

Estado de implantación de la contabilidad analítica en las Universidades Públicas de Andalucía

Daniel Sánchez Toledano (IP)

Andrés Navarro Galera

Daniel Carrasco Díaz

Dionisio Buendía Carrillo

Joaquín Sánchez Toledano

Isabel María Álvarez Jiménez

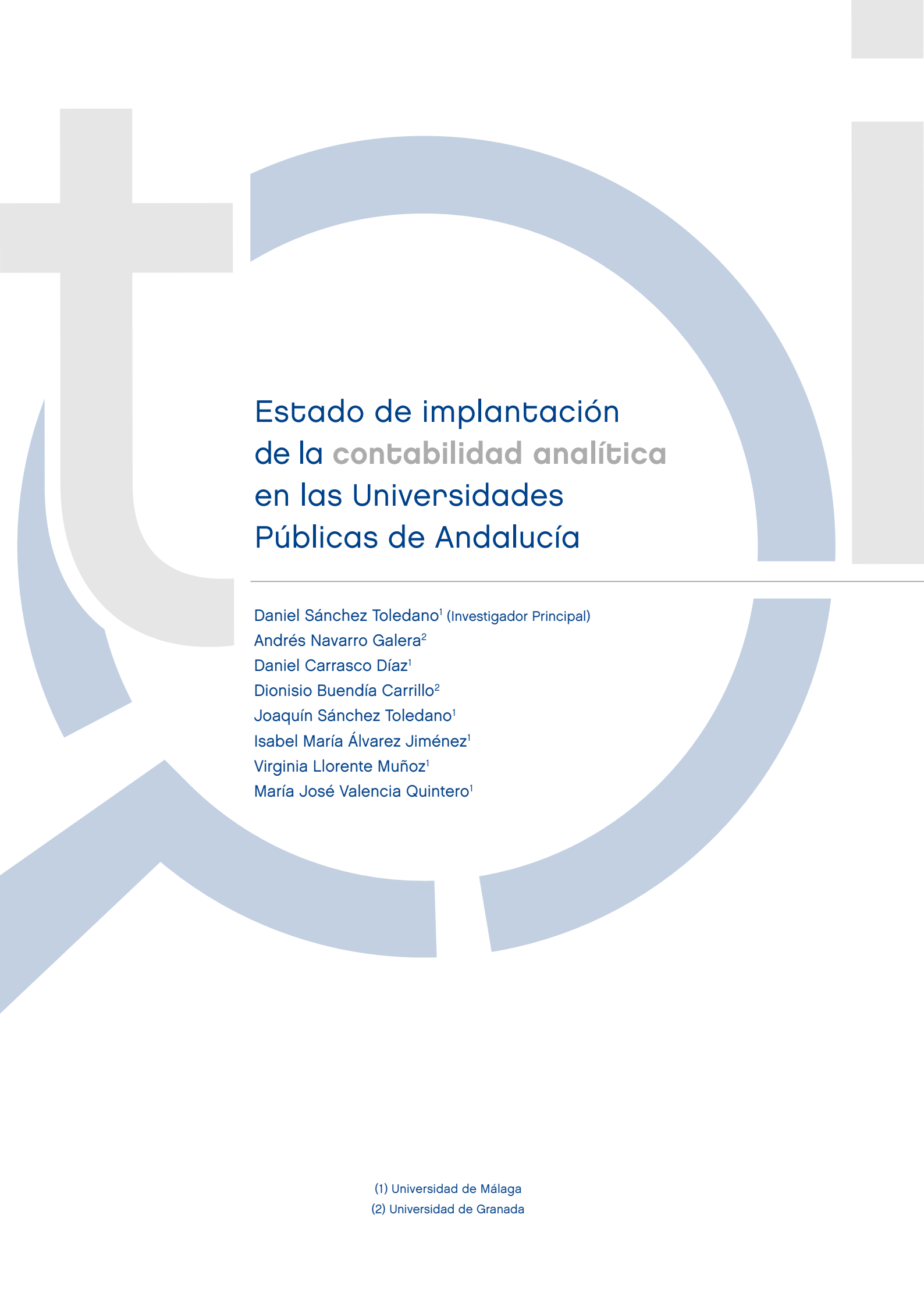
Virginia Llorente Muñoz

María José Valencia Quintero

tra
ba
jo
de
in
ves



ti
ga
ción



Estado de implantación de la **contabilidad analítica** en las Universidades Públicas de Andalucía

Daniel Sánchez Toledano¹ (Investigador Principal)

Andrés Navarro Galera²

Daniel Carrasco Díaz¹

Dionisio Buendía Carrillo²

Joaquín Sánchez Toledano¹

Isabel María Álvarez Jiménez¹

Virginia Llorente Muñoz¹

María José Valencia Quintero¹

(1) Universidad de Málaga

(2) Universidad de Granada

Edita:

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

© De la publicación: IEHPA

www.iehpa.es

ISBN: 978-84-09-58355-3

Edición 2023

Diseño y maquetación: Lumen Gráfica SL

ÍNDICE

Abreviaturas y acrónimos	8
1. Introducción	9
2. Objetivos del proyecto de investigación	15
3. Metodología	19
4. Marco jurídico de la contabilidad analítica en las universidades: requerimientos normativos y propuesta de normalización en la Comunidad Autónoma de Andalucía	23
4.1. Introducción	25
4.2. Evolución del marco jurídico universitario en el control económico-presupuestario de las universidades	26
4.3. Antecedentes y normalización de la contabilidad analítica pública en las universidades	29
5. Estudio empírico del grado de implantación y prácticas y usos de contabilidad analítica en las Universidades Públicas de Andalucía.	33
5.1. Diagnóstico de la situación de la contabilidad analítica en las Universidades Públicas de Andalucía. Resultados de la encuesta	36
5.1.1. Bloque 1. Grado de conocimiento de la utilidad de la contabilidad analítica y las obligaciones de rendición de cuentas sobre coste de los servicios e indicadores de gestión ..	36
5.1.1.1. Bloque 1.1. Utilidad de la contabilidad analítica	37
5.1.1.2. Bloque 1.2. Obligaciones de rendición de cuentas	37
5.1.2. Bloque 2. Soporte tecnológico y madurez de los sistemas de información para la gestión proveedores de información para la contabilidad analítica	39
5.1.2.1. Bloque 2.1. Sistema de gestión económica/patrimonial	40
5.1.2.2. Bloque 2.2. Sistema de gestión académica	42
5.1.2.3. Bloque 2.3 Sistema de gestión de la investigación	46
5.1.2.4. Bloque 2.4. Sistema de gestión de recursos humanos	50
5.1.2.5. Bloque 2.5. Otros sistemas de gestión	52
5.1.2.6. Síntesis de conclusiones generales sobre la situación de los sistemas de información	55

5.1.3. Bloque 3. Estado de implantación de la contabilidad analítica	55
5.1.3.1. Bloque 3A. Estado de la implantación de la contabilidad analítica en las universidades que la han realizado	56
5.1.3.1.1. Bloque 3A.1. Grado de implantación de la contabilidad analítica. Criterios aplicados y limitaciones de la información	56
5.1.3.1.2. Bloque 3A.2. Rendición de cuentas y explotación de la información	59
5.1.3.1.3. Bloque 3A.3. Implantación y mantenimiento de la contabilidad analítica	61
5.1.3.1.4. Bloque 3A.4. Utilidad de la información de la contabilidad analítica	65
5.1.3.2. Bloque 3B. Estado actual y proyección futura de la contabilidad analítica en las universidades que no han implantado la contabilidad analítica	66
5.1.3.2.1. Bloque 3B.1. Estado actual y proyección futura de la contabilidad analítica.	66
5.1.3.2.2. Bloque 3B.2. Cuestiones clave para la implantación de la contabilidad analítica	68
5.2. Transparencia y rendición de cuentas sobre coste de las actividades e indicadores de gestión en la cuenta general de las Universidades Públicas de Andalucía	70
5.2.1. Universidad de Jaén. Ejercicio 2022	70
5.2.2. Universidad de Granada. Ejercicio 2022	71
5.2.3. Universidad Pablo de Olavide. Ejercicio 2021	72
5.2.4. Universidad de Málaga. Ejercicio 2022	72
6. Recomendaciones para la implantación del modelo de contabilidad analítica en las Universidades Públicas de Andalucía.	75
6.1. Elección de la aplicación informática que dé soporte tecnológico de la contabilidad analítica	79
6.2. Impulso legal a la obligatoriedad de la rendición de cuentas sobre coste de las actividades e indicadores de gestión.	80
6.3. Regulación de la metodología para el cálculo del coste de los servicios y la determinación de indicadores	82
6.4. Definición de un conjunto de informes normalizados para la rendición de cuentas	83
6.5. Creación de estructuras responsables de la contabilidad analítica en la Intervención General de la Junta de Andalucía	84
6.6. Creación y consolidación de estructuras responsables de la contabilidad analítica en las Universidades Públicas de Andalucía.	86
6.7. Introducción de incentivos a la transparencia en el modelo de financiación de las Universidades Públicas de Andalucía	86
6.8. Dotación de medios para la implantación de la contabilidad analítica	88
6.9. Formación de los responsables de la implantación y mantenimiento del sistema y de los gestores usuarios del mismo	89
7. Referencias bibliográficas	91
ANEXO. Cuestionario a las Universidades Públicas de Andalucía	97

ÍNDICE DE TABLAS

Tabla 1. Universidades que responden al cuestionario	36
Tabla 2. Aplicaciones informáticas de gestión académica de las UPAs	42
Tabla 3. Sistemas de gestión titulaciones propias UPAs	44
Tabla 4. Información incluida en sistemas de gestión sobre titulaciones propias UPAs	46
Tabla 5. Aplicaciones informáticas de gestión de la investigación de las UPAs	47
Tabla 6. Información sobre proyectos y contratos de investigación recogida en los sistemas de gestión de la investigación de las UPAs	48
Tabla 7. Sistemas de gestión de RRHH UPAs	50
Tabla 8. Otros sistemas de gestión UPAs	53
Tabla 9. Otros sistemas de gestión UPAs	53
Tabla 10. Estado de implantación de la contabilidad analítica en las UPAs	56
Tabla 11. Ejercicios económicos con datos de contabilidad analítica	57
Tabla 12. Órganos que impulsaron la contabilidad analítica en las UPAs	61
Tabla 13. Cargos y perfiles responsables de la personalización y la implantación en las UPAs	62
Tabla 14. Área o servicio responsable del modelo de contabilidad analítica en el organigrama de las UPAs	64
Tabla 15. Nivel/puesto del responsable del modelo de contabilidad analítica en las UPAs	64
Tabla 16. Estructura jerárquica a la que está adscrita el área de contabilidad analítica en las UPAs	64

ÍNDICE DE TABLAS

Figura 1. Aplicaciones informáticas de gestión académica de las UPAs	43
Figura 2. Sistemas de gestión titulaciones propias UPAs	45
Figura 3. Información incluida en sistemas de gestión sobre titulaciones propias UPAs	46
Figura 4. Aplicaciones informáticas de gestión de las UPAs	47
Figura 5. Información sobre proyectos y contratos de investigación recogida en los sistemas de gestión de la investigación de las UPAs	49
Figura 6. Sistemas de gestión de RRHH UPAs	50
Figura 7. Aplicaciones informáticas utilizadas para la gestión de otros servicios universitarios en las UPAs	54
Figura 8. Órganos que impulsaron la contabilidad analítica en las UPAs	62

Abreviaturas y acrónimos

AECA	Asociación Española de Contabilidad y Administración de empresas
BI	Business Intelligence/Inteligencia Empresarial
CANOA	Contabilidad Analítica Normalizada para los Organismos de la Administración
CC.AA.	Comunidades Autónomas
CU	Consejo Universidades
ERP	Enterprise Resource Planning/Planificación de Recursos Empresariales
ESCUDO	Estudio de contabilidad analítica para la Universidad de Oviedo
IGAE	Intervención General de la Administración del Estado
IGJA	Intervención General de la Junta de Andalucía
IGSP	Indicadores de Gestión en el Ámbito del Sector Público
IPSASB	Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad para el Sector Público, por su sigla en inglés
LOU	Ley Orgánica 6/2001, de 21 de diciembre, de Universidades
LOSU	Ley Orgánica 2/2023, de 22 de marzo, del Sistema Universitario
LRU	Ley Orgánica 11/1983, de 25 de agosto, de Reforma Universitaria
MECD	Ministerio de Educación, Cultura y Deporte (en la actualidad las Universidades dependen del Ministerio de Universidades)
NPM	New Public Management
PAS	Personal de administración y servicios
PDI	Personal docente e investigador
PGCA	Principios Generales sobre Contabilidad Analítica
PGCP	Plan General de Contabilidad Pública aprobado por Orden EHA/1037/2010
RCAI	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
RRHH	Recursos humanos
SCAU	Sistema de Contabilidad Analítica para Universidades
SUE	Sistema Universitario Español
UAL	Universidad de Almería
UCA	Universidad de Cádiz
UCO	Universidad de Córdoba
UGR	Universidad de Granada
UHU	Universidad de Huelva
UJA	Universidad de Jaén
UNIA	Universidad Internacional de Andalucía
UMA	Universidad de Málaga
UPA	Universidad Pública de Andalucía
UPO	Universidad Pablo de Olavide
US	Universidad de Sevilla



1

Introducción

1. Introducción

En la actualidad, existe una creciente conciencia en relación a la necesidad de continuar avanzando en la transparencia y modernización de la gestión pública, especialmente en contextos de crisis como los que estamos viviendo en los últimos tiempos, que acentúan la necesidad de potenciar una gestión eficiente de los recursos públicos.

Tanto en el contexto nacional como internacional, esta preocupación e interés por el cálculo del coste de los servicios y la implantación de modelos de contabilidad analítica se enmarca en el movimiento que ha venido a denominarse *New Public Management* NPM, en la medida en que esta se orienta a la mejora de la eficacia, eficiencia y economicidad con que operan las Administraciones Públicas, marco para el que el cálculo del coste de los servicios y la elaboración de indicadores de gestión es uno de sus elementos clave.

En el caso particular de la Comunidad Autónoma de Andalucía, los modernos cambios normativos también han reflejado expresamente la necesidad de implantar modelos de cálculos de costes y de indicadores de gestión.

Las recientes modificaciones del Título V del Texto Refundido de la Ley General de Hacienda Pública de la Junta de Andalucía operadas en materia de control en los últimos ejercicios, han afectado, entre otros, a los artículos 93 (Control financiero); 96 bis (Ámbito de aplicación, finalidad y principios orientadores); y 96 ter (Proceso de Supervisión Continua), actualizando la regulación del control financiero público e incorporando innovadores procedimientos y criterios de control como la inédita Supervisión Continua sobre las entidades del sector público andaluz regulada en los artículos 81.2 y 85 de la Ley 40/2015, de 1 de octubre, de Régimen Jurídico del Sector Público e introducida por la ley del Presupuesto para 2019 en el artículo 93 del Texto Refundido de la Ley General de Hacienda Pública de la Junta de Andalucía. La aplicación de estas nuevas normas requiere, inexorablemente, la puesta en marcha de modelos de cálculo de costes y de baterías de indicadores de gestión.

Por tanto, atender a los objetivos descritos se requiere, como una de sus herramientas nucleares, la implantación de la contabilidad analítica en las entidades públicas en general y, en las Universidades Públicas de Andalucía (en adelante UPA) en particular.

En este sentido, es preciso destacar que no se trata de que las UPA's puedan efectuar cálculos *ad-hoc* ante una determinada necesidad, sino de que dispongan de un sistema contable formalizado e integrado en sus sistemas de información, que les permita obtener información periódica, sistemática y normalizada, sobre el coste de las actividades desarrolladas, atender a los procesos de rendición de cuentas, orientar la fijación de tasas y precios públicos, y suministrar la información necesaria para la obtención de indicadores que constituyan un apoyo para la gestión y evaluación de la actuación

económico-financiera pública, generando *outputs* informativos adecuados para la toma de decisiones bajo criterios de eficacia, eficiencia y economicidad en la gestión de los servicios públicos.

Con independencia de la necesidad de disponer de información sobre costes para la fijación de tasas y precios públicos introducida por la legislación específica en esta materia, la obligación directa y específica de implantación del sistema de contabilidad de costes en la Universidad Pública española se establece en 2011. El 13 de enero de 2010 se constituyó la Comisión de Costes con la finalidad de que desarrollase el Modelo de Contabilidad Analítica para Universidades, que se presentó a la Comisión Mixta de Financiación, en cumplimiento del Plan de Acción incorporado al 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), aprobado en el Consejo de Universidades y en la Conferencia General de Política Universitaria, para su aprobación en la sesión que se celebró el día 10 de marzo de 2011.

Posteriormente, se presentó al Consejo de Universidades y a la Conferencia General de Política Universitaria para su ratificación, comenzando, a partir de entonces, su periodo de implantación.

En consecuencia, la aplicación del Modelo de Contabilidad Analítica para Universidades (2011) tiene carácter obligatorio para todas ellas, partiendo de la elaboración del correspondiente Informe de Personalización del Modelo, que debe ser validado por la Intervención General de la Administración del Estado -IGAE- (División de Planificación y Dirección de la Contabilidad Pública) con el fin de garantizar su correcta aplicación.

A tales efectos, el procedimiento de aprobación preveía que el resultado de dicha validación se notificara a la Secretaría General de Universidades para que ésta lo comunicase de forma oficial a la Universidad respectiva.

Por otra parte, la voluntad del legislador parece claramente reforzar la obligatoriedad de su implantación, en la medida en que el apartado 4 del artículo 59, dedicado a la transparencia y rendición de cuentas en la gestión económico-financiera de las Universidades, de la recientemente aprobada Ley Orgánica del Sistema Universitario, dispone que “las universidades implantarán un sistema de contabilidad analítica o equivalente”, estableciendo la Disposición transitoria segunda de dicho texto legal, relativa a la implantación de sistemas de contabilidad analítica o equivalente, que “las universidades públicas dispondrán de un plazo de dos años desde la entrada en vigor de esta Ley, sin perjuicio de la regulación autonómica, para la implantación y puesta en marcha del sistema de contabilidad analítica o equivalente referido en el artículo 59.4.

Junto a ello, desde el plano de la regulación contable, la Orden EHA/1037/2010, de 13 de abril, por la que se aprueba el Plan General de Contabilidad Pública (en adelante PGCP) establece en su tercera parte, relativa a las cuentas anuales, la obligatoriedad de incorporar en la Memoria información relativa a costes por actividades e indicadores de gestión con el objetivo de “mejorar la calidad de la información contable en el sector Público”.

Con la finalidad de facilitar el cumplimiento de lo establecido en el PGCP, la IGAE dictó, mediante la 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 (en adelante RCAI), las instrucciones precisas para cumplimentar los estados e informes incluidos en la Memoria de las cuentas anuales del PGCP.

De esta forma, los entes del sector público que deban aplicar el PGCP y estén sometidos a la obligación de presentar las cuentas anuales a que hace referencia la tercera parte del Plan, deben aportar en la Memoria la información referente al coste de las actividades e indicadores de gestión referida en los puntos 25 y 26 de la misma y, en consecuencia, aplicar la RCAI.

Además, y en lo relativo a la fijación de tasas y precios públicos, el artículo 81.3 de la LOU establece que “los precios públicos y derechos los fijará la Comunidad Autónoma, dentro de los límites máximos que establezca la Conferencia General de Política Universitaria, y que estarán relacionados con los costes de prestación del servicio”.

Sin embargo, a pesar de lo anteriormente expuesto, el informe de 21 de mayo de 2021 de la Cámara de Cuentas de Andalucía, de Fiscalización de las cuentas rendidas por las Universidades Públicas de Andalucía, para los ejercicios 2013 a 2018, establecía en sus conclusiones respecto a la implantación de la contabilidad analítica que, “en la actualidad, ninguna de las diez UPAs ha finalizado el proceso de implantación de forma definitiva, efectiva y operante de un modelo de contabilidad analítica que sirva de referencia para la elaboración de las notas 25 y 26 de la memoria de las cuentas anuales, así como para la fijación de los precios públicos por servicios académicos por la Comunidad Autónoma, con incumplimiento de lo establecido en el artículo 81.3 de la LOU, el Real Decreto-ley 14/2012, de 20 de abril, y la Orden EHA/1037/2010, de 13 de abril, por la que se aprueba el PGCP’10.”

En esta línea se presenta el presente proyecto, en la medida en que, desde la Intervención General de la Junta de Andalucía (en adelante IGJA) se considera que, “transcurrido un período de cuatro años desde el último ejercicio de referencia del informe, resulta conveniente disponer de información actualizada acerca del estado de implantación de la contabilidad analítica en las Universidades públicas andaluzas, analizando qué obstáculos pueden encontrarse detrás de una eventual falta de progreso, así como el papel que puede desempeñar la Comunidad Autónoma para facilitar su implantación y cuál puede ser la estrategia para acelerar su puesta en marcha”.



2

Objetivos del proyecto de investigación

2. Objetivos del proyecto de investigación

El objetivo del trabajo que se establece en las bases de la convocatoria es la elaboración de un informe del progreso de la implantación de la contabilidad analítica en las Universidades públicas de Andalucía en el que se detallan al menos:

- Marco normativo estatal y autonómico de la contabilidad analítica en las Universidades públicas andaluzas, obligaciones y competencias de los diferentes centros directivos de la Junta de Andalucía.
- Valoración de metodologías disponibles de implantación de contabilidad analítica en las Universidades.
- Estudio individualizado del grado de implantación de la contabilidad analítica en cada una de las Universidades públicas de Andalucía, así como de la utilización de la misma de cara a la fijación de precios públicos, transparencia en la rendición de cuentas y otros usos.
- Principales obstáculos que cada Universidad encuentra en la implantación.
- Propuesta de soluciones para acelerar la implantación y papel de la Comunidad Autónoma de Andalucía dentro de las mismas.

De esta forma, el núcleo del trabajo se concreta en el estudio del grado de implantación de la contabilidad analítica en las UPA's, tratando de identificar los obstáculos enfrentados y las limitaciones derivadas de los mismos, así como la aportación de recomendaciones para impulsar la implantación y papel que la Comunidad Autónoma pueda desempeñar para apoyar este proceso.

Nuestra propuesta se centra, en consecuencia, en los siguientes objetivos generales:

- Diagnóstico de la situación actual de las universidades en relación a la implantación de la contabilidad analítica y las acciones emprendidas y realizadas para llevarla a cabo.
- Identificación y valoración de las dificultades generales y particulares que han encontrado las universidades y que justifican la falta de implantación operativa de un sistema de contabilidad analítica.
- Realización de propuestas que permitan impulsar, acelerar y consolidar el proceso de implantación con una clara identificación de las acciones y agentes responsables de su puesta en marcha.

3

Metodología



3. Metodología

Para alcanzar los objetivos recogidos en nuestra propuesta técnica, el trabajo se ha articulado a partir de la realización de las siguientes actuaciones:

- Lanzamiento del proyecto y elaboración del plan de trabajo.
- Estudio de la normativa sobre contabilidad analítica vigente a nivel nacional y autonómico, y revisión de la investigación previa (básica y aplicada) sobre contabilidad analítica e indicadores de gestión en el ámbito del sector público en general y del sistema universitario en particular.
- Estudio y valoración de las opciones metodológicas para la implantación de la contabilidad analítica en las UPA's.
- Realización de un estudio empírico realizado a través del análisis de los estados contables actuales de las UPA's y de encuestas y/o entrevistas a los responsables de las direcciones económico-financieras y responsables políticos de las UPA's dirigido al:
 - Diagnóstico del grado de implantación de la contabilidad analítica y su función actual para la fijación de precios públicos, la transparencia en la rendición de cuentas, la toma de decisiones u otros usos.
 - Análisis de las soluciones tecnológicas adoptadas por las UPA's para la implantación de la contabilidad analítica y los sistemas de gestión de la información que proporcionan la información.
 - Identificación, análisis y valoración de las dificultades que han limitado la implantación de la contabilidad analítica.
- Elaboración de propuestas y recomendaciones para superar las dificultades e impulsar y acelerar el proceso de implantación, a partir de las conclusiones del estudio, con la identificación y análisis de las acciones y agentes responsables de su puesta en marcha.
- Presentación de los resultados del proyecto.

A partir de tales premisas, la metodología de trabajo del proyecto se ha diseñado en las siguientes fases:

- Fase 0. Lanzamiento del proyecto y formulación del programa definitivo de trabajo.
- Fase I. Estudio normativo y de literatura científica y de valoración de las opciones metodológicas para la implantación de la contabilidad analítica.

- Fase II. Estudio empírico del grado de implantación y de las prácticas y usos de contabilidad analítica en las UPAs.
- Fase III. Estudio de las principales dificultades para el cálculo del coste de los servicios universitarios y la determinación de indicadores de gestión; y elaboración de propuestas para impulsar el proceso de implantación de la contabilidad analítica.
- Fase IV. Presentación de los resultados del proceso.

4

Marco jurídico de la contabilidad analítica en las universidades: requerimientos normativos y propuesta de normalización en la Comunidad Autónoma de Andalucía

4. Marco jurídico de la contabilidad analítica en las universidades: requerimientos normativos y propuesta de normalización en la Comunidad Autónoma de Andalucía

4.1. Introducción

El uso de herramientas contables y económicas que mejoren la gestión de los entes públicos, en general, y, en nuestro caso, de las universidades en particular, y la imprescindible incorporación al espacio público español de lo que se ha generalizado en denominarse la *New Public Management* NPM, comienza a llevarse a cabo con la aparición del Plan General de Contabilidad Pública de 1984, consecuencia del compromiso adquirido en la Ley General Presupuestaria de 1977.

Desde entonces, tanto la Administración Central como la Autonómica han incorporado en su legislación general y en la específica de universidades, normativa con el objetivo de mejorar la gestión económica a través de la introducción de nuevas herramientas de control económico y presupuestario.

La introducción en la legislación general de la Administración Central del Estado de la contabilidad analítica y los indicadores de gestión en el Plan General de Contabilidad Pública, de 2010, también a través de un compromiso adquirido en la Ley General Presupuestaria de 2003, adquiere una importancia destacada al contemplar la obligación de facilitar información sobre costes e indicadores de los servicios, a los responsables políticos, gestores y técnicos.

Lo anterior muestra claramente la preocupación e interés de los legisladores por introducir el cálculo del coste y los indicadores de gestión para cumplir las obligaciones legales específicas establecidas respecto a la determinación de los importes de las tasas y precios públicos de los servicios prestados, la obligada transparencia y otras de carácter más general para la realización y el seguimiento de los controles de eficacia, eficiencia y economía.

Disponer de información económica del coste e indicadores de los servicios es fundamental para objetivar la toma de decisiones de los gestores sobre las actividades y servicios prestados por las administraciones públicas, ofreciendo una adecuada respuesta a los requerimientos de herramientas para la mejora técnico-económica de la gestión en dichas actividades y servicios.

Al igual que la Administración Central, las Comunidades Autónomas (en adelante CC.AA.) han ido introduciendo también, aunque con bastante más lentitud, el desarrollo normativo general y específico de las citadas herramientas de contabilidad analítica e indicadores de gestión y, dada la descentralización de competencias en esta materia, serán los legisladores autonómicos los que marcarán la pauta de su celeridad en la incorporación de las mismas en la gestión económica pública de las CC.AA.

Para la determinación de las tasas y precios públicos, la mejora de la gestión de los servicios públicos y la transparencia de la información económico-financiera de los servicios prestados por las CC.AA. es imprescindible avanzar en el cumplimiento de los objetivos –control de eficacia-, los recursos consumidos para su consecución –control de eficiencia- y, por ende, en la incorporación del cálculo de costes e indicadores de gestión de los servicios en las mismas.

En Andalucía la Ley de Tasas y Precios Públicos muestra claramente el interés de los legisladores en la materia cuando, desde la Exposición de Motivos al correspondiente articulado específico en el que se trata, se pone de manifiesto el condicionamiento del importe de las tasas, que debe ser inferior al coste del servicio prestado por la misma y el del importe del precio público, que tiene que cubrir, como mínimo, el coste del servicio por el que se recauda, salvo las excepciones contempladas en la normativa.

Las universidades, como entes públicos de competencia de las CC.AA., están condicionadas por su propia legislación económica-presupuestaria, aunque la Administración Central del Estado, a través del PGCP de 2010, introdujera la obligación de aplicar las referidas herramientas de gestión, para informar en las notas 25 y 26 de la Memoria de las Cuentas Anuales sobre el coste e indicadores de gestión de las actividades que desarrollan sus entes públicos, en el ámbito de sus competencias.

Por todo ello, serán las administraciones autonómicas las que deberán incorporar, como de obligado cumplimiento, el uso de tales herramientas de gestión, con el cálculo de coste e indicadores de los servicios, en las correspondientes adaptaciones de dicho PGCP, contemplado como marco de referencia, de forma que también se consagre su carácter obligatorio para las universidades de las CC.AA. que las incorporen, independientemente de que esté, o no, contemplado en su legislación universitaria general.

4.2. Evolución del marco jurídico universitario en el control económico-presupuestario de las universidades

La moderna legislación universitaria española ha reflejado un interés especial por la mejora y transparencia de una gestión económica de las universidades acorde con una administración pública más dinámica y rigurosa, incorporando el Consejo Social como órgano de aprobación del presupuesto y control económico de las mismas.

La primera ley sobre universidades, tras la aprobación de nuestra Constitución en 1978, fue la Ley de Reforma Universitaria (en adelante LRU) de 1983 en la que, como órgano de participación de la Sociedad en la Universidad, en su artículo 14.2. establece que el Consejo Social será el responsable de la aprobación del presupuesto anual, la programación plurianual, la supervisión de las actividades económicas y del rendimiento de los servicios, así como promover la colaboración de la Sociedad en la financiación de la universidad.

En el Título Séptimo “Del régimen económico y financiero de las Universidades” se recogen aspectos esenciales como la autonomía económica y financiera, la suficiencia de recursos suficientes para cumplir sus objetivos, el proceso de aprobación del presupuesto, programación económica plurianual, la aplicación de los principios de funcionamiento presupuestario, requisitos y control interno, y la mejora de la transparencia.

En el contenido se intuye la intención de dar un paso más en la mejora de la gestión económica. En concreto, su artículo 56.1. constituye la primera referencia legal en la que se habla de una contabilidad analítica para las universidades, cuando señala que “las Universidades aseguran el control interno de sus gastos e inversiones, organizando sus cuentas según los principios de una contabilidad presupuestaria, patrimonial y analítica”.

La segunda ley sobre universidades, tras la LRU, fue la Ley Orgánica de Universidades (en adelante LOU) de 2001. En lo que respecta a nuestro ámbito de análisis de los aspectos presupuestarios y económicos, se aprecia una mayor relevancia, como se demuestra en su Expositivo Primero, que señala que “nuestras Universidades necesitan incrementar de manera urgente su eficacia, eficiencia y responsabilidad, principios todos ellos centrales de la propia autonomía universitaria”.

También en su desarrollo regulatorio, el artículo 27.bis recoge que, cada dos años, “la Conferencia General de Política Universitaria elaborará un informe sobre la situación del sistema universitario y su financiación, y formulará propuestas que permitan mejorar su calidad y su eficiencia”.

La insistencia en incorporar en la gestión universitaria los conceptos de eficacia en la consecución de los objetivos, eficiencia en la aplicación de los recursos, calidad y control económico se constata a lo largo del todo el articulado de la ley, aunque de manera más explícita se recoge en el Título XI “Del régimen económico y financiero de las Universidades públicas”, que señala, en su artículo 81.1, la posibilidad que en las CC.AA., dado que las competencias de las universidades se encuentran transferidas a estas, incentiven el establecimiento de “convenios y contratos-programa que incluirán sus objetivos, financiación y la evaluación del cumplimiento de los mismos”.

Es importante resaltar, por su importancia en cuanto a normalización, transparencia y fiscalización, que dicho artículo de la LOU, en sus apartados cuatro y cinco, recoge, respectivamente, que “la estructura del presupuesto de las Universidades, su sistema contable, y los documentos que comprenden sus cuentas anuales deberán adaptarse, en todo caso, a las normas que con carácter general se establezcan para el sector público”.

En este marco, a los efectos de la normalización contable, añade que “las Comunidades Autónomas podrán establecer un plan de contabilidad para las Universidades de su competencia” y que “Las Universidades están obligadas a rendir cuentas de su actividad ante el órgano de fiscalización de cuentas de la Comunidad Autónoma, sin perjuicio de las competencias del Tribunal de Cuentas”.

Por su parte, la Ley orgánica 4/2007, de 12 de abril, por la que se modifica la LOU, no introduce ningún contenido novedoso en los aspectos financieros y de control económicos digno de mención.

Sin embargo, sí conviene resaltar, en cuando al desarrollo de control económico de las universidades, el Decreto-Ley de medidas urgentes de racionalización del gasto público en el ámbito educativo que, en lo que respecta a las universidades, modifica el artículo 81.2, incluyéndose que “las universidades deberán cumplir con las obligaciones siguientes:

- a) Aprobarán un límite máximo de gasto de carácter anual que no podrá rebasarse.
- b) Los presupuestos y sus liquidaciones harán una referencia expresa al cumplimiento del equilibrio y sostenibilidad financieros.”

Además, también conviene resaltar que es la primera vez que se mencionan plazos para la implantación de la contabilidad analítica, cuando en su artículo 7.2 se refiere a que “todas las universidades implanten sistemas de contabilidad analítica y, como máximo, hasta el curso universitario 2015/2016”.

Finalmente, este mismo año 2023, se aprueba la Ley Orgánica del Sistema Universitario (en adelante LOSU), poniéndose aún mayor énfasis en tres aspectos concretos, en relación con nuestro objeto de estudio:

- a) La transparencia de la gestión económica.
- b) El régimen de control interno y externo.
- c) La contabilidad analítica como herramienta de gestión.

En efecto, en su artículo 59.1., con el título de “Transparencia y rendición de cuentas en la gestión económico-financiera”, se señala que “el uso de los recursos económico-financieros de las universidades se someterá a los principios de transparencia y de rendición de cuentas.”. En el 59.2 y 59.3, respectivamente, se establece que “las universidades están obligadas a rendir cuentas de su actividad ante el órgano de control externo de la respectiva Comunidad Autónoma, sin perjuicio de las competencias del Tribunal de Cuentas” y que “Las universidades estarán sometidas al régimen de auditoría pública que determine la normativa autonómica o, en su caso, estatal”.

Finalmente, el artículo 59.4, recoge que “las universidades implantarán un sistema de contabilidad analítica o equivalente” y, aunque no lo dice explícitamente, entendemos que en el mismo texto se subraya la necesidad de que las CC.AA. lleven a cabo la adaptación del PGCP, como marco contable general.

En este marco, entendemos que debiera considerarse imprescindible para la transparencia de la gestión económica de las universidades una normalización de la contabilidad analítica para que sea homogénea en sus planteamientos, proceso de cálculo y criterios de distribución, a efectos de garantizar la necesaria comparabilidad dentro del sistema universitario autonómico y nacional.

Por su parte, en nuestra Comunidad Autónoma, en 2012 se aprueba la Ley Andaluza de Universidades que, en el área económica, recoge un contenido esencialmente idéntico del que se incluye en la legislación general de universidades, vigente en el contexto nacional.

En su vocación de adaptación a dicho marco legislativo, la Ley Andaluza de Universidades establece en su artículo 89.3. que “la estructura de los presupuestos de las Universidades, su sistema contable y los documentos que comprenden sus cuentas anuales deberán adaptarse, en todo caso, a las normas que, con carácter general, se establezcan para el sector público. En este marco, a los efectos de la normalización contable, la Comunidad Autónoma podrá establecer un plan de contabilidad para las Universidades de su competencia”.

Por otra parte, es importante resaltar que, aunque el 83.4, recoge la obligación de implementar una contabilidad analítica como parte del sistema contable cuando dispone que “para la gestión y toma de decisiones en el ámbito de cada Universidad y en el del conjunto del sistema, se implementarán cuantos instrumentos analíticos y de apoyo a la toma de decisiones sean necesarios, específicamente la contabilidad analítica o de costes, siguiendo las instrucciones dictadas por la Intervención General de la Administración del Estado y de la Junta de Andalucía”, no se hacen los requerimientos necesarios para su puesta en funcionamiento.

En definitiva, podemos concluir que, si bien es cierto que se produce un reconocimiento de la necesidad de la contabilidad analítica como parte del sistema de información contable para facilitar la gestión económico-financiera de las universidades, no es menos cierto que, en la actualidad, aún no se ha visto reflejado en una normalización de la contabilidad analítica para la Administración de la Junta de Andalucía ni, en particular, para las universidades.

4.3. Antecedentes y normalización de la contabilidad analítica pública en las universidades

La inquietud de las universidades y de la Intervención General de la Administración del Estado (en adelante IGAE) respecto a este tema viene de lejos y entre sus referentes más sobresalientes podemos destacar el trabajo que realiza la misma IGAE, en el año 1991, junto a las universidades de Alcalá de Henares, Carlos III y Autónoma de Madrid, que se conoce como Sistema de Contabilidad Analítica para Universidades (SCAU).

El siguiente avance se produce con la publicación por la IGAE del Proyecto CANOA (Contabilidad Analítica Normalizada para Organismos Autónomos), en 1994, que termina en un desarrollo más ambicioso como el Proyecto Sorolla, donde la contabilidad analítica se configura como un módulo del mismo. No obstante, con el argumento de las dificultades técnicas que plantea no se aplica en ninguna universidad.

A raíz de lo anterior, se desarrollan diversas propuestas por distintas universidades, entre las que destacan las realizadas por la Universidad de Oviedo con el Proyecto ESCUDO (Estudio de contabilidad analítica para la Universidad de Oviedo), y por la Universidad Jaume I, en el año 2000, y las de la Universidad de Cádiz, Las Palmas de Gran Canaria y Zaragoza, respectivamente, en los años 2001, 2002 y 2004. Además, la Asociación Española de Contabilidad y Administración de empresas (AECA) plantea una propuesta de modelo de contabilidad analítica en el año 2000.

Finalmente, Universitat XXI¹ crea en mayo de 2005 un Comité Científico Académico que, entre otros objetivos, tiene la misión de elaborar un modelo de contabilidad analítica para las universidades. Tras la constitución de los correspondientes grupos de trabajos se publica, en junio 2006, el “Libro Blanco de los Costes en las Universidades” que, además de una propuesta de modelo basada fundamentalmente en el contenido metodológico de los Documentos de Principios Generales de Contabilidad Analítica de las Administraciones Públicas (IGAE, 2004), incluye otros apartados relativos a indicadores de gestión y cuadro de mando integral para la gestión universitaria.

En Andalucía, la experiencia de la implantación comienza a iniciativa de las universidades de Jaén y Málaga, en septiembre de 2006, cuando se marcan como objetivo la adaptación del modelo de contabilidad analítica propuesto en el citado “Libro Blanco” a sus universidades. En los años posteriores, el resto de universidades andaluzas se propusieron realizar también dicha adaptación y la realizaron en los años posteriores, con distinto nivel de aplicación del cálculo real de los costes e indicadores según los casos, como veremos con mayor detalle más adelante en el presente estudio.

El 13 de abril de 2010 se celebró en la Universidad de Jaén, la V Comisión Mixta de Financiación, donde se aprueba el Plan de Acción y el Plan Estratégico y, en cumplimiento de las acciones contenidas en el Plan de Acción se crea la Comisión de Costos con la finalidad de que desarrolle el Modelo de Contabilidad Analítica para Universidades.

La Comisión para el diseño del Modelo de Contabilidad Analítica para Universidades estaba integrada por 2 representantes de universidades designados por el Consejo de Universidades, 2 representantes de Comunidades Autónomas designados por la Conferencia General de Política Universitaria, 2 miembros de la Secretaría General de Universidades y 2 miembros de la Subdirección General de Planificación y Dirección.

1 Empresa Pública dedicada al desarrollo de software para universidades cuyo nombre en el año 2006 era Oficina de Cooperación Universitaria.

Los trabajos se desarrollaron a lo largo de casi un año con tres objetivos básicos:

- 1) Desarrollo de un modelo de referencia de Contabilidad de Costes adaptado a las Universidades Públicas Españolas;
- 2) Determinación de criterios de reparto de los costes que permitan la comparabilidad de la información;
- 3) Determinación de un conjunto de informes e indicadores estándar.

Tras la circularización del Documento original salido de la comisión a las universidades, CC.AA. y diversos estamentos responsables de la coordinación universitaria, dicho Documento se hace definitivo, tras recoger algunas de las sugerencias planteadas y, tras su aprobación por la Comisión Mixta de Financiación y el Consejo de Universidades, la Conferencia General de Política Universitaria lo ratifica en sesión que se celebró el día 10 de marzo de 2011.

De esta forma, la aplicación del Modelo de Contabilidad Analítica para Universidades (2011) tiene carácter obligatorio para todas ellas, partiendo de la elaboración del correspondiente Informe de Personalización del Modelo, que debe ser validado por la Intervención General de la Administración del Estado -IGAE- (División de Planificación y Dirección de la Contabilidad Pública) con el fin de garantizar su correcta aplicación.

El procedimiento de aprobación de la citada personalización se preveía con una validación del contenido de la misma por parte del Ministerio (Secretaría General de Universidades), comunicándose de forma oficial el resultado de la misma, a la universidad que lo solicitaba.

En cuanto al plazo de presentación del modelo de contabilidad analítica, el propio Documento señala, a través de su Regla 7ª, que "cada Universidad confeccionará en el plazo de nueve meses a contar a partir de la publicación de estas reglas, un documento en el que figuren las estructuras básicas (elementos de coste, elementos de ingreso, centros, actividades/productos, criterios de asignación/imputación) y fuentes y protocolos de información que conformarán el sistema de Contabilidad Analítica de la organización".

Además, a través de la Regla 4ª, se establece el plazo de presentación periódica de la información sobre contabilidad analítica, señalándose que "los informes e indicadores que se describen en el capítulo noveno de este documento serán presentados con la periodicidad que en dichos informes se indique y, en todo caso, en el plazo de seis meses a contar desde la finalización del periodo a que vayan referidos".

Aunque es cierto que el número de personalizaciones de universidades validadas por el Ministerio es bastante alto, no es menos cierto que una parte significativa de universidades con personalizaciones validadas aún no tienen una implementación de funcionamiento práctico del modelo y, de las que lo tienen, aún son menos las que determinan y publican el coste e indicadores de sus servicios con periodicidad regular.

Como indicamos anteriormente en el plano de la regulación contable, el PGCP 2010 establece en su tercera parte, relativa a las cuentas anuales, la obligatoriedad de incorporar en la Memoria información relativa a costes por actividades e indicadores de gestión, con el objetivo de "mejorar la calidad de la información contable en el sector Público".

Con la finalidad de facilitar el cumplimiento de lo establecido en el PGCP 2010, la IGAE dictó, mediante la RCAI (2011), las instrucciones precisas para cumplimentar los estados e informes incluidos en la Memoria de las cuentas anuales del PGCP 2010.

De esta forma, los entes del sector público que deban aplicar el PGCP 2010, como es el caso de las universidades -aunque con la adaptación propia de las CC.AA.-, y estén sometidos a la obligación de presentar las cuentas anuales a que hace referencia la tercera parte del Plan, deben aportar en la Memoria la información referente al coste de las actividades e indicadores de gestión referida en los puntos 25 y 26 de la misma.

Las universidades que determinen, de forma regular, el coste e indicadores de los servicios que prestan a través de la personalización de dicho modelo, podrán cumplimentar las exigidas Notas 25 y 26 de la Memoria de la Cuentas Anuales, dado su idéntico contenido.

Finalmente, debemos resaltar que la normalización de la contabilidad analítica, tanto para la Administración Pública, en general, como para la Universidad, en particular, no está incluida en la adaptación del PGCP 2010 a la Comunidad Autónoma de Andalucía y, al no incluirse las notas 25 y 26 en dicha adaptación, no es de obligado cumplimiento su presentación en la Memoria de las Cuentas Anuales para cualquier ente público del ámbito autonómico, en general, y para las universidades, en particular.



5

Estudio empírico del grado
de implantación y prácticas y
usos de contabilidad analítica
en las Universidades Públicas
de Andalucía

5. Estudio empírico del grado de implantación y prácticas y usos de contabilidad analítica en las Universidades Públicas de Andalucía

Como elemento nuclear y base fundamental del presente trabajo, se ha llevado a cabo un estudio empírico para tratar de analizar el grado de implantación y el nivel de familiaridad de los gestores con el cálculo de costes, así como las prácticas y usos de contabilidad analítica actualmente desarrolladas en las UPAs.

Nuestro objetivo es efectuar un diagnóstico de la situación actual en relación a esta cuestión e identificar las principales dificultades generales y particulares que han encontrado las UPAs, y que justifican la falta de implantación operativa de un sistema de contabilidad analítica.

Para el desarrollo de dicho estudio se ha llevado a cabo una encuesta tanto a los responsables de las direcciones económico-financieras como a los responsables políticos de las UPAs, con el que pretendemos obtener una visión global sobre la opinión que tienen los responsables de la toma de decisiones económico-financieras y los gestores con funciones vinculadas a la elaboración/uso de información contable sobre la utilidad y fines de la contabilidad analítica y los indicadores de gestión, entendidos como sistemas de información para la evaluación de la eficacia, eficiencia, economicidad y sostenibilidad de los servicios públicos, así como sobre el grado de implantación y uso de la contabilidad analítica que, en su caso, exista en su organización.

El cuestionario consta de tres bloques de preguntas, cada uno de ellos con un objetivo concreto, según el siguiente detalle²:

- Bloque 1. Evaluar el grado de conocimiento de la utilidad de la contabilidad analítica y las obligaciones de rendición de cuentas sobre el coste de los servicios e indicadores de gestión.
- Bloque 2. Analizar el grado de madurez actual de los sistemas de gestión de la Universidad para proveer de información a la contabilidad analítica.
- Bloque 3. Analizar el estado de implantación de la contabilidad analítica, la metodología aplicada, la rendición de cuentas y uso de la información y las principales barreras y limitaciones enfrentadas.

2 El cuestionario completo se presenta en el anexo.

Tras el envío por correo electrónico a los gerentes de las UPA's, con fecha 7 de junio, desde la Secretaría General de Presupuestos, Gastos y Financiación Europea (Consejería de Economía, Hacienda y Fondos Europeos) del cuestionario y la remisión, en su caso, de correo recordatorio para su cumplimentación, con fecha 4 de julio, se ha obtenido respuesta al mismo para las siguientes 9 universidades:

Tabla 1. Universidades que responden al cuestionario

UNIVERSIDAD
UNIVERSIDAD DE ALMERÍA
UNIVERSIDAD DE CÁDIZ
UNIVERSIDAD DE CÓRDOBA
UNIVERSIDAD DE GRANADA
UNIVERSIDAD DE HUELVA
UNIVERSIDAD INTERNACIONAL DE ANDALUCÍA
UNIVERSIDAD DE JAÉN
UNIVERSIDAD DE MÁLAGA
UNIVERSIDAD PABLO DE OLAVIDE

No habiendo sido posible obtener respuesta de la Universidad de Sevilla que, en consecuencia, ha quedado excluida del presente estudio.

5.1. Diagnóstico de la situación de la contabilidad analítica en las Universidades Públicas de Andalucía. Resultados de la encuesta

5.1.1. Bloque 1. Grado de conocimiento de la utilidad de la contabilidad analítica y las obligaciones de rendición de cuentas sobre coste de los servicios e indicadores de gestión

La primera cuestión que consideramos de interés al abordar el estudio fue la identificación del grado de conocimiento de los gestores respecto a la contabilidad analítica, tanto en lo relativo a las actuales obligaciones de rendición de cuentas a las que se enfrentan las universidades en esta materia, como en cuanto a la utilidad que esta tiene para los gestores, y para los elaboradores y usuarios de la información económico-financiera de las UPA's.

A dicha finalidad dedicamos el primer bloque del cuestionario que, de acuerdo a lo indicado, dividimos en dos apartados, uno dedicado a analizar su conocimiento respecto a la utilidad de la información que genera la contabilidad analítica, y el otro, dirigido a identificar si están adecuadamente informados de las mencionadas obligaciones de rendición de cuentas.

5.1.1.1. Bloque 1.1. Utilidad de la contabilidad analítica

El apartado dedicado a analizar esta cuestión se estructuró en 3 cuestiones:

1. La primera trata de identificar si los responsables de las UPA's son conscientes de la utilidad de la contabilidad analítica y los indicadores de gestión para la evaluación de la eficacia, eficiencia, economicidad y sostenibilidad de los servicios universitarios, cuestión respecto a la que se muestra una unanimidad total, manifestando el 100% de las UPA's encuestadas su conocimiento de esta cuestión.
2. En segundo lugar, se preguntó a los destinatarios de la encuesta si han empleado usted alguna vez en su trabajo información sobre costes o indicadores de gestión. A este respecto, un 77,8% de los encuestados manifestaron su empleo, habiendo indicado únicamente 2 universidades (22,2%) (Universidad de Huelva y Universidad Pablo de Olavide) que nunca la han empleado en su trabajo.
3. Finalmente, se les pidió que manifestaran si consideran que los *outputs* de la contabilidad analítica y los indicadores de gestión pueden ser útiles para la elaboración de información económico-financiera y presupuestaria, cuestión respecto a la que nuevamente, la totalidad de los encuestados respondieron afirmativamente.

En conclusión, este primer apartado del estudio pone de relieve que los gestores y responsables económico-financieros de las UPA's manifiestan un alto grado de concienciación sobre la utilidad de la contabilidad analítica, tanto para la elaboración de información económico-financiera y presupuestaria, como para la evaluación de la eficacia, eficiencia, economicidad y sostenibilidad de los servicios universitarios, así como cierta experiencia en el uso de tales herramientas.

Sin duda, esta cuestión resulta un elemento esencial para su implantación en la UPA's, que debe nuclearse en torno a la convicción de los gestores respecto a su conveniencia y necesidad.

Sin embargo, hasta la fecha, no es una realidad generalizada en nuestro sistema de educación superior, por lo que es preciso identificar las causas que han dificultado su desarrollo y las posibles medidas que podrían arbitrarse para apoyarlo, aspectos que pretendemos abordar a lo largo de este estudio.

5.1.1.2. Bloque 1.2. Obligaciones de rendición de cuentas

El segundo apartado del bloque 1 tiene como objetivo identificar el grado de conocimiento de las actuales obligaciones de rendición de cuentas en el ámbito de la contabilidad analítica que tienen que cumplir las UPA's.

Se ha estructurado en cinco cuestiones:

1. En primer lugar, pretendemos averiguar si los responsables de las UPA's conocen:
 - La exigencia que mantiene, desde hace una década, el marco normativo universitario anterior a la actual LOSU, aprobado por Consejo de Universidad (en adelante CU) y en el que se desarrolló, por parte de la Intervención General de la Administración del Estado (en adelante IGAE), el modelo de contabilidad analítica recogido en el Documento "Modelo de Contabilidad Analítica para Universidades Particularización del Modelo C.A.N.O.A", del entonces Ministerio de Educación, Cultura y Deporte. 2011;

- La obligación que introduce la actualmente vigente Ley Orgánica 2/2023, de 22 de marzo, del Sistema Universitario -LOSU- sobre la implantación en las universidades de la contabilidad analítica e indicadores de gestión.

Respecto a esta cuestión, la totalidad de las universidades encuestadas manifiestan conocer las obligaciones que introducía el anterior marco normativo, así las que establece la reciente LOSU.

2. En segundo lugar, conocer si los gestores de las UPAs son conscientes de la existencia de un marco normativo general y presupuestario que obliga a determinar el coste e indicadores de gestión de los servicios que prestan las universidades que tienen como contraprestación precios públicos y tasas.

También en esta ocasión el 100% de los encuestados declararon conocer dichas obligaciones.

3. En tercer lugar, identificar el grado de conocimiento de las UPAs respecto a la exigencia de la normativa contable pública sobre la obligación de informar sobre el coste de los servicios e indicadores de gestión a las universidades en la Cuenta General de la Universidad.

Nuevamente todos los gestores de las UPAs manifestaron conocer la obligación de incluir dicha información en la información financiera de propósito general incluida en las Cuentas Anuales.

4. En cuarto lugar, averiguar si los gestores de las UPAs han recibido de la Cámara de Cuentas de Andalucía alguna indicación sobre su obligación de implementar la contabilidad analítica e indicadores de gestión, así como respecto a la obligación de informar anualmente sobre el coste e indicadores de los servicios universitarios en su cuenta general.

En este punto, la totalidad de las UPAs manifiestan haber recibido indicaciones de la Cámara de Cuentas respecto a la obligación de implantar la contabilidad analítica, pero solo el 77,78% de las mismas, en relación a la necesidad de informar anualmente del coste de los servicios y los indicadores de gestión en las cuentas anuales, habiendo indicado 2 universidades (22,22%) (Universidad de Córdoba y Universidad de Málaga) no haber recibido comunicación alguna en relación a esta última cuestión.

5. En quinto lugar, conocer si el Consejo Social de la Universidad se ha interesado alguna vez por conocer el coste e indicadores de las actividades (docencia, investigación y extensión) u otros servicios universitarios.

En relación a este punto, que nos parece también de gran interés, el 62,50% de las UPAs (5 universidades - Universidad de Cádiz, Universidad de Granada, Universidad Pablo de Olavide, Universidad de Córdoba y Universidad de Málaga) han manifestado que ha existido dicho interés expreso por parte del Consejo Social, mientras que el restante 37,50% han indicado que, o bien no se ha puesto de relieve dicho interés (25,00% - 2 universidades - Universidad de Jaén y Universidad de Huelva), o bien indican no saber o conocer la existencia del mismo (12,50% - 1 universidad - Universidad de Almería).

La conclusión de este apartado es que tampoco ha constituido un obstáculo para la falta de avance del proceso de implantación de la contabilidad analítica la falta de conocimiento por parte de las universidades de las obligaciones legales de rendición de cuentas sobre el coste de los servicios y los indicadores de gestión o una falta de interés de los Consejos Sociales.

Por tanto, si como se puso de manifiesto en la primera parte de este bloque, los gestores de las UPAs están convencidos de la utilidad y relevancia de la contabilidad analítica y los indicadores de gestión y,

como se deriva de la segunda parte, son conscientes de la necesidad de incrementar la transparencia y cumplir con los requerimientos legales de rendición de cuentas, y de interés manifiesto de los Consejos Sociales, es preciso buscar las causas de la falta de implantación en otras cuestiones que es preciso identificar.

5.1.2. Bloque 2. Soporte tecnológico y madurez de los sistemas de información para la gestión proveedores de información para la contabilidad analítica

El segundo bloque del cuestionario aborda otro de los ejes fundamentales para la implantación de la contabilidad analítica en las UPA's.

Se trata del vinculado:

- Al respaldo tecnológico de la contabilidad analítica a través de herramientas informáticas adecuadas para soportar dicho sistema contable.
- A la capacidad de los sistemas de información para la gestión de cada universidad para proveer al sistema de contabilidad analítica de los datos que precisa para el cumplimiento de sus objetivos.

Resulta evidente que no solamente es preciso contar con la infraestructura de *hardware* y de *software* que dé adecuada cobertura a la aplicación informática de contabilidad analítica, sino que es necesario que los sistemas de gestión de la universidad dispongan del suficiente grado de desarrollo y madurez para que sea posible disponer de información detallada, rigurosa, veraz y adecuada para el cumplimiento de las mencionadas obligaciones de rendición de cuentas de las UPA's, así como de las necesidades de los gestores para apoyar sus procesos de toma de decisiones.

Esta materia constituye, por tanto, una cuestión nuclear para posibilitar el avance de la contabilidad analítica en las UPA's, y le dedicamos el segundo bloque del cuestionario, que articulamos a partir de una cuestión previa de base y cinco apartados específicos.

En cuanto a la cuestión previa, tenemos que considerar que, efectivamente, uno de los elementos de base, fundamentales para la implantación de la contabilidad analítica, reside en disponer de una aplicación informática sobre la que se desarrolle el modelo y que permita el cálculo de costes e indicadores.

Sin ella solo es posible efectuar cálculos puntuales y parciales *ad-hoc* y es imposible implantar un modelo contable formalizado. Por otra parte, puede ser una de las restricciones de acceso, por el coste económico vinculado a la adquisición y mantenimiento de licencias, al mantenimiento de la infraestructura tecnológica, así como por el vinculado a la necesidad de capacitación de los responsables en el manejo de la misma.

A este respecto, y con independencia de otras opciones tecnológicas, la totalidad de las UPA's utilizan el *software* de gestión económica (Universitas_XXI Económico) de Universitas_XXI (en adelante UXXI) y dicha aplicación informática de gestión económica incluye el derecho a uso del módulo de contabilidad financiera, presupuestaria y de contabilidad analítica adaptada al modelo propuesto por CU/IGAE.

Por ello, consideramos de interés averiguar si otra de las razones que pudiera justificar la falta de avance de la implantación de la contabilidad analítica en las UPA's podría devenir del desconocimiento

o no consideración de esta posibilidad, que no implica coste asociado ni a la adquisición de licencias de otras soluciones tecnológicas, ni a las derivadas de la integración de las mismas con el módulo de gestión económica de UXXI.

A tal efecto, incluimos en la encuesta una pregunta relativa a si los gestores de las UPA's conocen esta realidad. Respecto a esta cuestión, 7 universidades manifestaron que la conocían (Universidad de Almería, Universidad de Cádiz, Universidad de Jaén, Universidad de Huelva, Universidad Pablo de Olavide, Universidad de Córdoba y Universidad de Málaga), mientras que las dos restantes indicaron no conocerla (Universidad de Granada y Universidad Internacional de Andalucía).

De esta forma, una vez puesto de manifiesto que, aunque las UPA's puedan optar por diferentes soluciones tecnológicas de mercado o a través de desarrollos propios³, disponen actualmente, como parte de su paquete de gestión económica, de una aplicación informática disponible para la implantación de su contabilidad analítica, por lo que tampoco parece que el soporte y la infraestructura tecnológica constituya un obstáculo crítico para su avance en las UPA's.

A partir de esta cuestión inicial, orientamos este segundo bloque a analizar la madurez de los sistemas de información para la gestión de las UPA's a través de 5 apartados.

5.1.2.1. Bloque 2.1. Sistema de gestión económica/patrimonial

Uno de los pilares básicos para el suministro de los datos que es preciso incorporar al sistema de contabilidad analítica para el cálculo del coste de los servicios y la determinación de indicadores de gestión es el sistema de gestión económico-patrimonial, en el que residen los datos contables y de inventario de inmovilizado de las UPA's.

El análisis de este sistema lo hemos estructurado en dos apartados:

A. Análisis del detalle de gastos e ingresos de docencia de posgrado e investigación.

Dentro de este apartado planteamos 3 cuestiones:

1. En primer lugar, pretendemos identificar si en el sistema de gestión económico-patrimonial de la universidad se recogen los gastos e ingresos de manera detallada, a través de orgánicas o aplicaciones propias o diferenciadas para cada una de las titulaciones oficiales de posgrado (master y programa de doctorado).

En relación a esta cuestión, el 66,66% de la universidades (6 universidades - Universidad de Jaén, Universidad de Granada, Universidad Internacional de Andalucía, Universidad Pablo de Olavide, Universidad de Córdoba y Universidad de Málaga) indica que en su sistema de gestión económica se identifican de manera individualizada tales gastos e ingresos a través del desarrollo de su estructura presupuestaria, mientras que del 33,33% restante (3 universidades), 2 de ellas no lo hacen (Universidad de Cádiz y Universidad de Huelva), y la tercera indica no conocerlo (Universidad de Almería).

2. En segundo lugar, tratamos de conocer si en el sistema de gestión económico-patrimonial de la universidad se recogen los gastos e ingresos de manera detallada, a través de orgánicas o aplicaciones propias o diferenciadas para cada una de las titulaciones propias.

3 Opción esta última que por razones obvias parece desaconsejable.

Nuevamente 6 de las UPA's manifiestan reflejar tales gastos e ingresos de manera detallada (Universidad de Jaén, Universidad de Granada, Universidad de Huelva, Universidad Internacional de Andalucía, Universidad de Córdoba y Universidad de Málaga), mientras que las 3 restantes manifiestan no hacerlo (2 universidades - Universidad de Cádiz y Universidad Pablo de Olavide) o no conocerlo (1 Universidad - Universidad de Almería).

3. En tercer lugar, pretendemos averiguar si en el sistema de gestión económico-patrimonial de las universidades, se recogen los gastos e ingresos de manera detallada, a través de orgánicas o aplicaciones propias o diferenciadas para cada una de los proyectos de investigación y contratos.

A este respecto, prácticamente la totalidad de las universidades (8 universidades) manifiestan hacerlo y tan sólo la Universidad de Almería indica no conocerlo.

Como conclusión general de este punto, observamos que la mayoría de las UPA's han desarrollado su estructura presupuestaria de manera que les es posible identificar los gastos e ingresos asociados a la docencia de posgrado y a la investigación desde el sistema de gestión económica, con excepción de un reducido número de ellas que deberán obtener dicha información de sus sistemas de gestión académica y de la investigación, a los que, en cualquier caso, deben acceder la totalidad de las UPA's para obtener la información técnica no monetaria necesaria para el cálculo del coste de los correspondientes servicios y la determinación de indicadores de gestión, aspecto en el que se presentan, como se analiza más adelante, las principales limitaciones de información.

- B. Análisis de la información disponible sobre amortizaciones y adscripción de espacios y elementos de inmovilizado.

En el apartado de inventario planteamos, a su vez, otras 3 cuestiones:

1. Conocer si las UPA's disponen de información, en sus sistemas de gestión de inventario o de espacios, de los metros cuadrados de superficie construida de las edificaciones e instalaciones de manera detallada (para cada dependencia/servicio) en la que desarrollan sus actividades los centros y servicios de la Universidad (departamentos, decanatos y secretarías de facultades y escuelas, bibliotecas, aulas, laboratorios, servicios generales y centros de administración, etc.).

A este respecto, algo más de la mitad de las universidades (5 universidades - Universidad de Granada, Universidad Pablo de Olavide, Universidad de Córdoba, Universidad de Huelva y Universidad de Almería) indican que disponen de esta información, frente al resto de universidades (4 universidades - Universidad de Jaén, Universidad Internacional de Andalucía, Universidad de Málaga y Universidad de Cádiz) que manifiestan no hacerlo.

2. Averiguar si las UPA's disponen de información, en su sistema de gestión económica Universitas_XXI Económico, sobre la asignación de mobiliario, maquinaria, equipos informáticos, vehículos, otros equipamientos, etc. a las unidades organizativas usuarias de la universidad.

En este apartado 7 universidades (Universidad de Granada, Universidad Pablo de Olavide, Universidad de Córdoba, Universidad de Jaén, Universidad de Málaga, Universidad de Huelva y Universidad de Almería) señalan que disponen de esta información, frente al resto de universidades (Universidad Internacional de Andalucía y Universidad de Cádiz) que manifiestan no hacerlo.

3. Saber si las UPA's dispone, en su sistema de gestión económico-patrimonial, del detalle de amortizaciones de bienes muebles por proyecto de investigación/contrato de manera individualizada.

Respecto a este tema, prácticamente la mitad de las universidades (4 universidades - Universidad de Jaén, Universidad de Huelva, Universidad Pablo de Olavide y Universidad de Córdoba), indican que disponen de dicho detalle, mientras que el resto de universidades manifiestan que no disponen del mismo (5 universidades - Universidad de Granada, Universidad Internacional de Andalucía, Universidad de Málaga, Universidad de Cádiz, Universidad de Almería).

La conclusión general de este punto es que, aunque la mayoría de UPA's disponen de la información relativa a la adscripción de inmovilizado, tan sólo la mitad de ellas tienen información detallada de amortizaciones y mediciones de espacios, siendo necesario avanzar sustancialmente en la mejora del sistema de gestión patrimonial para atender un aspecto de la importancia que tiene el coste de las amortizaciones en la configuración del sistema de contabilidad analítica.

5.1.2.2. Bloque 2.2. Sistema de gestión académica

Sin ninguna duda, otra de los elementos nucleares para el cálculo de costes y la determinación de indicadores es la información académica de las UPA's. De una parte, debido a la necesidad de cuantificar las dedicaciones del personal docente e investigador (en adelante PDI) a las actividades docentes⁴ y, de otra, como consecuencia de la obligación de identificar los ingresos de la actividad docente de la universidad para la determinación de márgenes.

Para el estudio de este apartado, en primer lugar, introdujimos en el cuestionario, una primera pregunta destinada a identificar la solución tecnológica que soporta el sistema de gestión académica de las UPA's.

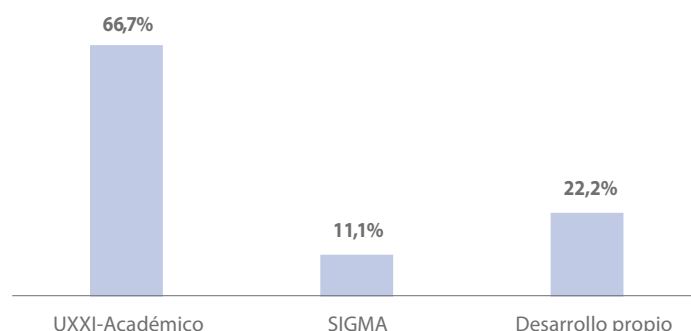
De acuerdo a la información recabada, se observa que la mayoría de UPA's (6 universidades - Universidad de Jaén, Universidad Internacional de Andalucía, Universidad Pablo de Olavide, Universidad de Cádiz, Universidad de Huelva, Universidad de Almería) se han decantado por el *software* de gestión UXXI_Académico de UXXI, mientras que de las 3 restantes UPA's, una se decantó por el sistema de gestión académico SIGMA (Universidad de Córdoba), y otras dos por un desarrollo propio de la universidad (Universidad de Málaga y Universidad de Granada) (Tabla 2 e Figura 1).

Tabla 2. Aplicaciones inFormáticas de gestión académica de las UPA's

	Aplicación de gestión académica	universidades
UXXI-Académico	66,7%	UAL, UCA, UJA, UHU, UNIA, UPO
SIGMA	11,1%	UCO
Desarrollo propio	22,2%	UGR, UMA

4 La aplicación de la Regla de Normalización nº 23 del Documento "Modelo de Contabilidad Analítica para Universidades. Particularización del Modelo C.A.N.O.A" del entonces Ministerio de Educación, Cultura y Deporte, de 2011, prevé un mecanismo para la distribución de los costes del pdi entre las actividades docentes e investigadoras del mismo a partir de la medida de sus dedicaciones, para lo que es necesario disponer de información específica en sus sistemas de gestión académica y de la investigación.

Figura 1. Aplicaciones inFormáticas de gestión académica de las UPA's



Tras la identificación de la mencionada solución tecnológica, hemos estructurado el resto del cuestionario de este bloque en 3 apartados:

A. Análisis de la información relativa a las dedicaciones de PDI a titulaciones oficiales.

En este primer apartado se han introducido 3 cuestiones:

1. Averiguar si el sistema de gestión académica de las UPA's dispone de atributos que puedan informar de las horas de dedicación del PDI a las actividades docentes -asignaturas, o cualquier otra actividad docente-, que se imparta en los grados, máster, o cualquier otra titulación oficial de la que formen parte.

En relación a esta primera cuestión, se observa que sólo dos universidades manifiestan no disponer de dicha información (Universidad de Cádiz y Universidad Internacional de Andalucía⁵), indicando el resto de UPA's (7 universidades - Universidad de Jaén, Universidad de Granada, Universidad Pablo de Olavide, Universidad de Córdoba, Universidad de Málaga, Universidad de Huelva y Universidad de Almería) que tienen incluidos los datos de dedicaciones en el sistema de gestión académica.

2. Identificar si las reducciones horarias del PDI por ostentar un cargo académico se incluyen en la información incluida en el sistema de gestión académica de las UPA's.

Respecto a este tema, la totalidad de las universidades disponen de dicha información⁶.

3. Conocer si las UPA's incluyen en el sistema de gestión académica las dedicaciones del PDI a asignaturas del tipo Trabajo de fin de grado/master (TFG/TFM), prácticas externas, etc.

Respecto a esta cuestión, nuevamente la totalidad de UPA's manifiestan disponer de dicha información⁷.

La conclusión de este apartado es que las UPA's disponen, con carácter general, de la información necesaria, respecto a las dedicaciones de su PDI, para la implantación de la contabilidad analítica sin que esta cuestión, de singular relevancia, constituya, por tanto, uno de los principales obstáculos para su desarrollo.

5 La Universidad Internacional de Andalucía no dispone de PDI propio sino que contrata a su personal docente ordinario para sus actividades concretas y específicas, según las distintas modalidades de contratación reguladas por la legislación vigente.

6 Con la excepción lógica de la Universidad Internacional de Andalucía porque, como se ha indicado, no dispone de PDI propio.

7 Con la excepción de la Universidad Internacional de Andalucía por las razones anteriormente expuestas.

B. Análisis de la información relativa al detalle de ingresos académicos de titulaciones oficiales.

El presente apartado se ha estructurado en dos cuestiones:

1. Averiguar si se incluyen, en el sistema de gestión académica de las UPA's, los descuentos, bonificaciones, compensaciones (Ministerio, Junta, etc.) de matrícula.

En relación a esta cuestión, la totalidad de las UPA's manifiestan disponer de dicha información.

2. Conocer si se incluyen, en el sistema de gestión académica de las UPA's, los ingresos detallados a nivel de asignatura o únicamente a nivel de titulación.

A este respecto, la mayoría de las UPA's (7 universidades - Universidad de Jaén, Universidad de Granada, Universidad Pablo de Olavide, Universidad de Córdoba, Universidad de Málaga, Universidad de Cádiz y Universidad de Huelva) disponen de información de los ingresos con su detalle a nivel de titulación y asignatura, mientras que de las dos restantes, la Universidad Internacional de Andalucía tiene la información desagregada a nivel de titulación, y la Universidad de Almería no indica el detalle con el que la gestiona.

Como conclusión de este apartado se observa que, tampoco en esta ocasión, el nivel de detalle con el que se gestiona la información sobre ingresos académicos dificulta el cálculo de los *outputs* informativos del modelo de contabilidad analítica, permitiendo la identificación de ingresos y la formación de márgenes a nivel de titulación y asignatura⁸.

C. Análisis de la información relativa a dedicaciones de PDI e ingresos académicos de titulaciones propias.

En esta ocasión, el estudio se articuló en el cuestionario a través de los siguientes cinco apartados dirigidos a averiguar, en relación a las titulaciones propias:

1. En qué sistema de información se gestiona la información.

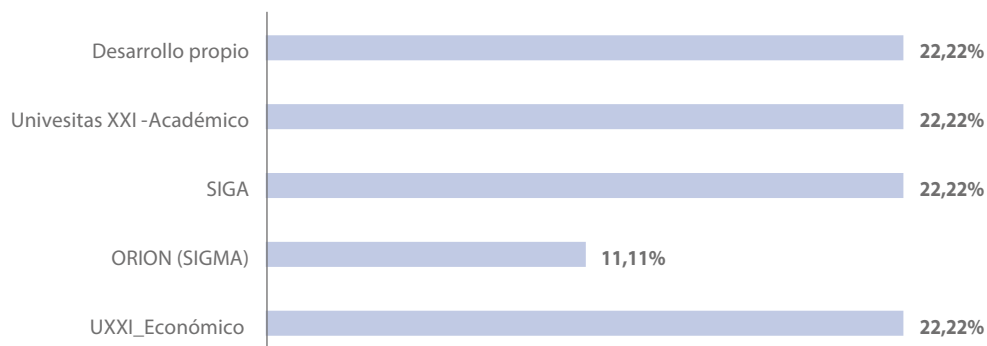
Se observa una multiplicidad de soluciones para la gestión de la información sobre titulaciones propias, tal y como se recoge en la tabla 3 y la figura 2.

Tabla 3. Sistemas de gestión titulaciones propias UPA's

	SISTEMA DE INFORMACIÓN	UNIVERSIDAD
Sistema económico/presupuestario Universitas XXI_Económico	22,22%	UJA, UMA
ORIÓN (SIGMA)	11,11%	UCO
Universitas XXI_Académico	22,22%	UHU, UNIA
Desarrollo propio	22,22%	UGR, UPO
NS/NC	22,22%	UAL, UCA

⁸ Con las excepciones y prevenciones indicadas.

Figura 2. Sistemas de gestión titulaciones propias UPA's



2. Si el sistema incluye las dedicaciones del profesorado.

Cinco UPA's manifiestan incluirlas (Universidad de Jaén, Universidad Internacional de Andalucía, Universidad Pablo de Olavide, Universidad de Córdoba y Universidad de Huelva), dos indican que no lo hacen (Universidad de Granada y Universidad de Málaga), y otras dos no contestan (Universidad de Almería y Universidad de Cádiz).

3. Si el sistema recoge el número de alumnos y créditos.

Seis universidades indican que su sistema recoge el número de créditos y alumnos de sus titulaciones propias (Universidad de Jaén, Universidad Internacional de Andalucía, Universidad Pablo de Olavide, Universidad de Córdoba, Universidad de Granada y Universidad de Huelva), una manifiesta no hacerlo (Universidad de Málaga) y nuevamente la Universidad de Almería y la Universidad de Cádiz no responden a esta cuestión.

4. Si el sistema identifica el centro de enseñanza en el que se imparte la enseñanza.

Al igual que para la anterior pregunta, seis universidades indican que su sistema identifica el centro donde se imparte la enseñanza propia (Universidad de Jaén, Universidad Internacional de Andalucía, Universidad Pablo de Olavide, Universidad de Córdoba, Universidad de Granada y Universidad de Huelva), una manifiesta no hacerlo (Universidad de Málaga) y de nuevo la Universidad de Almería y la Universidad de Cádiz no responden a esta cuestión.

5. Si el sistema recoge los ingresos académicos asociados a las enseñanzas propias.

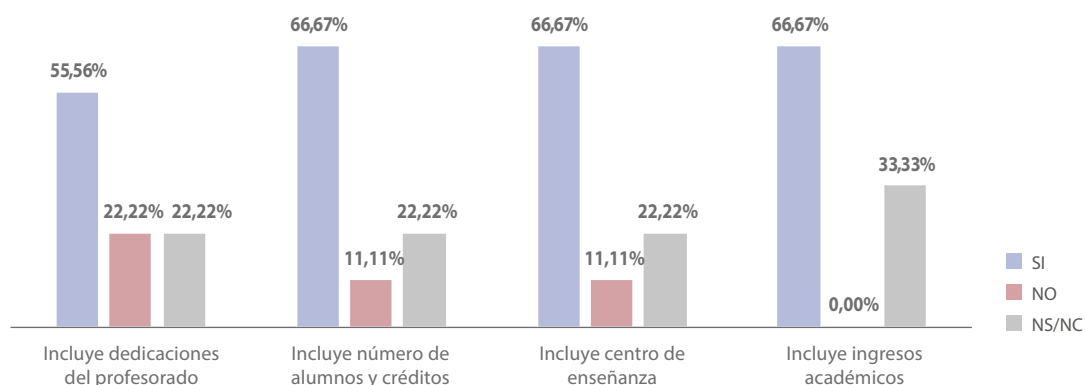
Finalmente, en relación a esta quinta cuestión, seis UPA's manifiestan incluirlos (Universidad de Granada, Universidad Internacional de Andalucía, Universidad Pablo de Olavide, Universidad de Córdoba, Universidad de Málaga y Universidad de Huelva) y tres no responden a este apartado (Universidad de Almería, Universidad de Cádiz y Universidad de Jaén).

La situación se sintetiza en la tabla 4 y la figura 3.

Tabla 4. Información incluida en sistemas de gestión sobre titulaciones propias UPA's

	SI	NO	NS/NC
Incluye dedicaciones del profesorado	55,56% (UJA, UNIA, UPO, UCO y UHU)	22,22% (UGR, UMA)	22,22% (UAL, UCA)
Incluye número de alumnos y créditos	66,67% (UJA, UNIA, UPO, UCO, UHU y UGR)	11,11% (UMA)	22,22% (UAL, UCA)
Incluye centro de enseñanza	66,67% (UJA, UNIA, UPO, UCO, UHU y UGR)	11,11% (UMA)	22,22% (UAL, UCA)
Incluye ingresos académicos	66,67% (UNIA, UPO, UCO, UHU, UMA y UGR)	0,00% (-)	33,33% (UAL, UCA, UJA)

Figura 3. Información incluida en sistemas de gestión sobre titulaciones propias UPA's



La conclusión general de este apartado es que no existe una política clara sobre la gestión de las titulaciones propias en los sistemas informativos de las UPA's, adoptando estas, soluciones parciales, en lugar de materializarla a través de los sistemas de gestión académica.

En cualquier caso, la mayoría de UPA's disponen de los datos necesarios para el cálculo del coste de las mismas, siendo necesario que las restantes avancen en esta materia, para cumplir con los requerimientos del modelo de contabilidad analítica.

5.1.2.3. Bloque 2.3 Sistema de gestión de la investigación

Tras el análisis del sistema académico, corresponde abordar el estudio del sistema de gestión de la investigación que, junto a los anteriores, constituye otro de los elementos clave para la contabilidad analítica.

Sin duda, un adecuado y detallado conocimiento de los proyectos, contratos u otras actividades de investigación en las que participan los investigadores de la universidad, las dedicaciones de estos, los gastos e ingresos asociados a los mismos, etc. suponen elementos que es preciso incorporar al sistema de contabilidad analítica para permitir un adecuado cálculo del coste de los servicios y la determinación de indicadores de gestión respecto a las actividades de investigación.

Para ello, al igual que en anteriores ocasiones, hemos tratado en primer lugar de identificar el soporte tecnológico de gestión utilizado por las UPAs y, posteriormente, centrarnos en identificar la información gestionada en el sistema, como se describe seguidamente.

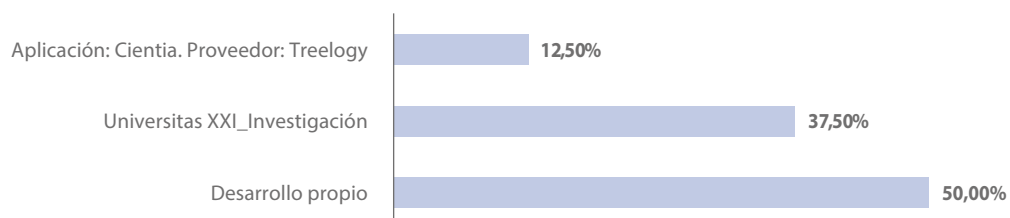
En cuanto a la primera de tales cuestiones, se solicitó a las UPAs que indicaran la aplicación de gestión de la investigación y el proveedor de la misma o, en su caso, si se trata de un desarrollo propio.

Los resultados se presentan en la tabla 5 y la figura 4 en la que se muestra que la totalidad⁹ de las UPAs disponen de sistema de gestión de la investigación, habiendo optado la mayoría de ellas por desarrollos propios o por el *software* de Universitas XXI. Tampoco, por tanto, una hipotética ausencia de tales soluciones, justifica el limitado grado de avance de la implantación de la contabilidad analítica en las UPAs.

Tabla 5. Aplicaciones informáticas de gestión de la investigación de las UPAs

	Aplicación de gestión de la investigación	Universidad
Desarrollo propio	50,00%	UAL, UCA, UGR, UCO
Universitas XXI_Investigación	37,50%	UJA, UPO, UMA
Aplicación: Cientia. Proveedor: Treelogy	12,50%	UHU

Figura 4. Aplicaciones informáticas de gestión de las UPAs



En cuanto a la información procesada por tales sistemas, hemos tratado de identificar algunas de las cuestiones clave para su operatividad real a efectos del cálculo de costes, a través de tres apartados, de acuerdo a la estructura de la Regla de normalización nº 23 del Documento "Modelo de Contabilidad Analítica para Universidades. Particularización del Modelo C.A.N.O.A" (MECD, 2011):

A. Proyectos y contratos de investigación.

Abordamos este apartado a partir del estudio de las siguientes cuestiones:

1. Si el sistema de gestión de la investigación de las UPAs dispone de la información relativa a los proyectos y contratos realizados en la Universidad por los Departamentos e Institutos Universitarios de Investigación.
2. Si el sistema de gestión de la investigación de las UPAs dispone de la información relativa a los investigadores que participan en los mismos, con identificación del Investigador Principal (IP) y del resto de investigadores del equipo.

⁹ La Universidad Internacional de Andalucía no dispone de *software* de gestión de la investigación porque no realiza este tipo de actividades.

3. Si el sistema de gestión de la investigación de las UPA's dispone de la información relativa a los importes de gastos e ingresos asociados a los proyectos y contratos.

Los resultados obtenidos se sintetizan en la Tabla 6 y la figura 5 en la que se observa que existe un amplio número de universidades que o no disponen de esta información en su sistema o manifiestan no conocerlo, lo que pone de relieve una importante limitación en la madurez de los sistemas de información de la investigación para dar soporte a la contabilidad analítica, en la medida en que resulta fundamental conocer:

- Las dedicaciones del PDI de las UPA's a las actividades de investigación, para permitir la asignación de los costes de PDI directamente imputables a la investigación (p.ej. complementos específicos de investigación) o la distribución de los costes comunes de PDI, a través de la aplicación de los algoritmos previstos en la mencionada Regla 23 (Documento modelo MECD, 2011).
- La adscripción de dichas actividades a los Departamentos o centros de investigación, para facilitar la imputación del resto de costes de dichos centros (PAS, consumos corrientes, equipamientos, infraestructuras, etc.) cuando correspondan a las actividades de investigación.

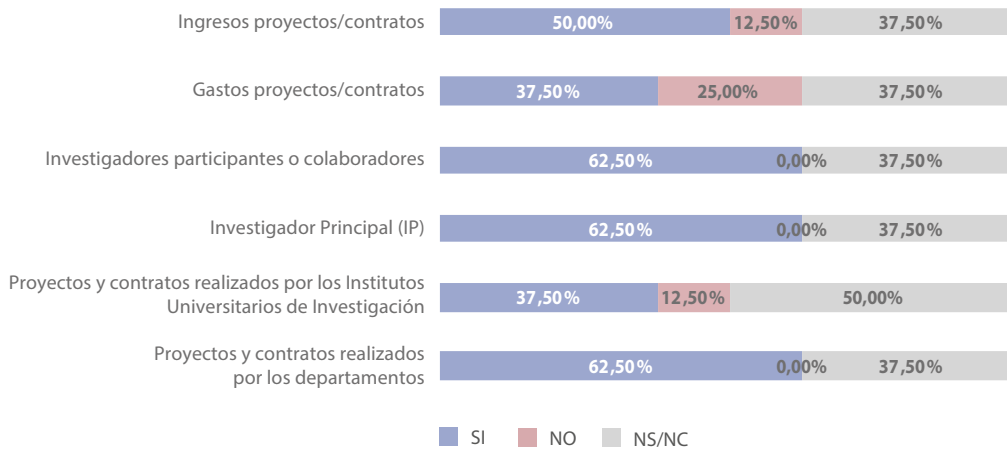
Por lo que se refiere a la identificación directa de gastos e ingresos a la investigación, del estudio se desprende igualmente una importante limitación para las universidades que no manifiestan disponer de la información detallada de los mismos por proyectos, contratos u otras actividades de investigación.

No obstante, de las tres universidades que se encuentran en esta situación (Universidad de Almería, Universidad de Cádiz y Universidad de Málaga), dos de ellas (Universidad de Cádiz y Universidad de Málaga) manifiestan disponer del correspondiente detalle a través del desarrollo de su estructura presupuestaria, que utiliza orgánicas específicas diferenciadas para cada uno de los proyectos y contratos y, por tanto, podrían efectuar las correspondientes imputaciones de costes directos a las actividades de investigación tipificadas, a estos efectos, por la normativa de contabilidad analítica.

Tabla 6. Información sobre proyectos y contratos de investigación recogida en los sistemas de gestión de la investigación de las UPA's

	SI	NO	NS/NC
Proyectos y contratos realizados por los departamentos	55,56% (UJA, UGR, UHU, UPO, UCO)	0,00% (-)	44,44% (UAL, UCA, UMA)
Proyectos y contratos realizados por los Institutos Universitarios de Investigación	33,33% (UJA, UGR, UCO)	11,11% (UPO)	55,56% (UAL, UCA, UHU, UMA)
Investigador Principal (IP)	55,56% (UJA, UGR, UHU, UPO, UCO)	0,00% (-)	44,44% (UAL, UCA, UMA)
Investigadores participantes o colaboradores	55,56% (UJA, UGR, UHU, UPO, UCO)	0,00% (-)	44,44% (UAL, UCA, UMA)
Gastos proyectos/contratos	33,33% (UJA, UGR, UCO)	22,22% (UHU, UPO)	44,44% (UAL, UCA, UMA)
Ingresos proyectos/contratos	44,44% (UJA, UGR, UHU, UCO)	11,11% (UPO)	44,44% (UAL, UCA, UMA)

Figura 5. Información sobre proyectos y contratos de investigación recogida en los sistemas de gestión de la investigación de las UPA's



B. Tesis doctorales.

En este apartado analizamos si las UPA's disponen en sus sistemas de gestión de la investigación la información relativa a las tesis matriculadas y realizadas en la Universidad y del director o codirectores de la misma, aspecto esencial para aplicar el mecanismo de reparto previsto en la Regla 23 (Documento modelo MECD 2011).

En este caso, solo una universidad (Universidad de Jaén) manifiesta disponer de dicha información. Del resto de universidades, 5 (Universidad de Granada, Universidad Pablo de Olavide, Universidad de Córdoba, Universidad de Málaga y Universidad de Huelva) manifiestan no disponer de dichos datos y otras 2 (Universidad de Almería y Universidad de Cádiz) manifiestan no conocerlo.

En este caso, se ponen de relieve importantes limitaciones en la mayoría de las UPA's para atender al cálculo de costes de la investigación, siendo preciso arbitrar procedimientos para solucionar esta cuestión.

C. Sexenios PDI.

Finalmente, respecto a si los sistemas de gestión de la investigación de las UPA's disponen de la información relativa a los sexenios de investigación de su PDI, 3 universidades manifiestan disponer de ella (Universidad de Jaén, Universidad de Córdoba y Universidad de Málaga), y el resto, o indican que no disponen de la mencionada información (Universidad Granada, Universidad de Huelva y Universidad Pablo de Olavide) o no manifiestan conocerlo (Universidad de Almería y Universidad de Cádiz).

Por lo que también en este punto se presenta una importante limitación a corregir.

La conclusión general que podemos obtener del análisis de los sistemas de gestión de la investigación de las UPA's es que estos deben reforzarse y adecuarse, no solo para cumplir sus propios objetivos, sino para, además, generar la información detallada que se precisa para un adecuado cálculo de costes y para la determinación de indicadores que sean útiles para la gestión de esta área, fundamental en el desempeño de las universidades.

No obstante, a pesar de las limitaciones que es preciso abordar y superar en un proceso de mejora del sistema, en la actualidad, estos pueden reportar información suficiente para la implantación de un modelo de contabilidad analítica, que debería irse perfeccionando en línea con la mencionada adecuación de los sistemas.

Entendemos, por tanto, que tales limitaciones tampoco constituyen un obstáculo que pueda explicar el escaso grado de avance del proceso de implantación en las UPA's.

5.1.2.4. Bloque 2.4. Sistema de gestión de recursos humanos

El siguiente eslabón básico para la implantación de la contabilidad analítica es que las UPA's cuenten con sistemas de gestión de recursos humanos robustos y que incorporen información detallada de los gastos asociados al personal de la universidad, habida cuenta de que este constituye el principal elemento que integra la estructura de costes de las UPA's, como entidades prestadoras de servicios.

Aunque los datos de personal están incluidos tanto en el capítulo I del presupuesto, como en el subgrupo 64 del epígrafe de gastos del Plan General de Contabilidad Pública (en adelante PGCP), de acuerdo con lo previsto en el apartado undécimo de la RCAI (2011), sobre las fuentes de información del sistema, resulta necesario integrar los datos procedentes del sistema de gestión de recursos humanos, en los que aparece el detalle tanto monetario (importe de los correspondiente devengos y conceptos retributivos) como técnico (atributos del personal) necesarios para la incorporación de los costes de personal y su posterior imputación a centros y actividades.

Por ello, al igual que para sistemas anteriores, comenzamos el estudio analizando la solución tecnológica aplicada en las UPA's.

De las respuestas al cuestionario se desprende que la totalidad de las UPA's, con excepción de la Universidad de Granada, que dispone de un desarrollo propio, utilizan el software de gestión Universitas XXI_Recursos Humanos (Tabla 7 y figura 6).

La homogeneidad en el uso de esta herramienta aporta un elemento facilitador del proceso de implantación en las UPA's al disponerse de una integración nativa del sistema de gestión de recursos humanos con el módulo de contabilidad analítica de Universitas XXI.

Tabla 7. Sistemas de gestión de RRHH UPA's

	Aplicación de gestión de recursos humanos	Universidad
Desarrollo propio	11.1%	UGR
UXXI-RRHH	88.9%	UAL, UCA, UJA, UHU, UNIA, UPO, UCO, UMA

Figura 6. Sistemas de gestión de RRHH UPA's



No obstante, con independencia de las aplicaciones utilizadas, es necesario analizar la forma en que se gestionan, para conocer si se incorpora la información precisa para el cálculo de costes y la determinación de indicadores, a efectos de garantizar la integridad de la información.

Para ello, hemos estructurado este bloque en 3 apartados:

A. Análisis de los datos de gastos de personal incluidos en el sistema de gestión de RRHH.

Este primer apartado lo hemos abordado a través de cuatro cuestiones:

1. Averiguar si los sistemas de gestión de recursos humanos de las UPA's registran la totalidad de los gastos de personal asociados al capítulo 1 del presupuesto o existen partidas no incluidas (Seguridad Social a cargo del empleador, formación y perfeccionamiento del personal, etc.) y, en ese caso, cuáles de ellas.

A este respecto, 4 universidades indican que sus sistemas de gestión de recursos humanos incluyen la totalidad de gastos de personal del capítulo 1 (Universidad Internacional de Andalucía, Universidad de Córdoba, Universidad de Málaga y Universidad de Almería), frente a otras 5 que señalan que no lo hacen (Universidad de Granada, Universidad de Jaén, Universidad de Huelva y Universidad Pablo de Olavide) o lo desconocen (Universidad de Cádiz).

En el caso de las Universidades que no lo incorporan completamente, aparecen conceptos presupuestarios como el 162.01 Formación y perfeccionamiento del personal, 162.05 Plan de acción social, 151 Gratificaciones PAS, 162.04 Fondo de pensiones, o 162.06 Seguros, incluidos en nómina externa.

En conclusión, aunque la mayor parte del coste de personal se recoge en el sistema de gestión de recursos humanos, se plantea la necesidad de incorporar al módulo de contabilidad analítica información complementaria, a partir de otros sistemas de gestión, para la formación de los costes de personal.

2. Conocer si los sistemas de gestión de recursos humanos de las UPA's registran gastos de personal asociados al capítulo 2 del presupuesto (p.ej.: Indemnizaciones por razón del servicio) y, en su caso, cuáles.

En este caso, la totalidad de universidades manifiestan no incorporar tales gastos.

3. Averiguar si los sistemas de gestión de recursos humanos de las UPA's registran gastos de personal asociados al capítulo 4 del presupuesto (p.ej.: becarios de colaboración) y, en su caso, cuáles.

En esta ocasión, 5 universidades (Universidad de Jaén, Universidad Internacional de Andalucía, Universidad Pablo de Olavide, Universidad de Córdoba y Universidad de Huelva) manifiestan registrar dentro de esta categoría de gastos los gastos de becarios y seguridad social o, en el caso de la Universidad de Huelva, todos los gastos de capítulo 4 con excepción de los costes de formación y perfeccionamiento de personal, mientras que el resto de universidades indican que no registran tales gastos (Universidad de Granada y Universidad de Málaga) o que lo desconocen (Universidad de Almería y Universidad de Cádiz)

4. Conocer si los sistemas de gestión de recursos humanos de las UPA's registran los gastos de personal asociados al artículo 64 del presupuesto (p.ej.: personal contratado investigador, personal investigador en formación, etc.) y, en su caso, cuáles.

En este caso, todas las UPA's con excepción de la Universidad de Granada manifiestan registrarlos.

Como conclusión de este apartado, observamos una cierta heterogeneidad en la estructura presupuestaria que pone nuevamente de relieve la necesidad de desarrollar una nueva estructura presupuestaria para las UPA's y, desde el plano de la contabilidad analítica, las dificultades que se originan por la necesidad de integrar e incorporar información procedente desde diversos sistemas de gestión.

B. Análisis de la información incorporada en el sistema respecto a la adscripción del personal a centros y unidades organizativas.

En relación a esta cuestión, nos interesa averiguar si los sistemas de gestión de recursos humanos de las UPA's registran la adscripción del personal a centros y unidades organizativas, como elemento imprescindible para efectuar una adecuada imputación y distribución de costes en el modelo de contabilidad analítica.

A este respecto, la totalidad de las UPA's con excepción de la Universidad de Cádiz, manifiesta que disponen de tales registros en sus sistemas de gestión de recursos humanos.

C. Análisis de la información incluida en el sistema respecto a la adscripción a actividades individualizadas.

Finalmente, en relación a este último apartado, tratamos de conocer si las UPA's registran en sus sistemas de gestión de recursos humanos los conceptos retributivos vinculados a la participación del PDI en proyectos de investigación/contratos de manera individualizada.

En este caso, 4 universidades (Universidad de Jaén, Universidad de Huelva, Universidad Pablo de Olavide y Universidad de Córdoba) manifiestan hacerlo, frente a las 5 restantes que indican que no lo hacen (Universidad de Granada, Universidad Internacional de Andalucía y Universidad de Málaga) o que lo desconocen (Universidad de Almería y Universidad de Cádiz).

Nuevamente en esta ocasión, se hace preciso integrar e incorporar información procedente del sistema de gestión de recursos humanos y del sistema de investigación cuando se disponga de la misma, con las complicaciones y posibles incoherencias que pudieran producirse.

Esta realidad pone otra vez de manifiesto la necesidad de impulsar una mejora de los sistemas de gestión de la información para que alcancen el nivel de madurez preciso para dar soporte al modelo de contabilidad analítica, objetivo que sólo podrá lograrse a partir de su implantación y el desarrollo de una auténtica cultura de costes en las UPA's.

5.1.2.5. Bloque 2.5. Otros sistemas de gestión

Tras el análisis de los sistemas de gestión nucleares sobre los que se vertebra la información económico-técnica de las UPA's, es preciso considerar que, por la diversidad de actividades ofertadas y la multiplicidad de servicios que integran las universidades, puede haber un conjunto de aplicaciones informáticas o bases de datos complementarias para la gestión de actividades finalistas o de apoyo (mayores, deporte, cursos de verano y otoño, cursos de idiomas, mantenimiento de instalaciones, residencias universitarias, guardería infantil, escuelas de verano, etc) que es necesario analizar para incorporar la información de las mismas al sistema de contabilidad analítica.

Por ello, y al igual que hemos hecho con los anteriores sistemas, hemos tratado de identificar las soluciones adoptadas por las UPA's y la información que procesan.

A tal efecto, en primer lugar, dicho análisis se ha dirigido a conocer las aplicaciones empleadas, obteniéndose la información presentada en las tablas 8 y 9.

Tabla 8. Otros sistemas de gestión UPA's

Universidad	Mayores	Deporte	Cursos de verano y otoño	Cursos de idiomas	Mantenimiento de instalaciones
Universidad de Almería	NS/NC	NS/NC	NS/NC	NS/NC	NS/NC
Universidad de Cádiz	Aplicación mercado	Aplicación mercado	Aplicación mercado	NS/NC	NS/NC
Universidad de Jaén	No posee	Aplicación mercado	Aplicación mercado	Aplicación mercado	Aplicación mercado
Universidad de Granada	No posee	Desarrollo propio	No posee	No posee	Desarrollo propio
Universidad de Huelva	Aplicación mercado	Desarrollo propio	Aplicación mercado	Aplicación mercado	Aplicación mercado
Universidad Internacional de Andalucía	No posee	No posee	Aplicación mercado	Aplicación mercado	No posee
Universidad Pablo de Olavide	Aplicación mercado	No posee	No posee	No posee	No posee
Universidad de Córdoba	Aplicación mercado	No posee	Aplicación mercado	Aplicación mercado	Desarrollo propio
Universidad de Málaga	Desarrollo propio	Desarrollo propio	No posee	No posee	No posee

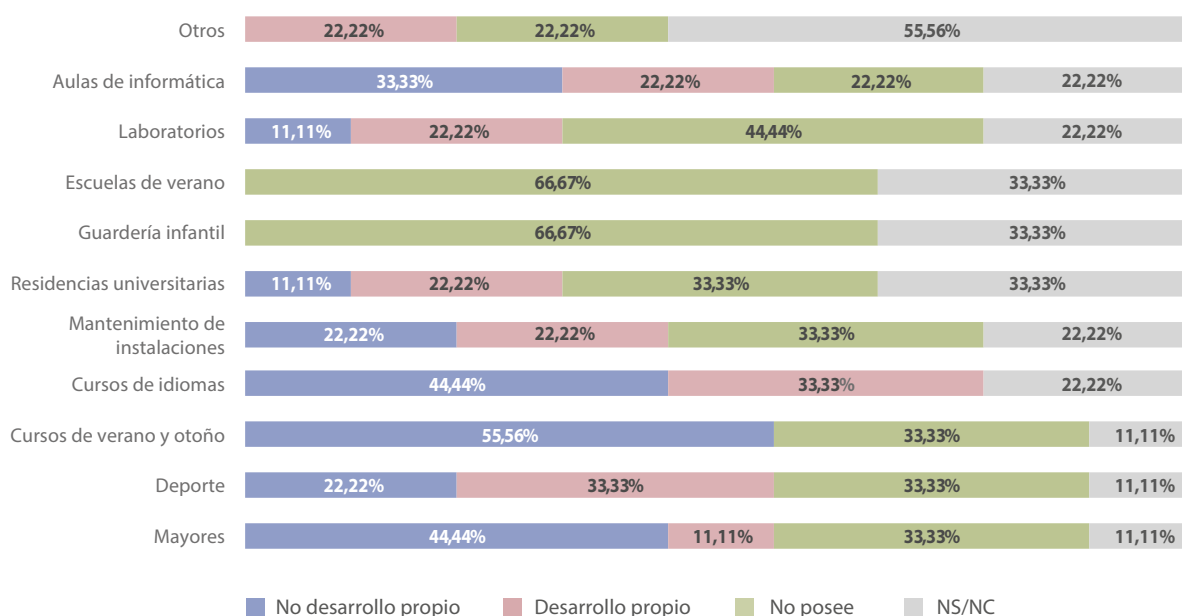
Tabla 9. Otros sistemas de gestión UPA's

Universidad	Residencias universitarias	Guardería infantil	Escuelas de verano	Laboratorios	Aulas de informática	Otros
Universidad de Almería	NS/NC	NS/NC	NS/NC	NS/NC	NS/NC	NS/NC
Universidad de Cádiz	NS/NC	NS/NC	NS/NC	NS/NC	NS/NC	NS/NC
Universidad de Jaén	No posee	No posee	No posee	Aplicación mercado	Aplicación mercado	NS/NC
Universidad de Granada	Desarrollo propio	No posee	No posee	Desarrollo propio	Aplicación mercado	Desarrollo propio
Universidad de Huelva	NS/NC	NS/NC	NS/NC	No posee	Desarrollo propio	NS/NC
Universidad Internacional de Andalucía	Aplicación mercado	No posee	No posee	No posee	Aplicación mercado	NS/NC
Universidad Pablo de Olavide	No posee	No posee	No posee	No posee	No posee	No posee
Universidad de Córdoba	Desarrollo propio	No posee	No posee	Desarrollo propio	Desarrollo propio	No posee
Universidad de Málaga	No posee	No posee	No posee	No posee	No posee	Desarrollo propio

En dichas tablas se observa la previsible gran heterogeneidad con la que se gestionan tales servicios en las UPA's.

Principalmente destacan servicios como el de mayores, deportes, cursos de verano y otoño y aulas de informática, para los que algo más de la mitad de las UPAs disponen de sistemas de gestión (55,56% -5 universidades), o cursos de idiomas y mantenimiento de instalaciones (44,44% -4 universidades), o laboratorios y residencias universitarias (33,33% -3 universidades), para los que algo menos de la mitad de las UPAs, manifiestan tener aplicaciones o desarrollos informáticos para su gestión. Por el contrario, para servicios como los de guarderías ninguna UPA indica disponer de sistema de gestión (Figura 7).

Figura 7. Aplicaciones inFormáticas utilizadas para la gestión de otros servicios universitarios en las UPAs



Identificada la existencia o inexistencia de sistemas de gestión, corresponde analizar si incluyen información detallada sobre actividades ofertadas, usuarios, ingresos, horas de ocupación de instalaciones, partes de trabajo de mantenimiento, asignaturas/titulaciones usuarias de laboratorios/aulas de informática, etc. y, en su caso, qué información recoge cada uno de los sistemas.

En esta ocasión se observa que, incluso las universidades que disponen de tales sistemas, presentan, además de una gran heterogeneidad en su gestión, limitaciones muy importantes, y disponen de escasa información para el cálculo del coste de los mencionados servicios.

Cuestión aparte, sobre la que queremos hacer una mención expresa, por su importancia, es la relativa a los sistemas de información utilizados para el control de las actividades de mantenimiento general (eléctrico, edificación, etc.) e informático, y si existe en las UPAs algún tipo de facturación interna que posibilite conocer los centros/unidades orgánicas que consumen dichas actividades auxiliares.

A este respecto, observamos que 4 universidades (Universidad de Granada, Universidad de Huelva, Universidad Pablo de Olavide y Universidad de Málaga) manifiestan disponer de sistemas para la gestión y control de estas actividades, mientras que las 5 restantes indican que no disponen de los mismos (Universidad de Jaén, Universidad Internacional de Andalucía y Universidad de Córdoba) o lo desconocen (Universidad de Almería y Universidad de Cádiz).

Como conclusión de este apartado, entendemos que, aunque se trata de servicios o actividades de menor relevancia, existe un amplio campo de mejora para el desarrollo de sistemas de gestión que permitan un adecuado cálculo de costes y faciliten la determinación de indicadores de gestión.

No obstante, esta realidad no constituye un obstáculo que justifique el retraso en el proceso de implantación de la contabilidad analítica en las UPA's, que pueden efectuar sus cálculos mediante la aplicación de criterios de reparto o estimaciones que permitan aproximar los correspondientes valores, y que pueden mejorarse en función de la posterior evolución y desarrollo de tales sistemas de gestión.

5.1.2.6. Síntesis de conclusiones generales sobre la situación de los sistemas de información

Tras finalizar la revisión de los anteriores apartados del bloque 2 de la encuesta (apartado 5.1.2.) del documento, hemos podido efectuar un análisis general sobre los sistemas de gestión utilizados por las UPA's, y su adecuación, en relación a los contenidos e información que incorporan, para la contabilidad analítica.

Habida cuenta de la escasa experiencia y cultura de costes que caracteriza a la Universidad Española en general y la Andaluza en particular, concluimos con la idea de que queda un importante camino por recorrer para que las UPA's cuenten con sistemas adecuados para un completo desarrollo de la contabilidad analítica. Sin embargo, no es menos cierto que, en la mayoría de los casos, las UPA's cuentan con potentes soluciones informáticas capaces de ofrecer un soporte robusto que permita avanzar en su implantación y en la generalización de la rendición de cuentas y uso de la información sobre costes para mejorar la gestión del sistema universitario autónomo.

No obstante, es preciso considerar que, con independencia de las conclusiones alcanzadas respecto a las aplicaciones informáticas utilizadas por las UPA's y los contenidos que incorporan respecto a los que se precisan para alimentar el cálculo de costes y los indicadores de gestión, un elemento crucial para garantizar la bondad de los datos procesados y obtenidos y, en consecuencia, la utilidad real de la información ofrecida por la contabilidad analítica, es la calidad de los datos que residen en los sistemas (fiabilidad, actualidad, consistencia, etc.), aspecto que definirá el auténtico grado de madurez de los sistemas de gestión de las UPA's, y que es abordado dentro del siguiente apartado del trabajo.

5.1.3. Bloque 3. Estado de implantación de la contabilidad analítica

Analizados en los anteriores apartados el grado de conocimiento, concienciación y cultura de costes en la organización, así como el soporte tecnológico de la contabilidad analítica y de los sistemas de información, corresponde abordar el estudio del estado de la implantación de la contabilidad analítica en las UPA's.

Para ello, en primer lugar hemos tratado de identificar las universidades que han implantado la contabilidad analítica frente a las que no lo han hecho y, tras ello, hemos elaborado un cuestionario específico para cada una de ellas, en las que se analiza el proceso de implantación (modelo y criterios adoptados, metodología, dificultades, rendición de cuentas, sostenibilidad del sistema, etc.) en las primeras, y las razones que lo han impedido y el potencial apoyo requerido para hacerlo, en las segundas.

Respecto al estado de la implantación, de las respuestas al cuestionario se desprende que algo más de la mitad de las UPAs manifiestan haber implantado la contabilidad analítica, como se muestra en la tabla 10.

Tabla 10. Estado de implantación de la contabilidad analítica en las UPAs

	SI	UNIVERSIDADES	NO	UNIVERSIDADES
Universidades que han implantado la contabilidad analítica	55,56%	UJA, UGR, UNIA, UPO, UMA	44,44%	UAL, UCA, UCO, UHU

A partir de aquí, como se ha indicado, analizamos con detalle, en el siguiente apartado, el estado de la implantación en las UPAs que lo han abordado y, posteriormente, estudiamos, en el próximo, la situación de aquellas que no lo han hecho.

5.1.3.1. Bloque 3A. Estado de la implantación de la contabilidad analítica en las universidades que la han realizado

5.1.3.1.1. Bloque 3A.1. Grado de implantación de la contabilidad analítica. Criterios aplicados y limitaciones de la información

Para el análisis de la contabilidad analítica en las UPAs que manifiestan haberla implantado hemos atendido, en primer lugar, a las cuestiones generales relativas a la misma, tales como el modelo aplicado, su validación, los criterios aplicados, etc.

En concreto, se estructuró el estudio a través de las siguientes cuestiones:

1. Comprobar si se aplicó para su implantación el modelo del CU/IGAE.

A este respecto, la totalidad de las UPAs que implantaron la contabilidad analítica manifiestan haberlo hecho personalizando el modelo del CU/IGAE.

2. Averiguar si el modelo de contabilidad analítica ha sido validado por la IGAE¹⁰.

La totalidad de las UPAs manifiestan que su modelo fue validado por la IGAE.

3. Conocer los ejercicios económicos para los que se ha obtenido información sobre coste de las actividades e indicadores de gestión.

La información sobre los ejercicios para los que se obtienen datos se presenta en la tabla 11.

¹⁰ Como consecuencia de la aprobación del modelo de contabilidad analítica recogido en el Documento "Modelo de Contabilidad Analítica para Universidades Particularización del Modelo C.A.N.O.A", del entonces Ministerio de Educación, Cultura y Deporte (2011), se arbitró un procedimiento por el que las Universidades tenían que desarrollar una propuesta de personalización del modelo que debía ser enviada para su validación por parte de la IGAE, y su posterior remisión al MECD.

Tabla 11. Ejercicios económicos con datos de contabilidad analítica

UNIVERSIDAD	EJERCICIOS CON DATOS	EJERCICIOS EN CÁLCULO
Universidad de Jaén	2016, 2017	2021, 2022
Universidad de Granada	2011, 2016	
Universidad Internacional de Andalucía	2018	
Universidad Pablo de Olavide	2011, 2015	
Universidad de Málaga ⁽¹⁾	2014, 2017, 2019, 2020 ⁽²⁾	2022

(1) El modelo se personalizó y aprobó por la IGAE en 2011, pero no se calcularon datos.

(2) Dado que hasta la fecha la UMA no cuenta con el sistema de investigación UXXI implantado (está en proceso de puesta en marcha), únicamente se ha realizado un cálculo de coste para las titulaciones oficiales.

4. Averiguar si las UPA's prestan de servicios de apoyo o auxiliares (mantenimiento, limpieza, seguridad y vigilancia, jardinería, etc.) mediante medios propios y, en su caso, la metodología aplicada para el cálculo de costes, y el tratamiento de los gastos centralizados.

Tan sólo la Universidad de Málaga manifiesta prestar algunos de dichos servicios con medios propios, indicando que calculan el coste de las correspondientes actividades auxiliares y las imputan a los centros de coste a través de la medición de la superficie en metros cuadrados de los centros e instalaciones de la Universidad.

Respecto a los gastos centralizados, las universidades manifiestan aplicar criterios *ad-hoc*, tales como la superficie de los centros. La Universidad de Málaga indica que ha creado claves orgánicas propias o diferenciadas de edificios en el presupuesto para registrar los correspondientes gastos y que, en todos los casos, se vinculan a los diferentes centros o servicios ubicados en los edificios, aplicando un reparto en función del criterio más apropiado según su naturaleza:

- Electricidad: Superficie en metros cuadrados.
- Agua: Superficie en metros cuadrados.
- Gas: Número de personas equivalentes.
- Gastos centralizados por edificios: En función de la naturaleza del gasto (por ejemplo, la limpieza en función de la superficie en metros cuadrados, etc.).

5. Conocer si las UPA's efectúan venta de bienes (impresión, publicaciones propias, productos agropecuarios, productos de laboratorio o industriales) y, en su caso, si se efectúa el cálculo de sus costes en el modelo de contabilidad analítica, y si llevan a cabo su inventarización, así como la metodología aplicada para ello.

El 80% de las UPA's que han implantado contabilidad analítica (4 universidades – Universidad de Jaén, Universidad de Granada, Universidad Internacional de Andalucía y Universidad de Málaga) manifiestan vender bienes mientras que el 20% restante (1 universidad – Universidad Pablo de Olavide) no lo hace. Sin embargo, entre estas 4 universidades, sólo 2 (Universidad de Granada y Universidad de Málaga) indican que calculan el coste de tales bienes y los incluyen en inventario.

En el caso de la Universidad de Granada no se basan en el modelo implantado sino en cálculos de costes realizados por el correspondiente Servicio.

Por su parte, en la Universidad de Málaga, se destaca el Servicio de Publicaciones y Divulgación Científica (SPIDUM), que presta servicio tanto a usuarios externos (facturación externa), como a usuarios internos de la Universidad (facturación interna).

6. Conocer los criterios aplicados para la imputación del coste de bibliotecas, laboratorios y otros servicios de apoyo a las actividades docentes e investigadoras.

En este apartado, las UPAs relacionan criterios como número de personas equivalentes, coste acumulado, número de créditos totales matriculados, etc., dependiendo de la naturaleza de las correspondientes actividades.

7. Identificar las principales limitaciones que las UPAs han encontrado en los sistemas de gestión de la universidad para aprovisionar de datos al modelo de costes (falta de desagregación de la información, información inexacta, desactualizada o sin depurar, información incompleta, etc.).

Se trata, como hemos indicado en el apartado anterior, de una cuestión nuclear para garantizar una adecuada implantación de un sistema de contabilidad analítica capaz de ofrecer datos fiables y veraces respecto a los costes de las UPAs.

Efectivamente, no resulta sólo suficiente con una definición ortodoxa del modelo de contabilidad analítica, ni con disponer de sistemas de información que podamos integrar, o de criterios razonables para efectuar las imputaciones de costes. Por el contrario, es preciso que los datos que procesan los sistemas de gestión y se incorporan a la contabilidad analítica sean veraces y precisos y, para ello, se requiere un adecuado nivel de madurez de tales sistemas, en relación a la información económica y técnica necesaria para el cálculo de costes y la determinación de indicadores.

Para detectar las posibles carencias, se encuestó sobre las limitaciones que encontraron en los sistemas de gestión las UPAs que abordaron procesos de implantación.

Los resultados arrojan como principales limitaciones algunas de las siguientes:

- Falta de desagregación de la información en el sistema de gestión económico/presupuestario para adaptarse a la tabla normalizada de elementos de coste del Documento del Ministerio (por ejemplo, indemnizaciones por razón del servicio del artículo 64 por categorías o figuras de personal).
- Falta de desagregación de la información en el sistema de gestión económico/inventario para la asignación de las amortizaciones de tipo mueble a determinados centros de coste (por ejemplo, las diferentes dependencias en las que se desagregan las Facultades y Escuelas Universitarias, agrupaciones de aulas, decanatos y direcciones, secretarías y conserjerías, etc., no cuentan con unidades organizativas de inventario de tipo mueble propias o diferenciadas).
- Falta de desagregación de la información en el sistema de gestión de recursos humanos/nóminas para la adscripción de determinado personal (por ejemplo, secretarías de departamentos, laboratorios, decanatos y direcciones de las Facultades y Escuelas Universitarias, secretarías de las Facultades y Escuelas Universitarias, conserjerías y bibliotecas, etc.).
- Falta de desagregación de la información en el sistema de gestión académica para determinados ingresos académicos que se registran, únicamente, a nivel de plan o titulación (y no a nivel de asignatura).
- Asignaturas que, en el sistema de gestión académica, no se adscriben al departamento responsable correspondiente en cada caso.
- Inexistencia de sistema de gestión de la investigación.

- Formatos de información de los Servicios diferentes respecto a aquéllos que obliga la aplicación Universitas XXI para alimentarse.
- Información histórica o desactualizada en los diferentes sistemas origen (conceptos sin movimiento o sin importe monetario asociado).

De este apartado se obtienen como principales conclusiones que las UPA's han implantado el modelo CU/IGAE y obtenido la aprobación de la personalización del mismo por parte de la Intervención General, pero no han sido capaces aún de configurar un sistema de contabilidad analítica formalizado que permita la obtención regular de información y la rendición de cuentas sobre costes e indicadores de gestión cada ejercicio económico.

Por otra parte, a este respecto, se observa que el modelo tampoco se ha consolidado como la herramienta para el cálculo de costes en la organización, acudiendo las universidades a cálculos realizados *ad-hoc* por los propios Servicios responsables de la venta de bienes o prestación de servicios, lo que deriva en una gran heterogeneidad de las soluciones adoptadas.

En cuanto a los criterios de reparto, no existe coordinación alguna para la elección de soluciones homogéneas, sino que las UPA's enumeran la aplicación de criterios de acuerdo a la naturaleza de las actividades objeto de reparto y la existencia de datos para su cálculo.

Respecto a los sistemas de información, la principal conclusión es que, en la actualidad, no están lo suficientemente maduros o adaptados a las necesidades de la contabilidad analítica, que requiere de niveles de desagregación específicos (dedicaciones docentes e investigadoras, consumos detallados, adscripción de personal y activos, etc.), que obligan a realizar un esfuerzo para su mejora, además de una actualización permanente de los mismos, con carácter general, para todo tipo de usos de gestión y rendición de cuentas.

5.1.3.1.2. Bloque 3A.2. Rendición de cuentas y explotación de la información

Este bloque se ocupa de analizar la rendición de cuentas y el uso que se hace de la información obtenida de la contabilidad analítica por las UPA's que han implantado el modelo. Lo hemos estructurado en las siguientes cuestiones:

1. Averiguar si las UPA's incluyen información sobre costes e indicadores de gestión en su rendición de cuentas¹¹ y, en caso contrario, cuáles son las principales razones y dificultades para que, disponiendo de dicha información, no se incluya en las cuentas anuales de la entidad.

4 de las 5 UPA's (Universidad de Jaén, Universidad de Granada, Universidad Pablo de Olavide y Universidad de Málaga) manifiestan incluir este tipo de información y tan sólo 1, la Universidad Internacional de Andalucía no lo hace.

Esta última universidad señala como razón para no incorporarla en sus cuentas que, en la actualidad, la información de costes no se extrae de la contabilidad analítica porque ésta no se encuentra a pleno funcionamiento.

Por su parte, la Universidad Pablo de Olavide indica que no continúa incluyendo dicha información en sus procesos de rendición de cuentas, por no disponer de datos actualizados del modelo.

11 Cuestión que analizamos en un apartado posterior.

2. Saber si las UPA's llevan a cabo procesos de comunicación y socialización de los resultados obtenidos del modelo de contabilidad analítica y, en su caso, en qué instancias (portales de transparencia, Consejo Social, gestores, empleados, estudiantes, etc.).

La totalidad de las UPA's indican que no llevan a cabo ninguna iniciativa para comunicar, explicar o socializar dicha información.

3. Conocer si las UPA's han diseñado indicadores de gestión a partir de la información del modelo de contabilidad analítica y, en su caso, si incluyen indicadores de eficacia, eficiencia y economía.

Respecto a esta cuestión, tan sólo la Universidad de Granada manifiesta incluir indicadores de eficacia, eficiencia y economía en la memoria de las cuentas anuales.

4. Averiguar si las UPA's están utilizando herramientas de BI para la explotación de la información del modelo de contabilidad analítica.

Tan sólo dos universidades (Universidad de Granada y Universidad Pablo de Olavide) manifiestan utilizar tales herramientas.

5. Saber si las UPA's consideran necesario para los gestores de máxima responsabilidad un informe ejecutivo de costes e indicadores, en el que se sinteticen los datos económico-técnicos y de calidad fundamentales de su universidad.

En esta ocasión, la totalidad de las UPA's consideran útil disponer de esta herramienta, para que la información sobre costes pueda orientar la política universitaria y la toma de decisiones de los gestores de máximo nivel de la organización.

6. Averiguar si las UPA's han realizado algún tipo de análisis de la evolución temporal del coste e indicadores de las actividades finalistas -docencia, investigación y extensión- y, en caso de no hacerlo, cuáles han sido las razones fundamentales para ello (falta de información homogénea, escaso interés como base para la toma de decisiones, falta de medios técnicos y humanos para el análisis, etc.)

Tan sólo 2 universidades (Universidad de Granada y Universidad de Málaga) manifiestan haber realizado tales análisis. Las UPA's que no lo hacen alegan, en unas ocasiones, que no disponen de datos actualizados y obtenidos regularmente en el tiempo que permitan efectuar análisis comparativos y, en otras, que el sistema de contabilidad analítica no se encuentra plenamente operativo.

7. Conocer si las UPA's han realizado algún tipo de análisis comparativo del coste e indicadores de las actividades finalistas -docencia, investigación y extensión- de su universidad con otras universidades de similares características.

En este caso, ninguna universidad ha manifestado hacerlo, debido a las mismas razones anteriormente expuestas, así como a la falta de información pública de otras universidades.

De este apartado podemos concluir que aunque algunas UPA's indican que incluyen en su rendición de cuentas información de costes e indicadores, se trata, en todo caso, de información parcial e incompleta¹² o bien interna referida a memorias de actividades u otros documentos de transparencia de la

12 Aspecto que abordamos en un apartado posterior.

organización, pero no se está incorporando a las cuentas anuales de las UPAs como contenido de las notas 25 -información sobre coste de las actividades- y 26 -indicadores de gestión-, de la memoria del PGCP, la información exigida por estas, como un proceso formalizado de rendición de cuentas al que debe aspirarse, circunstancia que pone de relieve la importancia de su regulación en la adaptación del PGCP a la Comunidad Autónoma de Andalucía.

Por otra parte, vuelve a ponerse de manifiesto una escasa cultura de costes en las UPAs que, aun habiendo implantando la contabilidad analítica y efectuando cálculo de sus costes, no desarrollan o utilizan herramientas de inteligencia institucional para explotar la información obtenida, no rinden cuentas con carácter general y no comunican o socializan esta información a la que, aparentemente, no prestan la adecuada atención, ni conceden la importancia que tiene para la gestión de sus organizaciones.

Además, la mencionada falta de regularidad y continuidad en la obtención de datos y la falta de transparencia y rendición pública de información sobre costes e indicadores, imposibilita la comparabilidad temporal y espacial de los datos.

5.1.3.1.3. Bloque 3A.3. Implantación y mantenimiento de la contabilidad analítica

En este apartado tratamos de analizar el proceso de implantación y la configuración del sistema de contabilidad analítica dentro del sistema contable y los Servicios de Contabilidad y Gestión Económica de las UPAs.

Lo articulamos en las siguientes cuestiones:

1. Razones que llevaron a las UPAs a plantearse el diseño y la implantación de un modelo de contabilidad analítica.

Básicamente ante esta pregunta las UPAs ponen de relieve el imperativo u obligación legal de rendir información de costes e indicadores de gestión en la Cuenta General de la Universidad, así como la necesidad de contar con información para la toma de decisiones, evaluar la conveniencia o no de la contratación externa de los servicios no obligatorios por ley, analizar y evaluar las ventajas e inconvenientes que supondría dirigirse hacia una gestión de mayor o menor centralización en la estructura organizativa de la Universidad, poner de manifiesto la eficiencia de los distintos departamentos y otros centros o unidades orgánicas existentes, etc.

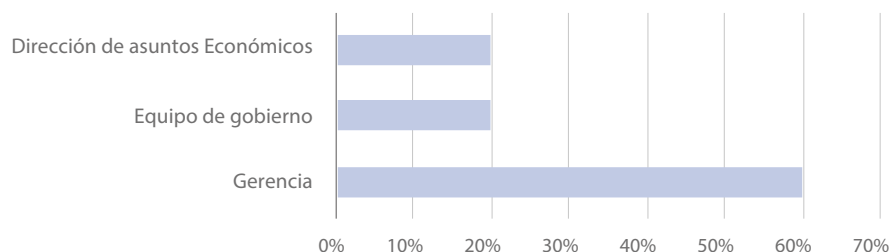
2. Órganos o autoridades internas que impulsaron el proyecto dentro de la entidad.

Los resultados a esta cuestión se muestran en la tabla 12 y la figura 8.

Tabla 12. Órganos que impulsaron la contabilidad analítica en las UPAs

Órgano o autoridad interna que impulsó el proyecto dentro de la entidad	Gerencia		Equipo de gobierno		Dirección de asuntos Económicos	
	60,0%	UJA, UNIA, UMA	20,0%	UPO	20,0%	UGR

Figura 8. Órganos que impulsaron la contabilidad analítica en las UPA's



3. Cargos y perfiles que integraron el equipo de trabajo responsable del diseño del modelo de la Universidad y cómo se eligió a los mismos, y necesidad de contratar nuevo personal o formar a los existentes para asumir dicha responsabilidad.

Los resultados a esta cuestión se presentan en la tabla 13.

Tabla 13. Cargos y perfiles responsables de la personalización y la implantación en las UPA's

Universidad	Cargos y perfiles que integraron el equipo de trabajo responsable del diseño del modelo de la Universidad
Universidad de Jaén	Gerencia, Servicio de Contabilidad, Servicio de Investigación, Servicio de Gestión Académica y Servicio de Personal
Universidad de Granada	Dirección de Asuntos Económicos
Universidad Internacional de Andalucía	Dirección del Área de Gestión Económica y Jefatura de Servicio de Gestión Financiera
Universidad de Málaga	Gerencia, Servicio Calidad y Servicio Central de informática

Por otra parte, ninguna universidad aclaró el procedimiento o los criterios por el que se asignaron tales responsabilidades o que se efectuaron contrataciones o formación de perfiles específicos para atenderlas.

4. Necesidad y conveniencia de impulsar la formación en contabilidad analítica de los gestores universitarios y de los responsables de la gestión económica de la universidad.

La totalidad de las UPA's coinciden en la necesidad de formación de los gestores universitarios y de los responsables de la gestión económica de la universidad en contabilidad analítica.

5. Uso de apoyo de consultores o empresas externas y funciones que, en su caso, desarrollaron en el proceso de diseño e implantación del modelo.

A este respecto, se preguntó a las UPA's:

- Si consideran que es preciso contar con apoyo externo para implantar el modelo (soporte tecnológico, formación, dotación de medios humanos para atender la contabilidad analítica, etc.).
- Qué clase de asistencia o apoyo externo considera necesario para apoyar la implantación del modelo de contabilidad en las universidades en general y, en especial, en su universidad.
- Si, en su caso, contaron con dicho apoyo.

Como resultado, las UPA's indicaron que creen necesario disponer de apoyo contable y tecnológico, soporte tecnológico, formación y dotación de medios humanos, y la totalidad de las UPA's manifestaron contar con el mencionado apoyo externo tanto para el diseño y personalización del modelo de costes como para su implementación tecnológica.

6. Principales dificultades y barreras para la implantación y mantenimiento del modelo.

Respecto a esta cuestión, entre los principales obstáculos y limitaciones planteados por las UPA's podemos mencionar los siguientes:

- Falta de homogenización de la información.
- Fuentes de datos provenientes de distintas aplicaciones de gestión no integradas
- Dificultad económica.
- Falta de soporte tecnológico.
- Falta de formación.
- Insuficiente dotación de medios humanos.
- No disponer de un sistema de investigación o dificultades para la integración de este con el sistema de gestión económica y la contabilidad analítica.

7. Principales limitaciones para continuar explotando la información de costes una vez implantado el modelo.

En este apartado, las UPA's destacan las siguientes:

- Falta de medios.
- Problemas y errores de la aplicación informática al manejar un gran volumen de información.
- No adecuación de los informes de contabilidad analítica a las necesidades de gestión y de suministro de información a organismos oficiales.
- Falta de recursos internos de personal.
- Dificultades económicas.
- Carencia de soporte tecnológico.
- Falta de formación de su plantilla.
- Insuficiente dotación de medios humanos.
- Falta de información de otras Universidades para la comparabilidad.

8. Mecanismos mediante los que se asignan institucionalmente las responsabilidades sobre la contabilidad analítica.

Para analizar esta cuestión, elevamos 3 preguntas a las UPA's:

- Si la universidad ha creado un área o servicio en su organigrama que sea responsable del modelo de contabilidad analítica y, en caso de que no haya un área, sino un responsable o varios, a que área pertenecen.
- Qué nivel/puesto posee en el organigrama de la universidad el responsable del modelo de contabilidad analítica.
- A qué estructura jerárquica está adscrita el área de contabilidad analítica.

Las respuestas a las tres cuestiones se presentan en las tablas 14, 15 y 16.

Tabla 14. Área o servicio responsable del modelo de contabilidad analítica en el organigrama de las UPA's

Universidad	Área o servicio en el organigrama de la universidad responsable del modelo de contabilidad analítica
Universidad de Jaén	Asesor Técnico en el Servicio de Contabilidad
Universidad de Granada	Actualmente no se ha creado un área, sino un puesto de la RPT a ocupar por un técnico en contabilidad analítica
Universidad Internacional de Andalucía	Existe un servicio de gestión financiera que se responsabiliza de la contabilidad analítica
Universidad Pablo de Olavide	Se ha creado un área de contabilidad y análisis de costes
Universidad de Málaga	No se ha nombrado un responsable

Tabla 15. Nivel/puesto del responsable del modelo de contabilidad analítica en las UPA's

Universidad	Nivel/puesto del responsable del modelo de contabilidad analítica en el organigrama de la universidad
Universidad de Jaén	Nivel 25
Universidad de Granada	Funcionario de la Escala Técnica de Auditoría y Contabilidad Analítica, Grupo A, Subgrupo A1.
Universidad Internacional de Andalucía	Jefatura de Servicio
Universidad Pablo de Olavide	Directora de Área
Universidad de Málaga	No se ha nombrado un responsable

Tabla 16. Estructura jerárquica a la que está adscrita el área de contabilidad analítica en las UPA's

Universidad	Estructura jerárquica a la que está adscrita el área de contabilidad analítica
Universidad de Jaén	Servicio de Contabilidad y Presupuestos
Universidad de Granada	No hay área. Es una persona adscrita al Servicio de Contabilidad y Presupuestos
Universidad Internacional de Andalucía	No existe área de contabilidad analítica
Universidad Pablo de Olavide	Gerencia
Universidad de Málaga	No se ha nombrado un responsable

Como principal conclusión, podemos destacar que, en este apartado, se pone de nuevo de manifiesto que no ha existido una coordinación general de los esfuerzos llevados a cabo por las UPA's, que se han visto obligadas a ir adoptando decisiones y soluciones *ad-hoc* para abordar la implantación, enfrentando numerosos problemas de falta de medios personales, carencias de formación de gestores, insuficiente madurez de sus sistemas informativos de gestión, restricciones presupuestarias, etc., tanto para la implantación del sistema como para su mantenimiento en el tiempo como un sistema contable formalizado.

Por otra parte, destacar que tampoco se ha resuelto de una manera homogénea la configuración de una unidad de contabilidad analítica en el organigrama de las UPA's que sea responsable del mantenimiento del modelo, sino que, cada universidad, ha optado por diferentes soluciones o adscripciones de tales responsables, creando o no áreas o adscribiendo personas, cuando lo han hecho, concediéndole, por tanto, sólo en contadas ocasiones, la importancia que la contabilidad analítica tiene, y los medios necesarios para garantizar su sostenibilidad en el tiempo.

5.1.3.1.4. Bloque 3A.4. Utilidad de la inFormación de la contabilidad analítica

Para finalizar el análisis de la implantación de la contabilidad analítica en las UPA's consideramos relevante estudiar el uso que, en su caso, se está haciendo de la información que se genera en el modelo y la utilidad percibida por gestores y usuarios.

A este respecto, hemos estructurado este bloque en 3 apartados:

1. Identificación de los principales usos que las UPA's hacen de la información sobre costes e indicadores (fijación de precios de algunos servicios, planificación de programas formativos o iniciativas de investigación y extensión, subcontratación de servicios, *benchmarking* interno, desarrollo de nuevos servicios, etc.).

Con carácter general, las UPA's manifiestan que actualmente no están utilizando dicha información. En algunos casos alegando que el modelo aún no está plenamente operativo y, en otros, indicando sencillamente que no la aplican y que incluso, se calculan los costes para fijar los precios públicos desde fuera del modelo, por parte de los distintos Servicios.

2. Averiguar si las UPA's consideran que están utilizando la información sobre costes e indicadores de gestión para la toma de decisiones y, en su caso, cuáles son los principales tipos de decisiones basadas en información sobre costes.

Respecto a esta cuestión, la totalidad de las UPA's indican que no están utilizando la información sobre costes e indicadores de gestión para la toma de decisiones.

3. Conocer si las UPA's realizan predicciones y simulaciones de costes y, en su caso, cuáles.

En este caso, tan sólo 1 universidad (Universidad de Granada) manifiesta realizar este tipo de análisis.

4. Averiguar si las UPA's están satisfechas con los resultados obtenidos actualmente de la contabilidad analítica y si consideran que cubren sus necesidades y expectativas.

A este respecto, tenemos que destacar que ninguna de las UPA's manifiesta sentirse satisfecha con los resultados del modelo de contabilidad analítica.

La conclusión general de este apartado resulta especialmente desalentadora y pone de manifiesto uno de los aspectos fundamentales que explican el escaso grado de avance en la implantación del modelo y que constituye, además, uno de los principales obstáculos directos o indirectos para su desarrollo.

Se trata del prácticamente inexistente desarrollo de una cultura de costes en las UPA's, puesto de manifiesto a lo largo del estudio, que limita el interés y necesario respaldo de este proyecto entre los gestores.

Sin duda, existen dificultades notables derivados de aspectos anteriormente estudiados en este trabajo, como puedan ser la falta de madurez de los sistemas de gestión, la escasez de medios económicos, la insuficiencia de personal o las carencias formativas.

Pero si por parte de los responsables políticos existiese un compromiso y un respaldo decidido por implantar y poner realmente en marcha la contabilidad analítica y, además, los gestores percibiesen la contabilidad analítica, y la información que de ella se genera, como una herramienta de gran utilidad para comunicar sus actuaciones, incrementar la transparencia y, especialmente, para gerenciar sus servicios y mejorar sus procesos de toma de decisiones, se crearían las condiciones necesarias para facilitar su éxito e impulsar el proceso de implantación.

Es decir, aunque sin lugar a dudas la obligación legal supone un acicate y una razón suficiente para implantarla y cumplir con los modernos requerimientos de transparencia y rendición de cuentas, la información para la gestión, generada por las UPA's, debe trascender el aspecto puramente financiero, para conceder una importancia crítica al análisis de eficacia, eficiencia y economía, que facilite una adecuada evaluación de las políticas públicas.

5.1.3.2. Bloque 3B. Estado actual y proyección Futura de la contabilidad analítica en las universidades que no han implantado la contabilidad analítica

Como se indicó al inicio del apartado 5.1.3., una vez analizados en los anteriores la cultura de costes de la organización y el soporte tecnológico de los sistemas de información, abordamos, en el mismo, el estudio de la implantación de la contabilidad analítica a través de dos cuestionarios específicos. Uno, dirigido a las UPA's que manifestaron haber implantado la contabilidad analítica, que analizamos en el anterior apartado, y otro, que abordamos en el presente epígrafe, para las UPA's que no lo hicieron, con el ánimo de identificar las razones que lo han impedido y el posible apoyo que podrían requerir para hacerlo.

Dicho análisis, lo hemos articulado en dos apartados, el primero dirigido al estudio de la situación actual y perspectivas futuras de la contabilidad analítica, y el segundo, orientado a analizar los aspectos básicos y cuestiones críticas para impulsar la implantación de la contabilidad analítica en dichas UPA's.

5.1.3.2.1. Bloque 3B.1. Estado actual y proyección Futura de la contabilidad analítica

En primer lugar, como acabamos de indicar, consideramos preciso analizar la situación actual de la contabilidad analítica y los posibles avances y acciones previas a su implantación operativa que hubiesen podido llevar a cabo las UPA's que no han implantado la contabilidad analítica, así como las perspectivas y planes que pudiesen haber desarrollado para hacerlo en el futuro y la acotación del correspondiente horizonte temporal.

Para ello, hemos estructurado este bloque en los siguientes puntos:

1. Averiguar si, aunque no hayan llegado a implantar la contabilidad analítica, han diseñado y personalizado algún modelo de contabilidad analítica para su universidad.

El 75% de las UPA's que no han implantado la contabilidad analítica (3 universidades – Universidad de Almería, Universidad de Cádiz y Universidad de Córdoba) manifiestan haber personalizado un modelo de contabilidad analítica para su organización. Tan sólo la Universidad de Huelva indica que no lo ha hecho.

2. Conocer si, en caso de haber personalizado el modelo, las UPA's han aplicado el modelo del CU/IGAE.

La totalidad de las UPA's que personalizaron en modelo (Universidad de Almería, Universidad de Cádiz y Universidad de Córdoba) indican que aplicaron el modelo CU/IGAE.

3. Averiguar si, en caso de haber personalizado el modelo, este ha sido validado por la IGAE¹³.

La totalidad de las UPA's que personalizaron el modelo (Universidad de Almería, Universidad de Cádiz y Universidad de Córdoba), indican que este fue validado por la IGAE.

4. Conocer si las UPA's que no han implantado o personalizado su modelo de contabilidad analítica han iniciado trabajos para realizar la personalización del modelo de contabilidad analítica aprobada por el CU/IGAE a su universidad.

En este punto, la totalidad de las UPA's que no han implantado la contabilidad analítica manifiestan haber trabajado para hacerlo. Las tres universidades anteriormente mencionadas (Universidad de Almería, Universidad de Cádiz y Universidad de Córdoba) consiguiendo personalizar el modelo y recibir la validación de la IGAE, y la última (Universidad de Huelva) sin llegar a alcanzar este hito, habiendo realizado sólo acciones preliminares.

5. Averiguar si, con independencia de haber o no personalizado e implantado el modelo, este grupo de UPA's ha obtenido alguna vez información sobre coste e indicadores de los servicios universitarios, aunque haya utilizado para ello otra metodología de cálculo distinta a la aprobada por el CU/IGAE.

Respecto a esta cuestión, la mitad de las UPA's (2 universidades – Universidad de Cádiz y Universidad de Córdoba) manifiestan haber calculado costes e indicadores, mientras la otra mitad indica que no lo ha hecho (Universidad de Huelva) o lo desconoce (Universidad de Almería).

6. Identificar cuáles consideran las UPA's que fueron las principales razones por las que no llevaron a cabo la implantación del modelo de contabilidad analítica, especialmente considerando la existencia de anteriores experiencias en la organización¹⁴.

Ante esta pregunta las UPA's no han indicado razón que justifique la falta de implantación del modelo, con excepción de la Universidad de Córdoba, que manifestó que, tras la experiencia inicial de personalización, no se desarrolló la implementación a la espera de la integración de nuevos sistemas de gestión.

7. Averiguar si las UPA's han realizado alguna planificación para llevar a cabo la implantación de la contabilidad analítica en la organización y, en su caso, con qué horizonte temporal.

Finalmente, dado que este grupo de UPA's no han sido capaces de implantar el modelo hasta la fecha, nos parece relevante identificar sus planes y perspectivas para hacerlo en el futuro.

A este respecto, la única universidad que manifestó haber concretado una planificación fue la Universidad Pablo de Olavide, que indicó que, a partir de 2024, se comenzará con la implantación del componente de Contabilidad Analítica de UNIVERSITAS XXI.

13 Tal como se ha señalado con anterioridad, consecuencia de la aprobación del modelo de contabilidad analítica recogido en el Documento "Modelo de Contabilidad Analítica para Universidades Particularización del Modelo C.A.N.O.A", del entonces Ministerio de Educación, Cultura y Deporte (2011), se arbitró un procedimiento por el que las Universidades tenían que desarrollar una propuesta de personalización del modelo que debía ser enviada para su validación por parte de la IGAE, y su posterior remisión al MECD.

14 Con independencia de que haya realizado una posterior personalización del modelo de contabilidad analítica del CU/IGAE, con anterioridad a la publicación del Documento del MECD (2011), la Consejería de Innovación, Ciencia y Empresa de la Junta de Andalucía impulsó un proyecto por el que se personalizó un modelo de contabilidad analítica en las Universidades Andaluzas.

La principal conclusión de este apartado es que, aunque las universidades han iniciado o culminado el proceso de personalización teórica del modelo, algunos de los obstáculos anteriormente mencionados, como la falta de madurez de sus sistemas de gestión, la insuficiente formación, escasez de medios, ausencia de planificación y organización del proceso y escaso compromiso de los responsables, propician el limitado grado de avance de la implantación en las UPAs y la inexistencia de un horizonte claro respecto a su futura implantación.

5.1.3.2.2. Bloque 3B.2. Cuestiones clave para la implantación de la contabilidad analítica

En este último apartado pretendemos conocer la opinión de los gestores y responsables de las UPAs que aún no han implantado la contabilidad analítica, sobre algunas de las cuestiones críticas que van a definir la forma en la que orientan dicho proceso.

Hemos articulado este bloque en las siguientes cuestiones:

1. Conocer si las UPAs consideran necesario impulsar la formación en contabilidad analítica de los gestores universitarios y de los responsables de la gestión económica de la universidad.

La totalidad de UPAs manifestaron ser conscientes de la necesidad de llevar a cabo acciones formativas de gestores y responsables.

Entendemos que esto es imprescindible, no sólo para facilitar la implantación y posterior mantenimiento del modelo, sino para que la información que se obtiene del mismo pueda ser realmente de utilidad y apoyar los procesos de toma de decisiones de la Institución.

2. Saber si las UPAs son conscientes de que la implantación del modelo se facilitaría de manera importante si se dispone de una herramienta informática integrable con los sistemas de gestión de la universidad que permita la mecanización del proceso de cálculo de costes.

En este caso la totalidad de las UPAs manifiestan conocer la importancia de la integración de los sistemas de gestión para el cálculo de costes, con excepción de la Universidad de Cádiz que indica no conocerlo.

3. Averiguar si las UPAs han realizado alguna evaluación de las opciones de soporte tecnológico para la implantación de un modelo de contabilidad analítica formalizado e integrado con los sistemas de gestión de la organización.

En línea con la anterior cuestión, resulta relevante que las UPAs evalúen y planifiquen las opciones tecnológicas para la implantación del modelo con carácter previo a la puesta en marcha del proceso.

En este punto, tan sólo la mitad de las UPAs (2 universidades – Universidad de Huelva y Universidad de Córdoba) manifiestan haberlo hecho.

4. Conocer si las UPAs han evaluado la posibilidad de llevar a cabo la implantación exclusivamente con medios propios o con el apoyo de medios externos.

En este caso, la mitad de las UPAs (2 universidades – Universidad de Huelva y Universidad de Córdoba) manifiestan haber considerado abordar el proceso de implantación con el apoyo de medios externos, mientras que las restantes indican que aún no se han formado una opinión al respecto.

5. Averiguar si las UPA's han decidido la metodología con la que creen que debe implantarse la contabilidad analítica.

A este respecto, tan sólo nuevamente la mitad de las universidades (2 universidades – Universidad de Almería y Universidad de Córdoba) manifiestan que debería aplicarse la metodología del modelo aprobado por el CU/IGAE, mientras que el resto no señalan tener una opinión al respecto.

6. Saber si las UPA's consideran que la metodología aprobada por el CU/IGAE para determinar el coste e indicadores de gestión es adecuada.

La mayoría de las UPA's (3 universidades – Universidad de Huelva, Universidad de Almería y Universidad de Córdoba) la consideran adecuada y la Universidad de Cádiz no manifiesta opinión al respecto.

7. Identificar cuáles considera las UPA's que son las principales limitaciones y barreras para la implantación de la contabilidad analítica.

Finalmente, consideramos de gran interés analizar si las UPA's, que aún no han abordado el proceso de implantación, han efectuado una evaluación de las principales limitaciones y obstáculos fundamentales a los que se enfrentarán en el proceso.

A este respecto, tan sólo 2 universidades indican posibles obstáculos, vinculados al tratamiento de la información sobre investigación, que es preciso adecuar a los requerimientos de la Regla 23 del Documento del MECD (2011), y a una correcta implantación del componente de gestión mediante la formación y parametrización adecuadas.

Como principales conclusiones de este apartado, deducimos que, aunque las UPA's parecen percibir con claridad la importancia de los sistemas de gestión y su integración con la contabilidad analítica para proveer los datos que esta precisa, así como la necesidad de formación sobre esta materia, dado el escaso desarrollo de la cultura de costes entre los gestores universitarios y los responsables de la información económica-financiera, no existe aún, con carácter general, una visión clara sobre cómo abordar este proceso, la metodología a aplicar, su orientación general, los medios a aplicar, los responsables del proceso o las dificultades para hacerlo.

Se detecta, por tanto, una realidad aún incipiente respecto a la implantación de la contabilidad analítica, con universidades sin una visión nítida sobre los objetivos y metodología del proceso, y que aún no han abordado una planificación efectiva y rigurosa, basada en una evaluación detallada de su situación, un diagnóstico preciso de sus sistemas de gestión y soporte tecnológico y una propuesta concreta a nivel de organización del proceso.

Entendemos que todas estas cuestiones resultan fundamentales para facilitar el éxito de cualquier proceso de implantación.

5.2. Transparencia y rendición de cuentas sobre coste de las actividades e indicadores de gestión en la cuenta general de las Universidades Públicas de Andalucía

En este apartado analizamos la información sobre costes e indicadores de gestión que las Universidades Públicas de Andalucía, que manifiestan incorporarla a su rendición de cuentas, incluyen en su Cuenta General.

Como se observa del detalle que se incluye en los siguientes apartados, la información sobre coste de las actividades e indicadores de gestión que se incluye en las cuentas anuales de las UPA's aún es muy incompleta y embrionaria y no se ajusta a los requerimientos informativos del modelo de contabilidad analítica aprobado por el CU/IGAE (MECD, 2011).

5.2.1. Universidad de Jaén. Ejercicio 2022

La información de Cuentas Anuales está recogida en la web de la UJA en: <https://www.ujaen.es/gobierno/gerencia/cuentas-anuales>

Incluye la Nota 25 y 26, referidas al Coste de las Actividades e Indicadores de Gestión, respectivamente.

La nota 25.1 "Resumen general de coste de la entidad" se refiere al ejercicio 2022.

En el resto de los apartados, 25.2., 25.3 y 25.4, la información se refiere al ejercicio 2017, por aplicación del modelo de CU/IGAE (MECD, 2011), e incluye:

- a) Resumen por clases de coste.
- b) Resumen general de ingresos por naturaleza.
- c) Resumen de actividades según su comportamiento en el funcionamiento del modelo.
- d) Resumen de actividades por fines.
- e) Resumen del coste de las actividades de docencia: reglada, no reglada y otras.
- f) Detalle del coste de las actividades de docencia reglada.
- g) Márgenes y grado de cobertura.

Las notas 26.1, 26.2, 26.3 y 26.4, que se refieren también al ejercicio 2017, se centran en el coste de las actividades de docencia e incluyen el detalle, en cada uno de los resúmenes, de la información de coste total del grupo de actividad docente, coste de alumno matriculado, del crédito ofertado y del crédito matriculado:

- a) Resumen por grupo de actividades: reglada, no reglada y otras.
- b) Resumen por tipología de docencia: primer ciclo, segundo ciclo, máster, etc.
- c) Resumen por rama del conocimiento.

5.2.2. Universidad de Granada. Ejercicio 2022

La información que ofrece la UGR, en su portal de transparencia, se recoge en: https://gerencia.ugr.es/pages/vger_eco/cuentas- anuales/2022/ccaaugr2022/.

Las Notas 25 y 26, sobre coste de actividades e indicadores de gestión, de la Memoria del PGCP de 2010, las recoge la UGR en las Nota 29 y 30 de su Memoria, y no se ajusta su contenido al modelo de informes propuesto por el modelo aprobado por el CU/IGAE (MECD, 2011).

En concreto la Nota 29, equivalente a la Nota 25, denominada como “Información sobre coste de las actividades” está dividido en cuatro apartados:

- a) Resumen general del coste de la entidad. No se ajusta al modelo propuesto por el MECD.
- b) Resumen de Costes por actividad - Actividades que implican la obtención de tasas y precios públicos. Con esta denominación se incluye, distinguiendo entre coste directo e indirecto sobre FUNCIÓN 422D Enseñanzas Universitarias, que no se ajusta al detalle exigido por el Documento MECD (2011).
- c) Resumen de costes por actividad – Actividades que implican la obtención de tasas y precios públicos. Al igual que el anterior, se refiere a la FUNCIÓN 422D Enseñanzas Universitarias que, como se ha señalado con anterioridad no cumple con el detalle del modelo CU/IGAE (MECD, 2011).
- d) Resumen relacionando costes e ingresos de actividades con ingresos finalistas. Igualmente se refiere a la FUNCIÓN 422D Enseñanzas Universitarias, y no se ajusta al modelo al no detallarse las actividades que la generan y referirse sólo a la enseñanza. Además, tal como se indica a pie de página, se refieren exclusivamente a datos presupuestarios, ajenos al principio de devengo, de obligada aplicación de acuerdo con el Documento MECD.

En cuanto a la Nota 30, equivalente a la nota 26, denominada Indicadores de Gestión, está dividido en tres apartados:

- a) Eficacia
- b) Economía
- c) Otros indicadores

Ninguno de ellos se ajusta a los propuestos por el Documento MECD y el más alejado es el de Economía que se determina como un coste por persona: Coste de personal / N° personal total UGR, que no se ajusta al indicador de economía propuesto en el modelo.

Finalmente, el apartado “Otros indicadores” incluye diversos indicadores presupuestarios, ajenos a los indicadores de gestión.

Cabe destacar, asimismo, la ausencia de indicadores de eficiencia, que no se incluyen en la rendición de cuentas.

5.2.3. Universidad Pablo de Olavide. Ejercicio 2021

La información que ofrece la UPO, en su portal de transparencia, recoge la información económica (Cuentas anuales del ejercicio 2021) en el enlace: <https://www.upo.es/transparencia/tema/informacion-economica/memorias-de-liquidacion/>.

Las Notas 25 y 26, sobre coste de las actividades e indicadores de gestión, de la Memoria del PGCP de 2010, las recoge la UPO en las Nota 4.29 y 4.30, que denomina respectivamente “Información sobre coste de las actividades” e “Indicadores de Gestión”.

La Nota 4.29 de su Memoria solo presenta el apartado a) que no ajusta su contenido al modelo de informes propuesto por el MECD (2011), en cuanto que el desglose no contiene el detalle sobre el personal y otros costes que incorpora el informe sobre Elementos de coste o el Resumen de clases de coste contemplado por MECD (2011).

No se refiere al resto de los apartados b), c) y d) de la Nota 25, referidos al coste de las actividades, discriminando entre directos e indirectos, y al coste de las actividades con ingresos y márgenes, respectivamente.

Por su parte, en cuanto a la Nota 26, recogida como la 4.30, se refiere a dos apartados a) Indicadores de Eficacia y b) Indicadores de economía, que tampoco se ajustan a los indicadores propuestos por el MECD (2011), ni con los indicadores que propone la IGAE en la Nota 26 del PGCP de 2010.

5.2.4. Universidad de Málaga. Ejercicio 2022

La información que ofrece la UMA, en su portal de transparencia se recoge en: https://www.uma.es/gestion-economica/info/133775/presupuestos-y-cuentas-anuales/?set_language=en.

La UMA recoge en sus Notas 25 y 26 de la Memoria, respectivamente, el coste de las actividades e indicadores de gestión, aunque no se ajusta en su contenido al modelo de informes propuesto por el MECD (2011).

En concreto la Nota 25, denominada “Información sobre coste de las actividades” está dividido en cuatro apartados:

- a) Resumen general del coste de la entidad. No se ajusta al modelo propuesto por el MECD (2011).
- b) Resumen de Costes por actividad - Actividades que implican la obtención de tasas y precios públicos, con esta denominación se incluye, distinguiendo entre coste directo e indirecto sobre FUNCIÓN 422D Enseñanzas Universitarias, que no se ajusta al detalle exigido por el Documento MECD (2011).
- c) Resumen de costes por actividad – Actividades que implican la obtención de tasas y precios públicos. Al igual que el anterior, se refiere a la FUNCIÓN 422D Enseñanzas Universitarias que, como se ha señalado con anterioridad, no cumple con el modelo MECD (2011).

d) Resumen relacionando costes e ingresos de actividades con ingresos finalistas. Igualmente se refiere a la FUNCIÓN 422D Enseñanzas Universitarias, y no se ajusta al modelo al no detallarse las actividades que la generan y referirse sólo a la enseñanza. Además, tal como se indica a pie de página, se refieren exclusivamente a datos presupuestarios, ajenos al principio de devengo, de obligada aplicación de acuerdo con el Documento MECD (2011).

En cuanto a la Nota 26, denominada "Indicadores de Gestión", ninguno de ellos se ajusta a los propuestos por el Documento MECD (2011) y se limita a proporcionar información sobre alumnos, profesores, etc.

Finalmente, el apartado "Otros indicadores" incluye otras informaciones sobre docencia, investigación y extensión ajenas a los indicadores de eficiencia, economía y medios de producción, que no se incluyen en la rendición de cuentas de la Universidad.

6

Recomendaciones para la
implantación del modelo de
contabilidad analítica en
las Universidades Públicas
de Andalucía



6. Recomendaciones para la implantación del modelo de contabilidad analítica en las Universidades Públicas de Andalucía

En los anteriores apartados del presente informe hemos expuesto los trabajos realizados en este proyecto, dirigidos a efectuar un diagnóstico de la situación actual de las UPA's, en relación a la implantación de la contabilidad analítica, así como un análisis de las acciones emprendidas y realizadas, hasta la fecha, para llevarla a cabo.

Para lograr dicho objetivo, hemos realizado un estudio individualizado del grado de implantación de la contabilidad analítica en cada una de las Universidades públicas de Andalucía, así como de la utilización que se está haciendo de la misma para la fijación de precios públicos, la mejora de la transparencia en la rendición de cuentas y otros usos complementarios de esta herramienta.

Por otra parte, se ha tratado de identificar y valorar las dificultades y obstáculos, generales y particulares, que han encontrado las UPA's y que justifican la actual falta de implantación operativa de un sistema de contabilidad analítica.

Todo ello va dirigido a tratar de esbozar propuestas para impulsar, acelerar y consolidar el proceso de implantación, para solucionar y enfrentar los problemas detectados, y definir el papel que las UPA's y la Junta de Andalucía pueden jugar dentro de las mismas, a través de una identificación precisa de las acciones y agentes responsables de su puesta en marcha.

Si efectivamente se quiere impulsar la implantación de la Contabilidad Analítica en las UPA's, creemos que es preciso definir una estrategia global, desde la Junta de Andalucía, que incentive y aporte a las entidades las herramientas y recursos necesarios para llevar a cabo con éxito dicho propósito.

En línea con este objetivo pretendemos llevar a cabo, en el presente apartado, algunas reflexiones que permitan servir de guía para orientar este proceso, a partir de la formulación de un conjunto de recomendaciones generales que contribuyan a esta finalidad, basadas en el diagnóstico efectuado.

A este respecto, una de las primeras cuestiones a destacar es que la implantación de un nuevo sistema de información en una organización, en especial en entidades de la complejidad que caracteriza a la Universidad Pública, y para un sistema de carácter transversal, que afecta a toda la entidad, como es la contabilidad analítica, constituye un proyecto de indudable envergadura, que implica la necesidad de llevar a cabo un gran esfuerzo.

La mayor prueba de ello es que, a pesar de los intentos anteriormente realizados, y de que exista un modelo definido desde el año 2011, ya personalizado en numerosas UPA's, el grado de implantación del mismo es aún muy limitado.

Una segunda cuestión a considerar es que no resulta suficiente con llevar a cabo la implantación del modelo, sino que es preciso atender y planificar adecuadamente su mantenimiento en el tiempo, dotando a la entidad de los medios y de una estructura organizativa adecuada para ello.

Es decir, el sistema de contabilidad analítica solo podrá considerarse plenamente operativo cuando, de manera regular, permita obtener datos relativos a cada periodo económico significativo (ejercicio presupuestario/curso académico), que satisfagan las necesidades de información manifestadas por los distintos usuarios y los parámetros de calidad que se determinen por parte de la entidad.

No obstante, a este respecto, es preciso tener en cuenta que dicho esfuerzo resulta muy superior en un momento inicial frente al que, posteriormente, implica su mantenimiento, una vez consolidado el funcionamiento del sistema en la universidad.

Además, es esencial insistir en que se trata de un proyecto transversal, que afecta y requiere la colaboración de los distintos servicios y áreas de gestión de las UPA's (académica, investigación, servicios informáticos, servicios administrativos, etc.) y, por tanto, sólo puede llevarse a cabo con el apoyo y respaldo institucional al más alto nivel.

Otra cuestión puesta de manifiesto en el estudio empírico de diagnóstico, es que, aunque existe un amplio conocimiento del sistema de contabilidad financiera patrimonial y presupuestaria y sus prácticas de gestión, firmemente consolidadas tras largos años de práctica y desarrollo, no ocurre lo mismo, en la mayoría de las entidades, con la contabilidad analítica y los indicadores de gestión.

Por todo ello, entendemos que la Consejería de Economía, Hacienda y Fondos Europeos y la Intervención General de la Junta de Andalucía deben jugar un rol protagonista orientado a impulsar y hacer avanzar el proceso de implantación de la contabilidad analítica en las UPA's, propiciando un entorno favorable para introducir y extender la cultura del coste en las universidades y para guiar, incentivar y apoyar a éstas, a efectos de que sean capaces de llevar a cabo con éxito la implantación del modelo, aportando las condiciones y medios necesarios para ello.

Toda vez que, como se ha indicado en la fase de diagnóstico, de una parte, la totalidad de las UPA's disponen en la actualidad de herramientas informáticas específicas para dar soporte tecnológico al sistema de contabilidad analítica, sin coste adicional, como usuarios del sistema de gestión económica Universitas XXI_Económico¹⁵ y, de la otra, disponen de sistemas de gestión que, aunque mejorables, pueden aprovisionar a dicho módulo para el cálculo de costes y la determinación de indicadores, el principal esfuerzo debe orientarse al apoyo de otras cuestiones nucleares del proceso, entre las que podemos destacar diferentes aspectos que entendemos deben ser atendidos en un potencial plan de acción para impulsar la contabilidad analítica de las UPA's, tales como:

- Elección de la aplicación informática que dé soporte tecnológico a la contabilidad analítica.
- Impulso legal a la obligatoriedad de la rendición de cuentas sobre el coste de las actividades y los indicadores de gestión.
- Regulación de la metodología para el cálculo del coste de los servicios y la determinación de indicadores.
- Definición de un conjunto de informes normalizados para la rendición de cuentas.

15 Dicho sistema de gestión incluye un módulo de contabilidad analítica.

- Creación de estructuras en la Intervención General de la Junta responsables de la definición y desarrollo de las propuestas normalizadoras; del apoyo a las entidades para su implantación; de la aprobación y supervisión de los modelos personalizados; y del seguimiento y control del mantenimiento del sistema y de la información generada en las entidades.
- Introducción de incentivos a la transparencia en el modelo de financiación.
- Dotación de medios para la implantación de la contabilidad analítica.
- Formación de los responsables de la implantación del sistema y de los gestores usuarios del mismo.

En definitiva, entendemos que, como acabamos de indicar, las dificultades y retos que implica la implantación exitosa de un modelo de contabilidad analítica en las UPAs, solamente es posible a través de un decidido apoyo por parte de la Intervención General de la Junta y de los responsables de la Consejería de Economía, Hacienda y Fondos Europeos, que facilite que se den las condiciones idóneas para generalizar su implantación.

6.1. Elección de la aplicación informática que dé soporte tecnológico de la contabilidad analítica

La elección de la aplicación informática que se utilice como soporte tecnológico para la implantación del sistema de contabilidad analítica constituye un aspecto de singular importancia para el desarrollo de este proceso, y se trata de una cuestión que debe abordarse con carácter previo a cualquier avance en este sentido, porque condiciona la arquitectura de las bases de datos y los desarrollos a efectuar para la integración de los sistemas de gestión, las funcionalidades de la aplicación para soportar las necesidades del modelo, la formación del personal, y otros aspectos de importancia crítica.

Aunque cada entidad tiene, obviamente, autonomía para decidir las soluciones que considere más convenientes, la totalidad de las UPAs disponen en la actualidad, como acabamos de indicar, de una aplicación informática para dar soporte tecnológico al sistema de contabilidad analítica, sin coste adicional, como usuarios del sistema de gestión económica Universitas XXI_Económico, a través del correspondiente módulo de contabilidad analítica.

Este hecho ha provocado que, como se ha detectado en la fase de diagnóstico, todas las UPAs que han iniciado el proceso de implantación lo han hecho aplicando esta herramienta, y las que manifiestan su intención de hacerlo en un futuro, han decidido desarrollar su modelo sobre dicha solución informática.

Ello resulta especialmente interesante por una parte, al no suponer, como se ha indicado, coste adicional alguno y, por otra parte, por facilitar la potencial comparabilidad de los modelos desarrollados, las soluciones adoptadas y la información obtenida, al utilizar las UPAs una misma aplicación informática, al tiempo que se limita a un interlocutor único (Universitas XXI_Económico) cualesquiera ajustes o desarrollos adicionales que pudiesen requerir las UPAs, a partir de los posibles requerimientos que la IGJA pudiera incorporar al modelo o a los informes normalizados.

No obstante, tanto con carácter general, como en el caso de UPAs que plantearan dudas a este respecto, recomendamos que la IGJA pueda impulsar el proceso facilitando directrices y herramientas comunes que:

- Orienten a los gestores que, generalmente, no tienen capacidad para evaluar las opciones existentes y las capacidades tecnológicas o de integración que incorporan.
- Recomienden el uso de herramientas comunes que permitan simplificar su integración con las aplicaciones y sistemas de gestión de las UPAs.
- Contribuyan a ahorrar costes de licencia y mantenimiento.
- Aprovechen la inversión ya realizada en la herramienta *Universitas XXI_Económico* por parte de las UPAs.
- Impulsen esfuerzos para adquirir capacidades en sistemas de inteligencia institucional, que permitan el diseño de aplicaciones de *Business Intelligence (BI)*, y la aplicación de tecnologías analíticas como *big data*, inteligencia artificial, *machine learning*, etc., para adquirir capacidades predictivas.

6.2. Impulso legal a la obligatoriedad de la rendición de cuentas sobre coste de las actividades e indicadores de gestión

Aunque el objetivo final de la contabilidad analítica es generar información útil para la gestión de las universidades y definir políticas públicas para la configuración y financiación del sistema universitario, la fijación de obligaciones de rendición de cuentas supone un primer paso para impulsar su implantación y mejorar la transparencia de las universidades.

Como se ha indicado en el apartado de revisión normativa, existe desde hace años un interés de los legisladores por introducir el cálculo del coste y los indicadores de gestión para cumplir las obligaciones legales específicas establecidas respecto a la determinación de los importes de las tasas y precios públicos de los servicios prestados, a la transparencia informativa de las universidades, y a la realización de los controles de eficacia, eficiencia y economía.

En el ámbito de la Universidad y, con independencia de otra normativa específica, la reciente aprobación de la LOSU ha supuesto un nuevo hito fundamental para impulsar la Contabilidad Analítica en dicha institución. Así, el capítulo III, dedicado al Régimen económico y financiero de las universidades públicas, establece, en su artículo 59, en el que desarrolla el régimen de Transparencia y rendición de cuentas en la gestión económico-financiera, en su apartado 4, la obligación de que las universidades implanten un sistema de contabilidad analítica.

Además, otorga a las universidades públicas, en su disposición transitoria segunda, un plazo de dos años desde la entrada en vigor de la ley, sin perjuicio de la regulación autonómica, para la implantación y puesta en marcha del sistema de contabilidad analítica referido en el artículo 59.4.

Este texto legal, tal y como hemos señalado anteriormente, se une, además, a anteriores disposiciones que, en una u otra forma, venían obligando a las Universidades a la rendición de cuentas en el ámbito de los costes. El PGPC y las obligaciones de rendición de cuentas que se incluyen en las notas 25, sobre coste

de las actividades y 26, sobre indicadores de gestión; el Documento Modelo de Contabilidad Analítica para Universidades. Particularización del Modelo C.A.N.O.A, de 2011, del entonces Ministerio de Educación, Cultura y Deportes; la legislación sobre tasas y precios públicos; la propia Ley General Presupuestaria; la Ley Orgánica 2/2012, de 27 de abril, de Estabilidad Presupuestaria y Sostenibilidad Financiera y otros textos legales que consagran el principio de eficiencia en la gestión de los recursos públicos.

Entendemos que, a este respecto, uno de los elementos nucleares de la rendición de cuentas de las UPA's es, sin duda, el contenido de la información financiera de propósito general contenida en sus cuentas anuales, en el que estimamos de gran relevancia la inclusión de la información sobre coste de las actividades e indicadores de gestión prevista en el PGCP.

De esta forma, consideramos que, tanto la inclusión de dicha información en la adaptación del PGCP a la Comunidad Autónoma de Andalucía, como en el plan de contabilidad para las Universidades Andaluzas, que la Comunidad podrá establecer de acuerdo a lo dispuesto en el artículo 89.3 de la propia Ley Andaluza de Universidades, supondrían un respaldo de notable interés para impulsar el proceso de implantación de la contabilidad analítica en las UPA's.

Además, creemos que, por otra parte, la adopción del plazo de implantación previsto en la LOSU o su adaptación a un horizonte más realista dentro de un plan negociado con las propias UPA's, en el seno de la correspondiente normativa universitaria andaluza, podría constituir una excelente ocasión para la fijación de objetivos consensuados que permitan culminar un impulso definitivo al proceso de implantación.

En definitiva, consideramos que, efectivamente, el primer paso para impulsar la implantación de la contabilidad analítica en las UPA's es convertirla en obligatoria, pues debe concebirse como un sistema contable formalizado más de estas organizaciones, con un carácter permanente y sujeto a obligaciones e imperativos legales de rendición de cuentas y no como un modelo aplicable para tomar decisiones concretas o justificarlas *a posteriori* interna o externamente.

Aunque es cierto que, de la experiencia acumulada y del estudio realizado, se pone de relieve que, en ocasiones, las UPA's pueden considerar la contabilidad analítica únicamente como una obligación legal y atender al cálculo de costos y a los correspondientes procesos de rendición sin llevar a cabo un uso efectivo de los mismos para la toma de decisiones, ello únicamente pone de manifiesto que, para lograr los objetivos de la implantación perseguidos, resulta fundamental potenciar la sensibilización los gestores y responsables de dichas instituciones, aumentando su grado de implicación en la implantación y uso de la información sobre costes e indicadores, al tiempo que se lleva a cabo una puesta en valor de la utilidad de la misma, concienciando a estos de que no es una herramienta orientada exclusivamente a la rendición de cuentas y el control, sino, principalmente, a generar información dirigida a la toma de decisiones.

En conclusión, consideramos que introducir obligaciones relativas a la implantación de un modelo de contabilidad analítica y a la rendición de cuentas sobre costes e indicadores, constituye un valioso punto de partida que presenta indudables ventajas, entre las que pueden señalarse las siguientes:

- Alineación con las mejores prácticas internacionales en el ámbito de los costes, con un probado efecto positivo en la transparencia y *accountability*, comparabilidad, medida de la eficiencia y el desempeño y fortalecimiento financiero de las políticas públicas.
- Fortalecimiento de las exigencias de responsabilidad de los administradores con relación a la forma en que emplean los recursos públicos.

- Potenciar el análisis costo-beneficio, de las actuaciones, proyectos y políticas universitarias.
- Generación de una base informada para la fijación de tarifas, tasas y precios públicos.
- Limitación del voluntarismo carácter personalista con la que, en ocasiones, se abordan estos procesos, impulsados por responsables políticos o por gestores, convencidos de la bondad del modelo, que son abandonados antes cambios en la administración de la universidad o en el personal de la misma.
- Impulso a la continuidad de los proyectos iniciados para la implantación del modelo en las UPA's.
- Extensión de la cultura de costos en las UPA's.
- Despertar el interés de los administradores en el desempeño económico de los servicios que gestionan.
- Visibilidad de las políticas públicas impulsadas por la administración y el esfuerzo presupuestario y de recursos con las que es preciso dotarlas.
- Generación de bases informativas para facilitar la evaluación y comparabilidad de las universidades que integran el sistema.
- Fortalecimiento de la rendición de cuentas ante el poder legislativo y la sociedad en general.

En consecuencia, como se ha indicado en las primeras líneas de este apartado, recomendamos que la Junta introduzca obligaciones de rendición de cuentas respecto al coste de los servicios y los indicadores de gestión como parte integral del conjunto completo de estados financieros de propósito general.

6.3. Regulación de la metodología para el cálculo del coste de los servicios y la determinación de indicadores

Con independencia de la introducción de obligaciones de cálculo de costos y rendición de cuentas en las UPA's, en la que entendemos que deben jugar un rol de singular importancia los reguladores y supervisores contables públicos de la Comunidad Autónoma, para impulsar el proceso de implantación y extensión de la contabilidad analítica, resulta esencial atender a la regulación y normalización de la metodología aplicada para ello, como mecanismo fundamental, tanto para facilitar la comparabilidad de la información obtenida, como para servir de guía a las UPA's en el diseño e implantación del modelo.

A tal efecto, la mayor parte de pronunciamientos y normas reguladoras internacionales no desarrollan un modelo específico, sino que, partir de un conjunto de especificaciones detalladas a través de documentos o guías específicas reguladoras (cálculo a costes completos, utilización de costes históricos, definición de los conceptos a incluir o excluir en el cálculo de costes, etc.), conceden libertad para que las entidades desarrollen su propia metodología de cálculo, adaptada a su realidad productiva, y a los requerimientos que los propios administradores consideren oportunos para la generación de información para la toma de decisiones.

Sin embargo, en el caso de España, disponemos de un modelo desarrollando de manera normalizada por la IGAE, con carácter general, en el "Documento de Principios Generales sobre Contabilidad

Análítica en las Administraciones Públicas” (IGAE, 2004), la RCAI (2011) y el “Documento de Indicadores de Gestión del Sector Público” (IGAE, 2007), y con carácter específico en el Documento “Modelo de Contabilidad Analítica para Universidades Particularización del Modelo C.A.N.O.A” (MECD, 2011) que, entendemos que debe servir de base para los desarrollos que pudieran realizarse en la Comunidad Autónoma de Andalucía, para garantizar la comparabilidad con el resto del Estado y el sistema universitario nacional.

Sin duda, este modelo constituye una experiencia destacable, con una larga trayectoria en la Administración Institucional del Estado y en las Universidades que han efectuado procesos de implantación de la contabilidad analítica, y que puede servir de guía para orientar a las que aún no lo han hecho o tienen dificultades para hacerlo.

De hecho, algunas universidades públicas españolas han optado por efectuar dicha implantación utilizando la aplicación informática (CANOA) desarrollada por la IGAE para dar soporte tecnológico al modelo.

En cualquier caso, en nuestra opinión, cualquier propuesta de modelo que pudiera abordarse, debe integrar:

- Un modelo conceptual en el que se definan los objetivos, conceptos, y características generales.
- Una propuesta de configuración general del modelo a través de la definición de las estructuras que lo integran y las relaciones entre estas.
- Un conjunto de “reglas de normalización” para normalizar la metodología, criterios, informes, etc. de manera que se cree una estructura común personalizable a las distintas UPA’s.

En este contexto, entendemos que la IGJA, en su función de órgano directivo y regulador de la contabilidad pública en la Comunidad Autónoma de Andalucía, es el órgano a quien compete la dirección y establecimiento de los principios básicos de la contabilidad analítica de las UPA’s, y consideramos imprescindible la definición de un modelo adaptado al marco del modelo normalizado por la IGAE en la RCAI y el Documento MECD (2011).

6.4. Definición de un conjunto de informes normalizados para la rendición de cuentas

Como acabamos de indicar en los apartados anteriores, con independencia del alcance y orientación de las obligaciones regulatorias que pudieran establecerse y de la metodología definida para el modelo de contabilidad analítica, la rendición de cuentas sobre el coste de las actividades y los indicadores de gestión debe articularse sobre la base de un conjunto de informes normalizados, que constituyan la vía para la comunicación de la información dirigida a los destinatarios de la información financiera de propósito general.

Dicha propuesta de informes normalizados debe definir el contenido mínimo de la información periódica que las UPA’s deban suministrar de manera pública a través de sus procesos de rendición de cuentas.

Esta es la razón, por la que, en línea con lo anteriormente expuesto, recomendamos que la IGJA introduzca dichas obligaciones, en forma de estados contables específicos o notas particulares a los estados financieros, dedicadas a recoger y presentar el coste de las actividades y los indicadores de gestión que se incluyan en dicho proceso de rendición de cuentas obligatorio.

Además, como hemos indicado anteriormente, entendemos que resulta imprescindible homogenizar la información del coste a nivel de la Comunidad Autónoma, y aconsejable hacerla a nivel nacional, a partir de una metodología común para su proceso de determinación, y a través del conjunto de informes emitidos por las UPA's, como mecanismo fundamental:

- Que facilite la comprensión de la realidad económica de las UPA's por sus administradores y gestores; por las entidades de las que dependen y deben evaluar su desempeño; por los organismos reguladores y supervisores; y por parte de la ciudadanía en general.
- Que facilite la necesaria comparabilidad del coste de las actividades entre las UPA's y la aplicación de técnicas de *benchmarking* como herramienta de mejora continua en las mismas.

En lo referido a la normalización de los informes, recomendamos que cualquier propuesta realizada desde la Comunidad Autónoma contemple que estos cumplan con un conjunto de especificaciones básicas entre las que, en línea con los principales pronunciamientos internacionales, caben destacar las siguientes:

- La información se debe obtener para un período determinado, que ha de estar perfectamente identificado.
- Los informes no tienen que concebirse exclusivamente como reportes de carácter exclusivamente numérico, a pesar de que dicha información constituya el núcleo de la información obtenida del modelo, sino que deben venir acompañados por contenidos descriptivos complementarios, en los que se especifiquen las características de la información que contienen o aclaraciones sobre esta, cuando sea preciso, para facilitar su comprensión e interpretación.
- Deben distinguirse claramente los importes reales de los previstos.
- Deben presentarse de forma separada los costes que se han ido incorporando en las diferentes fases de cálculo que se fijen en el modelo.
- Debe posibilitarse la inclusión de costes acumulados, además de los del período, para objetos de coste pluriperiódicos.
- Deben adaptarse en su estructura y recoger, al menos como propuesta de mínimos, los informes normalizados propuestos en la RCAI (2011) y el Documento MECD (2011).

6.5. Creación de estructuras responsables de la contabilidad analítica en la Intervención General de la Junta de Andalucía

El impulso del proceso de implantación de la contabilidad analítica en las UPA's constituye un reto de gran complejidad por las diferentes cuestiones que hemos tenido oportunidad de indicar a lo largo de todo el trabajo, especialmente, en la medida en que la estrategia de implantación que se aplicaría para una sola organización difiere sustancialmente de un plan estratégico orientado a la implantación de un modelo común para la totalidad de las UPA's.

En este sentido, tenemos que destacar, de una parte, la necesidad de normalizar el modelo y establecer una guía general que permita orientar de forma homogénea los criterios y soluciones aplicadas para implantar un modelo que conduzca a resultados comparables entre las UPAs y, de la otra, que es preciso impulsar, apoyar y supervisar los proyectos de implantación en las UPAs y los resultados obtenidos, a efectos, no solo de garantizar su realización, avance y sostenibilidad, sino la mencionada comparabilidad de la información obtenida.

Entendemos que, en ambos aspectos, es crucial una intervención activa desde la Consejería y la Intervención General de la Junta y, en consecuencia, nos parece aconsejable que la Intervención General cree algún tipo de estructura específica en su organigrama, a modo de Servicio de Contabilidad Analítica, que sea capaz de liderar e impulsar el proyecto, apoyar las necesidades de las entidades, y supervisar y controlar el proceso y su futuro mantenimiento.

Por otra parte, creemos aconsejable que dicho órgano desarrolle un plan de implantación que incluya objetivos perfectamente definidos, detalle las acciones y recursos aportados para su consecución y establezca compromisos temporales bien delimitados.

Por tanto, cabría pensar en tres fases del proyecto:

1. Desarrollo de las propuestas normalizadoras del modelo.
2. Análisis de la situación de la implantación en cada UPA.
3. Definición de un plan de implantación del modelo en las UPAs.

Las dos primeras fases ya han sido tratadas en anteriores apartados, por lo que, en esta ocasión, nos referiremos únicamente a la última de ellas.

Entendemos que el proceso de implantación en las entidades podría estructurarse en los siguientes hitos:

- Etapa preparatoria.

En esta primera etapa, las entidades deberían elaborar un plan de implantación, que incluya compromisos claros respecto a los hitos y fechas del proyecto, que debería ser aprobado por la Intervención General que, además, debería supervisar el proceso de formación del equipo responsable de la implantación en la entidad.

- Etapa de Personalización e implantación.

En esta etapa, las entidades deben elaborar un Documento de Personalización del modelo en su entidad, con detalle de las estructuras, criterios, informes, etc. que lo integran, y los sistemas fuentes de la información de la organización, que deberá ser evaluado y aprobado por la Intervención General.

- Etapa de supervisión de los informes obtenidos por el sistema implantado.

En esta etapa, la Intervención General debe evaluar la información obtenida por el Sistema de Contabilidad Analítica referida a un periodo y estudiar su consistencia y el cumplimiento de los requerimientos que se hubieran establecido en la primera fase.

6.6. Creación y consolidación de estructuras responsables de la contabilidad analítica en las Universidades Públicas de Andalucía

Como se ha indicado repetidamente, la contabilidad analítica constituye un sistema contable formalizado para las entidades que la implanten y a tales efectos debe ser responsable no solo de su implantación, sino de su mantenimiento en el tiempo, obteniendo la información periódica que se requiere tanto para la rendición de cuentas como para la gestión.

Con independencia de las funciones de normalización, supervisión y control de la Intervención General, mencionadas en anteriores apartados, cada entidad deberá establecer las estructuras que considere oportunos dentro de su estructura jerárquica, convirtiéndose a este respecto la Intervención General en supervisor de la consistencia y adecuación de los trabajos realizados a los objetivos y requerimientos establecidos.

Entendemos, por tanto, que las UPA's deben constituir la correspondiente Oficina Contable o Área Gestora responsable de tales funciones o asignar las mismas de manera formal y perfectamente delimitada a las estructuras existentes en sus organigramas, cuestión respecto a la que, como se ha puesto de manifiesto en el estudio empírico realizado, existe una notable heterogeneidad entre las UPA's.

6.7. Introducción de incentivos a la transparencia en el modelo de Financiación de las Universidades Públicas de Andalucía

Como se ha señalado anteriormente, con independencia del respaldo que supone, para el avance del proceso de implantación de la contabilidad analítica en las UPA's, la introducción expresa de obligaciones de rendición de cuentas sobre el coste de las actividades y los indicadores de gestión en las cuentas anuales, a través de la adaptación del PGCP a la Comunidad Andaluza, mencionada en el apartado 6.1., un elemento clave para impulsar este proceso está ligado a la introducción de incentivos que animen y faciliten el proceso.

Entre tales incentivos, creemos que es preciso considerar los de naturaleza financiera, toda vez que generan un mensaje claro a las UPA's sobre el compromiso de la Junta con la contabilidad analítica y constituyen una herramienta básica para orientar la política de la Universidad a través de la forma en que se financian sus actividades.

En este marco, consideramos que sería interesante explorar la posibilidad de incorporar en el futuro modelo de financiación de las UPA's objetivos vinculados con la implantación de la contabilidad analítica.

Este planteamiento se ha mostrado como una experiencia de éxito, que es preciso analizar, en otras Comunidades Autónomas, como es el caso de la Comunidad Autónoma de Galicia, en la que la totalidad de las Universidades Públicas del Sistema Universitario Gallego (SUG) han implantado el modelo de contabilidad analítica y están incluyendo regularmente información sobre coste de las actividades y los indicadores de gestión en sus procesos de rendición de cuentas.

Efectivamente, la Comunidad Autónoma de Galicia ha venido incentivando la implantación de la contabilidad analítica y la rendición de cuentas en este ámbito como medida de fomento de actuaciones de mejora de la transparencia y la gestión de las universidades, a través del “Plan gallego de financiación universitaria 2022-2026”, aprobado mediante “Resolución de 17 de diciembre de 2021, de la Secretaría General de Universidades, por la que se ordena la publicación del Acuerdo del Consello de la Xunta de Galicia de 16 de diciembre de 2021 por el que se aprueba el Plan gallego de financiación universitaria 2022-2026”.

En concreto, dicho Plan de financiación incorpora, en su apartado de “fondos no condicionados”, que incluye la financiación de libre disposición, una vez obtenida, por parte de las Universidades, un conjunto de apartados, entre los que introduce, como una importante novedad, el subfondo plan de viabilidad financiera, eficiencia y mejora estratégica, concebido como medida de fomento de actuaciones de mejora en aspectos específicos de la actividad de las universidades.

De este modo, el acceso a los créditos vinculados a este apartado quedará condicionado al cumplimiento de objetivos cuantitativos y cualitativos, tanto en el campo académico, investigador y docente, como en el campo financiero, que se concretan en los siguientes criterios de asignación:

1. Optimización de la oferta docente.
2. Refuerzo institucional centros investigación con reconocimiento de la Xunta de Galicia.
3. Cumplimiento de los objetivos de resultado financiero marcados por las leyes de estabilidad presupuestaria (equilibrio presupuestario no financiero).
4. Cumplimiento del objetivo de masa salarial fijado por la ley de Presupuestos de la Comunidad Autónoma de Galicia de cada año.
5. Elaboración de la contabilidad analítica.
6. Publicación de la contabilidad analítica.
7. Integración en el sistema informático y financiero de la Comunidad Autónoma de Galicia.

Como puede observarse, el Plan de financiación incluye de manera expresa, a través de esta partida, como criterios vinculados a objetivos financiados, la elaboración y la publicación de la contabilidad analítica.

En relación al criterio 5. Elaboración de la contabilidad analítica, el texto indica que “para determinar el cumplimiento de este criterio, y el importe que corresponda recibir en su caso en el ejercicio siguiente, cada universidad a fecha 1 de septiembre deberá acreditar la adhesión y llevanza del Modelo de Contabilidad Analítica para Universidades, particularización del modelo CANOA para Universidades, definido por el Ministerio de Educación en 2011 y puesto a disposición de las Universidades Públicas españolas por la Intervención General de la Administración del Estado, para el año en curso”.

“El cumplimiento de este requisito se acreditará mediante certificación del gerente de la Universidad que confirme la adopción del Modelo de Contabilidad Analítica para Universidades y que se están haciendo las tareas que implica su llevanza y culminarán con la publicación de la contabilidad del año en curso el próximo ejercicio. La Consejería de Hacienda y Administración Pública podrá recabar de la Universidad los documentos adicionales que precise para la verificación de este requisito”.

Por su parte, en relación al objetivo 6. Publicación de la contabilidad analítica, el Plan de financiación señala que “para determinar el seguimiento de este criterio, y el importe que corresponda recibir en el caso de cumplirlo en el año $n+1$, deberá comprobarse la situación existente de cada universidad a 1 de septiembre del año n ”.

“Así, se verificará que universidades publicaron en su respectiva página web la contabilidad analítica del año inmediato anterior ($n-1$), elaborada según el dispuesto en el apartado anterior”.

“Asimismo, de no producirse la publicación de la contabilidad para la que se había expedido la certificación indicada en el apartado anterior, se descontará el importe percibido por este concepto al considerarse incumplido el criterio de elaboración, salvo que por circunstancias ajenas la universidad pueda justificarse la demora”.

Además, la Consejería de Hacienda y Administración Pública de la Xunta de Galicia, publicó en febrero de 2022 un documento de “Observaciones generales sobre los Criterios de elaboración y publicación de la Contabilidad Analítica” en el que establece los criterios de elaboración de la Contabilidad Analítica introducida por el mencionado Plan Gallego de Financiamento Universitario 2022-26, indicando que las universidades deberán personalizar el “Modelo de Contabilidad Analítica para Universidades, particularización de modelo CANOA para Universidades” definido por el Ministerio de Educación, Cultura y Deporte, en 2011, y detallando expresamente la obligatoriedad de formular los informes normalizados que introduce dicho modelo.

Como puede observarse, constituye una iniciativa de referencia porque:

- Introduce financiación específica vinculada a la implantación de la contabilidad analítica y la publicación de información sobre el coste de las actividades y los indicadores de gestión.
- Define el modelo que deben aplicar las universidades de la Comunidad Autónoma de Galicia, a efectos de facilitar su comparabilidad.
- Constituye un modelo de éxito al haberse culminado la implantación en la totalidad de las universidades de dicha Comunidad.

6.8. Dotación de medios para la implantación de la contabilidad analítica

La responsabilidad sobre cualquier sistema contable de las UPAs recae, obviamente, en cada entidad, con independencia de que deba adaptarse para permitir cumplir con las obligaciones de rendición de cuentas que, en cualquier ámbito informativo, se establezcan a través de la normativa legal y las regulaciones emitidas desde la Intervención General de la Junta u otros poderes públicos.

Ello es así, no sólo porque cada Institución está obligada a informar a la Junta y a la Sociedad sobre la consecución de los objetivos que esta le encomienda y la forma en que emplea los recursos que se ponen a su disposición para ello, sino porque, además, precisa obtener información adecuada para la gestión de sus actividades.

En consecuencia, cuando nos referimos a la implantación de la Contabilidad Analítica, los trabajos de planificación, personalización e implantación del modelo, han de ser llevados a cabo, necesariamente,

por cada entidad, que, por lo tanto, deberá disponer o desarrollar las capacidades para su implantación y mantenimiento.

La implantación del Sistema de Contabilidad Analítica requiere diferente nivel de esfuerzo de acuerdo a diferentes factores, anteriormente tratados, entre los que cabe destacar:

- El tamaño y estructura organizativa, académica y de investigación de la universidad.
- El grado de madurez y desarrollo de los sistemas fuente de la información que aprovisionan al sistema de contabilidad analítica.

Por tanto, se hace preciso conocer las necesidades de cada entidad, para poder evaluar con la fiabilidad necesaria dicho proceso y definir un cronograma detallado de actuaciones vinculadas a la consecución de los medios que cada entidad pueda requerir para impulsar el proyecto de implantación.

Tanto a través del presente estudio como de la experiencia acumulada por las UPA's, resulta posible identificar los principales obstáculos que limitan el avance de la implantación, por lo que, entendemos que sería recomendable que la Junta de Andalucía contribuyese con las entidades en el proceso de implantación, llevando a cabo, una evaluación conjunta con las UPA's de las posibles carencias y recursos necesarios para llevar a cabo la implantación (tecnológicos, personal, formación, consultoría externa especializada, etc.).

No obstante, a pesar de que es preciso destacar que resulta indudable la necesidad de disponer de medios suficientes para abordar la implantación y mantenimiento de la contabilidad analítica, lo es aún más la existencia de un firme compromiso por parte de las UPA's para hacerlo.

6.9. Formación de los responsables de la implantación y mantenimiento del sistema y de los gestores usuarios del mismo

Como hemos señalado anteriormente, introducir sistemas de contabilidad analítica en las UPA's, supone, como se pone de manifiesto en el estudio empírico realizado en el presente trabajo, una novedad relativa al tratarse de una herramienta de gestión respecto a la que no tienen suficiente experiencia previa, en un entorno de gestión en el que la cultura de costes no está suficientemente desarrollada.

La realidad de las UPA's es que no existe una formación suficiente, tanto desde el punto de vista teórico como práctico, tanto por parte de los responsables de la implantación y mantenimiento de del sistema, como de los gestores que han de utilizar la información que genera el modelo para apoyar sus procesos de toma de decisiones.

Por otra parte, no solo es necesario que los gestores y responsables tengan una formación sólida en la materia, sino que las interpretaciones que se hacen de las normas contables y las soluciones que se adopten ante las diferentes casuísticas que se presenten tengan el suficiente nivel de coherencia y homogeneidad para garantizar que la información que se obtenga de la contabilidad analítica resulta comparable entre las UPA's y, por tanto, útiles a los efectos de normalización y de generación de información que resulte válida para la definición de las políticas públicas de la Junta de Andalucía.

En consecuencia, entendemos que parece razonable diseñar un plan de formación específica de dicho personal que contribuya a un adecuado conocimiento del modelo de contabilidad analítica y de los trabajos y actividades a desarrollar, tanto para su implantación, como para su posterior mantenimiento, así como para compartir las experiencias acumuladas en este período por las UPA's, tratando de identificar los problemas detectados y consensuar y alinear, en la medida de lo posible, las actuaciones y soluciones adoptadas.

Junto a la formación dirigida a los responsables y usuarios de las UPA's, consideramos interesante que también el personal responsable de las anteriormente mencionadas estructuras que se creen en la Intervención General para apoyar y controlar todo el proceso, participe en acciones formativas para familiarizarse con el modelo y prepararse para atender las demandas y requerimientos de apoyo que les lleguen desde las entidades.

Aconsejamos que esta formación se aborde de forma conjunta, para facilitar un intercambio de información y experiencias entre gestores y entre estos y los responsables de la Intervención General de la Junta, probablemente a modo de talleres de trabajo prácticos, cuyo contenido y estructura sería preciso definir pero que, en cualquier caso, debería incluir los siguientes aspectos:

- Formación conceptual básica en Contabilidad Analítica, en la que se desarrollen las nociones fundamentales de la materia y una visión general de la misma.
- Formación específica en el modelo de contabilidad analítica de la IGJA.
- Formación en el proceso de implantación de la contabilidad analítica (fases del proyecto, desarrollo de estructuras, fijación de criterios, etc.).
- Formación en la aplicación informática soporte del modelo, que permita una adecuada capacitación en el manejo de la misma.



7

Referencias bibliográficas

7. Referencias bibliográficas

- Borges, T. B.; Mario, P. do C.; Carneiro, R. A implementação do sistema de custos proposto pelo governo federal: uma análise sob a ótica institucional. *Revista de Administração Pública*, v. 47, n. 2, p. 469-491, 2013.
- Carrasco, D; Morales, M.J.; Sánchez Toledano, D. (2006). *Libro Blanco de los costos en las Universidades*. Oficina de Cooperación Universitaria.
- CIPFA (2008). *Best value accounting code of practice 2008 (England and wales)*.
- Conselho Federal de Contabilidade (CFC). NBC T 16.11: sistema de informação de custos do setor público. Brasília: CFC, 2011.
- Conselho Federal de Contabilidade (CFC). NBC TSP 34: custos no setor público. Brasília: CFC, 2021.
- Constitución Española, de 29 de diciembre de 1978.
- Decreto Legislativo 1/2010, de 2 de marzo. Texto Refundido de la Ley General de la Hacienda Pública de la Junta de Andalucía (Boletín Oficial de la Junta de Andalucía BOJA núm. 53, de 18 de marzo).
- Decreto-Ley 14/2012, de 20 de abril, por el que se aprueban medidas urgentes de racionalización del gasto público en el ámbito educativo. Publicado en BOE» núm. 96, de 21/04/2012.
- Decreto Legislativo 1/2013, de 8 de enero, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley Andaluza de Universidades.
- Federal Accounting Standards Advisory Board (FASAB). Standard 4. US. 1995.
- Government of Canada: Service Fees Act. S.C. 2017.
- Government of Canada: User Fees Act. S.C. 2004.
- Governmental Accounting Standard Board GASB. Statement 34. US. 2000.
- HM Treasury 2021. *Managing Public Money*.
- https://gerencia.ugr.es/pages/vger_eco/cuentas- anuales/2022/ccaaugr2022/.
- <https://www.ujaen.es/gobierno/gerencia/cuentas-anuales>.

https://www.uma.es/gestion-economica/info/133775/presupuestos-y-cuentas-anuales/?set_language=en.

<https://www.upo.es/transparencia/tema/informacion-economica/memorias-de-liquidacion/>.

International Public Sector Accounting Standards Board. (2021). Handbook of International Public Sector Accounting Pronouncements. Obtenido de International Public Sector Accounting Standards Board: <https://www.ipsasb.org/publications/2021-handbook-international-public-sector-accounting-pronouncements>.

Intervención General de la Administración del Estado (1994). Contabilidad Analítica de las Administraciones Públicas. El Proyecto CANOA. España.

Intervención General de la Administración del Estado IGAE (2004). Documento de Principios Generales sobre Contabilidad Analítica en las Administraciones Públicas. Madrid. España.

Intervención General de la Administración del Estado IGAE (2007). Documento de Indicadores de Gestión del Sector Público. Madrid. España.

Intervención General de la Administración del Estado IGAE. Resolución de 28 de julio de 2011, por la que se regulan los criterios para la elaboración de la información sobre los costos de actividades e indicadores de gestión a incluir en la memoria de las cuentas anuales del Plan General de Contabilidad Pública. España.

Ley 27/2013, de 27 de diciembre, de Racionalización y Sostenibilidad de la Administración Local. España.

Ley 19/2013, de 9 de diciembre, de transparencia, acceso a la información pública y buen gobierno.

Ley 47/2003, de 26 de noviembre, General Presupuestaria.

Ley 8/1989, de 13 de abril, de Tasas y Precios Públicos.

Ley Orgánica 2/2012, de 27 de abril, de Estabilidad Presupuestaria y Sostenibilidad Financiera.

Ley Orgánica 11/1983, de 1 de septiembre, por la que se aprueba la Reforma Universitaria.

Ley Orgánica 6/2001, de 24 de diciembre, por la que se aprueba la Ley Orgánica de Universidades.

Ley Orgánica 4/2007, de 12 de abril, por la que se aprueba las modificaciones a la Ley Orgánica 6/2001.

Ley Orgánica 2/2023, de 22 de marzo, del Sistema Universitario.

Ley 10/2021, de 28 de diciembre, de tasas y precios públicos de la Comunidad Autónoma de Andalucía.

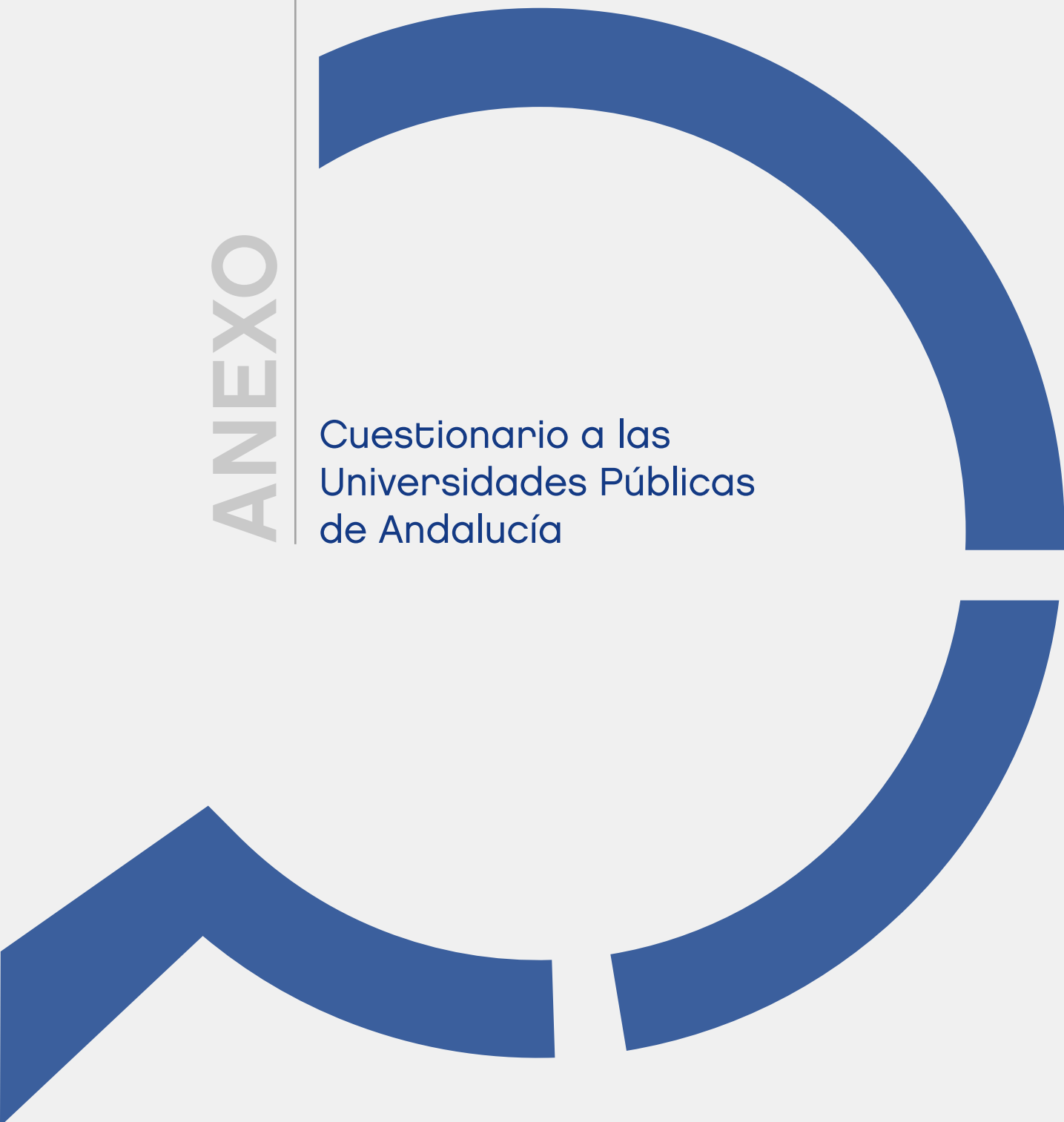
Mohr T. Z; Raudla, R.; y Douglas, J.W. (2020): Comparing Cost Accounting Use across European Countries: The Role of Administrative Traditions, NPM Instruments, and Fiscal Stress. *Public Administration Review*, Vol. 81, Is. 2, pp. 299–307.

Monteiro, R. P. Análise Exploratória dos Fatores de Importância e Barreiras para a Implantação da Contabilidade de Custos no Setor Público Brasileiro. *Revista de Administração, Sociedade e Inovação*, v. 4, n. 1, p. 71-89, 2018.

- Näsi, S., & Rohde, C. (2006). Development of cost and management accounting ideas in the Nordic countries. En *Handbooks of Management Accounting Research* (pp. 1091-1118). Elsevier.
- Orden EHA/1345/1984, de 19 de enero, por la que se aprueba el Plan General de Contabilidad Pública. (IGAE). Madrid 1984.
- Orden EHA/1037/2010, de 13 de abril, por la que se aprueba el Plan General de Contabilidad Pública. (IGAE). Madrid 2010.
- Raudla, R. y Douglas, J.W. (2017): *Cost Accounting in European Countries. Theory and applications*. Routledge. Taylor & Francis.
- Resolución de 17 de diciembre de 2021, de la Secretaría General de Universidades, por la que se ordena la publicación del Acuerdo del Consello de la Xunta de Galicia de 16 de diciembre de 2021 por el que se aprueba el Plan gallego de financiación universitaria 2022-2026.
- Resolución de 28 de julio de 2011, de la Intervención General de la Administración del Estado (IGAE), por la que se regulan los criterios para la elaboración de la información sobre los costes de actividades e indicadores de gestión a incluir en la memoria de las cuentas anuales del Plan General de Contabilidad Pública. (IGAE). Madrid 2011.
- Resolución de 11 de noviembre de 1983, de la Intervención General de la Administración del Estado (IGAE), por la que se aprueba la nueva versión del Plan General de Contabilidad Pública. (IGAE). Madrid 1983.
- Treasury Board of Canada. *Guidelines on Costing* (June 10, 2019). Canada.
- Tudose, E. (2020). Using Benchmarking to Improve the Management of Public Services. *Comparative Case Studies - United Kingdom, Sweden and Romania. Review of international comparative management*, 21(3), 432-440.
- Universidad de Granada. https://gerencia.ugr.es/pages/vger_eco/cuentas-anuales/2022/ccaaugr2022/.
- Universidad de Jaén. <https://www.ujaen.es/gobierno/gerencia/cuentas-anuales>.
- Universidad de Málaga. https://www.uma.es/gestion-economica/info/133775/presupuestos-y-cuentas-anuales/?set_language=en.
- Universidad Pablo de Olavide. <https://www.upo.es/transparencia/tema/informacion-economica/memorias-de-liquidacion/>.
- Universidad Nacional de Colombia (2018). *Implementación Sistema de Costos Universidad Nacional de Colombia*.
- Van Dooren, W., Bouckaert, G., & Halligan, J. (2010). *Performance Management in the Public Sector*. Routledge.

ANEXO

Cuestionario a las
Universidades Públicas
de Andalucía



ANEXO

Cuestionario a las Universidades Públicas de Andalucía

Bloque 1. Grado de conocimiento de la utilidad de la contabilidad analítica y las obligaciones de rendición de cuentas sobre coste de los servicios e indicadores de gestión

Bloque 1.1. Utilidad de la contabilidad analítica

1. ¿Es consciente de que la contabilidad analítica y los indicadores de gestión son una herramienta esencial para la evaluación de la eficacia, eficiencia, economicidad y sostenibilidad de los servicios universitarios?
2. ¿Ha empleado usted alguna vez en su trabajo información sobre costes o indicadores de gestión?
3. ¿Cree que los outputs de la contabilidad analítica y los indicadores de gestión pueden ser útiles para la elaboración de información económico-financiera y presupuestaria?

Bloque 1.2. Obligaciones de rendición de cuentas

1. ¿Conoce la exigencia que, desde hace una década, mantiene el marco normativo universitario anterior aprobado por Consejo de Universidad (-en adelante CU-)¹⁶ y la Ley Orgánica 2/2023, de 22 de marzo, del Sistema Universitario -LOSU- sobre la implantación en las universidades de la contabilidad analítica e indicadores de gestión?
2. ¿Conoce la existencia de un marco normativo general y presupuestario que obliga a determinar el coste e indicadores de gestión de los servicios que prestan las universidades por tener como contraprestación precios públicos y tasas?
3. ¿Conoce la exigencia de la normativa contable pública sobre la obligación de informar sobre el coste de los servicios e indicadores de gestión a las universidades en la Cuenta General de la Universidad?
4. ¿Ha recibido de la Cámara de Cuentas de Andalucía alguna indicación sobre su obligación de implementar la contabilidad analítica e indicadores de gestión? ¿Y de la obligación de informar anualmente sobre el coste e indicadores de los servicios universitarios en su cuenta general?
5. ¿Se ha interesado alguna vez el Consejo Social por conocer el coste e indicadores de las actividades -docencia, investigación y extensión- u otros servicios universitarios?

¹⁶ En dicho marco se desarrolló, por parte de la Intervención General de la Administración del Estado (en adelante IGAE) , el modelo de contabilidad analítica recogido en el Documento "Modelo de Contabilidad Analítica para Universidades Particularización del Modelo C.A.N.O.A" del entonces Ministerio de Educación, Cultura y Deporte. 2011.

Bloque 2. Soporte tecnológico y madurez de los sistemas de información para la gestión proveedores de información para la contabilidad analítica

1. ¿Sabe que su aplicación informática de gestión económica Universitas_XXI Económico incluye el derecho a uso del módulo de contabilidad financiera, presupuestaria y de contabilidad analítica adaptada al modelo propuesto por CU/IGAE?

Bloque 2.1. Sistema de gestión económica/patrimonial

1. ¿Se recogen los gastos e ingresos de manera detallada a través de orgánicas o aplicaciones propias o diferenciadas para cada una de las titulaciones oficiales de posgrado (master y programa de doctorado)?
2. ¿Se recogen los gastos e ingresos de manera detallada a través de orgánicas o aplicaciones propias o diferenciadas para cada una de las titulaciones propias?
3. ¿Se recogen los gastos e ingresos de manera detallada a través de orgánicas o aplicaciones propias o diferenciadas para cada una de los proyectos de investigación y contratos?
4. ¿Dispone de información en sus sistemas de gestión de inventario o de espacios de los metros cuadrados de superficie construida de las edificaciones e instalaciones de manera detallada (para cada dependencia/servicio) en la que desarrollan sus actividades los centros y servicios de la Universidad? (departamentos, decanatos y secretarías de facultades y escuelas, bibliotecas, aularios, laboratorios, servicios generales y centros de administración, etc.)
5. ¿Dispone en su sistema de gestión económica Universitas_XXI Económico de información sobre la asignación de mobiliario, maquinaria, equipos informáticos, vehículos, otros equipamientos, etc. a las unidades organizativas usuarias¹⁷ de su universidad?
6. ¿Dispone su sistema de gestión económica del detalle de amortizaciones de bienes muebles por proyecto de investigación/contrato de manera individualizada?

Bloque 2.2. Sistema de gestión académica

1. Indique el nombre de la aplicación de gestión académica y del proveedor de la misma o, en su caso, si se trata de un desarrollo propio
2. ¿Dispone su sistema de gestión académica de atributos que puedan informar de las horas de dedicación del personal docente e investigador (en adelante PDI) a las actividades docentes -asignaturas, o cualquier otra actividad docente-, que se imparta en los grados, máster, o cualquier otra titulación oficial de la que forme parte? ¿Y de las reducciones horarias del PDI por ostentar un cargo académico?
3. ¿Se incluye en el sistema de gestión académica las dedicaciones del PDI a asignaturas del tipo Trabajo de fin de grado/master (TFG/TFM), prácticas externas, etc.?

¹⁷ Las unidades usuarias no tienen necesariamente que coincidir con las unidades gestoras (p.ej.: equipos informáticos adscritos al Servicio de Informática en lugar de a los departamentos, aularios, servicios administrativos, etc., usuarios de los mismos).

4. ¿Se incluye en su sistema de gestión académica los descuentos, bonificaciones, compensaciones (Ministerio, Junta, etc.) de matrícula?
5. ¿Se incluye en su sistema de gestión académica los ingresos detallados a nivel de asignatura o únicamente a nivel de titulación?
6. En relación a las titulaciones propias, indique en qué sistema de información se gestiona la información y señale si se incluyen las dedicaciones del profesorado, el número de alumnos y créditos, centro de enseñanza en el que se imparte, los ingresos académicos asociados.

Bloque 2.3 Sistema de gestión de la investigación

1. Indique el nombre de la aplicación de gestión de la investigación y del proveedor de la misma o, en su caso, si se trata de un desarrollo propio
2. ¿Dispone su sistema de investigación de la información relativa a los proyectos y contratos realizados en la Universidad por los Departamentos e Institutos Universitarios de Investigación, así como respecto a los investigadores que participan en los mismos, con identificación del Investigador Principal (IP) y el resto de investigadores del equipo y los importes de gastos e ingresos asociados a los respectivos proyectos/contratos?
3. ¿Dispone su sistema de investigación de la información relativa a las tesis matriculadas y realizadas en la Universidad, y del director o codirectores de la misma?
4. Dispone su sistema de investigación de la información relativa a los sexenios de investigación de su PDI.

Bloque 2.4. Sistema de gestión de recursos humanos

1. Indique el nombre de la aplicación de gestión de recursos humanos y del proveedor de la misma o, en su caso, si se trata de un desarrollo propio.
2. ¿Registra su sistema de gestión de recursos humanos la totalidad de los gastos de personal asociados al capítulo 1 del presupuesto o existen partidas no incluidas (Seguridad Social a cargo del empleador, formación y perfeccionamiento del personal, etc.)? Indique cuáles, en su caso.
3. ¿Registra su sistema de gestión de recursos humanos gastos de personal asociados al capítulo 2 del presupuesto (p.ej.: Indemnizaciones por razón del servicio)? Indique cuáles, en su caso.
4. ¿Registra su sistema de gestión de recursos humanos gastos de personal asociados al capítulo 4 del presupuesto (p.ej.: becarios de colaboración)? Indique cuáles, en su caso.
5. ¿Registra su sistema de gestión de recursos humanos gastos de personal asociados al artículo 64 del presupuesto (p.ej.: personal contratado investigador, personal investigador en formación, etc.)? Indique cuáles, en su caso.
6. ¿Registra su sistema de gestión de recursos humanos la adscripción del personal a centros y unidades organizativas?
7. ¿Registra su sistema de gestión de recursos humanos los conceptos retributivos vinculados a la participación del PDI en proyectos de investigación/contratos de manera individualizada?

Bloque 2.5. Otros sistemas de gestión (mayores, deporte, cursos de verano y otoño, cursos de idiomas, laboratorios, aulas de informática, etc.)

1. Indique el nombre de otras aplicaciones de información utilizados para la gestión de otros servicios universitarios finalistas o de apoyo (mayores, deporte, cursos de verano y otoño, cursos de idiomas, mantenimiento de instalaciones, residencias universitarias, guardería infantil, escuelas de verano, etc.) y del proveedor de la misma o, en su caso, si se trata de desarrollos propios
2. ¿Incluyen tales sistemas información detallada sobre actividades ofertadas, usuarios, ingresos, horas de ocupación de instalaciones, asignaturas/titulaciones usuarias de laboratorios/aulas de informática, etc.? En su caso, indique qué información recoge cada uno de los sistemas.
3. ¿Registran los sistemas de información utilizados para la gestión de las actividades de mantenimiento general (eléctrico, edificación, etc.) e informático algún tipo de control por partes de trabajo de mantenimiento o facturación interna que posibilite conocer los centros/unidades orgánicas que consumen dichas actividades auxiliares.

Bloque 3. Estado de implantación de la contabilidad analítica

1. ¿Ha implantado su universidad la contabilidad analítica?

Bloque 3A. Para universidades que han realizado la personalización/tienen implantada analítica:

Bloque 3A.1. Grado de implantación de la contabilidad analítica. Criterios aplicados y limitaciones de la información

1. ¿Ha aplicado para su implantación el modelo del CU/IGAE?
2. ¿Ha sido su modelo de contabilidad analítica validado por la IGAE?
3. En caso de que haya obtenido información sobre el coste e indicadores de los servicios universitarios con el modelo de contabilidad analítica aprobada por el CU/IGAE, indique los ejercicios para los que ha obtenido la información.
4. ¿Se prestan los servicios de mantenimiento, limpieza, seguridad y vigilancia, jardinería, etc. mediante medios propios? En ese caso, ¿calculan el coste de tales prestaciones? ¿Qué metodología aplican para su cálculo y para su posterior imputación a los centros de la universidad?
5. ¿Lleva a cabo la universidad venta de bienes (imprensa, publicaciones propias, productos agropecuarios, productos de laboratorio o industriales)? En su caso, efectúa el cálculo de sus costes en el modelo de contabilidad analítica y los inventariza. ¿Con qué metodología? ¿Y los ingresos y márgenes asociados? ¿Registran por separado los ingresos por facturación externa e interna¹⁸ (en este último caso, detallados por centro o servicio)?
6. Indique los criterios aplicados para la imputación del coste de bibliotecas, laboratorios y otros servicios de apoyo a las actividades docentes e investigadoras.

¹⁸ Prestaciones realizadas a centros o servicios de la universidad.

7. ¿Podría identificar las principales limitaciones que han encontrado en los sistemas de gestión de la universidad para aprovisionar de datos al modelo de costes (falta de desagregación de la información, información inexacta, desactualizada o sin depurar, información incompleta, etc.)?

Bloque 3A.2. Rendición de cuentas y explotación de la información

1. ¿Incluye su universidad información sobre costes e indicadores de gestión en su rendición de cuentas? En ese caso, indique qué información (informes normalizados y/o información adicional complementaria) y para qué ejercicios y si se ha obtenido dicha información con la metodología aprobada por el CU/IGAE.
2. En caso contrario, ¿cuáles considera que son las principales razones y dificultades para que, disponiendo de dicha información, no se incluya en las cuentas anuales de la entidad?
3. ¿Comunica y socializa su universidad los resultados obtenidos del modelo de contabilidad analítica referidos anteriormente? En su caso, indique en qué instancias (portales de transparencia, Consejo Social, gestores, empleados, estudiantes, etc.).
4. ¿Ha diseñado su universidad indicadores de gestión para su organización a partir de la información del modelo de contabilidad analítica? En su caso, ¿incluye indicadores de eficacia, eficiencia y economía? Indique cuáles.
5. ¿Está utilizando su universidad herramientas de BI¹⁹ para la explotación de la información del modelo de contabilidad analítica?
6. ¿Cree necesario para los gestores de máxima responsabilidad un informe ejecutivo de costes e indicadores, en el que se sintetizaran los datos económico-técnicos y de calidad fundamentales de su universidad?
7. ¿Ha realizado algún análisis de la evolución en el tiempo del coste e indicadores de las actividades finalistas -docencia, investigación y extensión- de la universidad? ¿Cuáles han sido las razones fundamentales para no hacerlo?
 - a. ¿Falta de información homogénea?
 - b. ¿Escaso interés como base para la toma de decisiones?
 - c. ¿Falta de medios técnicos y humanos para el análisis?
8. ¿Ha realizado algún análisis comparativo del coste e indicadores de las actividades finalistas -docencia, investigación y extensión- de su universidad con otras universidades de similares características? ¿Cuáles han sido las razones fundamentales para no hacerlo?
 - a. ¿Falta de información de otras universidades?
 - b. ¿Escaso interés como base para la toma de decisiones?
 - c. ¿Falta de medios técnicos y humanos para el análisis?

19 El módulo de contabilidad analítica de Universitas_XXI Económico incluye la herramienta OBIEE.

Bloque 3A.3. Implantación/mantenimiento de la contabilidad analítica

1. En relación al proceso de diseño e implantación/mantenimiento del modelo de contabilidad analítica, ¿podría contestar las siguientes cuestiones?:
 - a. ¿Cuáles fueron las razones que llevaron a diseñar y plantearse la implantación de un modelo de contabilidad analítica?
 - b. ¿Qué órganos o autoridades internas impulsaron el proyecto dentro de la entidad?
 - c. ¿Qué cargos y perfiles integraron el equipo de trabajo responsable del diseño del modelo de la Universidad y cómo se eligió a los mismos? ¿Hubo que contratar nuevo personal o formar a los existentes para asumir dicha responsabilidad?
 - d. ¿Considera necesario impulsar la formación en contabilidad analítica de los gestores universitarios y de los responsables de la gestión económica de la universidad?
 - e. ¿Contaron con apoyo de consultores o empresas externas? ¿Qué funciones, en su caso, desarrollaron en el proceso de diseño e implantación del modelo?
 - f. ¿Consideran, en su caso, que hubiera sido o es preciso contar con apoyo externo para implantar el modelo (soporte tecnológico, formación, dotación de medios humanos para atender la contabilidad analítica, etc.)?
 - g. ¿Qué clase de asistencia o apoyo externo consideraría necesario para apoyar la implantación del modelo de contabilidad en las universidades en general y, en especial, en su universidad?
 - h. ¿Cuáles han sido las principales dificultades y barreras que encontraron para la implantación/mantenimiento del modelo?
 - i. ¿Cuáles son las principales limitaciones que encuentran actualmente para explotar la información de costes?
2. En relación a la forma en que institucionalmente se asignan las responsabilidades sobre la contabilidad analítica, ¿podría responder a las siguientes cuestiones?
 - a. ¿Ha creado su universidad un área o servicio en el organigrama de la universidad que sea responsable del modelo de contabilidad analítica? En caso de que no haya un área, sino un responsable o varios, ¿podría indicarnos a que área pertenecen?
 - b. ¿Qué nivel/puesto posee en el organigrama de la universidad el responsable del modelo de contabilidad analítica?
 - c. ¿A qué estructura jerárquica está adscrita el área de contabilidad analítica?

Bloque 3A.4. Utilidad de la información

1. ¿Podría indicarnos los principales usos que hace de la información sobre costes e indicadores (fijación de precios de algunos servicios, planificación de programas formativos o iniciativas de investigación y extensión, subcontratación de servicios, benchmarking interno, desarrollo de nuevos servicios, etc.)?

2. ¿Considera que se está utilizando la información sobre costes e indicadores de gestión para la toma de decisiones? ¿Puede indicar cuáles son los principales tipos de decisiones basadas en información sobre costes?
3. ¿Realiza su universidad predicciones y simulaciones de costes? Indique, en su caso, cuáles.
4. ¿Está su universidad satisfecha con los resultados obtenidos actualmente de la contabilidad analítica? ¿Considera que cubren sus necesidades y expectativas?

Bloque 3B. Para universidades que no tienen implantado analítica:

Bloque 3B.1. Estado actual y proyección futura de la contabilidad analítica

1. Aunque no haya llegado a implantar la contabilidad analítica, ¿Ha diseñado/personalizado algún modelo de contabilidad analítica para su universidad?
2. En ese caso, ¿ha aplicado para su personalización el modelo del CU/IGAE?
3. ¿Ha sido su modelo de contabilidad analítica validado por la IGAE?
4. Aunque no se haya implantado la contabilidad analítica e indicadores de gestión, ¿alguna vez ha trabajado para realizar la personalización del modelo de contabilidad analítica aprobada por el CU/IGAE a su universidad?
5. ¿Alguna vez ha obtenido información sobre coste e indicadores de los servicios universitarios, aunque haya utilizado para ello otra metodología de cálculo distinta a la aprobada por el CU/IGAE?
6. ¿Cuáles considera que fueron las principales razones por las que no llevaron a cabo la implantación del modelo de CA en la Universidad, especialmente considerando la existencia de anteriores experiencias en la organización²⁰?
7. ¿Ha realizado su universidad alguna planificación para llevar a cabo la implantación de la contabilidad analítica en la organización? ¿Con qué horizonte temporal?

Bloque 3B.2. Cuestiones clave para la implantación de la contabilidad analítica

1. ¿Considera necesario impulsar la formación en contabilidad analítica de los gestores universitarios y de los responsables de la gestión económica de la universidad?
2. ¿Es consciente de que su implantación se facilitaría de manera importante si se dispone de una herramienta informática integrable con los sistemas de gestión de la universidad que permita la mecanización del proceso de cálculo de costes?
3. ¿Ha realizado su universidad alguna evaluación de las opciones de soporte tecnológico para la implantación de un modelo de contabilidad analítica formalizado e integrado con los sistemas de gestión de la organización?

²⁰ Con independencia de que haya realizado una posterior personalización del modelo de contabilidad analítica del CU/IGAE, con anterioridad a la publicación del Documento del MECD (2011), la Consejería de Innovación, Ciencia y Empresa de la Junta de Andalucía impulsó un proyecto por el que se personalizó un modelo de contabilidad analítica en las Universidades Andaluzas.

4. ¿Ha evaluado la posibilidad de llevar a cabo la implantación exclusivamente con medios propios o con el apoyo de medios externos?
5. ¿Con que metodología cree que debe implantarse la contabilidad analítica? ¿Piensa que es adecuada la metodología aprobada por el CU/IGAE para determinar el coste e indicadores de gestión?
6. Cuáles considera que son las principales limitaciones y barreras para la implantación de la contabilidad analítica en su universidad

tra
ba
jo
de
in
ves
ti
ga
ción



IEHPA

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