

**JORNADA SOBRE IMPLANTACION DE LA CONTABILIDAD ANALÍTICA EN
LAS UNIVERSIDADES ESPAÑOLAS
(EXPERIENCIAS PRÁCTICAS).
Valencia 23 de noviembre de 2012**

**“El Modelo CANOA / UNIVERSIDADES:
Características generales. Personalización e
Implantación: Problemas prácticos y resumen
de la situación actual”**

Salvador Rodríguez Plaza

“El Modelo CANOA / UNIVERSIDADES: Características generales. Personalización e Implantación: Problemas prácticos y resumen de la situación actual”- Salvador Rodríguez Plaza

CONTENIDO.-La ponencia pretende dos objetivos diferentes: por una parte, describir las características generales del Modelo de Contabilidad Analítica para Universidades (CANOA/ UNIVERSIDADES) desde una perspectiva técnica, encuadrándolo en la taxonomía general de la Ciencia Contable y, por otra, estudiar desde un punto de vista práctico los problemas que se van a encontrar los diferentes gestores en su implantación en las diferentes Universidades, basándose esta visión tanto en la experiencia práctica del ponente como en la realidad que ya está sucediendo en algunas de las organizaciones a las que va dirigido el modelo.

SUMARIO

- 1. CARACTERÍSTICAS GENERALES DEL MODELO**
- 2. PERSONALIZACIÓN E IMPLANTACIÓN: PROBLEMAS PRÁCTICOS**
- 3. RESUMEN DE LA SITUACIÓN ACTUAL**
- 4. VALORACIÓN DE LOS TRABAJOS REALIZADOS HASTA EL MOMENTO**

1. CARACTERÍSTICAS GENERALES DEL MODELO.-

1.1. Elaboración y Desarrolladores.-

Parece necesario describir, aunque de manera muy breve, la gestación del modelo con el objetivo de dejar constancia, desde el primer momento, de cuestiones que han influido en su desarrollo y que, por otra parte, van a tener al menos una cierta influencia en su vida posterior.

En abril de 2010 el Consejo de Universidades y la Conferencia General de Política Universitaria aprueban, entre otras cuestiones, la realización de un Modelo de Contabilidad Analítica para las Universidades Públicas Españolas que permitiese un conocimiento de los costes reales de las diferentes actividades realizadas por dichas Universidades.

Para conseguir el objetivo anteriormente señalado se creó la denominada *Comisión de Costes*, constituida por 2 representantes de las distintas Universidades designados por el Consejo de Universidades, 2 representantes de las Comunidades Autónomas designados por la Conferencia General de Política Universitaria, 2 miembros de la

Secretaría General de Universidades y 2 miembros de la Subdirección General de Planificación y Dirección de la Contabilidad (IGAE, actual Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas).

El sistema de trabajo consistió en la formación de un grupo de desarrollo en la Intervención General de la Administración del Estado que redactó el correspondiente borrador que se sometió a discusión por parte de la comisión citada anteriormente.

Con fecha de 1 de marzo de 2011 se da por terminado el trabajo de esta comisión después de tener en cuenta las sugerencias y comentarios de las distintas Universidades y otros agentes sociales en relación con el modelo que se proponía.

El resultado de estos trabajos es la confección del denominado **Modelo de Contabilidad Analítica para Universidades. Particularización del Modelo C.A.N.O.A. (Modelo CANOA/ UNIVERSIDADES)**, que, en ningún caso, supone alcanzar una meta, sino que significa el primer paso del proceso de implantación, ineludible por otra parte, del sistema de contabilidad analítica en cada Universidad.

Parece importante, antes de acabar con este primer punto, insistir, subrayar esencialmente, que el objetivo planteado no consistía en la confección de un modelo teórico sobre el cálculo de costes en las Universidades públicas, sino que ése era un primer hito en el, éste sí, verdadero objetivo: **la implantación de sistemas de contabilidad analítica en todos y cada uno de estos entes.**

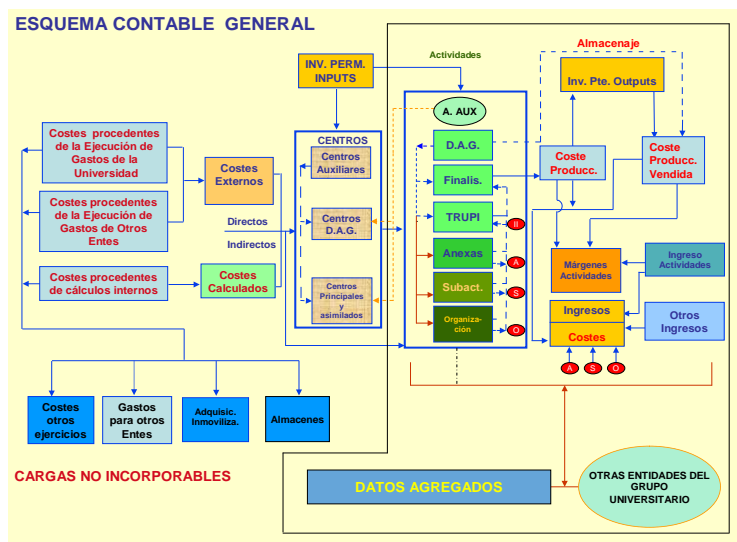
Para llevar a cabo esta labor se estableció una colaboración permanente entre la Secretaría General de Universidades, entidad coordinadora desde un punto de vista práctico del modelo y la Intervención General de la Administración del Estado como organización especializada en el desarrollo de sistemas contables para las Administraciones Públicas. En ese sentido, el modelo se planteó como una particularización del Modelo C.A.N.O.A. (Contabilidad Analítica Normalizada para Organizaciones Administrativas), modelo ya implantado en diversas organizaciones de las Administraciones Públicas y que se implementa con su correspondiente aplicación informática.

Debe quedar suficientemente claro que el Modelo CANOA/ UNIVERSIDADES no pretende, constituiría una finalidad muy poco ambiciosa, solamente la obtención de una información a rendir a la Secretaría General de Universidades, sino que su verdadero objetivo consiste en dotar a las Universidades de un sistema de gestión superior a los actuales¹.

1.2. Características Generales del Modelo

¹ Lo que no quiere decir que en la actualidad no existan Universidades concretas que dispongan de sistemas de contabilidad analítica o de otros medios más o menos adecuados de gestión desde el punto de vista que nos ocupa.

Como primera aproximación, cabe señalar que el modelo nace con una evidente vocación práctica, configurándose no sólo como una descripción de relaciones contables (figura 1), de reglas de juego, en definitiva, sino que incorpora en su contenido aspectos relacionados con la realidad de los entes en estudio y con los instrumentos que hacen posible “jugar” con las reglas descritas en las relaciones contables (por ejemplo, mediante la descripción de criterios a aplicar en las relaciones entre los diversos objetos de coste) y, asimismo, mediante la introducción de unas denominadas “reglas de normalización” que pretenden, además de conseguir esa *normalización* a la que tendremos ocasión de referirnos más adelante, facilitar, encauzar, el tratamiento de la información, su proceso y la consiguiente obtención de resultados.



Por otra parte, el modelo no sólo se ocupa de la necesidad de determinar cálculos relativos a la contabilidad analítica sino que incorpora la necesidad de confeccionar determinados indicadores que, explotando los datos que se deriven del cálculo de costes y/o de información procedente de otros sistemas, complementen la información sobre costes y avancen en el objetivo de clarificar lo que está ocurriendo en cada organización desde el punto de vista de la gestión.

El modelo opta por una serie de características que lo definen dentro de las posibilidades que podrían plantearse “a priori” desde un punto de vista teórico, habiéndose discutido durante su desarrollo otras opciones y eligiendo las que lo definen en función de diferentes criterios según se aclarará más adelante.

No debe perderse de vista, antes de entrar en lo que podrían considerarse *características técnicas* del modelo desde el punto de vista contable en sentido estricto, que el modelo pretende **normalizar**, desde el punto de vista de la contabilidad analítica, un conjunto de entes que, a pesar de contar con muchos aspectos comunes, se manifiestan en estructuras organizativas diferenciadas, en la aplicación de criterios abiertos desde el punto de vista de la contabilidad externa, incluso, en la distinta consideración de los costes en que incurren o de los ingresos que generan²; y, como decimos, esa normalización se pretende en un ámbito tan difícil de normalizar como es el de la contabilidad analítica que, ontológicamente, intenta responder a la estructura organizativa/productiva de cada ente concreto, con sus diversas particularidades.

Ese proceso de normalización obliga, evidentemente, a intentar determinar de manera homogénea tratamientos de situaciones semejantes, pero no puede conducir a un tratamiento similar de situaciones claramente heterogéneas. En consecuencia, el modelo adolece (o, tal vez, desde nuestro punto de vista, pueda considerarse un aspecto favorable) de cierta generalidad, de cierta inconcreción, cuestión que será, sin duda, criticada por aquéllos que prefieran un modelo de referencia absolutamente cerrado, lo que facilitaría su puesta en práctica pero que, en gran medida, “encorsetaría” a las organizaciones y podría conducir a no reflejar con exactitud la realidad objeto de estudio.

Como características técnicas pueden señalarse las siguientes:

Flexibilidad.- Contrapartida de la normalización perseguida, permitiendo que dentro del marco general común cada organización pueda contemplar sus características específicas, lo que se manifiesta en diversos aspectos: posibilidad de establecer niveles particulares de desagregación de estructuras de elementos, centros y actividades, utilización de información procedente de sistemas fuente diversos en función de las disponibilidades de cada Universidad, utilización de criterios diferentes a la hora de imputar costes entre los diferentes objetos, posibilidad de contemplar todas las posibles fases en el proceso de imputación de costes o sólo algunas de ellas, etc.

Adaptabilidad.- Característica ineludible en un sistema de contabilidad analítica, que permite contemplar la vida de la organización como un proceso y no como una situación permanente, debiéndose incorporar las variaciones que desde el punto de vista económico, orgánico o funcional se vayan produciendo y que deben realizarse en el momento en que dichos cambios se produzcan (inicio o terminación de un proyecto de investigación, fusión de dos centros de coste, etc.)

Costes Históricos.- Sin negar, ni mucho menos, la enorme potencia que posibilita la utilización de un sistema basado en costes estándares, que debe constituir un objetivo

² Piénsese, por ejemplo, en el diferente tratamiento de los ingresos en caso de anulaciones de matrículas que se producen en las distintas Universidades.

a alcanzar a medio plazo, se determinó que tanto por la dificultad de la concreción de los valores de referencia³, como por la falta de experiencia en la gestión de sistemas de costes, un primer paso lógico en la implantación de esos sistemas debería utilizar, insistimos, en un primer momento, la técnica de los costes reales o históricos.

Costes Completos.- Del mismo modo que ocurría respecto a la elección entre costes históricos y costes estándares, en el momento de elegir entre la técnica de los costes completos y las distintas posibilidades de las denominadas como costes parciales, se optó por la primera de ellas por los siguientes motivos: sin negar las posibilidades de análisis de técnicas como las denominadas de Costes Variables (sin olvidar otras como los modelos de Costes Singulares Relativos, etc.), la dificultad en determinar, en primer lugar, qué costes son variables y cuáles no, la escasa experiencia, otra vez, en el ámbito de la contabilidad analítica y, sobre todo, la gran importancia que los costes no variables representan en el ámbito al que iba dirigido el modelo, determinaron que se optara por la técnica del coste completo.

Determinación Estratificada del Coste.- No obstante lo señalado anteriormente, siempre estuvo presente en la mente de los redactores del modelo la necesidad de contar con un análisis suficiente de los componentes del coste, no sólo respecto de su componente cualitativo sino también en cuanto al grado de inmediatez que dichos costes representaban en relación con el objeto al que van referidos. En ese sentido, se habla de “determinación estructurada del coste”, de tal manera que cada una de las fases que componen el modelo en cuanto a las relaciones entre los objetos de coste (entendidos éstos en sentido amplio) pueden ser objeto del correspondiente análisis (lo que deberá tener su correlato en la aplicación informática que implemente el modelo).

El modelo no contempla un sistema de cuentas contables basado en la Partida Doble.- De acuerdo con las tendencias actuales en materia de contabilidad analítica, ésta se considera una herramienta fundamental de la gestión y esa gestión no tiene por qué ser atribuida a individuos expertos en interpretación de estados contables. En ese sentido, creemos que cada vez es más habitual la confección de informes comprensibles por el mayor número posible de personas con formación diversa que son, en definitiva, quienes van a usar de ellos. Esos informes deberán, de manera necesaria, incorporar además de los datos económicos, físicos, etc., referencias descriptivas, comentarios de los mismos, que faciliten, precisamente, esa comprensión.

Principio del Devengo Estricto.- Utilizando una expresión que, posiblemente, no sea absolutamente correcta de acuerdo con la hermenéutica contable, se hace referencia a ese *devengo estricto* intentando marcar un principio básico que debe presidir el

³ Piénsese, por ejemplo, en la dificultad de determinar cuál es el tiempo estándar de utilización de un aula, entre otros muchos casos similares.

desarrollo del sistema de contabilidad analítica en su aplicación práctica, no tanto, porque el principio sea diferente al que no se califica como estricto, sino por su necesidad de aplicación de una manera correcta, no laxa, como creemos que se efectúa en la actualidad en muchas organizaciones entre las que cabe incluir el mundo universitario.

Por otra parte, las características del ciclo económico de la Universidad pueden obligar a prestar especial atención al momento de consumo en relación con los periodos más amplios o diferentes que puede contemplar en la aplicación de ese principio la contabilidad financiera o presupuestaria.

Especialidad Temporal en la determinación del ciclo.- Las dos grandes líneas de actuación de la Universidad⁴, su razón de ser, la actividad docente y la de investigación y transferencia del conocimiento, se caracterizan por ser dos tipos de actividad con ciclos económicos diferentes. Por una parte, la actividad docente es regular y se repite cíclicamente, refiriéndose a periodos determinados (muy regulares al menos en lo que respecta a Titulaciones Oficiales), mientras que la actividad investigadora se caracteriza por ser no repetitiva, no cíclica y con unas características relativamente similares a lo que en terminología tradicional se denominaban “órdenes de fabricación”.

Por otra parte, incluso en las actividades más regulares (las de docencia), el ciclo económico no coincide necesariamente con el año natural, lo que tiene evidentes implicaciones desde el punto de vista de la contabilidad analítica (que, no lo olvidemos, pretende efectuar un análisis de la producción de la organización y, en ese análisis, un factor fundamental es el ciclo productivo), por lo que todas esas características se han debido tener en cuenta a la hora de determinar, por ejemplo, los procesos para obtener información en periodos determinados.

Por otra parte, no se puede olvidar la importancia que el Presupuesto tiene para todos los entes que componen el sector de las Administraciones Públicas y, en esos sentido, la contemplación del ejercicio natural, al que va referido ese presupuesto, tampoco puede ser obviada completamente.

El modelo se pronuncia, pues, por la necesidad de obtener información respecto de dos periodos: el ciclo productivo y el año natural. Teniendo en cuenta, por supuesto, las características que presentan las denominadas actividades no regulares.

Dualismo Absoluto.- Teniendo en cuenta la habitual diferenciación entre modelos monistas y dualistas⁵, el modelo se decanta por lo que, siguiendo la terminología del Profesor Calafell, se denomina *dualismo absoluto*, intentando significar con esos

⁴ Independientemente de que la propia Ley Orgánica de Universidades le confiere otras actividades que, por supuesto, han sido contempladas en el desarrollo del modelo.

⁵ Sin olvidar la existencia de otras posibilidades.

términos la total independencia de los sistemas de contabilidad financiera y de contabilidad analítica⁶ y manteniendo el término *dualismo* como expresión de la visión de las dos contabilidades referida a una misma entidad y por la ineludible necesidad de utilizar la información proveniente de la contabilidad analítica por parte de la contabilidad financiera o externa.

El Modelo no es un Modelo basado en el cálculo del coste de las actividades o Modelo ABC.- Aunque en el modelo propuesto aparece como estructura fundamental en la determinación de costes la de Actividades/Productos, en esa estructura la Actividad no juega un papel previo a la determinación del coste de los productos, sino que entiende dichas actividades como agregaciones de distinto nivel del último objeto de coste, ahora sí, el producto. Por otra parte, a lo largo del documento donde se recoge el modelo se habla indistintamente de *producto* o de *actividad*, no constituyendo, en consecuencia, dichas denominaciones compartimentos estancos entre sí, sino distintas maneras de referirse a una misma realidad.

Por supuesto, es común a los modelos denominados “de costes por actividades” y al modelo al que nos venimos refiriendo (lo que sería extensible a cualquier modelo moderno de determinación de costes) la necesidad de efectuar un análisis funcional de la organización, de la Universidad en este caso, pero las diferencias son evidentes entre ambos⁷.

Modelo Orgánico.- De acuerdo con las tendencias actuales que configuran el análisis de la organización tanto desde el punto de vista funcional como orgánico, el modelo se plantea la necesidad de analizar el coste de los centros no como simples mecanismo para la imputación de costes a los productos, sino como entidades con una gran importancia en los procesos de gestión, por lo que ese análisis se configura como uno de los dos objetivos básicos de la información a obtener (costes de las actividades/productos y costes de los centros).

En ese sentido, para evitar interpretaciones no deseadas, se prohíbe expresamente la existencia de centros ficticios en el sentido de las secciones de cálculo del Plan Francés de 1957 o, más claramente, de las secciones ficticias del Plan de 1947.

⁶ Lo que no quiere decir que en circunstancias concretas no pueda utilizarse información proveniente de la contabilidad financiera por parte de la contabilidad analítica.

⁷ La más acusada es, evidentemente, la no consideración de dos tipos de objetos diferenciados, Actividad y Producto y, en consecuencia, la no existencia en el modelo CANOA/UNIVERSIDADES de un mecanismo de imputación de costes de una de las estructuras (actividades) a la otra (productos).

CARACTERÍSTICAS GENERALES DEL MODELO DE CONTABILIDAD ANALÍTICA PARA UNIVERSIDADES

1. Flexibilidad
2. Adaptabilidad
3. Costes Históricos
4. Costes Completos
5. Determinación estratificada del coste
6. No utilización del sistema de partida doble
7. Principio del Devengo Estricto
8. Especialidad temporal en la determinación del ciclo: Doble visión del Ciclo Productivo y del Periodo Presupuestario
9. Dualismo Absoluto
10. El modelo no puede considerarse incluido dentro de los sistemas ABC
11. Modelo Orgánico

El modelo incluye, además de todas las referencias a los procesos de determinación de costes, una serie de indicadores que deberán obtenerse, entre los muchos posibles, por las diferentes Universidades, considerándose que, a pesar de no formar parte del modelo de contabilidad analítica, el documento que lo recoge es el lugar ideal para su inclusión debido a la estrecha relación que con él presenta⁸.

2. PERSONALIZACIÓN E IMPLANTACIÓN: PROBLEMAS PRÁCTICOS.-

Como se ha expuesto en los apartados anteriores, el denominado Modelo CANOA/UNIVERSIDADES es un modelo normalizado (con las matizaciones señaladas más arriba) que contempla un conjunto de entes con objetivos comunes pero con estructura organizativa, y en algunos casos, funcional, diferente.

La confección de un modelo general en cualquier ámbito implica, necesariamente, la existencia de un cierto grado de ambigüedad o faltas de concreción que permitan contemplar todas las posibilidades que existen realmente en los entes a los que va

⁸ En el mismo sentido que los entienden el nuevo Plan General de Contabilidad Pública de 13 de abril de 2010 y 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, incluyéndolos en el apartado 26 de la Memoria con la denominación de Indicadores de Gestión en un apartado distinto al de los denominados Indicadores Financieros, Patrimoniales y Presupuestarios definidos en el apartado 24 de la misma, de acuerdo con un concepto relativamente restrictivo de gestión.

dirigido, cuestión ésta que adquiere mayor importancia en el campo de la contabilidad analítica que pretende, precisamente, reflejar de manera fehaciente esa realidad.

Se hace necesario proceder, en consecuencia, a una adaptación del modelo general a cada una de las realidades de los entes en estudio, manifestándose, por otra parte, el modelo en su vertiente práctica, en su vertiente de funcionamiento, como un conjunto de procesos que requieren una serie de datos de entrada con un cierto grado de elaboración; es decir, el sistema no pretende tratar la información tal y como se produce a su nivel más elemental y a partir de ahí proceder a efectuar todas las fases de determinación de costes, sino que necesita que otros sistemas de gestión de cada Universidad “preparen” adecuadamente dicha información elemental. Resumiendo, podríamos decir que el modelo no pretende asumir funciones de gestor en relación con otros sistemas, sino que se configura como sistema receptor de esas otras informaciones, cargando una parte del proceso de identificación / asignación de costes sobre otros elementos del entramado administrativo - contable de la Universidad.

Por último, el modelo tiene, necesariamente, que desarrollarse en una aplicación informática que sirva de soporte al conjunto de procesos de agregación y determinación de costes, teniendo en cuenta que el número de objetos de coste a manejar por una Universidad puede ser relativamente elevado⁹.

¿Cuándo puede considerarse que el sistema se ha implantado definitivamente en la organización? Se considerará que se ha producido esa implantación cuando sea capaz de producir la información requerida en el tiempo y la forma preestablecidos y dicha información pueda ser contrastada por las técnicas habituales en el ámbito contable.

A modo de epítome de lo anterior puede decirse que se pueden plantean tres grandes aspectos en cuanto a la puesta en funcionamiento del modelo:

⁹ Por ejemplo, en una Universidad de tamaño medio (asociada a la aplicación CANOA), aparecen más de 600 centros de coste y unas 14.000 actividades

Personalización del Modelo CANOA/ UNIVERSIDADES

1. Determinación de estructuras
2. Identificación y adaptación de las fuentes de información
3. Problemas derivados de la comunicación entre sistemas

2.1. Definición de Estructuras.- Los problemas de personalización afectan a la definición de objetos de coste, entendidos éstos en sentido amplio, es decir, de estructuras básicas de cada organización tanto desde el punto de vista económico como organizacional y funcional, siempre que se determine su utilidad para efectuar el correspondiente análisis de costes.

En definitiva, cuando se trata de implantar un sistema de gestión en una organización, un paso previo obligado consiste en el conocimiento profundo de dicha organización, aspecto que en el caso que nos ocupa tiene además como condicionante el marco referencial que supone el modelo establecido con carácter de generalidad.

Por otra parte, va a ser necesaria una participación activa de los gestores de la Universidad que, en definitiva, van a ser los principales usuarios de los outputs de información que ofrezca el sistema, en la definición de esas estructuras referenciales, porque, no debe olvidarse, un sistema de costes permitirá manejar una información fundamental para una correcta gestión del ente.

De manera resumida puede decirse que existen los siguientes aspectos fundamentales en ese proceso de personalización:

- 1. Definición de Elementos de coste.**
- 2. Definición de Elementos de ingreso.**

3. Definición de Centros de coste.

4. Definición de Actividades.

5. Definición de Procesos que ligan los cuatro apartados anteriores tanto desde el punto de vista de relaciones entre ellos como de criterios de reparto.

6. Definición de los Períodos de obtención de información.

7. Definición de Outputs de información.

Nuestra experiencia en otros ámbitos de las Administraciones Públicas y en los trabajos desarrollados por las Universidades asociadas a la Aplicación CANOA respecto a la definición de las cuatro primeras estructuras, teniendo en cuenta la flexibilidad del modelo, se puede calificar como de no problemática excepto en aspectos referentes a la determinación de criterios de reparto o imputación en sus distintas variedades (Criterios de asignación de Elementos a Centros y/o Actividades / de Centros entre sí / de Centros a Actividades / de Actividades a Actividades, etc.). Por supuesto, el Modelo CANOA/UNIVERSIDADES plantea alternativas en la definición de esos criterios que permiten, a nuestro juicio, superar esas posibles dificultades¹⁰.

En relación con los puntos 6 y 7 cabe decir que el modelo presenta unos requerimientos que podríamos calificar “de mínimos”, debiéndose tener en cuenta que las posibilidades de explotación de la información al nivel de desagregación al que trabaja el modelo (en relación con actividades, es el de asignaturas, proyectos de investigación individualizados, etc.) permitirá disponer de unas posibilidades mucho mayores que las previstas en los estados normalizados, valiendo la misma reflexión en relación con los periodos de obtención de información¹¹.

Desde el punto de vista de la Estructura de Elementos de Coste, los principales problemas se derivan de la existencia de, precisamente, un listado básico de los mismos que debe ser respetado, pudiendo aparecer factores de heterogeneidad en relación con los procesos de gestión (tanto en su clasificación presupuestaria como más puramente administrativa) de cada Universidad.

Tal y como se concibe el modelo, con desarrollos jerárquicos en árbol de todas las estructuras y con una operativa propia para dichos desarrollos en lo concerniente a las estructuras de centros y actividades¹², deberán tenerse en cuenta en esas desagregaciones los niveles de coordinación de las estructuras de los niveles inferiores,

¹⁰ Problemas inherentes, por otra parte, a todo sistema de contabilidad analítica, derivados no tanto de las características del modelo como de la existencia de costes compartidos.

¹¹ Debe tenerse siempre presente que el gran objetivo del modelo es dotar de instrumentos de gestión a las Universidades y, en ese sentido, serán los distintos responsables de cada organización los que deberán concretar estas cuestiones en función de sus necesidades.

¹² Existen relaciones entre los centros de niveles superiores y los de último nivel e igual cabe decir en relación con las actividades.

aspecto éste que se olvida con relativa frecuencia (en efecto, supongamos que un nivel UNO de desarrollo de la estructura de centros en relación con la Gerencia, por ejemplo, es dicha Gerencia, si se desciende al siguiente nivel, nivel DOS, por ejemplo con las Subdirecciones de Personal y Económico Financiera, los nombres no son sustantivos para el razonamiento, deberemos tener en cuenta que el órgano de coordinación de las mismas, el gerente/a y su staff inmediato, deberán ser tenidas en cuenta a ese nivel DOS como otro centro de coste y así sucesivamente).

Otro de los principales problemas con los que se encuentra la Universidad en el desarrollo de la estructura de centros de coste es el relativo a la existencia de “enclaves” departamentales en diferentes espacios físicos asignados a diferentes Facultades, con los consiguientes problemas a la hora de asociar costes por métodos indirectos.

En todo caso, podríamos decir que mientras que existe una estructura fija (que es flexible en su desarrollo) para los elementos de coste, esa estructura es mucho más laxa en relación con centros de coste, señalándose solamente una tipología de los mismos y la necesidad de definición concreta en casos puntuales (como indican las Reglas 15ª y 16ª del modelo). También, en relación con ese aspecto de mayor o menor normalización dependiendo de las estructuras, cabe señalar que en la definición de los primeros informes normalizados que obligatoriamente se deben enviar a la Secretaría General de Universidades no figura ninguno relativo a centros de coste.

En relación con la Estructura de Actividades, tal vez el problema básico es el de determinar cada uno de los integrantes del conjunto de las mismas (piénsese que cada asignatura de una titulación oficial, cada proyecto de investigación, etc., constituyen un objeto de coste diferenciado y obligatorio para el modelo), aunque existen otros problemas de cierta importancia, pudiéndose señalar en este sentido la existencia de objetos de nivel inferior difícilmente encuadrables en las estructuras de nivel superior (nos estamos refiriendo, por ejemplo, a las asignaturas de libre elección).

Existen, por otra parte, problemas genéricos en cuanto al tratamiento de hechos económicos, problemas que pueden ser considerados como “endémicos” en las distintas Universidades, aspecto, por otra parte, bastante habitual en el conjunto de las Administraciones Públicas. Por poner un ejemplo, es habitual la falta de criterios claros en la definición de qué elementos forman parte del Inmovilizado Material de la organización o cuando se podrían considerar las adquisiciones de dichos elementos como integrantes de las Existencias o adquisiciones consumibles en el periodo.

2.2. Identificación y Adaptación de las Fuentes de Información.- Como se ha señalado más arriba, el modelo se concibe como receptor de información proveniente de otros

sistemas de gestión de la organización, debiéndose determinar en el proceso de personalización de la misma cuál es la fuente requerida para cada requisito concreto de información¹³.

Teniendo en cuenta la diversidad de organizaciones a las que va dirigido el modelo, éste no se pronuncia sobre qué sistema debe ser el que suministre información, indicando solamente en la Regla 5ª que las fuentes “...deberán ser aquéllas que permitan obtener una información más veraz de acuerdo con las necesidades del sistema de contabilidad analítica”.

Esta afirmación debe aquilatarse en su justa medida en relación con una de las características básicas del modelo, aquélla que hacía referencia a su cualidad de *Dualista Absoluto*, planteando, en consecuencia, que los datos no sólo no deben ser obtenidos necesariamente de los procesados por el sistema de contabilidad financiera, sino que, siempre que exista una información que desde las diferentes cualidades que la afecten en relación con el sistema de costes (exactitud en la determinación, posibilidad de afectación a objetos de coste, etc.) se considere más fidedigna¹⁴, deberá ser ésta y no la proveniente del sistema de contabilidad financiera la utilizada.

En principio, las relaciones entre los sistemas básicos de la organización de los que podría requerir información el sistema de contabilidad analítica serían los expresados en la siguiente figura:



En el apartado de otros se incluirían los sistemas de gestión de alumnos, los sistemas de gestión de docencia (POA o similares), los sistemas de gestión de investigación, etc.

¹³ Así, por ejemplo, si se van a necesitar datos sobre los metros cuadrados que ocupa cada centro de coste para poder utilizar los mismos como criterio de imputación de ciertos costes, habrá que determinar quién, cómo, cuándo, remitirá dicha información.

¹⁴ Todas estas cuestiones deben matizarse de acuerdo con el criterio de Importancia Relativa.

Los problemas que pueden suscitarse desde un punto de vista práctico en relación con la obtención de información utilizable por el sistema de contabilidad analítica podrían resumirse en:

A) Deficiencias en la información manejada por los sistemas de gestión en relación con las demandas del sistema de contabilidad analítica (o, pura y simplemente, ausencia de una gestión sistematizada en diversos ámbitos) e inexistencia de circuitos para canalizar sistemáticamente esa información.

B) Ausencia¹⁵ o deficiencias de operatividad y sistematización en el proceso de esa información: las unidades gestoras de la información disponen de ella pero no la tratan adecuadamente o, simplemente, no la utilizan.

Señalamos algunas de las situaciones en relación con estos sistemas:

Sistema de Gestión de Personal.- Muchas de las organizaciones no periodifican los pagos incluidos en Nóminas o, si lo hacen, no suelen distinguir entre atrasos del ejercicio y de ejercicios anteriores (debe tenerse en cuenta a este respecto que los datos deben ser obtenidos para el cálculo de costes tanto desde la perspectiva del año natural como del año académico, debiéndose optar, posiblemente, como solución práctica, por la correcta determinación del periodo mínimo de producción de información, el mes en este caso, como base para una correcta adscripción).

Puede no existir una total adecuación entre la dependencia orgánica y los puestos de trabajo desempeñados en la realidad.

No existe, por supuesto, una relación de las actividades realizadas por cada persona, al menos, ligada con las retribuciones en un mismo sistema de gestión (la adscripción de los costes del Personal Docente por actividad de manera individual es un requisito del modelo según se desprende de su Regla 23ª).

Los cambios de afectación a puestos y la consiguiente variación en centros de coste no suelen ser tenidas en cuenta si no implican variaciones económicas en las retribuciones.

Es evidente que algunas de estas “deficiencias” pueden tener una transcendencia no sólo en relación con un sistema de contabilidad analítica sino que afectan a la gestión eficaz de una organización.

Sistema de Gestión de almacenes.- Si bien las organizaciones a las que va dirigido el modelo CANOA/UNIVERSIDADES no son especialmente intensivas en la utilización de materias almacenables ni en la producción de bienes almacenables, sí es cierto que

¹⁵ Por ejemplo, en relación con los datos sobre Previsión Social de Funcionarios.

pueden existir entes en los que, como consecuencia, por ejemplo, de la importancia de sus servicios editoriales y en la medida, al menos desde el punto de vista de los inputs, en que estos servicios no se hayan externalizado, puede tener una cierta importancia esa gestión (posible caso de la Universidad Nacional de Educación a Distancia, Universidad Complutense De Madrid, Universidad de Barcelona, etc.).

En una inmensa mayoría de los entes integrantes de las Administraciones Públicas no existen lo que podríamos llamar “Almacenes controlados desde el punto de vista contable”, donde se pueda conocer el valor del stock y de las entradas y salidas de dicho almacén, el criterio utilizado para efectuar dicho cálculo, así como los destinos de dichas salidas o las procedencias de las entradas, no realización de inventarios físicos, etc., aspectos éstos que condicionan la obtención de datos sobre consumos, y, por tanto, el consiguiente análisis de costes.

Sistema de Gestión de Inmovilizado.- A pesar de los avances que en los últimos años se han constatado en relación con un efectivo control del Inmovilizado de los entes que componen el Sector de las Administraciones Públicas, puede afirmarse que esos esfuerzos han ido orientados más a un control físico que a las repercusiones contables correspondientes y esta situación es similar en el ámbito de las Universidades. Así, empieza a ser habitual encontrar relaciones de bienes, incluso con una detallada información individualizada, pero sin valorar, sin determinar criterios de amortización, sin especificarse los criterios para considerar un bien como inmovilizable o no, etc.

Se ha pretendido con esta somera exposición indicar algunos de los aspectos problemáticos en relación con la obtención de información utilizable por el sistema de contabilidad analítica, aspectos que habrán de ser tenidos en cuenta a lo largo del proceso de implantación y que deberán detectarse en el momento del desarrollo de la personalización del modelo.

Indudablemente, además de explorar las fuentes de información que ofrecen los diversos sistemas de gestión de la organización, se deberán establecer los protocolos necesarios para que esa información **fluya** adecuadamente¹⁶ hacia el sistema de contabilidad analítica, lo que nos da pie para abordar el siguiente aspecto fundamental en la implantación del sistema.

2.3. Problemas derivados de la comunicación entre sistemas.- El modelo CANOA/UNIVERSIDADES no se plantea la existencia de una aplicación informática

¹⁶ En este sentido habrá que establecer los canales adecuados para que, por ejemplo, el sistema de contabilidad analítica “se entere” de que hay una nueva actividad, que otra ha finalizado, que un centro de coste se ha segregado en dos, etc.

determinada para su implementación pero, evidentemente, será necesario utilizar aquella o aquellas que representen fielmente el modelo¹⁷.

En todo caso, debe tenerse en cuenta que, aun en el caso de que exista una total integración entre todos los sistemas de la organización, existirán necesidades de obtención de información por parte del sistema de contabilidad analítica que no estarán cubiertos por esos sistemas, vamos a denominarlos *tradicionales*, de gestión.

Se hace necesario, por tanto, establecer protocolos de envío de información de los sistemas fuente al sistema receptor (sistema de costes) que puede estar desarrollado, por otra parte, en una plataforma no integrable de manera directa con esos sistemas origen.

Qué duda cabe de que cuanto mayor sea el grado de integración entre el sistema origen y el sistema destinatario de la información más fácilmente se producirá el intercambio de la misma, debiéndose precisar, no obstante, que esos sistemas fuente deberán, casi con toda seguridad, incorporar información de la que ahora no disponen¹⁸.

Algunos de los problemas fundamentales constatados hasta el momento según la experiencia de los gestores del sistema CANOA (modelo general) se derivan, precisamente, de las dificultades de canalizar información de manera adecuada desde las aplicaciones base de los distintos sistemas de gestión hacia el sistema de costes, caracterizándose dichos problemas por lo costoso de las variaciones en los sistemas fuente e, incluso, por la imposibilidad de que se efectúen las variaciones necesarias en los mismos.

A nuestro juicio pueden señalarse dos grandes vías de actuación para la resolución de los problemas de comunicación, condicionados por la aplicación informática que implemente el modelo en cada organización:

- A) Integración de Sistemas
- B) Aplicación abierta de costes en el sentido de que los requisitos de entrada al sistema informático sean tan fáciles de cumplir por el resto de aplicaciones que no represente un gran problema la canalización de información.

¹⁷ En este sentido cabe decir que el Modelo CANOA general se implementa con una aplicación informática diseñada especialmente para su puesta en práctica por parte de las distintas organizaciones componentes del sector de las Administraciones Públicas, aplicación que, evidentemente, es perfectamente utilizable para la llevanza del Modelo CANOA/UNIVERSIDADES.

¹⁸ Por ejemplo, el sistema de Gestión de Personal puede tener una información muy completa sobre las personas que trabajan en la organización, pero ese sistema deberá “combinarse” con el Sistema de Ordenación Académica (con éste u otro nombre) para poder ofrecer información al sistema de contabilidad analítica (o bien la aplicación soporte de este último deberá posibilitar esa combinación en su propia aplicación).

3. RESUMEN DE LA SITUACIÓN ACTUAL.-

Con la perspectiva del tiempo transcurrido desde la aprobación del documento Modelo de Contabilidad Analítica para Universidades. Particularización del Modelo CANOA para Universidades, cabe hacer una serie de precisiones sobre el estado actual y el desarrollo futuro de los trabajos en relación con el mismo, siempre teniendo en cuenta que la labor de la Intervención General de la Administración del Estado se manifiesta en dos aspectos, por una parte, asesoramiento desde el punto de vista de técnica contable en relación con la aplicación del modelo y, por otra, asesoría plena respecto de las Universidades acogidas a la Aplicación CANOA, siendo la Secretaría General de Universidades¹⁹ el órgano que gestiona el modelo, en cuanto le atenga, en relación con las Universidades y la demandante, en definitiva, de la información normalizada en relación con el modelo. Desde esa perspectiva, pues, de asesoría contable en la materia, a lo largo de este tiempo se han recibido en la IGAE diversas consultas sobre la interpretación del documento, consultas que han sido trasladadas oportunamente a dicha Secretaría General que a lo largo de ese tiempo ha redactado diversas aclaraciones que han venido siendo remitidas a los responsables del sistema.

Existen, no obstante, aspectos, como no podía ser de otra manera en un documento tan denso y tan general como el que recoge el modelo, que siguen sin resolverse definitivamente y es de esperar que surjan cuestiones nuevas, aspecto común a otros modelos o planes genéricos, así como que con el transcurso del tiempo aparezcan nuevas necesidades de información que obliguen a modificar o complementar²⁰ el modelo. En todo caso, en relación con estas cuestiones, periódicamente se establecerán las precisiones que se crean necesarias para la mejor aplicación de dicho modelo.

De acuerdo con las previsiones establecidas en el documento donde se recoge el modelo CANOA/UNIVERSIDADES, el primer requisito para la implantación del sistema consistía en la redacción de un Documento de Personalización, documento que debería haberse presentado para su valoración por la Secretaría General de Universidades (con la colaboración de la Intervención General de la Administración del Estado) a lo largo del año 2011. En este momento, en relación con esta cuestión concreta, se han recibido por parte de la IGAE un total de 20 documentos correspondientes a otras tantas Universidades (lo que representa un 40% sobre un conjunto de 50 Universidades Públicas), de los cuales han sido validados por la Intervención General un total de 6 documentos, habiéndose efectuado los reparos

¹⁹ Sin olvidar las atribuciones que en este sentido los órganos rectores de las Comunidades Autónomas, el Consejo de Universidades, la Conferencia General de Política Universitaria y otros entes puedan tener.

²⁰ Recuérdese lo dicho en relación con la incorporación de costes estándares.

correspondientes sobre los restantes, reparos consecuencia de la comparación con los postulados del modelo.

En relación con la implementación informática propiamente dicha, de acuerdo con la información de que disponemos, las organizaciones podrían clasificarse en tres grandes grupos:

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

Cabe decir en relación con lo señalado anteriormente, que ha sido validado un documento de personalización de los presentados por las Universidades acogidas al Sistema OCU, tres en el caso de las Universidades acogidas a la Aplicación CANOA, y dos de las clasificadas en el grupo C.

En el caso de las Universidades acogidas a la Aplicación CANOA (sobre el resto no disponemos de conocimientos fehacientes) estamos en condiciones de afirmar que cuatro de ellas han terminado o están a punto de terminar su proceso de carga de estructuras en la aplicación informática y están realizando o van a realizar de manera inminente cargas de datos en pruebas (pruebas que no deben entenderse de validación de la aplicación, suficientemente probada en más de veinte organizaciones integrantes de las Administraciones Públicas, sino de comprobación del tratamiento de datos remitidos por parte de los sistemas de información de la organización).

4. VALORACIÓN DE LOS TRABAJOS REALIZADOS HASTA EL MOMENTO.-

Desde nuestro punto de vista, lo que implica un evidente juicio de valor, no se puede decir que se hayan cumplido los objetivos temporales que marcaba el documento en que se recoge el modelo en su *Anexo 2- Plan de Implantación del Sistema de Contabilidad Analítica para Universidades*, lo que no quiere decir ni que todas las organizaciones se incluyan entre las que “no han cumplido” los hitos marcados hasta el momento, fundamentalmente la realización del documento de personalización a lo largo del ejercicio 2011, ni que, en unas circunstancias que todos conocemos, no se hayan hecho evidentes esfuerzos para atender un trabajo tan complejo (casi cabría decir, “tan revolucionario”) como el de implantar un sistema de contabilidad analítica

en organizaciones a su vez tan complejas como los entes universitarios, lo que no obvia, como señalábamos, que el grado de cumplimiento, podríamos decir de Universidades que “van al día” en relación con los plazos establecidos, es muy reducido.

La falta de recursos humanos, agudizada en gran medida en la actualidad, ha originado, también según nuestra opinión, el que no se disponga de medios suficientes para llevar a cabo esta labor, intentándose que un trabajo, insistimos, tan complejo como el que nos ocupa, sea asumido por órganos, por personas, en definitiva, que tienen otras tareas como principales.

Se hace necesario, en ese sentido, una concienciación por parte de los distintos estamentos directivos de las Universidades, una participación efectiva de los órganos rectores, que produzca la dotación de los medios necesarios para llevar a cabo esta labor si no se quiere fracasar en el intento.

BIBLIOGRAFÍA

CONTABILIDAD INTERNA - REQUENA, JOSÉ MARÍA y VERA RÍOS, SIMÓN
EDITORIAL ARIEL, S.A. (2008)

CONTABILIDAD DE COSTES Y CONTABILIDAD DE GESTIÓN (VOL. I)

SÁEZ TORRECILLA, ANGEL Y OTROS

MCGRAW-HILL / INTERAMERICANA DE ESPAÑA, S.A. (2000)

**COSTE Y EFECTO: CÓMO USAR EL ABC, ABM Y EL ABB PARA MEJORAR LA GESTIÓN,
LOS PROCESOS Y LA RENTABILIDAD**

KAPLAN, ROBERT S. Y COOPER, ROBIN

GESTIÓN 2000 (2003)

ESTUDIO DE CONTABILIDAD ANALÍTICA PARA LA UNIVERSIDAD DE OVIEDO.

PROYECTO ESCUDO

UNIVERSIDAD DE OVIEDO. (2000)

ESTUDIO DE CONTABILIDAD ANALÍTICA PARA LA UNIVERSIDAD DE ALCALÁ.

UNIVERSIDAD DE ALCALÁ-IGAE. (1992)

LIBRO BLANCO DE LOS COSTES EN LAS UNIVERSIDADES

OFICINA DE COOPERACIÓN UNIVERSITARIA. (2011)

**MODELO DE CONTABILIDAD ANALÍTICA PARA UNIVERSIDADES. PARTICULARIZACIÓN
DEL MODELO C.A.N.O.A. PARA UNIVERSIDADES**

Ministerio De Educación. (2011)

LEGISLACIÓN

**ORDEN DEL MINISTERIO DE ECONOMÍA Y HACIENDA 1037/2010, DE 14 DE JULIO,
POR LA QUE SE APRUEBA EL PLAN GENERAL DE CONTABILIDAD PÚBLICA.**

**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.**

TEXTOS DE LA I.G.A.E

CONTABILIDAD ANALÍTICA DE LAS ADMINISTRACIONES PÚBLICAS: EL PROYECTO CANOA (1994)

INDICADORES DE GESTIÓN EN EL ÁMBITO DEL SECTOR PÚBLICO (2007)

PRINCIPIOS GENERALES SOBRE CONTABILIDAD ANALÍTICA DE LAS ADMINISTRACIONES PÚBLICAS (2004)

SISTEMA DE CONTABILIDAD ANALÍTICA PARA UNIVERSIDADES. Papeles de Trabajo. IGAE. Diciembre 1991