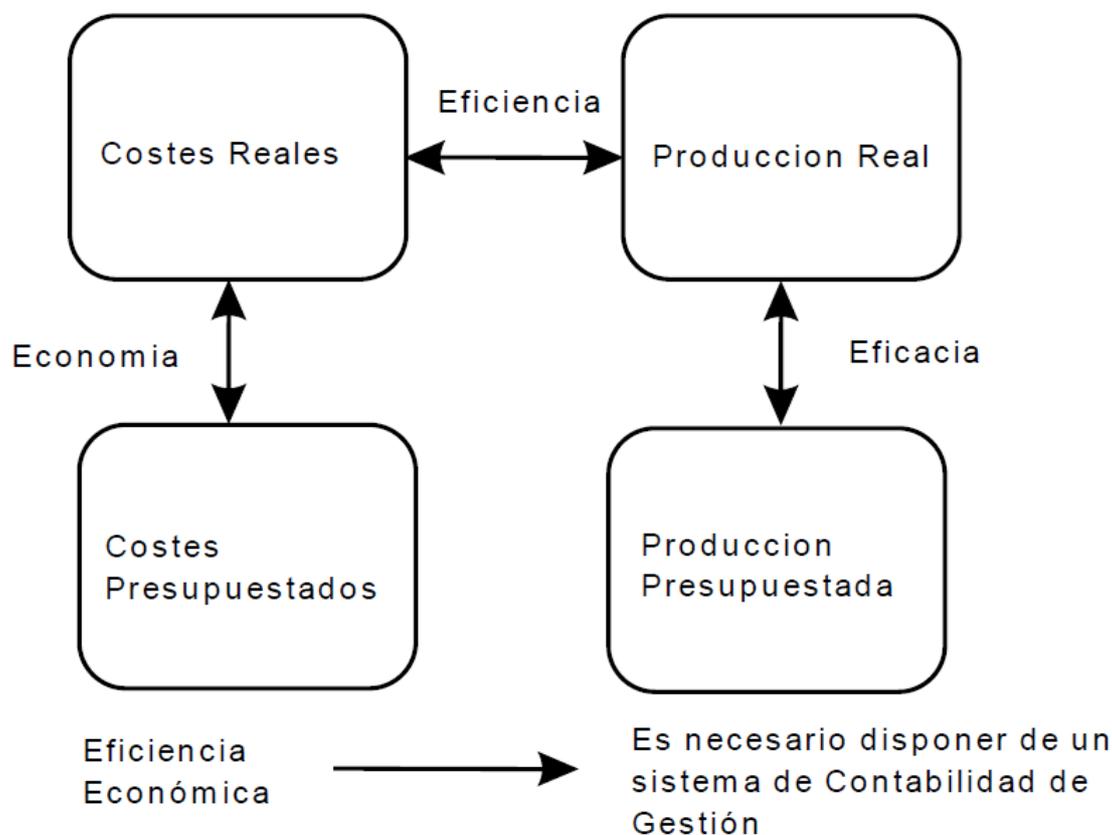
El Sector Público tiene que dar satisfacción a unas necesidades sociales muy amplias, que unido a unos recursos limitados exige una gestión rigurosa de los mismos. Existe una preocupación creciente por la obtención de eficiencias y economías en la gestión del gasto público lo que provoca, como ya hemos mencionado, que la información proporcionada por la Contabilidad Patrimonial no sea suficiente. Para complementar a la Contabilidad Patrimonial hemos de apoyarnos en la Contabilidad Analítica la cual según la Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas (AECA 2001, pp 27-33) se concreta en los siguientes objetivos:

- a) *Clarificar el empleo de los recursos públicos desde una perspectiva de eficiencia y economía, posibilitando un control de gestión sobre aspectos concretos de la entidad.*

Se entiende por gestión eficaz la que permite alcanzar los objetivos previstos y eficientes aquella que permite transformar los productos o servicios al menos coste. Así pues, para abordar un control adecuado sobre eficiencia y economía, necesitamos disponer de un sistema de Contabilidad de Gestión.

El objetivo es la reducción y el control de costes desde el organismo, por lo tanto la información de entrada y salida del sistema se centrará en los componentes de coste que sean controlables y la información relevante será la que ponga de manifiesto los datos sobre el aprovechamiento de los recursos económicos de cada centro en que este dividido.

Este objetivo se puede representar gráficamente mediante esta figura:



Fuente: AECA (2001)

*b) Determinar la cuantía de las tasas y precios públicos.*

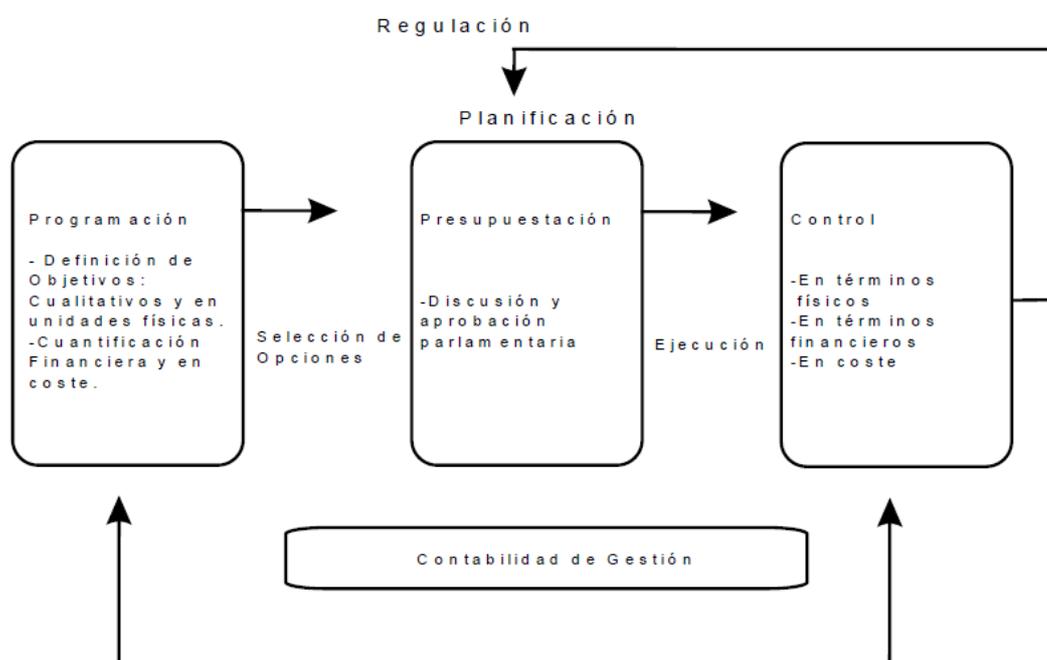
La normativa vigente sobre tasas y precios públicos regula la necesidad de fundamentar el coste del servicio, recordar en este punto el ya mencionado Real Decreto-ley 14/2012, de 20 de abril, de medidas urgentes de racionalización del gasto público, por el cual se regulan la fijación de tasas en el ámbito universitario, así el objetivo es relacionar el coste con la correspondiente tasa a fin de determinar el grado de cobertura de coste.

*c) Facilitar la elaboración y evaluación de los presupuestos.*

Proporcionara información de apoyo a un análisis centrado en el impacto económico de las distintas alternativas para alcanzar los objetivos del sistema presupuestario.

La fijación de objetivos es un punto clave en el proceso de programación y presupuestario, si disponemos de información sobre el coste de las actividades para alcanzar los objetivos presupuestados se podrá simplificar o eliminar las que no sean necesarias demostrándose la existencia de recursos ociosos.

Este objetivo queda recogido gráficamente de la siguiente manera:



Fuente: AECA (2001)

d) *Fundamentar la valoración de los bienes producidos por la actividad del Sector Público.*

e) *Apoyar la adopción de decisiones sobre la producción de bienes o prestación de servicios, con el conocimiento detallado de los costes e ingresos.*

Se combinará la interpretación de la información de origen externo con la generación de información interna, permitiendo así la adopción de decisiones estratégicas, de las que se derivarán las decisiones tácticas y operativas.

f) *Facilitar la elaboración de la Cuenta General de la propia Entidad.*

g) *Permitir realizar una asignación racional de los recursos de la Entidad mediante la adecuada justificación de sus necesidades.*

h) *Permitir la comparación con otros que presenten servicios similares.*

Aunque la comparabilidad resulte difícil ante la falta de homogeneidad de los Entes Públicos este es un objetivo que hay que destacar especialmente en el ámbito universitario.

i) *Facilitar información a los órganos nacionales y supranacionales para fundamentar el importe de las ayudas y subvenciones.*

La información en términos de coste es un requisito esencial para la concesión de las subvenciones comunitarias y, en el campo de la investigación, es frecuente la rendición de costes a los organismos científicos nacionales e internacionales. En

esta línea se fijan unos criterios sobre buena gestión financiera de fondos estructurales.

En la misma línea marcada por la AECA podemos encontrar a Fernández Rodríguez (1994, pp. 59-59) que resume los objetivos de la Contabilidad Pública en los siguientes:

*"a) valoración del coste de actividades y prestación de servicios públicos; b) apoyar la adopción de decisiones sobre la producción de bienes o prestación de servicios; c) valoración de los activos generados por la entidad; d) análisis desde una perspectiva de eficiencia del empleo de los recursos públicos; e) proporcionar una información adecuada al gestor; f) facilitar la confección y evaluación de los Presupuestos; g) utilización de la información de forma complementaria con los resultados de fórmulas matemáticas".*

Asimismo, para Torres Prada (1993, pp. 367):

*"las funciones de la Contabilidad de Costes en una Entidad Pública pueden concretarse en: proporcionar la información base para la planificación y el control de la actividad interna de la misma; calcular los costes y rendimientos de los programas y servicios prestados; conocer los costes de los servicios o centros de trabajo; cuando proceda, valorar los inventarios y los trabajos elaborados por la misma".*

Todos estos objetivos, pueden ser simultáneos o alternativos, dependiendo de que el modelo contable se implante con la finalidad de ser una forma de comparación de los datos entre organismos relativos al proceso de formación de costes, o ser un instrumento de apoyo para mejorar la gestión interna del organismo.

Por las características de los Entes Públicos pueden existir diferentes tipos de potenciales usuarios, los cuales están determinados por el interés que tengan en la información (AECA, 2011). AECA especifica como usuarios de la información de los Entes Públicos a los directivos del Ente, los directivos de organismos superiores y al ciudadano.

Las características cualitativas de un sistema de información contable de gestión contribuyen a aumentar la utilidad del mismo, aun así hay que destacar que implican un menor carácter de obligatoriedad que en la contabilidad externa, al ir dirigidos a los usuarios internos del Ente, que son los que diseñan el sistema de información contable de gestión, establecerán las cualidades que debe tener en la medida que mejor satisfaga sus necesidades.

Así todo, las características como la relevancia, consistencia, oportunidad, se consideran deseables para cualquier tipo de información (Rosario Pérez Morote, 1999), sin ánimo de exhaustividad podemos citar tres de las características desarrolladas por la American Accounting Association a través del Comité de Conceptos y Normas de Planificación Interna y Control (Belkaoui A, 1980).

*a) Relevancia.*

La información de la Contabilidad de Gestión será relevante si contribuye a la toma de decisiones.

*b) Oportunidad.*

Los datos tienen que proporcionarse a tiempo para resultar útiles para la toma de decisiones.

c) Comprensibilidad. Aceptabilidad.

La información a de ser útil para el usuario.

Citamos estas características para destacar que una Contabilidad de Gestión Pública tiene que constituirse como soporte informativo flexible que proporcione información oportuna, relevante y comprensible que se pueda incorporar al proceso de toma de decisiones del Ente Público.

La falta de información de los sistemas contables internos ha propiciado el desarrollo de la tendencia de gestión pública conocida por Gerencialismo<sup>3</sup> que intenta dotar a los Entes Públicos de sistemas de información de gestión que proporcionen los outputs demandados por los distintos usuarios de la información.

Las unidades del Sistema Universitario Público Español (SUPE), como Entes Públicos que son, están incluidas en las consideraciones anteriores. En el próximo epígrafe abordaremos los pasos dados por la Universidad Española para dotarse de un sistema de Contabilidad de Gestión.

.

---

<sup>3</sup> Opto por traducir el concepto de Managerialism en la forma más comúnmente empleada en castellano.

## **5. DESARROLLO DE LA CONTABILIDAD DE COSTES EN LA UNIVERSIDAD PÚBLICA ESPAÑOLA (UPE).**

### **5.1. ESTRATEGIA EN LA UNIVERSIDAD PÚBLICA ESPAÑOLA.**

En los últimos tiempos, hemos asistido a importantes reformas que derivadas de la evolución económica social y política de nuestra sociedad, estas reformas han configurado un nuevo escenario estratégico en el que la Universidad Europea a de reformular sus planteamientos para afianzar un sistema de educación superior que garantice la competitividad de nuestra sociedad.

Dentro de la mayoría de los países de la OCDE, el Gerencialismo se ha convertido en el principal estilo de gestión, como respuesta al entorno competitivo y las presiones financieras, este tipo de gobierno sirve para incrementar la eficiencia y los resultados de la docencia e investigación (Michele Giroto, Juan Mundet y Xavier Llinas 2013). En el contexto universitario, el Gerencialismo tiene algunas características definitorias: una gestión institucional más fuerte, una mayor autonomía institucional, rendición de cuentas y un control directo más débil por parte del Estado. También se caracteriza por la financiación basada en indicadores de rendimiento, mayor diversificación del presupuesto, una mayor competencia entre las instituciones y una fuerte orientación al mercado.

El Gerencialismo conduce a cambios organizativos, de gestión y culturales que están interrelacionados y que conducen a un sistema totalmente integrado de gestión y control. En este modelo los profesionales están sometidos a un régimen riguroso de rendición de cuentas externo.

Desde principios de los 90 gobiernos de muchos países europeos, siguiendo la estela de los países anglosajones, donde está ampliamente instalado, han optado por este modelo, incentivando así la creación de un modelo competitivo. Si bien un modelo basado fuertemente en el Gerencialismo no está exento de polémicas y críticas, ya que se vincula a la concepción de que la Universidad no tiene compromiso social, sino que responde a los intereses económicos y no ante la comunidad.

El Sistema Universitario Público Español (SUPE)<sup>4</sup> está actualmente experimentando un profundo cambio y modernización (Comisión Europea 2009) como consecuencia de dos factores determinantes, en primer lugar la adaptación del SUPE al espacio europeo de educación superior (EEES) para lo que cuenta con la Estrategia Universidad 2015 del ministerio de Educación, que dirige sus esfuerzo a la promoción de la excelencia docente y científica y la internacionalización de nuestro sistema universitario. Al objeto de potenciar su implicación en el cambio de modelo económico hacia uno basado en el conocimiento que permita mejorar y potenciar la innovación.

Este cambio de modelo económico es el segundo factor que empuja al SUPE a la modernización, España necesita generar crecimiento que permita reducir drásticamente el desempleo y disminuir su endeudamiento, la principal fuente de crecimiento económico son las nuevas ideas, siendo las universidades las que

---

<sup>4</sup> A causa de la limitación espacial del trabajo particularizaremos en el SUPE lo cual no quiere decir que muchas de las reflexiones no se puedan aplicar también a la universidad privada.

desempeñan un extraordinario papel en la generación de esas ideas (Propuesta de Reforma, 2013).

Para alcanzar estos objetivos la Universidad Española ha de realizar profundas mejoras estructurales. Pero esta condición, aunque necesaria, no es suficiente, es preciso además mejorar su financiación. Por lo tanto ente los ejes de acción a desarrollar para completar la Estrategia Universidad 2015 el referido a la financiación de la Universidad ocupa un lugar esencial.

## **5.2. FINANCIACIÓN DE LA UNIVERSIDAD PÚBLICA ESPAÑOLA.**

Como hemos dicho, entre los ejes de acción que deben desarrollarse para llevar a término la Estrategia Universidad 2015, el referido a la Financiación de la Universidad ocupa un lugar esencial. Pero mejorar la financiación del SUPE no constituye un fin en sí mismo, sino un instrumento, necesario para impulsar la consecución de los objetivos de mejora de Sistema que se han planteado (Documento de Mejora, 2010).

El 80% (Propuesta de Reforma, 2013) de la financiación actual del SUPE procede de fondos públicos. Dado que es un porcentaje elevado, su previsible evolución apunta al incremento de los recursos privados. La búsqueda de distintas fuentes de financiación, en especial a través de las matriculas, no está exenta de controversia, dado que esta intensificación de la financiación a través de las matriculas podría acrecentar los riesgos de falta de equidad. Por tanto, el impulso de la eficiencia debería ser uno de los ejes de la gestión de los recursos.

A este fin, dentro del eje de la Estrategia Universidad 2015, el 26 de abril de 2010 se presenta el: *“Documento de la 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 este documento, entre otras consideraciones, podemos encontrar en su apartado 3.1.5 la relativa a la política de precios públicos que abre el camino que posteriormente seguirá el Gobierno en el Real Decreto-ley 14/2012, de 20 de abril, de medidas urgentes de racionalización del gasto público, que ya he mencionado, en dicho apartado se especifica:

*“El actual sistema de precios públicos establecido conforme a la experimentalidad de la enseñanza y a la utilización e intensificación que del servicio universitario realiza el estudiante, fija la cuantía del precio exigible por crédito académico sin tener en consideración las referencias de los costes totales medios de prestación de los servicios académicos universitarios.”*

La comisión encargada de la elaboración de documento especifica, en los siguientes apartados, una recomendación de política de precios públicos, destacando una serie de condiciones que considera necesarias para que se pueda poner en funcionamiento, entre las que me gustaría resaltar la primera:

*“Que las universidades hayan implantado un sistema de Contabilidad Analítica que permita conocer los costes que afrontan en el desempeño de cada una de sus actividades. En el curso 2012-2013 las matrículas de las universidades públicas deben estar referenciadas al coste real de la matrícula e indicarse de forma clara en los impresos de matrícula.”*

Los sistemas de Contabilidad Analítica se encuentran aun sin constituir de manera generalizada en las universidades a pesar de ser un requisito para la implantación de

los nuevos grados del Plan Bolonia. El establecimiento de estos sistemas evita financiar ineficiencias, además de ser elementos indispensables para conocer los costes reales de las actividades y proyectos de las universidades y tomar decisiones en consecuencia, en el próximo apartado veremos los intentos realizados por implantar estos sistemas en el SUPE y su situación actual.

### **5.3. DESARROLLO DE MODELOS DE CONTABILIDAD ANALÍTICA EN LA UNIVERSIDAD PÚBLICA ESPAÑOLA: ANTECEDENTES Y MODELO ACTUAL NORMALIZADO.**

Los orígenes de la utilización de modelos de Contabilidad Analítica en las universidades públicas españolas se remontan al año 1983 con la publicación del grupo 9 del Plan General de Contabilidad Pública (en línea con el Plan General de Contabilidad de 1973, vigente entonces, que también incorporaba un grupo 9 de Contabilidad Analítica para las empresas que se configuraba independiente del modelo de Contabilidad Financiera, pero con cuentas de enlace o control mediante un sistema dualista moderado). Ello constituye un primer intento para configurar a la Contabilidad Analítica como un instrumento de información clave para mejorar la toma de decisiones y realizar una gestión racional de los recursos en las Entidades Públicas.

El grupo 9 no se implantó de manera generalizada, aunque existieron iniciativas para su aplicación en las universidades, siendo la más destacable el Sistema de Contabilidad Analítica para las universidades (SCAU), elaborado en 1991 por la IGAE, a petición de las propias universidades, para tratar de conocer sus costes y gestionar eficientemente la aplicación de los recursos que financian el sistema.

El IGAE, consciente de la necesidad de dotar a sus diversos entes de un lenguaje y una terminología común, y de generalizar unas pautas para un cálculo homogéneo y comparable de sus costes lanza, en el año 1994, el Proyecto CANOA (Contabilidad Analítica Normalizada de Organismos Autónomos,) que presenta una concepción necesariamente generalista, adaptable a la diversidad de actividades realizadas y servicios prestados, con la intención de hacerlo aplicable a cualquier ámbito del sector público. Intentando mejorar la anterior iniciativa, surgió el Proyecto SOROLLA (Sistema de Gestión Económica), siendo integrado dentro del mismo el Proyecto CANOA.

La publicación del Proyecto CANOA generó un destacado interés, en el ámbito universitario, por adaptar el mismo a las características particulares de la Universidad Pública. Así, las pautas contenidas en su desarrollo constituyen el Modelo Base en la aplicación de las experiencias posteriores que se han materializado en su personalización a distintas Universidades (Fuentes-Fernández A, Gómez Ruiz LM, Naranjo Gil D, 2012):

- a) *Universidad de Oviedo (2000)*: Proyecto ESCUDO, adaptación del Proyecto CANOA e integrado en el Proyecto SOROLLA.
- b) *Universidad Jaime I (2000)*.
- c) *Universidad de Zaragoza (2001)*: Adaptación del Proyecto CANOA.

- d) *Universidades Andaluzas (2007)*: Adaptación del modelo definido en el Libro Blanco de los Costes en las Universidades.
  - 1. *Universidad de Cádiz (2001)*: Modelo "Análisis del coste por titulación en la Universidad de Cádiz", adaptación del Modelo CANOA y del Modelo de AECA (1997).
  - 2. *Universidad de Granada (2007)*: Modelo aplicado en su Facultad de Ciencias Económicas y Empresariales.
  - 3. *Universidad de Huelva (2007)*: Convenio de colaboración con la OCU en virtud del cual se le dotará de una herramienta de cálculo de costes.
- e) *Universidad de Alcalá de Henares y UNED (2007)*: Adaptación del modelo OCU.
- f) *Universidad Carlos III de Madrid (2008)*: Implantación de un Modelo de Coste Completo (*Full Cost*) que abarque a todas las actividades universitarias.
- g) *Universidad Pompeu Fabra (2008)*: Implantación de un Cuadro de Mando Integral (CMI) como herramienta innovadora en la gestión universitaria.
- h) *Universidad de Las Palmas de Gran Canaria (AÑO 2002-2006)*: Participa en las actividades enmarcadas en el VI Programa Marco de la Unión Europea con el modelo de costes FCF (*Full Cost Flat Rate*).

La particularización más reciente del proyecto CANOA es un modelo normalizado de Contabilidad Analítica para universidades, elaborado por la Comisión de Costes del Ministerio de Educación en septiembre de 2010. Este modelo se aprobó en marzo de 2011<sup>5</sup> y cuya implantación se preveía para el curso académico 2012-2013, las principales características del Modelo son (Salvador Rodríguez Plaza, 2012):

1. *Flexibilidad*: Como contrapartida de la normalización perseguida, permitiendo que cada organización pueda contemplar sus características específicas.
2. *Adaptabilidad*: Característica ineludible en un sistema de contabilidad analítica, que permite contemplar la vida de la organización como un proceso y no como una situación permanente.
3. *Costes Históricos*: Sin negar la enorme potencia que posibilita la utilización de un sistema basado en costes estándares, se determinó que un primer paso lógico en la implantación de esos sistemas debería utilizar la técnica de los costes reales o históricos.
4. *Costes Completos*: La gran importancia que los costes no variables representan en el ámbito al que iba dirigido el modelo, determinaron que se optara por la técnica del coste completo.
5. *Determinación Estratificada del Coste*: cada una de las fases que componen el modelo en cuanto a las relaciones entre los objetos de coste (entendidos éstos en sentido amplio) pueden ser objeto del correspondiente análisis.

---

<sup>5</sup> El documento se aprobó por la Comisión Mixta de Financiación el 10 de marzo de 2011 y fue ratificado por el Consejo de universidades el 17 de marzo de 2011 y por la Conferencia General de Política Universitaria el 24 de marzo de 2011 (Comisión de Eficiencia, Eficacia y Rendición de Cuentas, 2011).

6. *El modelo no contempla un sistema de cuentas contables basado en la Partida Doble*: De acuerdo con las tendencias actuales en materia de Contabilidad Analítica, ésta se considera una herramienta fundamental de la gestión y esa gestión no tiene por qué ser atribuida a individuos expertos en interpretación de estados contables.
7. *Principio del Devengo Estricto*: se hace referencia a ese *devengo estricto* intentando marcar un principio básico que debe presidir el desarrollo del sistema de Contabilidad Analítica en su aplicación práctica.
8. *Especialidad Temporal en la determinación del ciclo*: Las dos grandes líneas de actuación de la Universidad la actividad docente y la de investigación, se caracterizan por ser dos tipos de actividad con ciclos económicos diferentes.
9. *Dualismo Absoluto*: Existe una total independencia de los sistemas de Contabilidad Financiera y de Contabilidad Analítica.
10. *El Modelo no es un Modelo basado en el cálculo del coste de las actividades o Modelo ABC*: Aunque en el modelo propuesto aparece como estructura fundamental en la determinación de costes la de Actividades/Productos, en esa estructura la Actividad no juega un papel previo a la determinación del coste de los Productos, sino que entiende dichas actividades como agregaciones de distinto nivel del último objeto de coste, ahora sí, el Producto.
11. *Modelo Orgánico*: el Modelo se plantea la necesidad de analizar el coste de los centros no como simples mecanismo para la imputación de costes a los productos, sino como entidades con una gran importancia en los procesos de gestión.

A raíz de la aparición de este Modelo la Oficina de Cooperación Universitaria (OCU) ha elaborado su tercera edición del Libro blanco de los costes en las universidades, donde además de poder adaptarse a las características del Modelo CANOA ofrece a las universidades un marco conceptual capaz de orientarlas para la identificación de sus propias estructuras de coste y para la definición de informes e indicadores útiles para los gestores y adecuados para garantizar la necesaria comparabilidad y homogeneidad, garantizada por el cumplimiento de las obligaciones de *reporting* introducidas por el "Documento sobre Contabilidad Analítica para las Universidades Españolas".

## **6. LA CONTABILIDAD DE COSTES EN LAS UNIVERSIDADES PÚBLICAS ESPAÑOLAS (UPE): UNA APROXIMACIÓN A SU ESTADO ACTUAL DE IMPLANTACIÓN.**

### **6.1. APROXIMACIÓN AL ESTADO ACTUAL DE IMPLANTACIÓN EN EL SUPE.**

Como ya hemos comentado, el Modelo CANOA/UNIVERSIDADES es un Modelo normalizado, al ser un Modelo General concebido para un conjunto de Entes con objetivos comunes pero una estructura organizativa, y en algunos casos, funcional diferente el Modelo presenta cierto grado de ambigüedad o falta de concreción, la cual no permite contemplar todas las posibilidades que existen en los Entes a los que va dirigido.

A causa de esta falta de concreción, se hace necesario que cada uno de los Entes proceda a una adaptación del Modelo General a su realidad específica, redactando según lo especificado en el modelo CANOA/UNIVERSIDADES un documento de personalización, que ha de ser presentado para su valoración por la Secretaría General de Universidades.

Aparece así el Modelo en su vertiente más práctica o de funcionamiento convirtiéndose en un conjunto de procesos que requieren datos de entrada con un grado de elaboración. El Modelo se configurara así pues como un sistema receptor de otras informaciones, cargando una parte del proceso de asignación de costes sobre el entramado administrativo contable de la Universidad.

También cabe especificar que el Modelo necesita desarrollarse en una aplicación informática que sirva de soporte a los procesos de agregación y determinación de costes.

Así pues ¿Cuándo se considera implantado definitivamente el modelo? Esto será cuando pueda producir la información necesaria en tiempo y formas requeridos y dicha información pueda ser contrastada por las técnicas contables habituales.

Con la finalidad de aproximarnos al estado actual de implantación de una Contabilidad de Costes en el SUPE, hemos considerado dos encuestas lanzadas al conjunto de las 50 universidades que lo forman.

En primer lugar, la comisión de Eficiencia, Eficacia y Rendición de Cuentas lanza, a mediados del mes de septiembre de 2011 una encuesta a las 50 Universidades Públicas para conocer cómo se está desarrollando el proceso de implantación de la Contabilidad Analítica, obteniendo un porcentaje de respuesta del 82% y con ello, como principales resultados, los siguientes<sup>6</sup>:

*De las 41 universidades que han respondido, 38 han decidido ya la aplicación informática que van a utilizar para la implementación de la Contabilidad analítica, de ellas 21 optan por OCU y 8 por CANOA. Dos universidades todavía no han decidido la aplicación a utilizar y una está en concurso de adjudicación.*

*De las 41 universidades, 36 tienen ya creado el equipo de trabajo que se encargará de la puesta en funcionamiento de la contabilidad analítica.*

*Sobre la situación en la que se encuentra el documento de personalización, 34 universidades han comenzado ya esta fase, de ellas 20 se encuentran en situación inicial, 9 en fase media y 5 en fase final de realización del documento”.*

Es segundo lugar, hemos tenido en cuenta la encuesta lanzada por las investigadoras Dra. María Alvarado Riquelme y Dra. María Auxiliadora de Vicente Oliva<sup>7</sup> sobre el conjunto de las 50 universidades públicas en el periodo Septiembre-Octubre de 2012, obteniendo un porcentaje de respuesta del 48% y que ofrece los siguientes resultados:

---

<sup>6</sup> Los resultados de esta encuesta se presentaron en la comisión de Eficiencia, Eficacia y Rendición de Cuentas celebrada el día 5 de octubre de 2011.

<sup>7</sup> Encuesta realizada para su trabajo: la utilidad de las hojas de tiempo como instrumento para medir la eficiencia promocional del sistema universitario público español, el cual forma parte del proyecto de Investigación Modelos y Alternativas de Carrera en La Universidad Española. Un Estudio desde los Riesgos Actuales del Sistema Universitario (MACUE).

*El 50% de las universidades había implementado el sistema de contabilidad analítica, el 37,5% no y el resto no contestaron. De las que lo habían implementado sólo dos lo tenían ya en funcionamiento. El resto lo activarán a finales de 2012 o a lo largo del 2013.*

*De las universidades que aún no lo han implementado, el 77,8% tiene prevista su puesta en funcionamiento en el año 2013.”*

En Noviembre de 2012 se habían recibido por parte de la IGAE un total de 20 documentos de personalización (Salvador Rodríguez Plaza , 2012), lo que representa un 40% sobre un conjunto de 50 Universidades Públicas, de los cuales han sido validados por la Intervención General un total de 6 documentos, habiéndose efectuado los reparos correspondientes sobre los restantes.

A la vista de los resultados, podemos extrapolar que a pesar de unos inicios prometedores de los trabajos de personalización, plasmados en los resultados de la encuesta de la comisión de Eficiencia, Eficacia y Rendición de Cuentas donde 36 universidades tenían ya creado el comité de personalización, estos trabajos no han prosperado en los plazos fijados por el documento CANOA/UNIVERSIDADES dado que el número de universidades con el modelo implantado en 2012 es muy escaso.

En cuanto a la aplicación informática propiamente dicha, de acuerdo con la comisión de Eficiencia, Eficacia y Rendición de Cuentas, las organizaciones podrían clasificarse en tres grandes grupos:

- A) Las acogidas a la Aplicación diseñada por la Oficina de Cooperación Universitaria (el grupo más numeroso)
- B) Las acogidas a la Aplicación CANOA, desarrollada por la Intervención general de la Administración del Estado
- C) Las Universidades que desarrollan o han desarrollado aplicaciones propias.

Por lo tanto será el año 2013, posiblemente en septiembre de este año con las matrículas del curso académico 2013-214, donde se vea si el grueso de las universidades del SUPE activa sus sistemas de Contabilidad Analítica como tienen previsto.

Aún así, como nota a destacar, señalar que la mayoría de las universidades españolas públicas, disponen del software Universitas XXI – Económico, Software de Gestión Económica que automatiza los procesos de gestión del Sector Público y profundiza en las cuestiones peculiares de cada universidad. Aunque éste no se considere un modelo de costes en sentido estricto, viene a suplir la carente presencia de la Contabilidad de Gestión en las mismas, sirviendo, no obstante, como fuente de información para las iniciativas universitarias.

## 6.2. APROXIMACIÓN AL ESTADO ACTUAL DE IMPLANTACIÓN EN LA UNIVERSIDAD DE CANTABRIA (UC).

Existe un factor crítico para que un sistema de costes se pueda implementar. Es imprescindible la existencia de un equipo gobierno comprometido con la autonomía y responsabilidad universitaria. Si el equipo no cree en la importancia de estos sistemas de costes para la gestión y para alcanzar la sostenibilidad financiera, difícilmente serán capaces de transmitir este mensaje hacia el personal universitario.

La UC no es una excepción a esta regla, como en el resto de universidades españolas ha existido desde hace tiempo una inquietud por implantar un sistema de Contabilidad Analítica. Ya en el año 2006, los profesores Francisco Javier Martínez García, Francisco M. Somohano Rodríguez y Gemma Hernando Moliner, elaboraron una propuesta para el diseño e Implantación de un sistema de cálculo y control de costes en una escuela o facultad de la UC, basado en el modelo CANOA, la cual no llegó a implantarse.

El 1 de Abril de 2011 la Gerencia de la UC, atendiendo a lo dispuesto en 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)”* estableció el grupo de trabajo encargado de realizar el *“Proyecto de implantación del modelo de Contabilidad Analítica”*.

El proyecto de implantación del modelo de Contabilidad de Costes en la UC se encuadra dentro del objetivo 2: *“Mejorar la eficiencia económica-financiera y la gestión de la información”* del II Plan Estratégico Marco de los Servicios Universitarios y, en concreto, en la línea dedicada a los *“sistema de información y gestión eficientes”*. Este proyecto se estructura en tres fases (Gerencia de la UC, 2011):

- a) Documentación general, análisis y definición de interfaces de datos los sistemas de la UC.
- b) Personalización del Modelo de costes: Adaptación del Modelo de costes recogido en el Modelo de referencia aprobado por el Consejo de Universidades y la Conferencia Sectorial de Política Universitaria a la estructura y funcionamiento de la UC. Ello implica llevar a cabo los siguientes pasos:
  1. Identificación de los servicios prestados.
  2. Catalogación de centros de coste.
  3. Análisis de las actividades realizadas por los centros.
  4. Estudio de los elementos de coste y de los ingresos.
  5. Fijación de los criterios de reparto.
  6. Identificación de los sistemas orígenes de la información para el cálculo de costes.
  7. Definición de las salidas de información del modelo.
- c) Implementación del aplicativo informático: Informatización de dicho Modelo contable de forma que se realice el cálculo de costes. Ello implica llevar a cabo los siguientes pasos:
  1. Instalación del sistema.
  2. Parametrización, personalización y carga de datos.
  3. Despliegue del sistema.

La UC ha decidido utilizar como base para la personalización de su Modelo el “Libro Blanco de Los Costes en las universidades” elaborado por la Oficina de Cooperación Universitaria. Para la correcta personalización del Modelo atendiendo al propio Libro Blanco (OCU, 2011) hay una serie de cuestiones básicas a tener en cuenta que son:

- a) *Debe constituir un proceso debidamente planificado que no puede confiarse a la improvisación.* En consecuencia, el primer paso para cualquier proyecto de personalización del Modelo de Contabilidad Analítica debe materializarse en la elaboración de un Plan de Implantación en el que se presenten los responsables del proceso, los objetivos que se persiguen, los componentes que lo integran y las tareas a abordar para su ejecución. Todo ello, debe concretarse en un cronograma en el que se planifiquen los diferentes hitos que caracterizan al proyecto.
- b) *Las funciones y responsabilidades del proceso deben estar perfectamente definidas.* En este sentido, es preciso delimitar el conjunto de personas encargadas de los trabajos de personalización.
- c) *Debe establecerse una organización rigurosa de los soportes documentales del proceso.*
- d) *El proyecto debe constituir un proceso perfectamente controlado.* De acuerdo a la planificación anteriormente señalada se habrán definido objetivos, tareas, fases e hitos temporales a cumplir.

El Consejo de Universidades y la Conferencia General de Política Universitaria fijó como plazo el curso académico 2012-2013 para contar con información analítica para, entre otros aspectos, la fijación de las Tasas de matrícula. Para alcanzar este objetivo, la UC está coordinándose con la OCU para llevar a cabo el proceso de personalización, desde la OCU se realizarán visitas de control según lo establecido en el plan de implantación.

Programa de Visitas a Realizar (OCU, 2012):

- a) Vista inicial: Arranque de los trabajos y creación de Comité de Personalización.
- b) Visita Segunda: Aclaraciones y solicitud de información general complementaria. (Opcional).
- c) Visita segunda/tercera: contrastación y validación de los trabajos de definición de los elementos del Modelo de Costes, elementos de coste e ingreso, centros, actividades y servicios.
- d) Visita tercera/cuarta: Validación de criterios de reparto, definición de outputs informativos, periodicidad, niveles de desarrollo y otros parámetros del proyecto de personalización.
- e) Visita cuarta/quinta. Entrega borrador y planificación inicio de carga de datos.

De acuerdo con el calendario de visitas anteriormente señalado, el marco temporal que maneja la UC para la implantación de su modelo queda definido en el siguiente cuadro:

## MODELO DE COSTES EN LA UNIVERSIDAD DE CANTABRIA PLAN DE IMPLANTACIÓN

CALENDARIO DE VISITAS Y PLAZOS ORIENTATIVOS DE REALIZACIÓN DEL PROYECTO DE PERSONALIZACIÓN

FASE	1 TRIMESTRE	2 TRIMESTRE	3 TRIMESTRE	4 TRIMESTRE	5 TRIMESTRE
0. Visita inicial	■				
1. Identificación servicios		■ ■ ■			
2. Catalogación centros			■ ■		
3. Análisis actividades			■ ■ ■		
4. Estudio elementos coste				■ ■ ■	
5. Fijación criterios de reparto				■ ■ ■ ■ ■	
6. Estudio elementos ingreso					■ ■ ■
7. Definición outputs					■ ■ ■
8. Carga de datos					■ ■ ■ ■ ■

Los trimestres del cuadro de planificación temporal de tareas se corresponden, lógicamente, con el avance de los trabajos desde el inicio de los mismos, sin que ésta tenga que coincidir con el año natural.

Fuente: OCU (2012)

## 7. CONCLUSIONES.

Considerando el documento aprobado en 2011 de un Modelo de Contabilidad Analítica para la Universidad, desde el Ministerio de Educación, con fecha prevista para su implantación en el curso 2012-2013; y dado el tiempo transcurrido, este trabajo se ha planteado como objetivo ofrecer una aproximación al estado actual en la implantación de dicho modelo de Contabilidad Analítica en el SUPE y, en particular, en la Universidad de Cantabria.

La revisión bibliográfica realizada de artículos académicos y profesionales y de documentos oficiales publicados ha permitido extraer varias conclusiones que hemos agrupado en dos apartados: Las relativas a cuestiones contextuales (jurídicas, doctrinales, políticas...) del SUPE y las que se refieren al modelo de Contabilidad Analítica en el SUPE y su implantación en las mismas.

Por lo que respecta al primer grupo de conclusiones podemos señalar las siguientes:

1. La Universidad Española es un fiel reflejo de nuestra sociedad y como tal, desde la autonomía universitaria consagrada en la propia Constitución ha ido evolucionando, hasta llegar a ser un pilar clave de la misma. Tanto es así que, en la actual situación de dificultades económicas, volvemos la vista a nuestra Universidad esperando que se convierta en el estímulo que necesitamos, aportando las nuevas ideas y los profesionales que propicien un cambio económico que nos sitúe una vez más entre las grandes economías mundiales.
2. Tales esperanzas difícilmente se verán cumplidas con la situación actual de la misma, la Universidad Española está atomizada en hasta cincuenta instituciones públicas que compiten entre sí por los cada vez más escasos recursos, alumnos y profesores, además de con las prestigiosas universidades europeas e internacionales. El Sistema Universitario Público Español necesita dotarse de un grupo de universidades de excelencia que sean un referente mundial en sus respectivos campos y que aporten el valor añadido que necesita el país para generar crecimiento. Conocedor de este hecho el SUPE ha puesto en marcha la Estrategia Universidad 2015.
3. En consecuencia, el Sistema Universitario Español tendrá que cambiar profundamente para lograr ese grupo de universidades de prestigio, quedando algunas otras por el camino. De la *Propuesta para la reforma y mejora de la calidad y eficiencia del Sistema Universitario Español* se puede entrever que, el objetivo último, es potenciar aquellas universidades que sean más eficientes en la asignación de sus recursos y/o que sean punteras en determinados campos. Estas universidades obtendrán mejor acceso a la financiación pública además de mayor cantidad de alumnos, lo que mejorará su financiación privada con la nueva fijación de las tasas de matrícula. A nuestro entender, el resto de universidades quedarán relegadas a meras universidades de formación.

En relación con el segundo grupo de conclusiones, cabe señalar las siguientes:

1. Es indispensable para el SUPE dotarse de un sistema de Contabilidad Analítica que proporcione información oportuna, relevante y comprensible que se pueda incorporar al proceso de toma de decisiones, con el que se pueda clarificar el empleo de los recursos asignados, que facilite el control de los presupuestos de cada entidad, para que cada universidad pueda potenciar sus puntos fuertes en el afán por llegar a ser una de esas universidades de excelencia. Las universidades españolas no son ajenas a las bondades de tener implantado un sistema de Contabilidad Analítica, es por eso que existen tantos intentos de personalización y adaptación de modelos.
2. La falta de un Modelo unificado y de voluntad política de implantarlo ha impedido que dichos intentos den sus frutos hasta ahora. En la actualidad estos dos elementos han convergido apoyados, en cierta medida, por las dificultades económicas del país.
3. Actualmente el SUPE dispone de su propia adaptación del proyecto CANOA y de la firme voluntad política de implantarlo plasmada en el Real Decreto-Ley 14/2012, de 20 de abril, de medidas urgentes de racionalización del gasto público en el ámbito educativo.
4. La mayoría de universidades del SUPE no ha completado la implantación del modelo de Contabilidad Analítica para Universidades (Comisión de Costes del Ministerio de Educación) aprobado en marzo de 2011, en el plazo previsto para ello (curso 2012-2013), y considerando las actuaciones en marcha en algunas de ellas, todavía resulta relativamente escaso el número de universidades que han avanzado en la implantación de dicho modelo de Contabilidad Analítica. Esta situación puede explicarse a nuestro entender, entre otras razones, por la falta de recursos y de voluntad real para desarrollarlo; y también, porque algunas universidades estén dotadas de otros modelos de Contabilidad Analítica distintos al normalizado que provoquen la resistencia al cambio desde la gerencia de la institución universitaria.
5. En línea con la situación general, la Universidad de Cantabria creó su comité de personalización en la primera visita de la representación de la OCU quedando formalizado en la Resolución de la gerencia de la UC de 1 de abril de 2011 por la que se establece el grupo de trabajo que participa en el "proyecto de implantación del modelo de Contabilidad Analítica". Según el calendario establecido por la propia institución el proyecto tendría que haber terminado en Junio-Julio de 2012. Dado que no se ha finalizado asumimos que esta, cuanto menos, retrasado.

Por todo lo expuesto anteriormente y considerando que estamos ante un momento crucial en la historia del SUPE, entendemos que aquellas universidades que incorporen un sistema de Contabilidad Analítica para apoyar las decisiones de sus órganos de gobierno, dispondrán de una ventaja competitiva sobre el resto de universidades que tarden en incorporarlo o no lo incorporen en absoluto. Por lo tanto, aquellas universidades estarán mejor posicionadas para ser una universidad de excelencia.

Los resultados arrojados por las encuestas pueden considerarse desfavorables en el posicionamiento del grueso del SUPE sobre la importancia de la implantación de dichos sistemas; ya que, salvo algunas excepciones, la mayoría de las universidades

del SUPE no habían implementado el sistema en el plazo previsto y que en el mejor de los casos lo realizarían a lo largo del año 2013.

En el caso de la UC, a pesar de tener antecedentes en intentos de implantación de un sistema de Contabilidad Analítica y unos inicios prometedores, no ha sido capaz de implantar su modelo en el plazo inicialmente previsto por la propia institución lo que la sitúa con el grueso de las universidades del SUPE entendiéndose que pudo estar mejor posicionada en la actualidad por lo que se refiere al grado de implantación del modelo de costes.

En consecuencia, entendemos que el proyecto de implantación de un sistema de contabilidad de costes en la UC, como el analizado, debería considerarse prioritario por cuanto puede ayudar en la toma de decisiones y en la fijación de tasas universitarias, y con ello, contribuir a la consecución de una universidad de excelencia.

### **7.1. LIMITACIONES DEL ESTUDIO.**

Las limitaciones del estudio son fundamentalmente tres: En primer lugar la espacial, los modelos de Contabilidad Analítica en universidades es un tema sobre el que se puede tratar de forma mucho más extensa que el presente trabajo, pero las restricciones de extensión máxima del trabajo fin de grado han obligado a realizar acotaciones. En segundo lugar el límite temporal, de haber dispuesto de más tiempo hubiera sido de especial interés haber realizado una encuesta más actualizada a las universidades de SUPE al respecto del actual estado de implantación. Por último, la dificultad de acceso a determinada información, en particular por lo que se refiere a la confirmación del estado actual en el que se encuentra el proceso de implantación en la UC.

## 8. BIBLIOGRAFÍA.

**AMERICAN ACCOUNTING ASSOCIATION (AAA).** Report of the Committée on Accounting Practice of Not-for-Profit Organizations. Accounting Review. Supplement to vol. 46, 1971.

**ASOCIACIÓN ESPAÑOLA DE CONTABILIDAD Y ADMINISTRACIÓN DE EMPRESAS (AECA).** La Contabilidad de Gestión en las Entidades Públicas. Borrador. Documento 15. 1997

**AECA:** La Contabilidad de Gestión en las Entidades Públicas. Madrid 2001.

**ALVARADO RIQUELME M<sup>a</sup> Y AUXILIADORA DE VICENTE OLIVA M<sup>a</sup>.** La utilidad de las hojas de tempo como instrumento para medir la eficiencia promocional del sistema universitario público español. Universidad Rey Juan Carlos.

**BELÉN GONZÁLEZ DÍAZ.** Información contable de las universidades y su utilidad para los órganos de control externo. Tesis Doctorar, universidad de Oviedo, febrero de 2002.

**BELKAOUI, A.** "Conceptual Foundations of Management Accounting". Addison-Wesley Publishing. Co.Reading. Massachusetts, 1980.

**COMISIÓN DE COSTES.** Modelo de Contabilidad Analítica para las Universidades Públicas. Particularización del modelo C.A.N.O.A. para Universidades". Madrid: Ministerio de Educación. 2011

**COMISIÓN DE EFICIENCIA, EFICACIA Y RENDICIÓN DE CUENTAS.** Memoria. 2011

**COMISIÓN EUROPEA.** A new partnership for the modernisation of universities: the EU Forum for University Busiess Dialogue. SEC (2009)425; (b) COMISIÓN EUROPEA: Cumplir la Agenda de Modernización para las Universidades: Educación, Investigación e Innovación. COM (2006).

**CONSEJO DE UNIVERSIDADES Y CONFERENCIA GENERAL DE POLÍTICA UNIVERSITARIA.** 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). Eje de la estrategia universidad 2015. 2010

**CONSEJO DE COORDINACIÓN UNIVERSITARIA.** Financiación del Sistema Universitario Español. Consejo de Coordinación Universitaria. Comisión de Financiación 2007.

**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).** 26 de Abril de 2010.

**DOLORES MORENO HERRERO Y M<sup>a</sup> LUCIA NAVARRO GÓMEZ.** Costes comparados de las universidades españolas privadas y públicas". Estudios de Economía Aplicada 2010, Vol 28-2.

**FERNÁNDEZ FERNÁNDEZ, J.M.** Aplicaciones de la Contabilidad Analítica en el Sector Público. Técnica Contable, nº 467, noviembre 1987.

**FERNÁNDEZ RODRÍGUEZ, M.M.** La Contabilidad Analítica en el Sector Público. Incluido en IGAE: Contabilidad Analítica de las Administraciones Públicas. El Proyecto C.A.N.O.A. Madrid, 1994.

**FRANCISCO JAVIER MARTÍNEZ GARCÍA, FRANCISCO M. SOMOHANO RODRÍGUEZ Y GEMMA HERNANDO MOLINER.** Propuesta para el diseño e implantación de un sistema de cálculo y control de costes en una escuela o facultad de la Universidad de Cantabria. Santander 9 de Febrero de 2006.

**FUENTES-FERNANDEZ A, GOMEZ RUIZ LM, NARANJO GIL D.** Sistemas de costes para la sostenibilidad de las universidades: Un análisis en universidades españolas y europeas. Jornada sobre la implantación de la contabilidad analítica en las universidades españolas. Universidad pablo de Olavide noviembre de 2012.

**GERENCIA DE LA UC (RESOLUCION).** Por la que se establece el grupo de trabajo que participará en el proyecto de implantación del modelo de contabilidad analítica. 1 de abril de 2011

**LOMLOU.** Ley 6/2001, de 21 de diciembre, de Universidades (B.O.E. 24/12/2001), modificada por la Ley Orgánica 4/2007, de 12 de abril, (B.O.E. 13/04/2007).

**LÓPEZ DÍAZ, A (DIR.).** Proyecto Escudo. Estudio de Contabilidad Analítica para la Universidad de Oviedo. Oviedo: Servicios de publicaciones de la Universidad de Oviedo 2000.

**MARÍA TERESA MIRAS-PORTUGAL (PRESIDENTE).** Propuesta para la reforma y mejora de la calidad y eficiencia del Sistema Universitario Español. Informe entregado al Excmo. Sr Ministro de educación, cultura y deporte D. José Ignacio Wert Ortega el 12 de feb. 2013.

**MICHELE GIROTO, JUAN MUNDET Y XAVIER LLINAS.** Estrategia en la universidad. revista de educación, 361 mayo-agosto 2013

**MINISTERIO DE CIENCIA E INNOVACIÓN.** Estrategia Universidad 2015. Universidades para el progreso, el bienestar y la competitividad, 2009.

**MUÑOZ COLOMINA, C.I. Y NORVERTO LABORDA, M<sup>a</sup> C.** El reto de la mejora de la información contable como instrumento de gestión en el Sector Público. Actualidad Financiera, nº 2T, 1997.

**OFICINA DE COOPERACIÓN UNIVERSITARIA.** Libro blanco de los costes en las universidades. Tercera Edición 2011.

**OFICINA DE COOPERACIÓN UNIVERSITARIA.** Modelo de Costes en la universidad de Cantabria: Plan de Implantación. Santander 21 de Enero de 2012.

**ORTIGUERA BOUZADA, M.** Administraciones Públicas: experiencias internacionales en materia de Contabilidad de Costes". IV Jornadas Luso-Españolas de Gestao Científica. Universidad Portucalense Oporto-Espinho, 1988.

**PROPUESTA PARA LA REFORMA Y MEJORA DE LA CALIDAD Y EFICIENCIA DEL SISTEMA UNIVERSITARIO ESPAÑOL.** Informe entregado al Sr Ministro de Educación, cultura y Deporte, D. José Ignacio Wert 12 feb. 2013

**ROSARIO PÉREZ MOROTE.** La contabilidad de gestión en la administración local: los sistemas de prestación de los servicios públicos y su influencia en la determinación de sus costes y evaluación de resultados. Tesis Doctorar Universidad de Castilla la Mancha. Albacete 1999.

**REAL DECRETO-LEY 14/2012, DE 20 DE ABRIL.** Medidas urgentes de racionalización del gasto público en el ámbito educativo.

**SALVADOR RODRÍGUEZ PLAZA.** El modelo CANOA/UNIVERSIDADES: Características generales. Personalización e Implantación: problemas prácticos y resumen de la situación actual. Jornada sobre la implantación de la contabilidad analítica en las universidades Españolas. Valencia 23 de noviembre de 2012.

**STEVENS, J.M. Y MCGOWAN, R.P.** Information Systems and Public Management. Praeger. New York, 1985.

**TORRES PRADAS, L.** Hacia el Control de Eficacia en el Sector Público en España. Incluido en colección de Ponencias y Comunicaciones presentadas a II Jornadas sobre Contabilidad Pública, celebradas en Valencia en noviembre de en noviembre de 1993. ASEPUC. Ministerio de Economía y Hacienda. Madrid, 1994.

**TOMKINS, C. Y COLVILLE, E.** The Role of Accounting in Local Governement: Some Illustrations from Practice, EN HOPWOOD, A. Y TOMKINS, C.: Issues in Public Sector Accounting. Philip Allan Publishers. Oxford, 1984.

**VÍCTOR NICOLÁS BRAVO.** Plan de implantación del modelo de contabilidad analítica para universidades. 4 de mayo de 2011.