

Una aproximación al paradigma de la utilidad en la elaboración de un Modelo de Contabilidad Analítica para universidades: la información económica para la toma de decisiones

Daniel Carrasco Díaz

M^a Jesús Morales Caparrós

Daniel Sanchez Toledano

Resumo:

En este trabajo se presentan la metodología y conclusiones de una encuesta realizada a gestores universitarios en el marco de un proyecto para el desarrollo e implantación de un Modelo de Contabilidad Analítica para la gestión universitaria, en cuanto creemos que el éxito de la aplicación de cualquier modelo de contabilidad de costes va a estar condicionado, sin ningún género de duda, al interés del usuario por los resultados y potencialidades informativas que de éste se derivan. En consecuencia, ello hace evidente, en nuestra opinión, que resulta necesaria una detección previa de tales demandas y necesidades para adaptar los outputs de información económica, y el propio diseño del modelo, de manera que resulte adecuado para satisfacer los requerimientos que se le solicitan.

Área temática: *Gestão de Custos no Setor Governamental*

Una aproximación al paradigma de la utilidad en la elaboración de un Modelo de Contabilidad Analítica para universidades: la información económica para la toma de decisiones

Daniel Carrasco Díaz (UMA) – dcd@uma.es

M^a Jesús Morales Caparrós (UMA) – mjmorales@uma.es

Daniel Sánchez Toledano (UMA) – dstoledano@uma.es

Resumen

En este trabajo se presentan la metodología y conclusiones de una encuesta realizada a gestores universitarios en el marco de un proyecto para el desarrollo e implantación de un Modelo de Contabilidad Analítica para la gestión universitaria, en cuanto creemos que el éxito de la aplicación de cualquier modelo de contabilidad de costes va a estar condicionado, sin ningún género de duda, al interés del usuario por los resultados y potencialidades informativas que de éste se derivan.

En consecuencia, ello hace evidente, en nuestra opinión, que resulta necesaria una detección previa de tales demandas y necesidades para adaptar los outputs de información económica, y el propio diseño del modelo, de manera que resulte adecuado para satisfacer los requerimientos que se le solicitan.

Palabras-clave: Costes Universidades. Modelo Contabilidad Analítica Universidades.

Área Temática: Gestão de Custos no Setor Governamental.

1 Introducción

Como hemos anticipado en el resumen, el éxito de la aplicación de cualquier modelo de contabilidad analítica va a estar condicionado, sin ningún género de duda, al interés del usuario por los resultados y potencialidades informativas que de éste se derivan.

Es decir, sólo cuando dicho usuario percibe el modelo como una herramienta de utilidad crítica para orientar sus procesos de gestión, estará dispuesto a impulsar e involucrarse en su implantación, y dará operatividad efectiva al mismo mediante la utilización de la información que éste es capaz de proporcionar.

En consecuencia, ello hace evidente, a nuestro juicio, que resulta necesaria una detección previa de tales demandas y necesidades del usuario para adaptar los outputs de información económica, y el propio diseño del modelo, de manera que resulte adecuado para satisfacer los requerimientos que se le solicitan.

Por otro lado no cabe concebir un sistema informativo económico, de cualquier organización, sin considerar la necesaria integración de éste en su ciclo de gestión. Al mismo tiempo, existe dicho sistema en cuanto los usuarios externos e internos al mismo han de tomar decisiones para las que necesitan conocer determinados aspectos de la realidad de la organización cuya aprehensión, representación y transmisión se encomiendan a aquél. Por tanto, el éxito del mismo estará condicionado, en última instancia, al grado de utilidad real de la información que proporciona y la eficiencia con la que opera para su consecución.

Todo lo anterior nos ha conducido a pensar en un diseño de módulo del sistema de información económica, y en particular, del Modelo de Contabilidad Analítica para Universidades, que incluya como uno de sus pasos previos, de singular relevancia, la identificación de las necesidades y demandas reales de los usuarios a los que se dirigen sus

prestaciones, en un intento de aproximación al planteamiento contenido en el conocido Paradigma de la Utilidad.

Considerando la obligada delimitación de los usuarios a los que se destinan los outputs informativos del Modelo de Contabilidad Analítica y, tras la tipificación de las necesidades de dichos outputs para cada grupo de usuario, se diseñó una encuesta que fue circularizada a un grupo representativo de universidades públicas españolas, alcanzando un nivel de respuesta de más del cincuenta por ciento de la población elegida (usuarios de la información económica en la toma de decisiones), cuya metodología y conclusiones deseamos presentar en este trabajo.

2 Una propuesta de Modelo de Contabilidad Analítica para la Gestión Universitaria: El libro Blanco de los Costes en las Universidades

La introducción de importantes reformas, derivadas de la evolución económica, social y política de la sociedad contemporánea, ha configurado un nuevo escenario estratégico en el que la Universidad Iberoamericana ha de reformular sus planteamientos para afianzar un sistema de educación superior que garantice la competitividad de nuestra sociedad (profesionales y empresas) en el marco de las naciones más avanzadas, objetivo que sólo resulta posible a través del mantenimiento de los sistemas educativos más desarrollados.

En España, como elementos más destacados en el proceso de actualización y reforma del sistema universitario, cabe destacar la Ley de Reforma Universitaria de 1983, la descentralización del modelo de educación superior, introducida mediante la transferencia de las competencias en materia universitaria a las Comunidades Autónomas (Ley Orgánica 9/1992, de 23 de diciembre); y, por último, la Ley Orgánica 6/2001 de Universidades, modificada recientemente en Abril de 2007.

El nuevo modelo educativo universitario español trata de alcanzar la plena integración del sistema español en el Espacio Europeo de Educación Superior (EEES), cuya fecha límite se sitúa en el año 2010, recomendación contenida en la Ley Orgánica de Universidades (LOU, 2001) y ratificada en el citado Anteproyecto.

Paralelamente a la evolución legislativa de la educación superior, se ha producido también un desarrollo fundamental de los sistemas de información contable pública que tiene su origen en la publicación del grupo 9 del Plan General de Contabilidad Pública de 1983 y que se constituye en el primer intento español para configurar a la Contabilidad Analítica como un instrumento de información clave para ayudar a la toma de decisiones y realizar una gestión más racional de los recursos en las entidades públicas.

Casi al mismo tiempo que la aparición del nuevo Plan General de Contabilidad Pública de 1994, la Intervención General de la Administración del Estado (IGAE) publica el Proyecto CANOA (Contabilidad Analítica Normalizada de Organismos Autónomos), donde se establecía el nuevo marco de la Contabilidad Analítica para las Administraciones Públicas.

Tomando como base el citado Proyecto CANOA, la IGAE publica en el año 2004, el documento denominado “Principios de Contabilidad Analítica de las Administraciones Públicas” con el objetivo de establecer un conjunto de normas y criterios generales que permitan diseñar un marco de referencia general en la implantación de Sistemas de Contabilidad Analítica en el ámbito de la Administración Pública.

La universidad, en general, se ha incorporado tarde a los cambios que se han venido produciendo en los Sistemas de Información Económica de las Administraciones Públicas Españolas, de hecho sólo algunas universidades llegaron a realizar la adaptación del Plan General de Contabilidad Pública de 1983, en su ámbito financiero-presupuestario, y sólo el modelo SCAU (Sistema de Contabilidad Analítica para Universidades, 1991) se puede considerar pionero, aunque con escaso éxito, en la implantación del referido grupo 9,

buscando identificar los productos y servicios que ofrece la Universidad para tratar de conocer sus costes y gestionar eficientemente la aplicación de los recursos que financian el sistema.

Con la publicación del citado Proyecto CANOA se genera un gran interés, en el ámbito universitario, por adaptar el mismo a las características particulares de la Universidad Pública. Así, las pautas esenciales contenidas en su desarrollo constituyen el Modelo Base en la aplicación de las experiencias posteriores que se han materializado en su personalización a distintas Universidades Españolas (Universidades de Oviedo, Cádiz, Jaime I, Zaragoza, Politécnica de Barcelona, las Palmas de Gran Canaria...).

Tales propuestas de personalización presentan, como no podía ser de otra forma, evidentes paralelismos en su estructura y concepción, consecuencia del patrón teórico común en el que los mismos se han basado (“Proyecto CANOA”), mientras que, por su parte, las diferencias que se ponen de manifiesto en el análisis comparativo de las mismas, no son debidas a discrepancias respecto a dicho modelo teórico, sino a las peculiaridades relativas a la Universidad sobre la que se ha realizado su personalización específica o, en todo caso, a la diversas formas de definir y cuantificar los outputs universitarios.

Con independencia de cualesquiera valoraciones que pudieran efectuarse acerca de la estructura conceptual de tales proyectos de personalización, en nuestra opinión, esta aparente falta de operatividad puede deberse a dos grandes órdenes de razones.

En primer lugar, derivadas de cuestiones vinculadas con la necesaria voluntad y compromiso político para impulsar su implantación y la asunción de los resultados y conclusiones que se derivasen del modelo, respecto a los que, sin duda, hasta ahora, ha existido una cierta resistencia por parte de determinados agentes partícipes del sistema. En segundo lugar, como consecuencia de las dificultades de aplicación y, por ende, cierta incapacidad real para su integración técnica en los sistemas informativos operantes en las Universidades, que dificulta la necesaria compatibilidad entre los sistemas, necesaria para la captura de datos y el suministro recíproco de información.

Teniendo en cuenta todo lo anterior la Oficina de Cooperación Universitaria (OCU) con motivo del nacimiento del nuevo UNIVERSITAS XXI – ECONÓMICO, en septiembre de 2005, constituyó un Comité Científico Académico cuya misión principal es prestar el asesoramiento y soporte científico necesario a las universidades y a OCU en cualquier ámbito del proyecto y, muy especialmente, en materia de contabilidad de costes.

La primera y fundamental tarea encomendada al mismo fue la elaboración del que hemos denominado Libro Blanco de Costes en las Universidades en el que se desarrolla una propuesta de Modelo de Contabilidad Analítica aplicable a las mismas.

Caracterizado, fundamentalmente, por ser un modelo flexible que permita que la propia universidad que lo aplique pueda imponerse metas de perfeccionamiento o mejora continua del sistema y planificar de una manera realista su implantación.

En nuestro modelo hemos considerado también la posible descentralización de la gestión universitaria, como camino al que, sin duda, se dirigen las universidades pioneras en la aplicación de nuevas técnicas de gestión a nivel mundial, así como tampoco hemos olvidado los criterios de conciliación y automatización de asientos con la contabilidad financiera y presupuestaria para no exigir una imputación adicional de la información, que resulta muy difícil de implementar en un sistema de gestión tan descentralizado como lo es UNIVERSITAS XXI – ECONÓMICO .

Por lo que se refiere a la tipificación de las necesidades que debe cubrir a los usuarios de la información económica proporcionada por el Modelo de Contabilidad Analítica en las Universidades Públicas Españolas, como es lógico, con independencia del interés que cualquier otro tipo de información pueda generar en dichos usuarios, la hemos encuadrado dentro de los objetivos que éste persigue y teniendo en cuenta que los mismos no pueden ser

trascendidos para solicitarles funciones y responsabilidades propias de otras áreas del sistema informativo organizacional.

En este sentido, en nuestra opinión, bajo dicha premisa fundamental de obtener la información adecuada para orientar la toma de decisiones en la gestión económica de las universidades, cabe identificar determinados objetivos básicos para el Modelo de Contabilidad Analítica. Unos de carácter más concretos, tal como es el cálculo del coste de los servicios universitarios finalistas (servicios universitarios finalistas (docencia, investigación, cultura..), de otros servicios universitarios intermedios (bibliotecas, reprografía,..), de las actividades de dirección y administración, de los recursos empleados y de los centros de actividad y responsabilidad; la determinación de los márgenes de cobertura de los servicios y cualquier otra información para orientar el establecimiento de tasas y precios públicos; así como para la evaluación de la eficiencia y economía con la que se gestionan sus recursos.

Por su parte, otros tienen un carácter más genérico, tales como la generación de información para facilitar la presupuestación y el control, la elaboración de información para la captación de financiación de entidades públicas o privadas o la comparabilidad con otras universidades nacionales o extranjeras.

Finalmente, y para superar la falta de operatividad y escasa aplicación de los modelos de Contabilidad Analítica adaptados a las universidades hasta la fecha, se ha tratado de incorporar al Modelo de Costes la opinión y sensibilidad de buena parte de los gestores de las universidades, a través de la realización de una encuesta “ad hoc”, especialmente dirigida a detectar sus necesidades de información económica para la toma de decisiones, al objeto de orientar el modelo para buscar la necesaria satisfacción de éstas.

3 Encuesta a usuarios del Modelo de Contabilidad Analítica para Universidades

Como parte de los trabajos abordados por el Comité Científico para la elaboración del libro blanco de costes de universidades, se ha llevado a cabo un proceso de identificación de las necesidades de los usuarios mediante la realización de una encuesta diseñada para tal fin.

La idea de abordar dicha tarea partió del convencimiento de que el éxito del modelo está en que alcance un grado suficiente de implantación, y se convierta en un referente en el cálculo de costes en la Universidad Pública Española, lo cual sólo es posible a través de la consecución de dos decisivos objetivos:

- Involucrar y despertar el interés de los usuarios mostrándoles las posibilidades del modelo con la finalidad de que alcancen el grado de concienciación necesario para impulsar su establecimiento operativo.
- Garantizar la utilidad real del modelo.

La única forma de conseguir tales objetivos es acudir directamente al usuario y hacerle partícipe, de modo que se convierta en parte activa en el desarrollo de dicho modelo, pues consideramos crucial para abordar el proyecto considerar la opinión de los gestores de las Universidades Españolas.

Mediante la realización de estas encuestas dirigidas a los diversos niveles de usuarios de la información contable en la institución universitaria, se han podido obtener conclusiones, a nuestro parecer, interesantes y enriquecedoras que, sin duda, han incorporado un valor añadido al modelo.

Por un lado, nos ha permitido conocer el grado de satisfacción con la información que reciben los gestores universitarios y, por otro, tener una percepción cierta de la utilidad que les reportaría la información del modelo de contabilidad analítica, así como también, incorporar al mismo las necesidades y sugerencias que, en la propia encuesta, se han puesto de manifiesto.

Sobre esta base, se diseñó la metodología del estudio, que se estructuró en las siguientes etapas:

1. Delimitación del universo y la población del estudio
2. Agrupación funcional de la población
3. Selección de la muestra
4. Confección de la encuesta y metodología para su realización
5. Recogida y explotación de datos
6. Elaboración del informe de conclusiones

En cuanto a la delimitación del universo y la población del estudio, el primer paso ha sido identificar el conjunto de individuos a los que se dirige el modelo, es decir, los posibles usuarios del mismo.

A partir de un estudio detallado del sistema de educación superior, se confeccionó un documento en el que se identificaron potenciales usuarios tanto internos como externos a la institución universitaria.

Se han considerado cuatro niveles de grupos de usuarios, de acuerdo con el tipo de información requerido para el cumplimiento de sus responsabilidades u objetivos y que finalmente tras posponer la realización de la encuesta dirigida a Usuarios externos a la Universidad (Administración, empresas privadas, etc.). para un futuro próximo, quedó reducida a tres niveles:

Nivel 1: Órganos de alta dirección (Rector, Consejo Económico-Social, Vicerrector de Asuntos Económicos, Gerente, Vicegerente de asuntos económicos,...). Requieren información agregada y de carácter general sobre los costes, ingresos y márgenes de los distintos servicios universitarios.

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, departamento o servicio que gestionan.

Nivel 3: Órganos de gestión funcional operativa (Responsables de gestión del gasto, Responsables económicos servicios administrativos,...), vinculados con el mantenimiento de los sistemas transaccionales de procesamiento de la información, 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.).

Debido a la agregación excesiva de los niveles considerados, se consideró oportuno segmentar los grupos resultantes, para personalizar las preguntas incluidas a las especificidades de cada grupo de usuarios. Realizando, finalmente, 6 tipos de encuestas.

Así, en el nivel superior -Órganos de Alta Dirección- se personalizaron tres tipos de encuesta:

- La dirigida a los rectores -Encuesta nº 1-, que requieren una información más agregada y personalizada.
- La dirigida a gerentes -Encuesta nº2-, de gran amplitud en sus contenidos por la naturaleza de las funciones que desarrollan.
- La dirigida e vicerrectores -Encuesta nº3-, personalizada de acuerdo con las características de su área funcional.

En el nivel intermedio se ha realizado también la discriminación entre los responsables de centros -Encuesta nº 4-, y los directores de departamento -Encuesta nº 5-.

Finalmente, la encuesta realizada a nivel operativo -Encuesta nº 6-, está dirigida a jefes de servicio y otros responsables administrativos.

Por su parte, los resultados relativos a la recepción de respuestas detalladas por los diferentes colectivos de usuarios son los que se muestran en la Tabla 1.

UNIVERSIDAD	CUESTIONARIOS ENVIADOS	CUESTIONARIOS RECIBIDOS	PORCENTAJE DE PARTICIPACIÓN
Universidad de Alcalá	29	17	59 %
Universidad de Cádiz	17	12	71 %
Universidad de Granada	18	10	56 %
Universidad de Jaén	21	12	57 %
Universidad de Málaga	19	14	74 %
Universidad de Zaragoza	19	10	53 %
Universidad Rey Juan Carlos	16	8	50 %
Universidad de Almería	12	5	42 %
Universidad de Cantabria	11	5	45 %
Universidad de Burgos	10	4	40 %
Universidad de Huelva	13	1	8 %
Universidad Politécnica de Madrid	3	1	33 %
Universidad Miguel Hernández	9	5	56 %
Universidad de Sevilla	9	5	56 %
Universidad Internacional de Andalucía	7	1	14 %
Total	213	110	52 %

Tabla 1 – Datos Encuesta por Universidades

En cuanto a la confección de la encuesta y metodología para su realización, una vez elegidos los cargos académicos y de gestión objeto de la encuesta, fueron dos las cuestiones básicas a dilucidar. De una parte, el contenido de la misma: había que definir el conjunto de cuestiones a plantear al entrevistado para alcanzar los objetivos del estudio. De la otra, decidir la forma en que se realizaría el acceso al encuestado.

En relación al contenido de la misma y de acuerdo con las funciones realizadas por cada uno de los grupos de usuarios encuestados, las preguntas se confeccionaron básicamente atendiendo a los siguientes conceptos:

- Valoración de la utilidad aportada por la implantación de un modelo de contabilidad analítica.
- Información actualmente recibida por el usuario y grado de utilidad percibido de la misma.
- Información que el usuario considera útil recibir y valoración de la importancia concedida a su consecución.
- Valoración de la utilidad de baterías de indicadores de coste-actividad y presupuestarios para las áreas de docencia, investigación y extensión universitaria.
- Valoración de la utilidad de la elaboración de cuadros de mando para orientar la gestión universitaria
- Aportación de sugerencias. En todos los niveles se incluyó la posibilidad de que realizasen alguna sugerencia para mejorar el Sistema de Información Económica actual en relación a su área de responsabilidad.

Con ello se pretendía, de una parte, conocer el grado de satisfacción con la información que reciben los gestores universitarios y tener una percepción cierta de la utilidad que les reportaría la información del modelo de contabilidad analítica, y de la otra, incorporar al mismo las necesidades y sugerencias que, en la propia encuesta, se han puesto de manifiesto.

En lo relativo a la forma en que se realiza el acceso al encuestado, se realizó su cumplimentación “on-line”, a través de la plataforma de la Oficina de Cooperación Universitaria (OCU).

En este punto, se piensa también en la conveniencia de realizar una validación de las encuestas para uno o dos usuarios de cada nivel (vicerrectores, gerentes, directores de departamento, decanos, directores de servicio y responsables de gestión económica) antes de su lanzamiento definitivo, con el objetivo de ajustar el contenido de las mismas.

Dicho proceso de validación se realizó con usuarios de la Universidad de Málaga (España), a través de la puesta en marcha de una prueba piloto con dos sujetos de cada tipología de encuesta, experiencia que nos condujo a incorporar sugerencias que han mejorado, sin lugar a dudas, la encuesta definitiva.

En cuanto a la recogida y explotación de datos, destacar que tras la ampliación inicial de la muestra la participación final por colectivo fue de un 52%, con el detalle que se muestra en la tabla 2, nivel que se consideró satisfactorio para proceder al análisis y explotación de los datos de manera que las conclusiones obtenidas alcanzaran un grado suficiente de consistencia.

COLECTIVO	CUESTIONARIOS ENVIADOS	CUESTIONARIOS RECIBIDOS	PORCENTAJE DE PARTICIPACIÓN
Rectores	13	9	69 %
Gerentes	24	13	54 %
Vicerrectores	27	10	37 %
Directores de centro y servicio	56	20	36 %
Directores de departamento	61	36	59 %
Jefes de servicio	32	25	78 %
Total	213	110	52 %

Tabla 2 – Datos Encuesta por Colectivos

Como puede comprobarse, la mayor participación se ha obtenido en el nivel operativo, que se encuentran estrechamente vinculado al procesamiento de la información derivada del modelo, resultando bastante satisfactorio también la participación del resto de los niveles.

La elaboración del informe de conclusiones, se realizó para cada uno de los niveles de encuestados anteriormente señalados, recogiendo las principales conclusiones que se pueden extraer del análisis y explotación de los datos, en un anexo que se incorporó al citado Libro Blanco de los costes en las Universidades.

A continuación se ponen de manifiesto aquellas conclusiones que a nuestro parecer resultan más significativas, sin entrar en cualquier otro tipo de valoraciones que pudieran revestir cierto grado de subjetividad.

4. Explotación y análisis de resultados

4.1. Encuesta Rector

La encuesta a los rectores se encuentra incluida en el nivel 1: Órganos de alta dirección.

La encuesta se ha llevado a cabo mediante entrevista personal a cada usuario, efectuándose la misma por los miembros del comité científico, en cada una de sus respectivas universidades. El total de entrevistas que se han realizado a los rectores han sido nueve.

Teniendo en cuenta que la información que requiere este nivel es agregada y de carácter general sobre costes, ingresos y márgenes de los distintos servicios universitarios, se diseña el cuestionario “ad hoc”, que comentaremos a continuación.

Todos los rectores conceden la máxima importancia a la implantación de un modelo de contabilidad analítica que permita el conocimiento del coste de titulaciones, asignaturas y servicios universitarios, así mismo, consideran oportuno trasladar a los responsables de educación universitaria de su comunidad autónoma los resultados de la encuesta, como una forma de implicar al gobierno autónomo, principal autor de las decisiones políticas del sistema educativo público superior en España, y quien, en definitiva, financia gran parte de la actividad de la institución.

El 89% de los rectores consideran necesario conocer la opinión de responsables de educación universitaria de su Comunidad Autónoma a través de una encuesta realizada para dicho propósito, mientras que únicamente un 11% contestó de forma negativa.

La información de indicadores sobre costes globales de docencia ha sido valorada, en general, como muy importante por la mayor parte de los encuestados. En concreto, dicha importancia es: por área de conocimiento 75%, por Departamento 57.14%, por titulación 89,89%, y en este último caso, incluso la valoración del output informativo como “escasamente importante”, resultó nula.

En cuanto a la información de indicadores sobre costes unitarios y promedios también ha resultado altamente valorada por la mayor parte de los encuestados. En concreto, dicha importancia es: por alumno y titulación, el 87.5% de los rectores califica de muy importantes los indicadores, así como también por asignatura y titulación que alcanza un 75%, y por crédito y titulación, el 71,43%.

En cuanto a los márgenes de cobertura de los costes, de los anteriores ítems, la valoración de “muy importante” alcanzó el 71,43% .

Como resumen comentar que los rectores han valorado, en general, muy positivamente la información relativa a indicadores de coste-actividad en docencia.

La información de indicadores sobre costes globales de investigación ha sido valorada, también, como muy importante por la mayor parte de los encuestados considerando, prestándose mayor utilidad a los indicadores por departamento 71,43%, que por área de conocimiento. 62,50%.

En cuanto a la información de indicadores sobre costes unitarios, también ha resultado altamente valorada por la mayor parte de los encuestados. En el caso de los costes unitarios por proyectos y áreas de conocimiento y departamento la valoración como “muy importante” alcanza casi el 86%, resultando nula la valoración de escasamente importante.

También alcanzan valoraciones muy positivas los indicadores relativos al coste unitario por contratos artículo 83 LOU y área de conocimiento y departamento 71,43%, así como los márgenes de cobertura de los anteriores ítems, 71,43%. En estos casos, también resultó nula la valoración de escasamente importante.

Como se puede observar, los rectores han valorado, en la misma línea que la comentada para la docencia, como muy positiva la información relativa a indicadores de coste-actividad en investigación.

La información relativa a indicadores sobre costes de otros servicios universitarios ha sido la que ha alcanzado una valoración más alta. En cuanto a los indicadores para los costes globales, la valoración como “muy importante” fue del 71.43%, para los costes unitarios, fue de casi el 86%, y la relativa a márgenes también del 86%. En todos los casos la valoración de “escasamente importante”, resultó nula.

En cuanto a la importancia concedida a los indicadores presupuestarios, pone de relieve la existencia de mecanismos de control de la ejecución del presupuestos de gastos y de ingresos y, aunque conocer la evolución de la tesorería resulta especialmente interesante, la

falta de regularidad con que se recibe los fondos públicos, en general, dificultad dicho conocimiento y la racionalidad de determinados gastos.

Los comentarios de los rectores en referencia a los indicadores presupuestarios han girado en torno a la importancia de la disponibilidad inmediata de la información, fundamentalmente, en la segunda mitad del periodo económico para el adecuado tratamiento de las transferencias.

También les parece especialmente interesante la posibilidad de poder asociar determinados gastos con determinados ingresos a petición del usuario (por ejemplo en proyectos, en programas, en contratos, en centros de gasto,...).

Finalmente, destacar que otra demanda que realizan es encaminar los esfuerzos hacia el diseño de indicadores útiles, soportados con información relativamente fácil de extraer y homogénea en las diferentes universidades.

La razón de que los rectores hayan calificado el grado de utilidad de la información económico-presupuestaria a la que tiene acceso actualmente, con el índice más bajo de los hasta ahora comentados, está precisamente en los argumentos comentados en la pregunta anterior, pues, es un tipo de información no controlable para ellos.

A diferencia de la pregunta anterior, la importancia de un Cuadro de Dirección que integre los indicadores de gestión fundamentales -Cuadro de Mando Integral- es considerada como de máxima utilidad, valorándola con un 5 –muchísima utilidad- el 90% de los encuestados.

4.2. Encuesta Gerente

La discriminación efectuada en el nivel superior de usuarios considerados, acotando esta encuesta exclusivamente a los responsables económicos de la universidad, obedece a una razón, la necesidad de percibir la diferente opinión del especialista económico del que no lo es. En consecuencia, las cuestiones relativas a información económico-contable contenidas en la misma se realizan a un nivel de detalle mayor que en el resto de encuestas.

Preguntados sobre la importancia que concede al objetivo de implantación de un modelo de contabilidad analítica previsto en el Plan Estratégico de su Universidad, las valoraciones son muy elevadas. En una escala de 1 a 5, el 76.9% le concede la máxima puntuación, mientras que el 23.1% restante le otorga una puntuación de 4, lo que nos confirma la idea de la importancia de la implantación del modelo para estos usuarios.

En la encuesta se pone de manifiesto la elevada importancia que para este nivel de usuarios tiene la información económico-contable, tanto la referente a los estados financieros presupuestarios como a los estados contables patrimoniales.

Preguntados acerca de la información económico-contable que consideran útil tener acceso y/o recibir para el desempeño de sus tareas de gestión, destacar que existe prácticamente unanimidad, por parte de los gerentes, en la importancia de disponer de esta información, valorando dicho extremo como de máxima utilidad en un porcentaje del 75%. La puntuación media de la utilidad es de 4.75 sobre 5, la mayor de todas las informaciones consideradas.

La importancia que estos usuarios conceden a la recepción de la información sobre costes, ingresos y márgenes es significativamente elevada para el conjunto de los usuarios encuestados. Resaltar, si cabe, la alta valoración recibida por la información sobre Centros de Dirección y Administración -un 4.75 sobre 5-, los Centros de Investigación y Departamentos y, en general el resto de servicios.

En lo relativo a Docencia, la utilidad de la recepción de la información generada por el nuevo modelo de contabilidad analítica resulta máxima. Entre ellas destaca en particular, con un 4,83 sobre 5, la información sobre costes, ingresos y márgenes por Titulación, lo que resulta totalmente lógico si pensamos la importancia clave que tiene dicha información para

las decisiones sobre creación de nuevas titulaciones o comparabilidad en términos de coste de las titulaciones existentes. No obstante lo cual, la información sobre el resto de parámetros también alcanza una considerable importancia.

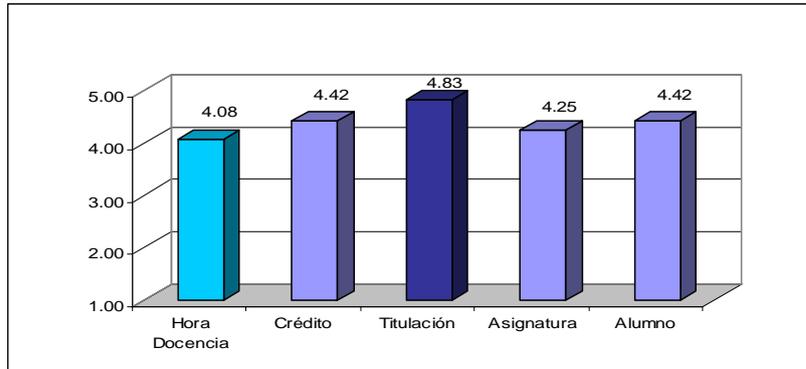


Gráfico 1. Utilidad de la recepción de información generada por el nuevo modelo de contabilidad analítica de OCU

En lo relativo a investigación, la información sobre Proyectos de investigación y Contratos es considerada de máxima utilidad, valorada con 4.58 sobre 5, mientras que para este nivel, como es lógico, la información relativa al coste sobre Tesis Doctorales, aunque bastante valorada, resulta de un interés inferior.

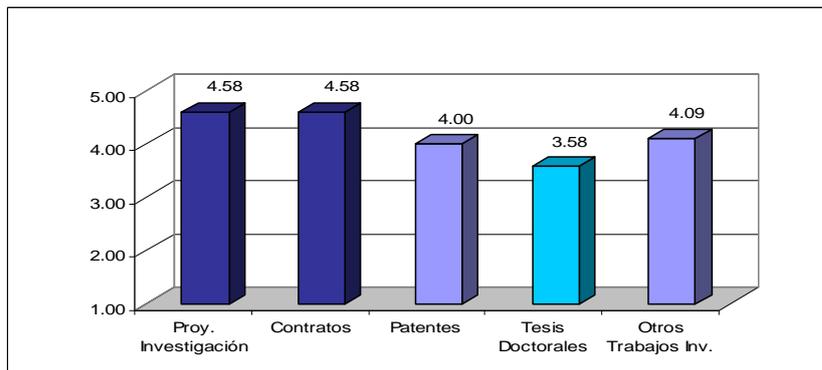


Gráfico 2. Utilidad de la recepción de información generada por el nuevo modelo de contabilidad analítica de OCU

En relación a las actividades de extensión universitaria, la información sobre las actividades deportivas es la que recibe una mayor valoración por parte de los gerentes.

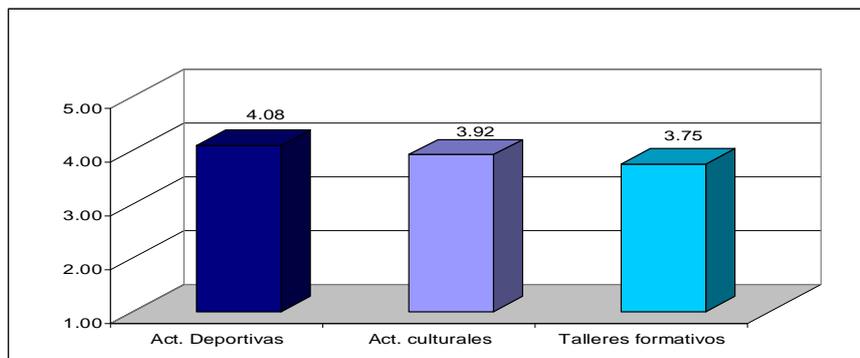


Gráfico 3. Utilidad de la recepción de información, sobre costes, ingresos y márgenes de las actividades de extensión universitaria

4.3. Encuesta Vicerrectores, Secretario general y Directores de Secretariados

Esta encuesta se encuentra incluida en el nivel 1: Órganos de alta dirección.

En relación a la utilidad de la información que aportaría el nuevo modelo ha sido puntuada con 5 sobre 5 por el 80% de los encuestados, obteniendo una valoración media de 4.60 sobre 5. Por tanto, se considera de mucha más utilidad que la información que se recibe actualmente (3.30 puntos sobre 5).

La valoración de la utilidad de una aplicación informática para la exportación de datos del modelo de contabilidad analítica de OCU para la elaboración de informes personalizados en su área de responsabilidad ha obtenido una puntuación media para los vicerrectores, y directores de secretariado de 3.9 sobre 5, no recibiendo ninguna puntuación por debajo de 3.

A la pregunta de si considera de interés que el Sistema de Información Económica de la Universidad elabore y le remita periódicamente un Cuadro de indicadores para orientar el desempeño de sus responsabilidades de gestión, la puntuación media alcanzada es 4.40 sobre 5, por tanto, se muestra más interés por el cuadro de indicadores que por la aplicación informática para la exportación de datos del modelo de contabilidad.

Probablemente, por el conocimiento que todos tienen de lo que es un Cuadro de indicadores frente a una aplicación informática más conocida para el experto económico.

4.4. Encuesta Directores de Centro y Jefes de Servicio

Las áreas de conocimiento a las que están adscritos los encuestados son bastante variadas en lo que ha influido sin duda la elección de la muestra que, como ya se ha comentado, estaba formada por 2 encuestados de centros afines (Económicas, Empresariales,...), 2 encuestados de centros no afines experimentales y 2 encuestados de centros no afines no experimentales.

En el Gráfico 4 se detalla la utilidad media de la información comparativa de los conceptos anteriormente comentados, destacando la información relativa a Centros de enseñanza y Titulaciones, aunque el resto de conceptos alcanza una valoración aceptable.

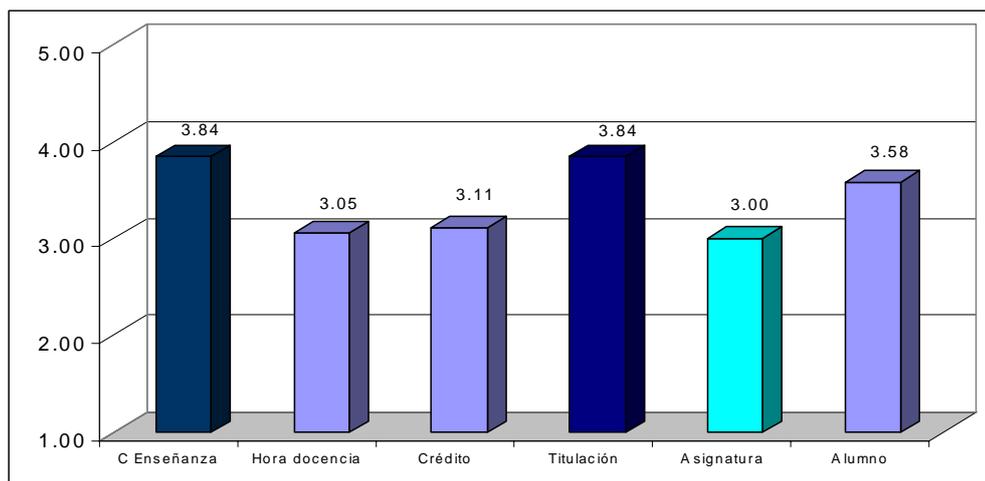


Gráfico 4. Utilidad media de la información sobre costes unitarios y/o globales, y en su caso márgenes de distintos conceptos

Al llevarse a cabo una agrupación funcional de la población, este nivel incluye también a directores de servicios en un porcentaje del 5% y, como quiera que las especificidades de este colectivo son distintas, obviamente, a la de los directores de centro, que constituyen el 90% de los encuestados de este nivel, a aquéllos se les realiza las dos

siguientes cuestiones, lo que debe ser tenido en cuenta en el análisis de conclusiones que se puedan obtener de las mismas.

A un 33.33% de los directores de servicios no les resulta de interés recibir información sobre costes globales y/o unitarios y, en su caso, márgenes por centro o servicio, y la periodicidad preferida es la anual. Siendo la valoración de esta información es de 3.67 sobre 5.

La indiferencia en el conocimiento de estos ítems dependerá, obviamente, del tipo de servicio, información de la que carecemos en la encuesta, y del control que puedan ejercer sobre el presupuesto de su centro que en la mayoría de los casos es nulo.

Finalmente, en el Gráfico 5 se detallan las valoraciones medias de la utilidad de la información para los directores de servicios, alcanzando una valoración elevada el conocimiento de los costes tanto globales como unitarios.

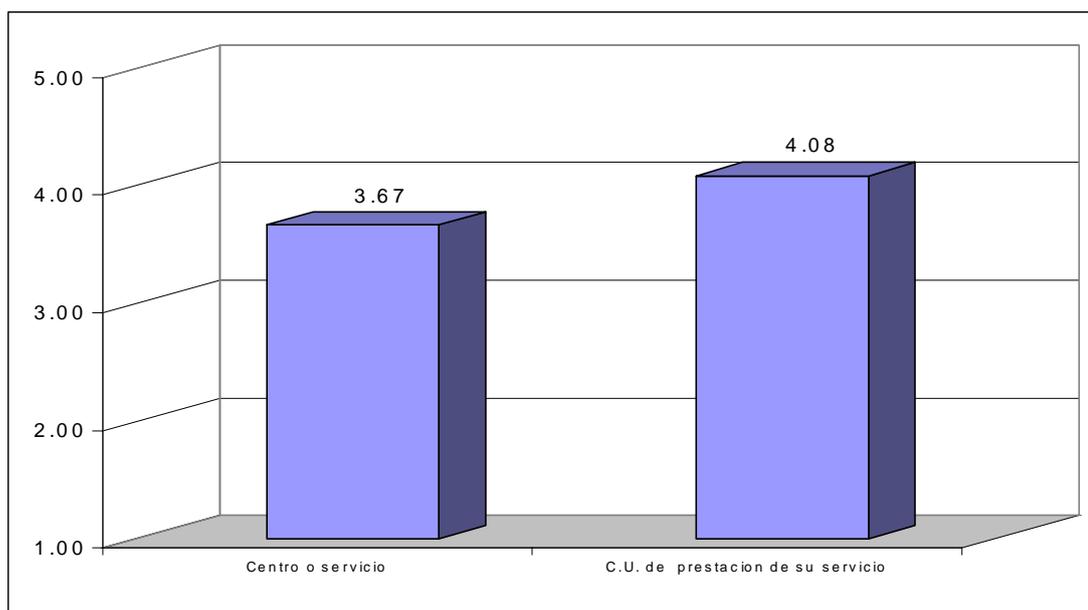


Gráfico 5. Utilidad media de la información sobre costes unitarios y/o globales, y en su caso márgenes de distintos conceptos

4.5. Encuesta Directores de Departamento

La encuesta a directores de departamento ha sido contestada por casi el 60% de los encuestados, concretamente 36 y más del 88% de los encuestados llevan dos o más años ejerciendo el cargo, siendo la antigüedad media en el mismo de 4.39 años, por lo que podemos concluir que cuentan con una experiencia demostrada, lo que dota de fiabilidad a la encuesta.

Las áreas de conocimiento a las que están adscritos los encuestados son bastante variadas, en ello ha influido, sin duda, la elección de la muestra que, como ya se ha comentado estaba formada por 2 encuestados de departamentos afines (Económicas, Empresariales,...), 2 encuestados de departamentos no afines experimentales y 2 encuestados de departamentos no afines no experimentales.

En el Gráfico 6, se detalla un resumen comparativo de todos los ítems sobre los que han sido consultados los directores de departamento.

Como muestra el Gráfico 6, resulta bastante palmaria la gran importancia concedida a todos y cada uno de los referidos ítems. Si acaso destacar que en alguno de ellos, como la utilidad de la recepción de la información sobre Proyectos de investigación, la valoración ha sido prácticamente la máxima de forma unánime, con un 4.46 sobre 5.

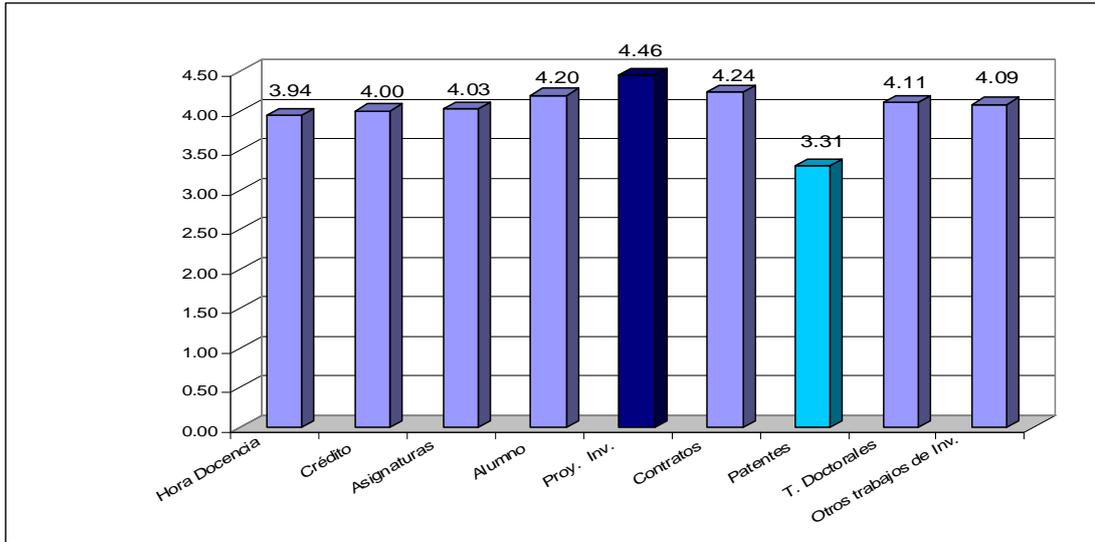


Gráfico 6. Utilidad de la recepción de información generada por el futuro modelo de contabilidad analítica de OCU, sobre costes, ingresos y márgenes

Nos ha parecido interesante, relacionar las respuestas con la experimentalidad del área de conocimiento a la que está adscrito el departamento.

Como muestra el Gráfico 7, los resultados de la valoración de la utilidad de la información desglosada por ítems varían según el área a la que está adscrito el Departamento sea experimental o no.

Así, los directores de departamentos adscritos a áreas no experimentales valoran más la información de costes, ingresos y márgenes por horas de docencia, respecto a los que pertenecen a áreas experimentales. Sin embargo, con la información relativa a las patentes ocurre lo contrario siendo más valorada esta información por los departamentos adscritos a áreas experimentales.

Siendo, en ambos casos, la información considerada más útil la referente a proyectos de investigación.

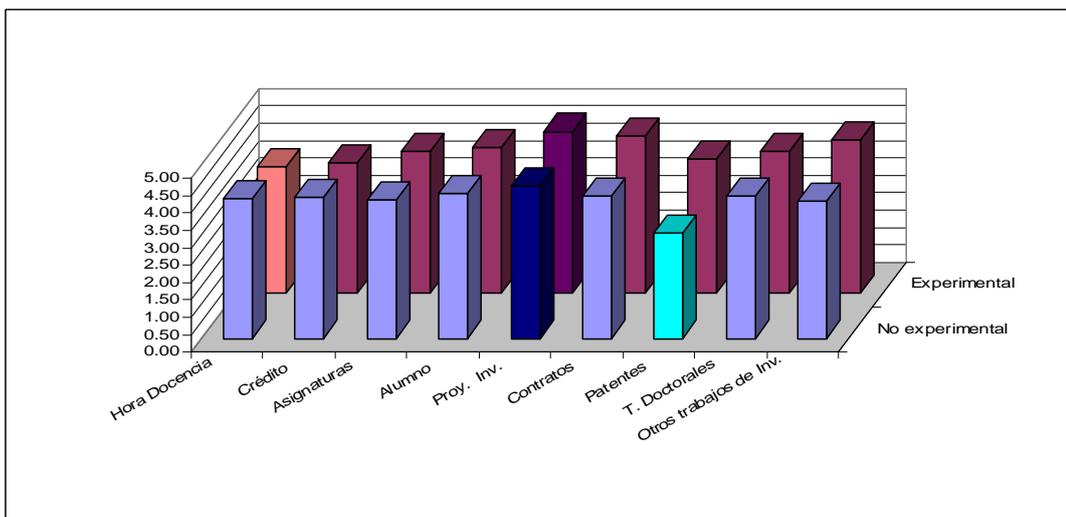


Gráfico 7. Utilidad de la recepción de información generada por el futuro modelo de contabilidad analítica de OCU, sobre costes, ingresos y márgenes, según experimentalidad del área de conocimiento

Para este nivel se consideró interesante solicitarles una estimación porcentual de la dedicación del profesorado adscrito a su departamento a las tareas de Docencia, Investigación y Gestión, distinguiendo entre el Profesorado doctor y no doctor y por categorías, con el objetivo de aproximarnos a la visión que existe en los departamentos. Según se deduce de la estimación porcentual realizada por los directores de departamento, la dedicación de cualquier categoría de profesor se reparte entre la docencia, la investigación y la gestión, por este orden, pero el porcentaje de dedicación varía según la categoría:

Con respecto a la dedicación a la docencia, se observa que los no Doctores son a los que se estima una mayor dedicación a la docencia, 61.19% y los que menos los Catedráticos.

En cuanto a investigación, los Catedráticos son los que tienen una mayor dedicación a la investigación, 38.27%, seguidos muy de cerca por los Titulares y otros Doctores, mientras que los no Doctores son los que menos dedican a la investigación, 32.16%.

En la dedicación a la gestión del profesorado adscrito al Departamento son los catedráticos los que más se dedican a la gestión, mientras que los que menos son los no Doctores.

Por otra parte, también se ha diferenciado la dedicación del profesorado a las actividades de Docencia, Investigación y Gestión, según categoría y adscripción del Departamento a un área de conocimiento experimental o no.

4.6. Encuesta Nivel Operativo

Tras la ampliación del tamaño de la muestra, la encuesta a nivel operativo ha alcanzado el índice de participación más elevado, siendo contestada por el 78% de los encuestados, lo que demuestra el gran interés por parte de los mismos por la información que les puede aportar el nuevo modelo.

Se les ha pedido que valoren la utilidad y revelen la periodicidad con la que desearían recibir información sobre la ejecución del presupuesto de gastos e ingresos para el adecuado desempeño de sus funciones.

Esta cuestión, resulta especialmente relevante para conocer, desde su experiencia, las preferencias de los usuarios en cuanto a periodicidad en la recepción, así como la valoración otorgada a la utilidad de la información económico-contable. En consecuencia, su consideración en el diseño del modelo de contabilidad analítica para universidades resulta imprescindible.

El 96% de los encuestados desea recibir información sobre el detalle del presupuesto de gastos de los servicios propios de su área de gestión, siendo la periodicidad mensual, la de mayor preferencia -88.00%-.

La utilidad que reportaría esta información también es máxima, siendo valorada con 4.46 sobre 5, como media.

En cuanto a la información que aportaría el nuevo modelo relativa al detalle de ejecución del presupuesto de ingresos de los servicios propios de su área de gestión, la periodicidad deseada, sigue siendo mayoritariamente mensual -77.27%-, siendo también muy elevada la valoración dada a la utilidad de dicha información -4.25 sobre 5-.

4.7. Comparación de los resultados obtenidos por cargo

Con los datos obtenidos de las diferentes encuestas, nos ha parecido interesante realizar un análisis comparativo transversal de la valoración realizada por los distintos niveles considerados, de determinados ítems comunes en los respectivos cuestionarios.

La comparativa se ha realizado en lo relativo a la calidad y la periodicidad en la recepción actual de la información, con la calidad y la periodicidad con que desearían recibir la información generada por el nuevo modelo de contabilidad.

En lo relativo a Docencia, la utilidad de la recepción de información generada por el nuevo modelo de contabilidad analítica resulta máxima, destacando para todos los ítems sobre los que se preguntó a los encuestados el coste por alumno, siendo muy valorada dicha información por los distintos niveles, como se muestra en el Gráfico 8.

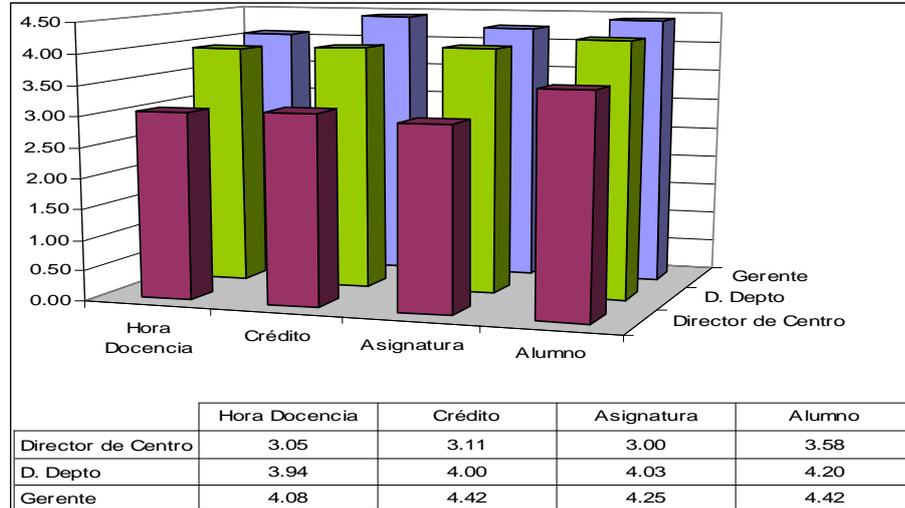


Gráfico 8. Valoración de la utilidad de la recepción de información sobre costes ingresos y márgenes del nuevo modelo de contabilidad

En lo relativo a investigación, la información sobre Proyectos de investigación y Contratos es considerada de máxima utilidad, valorada con 4.58 sobre 5, mientras que para este nivel, como es lógico, la información relativa al coste sobre patentes, aunque bastante valorada, resulta de un interés inferior para los directores de departamento.

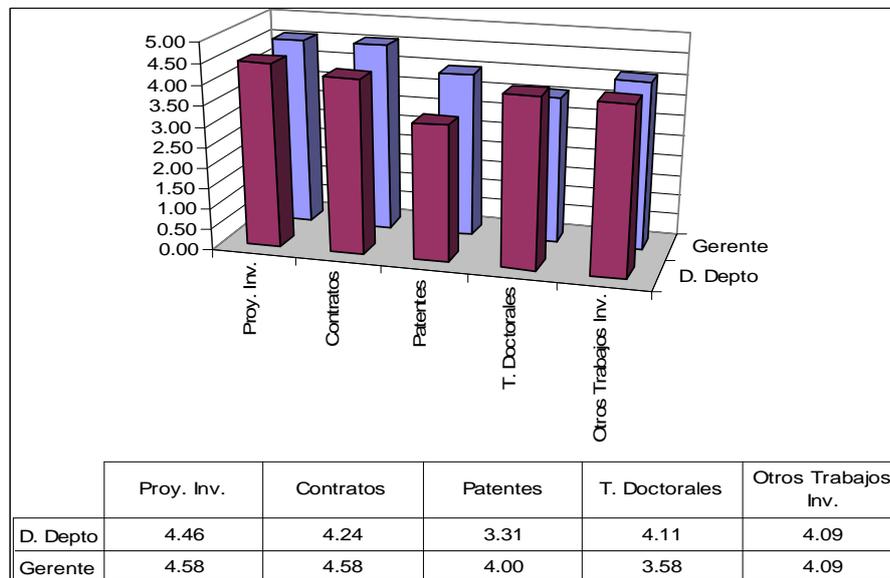


Gráfico 9. Comparación de las valoraciones de la utilidad de la recepción de información sobre costes ingresos y márgenes

5. Bibliografía

AECA: La Contabilidad de Gestión en las Universidades. Borrador de Documento. Comisión de Contabilidad de Gestión. Ponentes: Lizcano Álvarez, J.; Prieto Moreno, B y Robleda Cabezas, H. 2002.

ALCARRIA JAIME, J.: “Nuevos retos en la gestión Universitaria” “El modelo de Contabilidad analítica de la Universidad Jaime I” XXIII Jornadas de Gerencia Universitaria, Tarragona Octubre 2005.

BERRY, R. H. (Ed), *Management Accounting in Universities* (CIMA, London).

CARRASCO DÍAZ, D.: “El marco legal de la Universidad y la planificación de la contabilidad pública actual”. V Jornadas Hispano Lusitanas de Gestión Científica, Vigo, 1990.

CARRASCO DÍAZ, D. Y NAVARRO GALERA, A.: “Sistemas de información contable para las universidades”. Jornadas de Vicerrectores de Investigación, Benalmádena, 1990.

CIPFA (1988), *Financial information systems for institutions of higher and further education in the maintained sector. Manual of Guidance* (revised).

GARCÍA VALDERRAMA, T. Y LAFFARGA BRIONES, J.: “La medida de la eficiencia en las instituciones universitarias a través del modelo DEA”. XV Jornadas de Gerencia Universitaria: Modelos de financiación, evaluación y mejora de la calidad de la gestión de los servicios, Cádiz, 1997.

GIMÉNEZ GARCÍA, V.M. Y MARTÍNEZ PARRA, J.L.: “Eficiencia en costes en la Universidad. Una aplicación a los departamentos de la UAB”. X Jornadas de la Asociación de Economía de la Educación, Murcia, 2001.

GIMENO, J.A. Y RUIZ-HUERTA, J.: “Los costes de los servicios universitarios”. en Consejo de Universidades: La financiación de la enseñanza superior, Madrid, 1989.

GONZÁLEZ DÍAZ, B.: “Información contable de las Universidades y su utilidad para los órganos de control externo”. Tesis doctoral. Universidad de Oviedo, 2002.

GONZÁLEZ LÓPEZ, M^a.J.: “La Incidencia de la función financiera en las políticas Universitarias: Propuesta y valoración de una metodología para la asignación descentralizada de recursos” Tesis doctoral. Universidad de Granada, 2001.

INTERVENCIÓN GENERAL DE LA ADMINISTRACIÓN DEL ESTADO (IGAE): Sistema de Contabilidad Analítica en Universidades (SCAU), Madrid, 1991.

INTERVENCIÓN GENERAL DE LA ADMINISTRACIÓN DEL ESTADO (IGAE): Contabilidad Analítica de las Administraciones Públicas. Proyecto CANOA. Centro de publicaciones del Ministerio de Hacienda, Madrid, 1994.

INTERVENCIÓN GENERAL DE LA ADMINISTRACIÓN DEL ESTADO (IGAE): Principios Generales sobre Contabilidad Analítica de las Administraciones Públicas, Madrid,

2004.

MCCHLERY, S. AND ROLFE, T. (2002): University Costing System: A Case Study on Value Management. *Journal of Finance and Management in Public Services*, 4,1.

MITCHELL, M. (1996), Activity-based costing in UK universities. *Public Money & Management*, 16, 1, pp. 51–57.

NAVARRO GALERA, A.; GONZÁLEZ LÓPEZ, M.J. Y RODRÍGUEZ ARIZA, L.: “Desarrollo de nuevos sistemas de información contable en la Universidad Pública Española. VIII Encuentros Asociación Española de Profesores Universitarios de Contabilidad, La Contabilidad y la Auditoría ante los próximos retos, Alicante, 1998.

OFICINA DE COOPERACIÓN UNIVERSITARIA (2006): Libro Blanco de los Costes en las Universidades. Madrid.

ORTEGA EGEA, M^a. T.:”Un modelo de Gestión económica para la Universidad Pública española: La gestión basada en las actividades y en el tiempo”. Tesis Doctoral. Universidad de Granada 2003.

PENDLEBURY, M. AND ALGABER, N. (1997): Accounting for the Cost of Central Support Services in UK Universities. *Financial Accountability and Management*, 13,3.

PROYECTO ESCUDO: “Estudio de Contabilidad Analítica para la Universidad de Oviedo”. Director Antonio López Díaz. Universidad de Oviedo 2.000.

SCAPENS, R. W. AND ORMSTON, A. (1994), The development of overhead recovery models at the University of Manchester. In Berry R. H. (Ed), *Management Accounting in Universities* (CIMA, London).

SIERRA GARCÍA, L. (2004): Evaluación de le Eficiencia en las Universidades Andaluzas desde la perspectiva de la gerencia: Un Estudio empleando la metodología Envolvente de Datos.

UNIVERSIDAD DE CÁDIZ: Análisis del Coste por Titulación en la Universidad de Cádiz. 2000.