

Control de eficiencia en el sistema de educación superior español: el modelo de contabilidad analítica para las universidades

Daniel Carrasco Díaz

Catedrático de la Universidad de Málaga

Daniel Sánchez Toledano

Profesor titular de la Universidad de Málaga

M^a Jesús Morales Caparrós

Profesora titular de la Universidad de Málaga

RESUMEN

La situación de las Administraciones Públicas en el marco de la actual coyuntura económica otorga una importancia crítica al control de la eficiencia con la que se aplican los recursos públicos. La universidad no puede quedar ajena a esta corriente, precisando de herramientas para su gestión eficiente. Entre éstas, la contabilidad analítica constituye una pieza fundamental de la estrategia fijada para el sistema español de educación superior. En este ámbito de acción, la Oficina de Cooperación Universitaria, junto a algunas universidades e investigadores, han abordado iniciativas para su implantación (*Libro blanco de los costes en las universidades*) que han sido respaldadas por la publicación por parte del Ministerio de Educación del *Documento sobre contabilidad analítica para las universidades*, en el que se desarrolla el «Modelo de contabilidad analítica para universidades públicas. Particularización del Modelo CANOA para las universidades», que introduce un marco efectivo para su implantación generalizada en nuestras universidades en aras a mejorar su transparencia informativa por las obligaciones de *reporting* que establece.

ABSTRACT

Efficiency in Government Public Services under current economic situation become critical. University cannot remain outside development of tools for efficient management. Among these ones, Management Accounting is a milestone for Spanish Higher Education System strategy. In this scope, Oficina de Cooperación Universitaria, along, along with some universities and researchers have addressed initiatives for implementation (Libro Blanco de los Costes en las Universidades) that have been endorsed by Spanish Education Office publication «Management Accounting Model for Public Universities. CANOA Model for Universities», which introduces an effective framework for deployment in order to improve transparency in Spanish Universities.

1. INTRODUCCIÓN

En los últimos años del siglo xx y primeros del siglo xxi se han producido cambios críticos en el entorno social, político y económico de las sociedades más desarrolladas que han otorgado a las actividades de creación, desarrollo y transmisión del conocimiento, y a los esfuerzos en investigación, desarrollo e innovación un papel central para garantizar la calidad de vida de nuestras comunidades y su competitividad en entornos de creciente globalización.

En este contexto de reformulación del papel de los agentes partícipes del mismo –universidades públicas y privadas, empresas, Administraciones Públicas, etc.– estamos inmersos en un proceso de continua revisión y reformulación que se ha traducido, en el ámbito del sistema de educación superior español y europeo, en importantes reformas e iniciativas para actualizar su marco legal, la estructura de sus titulaciones y, por supuesto, los recursos con los que se financian y el control económico de sus actividades. Todo ello ha configurado un nuevo escenario estratégico en el que la universidad europea ha de reformular sus planteamientos para afianzar un sistema de educación superior que garantice la competitividad de nuestra sociedad en el marco de las naciones más avanzadas, objetivo que sólo resulta posible a través del mantenimiento de los sistemas educativos más desarrollados¹.

¹ No sólo frente al modelo anglosajón, y en especial norteamericano, en el que se sitúan las universidades más prestigiosas, sino frente al emergente desarrollo de las nuevas potencias asiáticas –China, India, ...– (según el *ranking* ARWU 2011, elaborado por la Universidad Jiao Tong, de Shangai, las diez mejores universidades del mundo –Harvard (USA), Stanford (USA), Instituto Tecnológico de Massachusetts MIT (USA), California in Berkeley (USA), Cambridge (UK), Instituto Tecnoló-

Es por ello que existe una convicción creciente acerca de la necesidad de dotar de racionalidad económica la gestión de las universidades que permita, además, interpretar objetivamente sus decisiones y hacerlas entendibles tanto para los gestores universitarios y académicos como para la sociedad, que requiere información para enjuiciar el cumplimiento del mandato que otorga a las universidades y la eficacia, eficiencia, y economía con que aplican los recursos que les confían.

Por otra parte, tan sólo la necesaria planificación estratégica de nuestras instituciones de enseñanza superior y su completa integración con los niveles de operatividad real de las mismas puede garantizar la coherencia de sus políticas, procedimientos, decisiones y acciones, otorgando a éstas una herramienta de decisiva importancia para traducir y alinear la misión y visión estratégica de la universidad con los objetivos –de enseñanza, investigación, extensión cultural y deportiva, económicos, etc.– que resulta necesario establecer, permitiendo enlazarlos de manera verdaderamente efectiva con programas y presupuestos en el marco de sistemas de financiación que se encuentran en un proceso de reformulación.

En consecuencia, la Estrategia Universidad 2015 del Ministerio de Educación, destinada a la modernización del sistema universitario español, ha dirigido sus esfuerzos a la promoción de la excelencia docente y científica y a la internacionalización de nuestro sistema universitario al objeto de potenciar su implicación en el cambio de modelo económico hacia uno basado en el conocimiento que permita mejorar y potenciar la innovación.

Dicho planteamiento obliga a poner de relieve la dimensión social de dicho proceso a través de la colaboración interuniversitaria y de la agregación estratégica con otras instituciones y agentes (empresas, Administraciones Públicas, etc.) como único camino para mejorar y ampliar el impacto del sistema universitario español, consiguiendo universidades más reconocidas socialmente, competitivas, de prestigio internacional y situadas entre las mejores de Europa y el mundo.

En este orden de cosas, un conjunto de universidades españolas haciendo gala de una especial sensibilidad por la mejora de su gestión y del servicio que prestan a la sociedad han mostrado tradicionalmente un gran interés y un especial protagonismo en la introducción

gico de California (USA), Princeton (USA), Columbia (USA), Chicago (USA) y Oxford (UK)– se sitúan en dicho ámbito. Y de las 500 de mayor reputación, el denominado G7, que incluye a las siete economías más desarrolladas del mundo, incluye 350. Tan sólo 11 universidades españolas aparecen en dicho *ranking* de las 500 mejores universidades).

de las técnicas de gestión económico-financiera más avanzadas y han decidido dotarse de una contabilidad analítica que les permita un importante salto de calidad de su sistema de información económico.

En el marco de este propósito, consideraron oportuno tomar como marco de referencia las sugerencias contenidas en el *Libro blanco de los costes en las universidades* (Carrasco *et al.*; Oficina de Cooperación Universitaria, 1ª edición de marzo de 2004) y el modelo de contabilidad analítica de referencia propuesto en éste².

Sin embargo, en abril de 2010, el Consejo de Universidades y la Conferencia General de Política Universitaria aprobaron, en reunión conjunta, el documento de «Mejora y seguimiento de las políticas de financiación de las universidades para promover la excelencia académica e incrementar el impacto socioeconómico del sistema universitario español (SUE)»; documento en el que se define un Plan de Acción para los años 2010 y 2011 en el que se prevé la implantación de un sistema normalizado de información universitario que incluye como objetivo irrenunciable disponer de un modelo de contabilidad analítica para las universidades públicas españolas.

Como consecuencia de ello, en marzo de 2011 se publica el *Documento sobre contabilidad analítica para las universidades públicas*. Particularización del Modelo CANOA para universidades³ (Ministerio de Educación, 2011) en el que se presenta la propuesta que se marcaba como objetivo en el mencionado Plan de acción 2010-2011⁴ y se establece un marco de desarrollo de modelos de contabilidad analítica como herramienta clave para la gestión de la universidad pública española.

² Posteriormente desarrollado en su tercera edición para incorporar los contenidos derivados de las reglas de normalización del *Documento sobre contabilidad analítica para las universidades españolas*, elaborado por la Comisión creada al efecto por el Ministerio de Educación, así como para incorporar la experiencia real de personalización a las universidades que han ejecutado trabajos de implantación; facilitar la comprensión del modelo y de su utilidad a los usuarios, y explicar el papel de la tecnología en la aplicación de un modelo de costes y recomendar un modelo de automatización.

³ En adelante Modelo CANOA-Universidades.

⁴ En el ámbito de la Administración del Estado, el vigente Plan General de Contabilidad Pública introduce en la memoria de las cuentas anuales dos notas relativas a la información sobre costes –Nota 25. Información sobre el coste de las actividades– e indicadores de gestión –Nota 26. Indicadores de gestión– cuyos criterios de elaboración se desarrollan por 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.

2. OBJETIVOS Y CARACTERÍSTICAS DEL SISTEMA DE CONTABILIDAD ANALÍTICA PARA UNIVERSIDADES

Como se ha señalado anteriormente, la gestión de los servicios públicos y, en particular, los prestados por las universidades exige una aplicación eficiente de los recursos que la sociedad dedica a su cobertura. Ello obliga a desarrollar herramientas adecuadas para el procesamiento y comunicación de la información necesaria para los distintos usuarios interesados, desde los gestores de dichas instituciones a los distintos niveles de decisión hasta los estamentos políticos responsables de la asignación de fondos para su financiación, o la propia sociedad, que debe valorar la acción de las mismas (futuros alumnos, empresas, etc.) y participar y beneficiarse de los resultados formativos y de generación de nuevos conocimientos que caracterizan la actividad de la universidad.

Obviamente, dentro de dicho sistema constituye una pieza clave la generación de información sobre el coste de los servicios universitarios, adecuada para el más amplio cumplimiento de los anteriores fines.

Para obtener dicha información y estructurarla de forma útil para los diferentes usuarios de la misma es preciso alcanzar un adecuado conocimiento de los procesos inherentes a las distintas actividades universitarias, labor que constituye imprescindible referencia para la cuantificación de los recursos consumidos en su desempeño.

De las anteriores reflexiones cabe, por tanto, identificar los siguientes objetivos básicos para el sistema de contabilidad analítica de las universidades:

- a) Cálculo del coste:
 - De los servicios universitarios finalistas (docencia, investigación...).
 - De otros servicios universitarios intermedios (mantenimiento, reprografía...).
 - De las actividades de dirección y administración.
 - De los recursos empleados.
 - De los centros de actividad y responsabilidad.
- b) Valoración de activos generados por su actividad.
- c) Cálculo de márgenes de cobertura de los servicios universitarios.

- d) Evaluación de la eficiencia y economía con la que se gestionan los recursos públicos.
- e) Obtención de información adecuada para orientar la toma de decisiones en la universidad.
- f) Confección de información para orientar la fijación de tasas y precios públicos de los servicios universitarios.
- g) Generación de información para facilitar la presupuestación y el control.
- h) Elaboración de información para la captación de financiación de entidades públicas o privadas.
- i) Cumplimiento de las obligaciones de información fijadas por las Administraciones Públicas.
- j) Comparabilidad con otras universidades nacionales o extranjeras.

Para el oportuno cumplimiento de los anteriores fines se hace necesario estructurar de forma adecuada las herramientas que integran el modelo para que, de una parte, las reclasificaciones y agregaciones de costes que definan el correspondiente flujograma permitan atender al conocimiento de los *outputs* informativos requeridos y, de la otra, para que resulte viable la necesaria conexión con el sistema de información económica de la universidad que haga posible la integración del modelo de contabilidad analítica en su seno a efectos de posibilitar su mecanización, incorporando sus *inputs* a partir de los correspondientes sistemas origen y facilitando sus *outputs* a las estructuras de *Datawarehouse* de dicho sistema.

En este sentido constituye obligado punto de partida la definición de las características básicas a las que éste debe ajustarse.

– En primer lugar es preciso aproximarse a la estructura de los datos procesados por el sistema de contabilidad analítica en relación al sistema informativo económico. Obviamente, la elección viene condicionada por el modelo contable previsto en el Modelo CANOA-Universidades que adopta la forma de sistema contable dualista radical, caracterizado por una delimitación formal de la contabilidad analítica respecto a la contabilidad financiera o externa, ocupada de la fijación de la situación patrimonial y financiera de la entidad, así como de sus resultados.

Por su parte, junto a dicho sistema patrimonial se desarrolla igualmente el sistema presupuestario, ocupado de la problemática relativa a las previsiones de gastos e ingresos que se derivan de las propuestas de asignación de recursos a los fines perseguidos por el ente.

En consecuencia, desde el punto de vista de su operatividad técnica, adquiere decisiva importancia el estudio de las conexiones entre tales sistemas en relación al suministro recíproco de información y al origen de los datos empleados por el sistema de contabilidad analítica, que prevé la posibilidad de operar con datos externos o internamente calculados, no sólo en el seno del sistema contable, sino del sistema integral de información del ente –académico, investigación, etc.

– En segundo lugar debemos atender a la definición del sistema de asignación de costes que se considere adecuado seguir.

A tal respecto cabe elegir entre modelos a costes completos, que relacionan la producción con el coste de la totalidad de los consumos incurridos para su obtención, y modelos a costes parciales, que incorporan a aquélla sólo una parte de los costes generados en la actividad, eliminando, en este último caso, la subjetividad en la asignación de aquellos elementos de coste no imputados a la producción, así como respecto a la inventarización de costes a ella vinculados, generándose márgenes de cobertura adecuados para el análisis y la toma de decisiones.

No obstante, con independencia de las disquisiciones doctrinales sobre las condiciones concretas de compatibilidad y aplicabilidad de ambos planteamientos en el ámbito de las Administraciones Públicas, y en el de los servicios universitarios en particular, como prestadores de servicios de interés general, habitualmente no financiados íntegramente por las aportaciones de los usuarios directos de tales servicios, difícilmente puede plantearse la toma de decisiones orientada a la prestación o eliminación de determinados servicios⁵ o al establecimiento de precios orientados a la consecución de adecuados niveles de rentabilidad⁶, dado el carácter no lucrativo de tales instituciones. Por el contrario, la información suministrada por la contabilidad analítica estará orientada a la racionalización y mejora continua de la gestión de los recursos aplicados en la consecución de servicios de calidad creciente.

Por otra parte, los servicios prestados son de carácter inmaterial y, por tanto, no inventariables, circunstancia que, junto a las anteriores,

⁵ Tal cuestión sólo se plantea para algunos servicios universitarios (postgrados, determinadas actividades de extensión, etc.) o para determinadas condiciones de su prestación (oferta geográfica de titulaciones por campus, etc.).

⁶ Pues resulta obvio que los servicios universitarios deben ser socialmente rentables, pero no por comparación de los precios pagados por el usuario de los mismos y sus costes de prestación, sino en relación a la contraposición de todos sus costes y beneficios sociales.

justifica la aplicabilidad de un modelo a costes completos para el cálculo de los servicios universitarios, planteamiento por el que se decanta el Modelo CANOA-Universidades y se introduce por la Resolución de 28 de julio de 2011 de la Intervención General de la Administración del Estado⁷.

En consecuencia, parece lógico pensar que es preciso informar a los usuarios sobre la totalidad de los costes vinculados con la prestación de los servicios universitarios, aunque ésta se estructure de manera que pueda escalonarse la forma en que se desarrolla el proceso de agregación, permitiendo extraer información útil para propósitos específicos alternativos, previsión que redundará, sin duda alguna, en una mayor flexibilidad del modelo.

– En tercer lugar es preciso hacer referencia al tratamiento del proceso de agregación de costes, a la captación y representación de los elementos que lo integran y a las herramientas de distribución empleadas.

En este sentido, si bien es cierto que existen dos sustratos informativos irrenunciables en cualesquiera de las concepciones que podemos imaginar del modelo de contabilidad analítica, identificables, a nivel técnico, con las entradas –factores o medios de producción empleados– y salidas del sistema –bienes y servicios ofertados– y, desde un plano contable, con la estructura de los sistemas inorgánicos, no lo es menos que dicha concepción resulta claramente insuficiente al no informar adecuadamente del proceso de formación del coste de los servicios finales.

De esta forma, si en un sistema inorgánico se atiende al cálculo del coste de los medios empleados –elementos de coste– y de los portadores finales –bienes y servicios ofertados por el ente– mediante la imputación inmediata de aquéllos a éstos, en un sistema de tipo orgánico se atiende además a la determinación del coste de los centros en que se estructura la organización, lo que obliga a efectuar la oportuna localización del coste de los factores. Así, además de conseguir una más ajustada asignación del coste a la producción, se genera información intermedia de gran utilidad para los gestores, propuesta por la que se decanta el Modelo CANOA-Universidades, que, junto al cálculo del coste de las actividades desarrolladas por la universidad, prevé como elemento básico de su propuesta el cálculo del coste de los centros.

⁷ Esta última norma limita el coste de producción desarrollado en el contenido del PGCP a efectos exclusivos de valorar tanto los activos fabricados o construidos por la propia organización como las existencias.

– En cuarto lugar, el modelo puede plantearse para procesar y suministrar información estrictamente *ex-post* o enriquecerlo mediante el tratamiento de información predeterminada que, a partir de la determinación de estándares de referencia, permita el control de la gestión universitaria mediante la comprobación del grado de cumplimiento de los mismos, y la correspondiente regulación del sistema para la consecución de los objetivos fijados por la organización y la propia evolución de éstos y del entorno económico y social en que operan.

Parece lógico pensar que, en un primer momento, deberían dirigirse los esfuerzos a la consecución de un adecuado nivel de implantación del modelo que permita alcanzar la suficiente experiencia en la determinación y conocimiento de los costes históricos o reales del ente para, una vez alcanzada ésta, iniciarse en el cálculo de costes *a priori* que permita el establecimiento de modelos predeterminados, opción por la que se decanta el Modelo CANOA-Universidades.

Ello no debe ser, sin embargo, un obstáculo para que en el proceso de implantación el modelo se estructure de manera que posibilite identificar los costes con los responsables de su gestión⁸ a efectos de sentar las bases para un posterior desarrollo del modelo predeterminado que permita el control económico efectivo de su gestión, culminando los objetivos afectos a esta rama del sistema informativo gerencial.

– En quinto lugar resulta preciso reflexionar sobre los *outputs* informativos suministrados por el modelo.

A tal respecto, en principio, se hace preciso definir qué información periódica normalizada hay que suministrar a cada tipo de usuario de la misma, circunstancia que obliga a que cualquier estudio para su implantación identifique a tales usuarios, segmentando la información para hacerla adecuada a las necesidades específicas de los mismos.

En este sentido, a partir de un estudio de los mismos, cabe considerar cuatro grandes niveles de grupos de usuarios⁹ (*Libro blanco de los costes en las universidades*, 2007):

⁸ Obviamente, la fijación de estándares debe efectuarse al mismo nivel de desagregación con que se articula el modelo, lo que hace interesante tener en cuenta su posterior desarrollo cuando se realizan los trabajos para la implantación del modelo histórico.

⁹ Sobre dicha base se realizó una encuesta a gestores de las universidades públicas españolas que puede consultarse en el correspondiente anexo incluido en las dos primeras ediciones del *Libro blanco de los costes en las universidades*.

1. Nivel 1: Órganos de alta dirección (rector, consejo económico-social, gerente). Requieren información agregada y de carácter general sobre los costes, ingresos y márgenes de los distintos servicios universitarios.

2. Nivel 2: Órganos de gestión funcional intermedia (decanos y directores de centro, directores de departamento, jefes de servicio). Precisan información específica sobre el funcionamiento del centro o servicio que gestionan.

3. Nivel 3: Órganos de gestión funcional operativa (responsables de gestión del gasto, responsables económicos de los servicios administrativos). Demandan información específica para el adecuado desempeño de sus funciones (cumplimiento de la legalidad, información a otros usuarios, rendición de cuentas, relaciones con auditores, etc.). Están vinculados con el mantenimiento de los sistemas transaccionales de procesamiento de la información.

4. Nivel 4: Usuarios externos a la universidad (Administración, empresas privadas, etc.). Demandan información agregada y genérica sobre los recursos aplicados y logros conseguidos por la organización.

En este sentido, y respecto a este último nivel, el Modelo CANOA-Universidades establece un conjunto de informes normalizados de obligado cumplimiento e indicadores de gestión como *output* fundamental del Modelo.

Por otra parte es preciso flexibilizar el tratamiento de la información para que, con independencia de tales informes periódicos normalizados, el propio usuario interno pueda requerir y obtener informes específicos no periódicos que recojan la información que éste necesite para sus procesos gerenciales, objetivo para el que es preciso generar las herramientas y estructura de bases de datos adecuadas para su oportuno cumplimiento.

Asimismo, para que el modelo informativo alcance su adecuada culminación, los informes elaborados sobre la base de indicadores de coste generados a partir de su contabilidad analítica deben completarse con indicadores de gestión –monetarios y no monetarios, elaborados sobre datos internos y externos...– que permitan elaborar cuadros de mando a los distintos niveles de gestión, que constituyan las herramientas integrales que el gestor actual del sistema universitario necesita para orientar sus tareas de toma de decisiones.

3. EL MODELO DE CONTABILIDAD ANALÍTICA DE LAS UNIVERSIDADES: COMPONENTES Y ESTRUCTURA

El modelo de contabilidad analítica descrito en el anterior epígrafe integra los siguientes componentes:

- a) Estructuras de coste:
 - Elementos de coste.
 - Elementos de ingreso.
 - Centros de coste y responsabilidad.
 - Actividades/servicios.
- b) Relaciones internas:
 - Relaciones entre estructuras.
 - Criterios de reparto e imputación.
- c) Relaciones externas¹⁰:
 - Sistemas de gestión que proporcionan información al modelo.
 - Sistemas de gestión a los que proporciona información el modelo.

a) Estructuras de coste

Son los componentes nucleares del modelo en cuanto constituyen los objetos de coste finales e intermedios sobre los que es preciso generar información para cumplir con los objetivos generales y particulares que persigue.

Elementos de coste

«Cada una de las categorías significativas en que se clasifican los consumos de la organización agrupados por sus características económicas y el nivel de información que requiera el sujeto contable» (IGAE, 2011).

Representan, por tanto, el coste de los factores productivos aplicados en la realización de su actividad. Aunque la clasificación primaria de los mismos, correspondiente con la estructura del informe nor-

¹⁰ Aunque, en puridad, podría considerarse que los sistemas informativos de la universidad no son, en sí mismos, estructuras del modelo de contabilidad analítica, en su consideración de sistemas origen de la información de que éste se nutre constituyen, sin lugar a duda, otro de los elementos básicos que es preciso considerar cuando se define el modelo y su implantación a la realidad de las universidades.

malizado incluido en el Modelo CANOA-Universidades, se vincula con su naturaleza, el desarrollo de las potencialidades informativas de la contabilidad analítica para orientar y evaluar la gestión de las universidades puede aconsejar reclasificaciones complementarias de los mismos (por su variabilidad respecto al nivel de servicio, por su controlabilidad por el gestor, etc.).

Se agrupan en ocho grandes rúbricas:

- Coste de personal.
- Coste de adquisición de bienes y servicios.
- Coste de servicios exteriores.
- Coste de tributos.
- Coste financiero.
- Coste de amortizaciones.
- Coste de transferencias.
- Otros costes.

Elementos de ingreso

«Cada una de las categorías significativas en que se clasifican los ingresos de la organización agrupados por sus características económicas y el nivel de información que requiera el sujeto contable» (IGAE, 2011).

Al igual que lo comentado para los elementos de coste, a partir de la clasificación primaria de los mismos sobre la base de su naturaleza el modelo puede requerir para culminar sus necesidades informativas clasificaciones complementarias, entre las que resulta crucial la que se vincula con su afectación a las actividades/servicios, pues tan sólo los relacionados con tales actividades/servicios pueden contraponerse con el coste de éstos para formar los correspondientes márgenes.

Se agrupan en siete grandes apartados (IGAE, 2011):

- Tasas, precios públicos, venta de bienes y otros ingresos.
- Transferencias corrientes.
- Transferencias de capital.
- Ingresos patrimoniales.
- Ingresos por la enajenación de inversiones reales.
- Ingresos procedentes de activos financieros.
- Ingresos calculados.

Centros de coste

«Lugar, físico o no, donde, como consecuencia del proceso productivo, se consume toda una serie de medios que se incorporan a las actividades, entendidas éstas en un sentido amplio como el conjunto de operaciones de todo tipo que crean productos y servicios¹¹» (IGAE, 2004).

Su clasificación primaria responde a la función y naturaleza de sus actividades, agrupándose en las siguientes grandes tipologías (*Libro blanco de los costes en las universidades*, 2011):

- Centros de docencia e investigación. Departamentos.
- Centros de enseñanza. Facultades y escuelas universitarias.
- Centros de investigación. Institutos universitarios y grupos de investigación.
- Otros centros de enseñanza, investigación y creación artística.
- Centros de extensión universitaria.
- Centros de apoyo a la docencia y a la investigación.
- Servicios auxiliares.
- Centros de dirección y administración.
- Otros centros.

Junto a otras posibles clasificaciones complementarias, adquiere especial importancia la derivada de su participación en el proceso formativo del coste, de acuerdo a la que cabe considerar la existencia de (IGAE, 2011):

- Centros principales.
- Centros auxiliares.
- Centros de dirección, administración y generales.
- Centros anexos.
- Centros mixtos.
- Centro «agrupaciones de costes¹²».

¹¹ Posteriormente la IGAE limita dicha definición exclusivamente a lugares físicos tanto en el Modelo CANOA-Universidades como en la Resolución 28 de julio de 2011, donde se definen como «lugar físico donde, como consecuencia del «proceso productivo», se consume toda una serie de recursos que se incorporan a las actividades» (IGAE, 2011).

¹² «Agregado contable que permite la localización de costes en lugares no definibles como centros propiamente dichos al no desarrollarse en ellos ninguna actividad

Actividades/servicios

«Conjunto de actuaciones que tiene por objetivo la utilización combinada de factores en un proceso productivo para obtener bienes o prestar servicios con la suficiente importancia relativa como para determinar su individualización» (IGAE, 2011).

Al igual que para anteriores estructuras, pueden clasificarse de acuerdo a diferentes criterios, distinguiéndose dos grandes categorías básicas:

– «En función del comportamiento de actividades/productos de acuerdo con las reglas de funcionamiento del modelo basadas en la doctrina contable», criterio a partir del que pueden identificarse los siguientes tipos de actividades (IGAE, 2011):

- Actividades finalistas, principales o asimiladas.
- Actividades auxiliares.
- Actividades directivas, administrativas y generales y asimiladas.
- Actividad almacenaje.

– «En función de los fines marcados por la normativa vigente desarrollada por cada ente en su propia reglamentación», criterio del que se derivan las siguientes clases de actividades (IGAE, 2011):

- Dirección y administración general de la universidad.
- Soporte de la gestión de la universidad.
- Administración y dirección de facultades, escuelas, institutos y centros.
- Administración y dirección de departamentos y otras unidades docentes e investigadoras.
- Actividades de docencia.
- Actividades de investigación y transferencia del conocimiento.
- Actividades deportivas y de extensión universitaria.
- Actividades anexas.
- Actividad de organización.
- Trabajos realizados por la universidad para su propio inmovilizado (TRUPI).
- Subactividad.

(locales vacíos), por no realizarse actividades que constituyen el objeto de la organización, pero necesarias por imperativo legal (locales sindicales) o por otras causas» (IGAE, 2011).

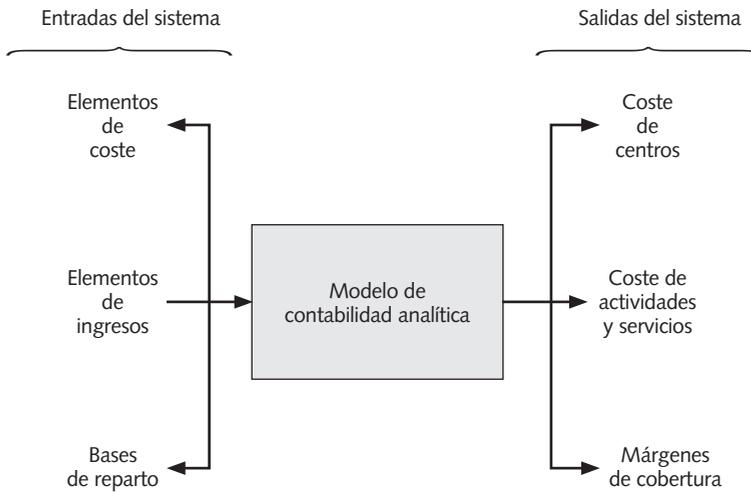
b) Relaciones internas

Relaciones entre estructuras

Analizados los componentes que integran el modelo, cuestión aparte se corresponde con el estudio de la forma en que se estructuran las relaciones entre dichos elementos y, por consiguiente, el propio funcionamiento del modelo.

Éste presenta entradas de datos que debidamente procesados permitirán la obtención de la información que se espera de él. En concreto se han delimitado unos agregados contables de primer nivel –o entradas básicas del sistema–, materializados en los elementos de coste y de ingreso que constituyen, junto con los criterios de reparto e imputación¹³, los *inputs* primarios del modelo y, junto a ellos, se identifican los agregados específicos considerados, que constituyen reclasificaciones del coste formuladas a través de su identificación con objetos de coste específicos –centros, actividades y productos/servicios.

FIGURA I



Fuente: *Libro blanco de los costes en las universidades*, 2011.

Consecuencia de lo anterior, una parte fundamental del modelo de contabilidad analítica para universidades se sitúa en la fijación de las relaciones entre tales agregados, propósito que supone, en esen-

¹³ En relación a la información relativa a los valores alcanzados por las variables de referencia utilizadas tanto como base para el reparto de coste como para el cálculo de indicadores de gestión.

cia, la propia definición del proceso de formación del coste previsto en el modelo.

Dado el conjunto de componentes o estructuras –elementos de coste, elementos de ingreso, centros y actividades/servicios– considerado, cabe pensar en un amplio conjunto de posibilidades teóricas de relación entre ellas. Sin embargo, tales relaciones van a venir condicionadas por la propia estructura lógica del proceso de formación de costes y márgenes propio del proceso productivo de las universidades, vinculada a cuatro fases genéricas:

1. Cálculo del coste de los elementos.
2. Formación del coste de los centros.
3. Determinación del coste de la actividades.
4. Cálculo de ingresos y márgenes de cobertura.

Las que definen, asimismo, las relaciones derivadas del consumo de factores realizado por los correspondientes portadores finales e intermedios y la relación de éstos, en su caso, con la estructura de ingresos de la entidad a fin de efectuar la oportuna determinación de los márgenes de cobertura de sus actividades.

FIGURA 2



Criterios de reparto e imputación

Las relaciones entre estructuras descritas en el apartado anterior implican un proceso de reclasificación de costes al objeto de identificar los consumos realizados para la prestación de los servicios ofertados por la universidad y la realización de las operaciones propias de los distintos centros que configuran su estructura orgánica.

Sin embargo, la mencionada cuantificación del consumo efectuado por los diferentes portadores –centros y actividades– va a estar condicionada por las posibilidades efectivas de identificación de los mismos y, en consecuencia, su consideración como coste directo o indirecto respecto a la estructura de referencia.

En este sentido cabe pensar en las siguientes posibilidades de relación entre estructuras –elementos de coste respecto a centros y actividades/servicios:

- Costes directos al centro y directos a la actividad (DCDA).
- Costes directos al centro e indirectos a la actividad (DCIA).
- Costes indirectos al centro y directos a la actividad (ICDA).
- Costes indirectos al centro e indirectos a la actividad (ICIA).

Y, por tanto, dado que, como tuvimos ocasión de señalar, tan sólo en algunas ocasiones existe una relación directa entre los elementos de coste y los objetos de coste considerados –centros o actividades/servicios– (costes directos). En el resto de los casos (costes indirectos) es preciso llevar a cabo un proceso de asignación de costes que obliga a introducir criterios o claves de reparto específicos para su realización que, de acuerdo con la IGAE (2011), podemos definir como «la herramienta formal que permite distribuir los elementos de coste entre distintos objetos de coste (centros, actividades) o entre los diversos objetos de coste en sus relaciones entre sí».

En cualquier caso, tales bases de reparto se materializan en variables cuya medida sea fácilmente realizable y que se utilizan para cuantificar el consumo que los objetos de coste de que se trate realizan del elemento, centro o actividad de coste sujeto del reparto. Su elección descansa, por tanto, en la consideración de que existe una relación de proporcionalidad entre dicha unidad de medida y el coste del objeto considerado y, obviamente, con los requisitos de permanencia temporal de los criterios que garanticen la consistencia y fiabilidad de la información¹⁴.

¹⁴ La Resolución de 28 de julio de 2011 establece que «los criterios empleados para la determinación de costes e ingresos en todas las fases de cálculo del sistema

En consecuencia, la elección de tales unidades estará condicionada por el estudio de las alternativas identificadas para escoger entre ellas las que presenten una mayor correlación estadística con el objeto de coste y una mayor facilidad para su obtención (coste-efectiva).

FIGURA 3



Fuente: Elaboración propia.

c) Relaciones externas

Sistemas de información que proporcionan información al modelo

Como hemos tenido ocasión de señalar anteriormente, el modelo de contabilidad analítica procesa datos que recibe del exterior o calcula internamente y que constituyen los *inputs* a partir de los que es capaz de generar la información ofertada a los usuarios del sistema –*outputs*.

Además, los diferentes componentes del sistema de información económica, del que forma parte el modelo de contabilidad analítica, deben establecer relaciones entre sí mediante las que circulan los datos a partir de los que procesan su información.

En concreto, los elementos de coste e ingresos, las unidades de medida de las variables utilizadas como criterios de reparto e imputación y los datos operacionales vinculados a las propias actividades realizadas por la universidad constituyen las entradas básicas de datos del mode-

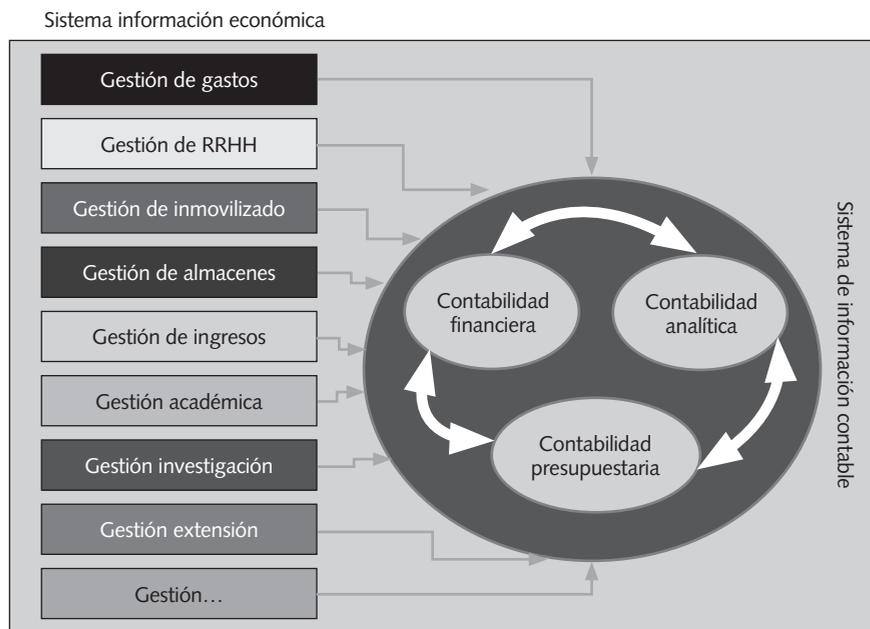
deberán mantenerse inalterables a lo largo del ejercicio. Cuando se produzca el paso de un ejercicio a otro los criterios de asignación de costes e ingresos podrán ser variados siempre que existan razones objetivas para proceder a dicho cambio».

lo de contabilidad analítica para cuya obtención, por lo tanto, es preciso establecer vínculos con los subsistemas que los procesan.

De esta forma cabe pensar en las siguientes relaciones:

- Sistema de gestión de justificantes de gastos.
- Sistema de gestión de personal.
- Sistema de gestión de inmovilizado.
- Sistema de gestión de almacenes.
- Sistema de gestión de ingresos.
- Sistema de gestión académica.
- Sistema de gestión de investigación.
- Sistema de gestión de actividades deportivas y de extensión.
- Sistema de gestión de publicaciones.
- ...

FIGURA 4



Fuente: *Libro blanco de los costes en las universidades*, 2011.

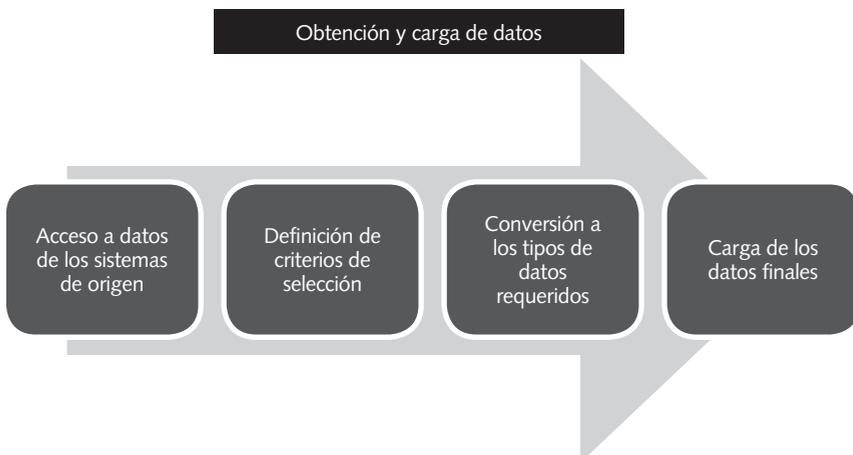
En consecuencia es preciso establecer mecanismos y protocolos para la obtención y carga automática de los datos que residen en los

diferentes sistemas de información de la Universidad para su procesamiento en el modelo de contabilidad analítica de acuerdo al nivel de periodicidad que se establezca.

De esta forma, para cada uno de los sistemas origen de referencia, resulta necesario definir las entidades clave para su aprovisionamiento en el modelo de contabilidad analítica, definiendo las oportunas equivalencias con las estructuras del Modelo:

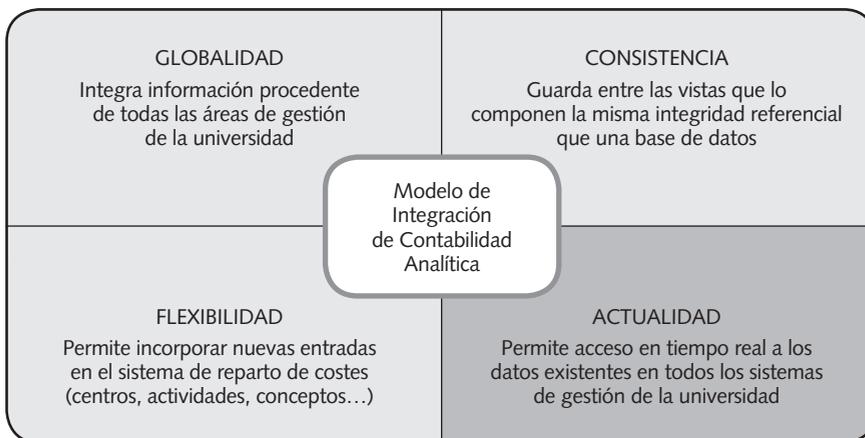
- Centros académicos, investigadores, extensión, etc., definidos en el correspondiente sistema origen y representativos de los centros responsables de las correspondientes actividades.
- Actividad docente, investigadora, extensión, etc., identificadas en los respectivos sistemas origen, vinculadas a las titulaciones, proyectos de investigación, actividades deportivas, etc., realizadas por la universidad.
- Conceptos de gasto e ingreso imputados a las anteriores actividades.
- Gastos e ingresos. Importes de gastos e ingresos a obtener del correspondiente sistema origen desglosados en función de los anteriores conceptos de gasto e ingreso definidos.
- Dedicaciones. Datos relativos a las unidades seleccionadas para la medición de las dedicaciones del personal a las actividades definidas en el sistema origen (dedicación docente e investigadora del PDI, etc.).
- Valores criterios. Datos relativos a las unidades seleccionadas para definir los criterios y claves de reparto elegidas en el modelo (nº de alumnos, superficie en m² de centros y dependencias, horas de ocupación de aulas, etc.).

FIGURA 5



Sistemas de información a los que proporciona información el modelo

Como hemos tenido ocasión de señalar, el modelo de contabilidad analítica forma parte del sistema de información de la universidad y al igual que para obtener los datos que necesita para cumplir los fines que persigue debe relacionarse con el resto de subsistemas que lo integran, del Modelo se obtiene información que precisa ser utilizada en otras áreas y por otros sistemas informativos gerenciales (cuadros de mando, indicadores de gestión, contabilidad financiera, etc.), circunstancia por la que es preciso dotarse de interfaces de comunicación del Modelo con el resto de subsistemas de manera que pueda exportarse la información procesada por ésta a las estructuras de *Datawarehouse* de la universidad para su uso generalizado a efectos analíticos.

FIGURA 6

Fuente: Elaboración propia.

4. INFORMES DE COSTES E INDICADORES DE GESTIÓN DEL MODELO DE CONTABILIDAD ANALÍTICA. OBLIGACIONES DE REPORTING Y ANÁLISIS DE LA EFICIENCIA DE LA UNIVERSIDAD Y UTILIDAD PARA LA TOMA DE DECISIONES

Las estructuras anteriormente descritas y las relaciones entre éstas definen la configuración del modelo de contabilidad analítica. Éste presenta entradas de datos que, procesadas de acuerdo con los itinerarios, criterios y bases de reparto previstos en el modelo, conducirán a la obtención de la información que se espera de él.

De hecho, la propia delimitación de tales agregados contables representa el ámbito en que se enmarcan sus potencialidades informa-

tivas, estructuradas sobre la base de la información procesada y elaborada por el modelo, materializada en la diversidad de objetos de coste –elementos, centros, actividades y productos/servicios– considerados, que constituyen, en definitiva, las salidas últimas de éste como sistema de información.

A tal respecto, y como se señaló anteriormente, se hace preciso definir, *a priori*, qué información periódica normalizada hay que suministrar a cada tipo de usuario de la misma a efectos de adaptar la estructura del modelo para poder atender a la consecución de la información adecuada para cubrir sus necesidades gerenciales, y ante todo resulta preciso flexibilizar el tratamiento de la información para que el propio usuario pueda personalizar tales informes.

En la propuesta relativa a la información susceptible de ser producida por el sistema, recogida en el *Documento sobre contabilidad analítica para las universidades* (Ministerio de Educación, 2011), se distingue entre «informes normalizados» e «indicadores», dando lugar a los siguientes tipos de informes (IGAE, 2011):

– Informes normalizados, de carácter obligatorio y que constituirán la información básica a remitir por las distintas universidades a las Administraciones Públicas, que garanticen la necesaria homogeneidad y comparabilidad en el cumplimiento de las obligaciones de información requeridas. Tales informes se elaborarán de acuerdo con las reglas de normalización establecidas en el capítulo 8º de dicho documento¹⁵, que establece tanto los informes como indicadores que se exigirán a las universidades.

– Informes propios de cada organización obtenidos según el nivel de información de cada universidad cuyo objetivo es complementar

¹⁵ La selección de informes normalizados que se remitirán al Ministerio de Educación y estarán incluidos en el sistema integrado de información universitaria son los siguientes:

1. Informes sobre elementos de coste:
 1. Resumen por clases de coste.
 2. Resumen general de elementos de coste.
 3. Resumen general de costes de personal.
2. Informes sobre ingresos:
 1. Resumen general de ingresos por naturaleza.
 2. Resumen general de ingresos/actividades.
3. Informes sobre actividades:
 1. Resumen por tipo de actividades por fines.
 2. Resumen de actividades según su comportamiento.
 3. Resumen coste de actividades.
 4. Composición coste actividades docentes.
 5. Resumen margen y grado de cobertura.

la información normalizada con la incorporación de información procedente de los subsistemas de información de cada universidad.

Es decir, el Modelo CANOA-Universidades introduce obligaciones de *reporting* de gran interés para incrementar la transparencia informativa de las universidades y definir un marco apropiado para mejorar la eficiencia de su gestión y un modelo de financiación más equilibrado.

Sin embargo, con independencia de la orientación externa de esta iniciativa, las potencialidades del modelo culminan en su perspectiva interna orientada a los gestores de las universidades en cuanto constituye una herramienta de gran valor para orientar su toma de decisiones.

Los informes normalizados y los no normalizados que cada universidad desarrolle para sus diferentes niveles gerenciales facilitan un conocimiento profundo y riguroso de su proceso productivo, visualizando los inductores de coste y valor de sus actividades y agentes (centros, departamentos, etc.), y las palancas para su gestión eficiente. A tales efectos adquieren un protagonismo esencial las diversas técnicas para el análisis de la información que de ellos se derivan.

En particular, resultan especialmente útiles las técnicas de análisis convencionales de estados contables tales como:

- Análisis vertical o estructural.
- Análisis horizontal o comparativo.
- Análisis de tendencias.
- Análisis de ratios.

Tales técnicas de análisis, lejos de excluirse entre sí, se complementan. De ahí que su uso, para la elaboración y estudio de los *outputs* informativos, convenientemente correlacionados, sea fundamental para el proceso de análisis y para una objetiva interpretación de los datos que integran el conjunto total de los informes de agregados contables e indicadores generados por el modelo de contabilidad analítica para universidades.

Análisis vertical o estructural

Se trata de determinar el peso proporcional (porcentual) que tiene cada componente analizado –elemento de coste, centro, actividad, etc.– respecto del total de la universidad. Nos permite determinar la composición y estructura de los costes e ingresos anali-

zados por centros y actividades/servicios, o en forma global, para una adecuada interpretación de su realidad en un determinado ejercicio o periodo.

Análisis horizontal o comparativo

Se centra en la comparación entre ejercicios, tanto en términos absolutos como relativos, determinando la variación experimentada por los componentes de los agregados contables analizados y permitiendo enjuiciar su evolución.

Obviamente, dicha comparación puede realizarse respecto a las propias cifras de la universidad para el período o frente a una determinada referencia –objetivos previstos en el plan estratégico, previsiones para el período, datos promedios de los últimos períodos, datos promedio de las universidades de la Comunidad Autónoma o del Estado, datos de una determinada universidad elegida como referente, etc.

Las comparaciones pueden hacerse tanto para los datos primarios de costes, ingresos y márgenes como para indicadores de costes y de gestión –costes promedio de titulación de grado, costes por alumno, ingresos investigación por profesor, etc.

Análisis de tendencias y forecasting

Consiste en el análisis de tendencias en las magnitudes de la universidad a partir de la comparación de un ejercicio base, elegido como referente, con otros posteriores para conocer la tendencia de la magnitud analizada y prever su evolución futura.

Dicho estudio puede presentarse a partir de números índices¹⁶, análisis de regresión y otras técnicas para el análisis de tendencias y previsión o *forecasting*.

Análisis de ratios

De acuerdo al *Diccionario de la Lengua de la Real Academia Española*, ratio se define como «cociente de dos números o, en general, de dos cantidades comparables entre sí».

¹⁶ Para elaborar informes con números índices, la cifra base inicial de comparación se hace, por lo general, igual a 100, y el resto de los números se expresan en proporción a dicho valor a efectos de facilitar una rápida visión de conjunto de los aumentos y disminuciones correspondientes a las magnitudes analizadas y su evolución, tanto en forma numérica como a través de gráficos representativos.

Por tanto, la relación existente entre ellas transmite información sobre equilibrios o proporciones entre las magnitudes utilizadas para su definición. Dichas magnitudes pueden ser, a su vez, simples y complejas.

Obviamente, la cuestión más complicada y relevante a efectos de abordar esta clase de análisis es la selección de las ratios más adecuadas para alcanzar, en cada momento, el objetivo perseguido con el análisis o estudio abordado.

De hecho, este tipo de análisis adquiere gran protagonismo en el Modelo CANOA-Universidades (Ministerio de Educación, 2011), en cuanto entre sus *outputs* informativos dedica un apartado a indicadores de gestión¹⁷ que define como «instrumento de medición elegido como variable relevante que permite reflejar suficientemente una realidad compleja, referido a un momento o a un intervalo temporal determinado y que pretende informar sobre aspectos referidos a la organización, producción, planificación y efectos de una o varias organizaciones en sus diversas manifestaciones concretas» (IGAE, Indicadores de gestión en el ámbito de la Administración Pública, 2007) y materializa en ratios calculados para los distintos ámbitos del modelo.

Para que resulten útiles deben cumplir determinados requisitos: fiabilidad, relevancia, comprensibilidad, oportunidad, consistencia y comparabilidad (GASB, 1998), debiendo presentarse en un número reducido para potenciar una visión sintética de los puntos críticos de la gestión.

De esta forma, el Modelo CANOA-Universidades propone una amplia batería de indicadores articulada en los siguientes apartados:

- Indicadores relativos a las actividades de la universidad.
- Indicadores relativos a los elementos de coste.
- Indicadores relativos a centros de coste.
- Indicadores relacionados con ingresos.
- Indicadores relacionados con la cobertura de costes.

¹⁷ En esencia, tales *outputs* informativos constituyen indicadores agrupables en dos grandes apartados: indicadores primarios –los propios valores contenidos en los informes obtenidos del modelo de contabilidad analítica (coste de elementos, centros, actividades, ingresos, y márgenes) o variables representativas de valores absolutos obtenidos como resultado de observaciones simples (número de alumnos, número de profesores, número de doctores, número de empleados, número de proyectos de investigación, etc.– e indicadores secundarios o de gestión –materializados en ratios que relacionan dichas magnitudes primarias (valores de coste e ingresos o variables simples).

5. CONCLUSIONES

Aunque han existido intentos desde hace más de dos décadas con el propósito de introducir el cálculo del coste de los servicios en algunas universidades públicas, tan sólo en los últimos años existe una concienciación suficiente para potenciar este objetivo.

De una parte, en el propio ámbito general de las Administraciones Públicas, para las que, como indica el preámbulo de la Resolución de 28 de julio 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, «los nuevos retos que deben afrontar las Administraciones Públicas en un contexto en el que la gestión de los recursos públicos debe estar presidida por una actuación rigurosa y, sobre todo, eficiente, agudizan la necesidad de contar con herramientas cada vez más eficaces para facilitar esa gestión a la vez que se debe posibilitar el conocimiento de la misma a los diversos agentes sociales».

«Una de las técnicas que más puede ayudar en ese conocimiento y en esa eficiencia en la gestión la constituye, sin ninguna duda, la contabilidad analítica, configurada como el instrumento capaz de segmentar organizaciones tan complejas como las que integran el ámbito de las Administraciones Públicas y posibilitar un conocimiento que incide especialmente en su gestión más eficiente.»

De esta forma, en el ámbito de la Administración del Estado, el vigente Plan General de Contabilidad Pública introduce en la memoria de las cuentas anuales dos notas relativas a información sobre costes –Nota 25. Información sobre el coste de las actividades– e indicadores de gestión –Nota 26. Indicadores de gestión– cuyos criterios de elaboración se desarrollan por la citada 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.

De otra parte, en el ámbito específico de las universidades, para el que la mencionada iniciativa del Consejo de Universidades y la Conferencia General de Política Universitaria manifestada en la mencionada publicación del documento de «Mejora y seguimiento de las políticas de financiación de las universidades para promover la exce-

lencia académica e incrementar el impacto socioeconómico del sistema universitario español (SUE)», que prevé la implantación de un sistema normalizado de información universitario que incluye como objetivo irrenunciable disponer de un modelo de contabilidad analítica para las universidades públicas españolas.

Consecuencia de ello, en marzo de 2011, se publicó el *Documento sobre contabilidad analítica para las universidades públicas*. Particularización del Modelo CANOA para universidades (Ministerio de Educación, 2011), que introduce, con carácter formal, la obligatoriedad de introducir el modelo de contabilidad analítica que propone en las universidades, respaldando el establecimiento de un verdadero impulso para el desarrollo e implantación de modelos de contabilidad analítica como herramienta crítica para la gestión de la universidad pública española.

Dichos modelos, a partir de los *outputs* informativos, informes de costes, ingresos y márgenes e indicadores de gestión que introduce con carácter normativo o los que las universidades desarrollen con carácter complementario y de acuerdo a las necesidades de su gestión constituyen una herramienta de gran valor para la mejora de la eficiencia y la gestión de las universidades españolas, permitiendo orientar sus procesos de toma de decisiones en multitud de ámbitos, entre los que destacan los siguientes:

- Determinar el coste de las titulaciones oficiales y otras enseñanzas impartidas por la universidad.
- Cálculo de costes totales, y promedios por crédito, alumnos, profesor, etc., útiles para orientar la política educativa, de inversiones y de contratación de personal de la institución.
- Enjuiciar la eficiencia de los distintos departamentos y centros de la universidad, permitiendo:
 - Potenciar la gestión eficiente de los recursos (personal, gestión de compras –material de docencia, material de laboratorio, etc.–, servicios –teléfono, seguridad, limpieza, vigilancia, etc.).
 - Potenciar la gestión eficiente en la adquisición y uso del inmovilizado (equipamientos, espacios, instalaciones, etc.).
- Ayudar a evaluar las diferentes alternativas de contratación y régimen de uso y financiación de los activos –propiedad, arrendamiento, *leasing*, *renting*, etc.
- Facilitar información para analizar y evaluar las fortalezas y debilidades de una gestión con mayor o menor nivel de descentralización.

– Evaluar la conveniencia de externalización de los servicios de no obligatoria prestación por mandato legal.

– Proporcionar bases informativas para la negociación con unidades orgánicas internas (departamentos, centros de enseñanza e investigación, etc.) y agentes externos (proveedores, suministradores de servicios, concesionarios, etc.).

– Facilitar información para argumentar las bases para la negociación de la financiación entre las universidades y las Administraciones financiadoras (Comunidades Autónomas, Ministerio de Educación, UE, etc.).

– Proporcionar los datos necesarios para competir por la consecución de recursos privados a través de contratos, convenios y, en general, para financiar programas de gasto.

– Mostrar la dedicación de los recursos humanos a las actividades de docencia, investigación, etc., y su localización en departamentos, centros de enseñanza e investigación, etc.

– Facilitar el análisis para potenciar la dedicación de mayores recursos en los programas y grupos de financiación más eficientes y competitivos y con mayor productividad científica y capacidad para generar ingresos.

– Proporcionar datos para potenciar la dedicación de recursos a las actividades de extensión (culturales, deportivas, etc.) más eficientes (mayor rentabilidad social, mayor impacto mediático y de creación de imagen para la universidad, etc.) y para enjuiciar la acción de los centros responsables de su prestación.

– Posibilitar la comparabilidad de la información y el *benchmarking* entre las universidades, la asignación eficiente de recursos, una mayor rentabilidad social de las titulaciones y enseñanzas ofertadas y de sus actividades de investigación y extensión.

En definitiva, entendemos que el modelo de contabilidad analítica debe dar respuesta, entre otras, a preguntas tales como:

– ¿Qué tipologías, cantidades y coste de recursos son utilizados para el desarrollo de su actividad?

– ¿Pueden ser sustituidos algunos tipos de recursos por otros que cubran las necesidades de la universidad sin afectar a la calidad de la prestación de sus servicios?

– ¿Cuáles son los *outputs* o prestaciones de la universidad?

– ¿Han sido definidas y, en su caso, cómo pueden definirse las unidades de medida de las prestaciones?

- ¿Qué aspectos del rendimiento de las prestaciones y unidades orgánicas son controlados y, en su caso, cómo controlarlos?
- ¿Quién establece las medidas del rendimiento y hasta dónde llega su fiabilidad?
- ¿Cómo se informa de este rendimiento a los distintos interesados: centros, departamentos?
- ¿Quién se responsabiliza del nivel de rendimiento obtenido?
- ¿Con qué nivel de eficiencia trabajan los distintos departamentos y centros?
- ¿Cuál es el grado de cumplimiento de los objetivos previstos en el Plan Estratégico de la Universidad?
- ¿Cuál es el grado de cobertura de los costes de los distintos servicios ofertados por la universidad?
- ...

6. BIBLIOGRAFÍA

- ARWU(2011). Disponible en Academic Ranking of World Universities. www.arwu.org
- CARRASCO DÍAZ, D., *et al.* (2006): *Libro blanco de los costes en las universidades*, Oficina de Cooperación Universitaria, 1ª edición, Madrid.
- (2007): *Libro blanco de los costes en las universidades*, Oficina de Cooperación Universitaria, 2ª edición, Madrid.
- (2011): *Libro blanco de los costes en las universidades*, Oficina de Cooperación Universitaria, 3ª edición, Madrid.
- CONSEJO DE UNIVERSIDADES Y CONFERENCIA GENERAL DE POLÍTICA UNIVERSITARIA (2010): *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)*. Disponible en www.educacion.gob.es/dctm/eu2015/documento-de-financiacion-26042010.pdf?documentId=0901e72b800d97ce.
- GOVERNMENTAL ACCOUNTING STANDARDS BOARD. GASB (1987): *Concepts Statement*, nº 1, Objectives of Financial Reporting. GASB.
- INTERVENCIÓN GENERAL DE LA ADMINISTRACIÓN DEL ESTADO (2004): *Principios generales sobre contabilidad analítica de las Administraciones Públicas*, Madrid.

- INTERVENCIÓN GENERAL DE LA ADMINISTRACIÓN DEL ESTADO (2007): *Indicadores de gestión en el ámbito de la Administración Pública*, Madrid.
- (2011): Resolución de 28 de julio, por la que se regulan los criterios para la elaboración de la información sobre costes e indicadores de gestión a incluir en la memoria de las cuentas anuales del Plan General de Contabilidad Pública, Madrid, *BOE*, 6 de agosto.
- LEY ORGÁNICA 4/2007, de 3 de abril, de transparencia de las relaciones financieras entre las Administraciones Públicas y las empresas públicas, y de transparencia financiera de determinadas empresas.
- MINISTERIO DE EDUCACIÓN (2011): *Documento sobre contabilidad analítica para la universidades. Particularización del Modelo CANOA para Universidades*, Madrid.
- OFICINA DE COOPERACIÓN UNIVERSITARIA (OCU) (2010): *Tendencias universidad 2020*, Estudio de prospectiva, Madrid.
- ORDEN EHA/1037/2010, de 13 de abril, por la que se aprueba el Plan General de Contabilidad Pública.