



VNIVERSITAT D VALÈNCIA

**(%)** Facultat d' **E**conomia

**DEPARTAMENT DE COMPTABILITAT**

**TESIS DOCTORAL**

**Programa de doctorado regulado por RD/1393/2007 de (3008) Contabilidad**

**IMPLANTACIÓN DEL MODELO CANOA EN LAS UNIVERSIDADES  
PÚBLICAS VALENCIANAS: ANÁLISIS DEL PROCESO E IDENTIFICACIÓN  
DE LOS FACTORES FACILITADORES DEL CAMBIO CONTABLE**

**DOCTORANDO:**

**María Cristina Bañón Calatrava**

**DIRECTORES:**

**Dra. D<sup>a</sup>. Mercedes Barrachina Palanca**

**Dr. D. Vicente Ripoll Feliu**



## **AGRADECIMIENTOS**

**Deseo expresar mi agradecimiento a las personas e instituciones que, de una u otra forma, me han permitido elaborar esta tesis.**

A mis directores: Dra. Dña. Mercedes Barrachina Palanca y Dr. D. Vicente Ripoll Mateo por su dedicación, estímulo constante y sus enseñanzas por las que siempre les estaré agradecida.

Al Dr. D. Juan Carlos Gómez Sala por su apoyo y confianza en mi persona y en mi trabajo. Mi más sincero agradecimiento.

A todos mis compañeros del departamento de Economía Financiera y Contabilidad y del departamento de Marketing de la Universidad de Alicante que me han brindado en todo momento su experiencia, apoyo y amistad.

Igualmente deseo dar las gracias a los profesores del departamento de Contabilidad de la Universidad de Valencia que me han acogido.

A la Universidad de Valencia, a la Universidad Jaume I de Castellón, a la Universidad Miguel Hernández de Elche y a la Universidad de Alicante por haberme facilitado toda la información requerida para la realización del estudio empírico de esta tesis.

Deseo manifestar mi agradecimiento a todos aquellos que no he nombrado en estas líneas y que me han prestado su ayuda en la realización de esta tesis doctoral.

A mis padres, imprescindibles en mi desarrollo personal y profesional, a mis hermanos, por su ayuda y ánimo constante, y en especial a mis hijos y mi marido por su cariño, comprensión y capacidad de adaptación.

A todos ellos mi agradecimiento más sincero.



INTRODUCCIÓN .....	9
CAPÍTULO 1 .....	17
LA CONTABILIDAD DE COSTES EN LAS UNIVERSIDADES .....	17
1.1 LA IMPORTANCIA DE LA UNIVERSIDAD EN LA SOCIEDAD .....	19
1.2 LA ESTRUCTURA ORGANIZATIVA INTERNA DE LAS UNIVERSIDADES: GOBERNANZA UNIVERSITARIA .....	21
1.3 LA FINANCIACIÓN DE LAS UNIVERSIDADES .....	29
1.3.1 EL SISTEMA DE FINANCIACIÓN DE LAS UNIVERSIDADES .....	29
1.3.2 EL SISTEMA DE FINANCIÓN DE LA COMUNIDAD VALENCIANA.....	31
1.4 LA INFORMACIÓN CONTABLE EN LAS UNIVERSIDADES. ....	34
1.4.1 LA CONTABILIDAD PRESUPUESTARIA.....	34
1.4.2 LA CONTABILIDAD FINANCIERA .....	35
1.4.3 LA CONTABILIDAD DE COSTES.....	37
1.5 EXPERIENCIAS DE IMPLANTACIÓN DE MODELOS DE CONTABILIDAD DE COSTES EN UNIVERSIDADES.....	39
1.6 EL LIBRO BLANCO DE LOS COSTES .....	45
1.7 EL MODELO DE CONTABILIDAD COSTES PARA LAS UNIVERSIDADES. PARTICULARIZACIÓN DEL MODELO CANOA.....	48
1.8 ETAPAS DEL PROCESO DE IMPLANTACIÓN DEL MODELO DE CONTABILIDAD DE COSTES PARA LAS UNIVERSIDADES .....	57
1.8.1 PROPUESTA DEL LIBRO BLANCO DE LOS COSTES.....	57
1.8.2 PROPUESTA DEL DOCUMENTO DEL MINISTERIO (PARTICULARIZACIÓN DEL MODELO CANOA PARA LAS UNIVERSIDADES).....	66
CAPÍTULO 2 .....	69
CAMBIO CONTABLE: MODELO DE BOGT Y HELDEN.....	69
2.1 INTRODUCCIÓN .....	71
2.2 LA INVESTIGACIÓN INTERPRETATIVA EN LA CONTABILIDAD DE GESTIÓN: TEORÍA INSTITUCIONAL .....	72
2.3 EL CAMBIO CONTABLE: MODELOS DE CAMBIO CONTABLE .....	77
2.3.1 MODELOS DE CAMBIO CONTABLE .....	79
2.3.2 CONCEPTO DE INNOVACIÓN CONTABLE.....	104
2.4 MARCO TEÓRICO PARA NUESTRO ESTUDIO: MODELO DE BOGT Y HELDEN PARA NUESTRO ESTUDIO .....	108
2.4.1 FACTORES FACILITADORES DEL INICIO DEL CAMBIO CONTABLE: PRESIONES EXTERNAS E INTERNAS.....	110

2.4.2 FACTORES FACILITADORES DEL PROCESO DE CAMBIO CONTABLE .....	113
2.4.3 DISEÑO Y DESARROLLO DEL CAMBIO CONTABLE: GAP DE DESARROLLO Y GAP DE USO.....	124
CAPÍTULO 3 .....	129
LOS EQUIPOS DE ALTA DIRECCIÓN: PERFIL Y PERCEPCIÓN SOBRE LA UTILIDAD DEL MODELO DE CONTABILIDAD DE COSTES.....	129
3.1 INTRODUCCIÓN .....	131
3.2 LA INVESTIGACIÓN EN LOS EQUIPOS DE ALTA DIRECCIÓN .....	132
3.3 VARIABLES OBJETIVAS DEL PERFIL DE ALTA DIRECCIÓN: CARACTERÍSTICAS DEMOGRÁFICAS DE LA ALTA DIRECCIÓN (EDAD, ANTIGÜEDAD, EXPERIENCIA Y FORMACIÓN, SEXO, ÁREA DE TRABAJO) .....	140
3.3.1 TEORÍA DE LOS MANDOS SUPERIORES .....	140
3.3.2 CARACTERÍSTICAS DEMOGRÁFICAS .....	148
3.4 RELACIÓN ENTRE EL MODELO DE CA PERSONALIZADO EN CADA UNIVERSIDAD Y LAS CARACTERÍSTICAS DEMOGRÁFICAS DEL GRUPO DE TRABAJO .....	153
3.5 VARIABLES SUBJETIVAS DE LA ALTA DIRECCIÓN: PERCEPCIÓN SOBRE LA RELEVANCIA Y UTILIDAD DE LA INFORMACIÓN DE COSTES .....	159
3.5.1 CARACTERÍSTICAS DE LA INFORMACIÓN DE COSTES.....	162
3.5.2 PERCEPCIÓN SOBRE LA UTILIDAD DE LA INFORMACIÓN DE COSTES .....	163
3.6 RELACIÓN ENTRE LAS CARACTERÍSTICAS DE LA INFORMACIÓN DE COSTES Y EL MODELO DE CA PERSONALIZADO.....	166
CAPÍTULO 4 .....	169
DISEÑO DE LA INVESTIGACIÓN .....	169
4.1 METODOLOGÍA DE LA INVESTIGACIÓN: CUALITATIVA O CUANTITATIVA .....	171
4.2 EL ESTUDIO DE CASO COMO MÉTODO DE INVESTIGACIÓN CUALITATIVA.....	174
4.2.1 CLASIFICACIÓN DE LOS ESTUDIOS DE CASOS.....	176
4.2.2 VENTAJAS E INCONVENIENTES DE LOS EDC.....	180
4.2.3 CRÍTICAS A LOS EDC.....	181
4.3 DISEÑO DE LA INVESTIGACIÓN.....	182
4.3.1 OBJETIVOS Y CUESTIONES ESPECÍFICAS A ESTUDIAR.....	182
4.3.2 SELECCIÓN DE LOS CASOS Y RECOPIACIÓN DE DATOS.....	185
4.3.3 CODIFICACIÓN DE LAS VARIABLES .....	189

4.3.4 PROCESO DE VERIFICACIÓN Y GENERACIÓN DE CONCLUSIONES.....	194
4.4 CRITERIOS QUE VALIDAN LA INVESTIGACIÓN REALIZADA. ....	195
ANEXO I. ENTREVISTA SEMIESTRUCTURADA.....	197
ANEXO II. CUESTIONARIO PARA EL RESPONSABLE DEL PROYECTO DE IMPLANTACIÓN .....	202
ANEXO III. VARIABLES DE LA INVESTIGACIÓN .....	216
CAPÍTULO 5 .....	217
ESTUDIO EMPÍRICO .....	217
5.1 CARACTERÍSTICAS DESCRIPTIVAS DE LAS UNIVERSIDADES PÚBLICAS VALENCIANAS .....	219
5.2 ESTUDIO CUALITATIVO DE LOS FACTORES FACILITADORES DEL INICIO Y DEL PROCESO DE PERSONALIZACIÓN DEL MODELO DE CONTABILIDAD COSTES (PARTICULARIZACIÓN DEL MODELO CANOA) EN LAS UNIVERSIDADES PÚBLICAS DE LA COMUNIDAD VALENCIANA .....	249
5.2.1 FACTORES FACILITADORES DEL INICIO DEL CAMBIO CONTABLE (V1) .....	249
5.2.2 FACILITADORES INTERNOS DEL CAMBIO CONTABLE (V2).....	256
5.2.3 GAP DE DESARROLLO DEL MODELO DE CC personalizado (V3).....	289
5.3 ESTUDIO CUALITATIVO DE LA RELACIÓN ENTRE LAS CARACTERÍSTICAS DEMOGRÁFICAS DE LOS MIEMBROS DEL EQUIPO TÉCNICO DE PERSONALIZACIÓN Y EL MODELO DE CC PERSONALIZADO.....	343
5.4 ESTUDIO CUALITATIVO DE LA RELACIÓN ENTRE LA PERCEPCIÓN DE LOS GRUPOS DE TRABAJO SOBRE LA RELEVANCIA Y UTILIDAD DE LA INFORMACION DE COSTES Y EL MODELO DE CC PERSONALIZADO .....	355
5.5 DISCUSIÓN DE LAS PROPOSICIONES Y RESULTADOS.....	368
5.5.1 FACTORES FACILITADORES DEL INICIO DEL CAMBIO CONTABLE.....	368
5.5.2 FACTORES FACILITADORES DEL PROCESO DE CAMBIO CONTABLE .....	371
5.5.3 LAS CARACTERÍSTICAS DEMOGRÁFICAS DEL GRUPO DE TRABAJO.....	376
5.5.4 PERCEPCIÓN DE LOS GRUPOS DE TRABAJO SOBRE LA RELEVANCIA Y LA UTILIDAD DE LA INFORMACIÓN DEL MODELO .....	380
CONCLUSIONES .....	383
LISTA DE CUADROS.....	393
LISTA DE FIGURAS.....	395
LISTA DE TABLAS.....	396
BIBLIOGRAFÍA.....	399





---

# **INTRODUCCIÓN**

---



En las últimas dos décadas la Contabilidad de Gestión en el sector público está en constante transformación. Por un lado, la nueva orientación que está tomando la gestión pública ha promovido la incorporación de modelos y herramientas de gestión típicos del sector privado al sector público. Y por otro lado, la crisis financiera que hemos sufrido en los últimos años ha obligado al sector público a gestionar de un modo más eficiente y eficaz los recursos disponibles.

En línea con esta tendencia, en la actualidad, las universidades se han visto instadas desde el Ministerio de Educación, Cultura y Deporte a implantar un modelo de Contabilidad de Costes con el objetivo de dotar a sus sistemas de gestión de una mayor eficiencia y transparencia, y de este modo mejorar la calidad de los servicios públicos.

La evolución del sector universitario español, en las últimas décadas, se ha caracterizado por tres reformas importantes. La primera se inicia en el año 1983 con la Ley de Reforma Universitaria que promulgó la autonomía universitaria. La segunda en el año 1992, con la descentralización del modelo de educación superior mediante las transferencias de competencias en materia universitaria a la Comunidades Autónomas a través de la Ley de Orgánica 9/1992, de 23 de diciembre. Y en tercer lugar, en 2001 se inicia el proceso de integración del sistema español en el Espacio Europeo de la Educación Superior (EEES). Este proceso se inicia con la Declaración de la Sorbona en 1998 y posteriormente se amplía con la Declaración de Bolonia y con el comunicado de Praga (2001). El nuevo modelo educativo adaptado al EEES y el sistema de financiación precisan de estructuras organizativas más eficientes, y por ende herramientas de gestión que le permitan conocer mejor los costes reales de las actividades que se desarrollan en las universidades y su relación con la financiación pública y privada.

En las universidades públicas españolas la elección del modelo de Contabilidad de Costes no ha sido un proceso libre de la dirección, salvo para aquellas universidades que anteriormente ya se hubieran anticipado, sino que han sido las autoridades gubernamentales las que han formulado e impuesto a las universidades dichas políticas. La elaboración del modelo de Contabilidad de Costes debe seguir unas normas o pautas generales expuestas en el proyecto CANOA (Contabilidad Analítica de las Administraciones Públicas) pero cada universidad debe diseñar su modelo en función de sus características particulares.

Dentro de este tema de análisis, el **objetivo** de esta investigación es explorar qué factores han facilitado el proceso de implantación de este modelo de Contabilidad de Costes (CC), con la intención de explicar la relación entre el

diseño del mismo, las características demográficas de los agentes involucrados en este proceso y su percepción sobre el modelo que se está desarrollando en cada universidad.

Planteado este objetivo general, la unidad de análisis seleccionada en este trabajo es el sector universitario de la comunidad valenciana, en el que coexisten actualmente cinco universidades públicas. Con la evidencia de cuatro de estas cinco universidades, en las que se espera encontrar una situación diferente ante la obligación impuesta por las autoridades competentes, el trabajo tratará de dar respuesta a las siguientes **cuestiones de investigación**:

- 1. ¿Qué factores han facilitado el inicio del cambio contable en las universidades?*
- 2. ¿Qué factores han facilitado el proceso de cambio contable en las Universidades Públicas Valencianas?*
- 3. ¿Qué relación existe entre el perfil de los agentes de cambio involucrados en el diseño del modelo de CC y el modelo de CC resultante para cada universidad?*
- 4. ¿Qué relación existe entre la percepción de los agentes de cambio sobre la relevancia y utilidad esperada de la información de costes y el modelo de CC resultante para cada universidad?*

El objetivo general de nuestra investigación lo hemos subdividido en dos partes. Una parte del trabajo tiene como objetivo explorar que factores ha facilitado el inicio y el proceso de cambio contable. Y la otra parte del trabajo tiene como objetivo explicar por qué algunas universidades han diseñado un modelo de CC sólo para cumplir con el objetivo de la comparabilidad y otras han diseñado un modelo de CC más relevante, orientado a facilitar la toma de decisiones en las universidades.

El motivo que nos ha llevado a plantear este estudio es aumentar los trabajos de investigación en el área de la contabilidad y el control de gestión sobre los procesos de cambio contable para el sector público. Y en particular, esperamos que los resultados incrementen la evidencia sobre la función de los agentes de cambio y su relación con las innovaciones en los sistemas de contabilidad de gestión.

En nuestra investigación comprobaremos que existen factores externos e internos que han presionado para que se inicie este cambio contable en las universidades y esperamos que las universidades de nuestro estudio coincidan en afirmar que este cambio contable ha sido posible por la presión ejercida por

el Ministerio de ECD (Educación Cultura y Deporte), por la crisis financiera de los últimos años, por la competencia entre las universidades públicas, privadas y extranjeras, por la necesidad interna de reducir costes y de conocer, por parte de la dirección de las universidades, sus costes.

En relación a los factores que han facilitado el proceso de cambio contable, comprobaremos que el apoyo por parte de la dirección de las universidades y el impulso realizado por los responsables del proyecto y los equipos de trabajo ha sido esencial para que este cambio sea una realidad en las universidades de nuestro estudio. Y es precisamente el papel impulsor de las personas que se han encargado del proyecto el motivo por el que analizaremos la relación entre las características demográficas de estos equipos de trabajo, la percepción sobre la utilidad y relevancia del modelo de CC que tienen los miembros de estos equipos de trabajo y el modelo CC resultante que cada universidad está desarrollando.

Hemos seleccionado la **metodología cualitativa** para realizar el estudio empírico que permitirá dar respuesta a las cuestiones planteadas en esta investigación. La elección de esta metodología se justifica por ser la más apropiada para captar el carácter social de la contabilidad de gestión. Las ciencias sociales estudian el comportamiento humano en un contexto. La contabilidad de gestión, como ciencia social se ocupa de elaborar información que ayude a los directivos de las organizaciones a tomar decisiones para alcanzar los objetivos de la organización (Horngren *et al.*, 2003). Esta información guía la acción de los directivos, motiva su comportamiento, y crea y apoya los valores culturales necesarios para conseguir los objetivos estratégicos, tácticos y operativos de la organización (Atkinson *et al.*, 2004).

Como método de investigación hemos optado por el **estudio de caso** descriptivo y exploratorio. Descriptivo porque mostrará la dinámica del proceso de elaboración del modelo en dichas universidades y exploratorio, porque trata de exponer qué factores influyen en el diseño del modelo de CC (Contabilidad de Costes) resultante en cada universidad.

Para alcanzar nuestro objetivo realizaremos un estudio de caso longitudinal en cuatro de las universidades públicas valencianas, abarcando sólo la primera etapa del proceso de implantación del modelo, es decir, la etapa o fase de personalización del modelo. El proceso de implantación del modelo comprende básicamente dos etapas, la primera consiste en el desarrollo teórico del modelo mediante la definición de los objetos de coste, de las estructuras básicas y el establecimiento de los protocolos de información con los sistemas fuente. Y la segunda etapa, llamada informatización del sistema y período de pruebas, que consiste en la puesta en marcha del modelo personalizado con el desarrollo de la aplicación informática correspondiente y que finalizará cuando el sistema sea

capaz de generar un conjunto de informes e indicadores para un período de tiempo contrastable.

Para la **recolección de datos**, en primer lugar, se analizará la información incluida en la web de cada universidad con la finalidad de conocer las características generales (nº de alumnos, nº de titulaciones oficiales, nº de proyectos, nº PDI (personal docente e investigador), nº PAS (personal de administración y servicios), así como el contenido y orientación de sus planes estratégicos.

En segundo lugar, realizaremos entrevistas semiestructuradas a los agentes implicados en el cambio contable objeto de análisis como Gerente, Vicerrector de Asuntos Económicos, responsable del Servicio de Informática o el responsable del Servicio de Contabilidad de cada universidad. Las entrevistas nos permitirán captar información complementaria para dar respuesta a las cuestiones planteadas en este estudio.

Finalmente, para captar el resto de datos obtendremos la información estructurada a través de un cuestionario. El cuestionario se elaborará tomando como referencia la literatura en la que este trabajo ha basado su desarrollo teórico, así como la información obtenida en las entrevistas que anteriormente se habrán realizado a los agentes implicados. Esto asegurará que las variables utilizadas capten los constructos de forma correcta.

Nuestra investigación será estructurada en cinco capítulos, los tres primeros dedicados a la parte teórica y los dos siguientes a la parte empírica.

En el Capítulo 1 presentaremos la contabilidad de costes en las universidades destacando en primer lugar la importancia de la universidad para la sociedad, como es la estructura organizativa de las universidades, su financiación y la información contable. En relación a los modelos de contabilidad de costes mostraremos las diferentes experiencias que han surgido anteriormente y los contenidos del libro blanco para finalizar exponiendo el modelo de CC para las Universidades (Particularización del modelo CANOA) y las etapas propuestas para su implantación.

En el capítulo 2 desarrollaremos el marco teórico para el estudio de los factores facilitadores de cambio contable. Realizaremos un estudio de los trabajos de investigación sobre el cambio contable y de los modelos de cambio contable para finalizar con el análisis de los elementos del modelo de Bogt y Helden (2000) que es el marco teórico que hemos seleccionado para dar respuesta a las dos primeras cuestiones planteadas en nuestra investigación.

En el capítulo 3 abordaremos el estudio de los equipos de alta dirección por su importancia como factor facilitador del inicio y del desarrollo del proceso de

cambio. El estudio lo centraremos en una revisión de la investigación sobre los equipos de alta dirección para exponer la relación que existe entre el grupo de trabajo encargado de la implantación de la Contabilidad de Costes y el modelo de CC resultante en cada una de las universidades de nuestra investigación. Primero analizaremos la relación de las características demográficas del grupo de trabajo con el modelo de CC desarrollado y luego, examinamos la relación entre la percepción sobre la relevancia y utilidad del modelo de los grupos de trabajo con el modelo de CC desarrollado.

En el Capítulo 4 expondremos la metodología que hemos empleado en nuestra investigación que ha sido el estudio de caso. El diseño de la investigación, la selección de los casos y la codificación de las variables.

En el Capítulo 5 presentamos los resultados de los casos analizados, el análisis de las variables y la discusión de las proposiciones planteadas en los capítulos 2 y 3.

Por último, esperamos que los resultados de la investigación que hemos realizado sirvan de punto de referencia para futuras investigaciones sobre los factores facilitadores del origen y desarrollo del cambio contable en el sector público, y sobre la influencia de los equipos de trabajo en los procesos de cambio contable.





---

## **CAPÍTULO 1**

# **LA CONTABILIDAD DE COSTES EN LAS UNIVERSIDADES**

---



## 1.1 LA IMPORTANCIA DE LA UNIVERSIDAD EN LA SOCIEDAD

Las Universidades son un conjunto de unidades educativas de enseñanza superior e investigación que otorgan títulos profesionales y grados académicos. Su objeto social es la prestación del servicio público de la educación superior por medio de la docencia, la investigación y el estudio. La Ley Orgánica 6/2001, de 21 de diciembre, de Universidades establece que las Universidades están dotadas de personalidad jurídica y desarrollan sus funciones en régimen de autonomía y de coordinación entre todas ellas. Estas funciones que realizan son:

- La creación, desarrollo, transmisión y crítica de la ciencia, de la técnica y de la cultura.
- La preparación para el ejercicio de las actividades profesionales que exijan la aplicación de conocimientos y métodos científicos y para la creación artística.
- La difusión, la valoración y la transferencia del conocimiento al servicio de la cultura, de la calidad de la vida, y del desarrollo económico.
- La difusión del conocimiento y la cultura a través de la extensión universitaria y la formación a largo de toda la vida.

Por otro lado, las Universidades, y especialmente las públicas, constituyen un servicio público destinado a estudiantes y en general a la sociedad que es quien la financia. Por este motivo las Universidades deben contribuir al progreso intelectual, y al bienestar económico y social.

En estos momentos la sociedad española necesita generar un crecimiento sostenible para reducir el desempleo, disminuir el endeudamiento y hacer frente a la presión de los cambios demográficos. La principal fuente de crecimiento económico son las nuevas ideas, con éstas se podrán utilizar mejor los recursos y de manera sostenible, mejorar la salud de las personas y contribuir al buen funcionamiento general. Por este motivo las Universidades deben mostrar a la sociedad una información sobre cómo han asignado los recursos y qué resultados han obtenido. Todas las Universidades, públicas o privadas, están obligadas a ser transparentes en el actual contexto de competitividad y apertura (Lizcano, 2012).

En la situación actual, es incuestionable que los servicios públicos, y en nuestro caso, los servicios que ofrecen las Universidades sean gestionados con mayor eficiencia y transparencia. Motivo por el que es necesario desarrollar nuevas herramientas de gestión.

La expansión de las Universidades españolas coincide con el proceso de descentralización estatal que se produce con la aprobación de la Constitución

de 1978 y por una amplia demanda social de acceso a los estudios superiores. Así, en el año 1984 España tenía 34 Universidades y 700.000 estudiantes; en 1995, casi un millón y medio de estudiantes asistían a un total de 51 Universidades; cinco años después, el número de Universidades ya ascendía a 61.

En 2013, un total de 81 Universidades públicas, privadas y no presenciales ofrecen a estudiantes españoles e internacionales, una amplia y reputada oferta de formación universitaria a través de sus programas de grado, máster y doctorado.

El Consejo de Educación de la Unión Europea señaló que Europa solamente podrá convertirse en una economía del conocimiento muy avanzada si la educación y la formación funcionan como motores del crecimiento económico. Esta afirmación está constituyendo todo un reto para el sistema educativo universitario, ya que le presupone una gran capacidad de renovación interna y de transformación de su entorno. Todo ello implica reconocer la gran función social y económica de las Universidades, así como atribuirles un destacado papel en el crecimiento económico (García Benau, 2008).

Esta función quedó claramente establecida en la *Declaración de Bolonia* al señalar que «la Europa del conocimiento es un factor indiscutible de cara al desarrollo social y humano y a la consolidación y el enriquecimiento de la ciudadanía europea, donde la importancia fundamental de la educación y de la cooperación en este ámbito para el desarrollo y la consolidación de sociedades estables, pacíficas y democráticas es universalmente reconocida».

Las Universidades españolas desde la ley de Reforma Universitaria de 1983 han contribuido al desarrollo cultural, económico y social. Para nuestro país, con unos recursos naturales limitados, es necesario tener un buen sistema universitario ya que en un futuro la mayor parte de la economía española deberá basarse en el conocimiento y en la innovación, y en ella las Universidades tendrán que hacer un papel predominante.

A la vista de la evolución de las Universidades en las últimas décadas podemos afirmar que varios son los factores del entorno y de las propias Universidades que han favorecido la necesidad de incorporar a las Universidades un modelo de Contabilidad de Costes (CC). Por un lado, factores del entorno socio-económico y político como son las políticas de reducción del gasto público impuesta a los países del sur de Europa por la crisis financiera, la reducción del número de estudiantes por los cambios demográficos que conlleva a una reducción de la financiación o el aumento del paro y, en consecuencia, la reducción de la renta disponible de las familias.

Entre los factores internos podemos citar la reforma del sistema universitario español para diversificar las fuentes de financiación por los cambios demográficos y por el proceso de convergencia europea en la educación superior.

Además, la creciente presión social por la calidad de los servicios universitarios ha repercutido directamente en los sistemas de gestión de las Universidades. Una prueba de ello han sido los programas desarrollados para evaluar la calidad universitaria como el de la ANECA (Agencia Nacional de Evaluación de la Calidad y Acreditación) para los programas de doctorado. Y todo esto unido a que en situaciones de crisis la sociedad demanda una mayor transparencia y responsabilidad en el empleo de los fondos públicos.

Todos estos factores han motivado y están motivando en las Universidades una serie de cambios en sus estructuras organizativas, en sus sistemas de financiación y en sus sistemas de información para adaptarse al nuevo entorno.

### **1.2 LA ESTRUCTURA ORGANIZATIVA INTERNA DE LAS UNIVERSIDADES: GOBERNANZA UNIVERSITARIA**

La estructura organizativa de una universidad no solo es y actúa como *contexto* (esto es como característica general que define el marco en que los procesos y actuaciones institucionales se producen y desde el que hay necesariamente que contemplarlos) sino como *texto* (esto es, como objeto de estudio y de intervención). Nadie puede entender adecuadamente lo que sucede en las Universidades y mucho menos puede pretender hacer propuestas válidas para su mejora sin considerar cómo están organizadas y cómo funcionan.

Las peculiaridades propias de la estructura y la dinámica institucional de la Universidad marcan fuertemente su actuación y aparecen como un inevitable marco de condiciones. Un análisis en profundidad de la dimensión organizativa de las Universidades nos lleva a considerar algunos aspectos que caracterizan ese *marco de condiciones* que la Universidad, como organización, impone a las actividades que desarrolla en su seno: lo estructural y lo dinámico en las instituciones universitarias; el proceso de democratización en la distribución del poder; la «autonomía» como eje crucial del desarrollo institucional; la apertura hacia el exterior; la estructura interna y el papel de las unidades intermedias; las Universidades como organizaciones que aprenden; el papel del liderazgo institucional y el sentido de comunidad: colegialidad e identidad institucional (Zabalza, 2002).

La Ley de Reforma Universitaria (1983) supuso un cambio importante en las estructuras internas y en el gobierno de nuestras Universidades que fue continuado por la Ley Orgánica 6/2001 de Universidades (LOU) y posteriormente por la Ley Orgánica 4/2007, de 12 de abril, (LOMLOU). Las

estructuras organizativas internas de las Universidades están integradas por Facultades, Departamentos, Institutos Universitarios de Investigación y otros centros o estructuras necesarios para el desempeño de sus funciones. Los desarrollos derivados de la LRU han establecido una regulación muy detallada por lo que deja poco margen para cambios.

La gobernanza es la manera en que las instituciones se hallan organizadas y son operadas internamente –desde el punto de vista de su gobierno y gestión– y sus relaciones con entidades y actores externos con vistas a asegurar los objetivos de la educación superior (Brunner, 2011).

Un buen sistema de gobernanza en las instituciones universitarias comprende un conjunto de procedimientos y sistemas a través de los cuales la institución es organizada, dirigida y controlada internamente. Además, permite un alto nivel de eficiencia en la toma de decisiones y una proyección de la institución hacia el exterior mediante la transparencia y la rendición de cuentas.

Para Salmi, J (2009)<sup>1</sup> existe una gran conexión entre las Universidades ubicadas en la cabeza de los rankings y tres aspectos fundamentales: concentración de talento, abundante financiación y una adecuada gobernanza. Parece que la tendencia de las Universidades más relevantes es la de consejos mixtos, más reducidos y con más representantes internos y externos (Libro Blanco sobre la Gobernanza de la Universidad).

El papel de la gobernanza universitaria en la modernización de las Universidades europeas ha sido objeto de atención por parte de los responsables de las políticas públicas y, de forma especial, por la Asociación de Universidades Europeas (EUA)<sup>2</sup>.

En los últimos años los sistemas universitarios europeos han realizado modificaciones en sus modelos de gobernanza para mejorar el nivel de autonomía universitaria y de esta forma aumentar la diversificación de las Universidades y de sus fondos para financiarlas. Algunas de estas modificaciones han sido la incorporación de miembros externos a los consejos de gobierno, la incorporación de estrategias más modernas de rendición de cuentas, o la ampliación de los instrumentos para la toma de decisiones.

---

<sup>1</sup> Citado en Documento de la Comisión Técnica de Gobernanza Universitaria (2011).

<sup>2</sup> (EUA) es el resultado de la unión entre la Asociación de Universidades Europeas y la Conferencia de Rectores de las Universidades de la Unión Europea que tuvo lugar en Salamanca, España el 31 de marzo de 2001. Representa y da soporte a instituciones de educación superior de 46 países, proporcionándoles un foro de discusión para la cooperación interuniversitaria y puesta en común de las últimas tendencias tanto en la educación superior como en las políticas de la investigación. La EUA organiza varios eventos a lo largo del año que reúnen a personas y organizaciones que trabajan en el ámbito de la educación superior con objeto de discutir las últimas tendencias y desarrollos en la política educativa europea e internacional.

La mayoría de los países europeos han adoptado mecanismos de gobernanza más tipo mercado, que la gobernanza tradicional académico colegial. La definición de gobernanza que han utilizado es la que se refiere al ejercicio formal e informal de la autoridad bajo leyes, políticas y reglas que articulan los derechos y responsabilidades de varios sectores incluyendo las reglas según las que ellos interactúan. En general, han disminuido el control directo introduciendo formas indirectas de control, supervisión y de mecanismos de *accountability*.

En relación a la autonomía organizacional el diseño de las estructuras internas, tanto académicas como administrativas, está bajo el control de la universidad mientras que las estructuras de gobernanza y liderazgo suelen estar fuertemente dirigidas por los marcos legislativos nacionales.

Algunos países de manera global, y algunas Universidades de forma individual han trabajado en procesos de fusiones de Universidades para optimizar su sistema universitario o para ser un referente en rankings internacionales. Por ejemplo, las Universidades estatales de Dinamarca se convirtieron en entidades independientes y autónomas. Para mejorar la eficiencia y la calidad se fusionaron entre si y se incorporaron instituciones de investigación. Y como resultado de la fusión actualmente Dinamarca cuenta con 8 Universidades frente a las 12 anteriores y con 4 instituciones de investigación gubernamentales, frente a las 13 que tenía.

En España, la modernización del Sistema Universitario Español (SUE) se está llevando a cabo a través de la Estrategia Universidad 2015 según los criterios europeos de la Estrategia Europa 2020. La Estrategia Universidad 2015 desarrolla once ejes estratégicos agrupados en cuatro ámbitos estratégicos (las misiones de la universidad, las personas, fortalecimiento de las capacidades y el entorno), y en el ámbito del fortalecimiento de las instituciones se incluye la gobernanza.

Mediante la Estrategia Universidad 2015 se pretende analizar e implantar buenas prácticas para mejorar los sistemas de gobernanza de las Universidades, disminuyendo el grado de burocratización y actualizando los sistemas de control y seguimiento. Para ello, es imprescindible que las Universidades desarrollen plenamente su autonomía, hecho que facilitará su especialización junto con una exigente rendición de cuentas de sus actividades a la sociedad.

Una de las funciones básicas del gobierno de las instituciones universitarias es la gestión eficaz y eficiente de los recursos. La relación entre gobernanza y financiación es evidente y, en base a la autonomía universitaria y en el ejercicio responsable de ésta, debe rendirse cuentas de la utilización de los recursos públicos recibidos. En este aspecto, en las Universidades públicas españolas el avance ha sido significativo. Una prueba de ello son los diferentes modelos de

financiación de las comunidades autónomas que en el siguiente epígrafe analizaremos, la elaboración de los presupuestos y la fijación de las bases de la ejecución presupuestaria, aprobadas por el Consejo Social a propuesta de los Consejos de Gobierno, la realización de auditorías económicas de ingresos y gastos o el control gerencial de los gastos. Y hay elementos que están en proceso como la incorporación del modelo de Contabilidad analítica que permitirá un conocimiento preciso de los costes de los diferentes servicios, titulaciones y centros.

Pero otra de las funciones básicas de las Universidades es la mejora de la eficacia y eficiencia en la toma de decisiones y en el establecimiento de responsabilidades económico-financieras en las Universidades. Las complejas estructuras organizativas internas deben revisarse con el fin de mejorar la eficacia-eficiencia y la responsabilidad social. Esta función también está relacionada con la financiación de las Universidades ya que una mayor eficiencia en la toma de decisiones y una mayor atribución en las responsabilidades de los cargos académicos permitirán una optimización de los recursos.

Hay que diferenciar entre gobernanza del sistema universitario y gobernanza de la universidad como institución individual. La gobernanza de los sistemas está caracterizada por la introducción de nuevas relaciones entre las instituciones de educación superior, el Estado o autoridades públicas y la sociedad. Mientras que la gobernanza de las Universidades aborda los cambios en la distribución de poder y en los procesos de toma de decisiones. Por tanto, la gobernanza institucional o interna es la coordinación de varios actores y su implicación en el proceso de toma de decisiones estratégicas dentro de la institución (que al mismo tiempo se ve frente a un entorno cada vez más competitivo) y de la expectativa de hacer más con menos. El objetivo es mejorar el rendimiento institucional individual, y con ello mejorar el rendimiento del sistema general. Luego, estamos ante una situación muy compleja en cuanto a las reformas estructurales de la educación superior, donde no siempre está claro qué efectos esperar y qué consecuencias tendrá al final (Kehm y Carrasco, 2012).

Para la Comisión Europea la gobernanza europea es la manera en que la Unión utiliza los poderes que le otorgan sus ciudadanos (Libro Blanco sobre la gobernanza europea, 2000). En el **cuadro 1.1** mostramos los órganos de coordinación, debate y decisión de la gobernanza del sistema universitario español.



## ÓRGANOS DE GOBERNANZA DEL SISTEMA UNIVERSITARIO ESPAÑOL

### A nivel Estatal

- Consejo de Universidades
- Conferencia General de Política universitaria
- Consejo de Estudiantes Universitario del Estado
- Mesa Sectorial de Universidades
- Mesa de Diálogo Social y Económico
- Agencia Nacional de Evaluación y Acreditación
- Conferencia de Rectores de Universidades Españolas y sus correspondientes comisiones sectoriales
- Conferencia de Consejos Sociales de las Universidades Españolas
- Conferencia de Defensores Universitarios

### - A nivel Autonómico

- Consejos interuniversitarios de ámbito autonómico
- Comisión de programación
- Agencias Autonómicas de calidad
- Asociaciones de Universidades de las CCAA o entre CCAA
- Mesas universitarias para la negociación colectiva con las CCAA
- Normativas que regulan determinados aspectos como: constitución y regulación de los consejos sociales, bases de un sistema de financiación, normativa de las figuras contractuales de profesor universitario, establecimiento de los convenios colectivos que regulan la actividad del PAS, creación y regulación de agencias de calidad

### A nivel Europeo

- Consejo Europeo de Ministros de Educación
- European University Association
- Magna Charta Universitatum
- Reuniones de los Directores Generales de Educación Superior de la UE

**Cuadro 1.1 Órganos de la gobernanza del sistema universitario.  
(Elaboración propia a partir de Documento para análisis de la comisión mixta de gobernanza universitaria. Septiembre, 2011).**

La propuesta que realizó la Comisión Técnica de Gobernanza Universitaria tenía entre sus objetivos proponer un acuerdo marco de cómo debería producirse la modernización de la gobernanza de las Universidades, concretando en primer lugar los puntos que pueden alcanzarse por acuerdo inicial, seguido por los casos que supongan una actualización de normativa de Reales Decretos u Órdenes Ministeriales y por último aquellas propuestas que precisen de un cambio de ley. Sin excluir la posibilidad de realizar una ley específica de Autonomía Universitaria, Gobierno y Responsabilidad de las Universidades. Todo este proceso se está realizando en el marco de la Estrategia 2015, de forma que las Universidades (curso 2013-2014) están

modificando sus estatutos para que coincida con el proceso de mejora del modelo de financiación como consecuencia de la aplicación de la contabilidad de costes para las Universidades públicas españolas.

La propuesta de mejora incluyó la revisión de las siguientes cuestiones:

1. Completar el modelo de gobernanza del sistema universitario español expresado en la Ley Orgánica 4/2007, de 12 de abril, (LOMLOU) y concretado en la Estrategia 2015.
2. Actualizar el modelo de gobernanza de las estructuras universitarias y presentar un Real Decreto de actualización.
3. Completar el modelo de gobernanza, financiación y rendición de cuentas aprobado el 26 de abril de 2010.
4. Análisis y propuestas de mejora del gobierno de las Universidades.
5. Revisión de los resultados del período 2006-2011 del programa de campus de Excelencia Internacional en relación a la gobernanza de las agregaciones estratégicas.

Vamos a analizar, por ser de más interés para nuestros objetivos, las propuestas 2 y 4 anteriores. En relación a la actualización del modelo de gobernanza de las estructuras universitarias (punto 2) se propuso la revisión de los siguientes aspectos:

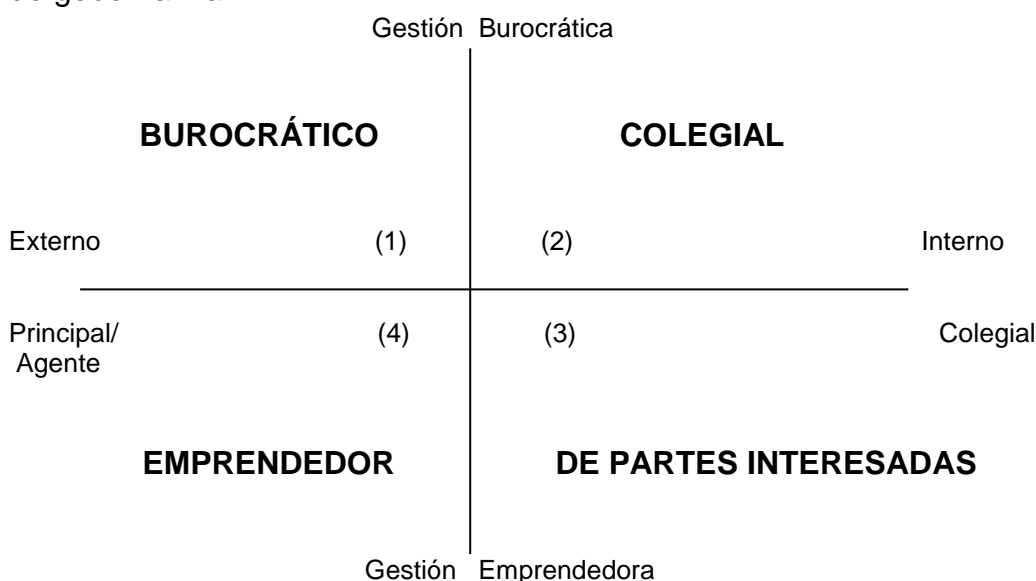
- a) La estructura y recursos personales y materiales que deben reunir como mínimo las Universidades y sus centros propios o adscritos para el cumplimiento de sus funciones (creación de Universidades públicas, reconocimiento de Universidades privadas, estructuras de las Universidades y condiciones para la fusión de Universidades públicas).
- b) Las condiciones básicas para la adscripción de centros de educación superior a las Universidades públicas o privadas.
- c) Los requisitos básicos que han de reunir los centros universitarios para la impartición de enseñanzas oficiales en modalidad no presencial.
- d) La estructura y requisitos personales y materiales, que con carácter mínimo, deberán reunir los centros de enseñanza universitaria dependientes de Universidades españolas sitos en el extranjero, que impartan enseñanzas conducentes a la obtención de títulos universitarios de carácter oficial y validez en todo el territorio nacional a que se refiere el artículo 35 de la Ley Orgánica 6/2001 de Universidades (LOU).
- e) Las condiciones que habrán de cumplir los centros que imparten, en España, enseñanzas conducentes a la obtención de títulos extranjeros de educación superior universitaria.

Y en relación a las propuestas de mejora del gobierno de las Universidades destacan (punto 4):

- a) Ejercer la autonomía universitaria real que implica plena capacidad académica y de gestión con los controles que se estimen necesarios. Esto implica una flexibilización en los marcos normativos.
- b) Las estructuras organizativas internas deben ser comparables en todas las Universidades pero no idénticas en composición, competencias y funciones. Los modelos de gestión deben ser flexibles adecuados a cada institución. La definición de las estructuras organizativas internas debería ser diseñada para cada universidad basándose en los criterios de eficiencia y transparencia en la gestión.
- c) Establecer responsabilidades en el proceso de toma de decisiones por parte de los órganos unipersonales y colegiados. Para ello es necesario determinar las competencias y funciones de los distintos órganos.
- d) Reconducir los tres órganos de gobierno (Consejo de Dirección, Consejo de Gobierno y Consejo Social) en un único órgano ejecutivo que desarrolle las funciones de Consejo de Gobierno ejecutivo. La elección del Rector podría llevarse a cabo por dicho consejo sobre la base de una terna que le presente el Claustro. Cada universidad determinará las competencias, funciones básicas y mecanismos de rendición de cuentas de este Consejo.

El nuevo modelo de gobernanza universitaria que impera en Europa y que se postula para España, requiere de un cambio en las estructuras y procesos de gobierno y de gestión que dote a las Universidades de una mayor autonomía tanto en la disposición de sus órganos como en los procesos de toma de decisiones (Martínez, 2012).

Brunner (2011) en su estudio tipifica los posibles modelos de gobernanza universitaria para explicar su dinámica de funcionamiento y sus tendencias de cambio y adaptación. En la **figura 1.1** presentamos dicha tipología de modelo de gobernanza.



**Figura 1.1 Regímenes de Gobernanza configurados sobre los ejes de legitimidad y efectividad.**

El cruce del eje vertical o de gestión con el horizontal o de gobierno genera cuatro tipos de gobernanza que describimos a continuación en el **cuadro 1.2**.

MODELO DE GOBERNANZA	DESCRIPCIÓN
BUROCRÁTICO (1)	<ul style="list-style-type: none"> <li>- De gestión burocrática y gobierno regido por un principal externo a la institución.</li> <li>- La universidad es un instrumento del Estado que se organiza burocráticamente y funcionalmente hacia dentro, con una cierta autonomía.</li> <li>- Modelo seguido por las Universidades francesas y alemanas de principios del siglo XIX</li> </ul>
COLEGIAL (2)	<ul style="list-style-type: none"> <li>- De gestión burocrática y gobierno de la propia comunidad académica.</li> <li>- Se basa en la autonomía y se organiza internamente en Facultades con un Decano al frente.</li> <li>- La comunidad académica elige al rector</li> <li>- El claustro es la autoridad administrativa, legislativa y representativa</li> </ul>
DE PARTES INTERESADAS (3)	<ul style="list-style-type: none"> <li>- De gestión emprendedora y gobierno de la propia comunidad académica.</li> <li>- Integra actores externos que pueden tener interés en la institución.</li> <li>- El consejo de Gobierno (Board) se articula bajo los requerimientos de la NPM (New Public Management) y está compuesto por miembros externos e internos que asume la dirección estratégica de la Universidad con un Presidente al frente del mismo.</li> <li>- El rector, junto con el claustro, asume el manejo de los asuntos académicos.</li> <li>- El paso de un modelo tipo 1 o 2 a un tipo 3 supone un profundo cambio de estructuras y procesos</li> </ul>
EMPRENDEDOR (4)	<ul style="list-style-type: none"> <li>- De gestión emprendedora y gobierno regido por un principal externo a la institución.</li> <li>- Implica un contrato entre el propietario de la institución y los agentes encargados de la administración.</li> <li>- Es el modelo de las Universidades privadas.</li> </ul>

**Cuadro 1.2. Descripción de la tipología de gobernanza de Brunner.**

En la actualidad, la gobernanza de las principales Universidades de nuestro entorno está orientada hacia un modelo de partes interesadas, reforzando la autoridad de sus cargos, aumentando la participación de los externos, reduciendo la participación de los colectivos universitarios, cambiando el modo de designación de los órganos unipersonales y profesionalizando la función ejecutiva (Samoilovich, 2007).

El modelo de gobernanza para las Universidades españolas antes de la LRU estaría en el cuadrante del modelo burocrático y después de la LRU se sitúa en un modelo colegial. En estos momentos se está produciendo un desplazamiento hacia el modelo de partes interesadas. Y nos estamos planteando la modificando de los procesos decisionales y de los mecanismos de rendición de cuentas de los órganos de gobierno universitario, en definitiva lo que pretendemos es:

- cómo mejorar la efectividad (capacidad de los gobiernos de generar políticas),
- la eficacia (capacidad de los gobiernos de aplicar con éxito sus propuestas)
- y la eficiencia (capacidad de optar por aquella solución que ofrezca los costes inferiores).

Pero nos encontramos con que la universidad está articulada bajo un amplio entramado descentralizado –Rector y su equipo de Dirección, Facultades, Institutos de Investigación y Departamentos- en el que con harta frecuencia no existen mecanismos suficientes, ni sobre todo eficaces, de coordinación y colaboración; lo que provoca, cuando menos, un difícil, por proceloso y solapado, gobierno. Y al tiempo que ese federalismo mal configurado impera, la universidad está regida por un supuesto gobierno de corte presidencial (Martínez, 2012).

### **1.3 LA FINANCIACIÓN DE LAS UNIVERSIDADES**

#### **1.3.1 EL SISTEMA DE FINANCIACIÓN DE LAS UNIVERSIDADES**

En el modelo de financiación centralizado existían dos grandes grupos de subvenciones públicas:

- Subvenciones públicas para gastos corrientes que se establecían en función de los inputs (profesores, número de alumnos, titulaciones, ...) de cada universidad.
- Subvenciones públicas para gastos públicos de inversión que normalmente estaban plasmadas en un plan plurianual y los fondos eran asignados en función de diferentes criterios.

Tras el proceso de descentralización de las comunidades autónomas, los gobiernos autonómicos han puesto en marcha modelos propios de financiación. En un principio, se trataba de sistemas de financiación incrementalistas pero en los últimos años estas formas de financiación han sido modificadas incorporando mecanismos o fórmulas que tuvieran en cuenta la calidad. En esta línea se sitúa el modelo de la Comunidad Valenciana (1994) que ha sido pionero y sirve de referencia para otras comunidades.

Sin embargo, en otras comunidades autónomas, como Canarias, la financiación se lleva a través de los llamados contratos- programa.

Actualmente, los gobiernos regionales gozan de mayores competencias de gasto y saben que un mejor aprovechamiento de los recursos supondrá disponer de más fondos para destinar a otros niveles educativos o a otras políticas públicas.

Los sistemas de financiación autonómicos tienen un triple objetivo:

- Diversificación de las fuentes y especialización de las Universidades.
- Competitividad y calidad.
- Coordinación y gestión eficaz.

Y desde hace algunos años se ha impulsado un sistema de financiación pública que facilite la competencia entre las Universidades y que premie la calidad y la excelencia. El incremento de los costes del sistema universitario ha sido uno de los factores que más han favorecido estos cambios en los modelos de financiación de los gobiernos autónomos.

Así, las administraciones educativas de las comunidades autónomas han introducido nuevos procesos con el objetivo de mejorar la eficacia en la utilización de los recursos financieros. Ejemplos de estos nuevos procesos son los modelos de reparto de la financiación para proporcionar estabilidad financiera y calidad a las instituciones, los contratos-programa entre Universidades y administraciones educativas regionales, fondos especiales asignados por las Universidades para financiar programas específicos, mediante procesos competitivos destinados a proyectos de investigación. Actualmente, los modelos de financiación para las Universidades van desde modelos que asignan los fondos en función del cumplimiento de determinados objetivos hasta aquellos que los asignan en función de contratos-programa. En el **cuadro 1.3** mostramos algunos modelos de financiación por comunidades y Universidades.

COMUNIDAD	FINANCIACIÓN
Valenciana	Tres vías de financiación: <ol style="list-style-type: none"><li>1. Subvención global no condicionada a la financiación básica.</li><li>2. Subvención ligada a la consecución de varios objetivos</li><li>3. Subvención vinculada a programas específicos.</li></ol>
Castilla-León	Tres tramos de financiación: <ol style="list-style-type: none"><li>1. Automático</li><li>2. Competitivo</li><li>3. Específico</li></ol>
Murcia	Dos modalidades de financiación: <ol style="list-style-type: none"><li>1. Básica</li><li>2. Complementaria</li></ol>
Andalucía	Tres componentes: <ol style="list-style-type: none"><li>1. Ordinaria</li><li>2. De Inversiones</li><li>3. De Investigación</li></ol>
Canaria	Contrato-programa (recoge una serie de objetivos generales, estratégicos y financieros)
Catalana	Contrato-programa (sobre la base de varios ejes estratégicos se fijan los objetivos y los indicadores)
Madrid	Modelo de financiación global y cada universidad tiene un contrato-programa con la Administración de la Comunidad de Madrid.

**Cuadro 1.3. Modelos de financiación por comunidades (Elaboración propia a partir de Pérez Esparrells, 2004).**

Aproximadamente el 80 % de la financiación de las Universidades públicas procede de los presupuestos públicos (Arasa, 2001). Es necesario que los recursos destinados a la educación universitaria se empleen de la forma más eficiente posible.

### 1.3.2 EL SISTEMA DE FINANCIÓN DE LA COMUNIDAD VALENCIANA

El Sistema Universitario Público Valenciano (SUPV) funciona con modelos de financiación plurianuales desde hace más de una década. Los recursos

presupuestarios son distribuidos en función de variables objetivas que miden los costes y las actividades de las Universidades.

El modelo de financiación de la Comunidad Valenciana, desde 1994 hasta 2005, se ha ido perfilando y mejorando, incorporando elementos que lo han hecho más completo y eficaz como instrumento para impulsar mejoras en el funcionamiento de las Universidades y en su contribución a la sociedad. Para responder a los cambios que se están produciendo es importante que el Plan Plurianual de Financiación (PPF) contemple las transformaciones en curso de la oferta docente y la relevancia creciente de la actividades de I+D+i.

Los instrumentos financieros del PPF del SUPV se apoyan en 4 principios:

- **Estabilidad Financiera**, el PPF se define para que las Universidades cuente con los recursos durante un plazo medio.
- **Suficiencia, estática y dinámica**. Esto es garantizar los recursos en el momento inicial y asegurar que evolucionarán con la actividad.
- **Eficiencia**, el PPF promueve la asignación de recursos en función de los resultados, eliminar las debilidades y deficiencias de funcionamiento e incentivar la calidad en todos los ámbitos.
- **Equidad**, la distribución de los recursos entre Universidades debe ser neutral y transparente.

El actual PPF introduce dos cambios importantes en relación con el anterior: primero, atribuye la mayor parte de la financiación a los resultados, y el segundo cambio es que la financiación por objetivos la orienta a la mejora de la calidad de los servicios más relevantes. Por este motivo la financiación de las Universidades debe responder al diagnóstico de las debilidades a combatir y de las oportunidades a aprovechar. Y reconocer las particularidades y no tratar con enfoques uniformes en realidades heterogéneas.

El PPF (2010-2017) es un instrumento de política universitaria con tres objetivos:

1. Permitir al Gobierno Valenciano y a las Universidades Valencianas el desarrollo de sus políticas en un amplio período de tiempo.
2. Definir los criterios de asignación de recursos en función de los resultados obtenidos en las actividades de docencia, investigación, desarrollo e innovación.
3. Adecuar los servicios universitarios a las demandas sociales.

La aplicación y gestión del PPF corresponde a la Cosellería de Educación de la Generalitat Valenciana, a través de la Dirección General de Universidades y Estudios Superiores (DGUES) y es la que calculará la subvención anual que le corresponde a cada universidad.



El modelo de financiación está compuesto por tres tipos fondos, uno orientado a los resultados, otro a los costes estructurales y el último destinado a mejoras de calidad. La financiación que le corresponde a una Universidad se determinará por la suma de estos tres componentes que son repartidos en función de las variables objetivas que miden el valor de las subvenciones para cada fondo y que viene recogidas en el **cuadro 1.4**.

<b>COMPONENTES DE LA FINANCIACIÓN</b>	<b>INSTRUMENTOS</b>	<b>CÓDIGO</b>
Por Resultados (FR)	Subvención por Resultados Docentes	SRD
	Subvención por Resultados de Investigación	SRI
	Subvención por Resultados de Transferencia, Tecnología e Innovación	SRTi
Estructural (FE)	Subvención Fija	SF
	Subvención por Capacidad Investigadora	SCI
	Subvención por Compensación de los Costes inducidos por la Normativa Estatal y Autonómica	SCNEA
Por mejora de la Calidad (FC)	Subvención por la Mejora de Calidad	SMC

**Cuadro 1.4. La estructura del Plan Plurianual de Financiación del Sistema Universitario Público Valenciano**

Las Universidades están obligadas a facilitar a la Dirección General de Universidades Y Estudios Superiores la información necesaria para el cálculo de la financiación de cada ejercicio. Toda la información estará sujeta a comprobaciones y auditorías con el objetivo de garantizar un trato homogéneo a todas las Universidades.

El cumplimiento del programa será realizado por la Comisión Técnica Paritaria formada por dos representantes de cada universidad y cinco representantes de la Generalitat Valenciana, incluido el Director general de Universidades y Enseñanza Superior. Entre las funciones de esta Comisión está:

- Vigilar y supervisar la aplicación del Programa

- Proponer actualizaciones y modificaciones cuando sea necesario.
- Adaptar la aplicación del programa a los cambios de normativa.

El programa se revisará durante el último semestre de su vigencia (julio-diciembre de 2017) para establecer los parámetros del siguiente quinquenio.

### **1.4 LA INFORMACIÓN CONTABLE EN LAS UNIVERSIDADES.**

En estos momentos las Universidades españolas están experimentando grandes cambios como consecuencia del nuevo modelo de educativo derivado de la integración en el EEES, que precisa de un sistema información más eficiente y transparente para su financiación.

En este contexto es necesario que las Universidades dispongan de un sistema de información contable que les permita satisfacer las necesidades de los usuarios internos y externos. Para los usuarios internos (alta gerencia, mandos medios, gestores,...) es importante la información contable para apoyar sus decisiones de planificación de la actividad productiva y seguimiento de la misma, rendición de cuentas a los órganos internos. Pero también es importante para, los usuarios externos (Ministerio de ECD, Comunidades autónomas, el Tribunal de cuentas, los estudiantes, la sociedad en general,...) conocer cómo se han empleado esos recursos, a qué actividades se han destinado.

#### **1.4.1 LA CONTABILIDAD PRESUPUESTARIA**

Los presupuestos han sido, tradicionalmente, la herramienta más utilizada en la gestión pública. La entidad debe fijar un calendario para la elaboración del presupuesto y para su aprobación. El órgano correspondiente antes de comenzar el ejercicio aprueba el presupuesto de la entidad y en la elaboración del presupuesto se tiene en cuenta los datos históricos, las posibles fuentes de financiación y los objetivos fijados para ese ejercicio según la planificación estratégica.

La elaboración de los presupuestos se apoya en los principios presupuestarios, que son:

- Finalidad: los presupuestos deben perseguir los objetivos generales marcados por la universidad.
- Comparabilidad: la universidad tienen un protocolo para todas las partidas presupuestarias que son utilizadas por los diferentes centros (concepto, codificación, significado, registro y valoración) para poder realizar estudios agregados, análisis o comparar los presupuestos a lo largo del tiempo.

- Responsabilidad: Los presupuestos deben ajustarse a la estructura organizativa de la entidad. En el caso de las Universidades las áreas de responsabilidad son los servicios generales, los departamentos, los institutos universitarios, etc. y cada una de estas áreas tiene su presupuesto y su responsable.
- Adaptabilidad: los presupuestos deben ser flexibles para adaptarse a los posibles cambios o imprevistos que puedan surgir.
- Operatividad: los presupuestos deben ser fáciles de manejar.

Los entes que forman la Administración elaboran sus presupuestos según la normativa presupuestaria y conforme se van ejecutando se analizan las desviaciones. Las principales normas presupuestarias son:

- Constitución Española (Art. 75, 134, 135, 157 y 158).
- Ley Orgánica 2/2012, de 27 de abril, de Estabilidad Presupuestaria y Sostenibilidad Financiera. (Texto consolidado hasta el 29/09/2012).
- Ley Orgánica 3/2006, de 26 de mayo, de reforma de la Ley Orgánica 5/2001, de 13 de diciembre, complementaria de la Ley General de Estabilidad presupuestaria. (BOE 27 de mayo de 2006).
- Ley Orgánica 1/2012, de 3 de abril, por la que se excluye del ámbito de aplicación de la disposición adicional de la Ley Orgánica 3/2006, de 26 de mayo, de reforma de la Ley Orgánica 5/2001, de 13 de diciembre, complementaria de la Ley General de Estabilidad Presupuestaria, a determinados mecanismos de financiación.
- Real Decreto 1463/2007, de 21 de noviembre, por el que se aprueba el Reglamento de desarrollo de la Ley 18/2001, de 12 de diciembre, de Estabilidad Presupuestaria, en su aplicación a las Entidades Locales.
- Ley 47/2003, de 26 de noviembre, General presupuestaria
- Ley de Presupuestos Generales del Estado 2013.
- Real Decreto-Ley 20/2011, de 30 de diciembre, de medidas urgentes en materia presupuestaria, tributaria y financiera para la corrección del déficit público.
- Real Decreto-Ley 20/2012, de 13 de julio, de medidas para garantizar la estabilidad presupuestaria y de fomento de la competitividad.
- Orden HAP/2105/2012, de 1 de octubre, por la que se desarrollan las obligaciones de suministro de información previstas en la Ley Orgánica 2/2012, de 27 de abril, de Estabilidad Presupuestaria y Sostenibilidad Financiera.

### **1.4.2 LA CONTABILIDAD FINANCIERA**

La Administración consciente de la importancia que tiene la Contabilidad Financiera como sistema de Información ha ido publicando diferentes Planes Generales de Contabilidad Pública (el plan de 1983, 1994 y 2010) (Orden del

Ministerio de Economía y Hacienda, de 13 de abril de 2010), para cubrir las carencias de los presupuestos y así orientar las cuentas públicas hacia el ámbito económico-patrimonial.

El último Plan de Contabilidad Pública ha sido elaborado teniendo en cuenta el Plan General contable aplicable a las empresas y las normas internacionales para el sector público que, aunque no son obligatorias, la Unión Europea recomienda su aplicación con el objetivo de realizar el mismo proceso de normalización contable que en el ámbito privado. En la parte relativa a las cuentas anuales establece que en la memoria se debe incluir información sobre el coste de las actividades desarrolladas y sobre los indicadores de gestión con el objetivo de mejorar la calidad de la información contable en el sector público. Concretamente, los puntos 25 y 26 de la Memoria, son los destinados a informar, respectivamente, sobre el coste de las actividades desarrolladas por la organización y sobre determinados indicadores de gestión (de eficacia, de eficiencia, de economía y de medios de producción).

La Intervención General de la Administración del Estado (IGAE) para que las administraciones y empresas del sector público pudieran cumplir con este objetivo emitió la resolución de 28 de julio de 2011 que regula los criterios para la elaboración de la información sobre costes de actividades e indicadores de gestión a incluir en la memoria de las cuentas anuales del Plan General de Contabilidad Pública (BOE 188, 06/08/2011). Esta resolución establece que para la cumplimentación de la información sobre los costes de actividades e indicadores de gestión de la memoria se seguirán los manuales a los que hace referencia el PGCP siempre y cuando no contradigan el modelo CANOA.

Esto significa que para mejorar la calidad de la información contable de las entidades del sector público es necesario incorporar en la memoria información relativa a los costes de las actividades relacionadas con la obtención de tasas y precios públicos e indicadores de gestión.

El coste de las actividades se determinará aplicando un sistema de costes completos estricto, es decir, asignando a cada actividad el consumo real de los factores de producción directamente relacionados con dichas actividades así como aquellos relacionados indirectamente entre los que se incluyen los costes generales, administrativos o de dirección. Esta determinación del coste es diferente a la determinación del coste de producción para las existencias recogida en la PGCP, lo que implica el uso de dos criterios de valoración en función de los fines perseguidos, uno para la valoración de existencias más restringido y otro más amplio del coste completo para la gestión.

En cuanto a los indicadores de gestión que deben acompañar a la memoria de la entidad considera cuatro categorías:

- Indicadores de eficacia, para medir el grado de cumplimiento de los objetivos previstos por la entidad. La eficacia es necesaria y la eficiencia es un término relativo.
- Indicadores de eficiencia, para reflejar en un período de tiempo la mejora en el grado de cumplimiento de los objetivos previstos de la entidad. En términos comparativos, una organización será más o menos eficiente cuando la medición de su eficiencia sea mayor o menor que la determinada para otras organizaciones o para otros períodos.
- Indicadores de economía para medir la utilización de los factores productivos (materiales, personal y de capital).
- Indicadores de medios de producción para medir la relación entre el coste de un determinado factor y el número de unidades consumidas en ese factor.

Posteriormente, se publicaron dos disposiciones, la resolución de 17 de noviembre de 2011 de la IGAE, por la que se aprueba la adaptación del Plan General de Contabilidad Pública a la Administración General del Estado y la Orden HAC/3067/2011 que establecen el contenido y la elaboración de las cuentas anuales de la Administración General del Estado, sustituyendo las notas 25 (Información sobre costes de actividades) y 26 (Indicadores de gestión) del PGCP por el nuevo apartado 22.7 (Balance de resultados y e informe de gestión). Este nuevo apartado incluirá los balances de resultados y el informe de gestión de los centros gestores del gasto, responsables de los diferentes programas presupuestarios. Dentro de cada programa se debe informar del grado de realización de los objetivos, de los costes en términos de gasto presupuestario (previsto y realizado) y de las desviaciones físicas y financieras con esta modificación los costes quedan expresados en términos de gasto presupuestario.

En las últimas décadas se ha puesto de manifiesto en la Administración Pública que la información que proporcionan los estados financieros tradicionales es demasiado agregada como para permitir tomar decisiones. Por este motivo es necesario que los gestores de las administraciones públicas dispongan de información complementaria para apoyar sus decisiones. La contabilidad de gestión proporciona información a los gestores de la empresa para planificar y controlar la actividad productiva así como para facilitar el proceso de toma de decisiones.

### **1.4.3 LA CONTABILIDAD DE COSTES**

El primer intento de introducir una contabilidad costes en el sector público es en 1983 con la publicación del grupo 9 del Plan General de Contabilidad Pública (Orden 20 de septiembre de 1983). Con la finalidad de generar una información

útil para mejorar la gestión de los recursos en las entidades públicas. El modelo seguía unas pautas similares a las establecidas en el grupo 9 del plan del sector empresarial. Se trata de un modelo dualista moderado cuyo fin era la obtención del coste efectivo de producción de los servicios públicos pero no llegó a implantarse en los organismos públicos.

La IGAE viendo que el proceso de implantación sería largo y costoso emitió la Resolución 26 de diciembre de 1983 por la que se establecían y regulaban determinados informes sobre costes de funcionamiento de los servicios de los distintos departamentos ministeriales. Simultáneamente, en las Universidades existe una preocupación desde la aprobación de la Ley de Reforma Universitaria en 1983 por la necesidad de utilizar los recursos, que cada vez eran más escasos, de una forma más eficaz y eficiente.

Posteriormente, en el año 1986 se publicó la Instrucción contable reguladora de las prácticas a seguir por los Organismos Autónomos (Orden del Ministerio de Economía y Hacienda de 31 de marzo). En la que se establece que unos de los fines de la contabilidad era determinar los resultados analíticos, especificando el coste y rendimiento de los servicios públicos. Así la gerencia de cada centro era la encargada de desarrollar su propia contabilidad financiera, presupuestaria y de costes.

Pese a estos intentos no se implantó la Contabilidad Costes y las Universidades de Alcalá de Henares, la Universidad Autónoma de Madrid y la Universidad Carlos III se pusieron en contacto con la IGAE para tratar de desarrollar un sistema de Contabilidad Costes para mejorar la calidad de los servicios, su gestión y facilitar el proceso de toma de decisiones. La IGAE desarrollo el SCAU (Sistema de Contabilidad Analítica para las Universidades). El objetivo principal del SCAU era racionalizar y mejorar la gestión de las Universidades españolas y obtener una información útil para la confección y evaluación de presupuestos y así mejorar en general los otros sistemas de gestión (IGAE, 1991). Aunque el modelo SCAU nunca llegó a aplicarse le aportó a la IGAE conocimientos sobre las Universidades para el proyecto CANOA (Contabilidad Analítica Normalizada de Organismos Autónomos).

El Plan General de Contabilidad Pública de 1994 no desarrolló un modelo para la Contabilidad Costes pero reserva el grupo 9 para cubrir las necesidades del sistema de información de gestión. Las características específicas de sector público hacen que la IGAE impulse el proyecto CANOA para dotar al sector público de una terminología común y unas pautas para el cálculo homogéneo de sus costes.

El proyecto CANOA despertó un gran interés en el ámbito universitario y sirvió de modelo base para el desarrollo de las propuestas del modelo personalizado

en Universidades como Oviedo, Cádiz, Jaime I, Zaragoza o Politécnica de Barcelona. Pero a pesar de que en la fecha de su publicación estaban adheridas varias Universidades sólo se aplicó al Museo Reina Sofía en el ejercicio 1994 y a la Universidad de Alcalá de Henares para el período correspondiente al curso académico 1993-1994. Su aplicación a dicha Universidad demostró que la información proporcionada por el modelo mejoraría conforme se fuera consolidando y perfeccionando el sistema contable y los sistemas de gestión de la institución.

El proyecto SOROLLA (Sistema de Gestión Económica) surge posteriormente, de un convenio firmado por la Secretaría de Estado de Presupuestos y Gastos, la Secretaría de Estado de Universidades y los Rectores de las Universidades participantes. El objetivo era establecer un sistema de gestión válido para las administraciones públicas y suministrar información de costes. A partir de este proyecto la IGAE y la Oficina de Cooperación Universitaria trabajan de forma conjunta en la elaboración de herramientas de gestión y de tratamiento de la información.

En 2004 la IGAE publicó los Principios Generales de la Contabilidad Analítica de las Administraciones Públicas, con la finalidad de establecer un conjunto de normas y criterios que sirvan como marco de referencia para la implantación de Sistemas de Contabilidad Analítica en las organizaciones del sector público.

El documento sobre los indicadores de gestión para el sector público recoge los conceptos teóricos, los tipos de indicadores y la metodología a seguir para su implantación (IGAE 2007).

### **1.5 EXPERIENCIAS DE IMPLANTACIÓN DE MODELOS DE CONTABILIDAD DE COSTES EN UNIVERSIDADES**

Desde hace años en el ámbito universitario existe una preocupación por mejorar la asignación de los recursos que reciben las Universidades. Esta preocupación ha llevado a algunas Universidades españolas a establecer un marco teórico para el desarrollo de modelos de Contabilidad Costes y a implantar modelos de costes en línea con el proyecto CANOA elaborado por la IGAE. Para Río Sánchez y García Valderrama (2001) la ola de preocupación por el cálculo de costes en Universidades surgió en los años 90, impulsada por la IGAE y por la labor de algunas Universidades.

Como hemos dicho anteriormente, el proyecto CANOA es utilizado como modelo base para el desarrollo de las propuestas del modelo personalizado en Universidades como Oviedo, Cádiz, Jaime I, Zaragoza o Politécnica de Barcelona. Así por ejemplo, la universidad de Oviedo, a través del Proyecto ESCUDO desarrolló y publicó su modelo de costes (López Díaz, 2000). La Universidad Autónoma de Barcelona desde el año 1992 tiene en funcionamiento su modelo de cálculo de costes (Folch y Córdoba, 1996).

Estas propuestas de personalización muestran similitudes y diferencias en cuanto a las formas de definir y cuantificar los outputs universitarios. A continuación en el **cuadro 1.5** mostramos los objetivos y las características de algunos de estos modelos de personalización.

<b>PROPUESTA</b>	<b>Sistema de Contabilidad Analítica para las Universidades (SCAU) (1991)</b>
<b>OBJETIVO GENÉRICO</b>	-Generar información que permita identificar los productos y servicios que ofrece la Universidad para conocer sus costes y gestionar eficientemente la aplicación de los recursos escasos que financian el sistema.
<b>OBJETIVO ESPECÍFICOS</b>	<p>Obtener información relevante para:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>-Mejorar la gestión general.</li> <li>-Adopción de decisiones sobre la producción de actividades concretas con conocimiento de sus costes e ingresos.</li> <li>-El Estamento Universitario y para los responsables de la política universitaria.</li> <li>-La comparación entre Universidades públicas y privadas, y a nivel internacional.</li> <li>-La política de tasas y precios.</li> <li>-La sociedad sobre el empleo de los recursos públicos.</li> <li>-La elaboración de presupuestos y mejora del sistema de gestión.</li> </ul>
<b>CARACTERÍSTICAS DEL MODELO</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>-Sistema contable dualista radical, con asignación de costes completos e históricos.</li> <li>-Sistema flexible, aplicable a todo tipo de Universidades</li> <li>-No aplicación de la partida doble</li> <li>-Estados e informes con información complementaria cualitativa.</li> <li>-La información para dos períodos: el presupuestario y el curso académico.</li> </ul>
<b>PROPUESTA</b>	<b>ESCUDO (integrado en el proyecto SOROLLA) (2000)</b>
<b>OBJETIVO GENÉRICO</b>	-Estudiar en profundidad la estructura técnica y funcional de la universidad de Oviedo.
<b>OBJETIVO ESPECÍFICOS</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>-Análisis del marco de los sistemas de gestión en las Universidades.</li> <li>-Consideración de la Contabilidad Analítica como herramienta para: calcular los costes de los servicios universitarios, facilitar el proceso de planificación y control de las actividades y evaluar responsabilidades.</li> <li>-Descripción del sistema de Contabilidad Analítica por medio del</li> </ul>



análisis de las estructuras organizativas, los agregados contables, los criterios de imputación, el resultado de la gestión, el proceso de conciliación y la codificación de los agregados contables.

-Evaluación de la gestión universitaria.

### **CARACTERÍSTICAS DEL MODELO**

-Sistema contable dualista radical con asignación de costes completos e históricos.

-Especial atención a los centros de coste y posterior reparto de las actividades utilizando la estructura orgánico-funcional de la universidad de Oviedo.

-El período es el curso académico.

### **PROPUESTA**

### **MODELO DE UNIVERSIDAD**

**JAUME I (2000)**

### **OBJETIVO GENÉRICO**

-Potenciar las posibilidades de análisis de información desde una perspectiva económica en la Universidad Jaume I.

### **OBJETIVO ESPECÍFICOS**

-Análisis del coste de los centros de coste.

-Análisis del coste de las actividades.

-Control efectivo de la gestión.

-Clarificación de eficiencia en el empleo de los recursos públicos.

-Determinación de tasas y precios.

-Ayuda al seguimiento y elaboración del presupuesto.

-Comparación con otras Universidades.

repercusión de costes indirectos en subvenciones de proyectos europeos.

### **CARACTERÍSTICAS DEL MODELO**

-Modelo dualista radical con asignación de costes completos e históricos.

-Modelo por actividades.

### **DOCUMENTO BORRADOR**

**EN**

**Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas (AECA) (2000)**

### **OBJETIVO GENÉRICO**

-Conocer y racionalizar el proceso económico que conlleva la actuación de una universidad.

### **OBJETIVO ESPECÍFICOS**

-Facilitar información de:

\*Costes por centros, por actividades y por objetos de coste tales como titulaciones, asignaturas o créditos.

\*Ingresos y márgenes o grados de cobertura.

\*Agentes económicos con capacidad de decisión.

	<ul style="list-style-type: none"><li>-Promover la eficiencia global de la organización universitaria.</li><li>-Motivar a los responsables de las áreas y servicios para que las decisiones que tomen sean coherentes con los objetivos globales de la Universidad.</li><li>-Suministrar información oportuna sobre los indicadores más relevantes de la gestión, funcionamiento, proyección social y educativa de la universidad.</li></ul>
<b>CARACTERÍSTICAS DEL MODELO</b>	<ul style="list-style-type: none"><li>-Sistema contable dualista radical, con asignación de costes completos e históricos.</li></ul> <p>Modelo flexible, con centros y posterior reparto a las actividades.</p> <ul style="list-style-type: none"><li>-El período es el curso académico.</li><li>-El modelo de AECA es una adaptación del modelo CANOA.</li></ul>
<b>PROPUESTA</b>	<b>MODELO DE UNIVERSIDAD DE CÁDIZ (2001)</b>
<b>OBJETIVO GENÉRICO</b>	<ul style="list-style-type: none"><li>-Cálculo del coste del crédito de las distintas titulaciones con tres restricciones:<ul style="list-style-type: none"><li>*La investigación sólo genera coste directo, los costes comunes de investigación y docencia se imputan a la docencia.</li><li>*Se cuenta sólo con la información disponible en los sistemas de información de la universidad.</li><li>*La información es presupuestaria.</li></ul></li></ul>
<b>OBJETIVO ESPECÍFICOS</b>	<ul style="list-style-type: none"><li>-Análisis de la estructura organizativa de la universidad.</li></ul> <p>Identificación y estructuración de los diferentes centros de coste.</p> <ul style="list-style-type: none"><li>-Análisis de los servicios prestados en cada centro de costes y los recursos consumidos.</li><li>-Elección de las claves de reparto de cada centro.</li><li>-Reparto de costes desde los centros auxiliares a los centros principales (Departamentos, Facultades y Escuelas Universitarias) y titulaciones.</li><li>-Obtención del coste por crédito, así como los costes de Subactividad o sobreactividad departamental y de ocupación por titulación.</li><li>-Cálculo y análisis del coste por titulación.</li></ul>
<b>CARACTERÍSTICAS DEL MODELO</b>	<ul style="list-style-type: none"><li>-Sistema contable dualista radical, con asignación de costes completos e históricos.</li><li>-Los centros de coste son el núcleo del modelo.</li><li>-El período es el curso académico.</li></ul>

## CAPÍTULO 1 La Contabilidad de Costes en las Universidades

-El modelo es una adaptación del modelo CANOA y del modelo de AECA.

<b>PROPUESTA</b>	<b>MODELO UNIVERSIDAD DE ZARAGOZA (2004)</b>
<b>OBJETIVO GENÉRICO</b>	-Nace con el objetivo de dar cumplimiento a unos de los objetivos contenido en el Plan Estratégico de la Universidad de Zaragoza: lograr un modelo de financiación suficiente y un sistema de gestión que garantice la eficiencia, transparencia y responsabilidad de la gestión de recursos, configurando como estrategia el desarrollo e implementar el sistema que permita cuantificar los costes de sus actividades.
<b>OBJETIVO ESPECÍFICOS</b>	<ul style="list-style-type: none"><li>-Implantación del modelo CANOA para tener un mayor conocimiento de la organización de cara a una mejor toma de decisiones.</li><li>-Definir los parámetros necesarios para la implantación del modelo.</li><li>-Definir un esquema básico a seguir para la implantación que se resume en: preparación del sistema, entrada de datos al sistema, proceso de reparto, consultas y listados en CANOA.</li><li>-Detectar las cuestiones a tener en cuenta en la implantación y en la utilización del modelo CANOA poniendo, en los casos que sea posible, la información real basada en la experiencia que va adquiriendo por la implantación de un sistema de costes.</li></ul>
<b>CARACTERÍSTICAS DEL MODELO</b>	<ul style="list-style-type: none"><li>-Sistema contable dualista radical, con asignación de costes completos e históricos.</li><li>-Los centros de coste son el núcleo del modelo.</li><li>-El período es el curso académico.</li></ul>
<b>PROPUESTA</b>	<b>MODELO UNIVERSIDAD DE LAS PALMAS DE GRAN CANARIA</b>
<b>OBJETIVO GENÉRICO</b>	-Se diseña como un modelo flexible y abierto capaz de evolucionar y adaptarse a los cambios que se produzcan en el seno de la misma
<b>OBJETIVO ESPECÍFICOS</b>	<ul style="list-style-type: none"><li>-Proporcionar información detallada de los costes que se originan en los diferentes centros de actividad al desarrollar las funciones que a cada uno compete.</li><li>-Suministrar información del coste de actividades, productos o servicios que ofrecen.</li><li>-Permitir establecer un conjunto de indicadores a partir de la información obtenida en los informes generados por el modelo.</li></ul>
<b>CARACTERÍSTICAS DEL MODELO</b>	<ul style="list-style-type: none"><li>-Sistema contable dualista, con asignación de costes completos e históricos.</li><li>-Períodos: presupuestario y curso académico.</li></ul>

**Cuadro 1.5. Primeras Propuestas de modelos de Contabilidad de Costes para las Universidades.**

Sin embargo, a pesar de estas experiencias de implantación, no fue posible la configuración de un modelo de costes generalizable al ámbito universitario. En opinión de Carrasco, Morales y Sánchez Toledano (2007) ha sido por dos razones:

1. Falta de voluntad política y compromiso político para impulsar la implantación, y asumir los resultados y conclusiones que se deriven del modelo, respecto a los que existe una cierta resistencia por parte de determinados agentes partícipes del sistema.
2. Como consecuencia de las notables dificultades existentes para la integración técnica en los sistemas informativos operantes en las Universidades, necesaria para la captura de datos y el suministro recíproco de información entre éstos<sup>3</sup>, debido tanto a la atomización y dispersión de los esfuerzos realizados hasta la fecha, como a las propias complejidades implícitas en tales modelos.

En estos momentos, la situación ha cambiado y sí que hay una voluntad y un compromiso político para el desarrollo del modelo de CC en las Universidades. Como hemos comentado anteriormente, nuestro Sistema Universitario está en pleno proceso de modernización. España, para situarse entre las naciones más avanzadas necesita financiación estable y una situación económica saneada de las Universidades para que se pueda aumentar de forma progresiva su calidad. La universidad, además de desarrollar sus dos misiones fundamentales (formación e investigación), también da cumplimiento a la tercera misión, la transferencia de conocimiento, actuando como motor de la sociedad y como elemento dinamizador del entorno social, cultural y económico. Esta financiación se basa en los costes reales de los servicios e instalaciones y una parte creciente de la financiación universitaria se basará en objetivos y proyectos que hagan referencia a las tres misiones citadas (Estrategia Universidad 2015).

Los beneficios de conocer información sobre costes de las Universidades y, por tanto, detectar las eficiencias/ineficiencias del sistema, no son únicamente internos para la universidad sino que también proporciona beneficios para la sociedad, ya que supone que se está en condiciones de poder ofrecer, por parte de las Universidades, unos indicadores de gestión que permitan a la sociedad conocer la evolución en el tiempo y el efecto de las decisiones que van tomándose (García. Benau, 2008).

No obstante, el diseño del modelo de CC no es tarea fácil ya que la actividad universitaria se centra en ofrecer servicios y valores de naturaleza intangible. La manera de diseñar el modelo de costes no es única pero, con independencia de la que se adopte, deben concretarse las distintas actividades que se desarrollan en la Universidad y las funciones necesarias para su

---

<sup>3</sup> Entre los diversos sistemas de gestión destacamos: inventario, personal, académico, investigación, etc.

desarrollo. Existen, en este sentido, algunos estudios en la literatura que hacen propuestas concretas; por ejemplo, Pendlebury y Algaber (1997) señalan que la asignación y distribución del coste debería realizarse por áreas académicas, o bien atendiendo al número de estudiantes, el número de personal, el número de metros cuadrados de espacio ocupado, etc. Sin embargo, algunas investigaciones más actuales sugieren que dicha asignación se realice atendiendo al tiempo empleado puesto que, con él, podemos establecer una correcta correlación con cada una de las tareas y el consumo de recursos (pueden consultarse: Somohano y Martínez, 2003; Ortega y Rodríguez, 2007).

Hay estudios publicados que realizan propuestas concretas, llegando a plantear, en ocasiones teóricamente y, en otras, desde una perspectiva empírica, la aplicación de un modelo de costes concreto. Por citar algunos ejemplos, una de las alternativas más apoyadas en la literatura es el «modelo ABC», cuya aplicación ha sido de gran relevancia en Universidades del ámbito anglosajón (Acton y Cotton, 1997; Granof, Platt y Vaysman, 2000). Sin embargo, aunque la aplicación del modelo de costes ABC ofrece mejoras en la gestión con información más eficaz y adecuada, muestra diferencias significativas respecto a los sistemas tradicionales de costes (Goddard y Ooi, 1998). (García. Benau, 2008).

El éxito de la implantación del modelo de CC está condicionado por el interés del usuario, por los resultados y potencialidades informativas de que de éste se deriven. Por este motivo, la propuesta que se desarrollan en el Libro Blanco de los Costes en las Universidades parte de las necesidades reales recogidas en una encuesta realizada a los gestores de 15 Universidades españolas.

### **1.6 EL LIBRO BLANCO DE LOS COSTES**

La finalidad del estudio denominado *Libro Blanco de los Costes en las Universidades* (2007) es mejorar la gestión universitaria, por lo que plantea la necesidad de hacer uso del cálculo de los costes universitarios usando herramientas de contabilidad analítica, control presupuestario y control de gestión. Estas herramientas se han utilizado tradicionalmente en el mundo empresarial, pero no debemos caer en el error de pensar que únicamente sirven para entidades con ánimo de lucro, ya que se trata de herramientas de «control» que permiten ayudar a mirar al futuro, es decir, ayudan a la toma de decisiones (puede consultarse, entre otros, Torres Pradas, 1991; Aibar Guzmán, 2003).

El modelo de contabilidad analítica que desarrolla el Libro Blanco de los costes en las Universidades es fruto de la articulación del rigor científico con los problemas cotidianos de la Universidad, inspirado por las soluciones de profesionales de la gestión universitaria que serán usuarios directos, y validado por las administraciones con competencias para desarrollar soluciones

normativas. La Contabilidad analítica está orientada a la racionalización y mejora continua de la gestión.

El conocimiento de los procesos de las distintas actividades es necesario para que la información de costes sea útil a los diferentes usuarios. En base a la utilidad de la información de costes establece los siguientes objetivos:

1. Cálculo de los costes de los servicios universitario finalistas (docencia, investigación,...), de otros servicios universitarios intermedios (mantenimiento, reprografía, ..), de las actividades de dirección y administración, de los recursos empleados, de los centros de actividad y responsabilidad.
2. Valoración de los activos generados por su actividad.
3. Cálculo de márgenes de cobertura de los servicios universitarios.
4. Evaluación de la eficiencia y economía con la que se gestionan los recursos públicos.
5. Obtención de información adecuada para orientar la toma de decisiones en la Universidad.
6. Confección de información para orientar la fijación de tasas y precios públicos de los servicios universitarios.
7. Generación de información para facilitar la presupuestación y el control.
8. Elaboración de información para la captación de financiación de entidades públicas o privadas.
9. Cumplimiento de las obligaciones de información fijadas por las administraciones públicas.
10. Comparabilidad con otras Universidades nacionales o extranjeras.

Las características básicas del modelo del Libro Blanco de los costes son:

- a) Sistema contable dualista radical: Separación formal de la contabilidad analítica (producción y costes) y de la contabilidad financiera (inversión, financiación y desinversión).  
Las Universidades son instituciones no lucrativas que prestan servicios de interés general no financiados íntegramente por las aportaciones de sus usuarios directos. La información suministrada por la contabilidad analítica estará orientada a la racionalización y mejora continua de la gestión de los recursos aplicados en la consecución de servicios de calidad creciente.
- b) Modelo de costes completos como sistema de asignación de costes. Es necesario informar a los usuarios sobre la totalidad de los costes vinculados con la prestación de los servicios universitarios. Los servicios universitarios deben ser socialmente rentables, pero no por comparación de los precios pagados por los usuarios de los mismos y sus costes de prestación, sino en relación con todos sus costes y beneficios sociales.

La información suministrada por la Contabilidad analítica está orientada a la racionalización y mejora continua de la gestión de los recursos aplicados en la consecución de servicios de calidad creciente.

- c) Modelo de tipo Orgánico: la determinación del coste de los centros en que se estructura la organización, obliga a efectuar la oportuna localización del coste de los factores para conseguir una asignación más ajustada del coste a la producción. Además, generará una información intermedia de gran utilidad para los gestores.  
Por otra parte, el modelo convencional por centros permite el proceso de formación de costes al nivel de las actividades. Los sistemas de coste basados en las actividades (ABC), en su versión desarrollada con centros de coste, parecen más adecuados para el cumplimiento de los fines asignados al modelo de contabilidad analítica de las Universidades.
- d) Modelo de coste histórico: En un principio el modelo se plantea con costes históricos para conseguir un adecuado nivel de implantación y cuando se alcance la experiencia suficiente incorporar el modelo con costes predeterminados. Sin embargo, recomienda estructurar el modelo para que permita el desarrollo del modelo predeterminado.
- e) Modelo flexible: el tratamiento de la información debe ser flexible, con independencia de los informes periódicos normalizados, así el usuario interno podrá solicitar información específica no periódica. Por este motivo distingue cuatro grupos de usuarios que mostramos en el **cuadro 1.6**.

NIVEL	USUARIOS	INFORMACIÓN
ALTA DIRECCIÓN	Rector, Consejo Económico-social, Gerente	Solicitan información agregada y de carácter general
GESTIÓN FUNCIONAL INTERMEDIA	Decanos y Directores de Centro, Directores de Departamento, Jefes de Servicio	Precisan información específica sobre el funcionamiento del centro o servicio que gestionan
GESTIÓN FUNCIONAL OPERATIVA	Responsables de gestión del gasto, Responsables económicos administrativos	Demandan información específica para el adecuado desempeño de sus funciones (cumplimiento de la legalidad, información a otros usuarios, rendición de cuentas, relaciones con auditores, etc.).
USUARIOS EXTERNOS	Administración, empresas privadas, etc.	Demandan información agregada y genérica sobre los recursos aplicados y logros conseguidos por la organización

**Cuadro 1.6. Usuarios de la información de costes en las Universidades.**

La información proporcionada por el modelo de CC se complementa con indicadores de costes, monetarios y no monetarios. Elaborados sobre datos internos y externos y así poder elaborar Cuadros de mando a distintos niveles.

Y además, el modelo se ajusta a los principios de la Contabilidad Analítica para las administraciones públicas y al Documento Modelo de Contabilidad Analítica para las Universidades Españolas. Particularización del Proyecto CANOA.

## 1.7 EL MODELO DE CONTABILIDAD COSTES PARA LAS UNIVERSIDADES. PARTICULARIZACIÓN DEL MODELO CANOA

Con la finalidad de conseguir un sistema de información más eficiente y transparente las Universidades Públicas Españolas han iniciado un proceso de implantación de un Modelo de CC, que ha aprobado el Consejo de Universidades y la Conferencia General de Política Universitaria.

La introducción de un modelo de CC en el Sistema Universitario Español va a suponer:

- Facilitar el proceso de toma de decisiones, los gestores públicos disponen de una información más detallada para fundamentar sus decisiones en el marco de una gestión moderna y eficiente.



- Conocimiento de los costes por titulación, crédito y alumno permitirá la fijación de tasas y precios públicos.
- Mayor control sobre la actividad productiva y en consecuencia una mejora en la prestación del servicio.
- Comparabilidad de la información, de un período con otro anterior y entre el conjunto de Universidades. La Comparabilidad dentro de una misma universidad permite detectar dónde hemos mejorado y dónde hemos fallado.

El modelo de CC para las Universidades (CANOA) se inicia en abril de 2010 cuando el Consejo de Universidades y la Conferencia General de Política Universitaria aprueban el Documento de Mejora y Seguimiento de las Políticas de financiación de las Universidades para promover la excelencia académica e incrementar el impacto socio económico del Sistema Universitario Español (SUE). En este documento se comprometen a elaborar un modelo de Contabilidad Costes para las Universidades públicas españolas que permita un mejor conocimiento de los costes reales de las distintas actividades realizadas por las Universidades y su relación con la financiación pública y privada de las mismas. Por lo que el proceso de implantación de la contabilidad analítica en las Universidades públicas españolas está vinculado a la financiación de las mismas.

Para desarrollar el modelo de CC se crea la Comisión de Costes constituida por:

- dos representantes de las Universidades, designados por el Consejo de Universidades,
- dos representantes de las comunidades autónomas designados por la Conferencia General de Política Universitaria,
- dos miembros de la Secretaría General de Universidades,
- y dos miembros de la Subdirección General de Planificación y Dirección de Contabilidad del Ministerio de Economía y Hacienda, cuyo subdirector será el ponente de la comisión.

Los objetivos de la Comisión de costes eran tres:

1. Desarrollar un modelo de referencia de CC para las Universidades públicas españolas.
2. Determinar los criterios de reparto de costes que permitan la comparabilidad de la información entre las distintas Universidades.
3. Determinar un conjunto de informes e indicadores estándar.

La Comisión tras varias reuniones concluyó el documento modelo de CC para las Universidades (particularización del modelo CANOA), y el 1 de diciembre de 2010 inició el período de presentación de alegaciones y propuestas de mejora. Recibidos todos los comentarios el 10 de marzo de 2011 se presenta la

versión final del modelo a la Comisión Mixta de Financiación para su aprobación y, a continuación, es ratificado por el Consejo de Universidades y la Conferencia General de Política Universitaria.

A partir de este momento comienza el período de implantación del modelo en el sistema universitario público español.

Es importante señalar que el objetivo planteado no sólo consistía en la confección de un modelo teórico para el cálculo de los costes en las Universidades públicas, sino también la implantación del sistema de CC en todas las Universidades. Por este motivo se estableció una colaboración permanente entre la Secretaría General de Universidades, como coordinadora de la puesta en práctica del modelo, y la Intervención General de la Administración del Estado (IGAE), como organización especializada en el desarrollo de sistemas contables para las Administraciones Públicas.

La finalidad de la implantación del modelo CANOA en las Universidades es dotar a las Universidades de un sistema de gestión superior que les proporcione con mayor detalle cómo se gastan y dónde se destinan los recursos económicos de la Universidad.

Las características del modelo de Contabilidad Costes para las Universidades, particularización del modelo CANOA, se describen en el **cuadro 1.7**.

<b>CARACTERÍSTICAS DEL MODELO</b>	
<b>1. Flexibilidad</b>	Es un modelo marco que se adapta a las características específicas de cada universidad.
<b>2. Adaptabilidad</b>	El modelo permite incorporar variaciones desde el punto de vista económico, orgánico o funcional. Las Universidades son organizaciones con estructuras dinámicas.
<b>3. Costes históricos</b>	El modelo opta, en un principio, por la determinación de costes a posteriori. El motivo es por la falta de experiencia en el ámbito de la contabilidad de costes.
<b>4. Costes Completos</b>	El modelo opta, en un principio, por un sistema de costes completos. Por el escaso desarrollo práctico en el ámbito de la contabilidad de costes.
<b>5. No utilización del sistema de partida doble</b>	El modelo es una herramienta para la gestión por lo que la confección de los informes debe ser comprensible por un amplio número de usuarios (gestores, analistas, estamento

	universitarios, autoridades centrales y autonómicas, ..)
<b>6. Determinación estratificada del coste</b>	El modelo es capaz de ofrecer una información lo suficientemente segmentada para su análisis.
<b>7. Principio del devengo estricto</b>	Asignación temporal de los costes y de los ingresos cuando ocurran independientemente de su pago o cobro.
<b>8. Contempla el ciclo productivo y el ejercicio presupuestario</b>	El modelo permite el cálculo de coste e ingresos tanto desde el punto de vista productivo (año académico) como desde el punto de vista presupuestario (año natural).
<b>9. Dualismo absoluto</b>	Total independencia del sistema de contabilidad analítica respecto al de la contabilidad financiera.
<b>10.No aplica un modelo ABC puro</b>	El modelo concibe las actividades como grandes agregaciones de productos. La actividad en el modelo no juega un papel previo a la determinación del coste de los productos.
<b>11.Modelo orgánico</b>	El modelo considera los centros de coste como unidades con entidad propia susceptibles de un análisis independiente y no sólo como mecanismos que facilitan la imputación de los costes a los productos o actividades.

**Cuadro 1.7. Características del modelo de Contabilidad Costes para las Universidades.**

El modelo de Contabilidad Costes para el sistema universitario español tiene una doble finalidad:

1. Ser un modelo de referencia para el establecimiento de la CC en la Universidad Pública española.
2. Establecer un conjunto de principios y reglas para la normalización de la información.

Cada universidad debe nombrar un responsable del sistema de CC.

Los informes normalizados deben estar referidos al año natural y al año académico para las:

- Titulaciones oficiales adaptadas al EEES (año académico y año natural).
- Resto de titulaciones oficiales (solo año natural).

Y cada universidad podrá establecer períodos inferiores a los señalados para la información no normalizada.

La información sobre el grupo universitario incluirá los datos relativos a cada uno de los entes que lo componen. En los cinco primeros años se permitirá que los datos del grupo sólo incluyan los relativos a la universidad.

En este sentido, el grupo universitario lo conforman todos los entes dependientes de la universidad siempre que cumplan alguna o varias de las siguientes características:

- Fundaciones creadas por la universidad.
- Sociedades o entes en los que la universidad tiene más del 50% de participación.
- Sociedades o entes en los que a universidad tiene el control en los órganos rectores.
- Sociedades o entes en los que la universidad comparta con otras organizaciones la gestión conjunta. Se entiende por gestión conjunta cuando lo establezcan los estatutos sociales o cuando existan pactos o acuerdos.

Los informes tanto de agregados contables como de indicadores normalizados serán presentados periódicamente en el plazo de seis meses a partir de la fecha de finalización del periodo.

Los criterios para la determinación de costes e ingresos deberán mantenerse inalterables a lo largo del ejercicio natural. Solo se pondrán cambiar cuando existan razones objetivas y en el momento del paso de un ejercicio natural a otro.

Los datos contenidos en los informes e indicadores podrán ser comprobados por los órganos de las Administraciones Públicas.

Fases establecidas en el modelo CANOA son:

1. Determinación de costes.
2. Asignación de costes a objetos de coste, mediante asignación directa, o indirecta.
3. Reparto entre estructuras, aunque no han de ser utilizadas necesariamente todas y cada una de ellas, las fases de este reparto son:
  - a. Imputación de costes de centros de nivel superior a centros de último nivel.
  - b. Imputación de costes de centros no asignados previamente a actividades.
  - c. Imputación de costes de actividades auxiliares de nivel superior a actividades auxiliares de último nivel.

- d. Imputación de costes de actividades auxiliares a centros no auxiliares.
  - e. Imputación de costes de centros procedentes de actividades auxiliares a actividades.
  - f. Imputación de costes de actividades DAG (dirección y administración general) y asimiladas de nivel superior a actividades DAG y asimiladas de último nivel.
  - g. Imputación de costes de actividades de DAG y asimiladas a actividades no DAG.
  - h. Imputación de costes del resto de actividades de nivel superior a actividades de último nivel.
4. Asignación de ingresos a actividades.
  5. Determinación de los márgenes de cobertura por actividades/productos.
  6. Determinación de márgenes globales.

La **figura 1.2** recoge las fases descritas del modelo (pág. 44 del Modelo de CC para las Universidades CANOA) y que continuación exponemos.

La primera fase se refiere a la identificación de qué es coste para la organización. El término coste se refiere a la parte del gasto que se incorpora al proceso productivo de la organización por lo que habrán gastos que se convierten en costes de forma inmediata por su aplicación al proceso productivo (salarios del personal) y otros que se aplican a lo largo varios ciclos producción (adquisición de existencias o de inmovilizado). Al final de esta fase la organización dispondrá de un conjunto de costes clasificados por categorías y periodificados.

La segunda fase consiste en el reparto de los costes del período entre los objetos de coste (centros y actividades/productos). El modelo considera los centros de costes como centros de responsabilidad y no sólo como mecanismos de imputación para la determinación del coste del producto.

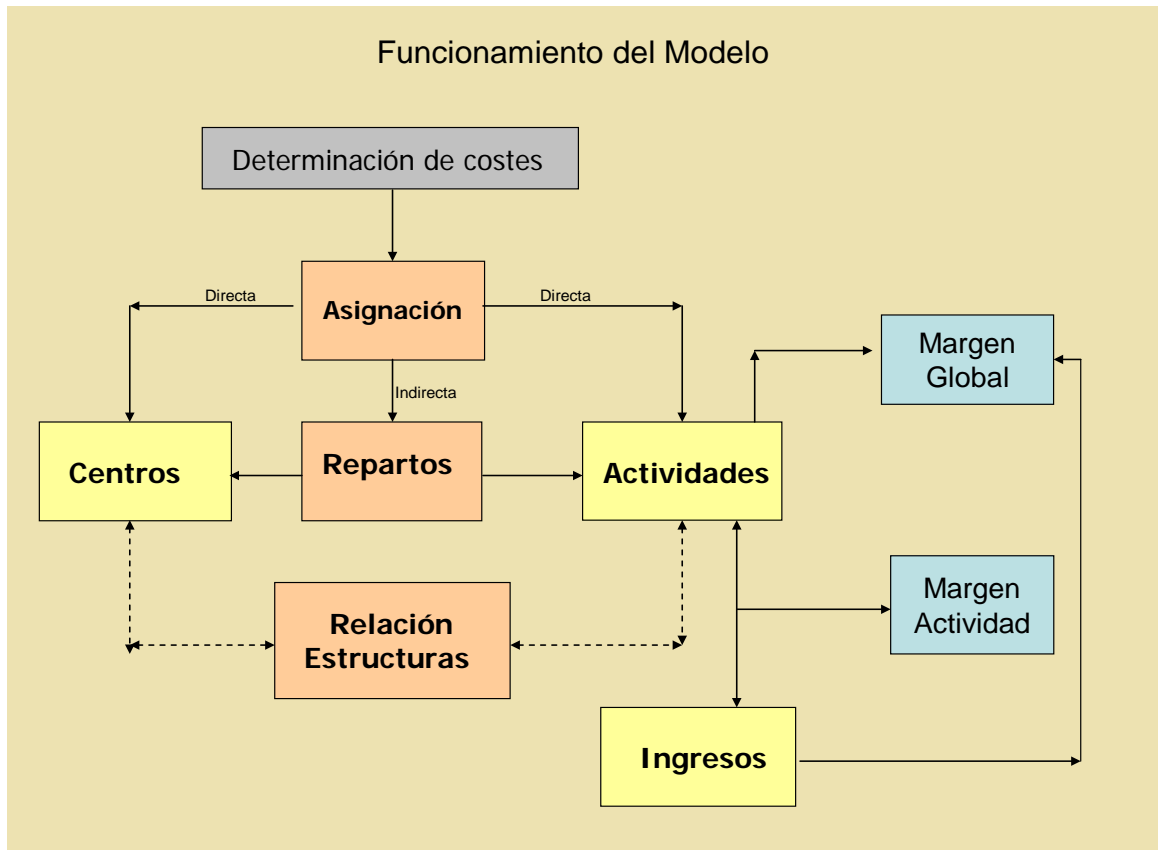


Figura 1.2. Fases y funcionamiento del Modelo

(Fuente. Documento sobre Contabilidad de Costes para las Universidades. Ministerio de Educación, 2011).

Por tanto, los costes serán asignados a sus centros de consumo y, siempre que se disponga de información, también a las actividades/productos para las que van a ser utilizados, produciéndose en este último caso una doble asociación, coste-centro y coste-actividad/producto. Esta asignación de costes a centros y/o actividades/productos podrá dar lugar a varias situaciones según se pueda relacionar de forma directa o indirecta con uno o varios objetos de coste:

- Un determinado coste se puede asignar a uno o varios centros de costes y a una o varias actividades/producto, y a su vez puede asociarse directa o indirectamente con esos objetos de coste.
- Un determinado coste puede asociarse a uno o varios centros de coste, directa o indirectamente, sin asociarse a ninguna actividad/producto.
- Y un coste concreto puede asignarse con una o varias actividades/productos sin asociarse a ningún centro.

Al finalizar esta fase todos los costes del período estarán adscritos al menos a un objeto de coste determinado, y la fiabilidad del cálculo será mayor cuanto

mayor sea el porcentaje de costes asociados directamente con los objetos de coste.

La tercera fase se refiere al reparto entre estructuras y que a su vez puede subdividirse en las siguientes fases:

- a) Para la imputación de los centros de nivel superior a centros de último nivel se propone un modelo con un desarrollo de estructuras en árbol, permitiendo una asociación de costes tanto a los niveles superiores como al último nivel de agregación. La posibilidad de asignar costes a los diferentes niveles de centros implicará un conjunto de repartos “en cascada” de unos niveles a otros. El resultado final de esta fase consistirá en la determinación del coste de los centros de la organización definidos para el modelo de CC.
- b) Consiste en la imputación de costes de centros no asignados previamente a actividades/productos. Cada elemento de coste en la segunda fase habrá sido asociado con centros y/o actividades/productos y para aquellos casos en los que la asociación haya sido sólo a los centros será necesario imputar los costes a las actividades/productos. Una alternativa sería unir esta fase con la fase séptima en una única fase y si existieran centros mixtos se debe descomponer su coste a la hora de la imputación entre aquellos costes que corresponden a la parte “no auxiliar” del centro respecto de la parte auxiliar. La consecuencia de esta fase será que todos los costes están asociados a actividades/productos.
- c) En esta fase lo que se produce es la imputación del coste de las actividades auxiliares de nivel superior a actividades auxiliares de nivel último. No obstante, se podrá diseñar el modelo sin necesidad de producir asignaciones a actividades de nivel superior. El resultado final de esta fase será que todos los costes de actividades auxiliares estarán asignados a actividades de último nivel.
- d) Como consecuencia de la fase anterior existirán costes asociados a actividades auxiliares de último nivel cuya finalidad es asignarlos a centros no auxiliares. La imputación de los costes de las actividades auxiliares a centros no auxiliares se realizará a través de los criterios que se definan en cada caso. El modelo opta por no tener en cuenta las prestaciones recíprocas entre centros auxiliares para no complicarlo más y teniendo en cuenta que dichos centros tiene una importancia relativa en el ámbito universitario. El resultado final de esta fase consistirá en que todo el coste de las actividades auxiliares habrá sido imputado a los centros de coste que reciben sus prestaciones.
- e) Como consecuencia de la anterior fase existirán una serie de costes asociados a centros no auxiliares que no han sido imputados a actividades/productos por lo que se procederá a su imputación a través

de los criterios correspondientes. El resultado final de esta fase será que todos los costes de las actividades auxiliares habrán sido imputados a las actividades no auxiliares.

- f) Lo mismo que se ha definido para las actividades auxiliares se habrá definido para las actividades directivas, de administración y generales así como para el resto de actividades desarrollos “en árbol”, por lo que podrán haber costes asociados con actividades de nivel superior. Con esta fase lo que se pretende es facilitar la correcta gestión del modelo por lo que se puede diseñar el modelo sin necesidad de realizar asignaciones actividades de nivel superior. El resultado de esta fase será que todas las actividades directivas, administrativas y generales tendrán sus costes imputados a las actividades de directivas, administrativas y generales de último nivel.
- g) En esta fase se debe proceder a realizar la imputación del coste de las actividades directivas, administrativas y generales al resto de actividades, excluidas las auxiliares para evitar las prestaciones recíprocas. Este proceso se realizará mediante la utilización de los criterios previamente establecidos. El resultado final de esta fase será que todas las actividades principales o finalistas de último nivel habrán recibido los costes de las actividades directivas, administrativas y generales.
- h) Lo mismo que ha sucedido para las actividades auxiliares y directivas, administrativas y generales se habrá definido para las actividades finalistas o principales desarrollos en árbol por lo que existirá la posibilidad de que hayan costes asociados con actividades de nivel superior. El resultado final de esta fase es que todas las actividades que se denominan finalistas o principales habrán recibido todos los costes que se consideren asignables de forma individualizada.

La cuarta fase consiste en la asignación de los ingresos a la actividades/productos. Los ingresos serán relacionados con todas o con algunas de las actividades que se han definido como finalistas en la organización por lo que existirá la posibilidad de que determinados ingresos no puedan ser individualizados. En estos casos, el ingreso afectará al conjunto de la organización y se relacionará con el conjunto de costes de la misma. El resultado de esta fase será que unas actividades tendrán ingresos relacionados y otras no.

La quinta fase es la determinación de los márgenes de cobertura por actividades/productos. Para aquellos ingresos que hayan sido asociados con actividades se procederá a determinar el grado de cobertura de costes mediante la comparación de dichos ingresos con los costes asociados a las actividades. El resultado de esta fase será la determinación de todos los márgenes posibles por actividades/producto.



Y la última fase es la determinación de los márgenes globales teniendo en cuenta aquellos ingresos que no pueden ser asociados con ninguna actividad.

## **1.8 ETAPAS DEL PROCESO DE IMPLANTACIÓN DEL MODELO DE CONTABILIDAD DE COSTES PARA LAS UNIVERSIDADES**

En este apartado presentamos las recomendaciones realizadas en el Documento sobre CC para las Universidades (Ministerio de Educación, 2011) y en Libro Blanco de los costes en las Universidades de como planificar el proceso de implantación del modelo de CC en las Universidades.

### **1.8.1 PROPUESTA DEL LIBRO BLANCO DE LOS COSTES**

Para Carrasco, Morales y Sánchez, (2007, pp. 561-594) el proceso de personalización se debe afrontar de forma rigurosa en cada universidad considerando sus propias características y las necesidades informativas de los usuarios. El proceso de personalización consiste en la adaptación del modelo teórico general a las características de cada universidad. Por este motivo es necesario iniciar el proceso con un Plan de acción o Plan de implantación que detalle los responsables del proyecto, los objetivos, los componentes y las tareas a realizar.

Los equipos rectorales deben impulsar el proyecto para garantizar el éxito y la utilidad del mismo. En muchas instituciones Universitarias han fracasado los intentos de implantar sistemas de racionalización y gestión de costes porque la iniciativa no ha contado con el apoyo suficiente del equipo rectoral. El Plan necesita que un grupo de personas se responsabilicen y se encarguen del proyecto, por ello recomiendan la creación de dos grupos: uno operativo (Grupo de trabajo) encargado de realizar los trabajos de personalización y otro grupo (Comité de personalización) que respalde y supervise los tareas realizadas por el grupo de trabajo.

Cuando comience el proceso de personalización el grupo de trabajo manejará gran cantidad de datos y es preciso estructurar rigurosamente los documentos soportes. Como documentos soportes del proceso establecen los siguientes: papeles de trabajo, informes de seguimiento, ficheros de estructuras, actas de reuniones del comité, documentación de carga de datos y de origen de información.

El protocolo que recomiendan seguir para la etapa de personalización del modelo de CC es:

1. Catalogación de los centros de coste de la Universidad.

2. Catalogación de las actividades y servicios de la Universidad.
3. Catalogación de los elementos de coste e ingreso de la Universidad.
4. Fijación del mapa de procesos.
5. Definición de los output informativos del modelo y desarrollo de indicadores para la Universidad.

Para realizar la personalización del modelo es necesario tener acceso a los listados de centros de enseñanza, investigación, extensión, departamentos y otras unidades organizativas, así como a los datos relativos a la ubicación de los bienes de inmovilizado del sistema de gestión de inventario, a los datos de adscripción del personal a los centros o dependencias de la universidad y a los datos de la ejecución del presupuesto.

A continuación realizamos una descripción de cada una de las etapas del protocolo de personalización:

### 1. Catalogación de los centros de coste de la Universidad:

Para definir los centros de coste es necesario conocer la estructura organizativa de la Universidad vinculada con la prestación de los servicios y de las actividades. Por ello se recomienda realizar la identificación de los centros de coste junto con la identificación de las actividades y de los servicios. Los centros de la estructura jerárquica no tienen que coincidir con los de la estructura orgánica de la universidad aunque para mantener la utilidad de la información generada por el modelo se recomienda que exista la máxima similitud entre ambas estructuras.

La delimitación de los centros de coste del modelo estará marcada por la estructura real de la organización, por las necesidades de información de los usuarios y por la información disponible en los sistemas de gestión de la Universidad. La clasificación de los centros de costes se muestra en el **cuadro 1.8**.

## CLASIFICACIÓN DE LOS CENTROS DE COSTE

En función de la naturaleza de las actividades	<ul style="list-style-type: none"><li>○ Departamentos</li><li>○ Centros de enseñanza y docencia</li><li>○ Centros de investigación</li><li>○ Centros de dirección y soporte administrativo</li><li>○ Servicios generales</li><li>○ Otros centros</li></ul>
En función de su participación en el proceso de formación del coste	<ul style="list-style-type: none"><li>○ Centros finalistas</li><li>○ Centros auxiliares</li><li>○ Centros de dirección y soporte administrativo</li><li>○ Centros anexos</li><li>○ Centros mixtos</li></ul>

**Cuadro 1.8. Clasificación de los centros de coste.**

El proceso de catalogación se estructura en cinco etapas:

- a) Realizar un pre-catálogo base de centros de coste con información procedente de varias fuentes (propuesta base de libro blanco de centros de coste, organigrama, listado de centros de enseñanza, listados de departamentos, relación de puestos de trabajo, presupuesto de la universidad, memoria de actividades de extensión y de otros servicios, página web de la universidad...).
- b) Primer ajuste del catálogo de centros y catálogo de equivalencias con las unidades de adscripción (personal, inventario y orgánicas del presupuesto) de los sistemas de información de la Universidad.
- c) Validación por el comité de personalización
- d) Elaboración de equivalencias entre el catálogo de centros y las unidades de adscripción de los sistemas de información.
- e) Generación de la documentación de carga de datos de centros y equivalencias del catálogo de centros y unidades de adscripción.

### 2. Catalogación de las actividades y servicios de la Universidad.

Uno de los elementos básicos del proceso de personalización es la identificación de los servicios prestados por la Universidad y su determinación como un servicio finalista o servicio intermedio.

En el **cuadro 1.9** mostramos las clasificaciones de las actividades y servicios para las Universidades.

### CLASIFICACIÓN DE LAS ACTIVIDADES/SERVICIOS

En función de la naturaleza de las actividades	<ul style="list-style-type: none"><li>○ Docencia</li><li>○ Investigación</li><li>○ Extensión universitaria</li><li>○ Otros servicios</li><li>○ Dirección y Administración</li><li>○ Organización</li><li>○ Subactividad</li></ul>
En función de su participación en el proceso de formación del coste	<ul style="list-style-type: none"><li>○ Actividades Finalistas</li><li>○ Actividades auxiliares o intermedias</li><li>○ Actividades anexas</li><li>○ Actividades de dirección y administración</li><li>○ Actividades de organización</li><li>○ Actividades TRUPI</li><li>○ Subactividad</li></ul>

#### **Cuadro 1.9. Clasificación de las actividades/servicios de las Universidades.**

**Actividades de Docencia:** son el primer grupo de actividades finalistas y consiste en identificar y catalogar las actividades de docencia ofertadas por cada universidad, incluyendo tanto las oficiales como las no oficiales. La información sobre la docencia oficial y no oficial debe ser suministrada por la Universidad al Grupo de trabajo a partir de los sistemas de información académica. Y simultáneamente, a partir del listado de actividades de docencia ofertadas por la Universidad se obtendrán el listado de los centros responsables de la misma lo que permitirá obtener inventario de actividades de docencia por centros.

**Actividades de Investigación:** Son los trabajos realizados por los investigadores tanto de los departamentos como de los centros de

investigación. Esta actividad se estructura en dos niveles para cada departamento o centro de investigación: Investigación sin financiación específica e investigación con financiación específica. El inventario de actividades de investigación por centros se obtiene a partir del análisis de las actividades de investigación.

**Actividades de Extensión universitaria:** la relación de actividades de esta naturaleza ofertadas por cada universidad se pondrán a disposición del Grupo de trabajo, con la finalidad de identificar las distintas actividades y los centros responsables o instalaciones que se utilizan para su desarrollo. Al igual que para las actividades de docencia e investigación a partir del análisis de las actividades de extensión universitaria se obtendrá el inventario de actividades de extensión universitaria por centros.

**Actividades de Otros servicios:** se trata de servicios que, por su carácter, constituyen actividades de apoyo al proceso productivo de la Universidad, y que, por su condición complementaria participan de forma característica en su proceso de formación de costes. La información necesaria para su catalogación provendrá de fuentes diversas (información ofrecida por la Universidad, página web, información presupuestaria) que será preciso contrastar con los interlocutores de la Universidad para completar el catálogo. Al igual que en los casos anteriores del análisis de tales servicios se obtendrá el inventario de otros servicios por centros.

**Actividades de Dirección y Administración:** Las actividades de dirección y administración se califican según su naturaleza en actividades de dirección y administración general o funcional definiendo, en consecuencia, el correspondiente mapa de repartos de las mismas. Según lo previsto en el Documento sobre Contabilidad Analítica para las Universidades Españolas (Ministerio de Educación, 2011), también dichas actividades pueden calificarse en actividades de soporte centralizado y de soporte descentralizado. Por tanto, será preciso etiquetar el correspondiente desglose de los centros de soporte para poder generar la información relativa a dicha estructura, con independencia del oportuno mapa de procesos generado en consecuencia.

La información necesaria para su catalogación provendrá de fuentes diversas (información ofrecida por la Universidad, página web, información presupuestaria) que será preciso contrastar con los interlocutores de la Universidad para completar el catálogo. Al igual que en los casos anteriores del análisis de las actividades de dirección y administración se obtendrá el inventario de tales actividades por centros.

### 3. Catalogación de los elementos de coste e ingreso de la Universidad.

Una vez definido el proceso de formación de costes, esto es, la estructura del modelo, es preciso analizar los datos del modelo (elementos de coste y elementos de ingreso).

El modelo debe asignar los elementos de coste a los servicios, actividades o centros para analizar los costes por la prestación de los diferentes servicios o de las actividades realizadas por la universidad y los costes para los diferentes centros.

El modelo para cumplir con las necesidades informativas de la gestión universitaria debe permitir realizar reclasificaciones de los costes con diferentes criterios tales como según su identificación con el objeto de coste (costes directo e indirectos), por su variabilidad respecto a la actividad del período (costes fijos y variables), por su procedencia (costes externos y costes calculados) o según se incorporen o no al proceso de cálculo de costes (costes incorporables o no incorporables). En este sentido, se establecen, al menos las siguientes clasificaciones, ver **cuadro 1.10**:

## CLASIFICACIÓN DE LOS EMENTOS DE COSTES

Por su naturaleza	<ul style="list-style-type: none"> <li>○ Costes de Personal</li> <li>○ Costes de Adquisición de bienes y servicios</li> <li>○ Costes de Suministros</li> <li>○ Costes de Servicios exteriores</li> <li>○ Costes de Transferencias y Subvenciones</li> <li>○ Costes de Tributos</li> <li>○ Costes de Amortizaciones</li> <li>○ Costes de Financieros</li> <li>○ Otros costes</li> </ul>
Por su procedencia	<ul style="list-style-type: none"> <li>○ Costes procedentes de la ejecución de gastos de la Universidad</li> <li>○ Costes procedentes de la ejecución de gastos de otros entes públicos</li> <li>○ Costes procedentes de cálculos internos</li> </ul>
En función de su incorporación o no al proceso de cálculo de costes	<ul style="list-style-type: none"> <li>○ Costes incorporables</li> <li>○ Costes no incorporables</li> </ul>
En función de su relación con los objetos de coste	<ul style="list-style-type: none"> <li>○ Costes Directos (a centros, actividades,...)</li> <li>○ Costes Indirectos (a centros, actividades,...)</li> </ul>
Por su relación con la actividad productiva	<ul style="list-style-type: none"> <li>○ Costes Variables (a centros, actividades,...)</li> <li>○ Costes Fijos (a centros, actividades,...)</li> </ul>

**Cuadro 1.10. Clasificación de los elementos de costes.**

Para la identificación de los elementos de costes será preciso disponer de la clasificación económica de los presupuestos de gastos y de la clasificación por naturaleza del gasto en la contabilidad financiera.

El problema fundamental que pueden presentar los elementos de ingreso es la imposibilidad de conseguir una completa vinculación entre éstos y las actividades realizadas por la universidad.

Al igual que para los costes, los ingresos pueden clasificarse según diferentes criterios. Véase la clasificación de los ingresos en el **cuadro 1.11**.

### CLASIFICACIÓN DE LOS INGRESOS

Según su la naturaleza	<ul style="list-style-type: none"><li>○ Tasas</li><li>○ Precios públicos</li><li>○ Transferencias corrientes</li><li>○ Transferencias de capital</li><li>○ Otros ingresos</li></ul>
En función de su relación con las actividades	<ul style="list-style-type: none"><li>○ Ingresos afectos a la actividad (docencia, investigación, etc.)</li><li>○ Ingresos no afectos a la actividad (ingresos patrimoniales, transferencias globales para el sostenimiento de la universidad, etc.)</li></ul>
Por su variabilidad	<ul style="list-style-type: none"><li>○ Ingresos fijos</li><li>○ Ingresos Variables</li></ul>

**Cuadro 1.11. Clasificaciones de los ingresos.**

Para la identificación de los ingresos será necesario disponer de la clasificación económica del presupuesto de ingresos, del desarrollo de los ingresos de la contabilidad financiera y de la información de otros sistemas como el de personal, el académico o el de investigación.

#### 4. Fijación del mapa de procesos.

Consiste en definir el procedimiento de cálculo del coste hasta los servicios o actividades finales, por lo que es necesario definir un mapa de proceso y fijar los itinerarios para la afectación o imputación de los costes.



En algunos casos existirá una relación directa entre el elemento de costes (costes directos) con los objetivos de coste (centro o actividad), y entre los elementos de ingreso (ingresos directos) y los márgenes. En los restantes casos la relación será indirecta (costes indirectos) y será necesario la introducción de criterios o claves de reparto para asignar los costes. En este sentido se distingue las siguientes posibilidades de relación:

- Relación de elementos de costes con actividades
- Relación de elementos de costes con costes
- Relación de centros de coste con actividades
- Relación de actividades con centros de coste
- Relación de actividades con otras actividades
- Relación de elementos de ingreso con actividades

El estudio de las bases de reparto requiere de un análisis en profundidad de las actividades y servicios que presta cada centro, a efectos de identificar las unidades de medida de su actividad que presenten mayor significación y economicidad. Esta tarea constituye una de las piezas básicas del proyecto de personalización, y obligará a entrevistar a los responsables de los distintos servicios para completar una primera aproximación a las hipotéticas claves a aplicar que, posteriormente, deberán ser testadas.

### 5. Definición de los output informativos del modelo y desarrollo de indicadores para la Universidad.

Los output informativos son los resultados del proceso de cálculo y asignación de costes e ingresos y están formados por el conjunto de informes solicitados por los agentes externos de acuerdo con el Documento sobre contabilidad analítica para las Universidades españolas (Ministerio de Educación, Cultura y Deporte, 2011), así como aquellos informes e indicadores que precisen las Universidades para su gestión. Siguiendo la propuesta de dicho Documento se establecen los siguientes:

- Informes de elementos de coste
- Informes de elementos de ingreso
- Informes de centros de coste
- Informes de coste de actividades
- Informes de márgenes de cobertura
- Informes de criterios de reparto e imputación
- Informes de conciliación

### **1.8.2 PROPUESTA DEL DOCUMENTO DEL MINISTERIO (PARTICULARIZACIÓN DEL MODELO CANOA PARA LAS UNIVERSIDADES)**

El Documento del Ministerio de Educación, Cultura y Deporte propone que implantación de modelo de CA se desarrolle en dos etapas. La primera etapa para el diseño del modelo personalizado y la segunda destinada al desarrollo del modelo en la aplicación informática.

La duración del proceso de implantación del modelo Contabilidad de Costes para el sistema público universitario se ha estimado, en 18 meses (ampliable a 24 meses)

#### 1º ETAPA: Elaboración del modelo personalizado.

**Plazo:** año 2011 - 1/abril al 31 de diciembre.

**Duración:** 9 meses

#### **Fases de la etapa:**

- 1) FASE PREPARATORIA: necesidades de medios (materiales, personales y financieros).
- 2) FASE DE PERSONALIZACIÓN DEL MODELO:
  - Determinación de las estructuras básicas del sistema de CC: definición de estructuras de elementos de costes, centros de coste, actividades e ingresos.
  - Establecimiento de criterios de reparto de costes, de centros y actividades.
  - Período de obtención de la información.
  - Establecimientos de protocolos de información en relación con los sistemas de información. Inicio de las fases previas de mecanización y adaptación de los sistemas de gestión (flujo de la información, periodicidad de obtención de la información, contenido, formato). Establecimientos de protocolos sobre la nueva información.
- 3) EVALUACIÓN DE LA 1º ETAPA (supervisión y validación de la etapa por una Comisión técnica)

**Resultado de la etapa es un** documento que recoja el modelo personalizado para la UA. El documento debe incluir un calendario de fases a desarrollar.

#### 2º ETAPA: Implantación del modelo.

**Plazo:** año 2012 - 1/enero al 30 de septiembre. Prórroga de 6 meses más finalización el 31 de marzo del 2013.

**Duración:** 9 meses (ampliación a 6 meses más, por tanto duración máxima 15 meses).

**Fases de la etapa:**

- 1) MECANIZACIÓN DEL MODELO:
  - Introducción de datos iniciales sobre estructuras, que se trata de una tarea laboriosa pero que no presenta grandes problemas.
  - Adaptación de los sistemas de gestión fuente desde el punto de vista informático y comprende la realización de las siguientes tareas:
    - \* Adaptación de la información existente en las aplicaciones soporte a las nuevas necesidades de información. Esto puede suponer una explotación añadida a la ya existente o la obtención de nueva información a partir de nuevos parámetros.
    - \* Determinación de la forma en que se van a comunicar los sistemas fuente.
- 2) PRUEBAS. Introducción de datos y procesamiento de la información en fase de pruebas
- 3) RESULTADOS. Obtención de la información relativa a un período académico.
- 4) EVALUACIÓN DE LA 2º ETAPA. Supervisión y validación de la etapa por una Comisión técnica.

En esta etapa se incorporan al sistema todos los ingresos y gastos que forman parte del presupuesto de la organización. Una vez recibidos se discrimina entre cargas incorporables y no incorporables desde el punto de vista de la Contabilidad Analítica.

Una vez recibidos los costes/ingresos incorporables por sistema de contabilidad analítica se procesarán los datos para convertirlos en información útil para el análisis. Este proceso se podrá descomponer en:

- **Periodificación** de los costes/ingresos: Las periodificaciones no deben ser muy pequeñas porque son menos fiables al precisar de mayores estimaciones (por ejemplo, un mes).
- **Procesos de reparto.** Asignación a los objetos de coste (centros/actividades) de los diferentes elementos de coste.
- **Procesos de agregación.** Se acumulan los distintos tipos de costes/ingresos de acuerdo con los criterios contables del modelo y en función de las necesidades de los diferentes destinatarios de la información.

**Resultado de la etapa** es la obtención de la información relativa a un período con el visto bueno de la Comisión técnica para su puesta en marcha definitiva.



---

## **CAPÍTULO 2**

# **CAMBIO CONTABLE: MODELO DE BOGT Y HELDEN**

---



## 2.1 INTRODUCCIÓN

El objetivo de este capítulo es explorar ***qué factores han originado la implantación de un modelo de CC en las universidades y qué factores han facilitado la implantación de un modelo de CC en las universidades.*** Hemos seleccionado el modelo de cambio de Bogt y Helden (2000) para responder a estas dos cuestiones. El motivo de nuestra elección es porque se trata de un modelo que engloba todo el proceso de cambio contable desde los factores que lo originan hasta la utilización la nueva práctica contable.

Para poder comprender el hecho social, en nuestro estudio la comprensión del proceso de personalización del modelo CC en las Universidades, es necesario conocer la opinión de los actores que han participado en el proceso de cambio e interpretar esas opiniones y así poder construir e interpretar esa realidad social.

El estudio del cambio de los sistemas y prácticas de Contabilidad de Gestión puede ser analizado desde una perspectiva técnica y racional (enfoque funcionalista) o desde una perspectiva socio-política e institucional (enfoque interpretativo).

El enfoque funcionalista o positivo es el más utilizado en los estudios sobre Contabilidad y su finalidad es descubrir la realidad objetiva y obtener conocimiento de cómo predecir y controlar dicha realidad, construyendo leyes generales o teorías que expresen relaciones regulares entre los fenómenos (Saudaran y Diga, 1999).

Este enfoque analiza la Contabilidad desde un punto de vista técnico y racional, y no tiene en cuenta el papel socio-cultural de la Contabilidad dentro de las organizaciones (Araújo, 2003). Por este motivo, en los años ochenta Anthony Hopwood junto con sus colaboradores (Burchell et al., 1980), solicitaron a los investigadores que incorporasen en sus estudios de campo aspectos de las ciencias sociales. Esto generó en la investigación de la Contabilidad de Gestión dos nuevas corrientes doctrinales, la interpretativa y la crítica. El punto de partida de ambas corrientes es que las prácticas organizativas, incluidas las de Contabilidad de Gestión, no son fenómenos naturales sino que tienen una base social (Ryan et al., 2004).

El enfoque interpretativo tiene como objeto explicar y comprender los fenómenos contables dentro de una realidad construida socialmente (Saudaran y Diga, 1999). Los estudios realizados bajo esta perspectiva tienen como finalidad describir, analizar e interpretar el fenómeno contable como un proceso que está construido y mantenido socialmente, esto es, la interacción entre los

diferentes individuos e instituciones y el sistema contable de gestión objeto de estudio (Covaleski y Dirsmith, 1990). Mientras que la investigación crítica proporciona una descripción histórica de los conflictos y de la dominación de la estructura social, con el objetivo de resaltar los cambios radicales en la sociedad (Larrinaga, 1999; Searcy y Mentzer, 2003). La investigación crítica sostiene que la Contabilidad tiene amplias ramificaciones y connotaciones sociales, estando estrechamente vinculada a la organización. La organización y el sistema contable tienen una relación simbiótica (Hopwood, 1978, 1983), no se comprende una sin la otra (Archel, 2007).

A continuación analizaremos con más detalle la perspectiva interpretativa aplicada a la Contabilidad de Gestión.

### **2.2 LA INVESTIGACIÓN INTERPRETATIVA EN LA CONTABILIDAD DE GESTIÓN: TEORÍA INSTITUCIONAL**

La perspectiva interpretativa considera el estudio de la contabilidad como una parte integrante de la realidad social, es decir, los sistemas contables están socialmente contruidos (Morgan, 1988). De este modo, la contabilidad es un reflejo del conocimiento compartido entre un grupo de personas (Saudaran y Diga, 1999).

La teoría institucional plantea el estudio de la sociedad a partir de sus instituciones. Los institucionalistas consideran que cada sistema social para llevar a cabo sus funciones sociales, políticas, económicas y culturales se dota de determinadas instituciones que regulan el comportamiento de los individuos.

La investigación interpretativa en el ámbito de la Contabilidad de Gestión se basa en que las prácticas de Contabilidad de Gestión son fenómenos sociales que pueden ser cambiados por las personas, por lo tanto, hay que buscar reglas para estructurar ese comportamiento de las personas.

En la literatura contable existen tres teorías de carácter institucional (Miller, 1994): Nuevo Institucionalismo Económico (New Institutional Economic), Antiguo Institucionalismo Económico (Old Institutional Economic) y Nuevo Institucionalismo Sociológico (New Institutional Sociology), y de éstas las más utilizadas para analizar el cambio contable son el Antiguo Institucionalismo Económico y el Nuevo Institucionalismo Sociológico. Los primeros centran la investigación en los aspectos económicos (Scapens, 1994) relacionados con la institucionalización de las prácticas y los segundos tienen un enfoque puramente sociológico (Carmona & Ezzamel, 1999).

Los primeros institucionalistas fueron Thorstein Veblen (1899, 1934) y John Commons (1924, 1934) y sus escritos muestran un fuerte énfasis en la importancia y prioridad de las tareas en la formulación de la teoría. Por



ejemplo, Veblen T. (1899) fue el primer científico social que trató de desarrollar una teoría económica e institucional de la evolución en líneas esencialmente darwinianas (Hodgson, 1993). El trabajo de Veblen es similar al desarrollado, posteriormente, por otros economistas como Alchian, A. (1950), Hayek, F. (1988), Boulding, K (1981) y Nelson y Winter, S. (1982).

En el **cuadro 2.1** mostramos la relación entre las tres versiones de la teoría institucional y sus autores más relevantes.

TEORÍA INSTITUCIONAL	DESCRIPCIÓN DE LAS CARACTERÍSTICAS MÁS RELEVANTES	AUTORES
OIE (Old Institutional Economic)	<ul style="list-style-type: none"> <li>-Destacan la importancia económica de los hábitos de conducta y de pensamiento de los grupos humanos y tratan de analizar y comprender las instituciones sociales.</li> <li>-Tienen una visión de la economía: <b>dinámica, pragmática, no individualista y no mecanicista.</b></li> <li>-Consideran que para la comprensión de los fenómenos económicos es imprescindible las aportaciones de otras ciencias.La realidad económica es <b>dinámica</b> y su evolución puede ser descrita frecuentemente con los términos de evolucionismo darwinista.</li> <li>-No utilizan el modelo de <b>agente económico racional y maximizador</b> de utilidades y beneficios.</li> <li>-Las matemáticas y la estadística son instrumentos al servicio de la teoría, y no al revés, como ha sido habitual en la segunda mitad del siglo XX.</li> <li>-No elaboran modelos matemáticos sino que utilizan las matemáticas para medir la realidad histórica. Su teoría no está basada en modelos formales abstractos sino en datos extraídos de la realidad.</li> </ul> <p>Fueron arrinconados por la vieja corriente neoclásica y la emergente keynesiana pero su legado permaneció y su influencia sobre muchos prestigiosos economistas americanos ha sido notable (Galbraith y Heilbroner). Durante la segunda mitad del siglo XX fueron considerados un episodio efímero en la evolución del pensamiento económico.</p>	<p>Veblen, Thorstein (1899, 1919)            Commons, John R. (1924, 1934)            Ayres y Mitchel Simon (1955, 1957, 1959, 1979)            Nelson y Winter (1982)</p>
NIE (New Institutional Economic)	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Los nuevos institucionalistas utilizan los instrumentos de la Economía para explicar la historia, el comportamiento animal, el comportamiento delictivo, el derecho, los contratos, la empresa, las redes de información, el gobierno, la familia y otras instituciones sociales.</li> <li>- Siguen prestando especial atención a las instituciones sociales, políticas y económicas que dirigen nuestra vida cotidiana, pero bajo un estricto <b>individualismo metodológico</b> buscando las explicaciones a los hechos en los objetivos, planes y decisiones de los individuos.</li> <li>- El concepto de cultura organizacional es un objeto a explicar, no una causa explicativa.</li> <li>- El nuevo institucionalismo rechaza la metodología del modelo teórico del mercado de libre competencia como un supuesto ideal óptimo frente al que se compara la realidad económica.</li> <li>- Para los nuevos institucionalistas lo óptimo no es real ni es alcanzable, por este motivo hay que comparar y elegir entre soluciones institucionales subóptimas pero posibles.</li> <li>- Las instituciones estatales o las instituciones de mercado pueden ser comparativamente más o menos eficientes según el lugar y el momento histórico. Para solucionar los problemas económicos concretos y para estimular el crecimiento económico habrá que fomentar el desarrollo institucional adecuado al entorno concreto.</li> </ul>	<p>Williamson (1975,1985) y Walker ( 1998)</p>
NIS (New Institutional Sociology)	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Las normas o a los valores dentro de las organizaciones son esenciales para explicar la conducta de sus miembros (Di Maggio y Powell, 1991; March y Olsen, 1989 y 1996).</li> <li>-Partiendo de la idea de que los individuos no son completamente racionales a causa de las limitaciones de sus capacidades cognitivas, se considera que el papel de las instituciones es suplir esa deficiente racionalidad mediante la formalización y estructuración de los procesos decisionales.</li> <li>-Consideran las instituciones como el “conjunto de reglas y rutinas interrelacionadas que definen las acciones apropiadas en términos de las relaciones entre roles y situaciones” (March y Olsen, 1989, 21). Esta definición de institución es en un sentido amplio, ya que incluye no sólo las estructuras formales sino también aquellas normas, reglas, procedimientos, interpretaciones o rutinas que hacen más predecible y racional el comportamiento de una organización.</li> </ul>	<p>DiMaggio y Powell (1991)            Covaleski y Dirsmith (1990)            Carruthers (1995)</p>

Cuadro 2.1. Versiones de la teoría institucional.

La teoría institucional se originó a principios de los años ochenta en la sociología aplicándose, en un principio, a los estudios de la teoría de la organización y a las ciencias políticas. Y posteriormente, se utilizó en la gestión empresarial donde la Contabilidad era contemplada como un conjunto de prácticas institucionalizadas dentro de la organización.

La teoría institucional se incorporó a la Contabilidad de Gestión principalmente por dos motivos:

- La incorporación de académicos procedentes de otras disciplinas al estudio de la Contabilidad de Gestión como Willmott, Miller y Armstrong del Reino Unido y Covaleski y Dirsmith en Estados Unidos.
- Y el consenso entre los investigadores en Contabilidad de Gestión sobre dos cuestiones importantes: las limitaciones que plantean los modelos económicos para explicar la compleja realidad empresarial y el distanciamiento de la teoría contingente con dicha realidad al estar enfocada en variables macroeconómicas (Hopper, 1994).

El institucionalismo considera que los procesos y los objetos estudiados en las organizaciones son socialmente construidos, reflejando las reglas y la interacción del contexto social en el que están inmersos, poniendo énfasis en como las acciones tanto individuales como organizativas se ven influenciadas por los marcos y las estructuras colectivas y sociales (Jepperson, 1991). Además reconoce las asunciones de racionalidad de los individuos, con lo que se rechaza que las organizaciones tengan alguna posibilidad de ejercer un importante papel en el entorno institucional que las rodea (DiMaggio, 1991).

La Contabilidad de Gestión utiliza la teoría institucional para analizar los procesos de desarrollo de nuevas prácticas vinculadas con el sistema de información y control de gestión, basándose en la influencia que ejercen las instituciones sobre dichos procesos y asimilándolos a los diferentes mecanismos de isomorfismo institucional.

Las instituciones y su influencia sobre las organizaciones dejan de considerarse tácitas y de ser tratadas como limitaciones estáticas que definen el equilibrio económico, para ser analizadas explícitamente como instrumentos dinámicos y activos que pueden facilitar o impedir el cambio (Scapens R. , 1994). Tal y como se ha observado en los estudios de empíricos de Scapens y Jazayeri (2003), Siti-Nabiha y Scapens (2005), Busco et al (2006) y Nor-Aziah y Scapens (2007).

La teoría institucional supone el *estudio de las instituciones* lo que implica la necesidad de definir qué se entiende por institución y cuál es el significado que se le atribuye a la misma como unidad de análisis (Scapens R. , 1994).

Las Instituciones son definidas por Scott (1995) como *sistemas simbólicos y de comportamiento que contienen pautas normativas, constitutivas y representativas con unos mecanismos regulatorios que definen un sistema de significado común*. Tanto DiMaggio y Powell (1991) como Scapens (1994) consideran que no existe una única definición de institución y destacan como aspectos comunes a todas ellas el carácter cultural, social y comportamental subyacente en dicho término. Se trata de un conjunto de ideas, creencias, valores y rutinas compartidos por los individuos miembros de un colectivo por lo que es posible establecer una relación de influencia recíproca entre las capacidades y comportamientos individuales y la formación de las instituciones (Scapens R. , 1994). Para Scapens las instituciones, por un lado, ayudan a formar las estructuras y procesos cognitivos de los individuos ya que asumen hábitos y rutinas, y los incorporan a su comportamiento diario hasta llegar a realizarlas de un modo inconsciente y automático. Y por otro lado, la base para la formación de las instituciones es la repetición y automatismo de las técnicas, capacidades y acciones individuales consideradas socialmente aceptables y su interiorización por parte de los restantes miembros del grupo.

Dicho autor describe un vínculo entre acciones e instituciones (Scapens R. , 1994) al señalar que *las instituciones que influyen en las acciones son ellas mismas el resultado de dichas acciones. Así, no podemos decir que las instituciones determinan las acciones ni que las acciones crean las instituciones, sólo que hay una dualidad entre instituciones y acciones*.

Para comprender los postulados de la corriente institucional es imprescindible definir el **concepto de campo organizativo** como el entorno en dónde se ubica la organización. Toda institución está ubicada en un campo organizativo que es definido por una serie de características internas y externas a la empresa. Las características internas serían las diferentes líneas de productos, el nº de empleados, etc. Y como características externas cabe señalar el sector económico en el que opera la empresa, su localización geográfica, la legislación vigente y todos aquellos sujetos con los que interactúa la empresa tales como: competidores, proveedores, distribuidores, propietarios, etc. El campo organizacional permite identificar las instituciones internas y externas a la organización que pueden tener impacto sobre la Contabilidad de Gestión e interrelaciones con ella (Escobar y Lobo, 2001).

En nuestro estudio el campo organizativo sería el sistema universitario español y europeo, las características internas son las propias de cada universidad (titulaciones que oferta, número de alumnos, número de profesores, número de personal de administración y servicios, ubicación geográfica,...) y las características externas serían la regulación y la normativa que afecta a todas las universidades.

Nuestras universidades están ubicadas en un entorno dinámico y competitivo al que deben adaptarse. Tanto a nivel europeo como nacional se están realizando reformas en el sistema universitario y en las instituciones universitarias. Además, la crisis económica de finales del 2008 puso de manifiesto la necesidad de revisar la sostenibilidad de nuestro sistema universitario español y su crecimiento.

La teoría institucional se ocupa del estudio de la influencia del entorno histórico-social y cultural en el que se mueven las organizaciones y con el que interactúan, así como las estructuras y patrones de comportamiento que éstas adoptan para sobrevivir en dicho entorno y legitimar su actuación.

En el contexto de la teoría institucional (Meyer y Rowan, 1977; DiMaggio y Powell, 1983; Scott, 1995), se analiza el *isomorfismo institucional*, el cual consiste, básicamente, en que las organizaciones tienden a adoptar los mismos diseños estructurales que otras organizaciones, con independencia de que sean o no los mejores, con el objeto de ganar legitimidad y posibilidades de supervivencia. La adaptación a las exigencias del entorno determina la estructura (Fernández Rodríguez; 1999). Este *isomorfismo institucional* se puede lograr de tres maneras (DiMaggio y Powell, 1983; Fernández Rodríguez; 1999): mediante coerción, mimetismo o normas.

El isomorfismo coercitivo surge cuando una organización debe adoptar medidas como consecuencia de las presiones, formales e informales, establecidas por otras organizaciones de las que depende; el isomorfismo mimético es el resultado de imitar a las organizaciones con éxito; y el isomorfismo normativo se refiere a la aplicación de una serie de normas compartidas por diferentes organizaciones. (Padilla, y Del Águila, 2002).

### **2.3 EL CAMBIO CONTABLE: MODELOS DE CAMBIO CONTABLE**

El cambio contable constituye uno de los elementos más relevantes de la investigación en Contabilidad de Gestión (Ryan & Scapens, 1992; Puxty, 1993). Los investigadores han señalado que el cambio en los sistema de contabilidad ha sido promovido por factores económicos (Coob & Helliar, 1995; Libby, 1996), institucionales (Bjornenak, 1997; Malmi, 1999) o individuales (Coob & Helliar, 1995) pero también señalan la existencia de aspectos organizativos, sociales y de comportamiento de las personas que han facilitado la implantación de dicho cambio (Scapens, 1993; Foster, 1994; Coob & Helliar, 1995; Anderson, 1999; Granlund, 2001).

En el año 1999 se constituyó un grupo de trabajo (European Network for Research on Organisational and Accounting Change) para el estudio del cambio en Contabilidad de Gestión y entre los trabajos más relevantes destaca

una series de artículos publicados en la revista Management Accounting Research (Burns y Vaivio, 2001).

Para los investigadores de la Contabilidad de Gestión el cambio contable supone explorar las implicaciones de los avances teóricos recientes en las prácticas y sus efectos en los usuarios de la Contabilidad de Gestión . El cambio en la Contabilidad de Gestión es un proceso complejo que excede de los aspectos técnicos y de procedimiento (Burns, 2000). De hecho la comprensión completa del cambio contable sólo puede conseguirse analizando el cambio en los sistemas de Contabilidad de Gestión conjuntamente con la modificación de los usos asociados a tales sistemas (Ramos, 2005).

Investigadores como Carruthers (1995), Carmona, Ezzamel y Gutiérrez (1998) o Carmona y Macías (2001) defienden la importancia de las presiones institucionales sobre el cambio contable.

En general, la literatura sobre el cambio contable todavía necesita de estudios que consideren cómo las presiones institucionales promueven o limitan el cambio en los sistemas de Contabilidad de Gestión, de tal modo que los aspectos relacionados con la influencia de diversos factores institucionales como la legitimación todavía necesitan de una mayor atención investigadora. Las causas de la adopción, diseño, implantación, utilización y modificación de los sistemas de Contabilidad de Gestión pueden estar más relacionadas con factores institucionales que con condicionantes técnicos o de eficiencia (Araújo, 2003).

Para la implantación de nuevos instrumentos de Contabilidad de Gestión en una organización es necesario tener en cuenta no sólo el contexto interno, sino también el externo. Cuando una organización decide implantar un sistema de costes o un modelo de CC es necesario tener en cuenta los aspectos externos que condicionan su implantación como por ejemplo: las características del entorno económico, la influencia de la cultura del país, las regulaciones en materia contable, así como las técnicas de Contabilidad de Gestión que están de moda o que utilizan otras organizaciones.

La implantación de un modelo de CC implica un cambio contable para la organización que debe ser interiorizado e institucionalizado y su comprensión e interpretación sólo se puede conseguir analizando el cambio en los sistemas de Contabilidad de Gestión conjuntamente con la modificación de los usos asociados a tales sistemas.

La teoría institucional asume que los comportamientos empresariales son influenciados por ideas, valores y creencias que vienen del contexto institucional y esto se traduce en presiones del mercado por parte de los organismos reguladores, de expectativas sociales y de empresas líderes

Dentro de este marco teórico, para realizar nuestro estudio hemos seleccionado la teoría institucional bajo la versión del antiguo institucionalismo económico (OIE) porque trata de explicar el porqué y el cómo de los fenómenos a lo largo de tiempo y permite estudiar los procesos de cambio en Contabilidad de Gestión utilizando los conceptos de reglas, rutinas e instituciones.

El antiguo institucionalismo económico (OIE) surge a principios del siglo XX de la mano de Thorstein Veblen en contraposición a las teorías estáticas basadas en el actor racional. En este sentido el cambio contable se entiende como modificación de rutinas contables que pueden o no incorporarse a la organización en forma de instituciones.

En el antiguo institucionalismo económico (OIE) una institución es un modo de pensar o de actuar que es, hasta cierto punto, aceptado y permanente, y que ha sido incorporado a los hábitos y costumbres de un determinado grupo de personas (Hamilton 1932, citado por Scapens 1994). Una institución se crea cuando una acción humana se convierte en habitual.

La adopción de nuevas herramientas de gestión o de nuevos sistemas contables puede ser una decisión racional, pues para la organización supone una preocupación por la eficiencia económica y por la gestión de los costes. Pero la persona o personas que deciden su aplicación están influenciadas por las instituciones extra-organizacionales. Por lo que para poder entender estos procesos es necesario reconocer el contexto institucional, tanto por dentro (reglas, rutinas e instituciones específicas de la organización) como por fuera de la organización (instituciones de la sociedad en la que está ubicada la organización).

### **2.3.1 MODELOS DE CAMBIO CONTABLE**

En las últimas dos décadas las investigaciones sobre el cambio en Contabilidad de Gestión han desarrollado diversos modelos con la finalidad de analizar su origen, cómo se desarrolla y sus consecuencias para la organización. Algunos de estos modelos nos presentan determinados aspectos del proceso de cambio como el modelo de Innes y Mitchel (1990) que se ocupa del análisis de los factores que originan el cambio o el modelo de Shields y Young (1989) que se centra en aspectos del comportamiento de los individuos. Mientras que otros modelos como el de Burns y Scapens (2000) o el de Bogt y Helden (2000), bajo el marco teórico del antiguo institucionalismo económico (AIE), nos muestran el cambio contable como un proceso dinámico que tiene lugar en varias etapas relacionadas.

A continuación vamos a exponer las características de algunos de estos modelos así como sus semejanzas y diferencias.

### **2.3.1.1 Modelo de Shields y Young (1989)**

Shields y Young (1989) presentaron un modelo general para implantar con éxito un sistema de gestión de costes. A través de un estudio de caso elaboran un modelo que se apoyó en el comportamiento de la organización. En su artículo desarrollaron un conjunto de estrategias de comportamiento organizacional que deben ser consideradas para implementar con éxito un sistema de gestión de costes. Y aunque el modelo se aplicó a empresas de fabricación con avanzadas tecnologías, estas estrategias también se pueden aplicar a otros tipos de empresas como por ejemplo las empresas de servicios. Estos autores opinan que para tener éxito en la implantación de un nuevo sistema de gestión de costes es necesario un cambio en la cultura o filosofía de la empresa (pasar de una gestión basada en los números a una gestión basada en el compromiso de mejora continua). La filosofía de funcionamiento que han adoptado las empresas con éxito es la gestión basada en el compromiso de mejora continua.

La hipótesis principal es que el éxito de la empresa en la introducción de un nuevo sistema de gestión de costes depende más de su capacidad para centrarse en los aspectos del comportamiento que en los aspectos técnicos.

Los empleados deben conocer el impacto que su comportamiento tiene en los costes, en la mejora continua y la recompensa que reciben por dicha mejora. Estos autores consideran necesario centrarse en siete factores: cultura, campeón, proceso de cambio, compensación, controles, formación continua y compromiso de ahí que denominen a su modelo "*modelo de las siete Cs*".

En la **figura 2.1** aparece representado el *modelo de las siete Cs* presentado por Shields y Youngs que a continuación comentamos.



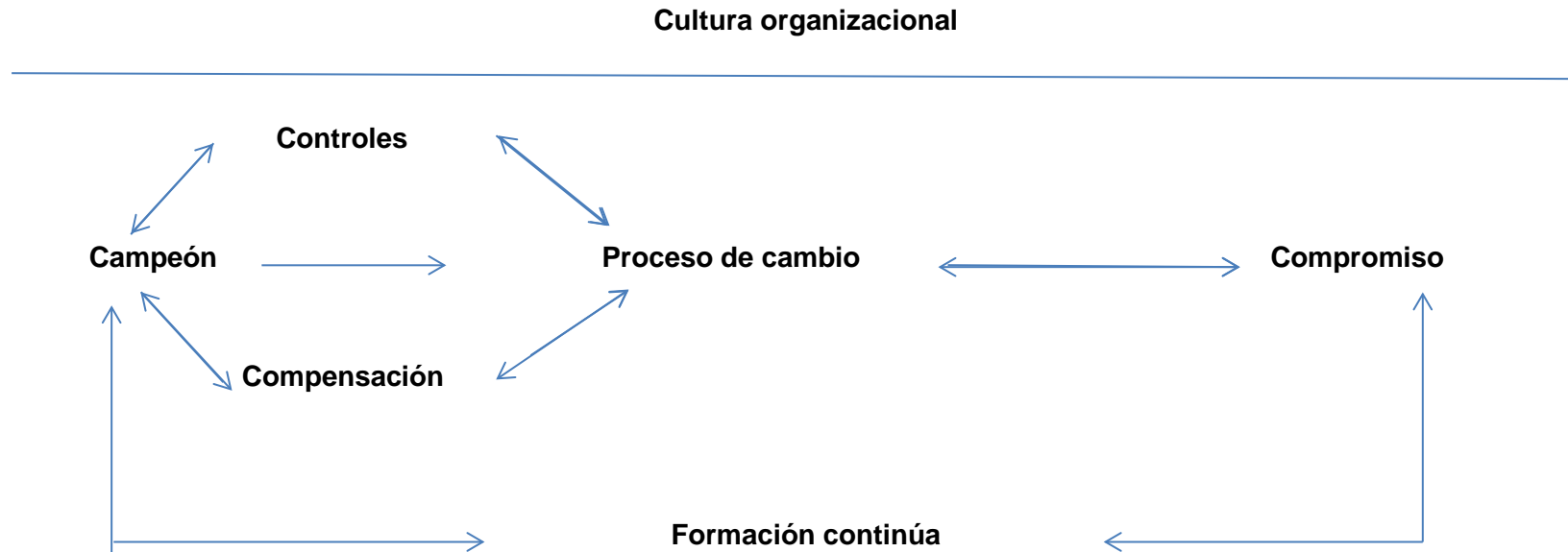


Figura 2.1. Modelo de las siete Cs.

(1ªC) La **cultura organizacional** es *aquello que comparten todos o casi todos los integrantes de un grupo social* y está determinada por los " valores, creencias, actitudes y conductas." (Granell, 1997).

Otros autores (Chiavenato, 1989) definen el concepto de cultura organizacional como "un modo de vida, un sistema de creencias y valores, una forma aceptada de interacción y relaciones típicas de una determinada organización."

Para García y Dolan (1997) la cultura organizacional es la forma característica de pensar y hacer las cosas en una empresa y por analogía es equivalente al concepto de personalidad a escala individual.

De la comparación de estas definiciones se puede afirmar que la cultura organizacional es concebida como aquello que identifica a una organización y la diferencia de otra haciendo que sus miembros se sientan parte de ella, profesando los mismos valores, creencias, reglas, procedimientos, normas, lenguaje, ritual y ceremonias. En consecuencia, podemos definir la cultura organizacional como el conjunto de valores, creencias y objetivos que tienen en común los individuos de una organización.

La cultura organizacional, como elemento aglutinador de los valores compartidos, ejerce un efecto de compromiso entre todas las personas de la organización, independientemente de la posición que ocupen dentro del organigrama corporativo. Así por ejemplo, la relevancia de la cultura para los que ocupan niveles inferiores en el organigrama estriba en que reduce la ansiedad y, al mismo tiempo, les permite ir perfilando sus aspiraciones y compatibilidades dentro de la organización. Además, los empleados pueden averiguar las acciones más recompensadas, a la vez que con ello se va reforzando los valores que definen la organización (Claver et al.; 1996).

La fortaleza de la cultura organizacional se muestra por el grado de presión que ejerce sobre los individuos de la organización y la influencia sobre sus comportamientos (Rodríguez Garay, R. ,2009).

La cultura es fuerte si tiene creencias, valores y objetivos claramente articulados que pueden expresarse en términos cuantitativos y cualitativos.

Shields y Young (1989) consideran en su estudio tres tipos de cultura organizacional: la cultura funcional, la cultura disfuncional y la cultura mal definida.

Una **cultura funcional** fuerte se nutre de una alta participación de los trabajadores, en la mayoría de los casos de empleo a largo plazo. El objetivo es compartido por los empleados y la gerencia, y, además, existe un sentimiento generalizado de trabajo en equipo. En general, los empleados sienten que el rendimiento de trabajo beneficia tanto a ellos como a la empresa.

Mientras que una **cultura disfuncional** fuerte está dirigida por un entorno de órdenes (o decretos) provocando en los empleados actitudes pobres y de bajo nivel de compromiso hacia la empresa que conllevará a una elevada rotación de empleados.

En una cultura **mal definida** los miembros de la organización no tienen los mismos valores, creencias y objetivos. En este tipo de cultura la organización es simplemente un conjunto de individuos que no comparten nada únicamente serán sus empleados. Shields y Young (1983) consideran que una cultura organizacional funcional fuerte facilitará el proceso de cambio contable.

(2ªC) El **campeón** o líder del proceso, generalmente pertenece a la alta dirección de la empresa y es una persona con poder suficiente para promover nuevos sistemas de gestión de costes. Tiene capacidad para motivar a otras personas a participar en nuevos proyectos y conocimientos suficientes para reunir los recursos necesarios para la implantación de nuevos sistema de gestión de costes. Para llevar a cabo la implantación del nuevo sistema de gestión de costes necesita rodearse de un equipo de personas.

(3ªC) El **proceso de cambio** lo implanta el campeón o el líder del proceso a través de la compensación, los controles y la formación continua. Según los autores del modelo hay cinco elementos claves para que el proceso de cambio tenga éxito en la organización y estos elementos son:

1. Contar con el **apoyo y el compromiso de la alta dirección**.
2. Disponer de los **recursos necesarios** para el desarrollo y aplicación del nuevo software del sistema de gestión de costes y para la formación de los empleados.
3. Superar la **resistencia al cambio** tanto a nivel individual como organizacional, ya que se trata de la barrera principal para lograr el éxito en la implantación del sistema de gestión de costes.
4. Disponer del **tiempo necesario** para la aplicación del nuevo sistema de gestión de costes. Los grandes cambios son lentos y necesitan su tiempo para que los miembros de la organización los asuman por lo que se estima en cinco años este tiempo necesario.
5. La empresa debe decidir qué **estrategia** seguirá para impulsar el cambio y este tipo de estrategia puede ser por evolución, por revolución o mediante un proyecto piloto.

De estos cinco elementos Shields y Young realizaron una descripción más detallada de los factores que la empresa de su estudio tuvo en cuenta para superar la resistencia al cambio y los tipos de estrategia a seguir para planificar e implantar con éxito un sistema de gestión de costes.

(4ªC) El **compromiso** de todos los empleados unido al apoyo de la alta dirección permitirá el cambio hacia una gestión de los costes basada en el compromiso de una mejora continua, convirtiéndose en la nueva forma de pensar de la empresa.

(5ªC) Los **controles** se deben diseñar para aumentar la tasa de mejora continua y las posibilidades de alcanzar la estrategia de la empresa. La estrategia de la organización que Shields y Young presentaron en su estudio se caracterizaba por la innovación, la flexibilidad, la diversidad, la eficiencia, la velocidad y la calidad. Y para lograr esta estrategia el campeón o líder del proceso podía emplear varios tipos de controles como, por ejemplo, disponer una estructura orgánica con descentralización del poder y de la toma de decisiones bajo la formalización de normas y procedimientos. Este tipo de estructura orgánica plana promueve la innovación, la flexibilidad, la integración, y la velocidad.

(6ªC) El campeón puede utilizar la **compensación** o los incentivos para controlar el comportamiento de los empleados y, de esta forma, motivarlos hacia la mejora continua.

(7ªC) La **formación continua** es crucial para que la implantación de un nuevo sistema de costes tenga éxito por dos razones. La primera razón se debe a que la formación continua es la base para el desarrollo de una cultura de gestión fundamentada en el compromiso por parte de los trabajadores en la mejora continua. Y la segunda razón es porque la mejora continua necesita de una constante innovación que se facilita mediante la exposición de la nueva información a los empleados. Al inicio del proceso de cambio esta formación debe centrarse en los aspectos técnicos del nuevo sistema de gestión de costes y para un determinado grupo de trabajadores (gestores y contables). Pero también es importante que todos los empleados participen en los programas de formación para conocer el sistema de gestión de costes. La dirección de la organización debe saber que los empleados son el mejor activo que tienen y que a través de la formación continua es cómo puede aumentar el valor de este activo.

### **2.3.1.2 Modelo de Innes y Mitchell (1990)**

Innes y Mitchel (1990) ante la falta de investigación sobre el porqué se originan los cambios en Contabilidad de Gestión, la mecánica de cómo se desarrolla y

sus consecuencias en la organización, y motivados también por las afirmaciones de Kaplan (1986), Cooper (1983) y Hoopwood (1983) quienes pensaban que era necesario realizar más estudios de campo para mejorar el conocimiento y la comprensión del desarrollo de nuevas técnicas de gestión, realizaron siete estudios de caso en empresas del sector de la electrónica ubicadas en Escocia. Los autores seleccionaron este sector por ser un sector dinámico en el que las empresas operaban en mercados internacionales altamente competitivos y en los cuales la diferenciación de los productos era crucial para la supervivencia y el éxito, por lo que esperaban que el cambio en las prácticas de Contabilidad de Gestión fuera frecuente.

El objetivo principal era descubrir qué factores influyeron en el cambio de prácticas de Contabilidad de Gestión de estas empresas y analizar cómo estos factores se combinan e interactúan para proporcionar las circunstancias reales que originan el proceso de cambio en dichas prácticas.

Los resultados de su investigación mostraron que el proceso de cambio se produjo en respuesta a una serie de factores que aparecían en la mayoría de los procesos de cambio y a otros factores específicos asociados con uno o dos procesos de cambio. En todas las empresas analizadas se formaron equipos de trabajo integrados por contables de gestión y técnicos, y estos equipos trabajaron en estrecha colaboración para obtener información sobre los costes del mercado y para diseñar productos rentables.

Los autores llegaron a la conclusión de que el cambio en las prácticas de Contabilidad de Gestión ocurre, al menos, por tres tipos de factores en función de su naturaleza y del momento de su influencia en el cambio.

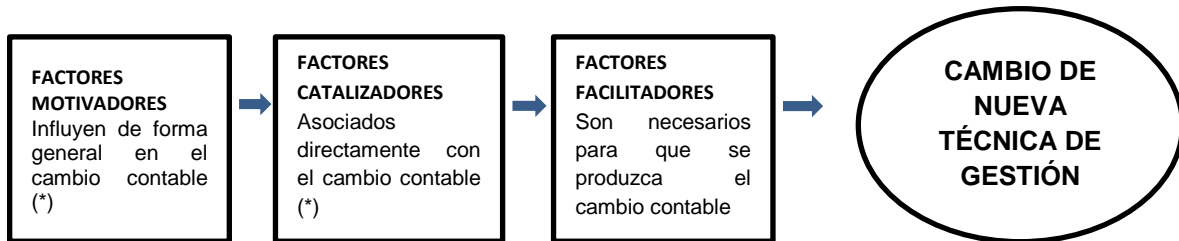
El primer conjunto de factores establecen las condiciones necesarias, pero no suficientes, para que el cambio se produzca. Es decir, son los factores necesarios para realizar el cambio y como ejemplos de estos factores son la disponibilidad de personal de Contabilidad de Gestión, los recursos informáticos necesarios, la autoridad a los contables o el grado de autonomía de la empresa. A estos factores los autores les llamaron **factores facilitadores**.

El segundo conjunto de factores estaba formado por los factores que influyen en el cambio de manera general como son la competencia de los mercados, la tecnología de producción, la estructura organizacional o productos con ciclos de vida cortos. Estos factores fueron denominados **factores motivadores**.

Y el tercer conjunto de factores son los asociados directamente con los cambios contables y como ejemplos de este tipo de factores son el lanzamiento de un nuevo producto, la incorporación de un nuevo contable o el cambio

organizacional. A este tipo de factores los denominaron **factores catalizadores**.

En el **figura 2.2** mostramos el modelo de cambio contable de Innes y Mitchel.



(\*) *Actúan positivamente para generar el cambio contable.*

**Figura 2.2. Modelo de cambio contable de Innes y Mitchell**

(Tomado de Innes y Mitchell, 1990).

Los factores motivadores y catalizadores actúan positivamente para generar el cambio y sólo pueden actuar cuando existan las condiciones adecuadas para facilitar el cambio. Por ejemplo, en mercados competitivos es necesario diseñar nuevos productos competitivos (precios de venta más bajos) lo que implica la necesidad de diseñar un sistema de costes.

Los resultados del estudio de Innes y Mitchell (1990) fueron presentados en cuatro apartados:

- 1) Un resumen de los tipos de cambios producidos en la Contabilidad de Gestión de las empresas del estudio.
- 2) La revisión de los factores que originaron estos cambios según las percepciones de la alta dirección de las empresas del estudio (como el responsable de la Contabilidad de Gestión, el personal de Contabilidad de la alta dirección y algunos usuarios de la Contabilidad de Gestión).
- 3) El análisis de cómo estos factores establecen el proceso de cambio en la Contabilidad de Gestión de estas empresas.
- 4) Una descripción de las consecuencias de los cambios percibidos.

Entre los beneficios operativos, encontraron que la nueva información sobre costes al ser más oportuna, relevante y comprensible provocó en las empresas una mejora del proceso de toma de decisiones (reducción de costes, control de costes, calidad del producto o evaluación de la rentabilidad). En varias empresas la participación de los contables de gestión en la puesta de práctica de los cambios contables hizo que los gerentes fueran más conscientes de la importancia de los costes en su trabajo. El análisis de la competencia o el diseño del coste eran prácticas que implicaban para los contables de gestión trabajar en equipo con otros expertos técnicos y responsables de otras líneas de productos. Esto significó una mayor apreciación del trabajo realizado por los

contables en las empresas y, en consecuencia, una mejora en las relaciones entre los contables y otros expertos. Varios de los entrevistados destacaron la importancia de disponer de contables de gestión en estos equipos.

Otro cambio nombrado por los contables de las empresas del estudio fue la importancia que recibió el contenido de su trabajo. En particular, los costes de los materiales y el control de nivel de stock de las organizaciones se convirtieron en una parte más importante que necesitaba más tiempo de su trabajo. Este tipo de medidas de control fueron claves para el desarrollo de una gestión rentable y repercutieron en el trabajo del contable de gestión.

La informatización del sistema de gestión y la simplificación de los sistemas de costes liberaron tiempo para poder desarrollar este tipo de medidas.

El estudio de caso de Innes y Mitchell tuvo un gran apoyo entre los investigadores de aquella época y supuso el inicio de un nuevo campo de investigación para la Contabilidad de Gestión por lo que este estudio debe ser visto como un punto de partida para la investigación del cambio en Contabilidad de Gestión. Sin embargo, debido a la naturaleza de los datos utilizados, la metodología y el alcance limitan sus análisis. En particular, los datos primarios como son las entrevistas realizadas a los contables reflejan la percepción de una parte interesada en el proceso de cambio, es decir, los propios contables de gestión. Sus puntos de vista sobre los cambios en la Contabilidad de Gestión (posiblemente una medida de su rendimiento en el trabajo), los orígenes de las técnicas (en los que deseaban ser visto para implicarse) y sus consecuencias (en su mayor parte se trataba de una lista de beneficios sin coste) pueden reflejar su propio interés y su realidad. Los entrevistados señalaron que las consecuencias del desarrollo de las nuevas prácticas de gestión había tenido una serie de beneficios operativos directos sobre la empresa ya que la nueva información de costes era percibida como una mejora en las decisiones de la empresa, y además, la función desempeñada por los contables de gestión a raíz de estas nuevas prácticas fue más apreciada por el resto de trabajadores.

Estos autores proponen la investigación directa del cambio contable a través de estudios de campo porque ofrece un enfoque potencialmente más interesante para la comprensión del proceso y para explicar las diferencias observadas en la práctica.

### **2.3.1.3 Modelo de Cobb, Hellier e Innes (1995)**

Cobb, Hellier e Innes (1995), a través de un estudio de caso longitudinal, analizaron los cambios producidos en el sistema de contabilidad de gestión de la filial de un banco multinacional y las percepciones que los gerentes y contables tenían de porqué se habían producido estos cambios, así como sus relaciones con el contexto y el proceso de cambio.

El modelo de Cobb, Hellier e Innes (1995) es una ampliación del modelo de Innes y Mitchel (1990) y también examinan las percepciones de los contables y de los gestores de porqué se ha producido el cambio en las prácticas de gestión y sus relaciones con el contexto externo e interno.

Los autores presentaron el estudio de caso por orden cronológico desde 1989 a 1993 junto con los cambios en los informes emitidos por el sistema de contabilidad de gestión y los motivos de dichos cambios. En la **tabla 2.1** detallamos algunos de estos cambios producidos a lo largo del período.



AÑO	SISTEMA DE CONTABILIDAD DE GESTIÓN			
	PERSONAL	TECNOLOGÍA	RECURSOS	CAMBIOS EN PRÁCTICAS DE GESTIÓN
1989	Nuevos consejeros nombrados. Nuevo interventor de la División	El sistema de contabilidad financiera y de gestión poco sofisticado. No había ningún libro integrado	Un contable Un ordenador personal	La mayoría de los informes son de contabilidad financiera (presentación de informes financieros). Sólo se emite un informe mensual de la actividad pero sin información sobre la rentabilidad de los productos y sobre el coste. A finales del año se prescinde de este informe y es reemplazado por una nueva versión que incorpora los costes por departamento y un balance general.
1990	Nuevo director financiero de fuera del banco. Reducción del personal del departamento de control financiero.	Automatización del proceso de conciliaciones	Aumenta el número de contables a tres y los ordenadores a dos. Se establece un comité de eficiencia divisional	Creación de una metodología de asignación de costes. Se trata de una metodología poco flexible. Se plantea el banco la implantación de un sistema de costes ABC. La Contabilidad de Gestión va adquiriendo importancia en la toma de decisiones. Menos énfasis en la contabilidad financiera
1991	Empresa consultora realiza un estudio sobre el valor de la división y se despide a casi la mitad de la plantilla. Incorporación a la alta dirección de personal joven.	Elaboración de un nuevo sistema general.	El sector bancario se centra en el Benchmarking competitivo: Una empresa consultora realiza un estudio comparativo que incluye 14 bancos entre los que se encuentra el banco de la división	Mayor atención a los clientes, a la rentabilidad y a los costes del producto. La implantación del sistema ABC sigue incluida en la lista prioridades. Nuevo informe de costes que desglosa los costes por departamento. Se introduce un nuevo informe mensual de gestión
1992	Un miembro clave del Control Financiero abandona el Banco.	Mejoras en el sistema y los cambios operativos afectan a los departamentos de forma diferente. Se elimina un área de uno de los departamentos.	Se crea un comité de control presupuestario. Cambio a un enfoque de abajo hacia arriba a en el proceso de elaboración del presupuesto, el proceso es iterativo más participación de los gerentes. El departamento de control financiero	Los gerentes al recibir información sobre costes y rentabilidad comienzan a cuestionarse la metodología de asignación de costes. La evaluación comparativa de los consultores externos continúa y la división del banco decide incorporar la información de benchmarking en sus informes

			se compromete a explicar el informe a todos los directivos lo que supone un acercamiento entre el control financiero y el resto de departamentos.	mensuales.
<b>1993</b>	El tamaño del departamento de control financiero es similar al del año 1991 pero ahora incluye cinco contables especializados	El tiempo dedicado a la Contabilidad Financiera se reduce un 50 % y el dedicado a la Contabilidad de Gestión aumenta en un 50% Siguen las mejoras en los sistemas de Contabilidad de Gestión.	Se produce un cambio en la actitud de los gestores hacia los contables de gestión. Los contables están dispuestos a explicar los nuevos informes mensuales a los gerentes y los gerentes empiezan a utilizar la información de costes para su toma de decisiones.	Los informes de gestión incluyen las cifras del presupuesto. Continúan elaborando nuevos procedimientos contables.

Tabla 2.1. Cambios por orden cronológico del estudio de Cobb, Hellier e Innes.

En la década de los 80 en el sector bancario se produjeron grandes cambios como la globalización de los mercados (competir en precios), el uso de tecnologías más sofisticadas que generaban menos costes (reducción de los márgenes) o la introducción de nuevos productos (más innovadores) y estos cambios trajeron como consecuencia una reducción de los márgenes junto con un aumento de los costes generando, por primera vez en muchos años, la obtención de pérdidas en este sector. Pero a la vez, el entorno interno de los bancos también estaba cambiando, los nuevos directivos crearon nuevas necesidades de información porque la dirección de los bancos necesitaba información sobre su estructura de costes y sobre la rentabilidad de sus productos, información que en ese momento no estaba disponible en el sistema de Contabilidad de Gestión. Por este motivo, a finales de la década de los 80, la mayoría de los bancos se sometieron a una revisión de su gestión interna.

Los autores del estudio observaron que en el período (1989 -1993) se realizaron varias iniciativas por parte del banco en el sistema de contabilidad de gestión en respuesta a los cambios del entorno. Las presiones del entorno, denominadas factores motivadores según el modelo de Innes y Mitchell, 1990), provocaron que la división del banco reaccionara para reducir los costes por lo que a mediados de 1993 el sistema de contabilidad de gestión contaba con información de costes por grupos de productos, por departamentos y en todas las áreas de responsabilidad para facilitar el proceso de toma de decisiones, así como con un sistema participativo para la elaboración del presupuesto.

Las presiones del entorno, que hemos citado antes como son la incorporación de nuevos competidores, el desarrollo de nuevas tecnologías de información, la reducción de los márgenes de beneficios, los créditos incobrables o la introducción de nuevos productos, fueron las que iniciaron los cambios en los sistemas de Contabilidad de Gestión. De este modo, las percepciones de los contables y los gestores del banco coincidieron en que estas presiones del entorno eran la primera razón de muchos de los cambios producidos en el sistema de Contabilidad de Gestión pero también reconocían la influencia de factores internos como el comportamiento de los individuos.

La influencia de los individuos tuvo un papel crucial en el proceso de cambio, ya que por un lado, el interventor influyó en el desarrollo del sistema de Contabilidad de Gestión y en el sistema de presentación de los informes, y por otro, el traslado y despido de algunos contables significó una pérdida de conocimiento y de experiencia para la organización. Los cambios en la nueva metodología de asignación de costes, en la nueva información de costes o el aumento de la participación en el proceso presupuestario provocaron que los contables y los gestores percibieran el aumento de la comunicación entre ellos como el mayor cambio producido en la filial de banco.

Este estudio de caso sirvió a los autores para desarrollar un nuevo modelo de cambio contable que, como hemos dicho antes, fue una ampliación de los modelos de cambio contable existentes hasta ese momento. Partiendo del modelo de Innes y Mitchell, comprobaron la existencia de varios factores motivadores, catalizadores y facilitadores que originaron las condiciones para que se produjera el cambio contable pero además incorporaron nuevos elementos al modelo anterior como fueron las barreras al cambio, el proceso interno y la influencia de los individuos sobre dicho cambio, y además, reconocieron la importancia de los líderes para superar las estas posibles barreras al cambio y la necesidad de un fuerte impulso para mantener el cambio a pesar de la resistencia.

Cobb, Hellier e Innes calificaron como factores **motivadores generales** el aumento de la competencia y del ritmo de innovación de los productos, como factores **catalizadores** los nuevos miembros del consejo y el nuevo director financiero y como factores **facilitadores** el apoyo de los contables y los informáticos. Y observaron que el modelo de Innes y Mitchell (1990) ignoraba los factores o las barreras que dificultan el cambio como por ejemplo los cambios en el personal de contabilidad, y aunque se trataba de un modelo fuerte en relación a los factores externos, era débil en cómo se produce el cambio dentro de la organización y, en concreto, sobre la influencia de los individuos.

Para estos autores el proceso de cambio en los sistemas de contabilidad de gestión sólo era posible a través de los individuos y su doble función como **catalizadores** y como **líderes**. Los individuos son catalizadores porque inician el proceso de cambio pero también por su papel de liderazgo en dicho proceso para superar las barreras al cambio. Para crear el **potencial del cambio** son necesarios los motivadores, los catalizadores y los facilitadores pero sin la acción de los individuos para superar **las barreras** la iniciativa o el impulso del cambio se pierde, por lo tanto, los individuos son los que **impulsan el cambio** para mantenerlo. En la **figura 2.3** mostramos el modelo de cambio contable de Cobb, Hellier e Innes.

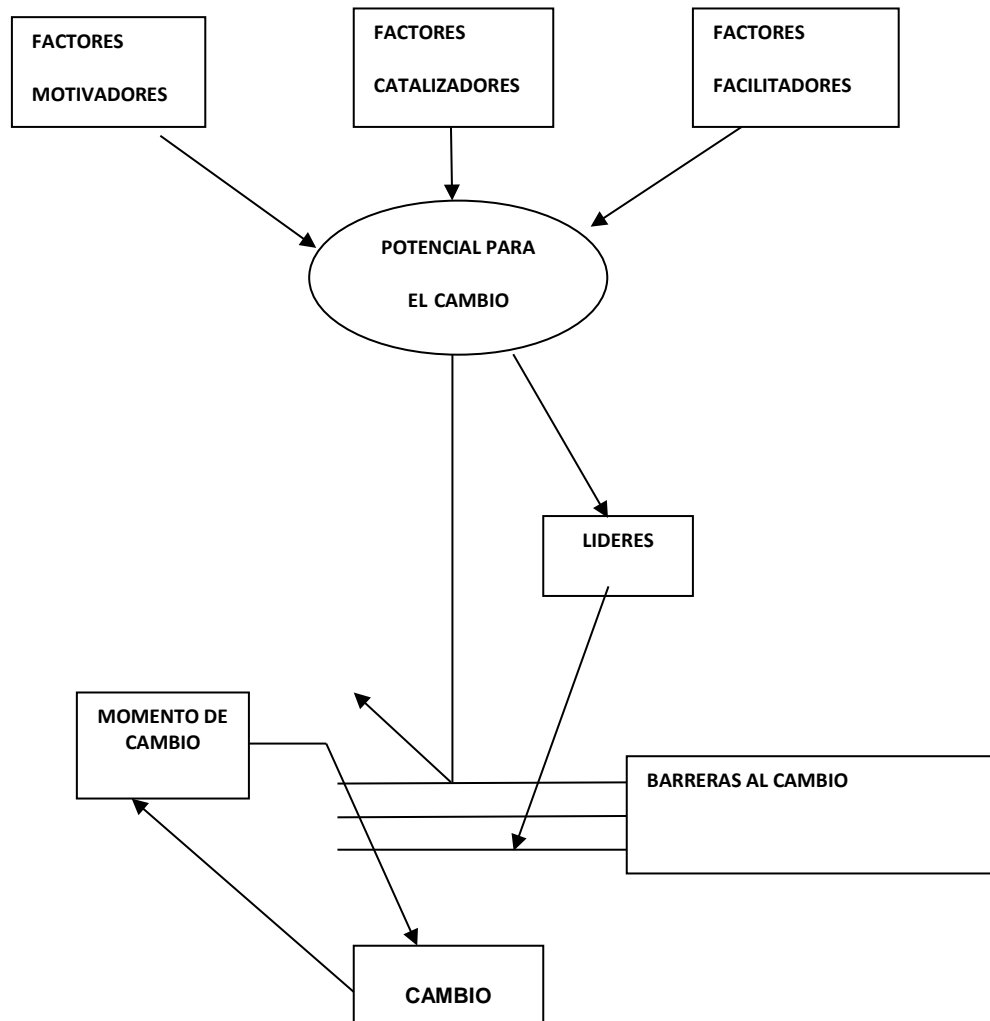


Figura 2.3. Modelo de cambio contable de Cobb, Hellier e Innes

#### 2.3.1.4 Modelo de Burns y Scapens (2000)

Burns y Scapens (2000) proponen un modelo teórico para estudiar el cambio en los sistemas y prácticas de la Contabilidad de Gestión a partir del antiguo institucionalismo económico (OIE). Estos autores para desarrollar su modelo se basan en la definición de institución, exploran la relación entre acciones e instituciones y demuestran la importancia de las rutinas y de las instituciones en los procesos de cambio de la Contabilidad de Gestión.

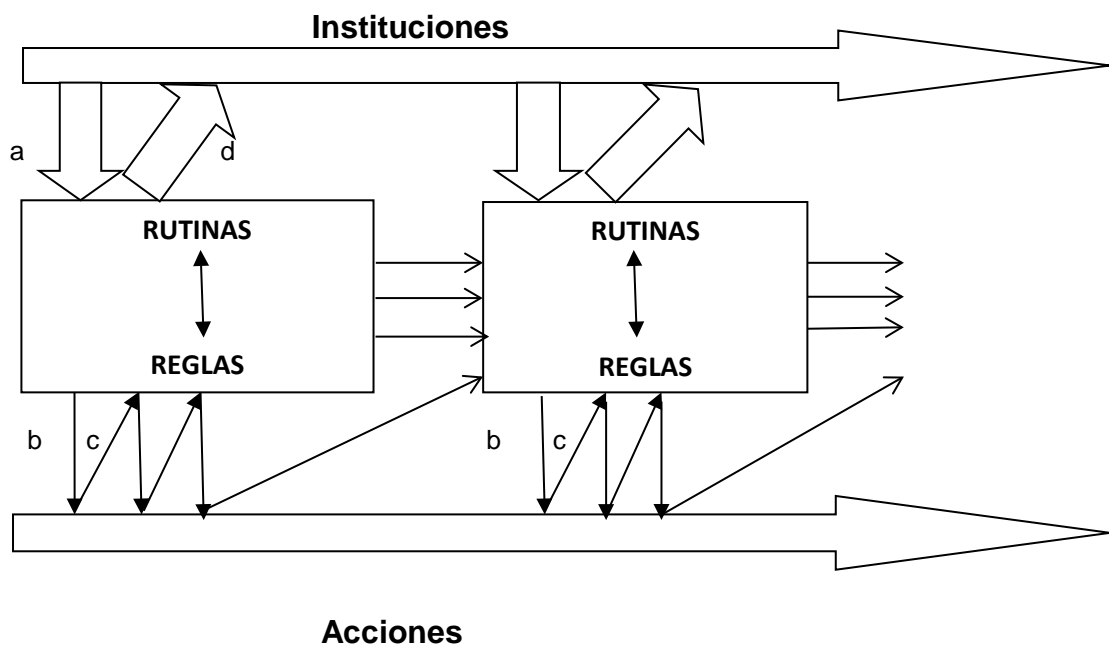
La Contabilidad de Gestión para Burns y Scapens es una práctica organizacional rutinaria y potencialmente institucionalizable, lo que significa que con el tiempo la Contabilidad de Gestión puede incorporar a la organización nuevas formas de pensar y de actuar. Las prácticas de Contabilidad de Gestión pueden modelar y a la vez ser modeladas por las instituciones que gobiernan la actividad organizativa. Estos autores consideran que las reglas son los procedimientos que formalmente están establecidos en la organización y representan la manera reconocida de realizar las tareas, y las rutinas son los

hábitos que adquieren los individuos al aplicar las reglas, es decir, la manera real de realizar las tareas (Scapens, 1994).

Las reglas son necesarias para dar coherencia y coordinar las acciones de los individuos y si aplicamos estos dos conceptos al ámbito de la Contabilidad de Gestión, los sistemas formales constituyen las reglas, como pueden ser los manuales de procedimientos, mientras que las rutinas hacen referencia a las prácticas usadas por los individuos de la organización (Burns y Scapens, 2000). Los manuales de procedimiento sirven para evitar que se pierda el conocimiento cuando el personal clave abandone el puesto de trabajo y para facilitar la formación de nuevo personal y para controlar las modificaciones adicionales.

En la **figura 2.4** aparece reflejado el modelo de cambio institucional de Burns y Scapens (2000) que tiene dos perspectivas, una sincrónica (flechas a y b) que refleja la influencia de las instituciones sobre las acciones. Y otra diacrónica (flechas c y d) que representa el proceso de creación de instituciones a través de la repetición de las acciones en el tiempo.

El proceso de cambio en el ámbito institucional se produce durante períodos de tiempo más largos que en el ámbito de la acción.



- a = codificación
- b = interpretación
- c = reproducción
- d = institucionalización

**Figura 2.4. El proceso de institucionalización (Fuente: Burns y Scapens; 2000)**

La parte superior de la figura representa el ámbito institucional, mientras que la parte inferior representa el ámbito de la acción. La parte central de la figura muestra la forma en que las reglas y las rutinas actúan vinculando los dos ámbitos. Las reglas y las rutinas también están en un proceso acumulativo de cambio, y puede ocurrir que se introduzcan nuevas reglas y nuevas rutinas en la figura está representado por las cajas separadas. Para estos autores el proceso de cambio contable se desarrolla en cuatro fases.

La primera fase es la **codificación** (flecha a) de los principios institucionales en las reglas y en las rutinas. En general, las rutinas existentes incorporan los principios institucionales y darán forma a las nuevas reglas que a su vez dará lugar a la formación o reforma de las rutinas en curso. El proceso de codificación se basa en que los principios institucionales comprenden los significados existentes, los valores y el poder.

La segunda fase **es la interpretación** (flecha b) y consiste en implicar a los actores para que aprueben las reglas y las rutinas basadas en los principios institucionales. Este proceso de interpretación de las reglas y las rutinas suele ser el resultado de una supervisión reflexiva y de la aplicación del conocimiento de cómo se hacen las cosas, y puede presentar cierta resistencia si los actores no tienen suficiente poder para intervenir, especialmente si las reglas y las rutinas desafían los valores y los significados existentes.

La tercera fase **es la reproducción** (flecha c) y representa el proceso de creación de instituciones a través de la conducta repetida que conduce a una reproducción de las rutinas. Esta reproducción puede implicar un cambio consciente o inconsciente. El cambio consciente (cambio intencionado) es probable que suceda sólo si los actores son capaces de reunir los recursos y fundamentos necesarios para cuestionar colectivamente las reglas y las rutinas existentes. Sin embargo, el cambio inconsciente (no intencionado) puede ocurrir cuando no hay sistemas para controlar la ejecución de las rutinas y cuando las reglas y las rutinas no son suficientemente comprendidas o aceptadas por los actores.

Y la cuarta fase **es la institucionalización** (flecha d) de las reglas y las rutinas que se han reproducido a través del comportamiento de los actores individuales. Las reglas y las rutinas se convierten en la manera en que son las cosas, es decir, las instituciones. Estas instituciones serán codificadas en las actuales reglas y rutinas y darán como resultado nuevas reglas, y así sucesivamente. De esta manera, las rutinas se institucionalizan y se convierten en la forma incuestionable de realizar las tareas.

A medida que se introducen e implementan las nuevas reglas surgirán las nuevas rutinas, por lo que se desarrollan los procedimientos reales reproducidos por los individuos de la organización. Estos nuevos

procedimientos (nuevas rutinas) deben trabajar junto con otras rutinas de la organización. El cambio contable que es consistente con las rutinas y con las instituciones existentes es más fácil de alcanzar que el cambio contable que desafía a las rutinas y a las instituciones. En cualquier caso, las rutinas que surgen estarán influenciadas por las instituciones y por las rutinas que ya existen, por lo tanto son difíciles de predecir.

La elección de un nuevo modelo de CC puede ser intencional y racional, y lo más probable es que refleje la preocupación de la organización por mejorar la eficiencia económica y el control de los costes. El equipo de dirección de las universidades estará influenciado, posiblemente, por otras instituciones (extra organizativas) y aunque la elección de un nuevo modelo de CC esté basada en criterios de eficiencia siempre dependerá de las rutinas y de las instituciones existentes que darán forma a la elección del diseño del modelo de CC y al proceso de implantación del nuevo modelo.

### **2.3.1.5 Modelo de Bogt y Helden (2000)**

Bogt y Helden (2000) realizaron un estudio del proceso de cambio contable en organizaciones gubernamentales holandesas y desarrollan un modelo que es una combinación de elementos del modelo de Burns y Scapens (enfoque institucional), del modelo Shields y Young (enfoque pragmático) y del modelo de Cyert y March (enfoque conductual).

El modelo de Bogt y Helden estudia el proceso de cambio en el marco teórico del antiguo institucionalismo económico (OIE) y estos autores consideran que dicho proceso es originado en las organizaciones por **presiones externas e internas**. Estas presiones a su vez, influyen en la **cultura** y en los **objetivos** de la organización. Un directivo con poder en la organización, actuará como **líder** y es quién se dará cuenta de la necesidad del cambio contable y se hará cargo de transmitir la necesidad del cambio a toda la organización. Este líder asume la función de elaborar el concepto ideal del cambio contable y de que se recoja entre los objetivos de la organización, así como de la necesidad de que hay que cambiar la práctica contable. Las acciones del líder están influenciadas por la cultura de la organización y una vez que el proceso de cambio está diseñado se necesitan varios facilitadores del proceso de cambio:

- a nivel técnico, para ver de qué forma se van a desarrollar las nuevas ideas de contabilidad.
- y de organización, en el sentido de cómo se van a distribuir las responsabilidades, la financiación para el proyecto de cambio contable y los programas de formación entre los empleados. La elección de los facilitadores del proceso de cambio está influenciada por el líder, por sus ambiciones particulares y por la cultura de la organización.



En este modelo, el cambio contable es considerado como un proceso continuo que, al igual que en el modelo de Burns y Scapens, después de la introducción formal del cambio, los empleados se van acostumbrando y comienzan a aceptar los nuevos instrumentos contables.

La novedad del modelo en relación a los anteriores es que incorporan dos tipos de brechas o gap. La primera es la diferencia entre el concepto ideal de cambio contable y el cambio desarrollado formalmente que los autores denominan el *gap de desarrollo*. Y la segunda es la diferencia entre las prácticas contables desarrolladas y su utilización en la organización que denominan el *gap de uso*. Las presiones externas del modelo de Bogt y Helden son los factores motivadores de los modelos de anteriores de Innes y Mitchel (1990) y de Cobb, Hellier e Innes(1995) y las presiones internas de la organización son identificadas con los factores catalizadores y facilitadores de dichos modelos.

En la **figura 2.5** aparece representado el modelo de Bogt y Helden en la que se pueden observar los elementos que hemos comentado.

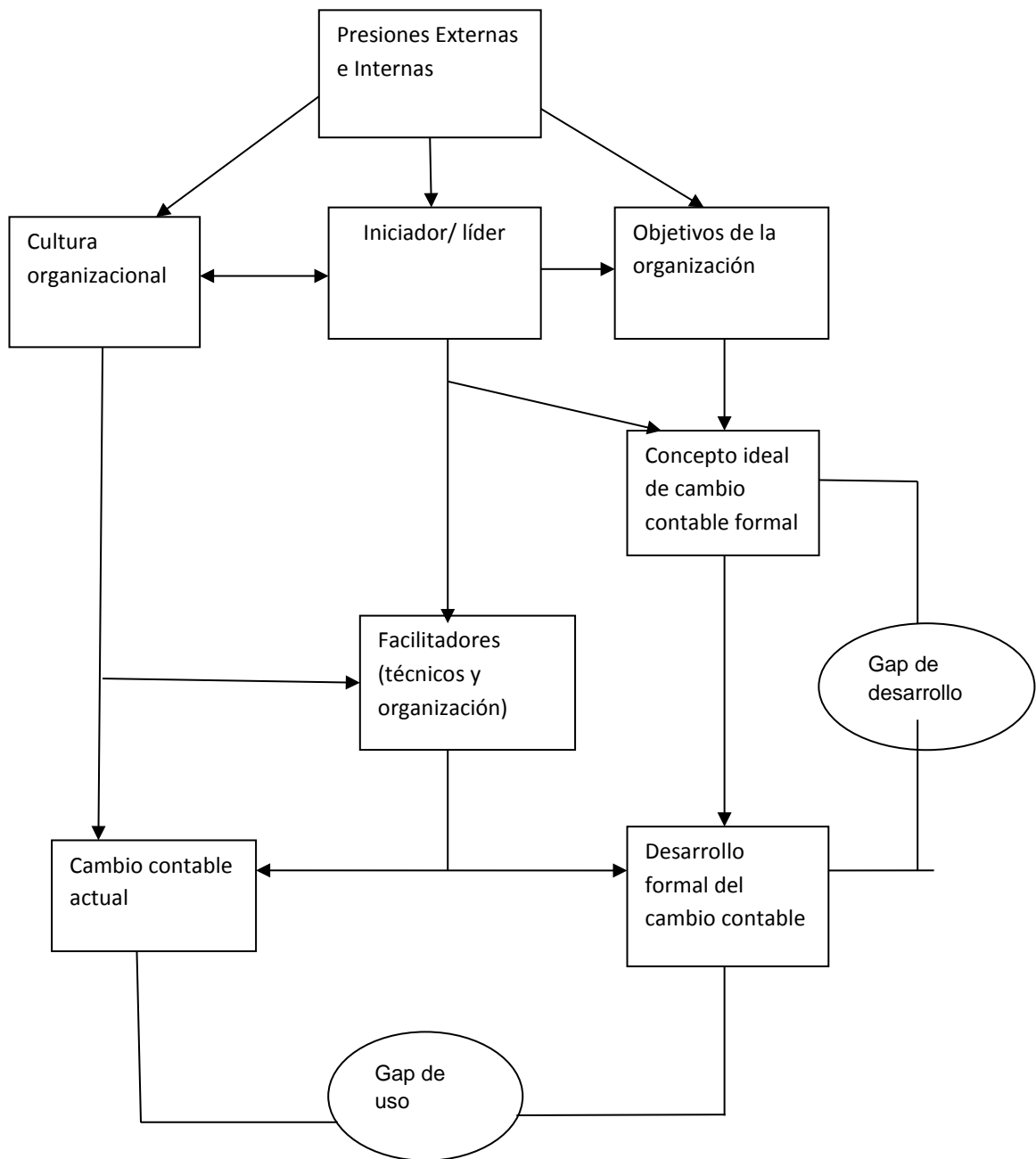


Figura 2.5. Modelo de cambio de Bogt y Helgen.

Bogt y Helden desarrollaron este modelo para explicar dos cambios importantes ocasionados por los recortes presupuestarios en varias organizaciones del gobierno holandés. Estos cambios surgieron a raíz de las críticas recibidas, principalmente del sector privado, por el exceso de gasto en estas organizaciones. El primero de los cambios consistió en dar una mayor autonomía a las organizaciones y el segundo cambio fue dotarlas de una mayor transparencia, orientando los procedimientos de las organizaciones

hacia los ciudadanos como compradores de servicios. Los autores demostraron con este estudio que existía una gran diferencia entre los conceptos de cambio contable propuesto, cambio contable desarrollado formalmente y el uso real de los cambios desarrollados en estas organizaciones gubernamentales y a pesar de que estas organizaciones estaban sometidas a fuertes presiones internas y externas observaron que estas presiones al cambio no eran tan fuertes. Las razones de estas diferencias eran la falta de presión presupuestaria, el compromiso insuficiente de la alta dirección y la poca atención prestada a los facilitadores del proceso de cambio. La mayoría de las organizaciones carecía de un motivador poderoso y habían prestado poca atención a los facilitadores del proceso de cambio.

En general, las iniciativas llevadas a cabo en las organizaciones gubernamentales holandesas tuvieron un éxito moderado y comprobaron que hubo una gran diferencia entre los cambios contables formales y los cambios realizados. Los autores del estudio comprobaron que los cambios en las prácticas de contabilidad no eran una cuestión puramente técnica. Los políticos y los gestores pueden introducir nuevos sistemas y prácticas de contabilidad de gestión, pero esto no significa que automáticamente los empleados los vayan a utilizar, sobre todo si estos cambios contables suponen una ruptura con los prácticas y métodos actuales que se utilizan en la organización. Por lo tanto, si una organización quiere introducir un cambio importante en la contabilidad es necesario para su aceptación realizar un cambio en la cultura organizacional y en los métodos de trabajo.

Para nuestra investigación hemos seleccionado este modelo para explorar qué factores facilitadores han dado origen a que las universidades valencianas necesiten implantar un modelo de CC y qué factores han facilitado el proceso de este cambio contable en las universidades públicas valencianas. Por este motivo en el siguiente epígrafe este modelo será objeto de un estudio más detallado.

### **2.3.1.6 Modelo de cambio de Martínez Ramos (2004)**

El objetivo del estudio de Martínez Ramos (2004) era analizar las presiones del entorno y de la organización que afectaron a la decisión de implantar un nuevo sistema de costes en una empresa azulejera, el papel de los diferentes factores internos y externos que intervinieron en este proceso de implantación y sus consecuencias para la organización.

Para realizar este estudio del cambio contable propone un modelo con un enfoque integrador elaborado a partir de las aportaciones de los modelos anteriores. Este modelo integrador permite mostrar la dimensión dinámica del

cambio contable como en los modelos de Cobb et al (1995) y de Bogt y Helden (2000) y se centra en dos aspectos:

1. La explicación del proceso de cambio, desde la idea formal a los cambios reales y su grado de uso, basándose en los procesos implicados en la institucionalización del modelo de Burns y Scapens (2000) combinados con los estadios del cambio aportados por Bogt y Helden (2000).
2. Las variables relacionadas con las influencias internas y externas para el cambio. Estas influencias son, por un lado, las presiones positivas o negativas (o falta de presión) para que se origine el cambio. Y a su vez estas influencias pueden ser de dos tipos, motivadoras o catalizadoras del cambio, en función de si influyen de modo general o si están asociadas directamente con los cambios como en los modelos de Innes y Mitchel (1990) y de Cobb et al. (1995). Y por otro lado, los favorecedores internos que pueden ser variables de carácter técnico, comportamental y organizacional tomados del modelo de Bogt y Helden (2000).

La organización a través de las influencias externas e internas identifica la necesidad de adoptar una innovación contable, lo que significa vincular las presiones con la necesidad de un cambio contable concreto. Un directivo o un equipo directivo proponen y promueven el concepto ideal de cambio contable. Las presiones actúan como desencadenantes indirectos del cambio y sus efectos se transmiten a la cultura y a los objetivos organizativos. Como impulsor del proyecto actuará el líder y los favorecedores serán los que establezcan (Bogt y Helden, 2000) las condiciones necesarias, pero no suficientes, para que el proceso de cambio se desarrolle. Durante el desarrollo del cambio contable pueden existir barreras o favorecedores negativos que frenen o impidan dicho cambio.

La implantación del concepto ideal de cambio implicará la creación de nuevas reglas (codificación), estas reglas representaran el paso del concepto ideal de cambio al modelo finalmente implantado. Una vez implantada la innovación se crearán nuevas rutinas (promulgación), y estas rutinas podrán ser favorecidas o entorpecidas, lo que dará lugar al uso real y la nueva práctica contable.

Si el modelo es efectivamente utilizado se darán las condiciones para la reproducción de la rutina y cuando surjan las nuevas reglas y rutinas tendrá lugar la institucionalización. Este proceso creará nuevas normas, creencias, valores y significados que lleven al uso de la innovación contable (Scapens, 2000). La **figura 2.6** recoge una representación del modelo integrador de Martínez Ramos (2004).

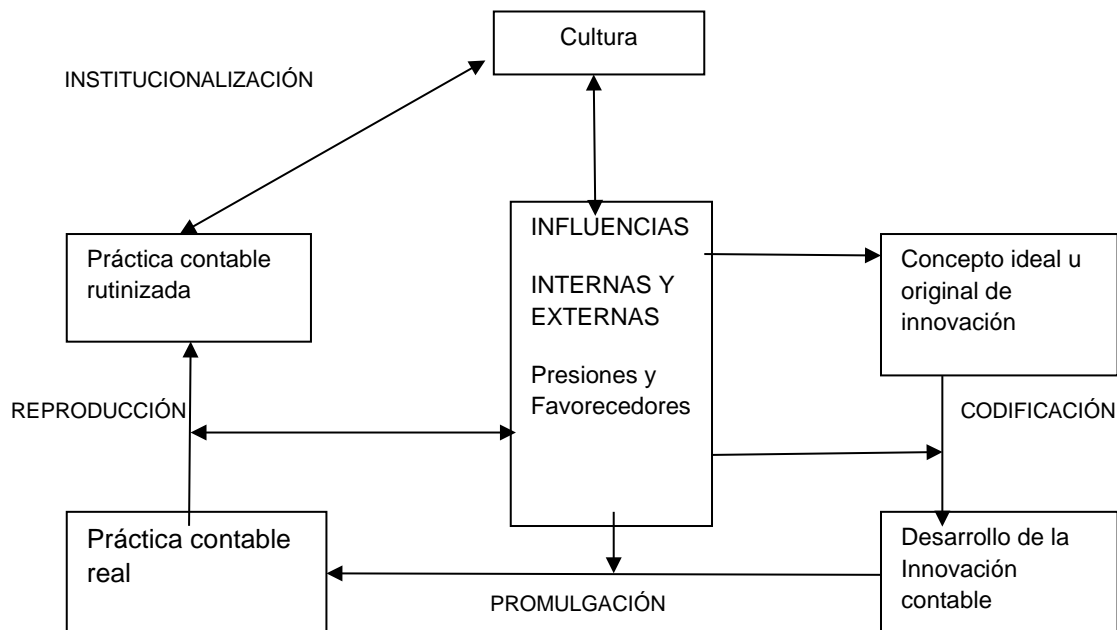


Figura 2.6. Modelo integrador para el estudio del cambio contable.

Los resultados del estudio de Martínez Ramos (2004) sobre la implantación del nuevo sistema de costes de empresa azulejera mostraron:

- La dificultad que hubo para medir momento inicial y final en la adopción del nuevo sistema de costes porque en el momento de finalizar el estudio se estaba desarrollando un procedimiento para aumentar la fiabilidad y la precisión de los costes por producto y por clientes.
- La necesidad por parte de los directivos de datos cada vez más fiables para apoyar sus decisiones es lo que facilitó la incorporación de nuevas reglas y rutinas al comportamiento de los individuos de la organización.
- Coincidiendo con las ideas de Burns y Scapens (2000), el proceso de implantación del nuevo sistema de costes fue relativamente fácil porque las nuevas rutinas e instituciones eran consistentes con las previamente existentes y no hubo confrontación entre dichas rutinas e instituciones.
- En línea con los resultados de Innes y Mitchell (1990), el desarrollo del nuevo sistema de costes implicó una alteración del papel de la Contabilidad de Gestión y la percepción de una serie de beneficios operativos para la organización.

A continuación mostramos en el **cuadro 2.2** un resumen de los modelos de cambio que hemos expuesto.

AUTORES DEL MODELO	OBJETIVO DEL MODELO	CARACTERÍSTICAS DEL MODELO	RESULTADOS DEL MODELO
SHIELDS Y YOUNG (1989)	Estudio de los aspectos de comportamiento organizacional para implantar con éxito nuevos sistemas de costes	El éxito en la implantación de un nuevo sistema de costes depende de la capacidad de la empresa para centrarse en los aspectos del comportamiento. Estos aspectos son siete: cultura organizacional, campeón, proceso de cambio, compensación, controles, formación continua y compromiso. Estudio del proceso de cambio en el marco de la AIE.	Los resultados del estudio de caso mostraron que para tener éxito en la implantación de un nuevo sistema de costes era necesario un cambio en la cultura o filosofía de la organización. Pasar de un modelo de gestión basado en los números a un modelo de gestión basado en el compromiso de mejora continua.
INNES Y MITCHEL (1990)	Estudio de los factores que influyen en el cambio de prácticas de gestión en siete empresas del sector electrónico ubicadas en Escocia.	El cambio en las prácticas de contabilidad de gestión se produce por la interacción de tres tipos de factores: facilitadores, motivadores y catalizadores. Estos factores son los que crean las condiciones para el cambio de prácticas de gestión.	Los resultados del estudio mostraron un resumen de los cambios producidos en la contabilidad de gestión de las empresas del estudio, la revisión de los factores que originaron estos cambios según las percepciones de la alta dirección de la empresa, el análisis de cómo estos factores establecen el proceso de cambio y una descripción de las consecuencias de estos cambios.
COBB, HELLIER E INNES (1995)	Estudio longitudinal, de carácter exploratorio, de los cambios en el sistema de gestión en un banco.	Es una ampliación de los dos modelos anteriores e incorpora como nuevos elementos las barreras al cambio, el proceso interno y la influencia de los individuos sobre el cambio.	Los resultados del estudio mostraron las razones de los cambios en los informes de gestión durante el período 1989-1993.
BURNS Y SCAPENS (2000)	Estudio de las relaciones entre acciones e instituciones	Se basa en la definición de institución y los autores consideran que la contabilidad de gestión es una práctica organizacional rutinaria y potencialmente institucionalizable. El cambio contable tiene lugar a través de cuatro procesos: codificación, interpretación, reproducción e institucionalización. Estudio del proceso de cambio en el marco de la AIE.	El resultado es un marco teórico para el estudio del cambio en la contabilidad de gestión.
BOGT Y HELDEN (2000)	Estudio del proceso de cambio en varias organizaciones públicas	El modelo utiliza el modelo de Shields y Young para explicar los mecanismos del cambio contable; el modelo de Burns y Scapens para estudio del proceso de cambio y la teoría de Cyert	Los resultados del estudio mostraron las grandes diferencias que existían en varias organizaciones públicas holandesas entre el cambio contable propuesto, el cambio contable desarrollado y el uso

		y March para analizar las causas del cambio contable. Estudio del proceso de cambio en el marco de la AIE.	real de los cambios desarrollados.
MARTÍNEZ RAMOS (2004)	Estudio integral del proceso de cambio en la implantación de nuevas prácticas de gestión	Modelo integrador que incorpora elementos de los cinco modelos anteriores para analizar el desarrollo, implantación y uso de nuevas prácticas de gestión. Estudio del proceso de cambio en el marco de la AIE.	Aplicación del modelo integrador a una empresa del sector del azulejo. El modelo permite mostrar la dimensión dinámica del cambio, el proceso de institucionalización y la alteración del papel de la contabilidad de gestión.

**Cuadro 2.2. Objetivos y características de los modelos de cambio contable.**

### 2.3.2 CONCEPTO DE INNOVACIÓN CONTABLE

Una innovación es la adopción en una organización de un nuevo sistema, programa, proceso, producto o servicio, generado internamente o adquirido (Damanpour (1991). Esta definición es lo suficientemente amplia como para poder incluir entre las innovaciones las prácticas o herramientas de contabilidad de gestión, y además, una práctica o herramienta de gestión es una innovación contable si antes no existía en la organización. Es decir, la innovación no necesita ser nueva en el tiempo sino que sólo tiene que ser nueva para la unidad u organización que la adopta (Malmi 1999). Por tanto, se consideran innovaciones contables tanto la adopción de prácticas o de herramientas de gestión más actuales, como por ejemplo el cuadro de mando integral o la adopción de prácticas o herramientas más tradicionales como son los presupuestos, el análisis de desviaciones o modelos de costes tradicionales.

La finalidad de una innovación contable es mejorar el rendimiento de la organización. En nuestro estudio el modelo de CC personalizado es una herramienta de contabilidad de gestión que actualmente están incorporando por primera vez las universidades y, en consecuencia, es la innovación contable con la que se espera mejorar la gestión de las universidades.

Rogers (1995) señala que para llevar a cabo la difusión de una innovación debe existir: una idea o novedad para ser difundida, una población de potenciales adoptantes y unos flujos de comunicación entre los desarrolladores de la innovación y los posibles adoptantes.

La difusión de la innovación ocurre cuando la técnica o herramienta ha sido adoptada por la organización y esto no sucede como consecuencia de la innovación sino que está condicionada por una serie de factores que la favorecen como puede ser el posible beneficio que aportará a la organización. La mayoría de la adopción de innovaciones se producen por que con su implantación se obtienen beneficios para la organización y mejora su eficacia. Los potenciales adoptantes deben participar en el proceso de adopción por lo que están involucrados en redes externas e internas para aprender sobre la innovación lo suficiente y así poder utilizar este conocimiento en beneficio de la organización (Swan y Newell, 1995).

La mayoría de los estudios sobre la difusión de innovaciones se han centrado en las organizaciones del sector privado como el estudio de Bjorneak (1997) que examinó la difusión del sistema ABC en la industria noruega o el estudio de Malmi (1999) que exploró la difusión de este mismo método en empresas finlandesas.



En general la literatura sobre la adopción de innovaciones o prácticas contables del sector privado contribuye a la comprensión de estas mismas innovaciones en el sector público y su poder explicativo continúa en estos momentos, dada la tendencia actual de desarrollar en el sector público las prácticas y técnicas de gestión del sector privado

La investigación sobre innovaciones contables en el sector público nos indica que ha sido lenta y fragmentada (Bogt y Helden, 2000; Cavalluzzo y Ittner, 2003; Lapsley y Wright, 2004, Ter Bogt 2008, Ter Bogt y Scapens, 2012).

Bogt y Helden (2000), como hemos expuesto en el capítulo anterior, realizan un estudio de cambio contable para explicar los cambios que se realizaron sobre un grupo empresas gubernamentales holandesas por los recortes presupuestarios. Estos autores consideraron que el proceso de cambio contable en las empresas está originado por los estímulos tanto de factores externos como internos, y dentro de estos estímulos están la cultura organizacional y los objetivos de la empresa. Con el estudio demostraron que existía una gran diferencia entre el concepto de cambio propuesto, el cambio desarrollado en cada empresa y el uso real del cambio en cada una de las empresas. Y concluyeron que estas diferencias se habían producido por la falta de presión presupuestaria, por un compromiso insuficiente por parte de alta dirección y por la poca atención prestada a los facilitadores del proceso de cambio.

Cavalluzzo y Ittner (2003) analizaron los factores que influyen en el desarrollo, uso y percepción de los beneficios de la implantación de un sistema de indicadores en la administración americana. Los resultados del estudio mostraron que los factores organizativos como el compromiso por parte de la alta dirección, el uso de la información para la toma de decisiones, y la formación de los empleados tenían una influencia positiva y significativa en el desarrollo y uso del sistema de indicadores. Además, también encontraron que los factores técnicos, como son los problemas en el sistema de información y las dificultades en la selección de los parámetros de rendimiento adecuados a las actividades tenían un papel importante en la implantación del sistema y en su uso. Estos autores observaron que el alcance del sistema de indicadores y la rendición de cuentas estaban asociados positivamente con un mayor uso de la información del sistema de indicadores para diferentes fines. Sin embargo, encontraron poca evidencia en relación a los beneficios percibidos por la implantación del sistema de indicadores.

El trabajo de Lapsley y Wright (2004) tenía como objetivo explorar la difusión y la adopción de prácticas de contabilidad de gestión en el sector público y en base a los resultados obtenidos establecer una agenda para investigación. El estudio se basa en encuestas realizadas a los adoptantes de las innovaciones

contables en el sector público (contables y directivos financieros). Y los resultados se analizan desde la perspectiva de la comunicación, por este motivo, la difusión es considerada como un intercambio de información a través de procesos formales e informales entre los profesionales y las instituciones de contabilidad. Los resultados de las encuestas indicaron que la adopción de estas innovaciones por las organizaciones del sector público está condicionada por el papel del gobierno como iniciador de las nuevas prácticas. La difusión del conocimiento técnico, generalmente, es a través de fuentes tradicionales tales como profesionales y publicaciones.

Este trabajo sirvió para poner de relieve que la explicación de los cambios en las prácticas de contabilidad de gestión en el sector público a través de la difusión de innovaciones del sector privado no proporciona una explicación completa de los resultados y debe completarse con el apoyo de otras perspectivas como por ejemplo los estudios sobre su legitimación. Por este motivo los autores de este estudio sugieren la necesidad de un nuevo programa de investigación para la difusión de las prácticas de contabilidad de gestión en el sector público.

Bogt (2008) analiza los factores que han contribuido a la implantación de varios cambios de gestión en municipios holandeses y realiza algunas reflexiones sobre posibles cambios de gestión para un futuro. El estudio se basa en veintitrés entrevistas realizadas a políticos y a gestores pertenecientes a doce municipios holandeses con el objetivo captar la percepción que los entrevistados tenían sobre la naturaleza y los efectos de los cambios realizados así como las cuestiones que podrían llegar a ser importantes en un futuro. Los entrevistados dejaron claro que las razones económicas de estos cambios fueron para mejorar la eficacia de sus actuaciones como consecuencia del aumento de la incertidumbre y la inestabilidad política. Reconocen que los recortes presupuestarios y las presiones externas crearon la necesidad de aumentar la eficacia de sus actuaciones pero que también influyeron en la introducción de estos cambios otros factores como las nuevas tendencias (modas), los cambios realizados en otras organizaciones (imitación) o el deseo de cumplir formalmente con las reglas (legitimación) influyeron.

Los factores externos e internos que presionaron a estos cambios de gestión fueron entre otros lo siguientes (Bogt, 2008):

- a) Disminución gradual de la estabilidad social. Por esta razón la sociedad demanda cambios constantemente en la gestión de las organizaciones públicas y los efectos de los cambios implementados son menos duraderos.
- b) Aparición de una cultura más estricta que se centra más en juzgar el rendimiento. Esto hace que los políticos y los profesionales de las administraciones sean más receptivos a las opiniones de los ciudadanos por lo que adoptan un enfoque orientado al cliente.

- c) Conciencia de que el gobierno local era más un socio que un líder en muchos de estos cambios. Y debido al aumento de la experiencia y del tamaño de las organizaciones las autoridades necesitan consultar y negociar con socios privados y públicos. Lo que implica que las autoridades necesiten cada vez más que los funcionarios sean expertos en negocios.
- d) Tendencia general hacia la comercialización y la regulación de la sociedad como consecuencia del surgimiento de la cultura de reclamación.
- e) Debido a algunos incidentes graves que atrajeron a los medios de comunicación los ciudadanos pasaron a estar mejor cualificados y demandaban unos servicios de calidad, conocer su coste y una mayor transparencia y responsabilidad por parte de las autoridades,
- f) La actitud crítica de muchos ciudadanos y periodistas hacia las autoridades y las fluctuantes preferencias políticas de los electores, hizo que los políticos perdieran el interés por aquellos cambios que no provocaban resultados rápidos y visibles.
- g) Las nuevas reglas y regulaciones detalladas del gobierno central como requisitos más estrictos sobre la legitimación y responsabilidad.
- h) El aumento de los riesgos financieros, como resultado de la cooperación con entidades privadas y públicas porque el gobierno central había transferido parte de la responsabilidad de la formulación de políticas a las provincias y municipios.
- i) Funcionarios mejor cualificados. Varios programas de estudio discuten la nueva gestión pública y la importancia de la gestión formal y racional.
- j) Influencia de las tendencias, congresos, artículos en revistas profesionales, contables, académicos y de cambios que han tenido éxito en otros lugares.
- k) La llegada de nuevos gestores profesionales y de nuevos políticos.
- l) Una voluntad política e ideológica para reducir el papel del gobierno en determinadas áreas y transferir algunas responsabilidades al sector privado y los ciudadanos.
- m) El deseo de incrementar la cooperación interna y llevar a cabo una política integral con el fin de mejorar la eficiencia y los servicios.
- n) Los políticos tiene más interés por hacer visibles sus actividades en respuesta a las demandas de los ciudadanos.
- o) Los graves problemas en una unidad de la organización proporcionan un incentivo para cambiar toda la organización.

La mayoría de los entrevistados opinaron que los cambios introducidos en la gestión habían tenido un efecto positivo en el funcionamiento y en la eficacia de sus organizaciones pero que la información cuantitativa y cualitativa sobre esta eficacia en sus organizaciones era nula o escasa.

La investigación mostró que en los últimos años las organizaciones habían introducido bastantes cambios. La mayoría de los efectos positivos de estos

cambios no eran por lo cambios técnicos, como por ejemplo, los cambios de la estructura organizativa o de los sistemas de planificación y control sino por los cambios en el comportamiento de los empleados tales como el aumento de sus competencias, la actitud de éstos hacia el cambio y la cultura organizacional.

En relación a los posibles cambios que en un futuro se iban a realizar en las organizaciones gubernamentales holandesas los resultados del estudio de Bogt sugieren que podrían centrarse en un mayor desarrollo de los indicadores de rendimiento cuantitativo y cualitativo con más información, cambios en la gestión de los recursos humanos, una aumento del nivel de transparencia con más divulgación de la información financiera y no financiera o alianzas con otras organizaciones de los sectores público y privado como centros de servicios compartidos, outsourcing, etc.

Bogt y Scapens (2012) realizaron un estudio sobre cómo habían cambiado los sistemas de evaluación para la docencia y la investigación en los departamentos de Contabilidad y Finanzas de dos universidades europeas, una holandesa y otra del Reino Unido, y el efecto de estos cambios sobre los profesores. Observaron que se había producido un aumento en el uso de sistemas de evaluación cuantitativos y, aunque estas mediciones son más transparentes y objetivas, vieron que el uso de estos nuevos sistemas estaba asociado con una mayor presión e incertidumbre porque se trata de medidas que eran más críticas y que podían tener varios efectos negativos. Uno de estos efectos es que en lugar de eliminar la subjetividad ésta aumentaba porque desconocían los criterios de promoción y generaba en los profesores estrés y ansiedad. Estos dos autores, como investigadores y profesionales de Contabilidad, advirtieron de los peligros que podían tener este tipo de medidas para la docencia y la investigación. Las razones eran porque los nuevos sistemas de medición podrían inhibir la creatividad en la docencia y limitar las aportaciones del exterior a la universidad ya que alentaba a los investigadores a ir a lo seguro y, por lo tanto, a una investigación menos relevante para la sociedad.

### **2.4 MARCO TEÓRICO PARA NUESTRO ESTUDIO: MODELO DE BOGT Y HELDENpp**

Hemos seleccionado el modelo de Bogt y Helden como marco teórico para dar respuesta a la primera y segunda de las cuestiones planteadas en nuestra investigación sobre qué factores han presionado para que se produzca este cambio contable y qué factores han facilitado el proceso de implantación del modelo de CC en las universidades públicas valencianas en relación a la etapa o fase de personalización del modelo en cada universidad.

El motivo de nuestra elección es porque se trata de un modelo amplio para la comprensión de los cambios contables o de las innovaciones en el sector público o privado. Desde la perspectiva institucional, se puede argumentar que

la adopción de determinadas herramientas de Contabilidad de Gestión por una organización tendrá más que ver con los aspectos de legitimación que con los relacionados con la eficiencia. Para analizar la certeza o no de esta argumentación es imprescindible la realización del estudio del proceso de adopción, implantación y empleo del nuevo sistema. Esto es, se han de investigar las causas de la adopción, cómo se procedió a la implantación del sistema y cuál es la utilidad para la que se emplea (Araújo, 2003).

Dado que el proceso de implantación no ha finalizado en todas las universidades, nuestra investigación se limita al estudio de los factores que han originado o han hecho posible que tenga lugar este cambio contable en las universidades y los factores que han facilitado el proceso de implantación del modelo de CC en las universidades de nuestro estudio.

El modelo de Bogt y Helden (2000) se puede dividir en tres partes en función de los tipos de variables:

En la primera parte del modelo se incluyen variables que hacen referencia a las presiones externas e internas que han llevado a este cambio contable así como la falta de presión para llevar a cabo dicho cambio. En nuestro estudio serán aquellos factores que han presionado para que en las universidades se implante un modelo de CC. La teoría sobre el comportamiento en la empresa de Cyert y March (1963), como hemos dicho anteriormente, se trata de una teoría general que ayuda a que se den las circunstancias para que las técnicas o herramientas de contabilidad cambien. Es decir, los factores que motivan el cambio contable o las circunstancias que originan el cambio contable. Este tipo de circunstancias se pueden identificar con los llamados factores motivadores y catalizadores de los modelos de Innes y Mitchel (1990) y de Cobb, et al. (1995).

La segunda parte contiene las variables que describen a los facilitadores internos del proceso de cambio y que para Shields y Young (1989) en la práctica dependerá de estos facilitadores internos el éxito del cambio contable. Entre estos los elementos internos se encuentra la cultura organizacional, el líder, la compensación o los incentivos, los controles que se establecen para realizar el cambio contable, la formación de los empleados y el compromiso de todos los empleados para realizar el cambio contable.

Y la última parte, contiene las variables que explican las diferencias entre el modelo diseñado, el modelo desarrollado y el modelo usado realmente. En nuestra investigación sólo es posible, hasta el momento, comprobar el grado de implantación del modelo de CC en cada universidad y comprobar el gap entre el modelo de CC diseñado y el modelo de CC teórico que se está desarrollando en cada universidad. Para ver las diferencias tomaremos como modelo ideal el emitido por Ministerio de ECD (modelo CANOA para universidades) y como modelo CC teórico el que cada universidad está desarrollando. El gap que

puede haber entre el modelo de CC desarrollado en cada universidad (particularización del modelo CANOA) y el modelo de CC utilizado se podrá medir cuando haya finalizado la etapa de informatización y el modelo esté institucionalizado en cada universidad, por lo que este estudio podrá ser objeto de una futura investigación.

A continuación vamos a realizar un análisis más detallado de los elementos que integran el modelo de Bogt y Helden (2000), así como de sus similitudes y diferencias con los elementos de los modelos de cambio expuestos en el epígrafe anterior.

### **2.4.1 FACTORES FACILITADORES DEL INICIO DEL CAMBIO CONTABLE: PRESIONES EXTERNAS E INTERNAS**

El cambio contable para Bogt y Helden (2000) se origina por las presiones externas e internas y éstas, a la vez, influyen en la cultura organizacional y en los objetivos estratégicos de la organización.

Las **presiones externas** son factores del entorno, de tipo general, que fuerzan para que tenga lugar el cambio contable como, por ejemplo, un aumento de la competencia (Innes y Mitchel, 1990; Cobb et al., 1995; Martínez Ramos, 2004), los recortes presupuestarios (Bogt y Helden, 2000), las nuevas tendencias como la nueva gestión pública (Bogt y Helden, 2011) o unos ciudadanos más cualificados que quieren conocer el coste de los servicios (Bogt, 2008).

Mientras que las **presiones internas** son factores que surgen en las organizaciones y un ejemplo de este tipo de presiones puede ser la pérdida de la rentabilidad económica (Innes y Mitchell, 1990) o la informatización de los procesos administrativos que facilitan la introducción de nuevas herramientas de gestión (Cobb et al., 1995).

Bogt y Helden (2000) observaron, que en un contexto de cambio contable, de las ideas de Cybert y March (1963) se desprenden que si los individuos de una organización están satisfechos con las reglas existentes (procedimientos operativos normalizados) no estarán motivados para cambiarlas. Esto implica que si la presión interna o externa que es requisito previo para cambiar las reglas no es suficiente el cambio contable no tendrá lugar. Además, estos individuos estarán dispuestos a repetir la conducta y los conflictos de intereses pueden dar como resultado unas reglas incompatibles. Las reglas pueden cambiar pero los cambios se ven afectados por la experiencia del pasado.

La teoría sobre comportamiento en la empresa de Cyert y March (1963) es una teoría general sobre el procesamiento de la información, la toma de decisiones y el aprendizaje organizacional, y aunque no es una teoría de cambio contable

puede ayudar a conocer bajo qué circunstancias las técnicas contables pueden cambiar. Cyert y March consideran que entre las características cruciales del comportamiento organizacional están la búsqueda de alternativas más adecuadas, el aprendizaje organizacional y la resolución de conflictos de intereses. La idea básica es que el cambio en las organizaciones está fuertemente condicionado por sus reglas. Estas reglas (procedimientos operativos normalizados), a su vez, reflejan el proceso de aprendizaje organizacional a través de los cuales la organización se adapta al entorno (Cybert y March, 1963). Por lo tanto, en las organizaciones los sistemas y prácticas de contabilidad de gestión constituyen reglas y rutinas estables y para que tenga lugar el cambio contable son necesarios estímulos internos y externos (Cyert y March, 1963).

Las presiones externas del modelo de Bogt y Helden (2000) son los factores motivadores del modelo de Innes y Mitchel (1990), del modelo de Cobb et al. (1995) y del modelo de Martínez Ramos (2004) ya que consideran que las presiones externas influyen de forma general en el cambio contable y actúan positivamente para que se genere el cambio. Mientras que las presiones internas son identificadas con los factores catalizadores de los modelos de Innes y Mitchel (1990), del modelo de Cobb, Helliard e Innes (1995), y del modelo de Martínez Ramos (2004) ya que están directamente asociados con el cambio y también actúan de forma positiva para que se origine el cambio. En el **cuadro 2.3** presentamos una relación de las presiones externas e internas que pueden dar origen a cambios contables en las organizaciones extraída de varios estudios.

<p>PRESIONES EXTERNAS</p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- La adopción de innovaciones contables en el sector público está condicionada por papel del gobierno como iniciador o impulsor de los cambios en las organizaciones del sector público (Lapsley y Wright (2004).</li> <li>- Disminución de la estabilidad social.</li> <li>- Recortes presupuestarios.</li> <li>- Aparición de una cultura más estricta que se centra más en juzgar el rendimiento. Esto hace que los profesionales de las administraciones sean más receptivos a las opiniones de los ciudadanos</li> <li>- Surgimiento de una cultura de reclamación por parte de los ciudadanos.</li> <li>- Los ciudadanos están mejor cualificados y demandan para los servicios públicos una mayor calidad y conocer sus costes, así como una mayor transparencia en cómo se gestionan y más responsabilidad por parte de las autoridades.</li> <li>- Influencia de tendencias, congresos, artículos en revistas profesionales y contables y de los cambios que han tenido éxito en otros lugares.</li> <li>- Tecnologías de producción.</li> </ul>
<p>PRESIONES INTERNAS</p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Aumento del tamaño de las organizaciones por este motivo las administraciones necesitan que los funcionarios sean expertos en negocios.</li> <li>- Los profesionales del sector público son más receptivos a las opiniones de los ciudadanos.</li> <li>- Funcionarios mejor cualificados y más expertos en negocio</li> <li>- Graves problemas dentro de una organización proporciona un incentivo para realizar cambios en misma.</li> <li>- Nuevas normas y regulaciones del gobierno central con requisitos más estrictos sobre legitimación y responsabilidades.</li> <li>- Pérdida de rentabilidad de la empresa.</li> <li>- Pérdida de eficiencia en aspectos productivos.</li> </ul>

**Cuadro 2.3. Fuente: extraído de Bogt (2008); Bogt y Helden, (2000); Lapsley y Wright (2004); Martínez Ramos (2004)**

Por tanto, las presiones externas son los factores facilitadores que han iniciado el cambio contable en las universidades y son factores de tipo general que en nuestro estudio afectan a todas las universidades del sistema universitario. Estos factores en nuestro estudio serán los factores del entorno que afecta a todo el sistema universitario español y son los factores que han presionado para que en las universidades se inicie el cambio contable, esto es, la implantación del modelo de CC. Estas presiones externas e internas las podemos identificar en nuestra investigación con el aumento de la competencia entre las universidades públicas como consecuencia de la incorporación del sistema universitario español al EEES y la aparición de nuevas universidades privadas, con la crisis económica que ha provocado una disminución de los presupuestos para las universidades, con una sociedad cada vez más formada que quiere conocer los costes de las titulaciones, los costes por alumno, por crédito o con la alta dirección de las universidades, cada vez más profesionalizada, que también quiere conocer los costes de sus actividades para de esta forma racionalizar el gasto público.



Con la aplicación de estos resultados a cada uno de los casos queremos responder a la primera de nuestras cuestiones planteadas en esta investigación:

***C1. ¿Qué factores han facilitado el inicio del cambio contable en las universidades?***

Y para responder a esta cuestión nos planteamos contrastar empíricamente la siguiente proposición de carácter exploratoria:

***Proposición 1. Las presiones externas o factores del entorno son las que han iniciado el cambio contable en las universidades.***

***Proposición 2. Las presiones internas facilitan el inicio del cambio contable en las universidades.***

***Proposición 3. Cuando las organizaciones pertenecen al sector público el proceso de cambio está condicionado al papel del gobierno como iniciador o impulsor del proceso de cambio.***

#### **2.4.2 FACTORES FACILITADORES DEL PROCESO DE CAMBIO CONTABLE**

Bogt y Helden (2000) incorporan a su modelo elementos del modelo Shields y Young (1989) para abordar las condiciones pragmáticas del cambio contable y de esta forma explicar los mecanismos del cambio contable. Como hemos comentado anteriormente, la implantación de un modelo de CC depende principalmente de la capacidad de la organización para centrarse en el comportamiento de las personas en lugar de las cuestiones técnicas y para gestionar la implantación de un nuevo modelo de CC las organizaciones deben fijarse en varios factores como son: la cultura organizacional, el líder del proceso de cambio, el proceso de cambio, la compensación para los empleados, el control del proceso de cambio, la formación y el compromiso por parte de los empleados.

Estos factores en nuestra investigación los hemos llamado factores facilitadores del proceso de cambio. Los definimos como aquellos factores que hacen posible el desarrollo del proceso de cambio una vez que han tenido lugar las condiciones para el cambio.

Los facilitadores del proceso de cambio los podemos identificar con los factores facilitadores del modelo de Innes y Mitchel (1990), de Cobb, Helliard e Innes (1995) y de Martínez Ramos (2004). Para estos autores los factores

facilitadores como, por ejemplo, la disponibilidad del personal de contabilidad de gestión o de los recursos informáticos son factores necesarios pero no suficientes para que el cambio contable se origine. Martínez Ramos considera que son los factores que han influido en la adopción del cambio contable (2004: 13).

Este segundo grupo de factores son los que han activado el cambio contable, y son los factores internos que en cada universidad de nuestro estudio han sido necesarios para realizar el proceso de implantación del modelo de CC. Por ejemplo, para implantar un modelo de CC en las universidades es necesario disponer de recursos económicos, de personas con autoridad y poder suficiente para motivar a los trabajadores a que se impliquen el proceso de cambio, disponer medios informáticos tanto técnicos como personales para poder acometer este cambio contable. También incluimos en este grupo de factores los necesarios para impulsar el proceso de cambio como el nombramiento de un equipo de trabajo para liderar el proceso de cambio, el nombramiento de un responsable del proyecto de implantación o la creación de una nueva unidad de servicio destinada a la Contabilidad Costes con una persona que se responsabilice de todo lo relacionado con esta parte de la contabilidad.

### **1.1 Cultura organizacional.**

La **cultura organizacional**, la hemos definido antes como aquello que identifica a una organización y la diferencia de otra haciendo que sus miembros se sientan parte de ella, ya que profesan los mismos valores, creencias, reglas, procedimientos, normas, lenguaje, ritual y ceremonias. Por lo que está integrada por el conjunto de valores, creencias y objetivos que tienen en común los individuos de una organización

La cultura organizacional puede clasificarse desde diferentes puntos de vista como por ejemplo en función de su fortaleza (débil o fuerte), de su funcionalidad (funcional o disfuncional), según los diferentes derechos de propiedad de cada miembro de la organización (cultura de producción, cultura burocrática o cultura profesional) o en relación a las diferentes personalidades de sus integrantes (cultura de la academia, cultura del equipo de béisbol, cultura del club y cultura de las fortalezas).

La clasificación de la cultura organizacional en función de su fortaleza diferencia entre cultura organizacional fuerte o débil.

La fuerza o debilidad de la cultura en una organización se manifiesta por el grado de presión que ejerce sobre los integrantes de la organización y la influencia sobre sus comportamientos. Robbin (1987) distingue siete características para identificar si la cultura de una determinada organización es fuerte o débil. Estas características que mostramos en la **tabla 2.2** son las que

hemos utilizado para clasificar la cultura organizacional en función de su fortaleza.

CARACTERÍSTICA	DESCRIPCIÓN	DÉBIL	FUERTE
<b>Autonomía individual</b>	Es el grado de responsabilidad, independencia y oportunidades para ejercer la iniciativa las personas que integran la organización.	Supervisión estrecha. El personal tiene poca libertad en su trabajo	Supervisión general. El personal tiene libertad de resolver los problemas de su cargo.
<b>Estructura</b>	Es el grado de normas y reglas, así como la cantidad de supervisión directa que se utiliza para vigilar y controlar el comportamiento de los empleados	Puesto de trabajo estandarizado. Reglas y procedimientos debidamente formalizados	Puestos de trabajo flexibles. Reglas y procedimientos no formalizados
<b>Apoyo</b>	Es el grado de ayuda y afabilidad que muestra la dirección y los gerentes a sus subordinados.	La dirección y la gerencia centra más su atención en la producción y muestra escaso interés por su personal	La dirección y la gerencia muestran gran interés, ayuda y afabilidad por su personal.
<b>Identidad</b>	Es el grado en que los miembros se identifican con la organización en su conjunto.	Los miembros de la organización sólo se identifican con su grupo de trabajo	Los miembros se identifican con la organización en su conjunto
<b>Desempeño-premio</b>	Es el grado en que la distribución de premios en la organización se basa en principios relativos al desempeño.	Se aprecian y premian la fidelidad, el esfuerzo, la cooperación. Se desconocen los niveles productivos del personal	Las compensaciones y ascensos que se otorgan al personal están basados en su nivel de productividad.
<b>Tolerancia conflicto</b> al	Es el grado de conflicto presente en las relaciones de compañeros y grupos de trabajo.	La gerencia mantiene un nivel mínimo de conflicto constructivo, debido a la presencia de conflictos disfuncionales o destructivos	La gerencia intencionalmente aumenta la intensidad del conflicto funcional o constructivo, lo suficiente para que siga siendo viable, autocrítico y creativo.
<b>Tolerancia riesgo</b> al	Es el grado en que se alienta al empleado a que sea innovador y corra riesgos.	Baja propensión al riesgo. No se estimula al trabajador a ser innovador	Elevada propensión al riesgo. Se alienta y utiliza el talento creativo e innovador del personal

**Tabla 2.2. Clasificación de la cultura organizacional en función de su fortaleza.**  
**(Fuente:<http://www.monografias.com/trabajos65/cultura-organizacional/cultura-organizacional2.shtml>)**

Al mismo tiempo la cultura organizacional es funcional cuando contribuye a la integración interna mediante la cohesión de sus miembros o a la adaptación externa de los cambios contextuales. En este caso el concepto de funcionalidad es la capacidad de la cultura organizacional para resolver los problemas básicos de un grupo social como son la construcción de las relaciones externas para la supervivencia y adaptación al medio que le rodea, y la integración de sus procesos internos para afianzar su capacidad de supervivencia y adaptación (Schein, 1988).

Por tanto, la cultura de una organización es funcional cuando está alineada con la estrategia y conjuntamente crea una identidad organizacional. Además, ésta es flexible y estimula la motivación, el compromiso y la creatividad hacia los cambios necesarios para adaptar la organización a las nuevas condiciones y desafíos del entorno (Rodríguez Garay, 2009: 75).

En contraposición, nos encontramos con una cultura disfuncional cuando descansa en creencias, valores y convicciones que producen comportamientos que no están alineados con la estrategia de la organización y esta disfuncionalidad puede manifestarse en conflictos, en decisiones equivocadas o en pérdidas potenciales.

En nuestro estudio del conjunto de características que hemos utilizado para tipificar la cultura organizacional en débil o fuerte hemos eliminado las dos últimas (tolerancia al conflicto y al riesgo) por considerar que no son habituales en el sector público.

### **1.2 Líder.**

El iniciador o líder del proceso generalmente pertenece de la alta dirección de la empresa y son personas con poder suficiente para promover nuevos modelos de CC, tienen capacidad para motivar a otras personas a participar en nuevos proyectos y conocimientos suficientes para reunir los recursos necesarios para la implantación de nuevos sistemas de costes. El líder del proceso es el campeón del modelo de Shields y Young y los líderes del modelo de Cobb, Helliard e Innes (1995) y del modelo de Martínez Ramos (2004).

El líder para llevar a cabo la implantación del nuevo modelo de CC necesita un equipo o grupo de trabajo. Este equipo o grupo de trabajo, en un principio, puede estar formado por un patrocinador del proyecto que asegure el apoyo político y financiero, un responsable del proyecto y un interlocutor del proyecto.

### **1.3 Objetivos de la organización.**

La organización incluirá entre sus objetivos estratégicos el nuevo modelo de costes y tendrá que decidir qué estrategia seguirá para impulsar el cambio

contable (por evolución, revolución o mediante un proyecto piloto,...). En la planificación e implementación de un modelo de CC se pueden seguir tres posibles estrategias: revolucionaria, evolutiva o proyecto piloto.

La estrategia revolucionaria provoca el cambio de forma simultánea en toda la organización. Esta estrategia presenta como ventaja la de proporcionar el cambio relativamente rápido, coordinado y centralizado. Además, aumenta la probabilidad de que el modelo de CC y la filosofía deseada se logren en toda la organización. El coste de esta estrategia es alto e inmediato, implica interrumpir las tareas de la organización y si la implantación del nuevo modelo de CC no es correcta es posible que la empresa no pueda recuperarse.

La estrategia evolutiva trata de poner en práctica el nuevo modelo de CC de forma progresiva, primero cambia el funcionamiento en una unidad y a continuación otra y así sucesivamente. Una de las ventajas de esta estrategia es que toda la empresa no experimenta simultáneamente la ruptura completa. Además, si el cambio falla en una unidad, sólo su progreso se ve obstaculizado y el proceso de puesta en práctica se puede mejorar antes de que sea juzgado de nuevo. Los costes de esta estrategia de cambio es que se produce a un ritmo más lento y puede ocurrir que cuando el nuevo modelo se incorpore en toda la organización este quede obsoleto.

Existen estudios que sugieren que las innovaciones exitosas están asociados tanto a la estrategia evolutiva como a una tercera estrategia posible denominada la estrategia *greenfield* o proyecto piloto. (Johnson, H.T. y Kaplan, R.; 1987). La estrategia *greenfield* o proyecto piloto consiste en implantar el nuevo modelo de CC en un departamento o sección. De esta forma los directivos de la organización tendrán la oportunidad de desarrollar las habilidades y las rutinas necesarias para su utilización y comprobar los posibles beneficios para la organización.

Otro aspecto clave que debe decidir la organización es desde dónde debe impulsar el cambio contable si de arriba hacia abajo o viceversa.

Los beneficios de la estrategia de arriba hacia abajo y de la estrategia revolucionaria es que el proceso de cambio está centralizado y coordinado. Sin embargo, esta estrategia, generalmente, implica una mayor resistencia de los empleados, ya que en la mayoría de los casos han tenido poca participación en los cambios que afectan a su trabajo. Además, como consecuencia de la poca participación de los empleados, los cambios que la empresa les propone pueden ir en contra de lo que ellos consideran como los mejores métodos de trabajo.

Una estrategia de abajo hacia arriba utiliza técnicas de participación para los empleados. Este tipo de estrategia, al implicar en el proceso de cambio a los empleados hace que estos acepten mejor los cambios. La información que los empleados pueden aportar facilitará el proceso de implantación de los cambios. Si se utiliza una estrategia de abajo hacia arriba será necesario involucrar a todos los empleados desde el principio y utilizar programas de formación para ensalzar los beneficios del nuevo modelo de CC. Los problemas que puede presentar esta estrategia es que los empleados no iniciaran el cambio salvo que crean que es en su propio beneficio. Y al participar los empleados puede suceder que el contenido y el proceso de cambio no sea el esperado por los propietarios y gerentes.

Probablemente, el mejor enfoque será una estrategia que es a la vez de arriba hacia abajo y de abajo hacia arriba. Esta doble estrategia proporciona una mayor probabilidad de éxito en la implantación del nuevo modelo de CC. Además, de la amplia participación e implicación de todos los empleados, es necesario que la alta dirección desarrolle el esquema básico del modelo de CC y el proceso para la aplicación. Y luego, los empleados deben hacer frente a los aspectos específicos de la aplicación que les afectan.

La cuestión fundamental es el desarrollo de una cultura organizacional en la que todos los empleados participan voluntariamente y llegan a un consenso sobre el por qué, el qué y el cómo del nuevo modelo de CC y la filosofía de la gestión por el compromiso con la mejora continua.

Tener el apoyo y compromiso de la alta dirección es el primer paso necesario para implantar con éxito un modelo de CC. Sin este apoyo y compromiso los agentes de cambio (el líder y su equipo) serán bloqueados por la burocracia y por los empleados con la intención de proteger su propio terreno.

### **1.4 Capacitadores técnicos y organizacionales.**

Para diseñar y poner en marcha el proceso de cambio son necesarios varios facilitadores tanto técnicos como organizacionales. El proceso de cambio implanta el líder a través de la compensación, los controles y la formación continua. Es imprescindible contar con los recursos necesarios para el desarrollo y la aplicación del nuevo software del sistema de gestión de costes y para la formación de los empleados.

Superar la resistencia al cambio tanto a nivel individual como organizacional ya que se trata de la barrera principal para lograr el éxito en la implantación del sistema de gestión de costes.

Entre los factores que pueden favorecer la resistencia al cambio en la planificación e implementación de un nuevo modelo de CC, Shields y Young (1989) señalaron los siguientes:

- a) Los efectos que puede provocar la implantación del nuevo modelo de CC sobre los resultados de la empresa a corto plazo: Muchos altos ejecutivos ofrecen resistencia a la implantación de un nuevo modelo de CC con el argumento de que reduce los beneficios y, en consecuencia, su remuneración. Para superar esta resistencia los ejecutivos deben comprender que la rentabilidad de la empresa en los mercados de capitales depende de las expectativas sobre el valor actual de los flujos de efectivo futuros. Las empresas deben revelar sus planes sobre las innovaciones y explicar porque son beneficiosas y porque mejoran los resultados contables. Con esta información, los inversores y sus asesores pueden evaluar adecuadamente los flujos de efectivo futuros a largo plazo.
- b) Los cambios en las medidas de rendimiento también serán modificados por la implantación de un nuevo modelo de CC. Esto provocará que la información sobre el rendimiento de los empleados, productos, servicios, tecnologías y actividades se altere. Las empresas para reducir la resistencia al cambio, podrán establecer programas de asesoramiento y de formación con el objetivo de describir el cambio que se producirá en los sistemas de información sobre la evaluación e información del rendimiento. Estos programas deben iniciarse antes de que se produzcan los cambios para reducir los problemas de resistencia, y la organización debe proporcionar justificaciones claras de porque es necesario el nuevo modelo de CC y los beneficios que tendrán para los empleados.
- c) Los cambios en el perfil de los trabajadores: la introducción de un nuevo modelo de CC modificará los trabajos de muchos de los empleados. Una forma de realizar la mejora continua es disponer de empleados que vayan rotando y no se especialicen en una tarea (trabajadores generalista). La introducción de nuevos sistemas y tecnologías automatizados eliminará una parte de los trabajos físicos y los trabajadores que sean formados como generalistas conocerán mucho más sobre el proceso de producción global de su empresa que los especialistas. La implantación de un nuevo modelo de CC y la filosofía de la mejora continua necesitan de una fuerte inversión en formación continua para los informáticos. Estos trabajadores son claves para el éxito del proceso de cambio a largo plazo.
- d) Algunos trabajadores pueden considerar inadecuado la descualificación o desprofesionalización (una reducción en el número y tipo de tareas a desempeñar) y el aumento de la alienación de los nuevos trabajos. Las



consecuencias de la descualificación y la alineación de los trabajos son tres:

1. Pueden causar descontento entre los trabajadores y generar más conflictos entre sindicatos y la dirección.
2. Producir más errores y accidentes, ya sea porque los empleados se aburren con la realización de tareas simples y aburridas o porque se rebelan contra un sistema de trabajo que encuentran injusto.
3. El sabotaje de la organización real que puede manifestarse de diferentes maneras como por ejemplo, alterando o falsificando el sistema de gestión de costes para frenar su aplicación. Los saboteadores tienen más probabilidades de ser trabajadores a punto de perder sus puestos de trabajo o trabajadores que encuentran sus nuevos puestos de trabajo inadecuados.

Existen tres maneras de combatir esta resistencia. Primero, el equipo del líder y sus partidarios deben dejar participar a todos los miembros de la organización para obtener sus opiniones y explicarles porqué los cambios son beneficiosos y necesarios. Y comenzar los programas de formación tan pronto como sea posible. Segundo, la organización debe capacitar o formar a los trabajadores cuyos puestos de trabajo pueden llegar a ser obsoletos. Tercero, las modificaciones deben ser aplicadas sobre un período de tiempo razonable.

- e) Los sindicatos supervisaran el proceso de implantación del modelo de CC que puede dar lugar a cambios en los tipos de trabajo y en las responsabilidades o competencias que alteraran los sistemas de remuneración. Por este motivo, la alta dirección y el líder del modelo de CC deben trabajar en estrecha colaboración con los sindicatos. Las compañías estadounidenses mejor gestionadas han hecho grandes esfuerzos para mantener buenas relaciones con sus sindicatos.

El **compromiso** de todos los empleados unido al apoyo de la alta dirección permitirá el cambio hacia un modelo de CC basado en el compromiso y en una mejora continua, convirtiéndose en la nueva forma de pensar de la empresa.

La dirección de la empresa tratará de orientar el comportamiento y la toma de decisiones de las personas que componen la organización hacia sus objetivos y para ello puede utilizar mecanismos formales y no formales con el fin de influir en el comportamiento de los miembros de la organización para que se dirija hacia el logro de los objetivos (Amat, J. 2000; pág. 67).

Estos cambios en la forma de pensar se pueden facilitar mediante el uso de los controles, la compensación, y los programas de formación internos.

Los **controles** se han de diseñar e implantar tanto para aumentar la tasa de mejora continua como la probabilidad de que se alcanzará la estrategia de la

organización. Los tipos de controles que el líder del nuevo modelo de CC puede utilizar para conseguir la estrategia serán el control visual efectuado por los supervisores, compañeros o los equipos de trabajo y que la organización disponga de una estructura orgánica plana con descentralización del poder y de la toma de decisiones bajo la formalización de normas y procedimientos. La estructura orgánica más plana está diseñada para fomentar la integración, la innovación, la flexibilidad y la velocidad (Shields y Young, 1989).

El líder del proceso puede utilizar la **compensación** o los incentivos para controlar el comportamiento de los empleados y motivarlos hacia la mejora continua. Shields y Young (1989) consideran que el sistema de compensación debe ser diseñado para animar a los empleados a ser innovadores y dependerá tanto del rendimiento de los equipos de personas como de sus habilidades individuales. Además, las organizaciones deben incrementar la utilización de la compensación no financiera para crear una atmósfera de refuerzo positivo (medallas, trofeos, cenas,...).

La **formación continua** es clave para el éxito en la implantación de un modelo de CC por dos razones.

La primera es que una formación continua es la base para el desarrollo de una cultura de gestión fundamentada en el compromiso de los trabajadores en una mejora continua. Y la segunda razón es que la mejora continua necesita de una constante innovación que se facilita mediante la exposición de la nueva información a los empleados.

Al inicio del proceso de cambio esta formación debe centrarse en los aspectos técnicos del nuevo modelo de CC y para un determinado grupo de trabajadores (gestores y contables). Pero también es importante que todos los empleados participen en los programas de formación para conocer el modelo de CC. La alta dirección de la organización debe saber que los empleados son el mejor activo que tienen y que a través de la formación continua es cómo puede aumentar el valor de este activo.

En el **cuadro 15** presentamos una relación de los factores facilitadores del proceso de cambio contable extraídos de la literatura consultada:

FACTORES ORGANIZATIVOS	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Compromiso por parte de la alta dirección (Cavalluzzo e Ittner, 2003).</li> <li>- Comunicación sobre los beneficios que aportara a la organización la innovación contable (Swan y Nevell, 1995; Cavalluzzo e Ittner, 2003);. Comunicación a través de procesos formales y no formales entre los profesionales y las instituciones de Contabilidad (Lapsley y Wright, 2004).</li> <li>- Uso de la información proporcionada por la innovación contable para la toma de decisiones (Cavalluzzo e Ittner, 2003).</li> <li>- Los potenciales adoptantes deben participar en el proceso de adopción por lo que están involucrados en redes externa e internas para aprender sobre la innovación contable (Swan y Nevell, 1995).</li> <li>- Formación de los empleados (Cavalluzzo e Ittner, 2003).</li> </ul>
FACTORES TÉCNICOS	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Problemas en los sistemas de información (Cavalluzzo e Ittner, 2003).</li> <li>- Alcance del sistema de costes (Cavalluzzo e Ittner, 2003).</li> <li>- La difusión del conocimiento técnico, generalmente, es a través de fuentes tradicionales como publicaciones o profesionales expertos (y Lapsley y Wright (2004).</li> </ul>

**Cuadro 2.4. Factores facilitadores del proceso de cambio contable**  
(Fuente: elaboración propia).

Con la aplicación de estos resultados a cada uno de los casos queremos responder a la segunda de nuestras cuestiones planteadas en esta investigación:

***C2. ¿Qué factores han facilitado el proceso de cambio contable en las Universidades Públicas Valencianas?***

Para responder a estas cuestiones nos planteamos contrastar empíricamente las siguientes proposiciones de carácter exploratorio:

***Proposición 4. El compromiso y apoyo del equipo de dirección facilita el proceso de cambio contable en las universidades públicas valencianas.***

***Proposición 5. La participación de los empleados en los grupos de trabajo facilita el proceso de cambio contable en las universidades públicas valencianas.***

***Proposición 6. Los problemas en los sistemas de información es uno de los principales factores que dificulta el proceso de cambio contable en las universidades públicas valencianas.***

### 2.4.3 DISEÑO Y DESARROLLO DEL CAMBIO CONTABLE: GAP DE DESARROLLO Y GAP DE USO

Bogt y Helden tomaron el modelo de Burns y Scapens (2000) para exponer el proceso de cambio contable en términos generales. La diferencia entre las rutinas (que están incorporadas en las instituciones) y las normas reflejan los cambios reales y formales de los sistemas de contabilidad.

Burns y Scapens (2000) explicaron cómo las organizaciones pueden aplicar y desarrollar las nuevas prácticas de contabilidad de gestión y su enfoque está basado en la idea de que los sistemas de contabilidad en las organizaciones pueden ser analizados como instituciones. Estos autores definen la **institución** como una forma de pensar o de actuar aceptada y que está integrada en los hábitos o costumbres de un determinado grupo de personas (Scapens, 1994).

La definición de institución de Scapens es análoga al concepto de cultura de la organización. Las instituciones son las que forman y dan coherencia a las acciones humanas. Una institución se desarrolla cuando una acción humana se convierte en habitual, por lo que las instituciones son el resultado de las acciones humanas.

Las organizaciones poseen **reglas** que tienen por objeto regular el comportamiento de los participantes de la organización. Las **reglas** son los procedimientos de una organización establecidos formalmente y pueden cambiar. Los procedimientos contables pueden ser considerados como las normas importantes de una organización. Las **rutinas** son los métodos de trabajo realmente utilizados en la organización.

Del enfoque de Burns y Scapens se deduce que la diferencia entre reglas y rutinas está en las instituciones que existen en las organizaciones. Bogt y Helden dicen que tomando su definición de institución vemos que existe una estrecha relación entre las instituciones y las actividades del día a día, es decir entre instituciones y rutinas. Sin embargo, las relaciones entre reglas y rutinas, y entre las normas y las instituciones no son tan claras. Las reglas de las organizaciones se pueden cambiar fácilmente por sus directivos pero no ocurre lo mismo con las rutinas e instituciones. Un cambio en las reglas no tiene que dar lugar a un cambio en las instituciones o en las rutinas. Si las nuevas reglas son muy diferentes de lo que es habitual y aceptado, podría pasar mucho tiempo antes de que la brecha entre las normas y las rutinas se unan, salvo en casos excepcionales como por ejemplo un ajuste económico por una crisis económica.

Como hemos dicho anteriormente, la Contabilidad de Gestión para Burns y Scapens es una práctica organizacional rutinaria y potencialmente

institucionalizable, lo que significa que con el tiempo la Contabilidad de Gestión puede incorporar a la organización nuevas formas de pensar y de actuar. Las prácticas de Contabilidad de Gestión pueden modelar y a la vez ser modeladas por las instituciones que gobiernan la actividad organizativa.

Por tanto, el modelo de CC para cada universidad puede ser analizado como una institución dentro de cada universidad y como tal tendrá capacidad para incorporar en cada universidad un conjunto de reglas y rutinas que pueden cambiar a través del tiempo. El proceso de cambio para Burns y Scapens (2000) se desarrolla a través de cuatro fases (codificación, interpretación, reproducción e institucionalización) que aplicadas a nuestro estudio sería:

En la fase de codificación (a) cada universidad diseña su modelo de CC. Esta etapa se corresponde con lo que Bogt y Helden denomina concepto ideal de cambio. En esta fase se establecen las normas, reglas, rutinas, relaciones y utilidades del nuevo modelo.

La fase de interpretación (b) recogería el proceso de implantación del modelo del modelo de CC en cada universidad. En esta fase es cuando los diferentes agentes implicados en el proceso de implantación del modelo de CC son capaces de interpretar las nuevas normas y reglas del modelo de CC diseñado.

La fase de reproducción (c) sería cuando la universidad pone en marcha el modelo de CC y es cuando los agentes implicados en la implantación del modelo de CC son capaces de reproducir de forma rutinaria en su trabajo las nuevas normas y rutinas que fueron codificadas en la fase de diseño del modelo de CC. En esta fase interactúan las antiguas normas y reglas que hasta este momento regulaban las tareas de los agentes implicados en el modelo de CC con las nuevas rutinas generando nuevas acciones.

Nuestra variable grado de desarrollo del modelo de CC medirá las diferencias que se han producido entre el modelo de CC propuesto por el Ministerio de ECD (modelo CANOA para universidades) y el modelo de CC que se ha diseñado y se está desarrollando en cada universidad. Con la finalidad de comprobar si la universidad ha desarrollado un modelo de CC para cumplir con los requerimientos del Ministerio ECD (modelo A) o un modelo que proporciona más informes e indicadores de los solicitados por el Ministerio de ECD (modelo B). Al modelo A le hemos llamado *modelo consistente*, es decir, es un modelo para la comparabilidad de la información. Y al modelo B le hemos denominado *modelo relevante*.

Sólo podemos comprobar el concepto gap de desarrollo aplicado a la etapa de personalización del modelo porque las universidades de nuestro estudio aún no

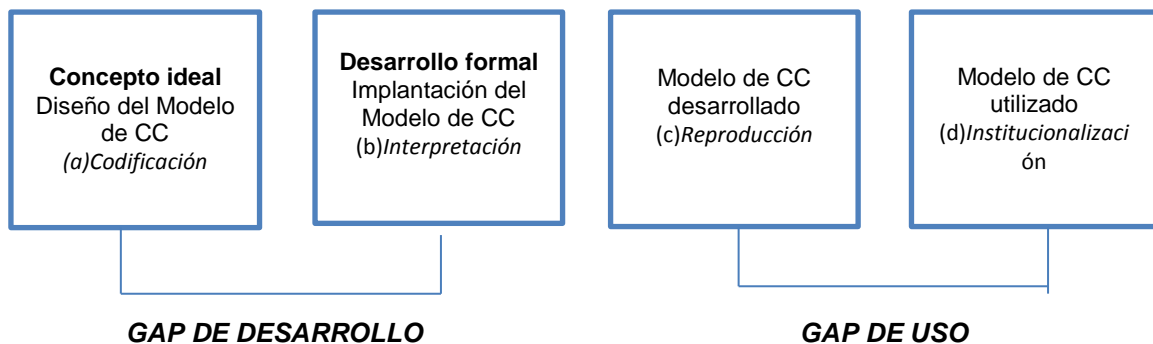
han concluido el proceso de implantación. Está previsto que finalice en el primer trimestre del año 2016.

El concepto gap de desarrollo se puede identificar con la variable grado de interiorización utilizada en el EDC de Fancin, Ripoll y Barrachina (2009). Estos autores definen el grado de interiorización como el grado de aceptación del nuevo modelo que puede ser explicado a través del análisis del proceso de cambio.

La variable grado de desarrollo aplicada a nuestra investigación comprende el estudio de las fases de personalización y de informatización en cada uno de los casos de nuestra investigación y será explicada a través del análisis de estas fases para cada una de las universidades.

Finalmente, la fase de institucionalización (d) es cuando el modelo de CC está incorporado en las rutinas de forma permanente. Es cuando el modelo de CC se convierte en como son las cosas en la organización. Una vez finalizada esta fase será posible medir el gap de uso que recogerá las diferencias entre el modelo de CC desarrollado y el modelo de CC utilizado. Esta variable (gap de uso) no es posible incorporarla en nuestro estudio porque el modelo está en la fase de implantación por lo que será objeto de análisis en una futura investigación.

En la **figura 2.7** podemos observar las variables gap de desarrollo y gap de uso del modelo de Bogt y Helden (2000).



**Figura 2.7. Gap de Desarrollo y Gap de Uso.**

La implantación del modelo de CC implica la creación de nuevas rutinas y estas nuevas rutinas podrán ser aceptadas o rechazadas lo que dará como resultado el modelo de CC utilizado realmente.

Dependiendo del grado de uso o del grado de interiorización del modelo de CC en cada universidad, Burns y Scapens, (2000) sugieren que éste podrá utilizarse de dos maneras ceremonial o instrumental.

Estos autores indican que un SCG tendrá un **uso ceremonial** cuando la información elaborada por el sistema no sea empleada regularmente en la toma de decisiones de las diferentes unidades de gestión de la organización. En este caso el grado de institucionalización del modelo de CC será bajo ya que no ha logrado involucrarse en las rutinas y en el día a día de cada uno de los departamentos como una herramienta imprescindible de su trabajo. El modelo de CC se utiliza porque hay que cumplir con los requerimientos exigidos por el Ministerio de ECD. Los estudios empíricos vinculan este fenómeno a factores como son: la resistencia al cambio (Siti-nabiha y ; Scapens, 2005), el poder jerárquico (Ribeiro y Scapens, 2006) o la falta de confianza entre los agentes (Noraziah y Scapens, 2007).

Mientras que el sistema tendrá un **uso instrumental** cuando la información que genere sea utilizada en la toma de decisiones de las distintas unidades de gestión. En este caso el grado de institucionalización del modelo de CC en la organización será alto ya que la implicación del modelo en las rutinas de la organización es más significativa. El modelo de CC tendrá un uso instrumental cuando la información elaborada por el sistema sea utilizada en la toma de decisiones de los distintos departamentos de la empresa. En este caso la universidad utilizará el modelo de CC como una herramienta fundamental para su gestión. Por ejemplo, los sistemas de control de gestión (SCG) que suministran información para tomar decisiones rutinarias en los diferentes departamentos, y/o sistemas que controlan y evalúan a través de ratios e indicadores el trabajo diario de sus empleados, y/o sistemas que evalúan periódicamente la contribución de cada departamento a los objetivos y estrategia de la organización, y que a través de su información los departamentos evalúan y corrigen sus acciones, tal y como se observa en Scapens y Jazayeri (2003) o Busco *et al.* (2006).

El cambio contable en el modelo de Bogt y Helden es un proceso continuo y dinámico, y al igual que modelo de Burs y Scapens, estos autores toman de cada enfoque los elementos diferenciadores. Sin embargo, la presentación formal de un importante cambio contable o de una innovación contable como es la incorporación de un modelo de CC para las Universidades impuesta por el Ministerio de ECD se llevará a cabo en un plazo de tiempo y a continuación se procederá a su implantación real. En nuestro caso, según el Documento del Ministerio de ECD estaba previsto para el curso 2012-2013 conocer la descripción real del coste de todas las titulaciones en España. Según dicho documento, el plazo de tiempo estimado para la implantación del modelo era entre 18 y 24 meses, por tanto, el plazo debería haber finalizado en marzo de 2013. En estos momentos la mayoría de las universidades de nuestro estudio están en la fase de informatización.

Como hemos expuesto en el modelo en el modelo de Bogt y Helden (2000) la implantación real del modelo de CC se produce cuando los empleados se acostumbran y empiezan a aceptar los nuevos instrumentos contables. Pero puede suceder que algunos instrumentos no funcionen bien y se produzca un ajuste, o por ejemplo, que un determinado grupo de empleados ofrezcan resistencia a su aplicación. Como hemos dicho anteriormente la duración estimada para la implantación con éxito de un sistema de gestión de costes es de 5 años. Aplicado a nuestra investigación podemos decir que aún no se ha finalizado este plazo (inicio del plazo en marzo del 2011 y finalización estimada marzo del 2016).

Con la aplicación del concepto gap de desarrollo del modelo de Bogt y Helden (2000) a nuestros estudios de caso nos planteamos contrastar empíricamente la siguiente proposición de carácter explicativo:

***Proposición 7. En el proceso de cambio existirá un gap de desarrollo positivo cuando el modelo de CC desarrollado en cada universidad supere sustancialmente al modelo CANOA para las universidades propuesto por el Ministerio de ECD.***



---

## **CAPÍTULO 3**

### **LOS EQUIPOS DE ALTA DIRECCIÓN: PERFIL Y PERCEPCIÓN SOBRE LA UTILIDAD DEL MODELO DE CONTABILIDAD DE COSTES**

---



### 3.1 INTRODUCCIÓN

Hemos indicado en el capítulo 2 que Bogt y Helden (2000) demostraron con su estudio que existía una gran diferencia entre los conceptos de cambio contable diseñado, cambio contable desarrollado formalmente y el uso real de los cambios desarrollados en las organizaciones de su estudio. Las razones de estas diferencias fueron la falta de presión presupuestaria, el compromiso insuficiente de la alta dirección y la poca atención prestada a los facilitadores del proceso de cambio. Estos autores observaron que la mayoría de estas organizaciones carecía de un motivador poderoso y que habían prestado poca atención a los facilitadores del proceso de cambio, y comprobaron, como Shields y Young (1989), que los cambios en las prácticas de contabilidad no eran una cuestión puramente técnica sino que dependía de la capacidad de la organización para centrarse en el comportamiento de las personas. Por esta razón hemos dedicado este capítulo al análisis de los agentes que han participado en el proceso de cambio contable como factor facilitador principal del proceso de cambio contable.

Las características demográficas y la percepción que tenga los agentes de cambio sobre el modelo de CC afectarán al modelo de CC diseñado en cada universidad. Para exponer esta relación entre los equipos o grupos de trabajo de la alta dirección y el diseño del modelo de CC hemos tomado como marco teórico la teoría de los mandos superiores. Esta teoría contempla a la organización como un reflejo de la alta dirección y el motivo de nuestra elección es porque algunos autores consideran esta teoría adecuada para obtener evidencia empírica sobre las decisiones en el sector público (Hambrick y Mason, 1984; Schwenk, 1995; Naranjo-Gil, 2009).

Realizaremos una revisión sobre la investigación en los equipos o grupos de trabajo de la alta dirección para exponer la relación que existe entre estos equipos o grupos de trabajo y el diseño del modelo de CC. Primero analizaremos si existe relación entre determinadas variables objetivas del perfil de los miembros de los equipos o grupos de trabajo y el modelo de CC resultante.

Con este análisis queremos responder a la tercera cuestión planteada en nuestra investigación:

*Cuestión 3. ¿Qué relación existe entre el perfil de los agentes de cambio involucrados en el diseño del modelo de CC y el modelo de CC resultante para cada universidad?*

Para responder a esta cuestión vamos a contrastar las siguientes proposiciones:

Proposición 8 (edad): El diseño de un modelo de CC relevante está positivamente asociado con equipos técnicos de personalización más jóvenes.

Proposición 9 (antigüedad): El diseño de un modelo de CC relevante está positivamente asociado con equipos técnicos de personalización con menos antigüedad en la universidad.

Proposición 10 (género): El diseño de un modelo de CC relevante está positivamente asociado con la participación de mujeres en los equipos técnicos de personalización.

Proposición 11 (formación): El diseño de un modelo de CC relevante está positivamente asociado con más formación del equipo técnico de personalización.

Proposición 12 (heterogeneidad): Los equipos técnicos de personalización heterogéneos están positivamente relacionados con el diseño de un modelo de CC relevante.

A continuación, analizaremos la relación que existe entre la percepción de los equipos de alta dirección sobre las características y utilidad de la información de costes y su relación con el modelo de CA resultante. La finalidad de este análisis es responder a la cuarta cuestión planteada en nuestra investigación:

*Cuestión 4. ¿Qué relación existe entre la percepción de los agentes de cambio sobre la relevancia y utilidad esperada de la información de costes y el modelo de CC resultante para cada universidad?*

Y para responder a esta cuestión vamos a contrastar empíricamente las proposiciones 13, 14 y 15 de nuestra investigación.

Proposición 13: Los grupos de trabajo percibirán que el modelo de CC es más útil y relevante cuando hay un mayor detalle de la información de costes.

Proposición 14: Los grupos de trabajo directivos percibirán que el modelo de CC es más útil y relevante cuando hay una mayor capacidad para clasificar los costes de acuerdo con su comportamiento.

Proposición 15: Los grupos de trabajo percibirán que el modelo de CC es más útil y relevante cuando hay una mayor frecuencia de la información de costes.

## **3.2 LA INVESTIGACIÓN EN LOS EQUIPOS DE ALTA DIRECCIÓN**

En 1984 Hambrick, D.C. y Mason, publican su artículo: *“Upper echelons: The organization as reflection of its top managers”*, y a raíz de este artículo comienza el desarrollo de una nueva área de investigación en gestión centrada

en los equipos de alta dirección. Los investigadores de diferentes campos comenzaron a estudiar individualmente los miembros de los equipos de alta dirección centrándose en las funciones que desarrollaban, como por ejemplo el director financiero (CFO) (Geiger y North, 2006; Zorn, 2004), director de información (CIO) (Enns, Huff y Higgins, 2003; Li y Ye, 1999), director de operaciones (COO) (Hambrick y Cannella, 2004; Marcel, 2009; Zhang, 2006), director de marketing (CMO) (Nath y Mahajan, 2008) o director de estrategia (CSO) (Angwin, Paroutis y Mitson, 2009; Breene, Nunes y Shill, 2007). Estos estudios abordan diferentes cuestiones de investigación que han surgido de las áreas funcionales como contabilidad, finanzas, sistemas de información, marketing y dirección estratégica, utilizando varios enfoques teóricos y metodologías. Una gran parte de la investigación se ha centrado en la composición de los equipos de alta dirección (TMT) y en el director general (CEO) (Carpenter, Geletkanycz, y Sanders, 2004; Finkelstein, Hambrick, & Cannella, 2009).

El artículo de Markus Menz (2012) ofrece primero una revisión de la literatura sobre los equipos de alta dirección para identificar su situación actual en la investigación, la comprensión de cómo surgió y establecer una terminología común. A continuación proporciona un marco teórico para organizar y sintetizar los conocimientos en esta área de investigación, identificando las variables más relevantes y sus relaciones. Finalmente, nos presenta el potencial que tiene este tipo de investigación mostrando aquellas partes que están menos desarrolladas y las posibles cuestiones a investigar en un futuro.

En las últimas décadas la investigación sobre los equipos de alta dirección ha motivado el desarrollo de equipos de alta dirección en muchas empresas. Durante los años 80 y 90 el área funcional de las tecnologías de información fue tomando cada vez más importancia y prueba de ello fue el incremento en el número de directores de sistemas de información que se produce en esos años.

Los primeros artículos sobre los miembros de los equipos de alta dirección están relacionados con el director financiero (CFO) (Gerstner y Anderson, 1976), director de información (CIO) (Benjamin, Dickinson y Rockart, 1985), director de tecnología (CTO) (Adler y Ferdows, 1990) y director de estrategia (CSO) (Rappaport, 1992). En los siguientes años los investigadores de diversos campos también estudiaron al director de formación (CKO) (Earl y Scott, 1999), director de operaciones (COO) (Hambrick y Cannella, 2004) y director de marketing (CMO) (Nath y Mahajan, 2008).

Los miembros de los equipos de alta dirección son definidos como ejecutivos de alto nivel responsables de una o más áreas funcionales dentro de su organización (Markus Menz, 2012).

El primer elemento de esta definición se refiere a qué personas pueden integrar el equipo de alta dirección. Las primeras investigaciones definen los equipos de alta dirección bajo diferentes enfoques tales como altos directivos implicados en la toma de decisiones estratégicas como director general (CEO) (Amason y Sapienza, 1997) y el responsable de la información (Booeker, 1997; Carpenter y Fredrickson, 2001). Estas definiciones sobre los equipos de alta dirección consideran a los directivos de las áreas funcionales como los miembros del equipo de alta dirección.

Y el segundo elemento de la definición se refiere a la función específica que tienen asignada en su organización como puede ser el responsable de las finanzas, de la contabilidad, del marketing o de la estrategia (Drazin y Rao, 1999).

Markus Menz (2012) estructura el marco teórico para la investigación de los equipos de alta dirección en cinco apartados:

1. La investigación sobre las funciones, las características y la relación entre la presencia de equipos de alta dirección y la cifra de negocio de la organización.
2. La investigación sobre las relaciones del equipo de alta dirección y el director ejecutivo y sobre los procesos de interacción de los miembros del equipo.
3. La investigación sobre los equipos de alta dirección y su relación con factores internos como la estrategia, la estructura y el tamaño.
4. La investigación sobre los equipos de alta dirección y su relación con factores externos como la industria, el mercado y la situación geográfica.
5. La investigación sobre los equipos de alta dirección y su relación con los resultados intermedios y el rendimiento económico de la empresa.

En la **figura 3.1** aparece representado el marco teórico para la investigación centrada en los equipos de alta dirección.

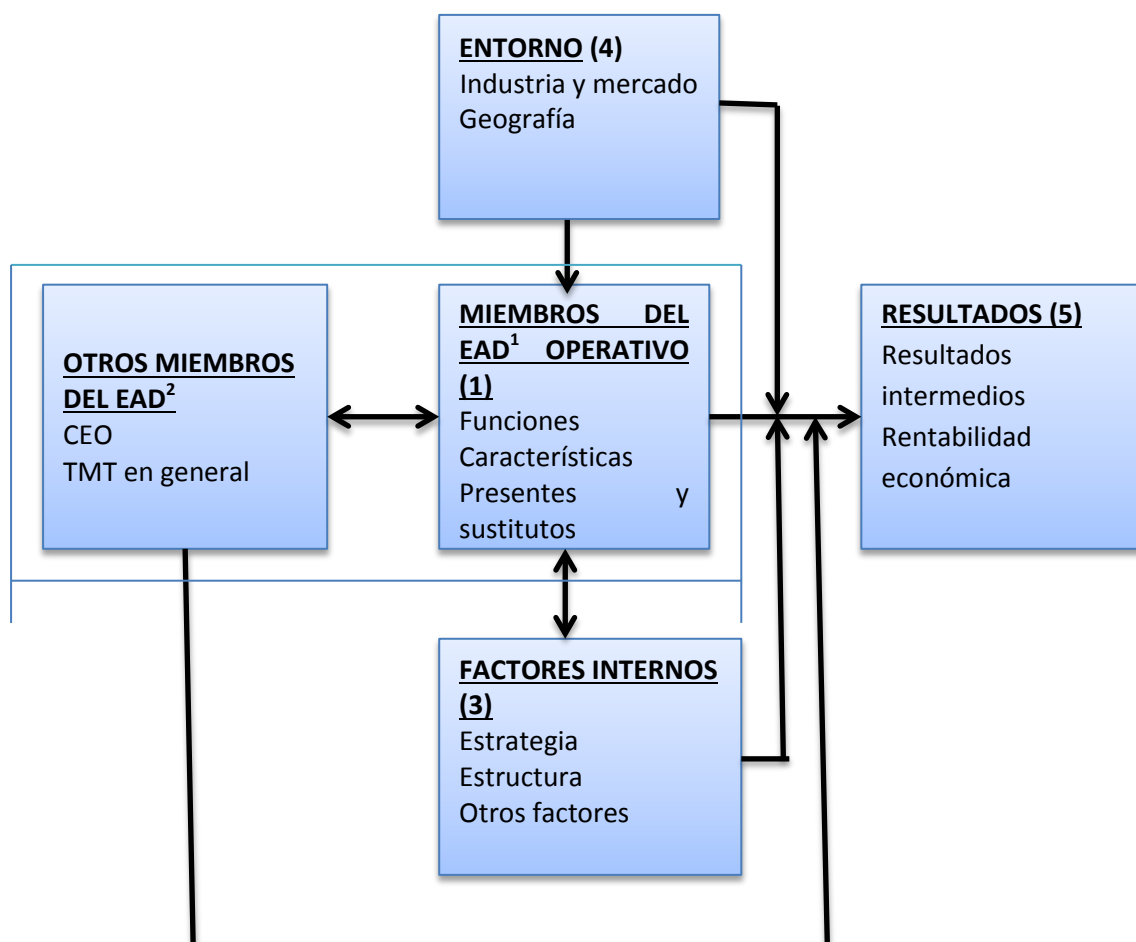


Figura 3.1. Marco teórico para la investigación de los equipos de alta dirección.

(Fuente: Tomado de Markus Menz, 2012).<sup>4</sup>

Existe una extensa literatura sobre las características y las habilidades de las personas que integran los equipos de alta dirección. Esta literatura se inicia con el trabajo de Pfeffer (1983) sobre la demografía organizacional y el artículo de Hambrick y Mason (1984) bajo la teoría de los mandos superiores, hasta el trabajo de Finkelstein et al., (2009) y de Markus Menz (2012).

Los investigadores analizan las características personales como la edad, el género, el nivel educativo, la experiencia previa y la experiencia específica en la empresa. Por ejemplo, Adler y Ferdows. (1990) presentaron los resultados de una encuesta realizada a veinticinco directores en tecnologías de

<sup>4</sup> EAD= Equipo de Alta Dirección.

información pertenecientes a empresas industriales con el objetivo de conocer las funciones o responsabilidades atribuidas y su formación. Las respuestas en relación a las principales funciones o responsabilidades fueron reagrupadas en cinco apartados:

- a) La coordinación de tareas para evitar duplicidad de esfuerzos, de las cuáles las más nombradas fueron la de evitar duplicidad de esfuerzos en las distintas unidades de negocio y la ayuda a la transferencia de tecnología de una unidad de negocio a otra. Un 60 % de los encuestados nombraban como principales responsabilidades las tareas de coordinación de tecnología entre sus diferentes unidades de negocio.
- b) La representación de la tecnología dentro del equipo de alta dirección, dónde más del 50% de los encuestados consideró la tecnología como una actividad clave dentro del equipo de alta dirección.
- c) La supervisión del desarrollo de nuevas tecnologías, además de garantizar la coordinación y representación de la tecnología, un 28% de las respuestas mencionaba que los directores ejecutivos supervisaban las actividades tecnológicas de sus compañías.
- d) La valoración de los aspectos más importantes de las iniciativas de proyectos tecnológicos estratégicos, un 28 % de las respuestas citaban las tareas relacionadas con valoración de las implicaciones (joint venture, nuevas alianzas estratégicas, o línea de negocio).
- e) La gestión de los entornos tecnológicos como las universidades y las agencias de regulación.

Y en cuanto a la formación de los directores en tecnologías de información, la mayoría de los encuestados tenía experiencias en gestión y habían pasado parte de su carrera en funciones relacionadas con las tecnologías. Otro aspecto relevante en la formación de los directivos era que más de la mitad eran doctores y todos los entrevistados eran hombres. Además, entre sus trabajos anteriores un 16 % tenía experiencia en gestión general, otros tenían experiencia en el área de ingeniería o de investigación y desarrollo.

La premisa básica de la investigación era que la tecnología se había convertido en el factor más importante de competitividad, y cada vez era mayor para la sinergia entre producto, procesos y tecnología de la información. Los autores estaban interesados en examinar no sólo el efecto de esta tendencia en el nivel corporativo sino también en el nivel divisional.

Los autores plantearon como hipótesis alternativa que la función de los directivos ejecutivos estaba creciendo por la dinámica de la evolución tecnológica y concluyeron diciendo que el director en tecnologías de información se había convertido en una figura común de los equipos de alta dirección.



El estudio de Applegate y Elam (1992) comparó la formación y las responsabilidades de los directivos en sistemas de información que habían sido nombrados recientemente (menos de dos años) con los que llevaban más de cinco años. El estudio mostró que la mitad de los nuevos directivos de sistemas de información fueron contratados externamente mientras que la mayoría de los directivos establecidos con más de cinco años eran promocionados por la compañía. Más de dos tercios de los nuevos directivos tenían más cinco años de experiencia en gestión no relacionada con sistemas de información mientras que los directivos establecidos habían estado la mayor parte de su carrera profesional en puestos relacionados con los sistemas de información. Los nuevos directivos tenían más interés por las actividades relacionadas con la planificación estratégica y el control de las tecnologías de información. Mientras que los directores establecidos centraban más la atención en las actividades relacionadas con la gestión y desarrollo de normas en los sistemas de información, gestión de recursos humanos y operaciones. Las implicaciones de este estudio fueron tres: primero, el director en sistema de información debía de tener una amplia visión de los negocios. Segundo, tenía que implementar estrategias para desarrollar su carrera dentro de la organización y así asegurar que los profesionales en sistemas de información tendrían la oportunidad de adquirir la experiencia necesaria para avanzar hacia niveles más altos en la gestión de los sistemas de información. Y en tercer lugar, tenía que graduarse y diseñar programas para preparar a los futuros gestores y líderes en sistemas de información.

En los años 90 la mayoría de los ejecutivos eran conscientes del papel que jugaban las tecnologías de información en la mejora de la competitividad y algunos autores como Cash et al. (1992) y Synott (1987) argumentaron que la función y la cualificación de los líderes en tecnologías de información podrían cambiar radicalmente para mejorar su función.

El estudio de Applegate y Elam (1992) mostró el cambio que se había producido en la función de los directivos en sistemas de información a través de la comparación de los nuevos directores en sistemas de información con los directivos ya establecidos. Individualmente quienes fueron seleccionados para ocupar el liderazgo en los sistemas de información tenían diferentes experiencias de trabajo. Mientras que los directivos en sistemas de información establecidos tenían muy poca experiencia de la función fuera de la organización. Los nuevos directivos en sistemas de información tenían la misma posibilidad de venir de fuera o de dentro de la organización y la experiencia sobre la función o el papel en los sistemas de información venía de fuera de la organización. Los nuevos directivos en sistema de información eran cada vez más poderosos y sus agendas se centraban en conectar los negocios

con las tecnologías de la información. Estos nuevos directivos desarrollaron, de forma rápida, una amplia red de relaciones a todos los niveles de la organización, especialmente si eran ellos los que diseñaban desde dentro de la organización. Cada vez eran más los directivos en sistemas de información que directamente informaban al director ejecutivo y, además, eran capaces de influir directamente en la dirección estratégica de las sus organizaciones a través de su mayor participación en los comités de política estratégica y de gestión.

El estudio confirmó una alta tasa de rotación entre las funciones de los directivos en sistemas de información. Los líderes en negocios y en sistemas de información trataron de definir su función o papel y trabajaron activamente en el diseño de programas de desarrollo profesional que ayudaran a desarrollar el conocimiento sobre la organización.

Posteriormente, Chatterjee, Richardson y Zmud (2001) examinan la reacción del mercado ante anuncio de los nuevos nombramientos de directivos de sistemas de información utilizando la metodología del estudio de eventos. Los resultados del estudio apoyaron firmemente la idea de que el anuncio del nombramiento de los directivos de sistemas de información en sectores de empresas de reciente creación sometidos a una transformación impulsada por las tecnologías de información, provocaba reacciones positivas del mercado. Los hallazgos de este estudio proporcionaron un fuerte apoyo a la proposición de que el anuncio de nombramientos de nuevos directivos de sistemas de información provoca una reacción positiva en el mercado, y sobre todo en aquellas industrias con altos niveles de transformación en tecnologías de información. En estas industrias, las tecnologías de información fueron aplicadas de manera innovadora y con fines competitivos. Y para que una empresa adoptara este tipo de comportamientos estratégicos, primero tenía que desarrollar y explotar con eficacia un conjunto de capacidades en tecnologías de información.

Un fuerte liderazgo del ejecutivo, como se refleja en la función del directivo de sistemas de información, probablemente jugaba un papel crucial al permitir el despliegue efectivo de estas capacidades en las tecnologías de información y, por lo tanto, era muy valorado por los accionistas de la empresa.

Otros autores como Enns, Huff y Golden (2003) consideraron que los directores en sistemas de Información desempeñan un papel fundamental en la estrategia y en los procesos de cambio de las empresas. En su papel de altos ejecutivos eran los responsables de la puesta en marcha y ejecución de sistemas de información que son vitales para el éxito de la empresa, e incluso para la supervivencia de la misma. Para alcanzar sus objetivos los directores en sistemas de información debían influir con éxito en otros compañeros de la alta

dirección. Por lo tanto, es importante entender de qué manera los directores en sistemas de información tienen éxito (o fracaso) al intentar lograr tales objetivos.

Mientras que algunos investigadores indicaron que los directores en sistemas de información experimentaban tasas relativamente bajas de éxito en el cumplimiento de los objetivos descritos anteriormente (Alter, 1993); (Cohen, y Bradford, 1989).

Otros investigadores, en contraste, demostraron que algunos directores en sistemas de información eran efectivos para influir en otros directivos de la organización (Earl y Feeny, 1994). La finalidad del estudio de Earl y Feeny era conocer de qué manera los directivos en sistemas de información usan su influencia personal para lograr con éxito la aceptación y aplicación de los proyectos estratégicos. Estos autores centraron su investigación en la relación entre la formación técnica de los directores de informática y el uso de su influencia en los comportamientos de sus compañeros ejecutivos. Los resultados de la investigación no apoyaron la teoría de la socialización y mostraron que la formación técnica de los directivos en sistemas de información no influye en el comportamiento de los directivos de nivel superior. Sólo hay una diferencia no significativa entre menor tecnología y mayor tecnología de los directivos en sistemas de información con respecto a su influencia en el comportamiento de otros ejecutivos. La explicación es que los altos ejecutivos, incluidos los directores en sistemas de información, no ascienden de categoría si no utilizan su capacidad para influir en los comportamientos de otros ejecutivos con éxito. Los directivos en sistemas de información con más formación técnica pueden ser capaces de hacer los ajustes necesarios para influir tanto en el comportamiento de la alta dirección o, como los datos indican, puede haber una variación suficiente en habilidades interpersonales. Por lo tanto, sólo las personas calificadas como altamente interpersonales, con independencia de la formación técnica, son las que pueden prosperar a la posición de director en sistemas de información.

También existe investigación cualitativa sobre las capacidades de los miembros de los equipos de alta dirección como el estudio de Earl y Scott (1999), que examinaron las capacidades de los directivos de marketing y observaron que los directivos de marketing exitosos entre sus cualidades personales tienen la habilidad social.

El trabajo realizado por Angwin y otros (2009) muestra que los directores de estrategia poseen conjuntamente tres tipos de capacidades: la capacidad

técnico-analítica, la capacidad de interactuar y la capacidad de utilizar el conocimiento de forma novedosa.

### **3.3 VARIABLES OBJETIVAS DEL PERFIL DE ALTA DIRECCIÓN: CARACTERÍSTICAS DEMOGRÁFICAS DE LA ALTA DIRECCIÓN (EDAD, ANTIGÜEDAD, EXPERIENCIA Y FORMACIÓN, SEXO, ÁREA DE TRABAJO)**

#### **3.3.1 TEORÍA DE LOS MANDOS SUPERIORES**

La teoría de los mandos superiores (*Upper Echelons Theory*) considera a la organización como un reflejo de la alta dirección. Según esta teoría, las decisiones de la alta dirección no sólo dependen de modelos de optimización económica, sino también de las percepciones y de la interpretación que éstos tengan de su entorno. (Hambrick, D. y Mason, P; 1984). Esta teoría analiza las características demográficas de la alta dirección como base de su comportamiento y sostiene que los resultados de la organización, como el crecimiento, el rendimiento o la innovación, dependen de estas características (Goll y Rasheed, 2005 y Hambrick, 2007).

La teoría de los mandos superiores se fundamenta en el concepto de racionalidad limitada de la teoría de Comportamiento (Cyert y March, 1963; March y Simon, 1958). Esto es, el individuo pretende ser racional en sus decisiones pero su capacidad para recoger información y procesarla es limitada. La existencia de varios objetivos individuales y grupales influye en el proceso de toma de decisiones en la organización. Por tanto, las decisiones están vinculadas a las aspiraciones que los individuos posean, al conocimiento de las alternativas y las probables consecuencias de dichas alternativas.

El modelo que Hambrick y Mason (1984) aparece representado en la **figura 3.2**. Estos autores afirman que la alta dirección debido a que tiene su racionalidad limitada no pueden comprender todos los aspectos de la realidad de su entorno y de su propia organización. Esto hace que los conocimientos, características y experiencias pasadas de la alta dirección se fijen de una forma intensa en ciertos aspectos de qué es lo que ocurre o puede ocurrir dentro y fuera de la empresa, mientras que, inconscientemente, porque no están habituados a su utilización, no reparan en otras circunstancias que pudieran ser relevantes. Luego, los equipos de alta dirección no siempre toman sus decisiones en base a la optimización económica sino que más bien éstas dependerán de las percepciones que tengan del entorno, de los procesos cognitivos de interpretación, de los valores y de las experiencias personales de los miembros que integran dichos equipos.

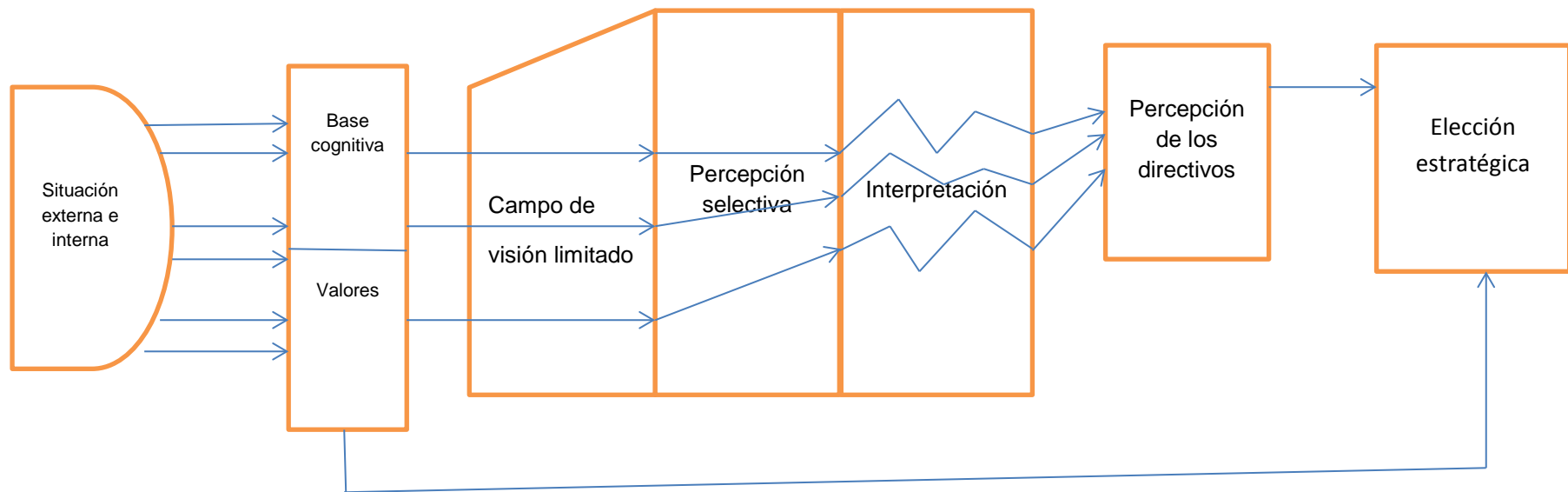


Figura 3.2. Decisión estratégica bajo condiciones de racionalidad limitada.

(Fuente: Tomado de Hambrick, D.C. y Manson P. A., 1984)

En consecuencia, esta teoría es considerada por algunos autores muy apropiada para obtener evidencia empírica en el sector público y en entidades sin ánimo de lucro (Hambrick y Mason, 1984; Schwenk, 1995; Hambrick y Cannella jr., 2004; Naranjo-Gil, 2009; Pollock et al., 2010; Wowak y Hambrick, 2010; Lin et al., 2014; Hiebl, 2014; Yamak, 2014; Menz y Scheef, 2014; Hambrick, Humphrey y Gupta, 2015).

En nuestra investigación hemos considerado el grupo de trabajo como el grupo de personas con autonomía suficiente para encargarse del diseño y del desarrollo del modelo de CC en cada universidad. Estos grupos de trabajo en cada universidad han seguido una estrategia para el diseño de su modelo de CC y en función de esa decisión estratégica diseñarán un determinado modelo.

El análisis de la relación entre innovación o cambio contable y estrategia normalmente se ha basado en la identificación de los tipos de estrategia. Existen algunas aportaciones empíricas sobre la relación entre innovación y estrategia. Por ejemplo, Meyer (1982) encontró que ante un cambio rápido e inesperado en el entorno, la organización prospectiva aprovechaba para realizar innovaciones, mientras que las organizaciones defensivas trataban de evitar el problema sin realizar cambios. De igual forma, en un estudio realizado en empresas británicas encontraron relación entre las estrategias de negocio y su comportamiento innovador (Nicholson, Rees y Brooks-Rooney, 1996). Tavakolian (1989) localizó una fuerte relación entre las estrategias de negocio propuestas por Miles y Snow (1978) y la gestión de la tecnología de información observando que era más descentralizada en las empresas más proactivas.

Varios estudios han analizado el papel de los sistemas de información contable en la gestión estratégica. Langfield-Smith (1997) sugirieron que el diseño del sistema de información contable es una de las consecuencias de la estrategia de la organización. Otros estudios han confirmado que los sistemas de información contable juegan un papel proactivo en la gestión estratégica de las organizaciones actuando como un mecanismo que permite la realización de la estrategia (Chenhall, 2003; Gerdin y Greve, 2004).

Alcarria y Martínez (2003) realizaron un estudio de las prácticas de contabilidad de gestión en un conjunto de empresas con el objetivo de analizar el diseño, la estructura y el uso de dichas prácticas. Entre las variables que influyen en el diseño y en el uso de las prácticas de gestión analizaron el tamaño, la tecnología, estilo de dirección y estrategia. Comprobaron que las empresas del estudio mostraban un retraso entre sus sistemas de información contable y los cambios tecnológicos e institucionales sufridos por el sector. Este retraso de los sistemas de información contable era porque habían tenido un desarrollo reactivo (Kloot, 1997) ya que se habían acomodado a las nuevas situaciones pero sin contribuir a la generación del cambio organizativo.

Existen varios estudios que han analizado la función de los sistemas de información contable en la gestión estratégica examinando las características de los sistemas de información contable bajo diferentes estrategias. (Ittner y Larcker, 1997, Bouwens and Abernethy, 2000). Estos estudios también analizan el efecto que tiene sobre el rendimiento de la organización determinados tipos de estrategia con distintos diseño de sistemas de información contable.

Otros estudios como el de Naranjo-Gil (2004) han analizado la relación entre el diseño del sistema de información contable y la estrategia de la organización en hospitales públicos y concluye que los sistemas de información contable sofisticados están positivamente relacionados con estrategias prospectivas.

Para definir la estrategia nos hemos basado en la tipología de Miles y Snow (1978) por ser una de las tipologías más utilizada en la literatura de gestión estratégica. Según estos autores la estrategia de las organizaciones puede clasificarse en un continuo desde defensiva hasta prospectiva, pasando por un estadio intermedio de los dos extremos (analizadoras) y una ausencia total de estrategia. Estos autores diferencian entre estrategia defensiva y estrategia exploradora. La estrategia defensiva se centra en la estabilidad de la organización y el objetivo es mantener a la organización en áreas estables mediante la provisión de servicios de alta calidad y bajo coste. Mientras que la estrategia exploradora se basa en las actividades de cambio e innovación de servicios o productos.

Siguiendo a Naranjo-Gil y Álvarez-Dardet (2005), de forma general, las estrategias caracterizadas por una orientación conservadora, como las estrategias defensivas, se ven favorecidas por unos sistemas de control centralizados, por trabajos formalizados y especializados, por mecanismos de coordinación muy simples y por una atención y supervisión directa de las áreas con problemas (Miles y Snow, 1979; Chenhall, 2003). Y las estrategias caracterizadas por una orientación emprendedora, como las estrategias prospectivas o exploradoras, están relacionadas con la falta de procedimientos estándares, una mayor descentralización que permite la participación de todo el personal y evaluación orientada a los resultados, así como estructuras y procesos más flexibles con una coordinación más compleja (Chenhall, 2003).

AECA (1998) en el Documento nº2 sobre de principios sobre contabilidad de gestión señala que las empresas que siguen estrategias más dinámicas que exigen responder rápidamente a los cambios del entorno como las estrategias prospectivas, encontrarán la información oportuna particularmente útil, lo que significa que primará más la disponibilidad de la información que la precisión de la información.

Esta tipología aplicada a nuestro estudio daría lugar a dos tipos de estrategias seguidas por las universidades para diseñar el modelo de CC. Una estrategia defensiva que se caracteriza por el diseño de un modelo de CC que generará sólo la información requerida por el Ministerio de ECD. Y otra, la estrategia exploradora que se caracteriza por incorporar al modelo de CC más cambios y de esta forma generar más información de la requerida por dicho Ministerio. Por lo tanto, la estrategia seguida por las universidades para diseñar su modelo de CC suponemos que se mueve a lo largo de un continuo que va desde la estrategia defensiva a la estrategia exploradora (Miles y Snow, 1978).

El modelo de CC de las universidades que han seguido una estrategia defensiva para su diseño le vamos a denominar *modelo A* y al modelo de CC de las universidades que han seguido una estrategia exploradora para su diseño le vamos a denominar *modelo B*.

Por otro lado, el modelo de CC, como hemos dicho en el capítulo 2, es una innovación contable para las universidades, en el sentido de que se trata una nueva herramienta de contabilidad de gestión que se está implantando en la actualidad en las universidades públicas españolas. Este modelo de CC formará parte del conjunto de herramientas formales del sistema de contabilidad de gestión de las universidades y su diseño, como acabamos de señalar anteriormente, estará condicionado por el tipo de estrategia seguida por cada universidad en su diseño.

En el **cuadro 3.1** mostramos la relación entre el tipo de estrategia y el modelo de CC personalizado en cada universidad.



TIPO DE ESTRATEGIA	CARACTERÍSTICAS DE LA ESTRATEGIA	CARACTERÍSTICAS DEL SISTEMA DE CONTABILIDAD DE GESTIÓN	MODELO DE CC PERSONALIZADO
DEFENSIVA	La estrategia se centra en la estabilidad de la organización. Ante un cambio rápido e inesperado del entorno la organización trata de evitar problemas sin realizar cambios (Meyer 1982).	Los sistemas de contabilidad de gestión están centralizados, disponen de herramientas contables que permiten un control estricto, formal y detallado. Los sistemas de contabilidad de gestión son verticales con énfasis en la eficiencia y en la comparación con años anteriores. El control centralizado no permite la participación de todo el personal. Los informes y las explicaciones fluyen hacia arriba. Se focalizan en la información interna sobre el rendimiento, productividad, coste y calidad de los distintos servicios.	<b>MODELO A:</b> El modelo ha sido diseñado para generar los informes y los indicadores normalizados del modelo. Es un modelo que cubre las necesidades de información del Ministerio de ECD. Es un modelo de CC orientado más hacia el objetivo de la <i>consistencia</i> (comparabilidad).
EXPLORADORA	La estrategia se basa en las actividades de cambio e innovación de servicios o productos. Ante un cambio rápido e inesperado del entorno la organización aprovecha para realizar innovaciones (Meyer 1982).	Los sistemas de contabilidad de gestión son menos rígidos para permitir enfatizar la innovación, el esfuerzo emprendedor y la autoevaluación de los niveles más bajos. El control descentralizado permite la participación de todo el personal (Miles y Snow, 1978). Necesitan información interna y externa para controlar las actividades de sus competidores y las tendencias del mercado. Los grupos de trabajo tiene acceso a la información financiera para poder responder a las señales del mercado	<b>MODELO B:</b> El modelo ha sido diseñado para generar más informes y más indicadores que los normalizados del modelo CANOA. Es un modelo que además de cubrir las necesidades de información del Ministerio de ECD facilita el proceso de toma de decisiones. Es un modelo de CC orientado más hacia el objetivo de la <i>relevancia</i> (para la toma de decisiones).

Cuadro 3.1. Relación entre tipo de estrategia y Modelo de CC.

(Fuente: Naranjo-Gil y Álvarez-Dardet (2005). Relación entre la estrategia empresarial y el sistema de contabilidad de gestión)

En nuestro modelo la variable estrategia seguida por cada grupo de trabajo para el diseño del modelo de CC (personalización del modelo) será un variable que depende de las características demográficas del grupo de trabajo y las variables sobre las características demográficas del grupo de trabajo, serán variables independientes, ya que dependen de las decisiones de los individuos que integran el grupo de trabajo en cada universidad y de las características específicas del mismo. Y el modelo de CC diseñado (o desarrollado) para cada universidad de en nuestro estudio lo podemos considerar como Innovación contable y será una variable dependiente.

En la **figura 3.3** se ha representado el modelo que hemos elaborado para explicar la relación entre determinadas características demográficas como la edad, la antigüedad, el género o la formación de los agentes de cambio y la percepción que tienen dichos agentes sobre la relevancia y utilidad esperada de la información de los costes, y con este análisis trataremos de explicar de qué manera estas variables influyen en la decisión del diseño del modelo de CC resultante.

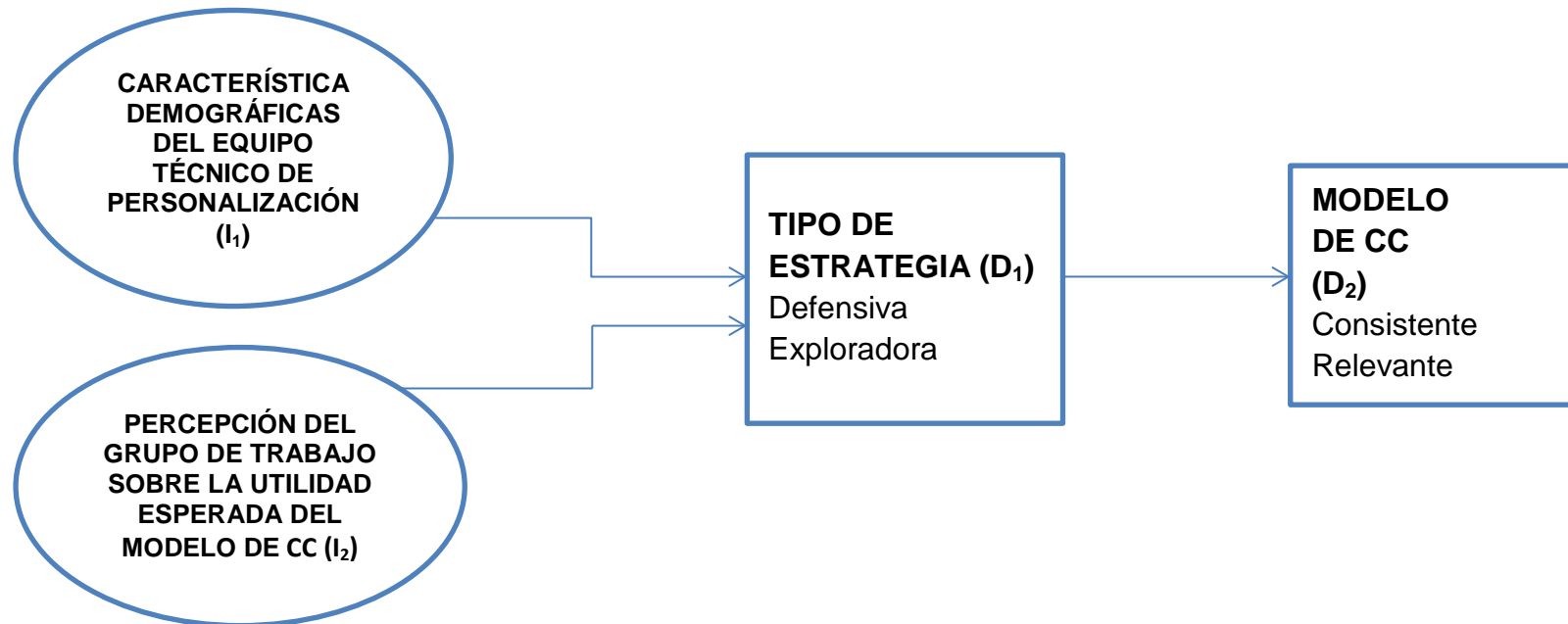


Figura 3.3. Modelo de Contabilidad de Costes diseñado.

$I_i$  = Variable independiente del modelo.

$D_i$  =Variable dependiente del modelo.

### 3.3.2 CARACTERÍSTICAS DEMOGRÁFICAS

Las características personales como la edad, la formación, la experiencia, el género o área de trabajo influyen en el diseño e implantación de una innovación contable. Sin embargo, no hemos encontrado literatura que relacione las características demográficas con los modelos de costes, pero sí hay estudios que relacionan las características demográficas con las innovaciones contables y con los sistemas de gestión. En esta línea podemos afirmar que el modelo de CC es una herramienta de los sistemas de gestión formalizados de una organización y como parte del sistema podemos extrapolar la literatura que relaciona el diseño y uso de los sistemas de gestión con las características demográficas. Así como aquellos trabajos que relacionan los equipos de alta dirección con las innovaciones contables.

En el trabajo de Naranjo-Gil y Hartmann (2006, 2007) muestran que las características de los equipos de la alta dirección o de trabajo estaban relacionadas con el diseño y uso de los sistemas de contabilidad de gestión. En particular, investigaron cómo la heterogeneidad del equipo de la alta dirección afecta al cambio estratégico tanto de forma directa como indirecta, a través del diseño y uso de los sistemas de Contabilidad de gestión. Las hipótesis fueron desarrolladas y probadas a través de una encuesta que realizaron a los equipos de alta dirección de 103 hospitales públicos españoles.

El estudio de Naranjo-Gil, Maas y Hartmann (2009) propone que el uso de innovaciones contables podría estar influenciado por la organización que necesita sistemas de contabilidad más avanzados y por la capacidad del directivo de identificar esta necesidad e iniciar el cambio contable. Demuestran que algunos directores financieros son más propensos a cambiar los sistemas de contabilidad que otros. Estos autores confirman que los directivos más jóvenes, con menos antigüedad y con una formación más orientada hacia los negocios son más propensos a adoptar innovaciones contables. Con este estudio se amplía la literatura sobre innovación y cambio al mostrar que las decisiones no sólo dependen de la toma de decisiones racionales y de la presión institucional sino que también dependerá de las características de los individuos responsables de tomar dichas decisiones.

Algunos investigadores bajo la teoría de los mandos superiores (*Upper Echelons*) han comprobado que el perfil de los equipos directivos influye en las decisiones estratégicas de la empresa (Hambrick y Mason, 1984; Bantel y Jackson, 1989; Finkelstein y Hambrick, 1996), y han sugerido el uso de las características demográficas de los directivos como proxy de las características psicológicas y de comportamiento organizativo para medir actitudes, valores y atención al tratarse de datos objetivos, replicables y fácilmente verificables.

Hay estudios que relacionan la **edad** de los altos directivos con determinadas características de las organizaciones y coinciden en que la juventud de los directivos se suele asociar con crecimiento corporativo (Child, 1974; Hart y Mellons, 1970).

Hambrick y Mason (1984) al revisar las características de los directivos jóvenes señalan que hay una menor aversión al riesgo por parte de los directivos jóvenes. En este sentido, los directivos de más edad serían especialmente apropiados para aquellos entornos en los que la operatoria usada en el pasado se prevé útil en el futuro (Aragón, Hurtado y Llorens, 1996).

En relación a la **edad**, Naranjo-Gil et al (2009) han expuesto que varios estudios han examinado relación entre la edad de los directivos y la capacidad de innovación y, por lo general, han observado que hay una relación negativa. Conforme aumenta la edad de los directivos son menos capaces de evaluar de forma rápida nuevas ideas para integrarlas en la toma de decisiones. Y a medida que envejecen su flexibilidad disminuye y muestran una mayor rigidez hacia los cambios en los sistemas de contabilidad de gestión.

La **edad y la antigüedad** han sido asociadas con características temporales de los equipos de alta dirección, mientras que la educación y la experiencia se han asociado con características funcionales (Murray, 1989; Finkelstein y Hambrick, 1996). El análisis de las características funcionales de los directivos es una corriente de investigación prometedora en la administración de empresas (Finkelstein y Hambrick, 1996) y permite la integración y la comparación de la teoría de los mandos superiores con otras teorías como la teoría contingente (Donaldson, 2001). En la literatura las características funcionales se han usado para clasificar la profesión y el comportamiento de los directivos, así por ejemplo nos encontramos que los directivos han sido clasificados en administrativos y técnicos o en burócratas y tecnócratas (Finkelstein y Hambrick, 1996; Bacharach, Bamberger y Conley, 1991; Benveniste, 1987). También se puede clasificar la educación y la experiencia en dos tipos (Benveniste, 1987; Thomas et al., 1991):

- Profesional u orientación técnica o productiva (Ingeniería).
- Administrativa u orientada a la gestión (Finanzas y Contabilidad).

Otros estudios examinan la relación entre el perfil de los directivos y el uso de herramientas de gestión como por ejemplo el cuadro de mando integral y el presupuesto en los servicios sanitarios. Los resultados señalan que los directivos más jóvenes y con menos antigüedad suelen hacer un mayor uso del cuadro integral. La diversidad o heterogeneidad del equipo directivo está relacionada con un el empleo de diferentes técnicas de control de gestión. Concluyendo que la adopción de los sistema de control de gestión no sólo es el resultado de un proceso racional de presiones institucionales sino que

también es el resultado de las características demográficas de los responsables de la toma de decisiones (Naranjo-Gil, 2010).

La **educación** de los equipos de alta dirección ha sido relacionada con actitudes favorables a la innovación y al cambio estratégico en las organizaciones (Kimberley y Evanisko, 1981; Wiersema Bantel, 1992), a la forma de realizar la elección estratégica (Michel y Hambrick, 1992) y al consenso estratégico (Knight et al, 1999). Mientras que la **experiencia** se ha relacionado con la capacidad de innovación de la empresa (Young, Charns y Shortell, 2001; Bantel y Jackson, 1989).

La literatura sugiere que la educación de los directivos afecta al proceso de toma de decisiones (Naranjo-Gil et al., 2009) y algunos autores (Emsley et al., 2006) encontraron que el desarrollo profesional de los directivos de contabilidad se asocia con el grado en el que se inician en las innovaciones contables.

La mayoría de los trabajos que toman la **educación** como variable de referencia han establecido algún tipo de relación entre el nivel de estudios alcanzados por la alta dirección y la propensión a la innovación (Datta y Guthrie, 1994, Guthrie, Grimm y Smith, 1991; Wiersema y Bantel, 1992). Esto se debe a que el nivel educativo se asocia con una mayor capacidad para procesar la información y con la receptividad a la innovación (Aragón, J.A., Hurtado, N.E y Llorens, F.J, 1996).

Hay otros trabajos que en lugar de centrarse en la cantidad de educación recibida se fijan en el tipo de educación recibida. Un ejemplo de este tipo de trabajos, son las afirmaciones de Hambrick y Mason (1984) que relacionan la formación en gestión empresarial con un menor nivel de riesgos asumidos y con una respuesta más uniforme frente a los problemas.

La **experiencia** y la **educación** han sido relacionadas significativamente con variables organizativas como la estrategia, el rendimiento o la innovación (Hambrick, y Mason, 1984; Finkelstein y Hambrick, 1996).

Algunos autores han clasificado la educación y la experiencia, diferenciando entre formación externa u orientada al mercado y formación interna u orientada a la producción (Song 1982; Huff, 1982; Thomas et al., 1991; Finkelstein y Hambrick, 1996).

En principio se acepta que cuanto más tiempo ha trabajado un individuo para la organización, más se familiariza no sólo con los productos, mercados y tecnologías, sino también con su personal, con sus procedimientos típicos y con su cultura (Gupta, 1984; 404). Según Gupta cuanto más importante sea el conocimiento de estos tres últimos, más importante será la experiencia del directivo en la organización. En la mayoría de los estudios, la experiencia

relacionada con finanzas y contabilidad o con áreas de producción e investigación se suelen vincular al objetivo de eficiencia, mientras que la experiencia en el área comercial o de marketing se vinculan con estrategias de crecimiento.

En contraposición, también hay trabajos que miden la relación entre la experiencia en la organización y la dificultad a innovar y a enfrentarse a nuevas situaciones (Hambrick y Mason, 1984 ; Helmich, 1977).

En relación con la experiencia funcional, Hambrick y Mason (1984) diferencian entre entornos estables y dinámicos, y proponen que cuando el entorno es estable una mayor experiencia en departamentos o áreas de producción, ingeniería de procesos o contabilidad (*throughput functions*) conlleva a mayores beneficios. Por otra parte, cuando el entorno es dinámico una mayor experiencia en departamentos o áreas (*output function*) de marketing, ventas e investigación y desarrollo favorece decisiones que conllevan a mayores beneficios para la organización.

Otros estudios relacionan las características demográficas (edad y formación) de los directivos y las tecnologías de información en una muestra de cien hoteles con el mayor o menor uso del sistema de coste. Los resultados de este estudio indican que un mayor uso de los sistemas de contabilidad de costes para las decisiones de mercado, el control y la evaluación del rendimiento está asociado positivamente con la calidad de las tecnologías de información con la formación académica de los directivos y está negativamente asociado con la edad de los directivos. Y no se encontró ninguna asociación entre el diseño del sistema de contabilidad de costes, la edad de la empresa y la antigüedad de los directivos en la empresa. (Odysseas Pavlatos, 2012).

En relación al **género**, hay estudios que revelan que la presencia de las mujeres en los equipos de dirección influye en el comportamiento del equipo y hace que estos equipos sean más activos, más participativos y más colaboradores, lo que constituye un factor crucial para la implantación de políticas innovadoras en la empresa (Simons, 1995; Claes, 1999).

Naranjo-Gil y Álvarez-Dardet (2010) analizan el papel del género en el uso de los sistemas de control en el sector público a través de un estudio realizado en varios hospitales públicos españoles. Los resultados muestran que los hombres y las mujeres usan los sistemas de control de gestión de forma diferente. El uso femenino de los sistemas de control de gestión es un estilo interactivo, abierto, democrático, de negociación, de trabajo en equipo y de compartir responsabilidades lo que facilitará a implantación de estrategias centradas en la flexibilidad, el cambio y la innovación. Mientras que el uso masculino de los

sistemas de control se caracteriza por un estilo que se centra en evaluar el funcionamiento de la organización midiendo los resultados obtenidos.

Otros autores (Araujo, Flórez, Sánchez y Vélez, 2010) investigan el efecto de las diferencias de género en la implantación de diferentes tipos de control y en el modo de uso de los sistemas de control de gestión a través de un análisis cuantitativo exploratorio desarrollado en el contexto de la gestión de los canales de exportación externalizados. Los resultados no muestran diferencias significativas asociadas al género en cuanto al grado de implantación de los tipos de control ni a la utilidad e importancia conferida a los modos de uso de la información de los SCG. Sin embargo, encuentran una cierta preferencia de las mujeres por el uso interactivo, acorde con las habilidades y características socialmente atribuidas a su género.

Murray (1989) en su estudio analiza la relación entre el nivel de heterogeneidad del equipo de alta dirección, tomada como variable independiente, y el rendimiento de la organización como variable dependiente. Este autor concluye que la composición del equipo de alta dirección influye en el rendimiento de la organización y depende de las condiciones del entorno. La heterogeneidad del equipo de alta dirección está relacionada de forma positiva con medidas de rendimiento a largo plazo.

Otros estudios se centran en analizar el papel de los equipos de alta dirección y su relación con los sistemas de gestión y el tipo de la estrategia de rendimiento de la organización. Los resultados muestran que los sistemas de gestión sofisticados facilitan el proceso de toma de decisiones y están relacionados de forma positiva con estrategias de flexibilidad y con equipos de alta dirección heterogéneos (Naranjo-Gil, 2009).

El desarrollo de la teoría del Upper Echelons ha permitido introducir otro tipo de características que pueden influir en la forma de razonar de las personas que integran los equipos de alta dirección o grupos de trabajo y, por tanto, en la estrategia que diseñaran para su organización. Así, el modelo de Carpenter, Geletkancycz y Sanders (2004) incorpora, además de las características demográficas, las características psicológicas que también pueden influir en la manera de razonar de los directivos y en consecuencia en las decisiones que toman para su organización

En este sentido, podemos decir que las características demográficas aportan conocimientos, destrezas o habilidades a las personas que integran estos equipos o grupos y hacen que adquieran una forma de comportarse y de asumir los riesgos de su organización que va a influir en sus decisiones estratégicas.



### **3.4 RELACIÓN ENTRE EL MODELO DE CA PERSONALIZADO EN CADA UNIVERSIDAD Y LAS CARACTERÍSTICAS DEMOGRÁFICAS DEL GRUPO DE TRABAJO**

En nuestra investigación hemos identificado el modelo de CC como una innovación contable, y como características demográficas del equipo de alta dirección las del equipo técnico encargado los trabajos de personalización y diseño del modelo de CC. Los grupos de trabajo que se han creado en las universidades están formados por dos equipos. Uno es el equipo técnico que es el encargado de diseñar y elaborar el modelo bajo la supervisión del otro equipo que es el equipo directivo. Las características demográficas que hemos seleccionado son la edad, la antigüedad en la organización, la formación recibida, el género y heterogeneidad del equipo técnico.

Como hemos señalado anteriormente, la teoría de los mandos superiores propone que las características de los equipos de alta dirección influyen en el proceso de toma de decisiones de los equipos directivos, y esta teoría aplicada a nuestro estudio significa que las características demográficas de las personas que integran el equipo técnico influyen en la decisión del diseño del modelo de CC personalizado en cada universidad. En concreto, la edad, la experiencia funcional, otras experiencias profesionales, la educación formal o la heterogeneidad del equipo técnico se vinculan con la elección del diseño del modelo CC personalizado. El diseño del modelo de CC puede ser más relevante (o menos consistente) si ha sido diseñado por agentes de cambio más jóvenes y con menos antigüedad, o podrá ser un modelo de CC menos relevante (o más consistente) si ha sido diseñado por agentes de cambio de mayor edad y con más formación.

#### *Edad*

La literatura nos indica que la edad de los equipos de alta dirección se relaciona con el nivel de riesgo de las estrategias implementadas. Si los aplicamos a nuestro estudio los agentes de cambio más jóvenes tendrán comportamientos más arriesgados que aquellos otros agentes de cambio de mayor edad, sus decisiones serán más arriesgadas por lo que tendrán tendencia a diseñar un modelo de CC más relevante o menos consistente. Mientras que los agentes de cambio de mayor edad serán más conservadores en sus decisiones, por lo que diseñarán un modelo de CC más consistente.

#### *Género*

La incorporación de mujeres a los equipos de alta dirección influye en el comportamiento del equipo y hace que estos equipos sean más interactivos y más propensos a implantar estrategias centradas en la flexibilidad, el cambio y la innovación. Algunos autores como Ayesteran (2003), Claes (1999) o Helgsen (1995) proponen que las mujeres tienden por lo general a ejercer la dirección y

el control de gestión de forma diferente. Las mujeres poseen determinadas cualidades que la diferencian del hombre como, por ejemplo, las relacionadas con su capacidad para establecer relaciones o con su predisposición para trabajar en equipo. En nuestro estudio los agentes de cambio del género femenino tenderán a ser más flexibles al cambio y, por tanto, a diseñar un modelo más relevante que los del género masculino.

#### *Formación formal*

La formación formal comprende los estudios obligatorios de cada país y la formación universitaria o formación profesional (en el caso español) y no incluye la educación familiar recibida. La educación familiar es posible que esté incluido dentro de la base cognoscitiva y los valores de la persona. Por tanto, la educación familiar ejercerá una influencia indirecta sobre las decisiones de los miembros del equipo directivo.

La educación formal que una persona recibe a lo largo de su vida hará que su base cognoscitiva y su forma de pensar sean distintas.

La literatura nos indica que cuanto mayor sea la formación de una persona, mayor será su capacidad para adquirir destrezas y para desarrollar nuevas acciones a las que no está acostumbrado, y de este modo, sus decisiones estarán más influenciadas por su formación que por el tipo de disciplinas cursado. Un equipo directivo con un mayor nivel de formación estará más dispuesto a realizar actividades de innovación y de cambio, puesto que esa mayor formación implica el conocimiento de múltiples aspectos de la realidad que pueden ser útiles para buscar nuevos instrumentos de gestión.

Hambrick y Mason (1984) afirman que no parece existir relación entre la cantidad de educación formal y los resultados de la de la empresa. Cuando la formación de los equipos directivos no es elevada los resultados de la organización presentan una mayor dispersión en torno a la media del sector. Pero cuando los equipos directivos tienen una formación en dirección de empresas, debido a esta especialización de estudios que han cursado, forman organizaciones más complejas y realizan más actividades de planificación, establecen presupuestos detallados o complejos sistemas de incentivos.

Esta variable para nuestro trabajo nos indicará que aquellos agentes de cambio con una formación más elevada estarán más dispuestos a diseñar un modelo de CC personalizado con más relevante y con más desarrollos a los exigidos por el Ministerio de ECD, mientras que los agentes de cambio con menos formación serán más conservadores en el diseño del modelo de CC y serán menos propensos a ampliarlo.

#### *Antigüedad en la organización*

Las decisiones de los equipos directivos también pueden estar influenciadas por la otra tipo de circunstancia como por ejemplo los años que llevan trabajando en la organización. Los agentes de cambio pueden ser promocionados desde dentro de la organización o pueden proceder de otras organizaciones. Si los agentes de cambio han desarrollado su vida o carrera profesional dentro de la misma organización, tienen una mayor lealtad a la estrategia de la misma y están dispuestos a realizar menos cambios, sus perspectivas son más limitadas y cuando surge un cambio no saben qué hacer o bien no realizan los cambios necesarios porque no saben cómo responder ante tal situación. Por tanto, los años de antigüedad en la organización, aunque que se desarrollen en distintos puestos de trabajo, están negativamente relacionados con el cambio y la innovación.

Hambrick y Mason (1984) proponen que en entornos estables el número de años de los directivos en la organización está positivamente relacionado con el crecimiento y los beneficios. Mientras que en entornos dinámicos el número de años de los directivos en la organización está negativamente asociado con el crecimiento y los beneficios.

En nuestro trabajo aquellos agentes de cambio con más años de antigüedad en la organización tenderán a realizar menores cambios en sus actividades en consecuencia sus decisiones en relación al diseño del modelo CC personalizado serán más conservadoras que para los agentes de cambio con menos años de antigüedad que serán más propensos a introducir cambios en sus actividades y, por tanto, diseñaran un modelo de CC más relevante.

#### *Heterogeneidad del equipo técnico*

En nuestra investigación el término de homogeneidad lo hemos definido tomando como referencia el colectivo al que pertenecen cada uno los miembros del equipo técnico, que puede ser PDI o PAS.

Las organizaciones suelen estar dirigidas por un conjunto de personas especializadas en cada una de las áreas funcionales y a este grupo de personas es lo que denominamos equipo directivo. La diversidad de opiniones y perspectivas de los miembros del equipo directivo pueden favorecer la innovación, la flexibilidad y la creatividad, por lo que es más probable que se reconozca la necesidad de cambio y se exploren otras alternativas. Sin embargo, la toma de decisiones puede ser más lenta ante la diversidad de opiniones porque es necesario unificar criterios contrapuestos para llegar a un consenso y ello puede retardar la respuesta ante cambios inesperados.

Por el contrario, cuando existe una gran homogeneidad, las decisiones son más rápidas aunque se pierda capacidad de innovación y, por tanto, capacidad de identificar y valorar la necesidad de cambio en la organización.

Así, Hambrick y Mason (1984) afirman que en entornos estables la homogeneidad del equipo de alta dirección conlleva a unas mayores tasas de beneficio para la organización. Mientras que en entornos dinámicos la heterogeneidad del equipo directivo se relaciona positivamente con los beneficios.

En esta línea podemos afirmar que en un entorno dinámico, como es el actual, las universidades que cuenten con equipos técnicos heterogéneos para diseñar del modelo de CC tomarán decisiones más innovadoras y diseñaran más un modelo más relevante que las universidades que tengan equipos técnicos cuya composición sea más homogénea.

En el **cuadro 3.2** recogemos la relación entre las variables demográficas del equipo técnico relacionadas con el modelo de CC resultante y las proposiciones, apoyándonos en las proposiciones anteriores que hemos realizado sobre la estrategia seguida en las universidades para el diseño de su modelo CC que se moverá en un continuo de menos innovador (modelo consistente) a más innovador (modelo relevante).

VARIABLE	VALORES DE LA VARIABLES	DECISIÓN SOBRE EL MODELO DE CC	RELACIÓN CON LAS PROPOSICIONES DEL ESTUDIO
Edad	Agentes de cambio más jóvenes, más predispuestos al cambio y sus decisiones son más arriesgadas.	Mayor tendencia a ampliar el modelo de CC personalizado	<b>Proposición 8 (edad): El diseño de un modelo de CC relevante está positivamente asociado con equipos técnicos de personalización más jóvenes.</b>
	Agentes de cambio con mayor edad son más conservadores y sus decisiones son menos arriesgadas.	Menos tendencia a ampliar el modelo de CC personalizado	
Antigüedad en la universidad	Agentes de cambio con menos años de antigüedad tomarán decisiones mas arriesgadas	Mayor tendencia a ampliar el modelo de CC personalizado	<b>Proposición 9 (antigüedad): El diseño de un modelo de CC relevante está positivamente asociado con equipos técnicos de personalización con menos antigüedad en la universidad.</b>
	Agentes de cambio con más años de antigüedad tomarán decisiones más conservadoras	Menos tendencia a ampliar el modelo de CC personalizado	
Género	Agentes de cambio del género femenino suelen estar identificados con un estilo de gestión interactivo, son más predispuestos a realizar cambios en su organización.	Mayor tendencia a ampliar el modelo de CC personalizado	<b>Proposición 10 (género): El diseño de un modelo de CC relevante está positivamente asociado con la participación de mujeres en los equipos técnicos de personalización.</b>
	Agentes de cambio del género masculino suelen estar identificados con un estilo de gestión de diagnóstico, son más predispuestos a obtener resultados.	Menos tendencia a ampliar el modelo de CC personalizado	
Educación formal	Agentes de cambio con más formación estarán más predispuestos a realizar cambios en su organización.	Mayor tendencia a ampliar el modelo de CC	<b>Proposición 11 (formación): El diseño de un modelo de CC relevante está positivamente asociado con más</b>

	Agentes de cambio con menos formación realizaran menos cambios en su organización.	personalizado Menos tendencia a ampliar el modelo de CC personalizado	<b>formación del equipo técnico de personalización.</b>
Heterogeneidad*	En entornos dinámicos la heterogeneidad del grupo directivo se relaciona con una toma de decisiones más lenta pero aumenta la capacidad de innovación y, por tanto, la capacidad de identificar y valorar la necesidad de cambio en la organización.	Mayor tendencia a ampliar el modelo de CC personalizado	<b>Proposición 12 (heterogeneidad): Los equipos técnicos de personalización heterogéneos están positivamente relacionados con el diseño de un modelo de CC relevante.</b>
	En entornos dinámicos, la homogeneidad del grupo directivo se relaciona con toma de decisiones más rápidas aunque se pierde capacidad de innovación y, por tanto, capacidad de identificar y valorar la necesidad de cambio en la organización.	Menos tendencia a ampliar el modelo de CC personalizado	

(\*) Definida o medida por la variabilidad de las anteriores características demográficas: diversidad en edad, experiencia funcional, antigüedad, educación y género.

**Cuadro 3.2. Relación de las variables demográficas de los agentes de cambio, el modelo de CA resultante con las proposiciones.**

### **3.5 VARIABLES SUBJETIVAS DE LA ALTA DIRECCIÓN: PERCEPCIÓN SOBRE LA RELEVANCIA Y UTILIDAD DE LA INFORMACIÓN DE COSTES**

La cuarta de nuestras cuestiones a investigar es la relación que hay entre la percepción de la alta dirección sobre la relevancia y utilidad esperada de la información de costes y el modelo de CC diseñado en cada universidad.

Las universidades deben satisfacer las necesidades de información de sus usuarios con unos recursos limitados. La información que proporcionan los estados tradicionales es una información agregada e insuficiente para apoyar las decisiones de los responsables de su gestión. Por este motivo es necesaria una información más precisa y detallada que apoye dichas decisiones. Una de las técnicas o herramientas de gestión que permite la obtención de información relevante es la que aporta el modelo de CC. *El modelo de Contabilidad Analítica es un conjunto de técnicas contables que permiten el estudio de una organización tanto desde el punto de vista orgánico como funcional mediante el análisis detallado de sus componentes con el objetivo de obtener información relevante sobre el proceso de formación de costes e ingresos tanto temporal como cualitativamente, de manera eficiente* (IGAE, 2004).

La información que elabora el modelo de CC se concreta en una serie de objetivos entre los cuales señalamos los siguientes (AECA, 2001):

1. Valoración del coste de los servicios públicos
2. Valoración de los activos generados por la actividad del sector público.
3. Facilitar la confección y evaluación de los presupuestos
4. Proporcionar una información adecuada al gestor que le permita elaborar los indicadores, analizar las desviaciones que se puedan producir o decidir sobre la producción de determinados servicios o bienes con el conocimiento correcto de sus costes o ingresos.
5. Analizar el empleo de los recursos públicos desde una perspectiva de eficiencia y economía, posibilitando un control de gestión sobre aspectos concretos de la entidad.
6. Determinar la cuantía de las tasas y precios públicos.
7. Facilitar la elaboración de la memoria de la entidad.
8. Permitir la comparación con otros entes públicos similares.
9. Facilitar información a órganos nacionales y supranacionales para fundamentar el importe de las ayudas y subvencione

Además de estos objetivos, existirán otros específicos, que dependerán de la naturaleza de la organización del sector público así como de las necesidades

de información manifestadas por los gestores y que deberán tenerse en cuenta en el desarrollo del modelo de CC.

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

En el primer caso, la información relevante será la que contenga aquellos datos que permitan hacer la comparación de unos organismos con otros y, desde este punto de vista, parece lógico que las fases y los procedimientos de elaboración de la información sean normalizados desde un órgano superior. Así los usuarios de la información de costes serán, además de la dirección de la entidad, los responsables de los entes superiores que estarán interesados en obtener datos relativos a los costes de objetivos muy concretos, pues la necesidad de cumplir compromisos informativos vinculados a obligaciones de tipo legal requiere suministrar información normalizada. El análisis de la eficiencia en esos objetivos se hará desde la comparación de unos entes con otros.

En el segundo caso, la información relevante será el aprovechamiento de los recursos económicos para cumplir los objetivos que se hayan marcado como línea de actuación. La información de salida del sistema estará pensada para que sea útil a los distintos responsables de cada centro de costes. En este caso la información será a medida de los usuarios internos del organismo y los posibles usuarios de esta información pueden ser externos e internos al ente público como directivos del ente público, directivos de órganos superiores o la sociedad en general.

Como hemos señalado en el capítulo 1, el modelo de CC para las universidades (Particularización del modelo CANOA) tiene una doble finalidad:

1. Ser un modelo de referencia para el establecimiento de la Contabilidad Analítica en la Universidad pública española.
2. Establecer un conjunto de principios y reglas para la normalización de la información.

Luego, la finalidad del modelo es la definición de un conjunto de datos de entrada, de procesos de tratamiento de esos datos y de outputs de información que consiga un doble objetivo: relevancia y consistencia.

Relevancia para facilitar la toma de decisiones a los gestores y consistencia para poder comparar la información en la misma organización y con otras similares. Por tanto, el modelo de CC desarrollado o diseñado en cada universidad se moverá a lo largo de un continuo en cuyos extremos estarán:



- a) Un modelo de CC personalizado que permita la comparabilidad de la información. En este caso la universidad habrá diseñado un modelo de CC para cumplir con los requerimientos del Ministerio de ECD. Este modelo ha sido diseñado para generar la información normalizada y no incorpora información adicional, es decir, no añade otros informes u otros indicadores. El modelo de CC resultante es un **modelo A**.
- b) Un modelo de CC personalizado que permita la comparabilidad y que, además, facilite el proceso de toma de decisiones porque incorpora información adicional. En este caso la universidad habrá diseñado un modelo de CC para generar más información de la normalizada. Este modelo de CC resultante es un modelo CC más sofisticado o más desarrollado (**modelo B**).

Tradicionalmente, cuando la información va orientada a los usuarios externos el requisito que prima es la fiabilidad, mientras que cuando el destino de la información contable es interno la relevancia será el requisito principal.

El modelo de CC personalizado debe proporcionar información relevante a los usuarios de la misma. Para que la información sea relevante debe ser capaz de influir en el proceso de toma de decisiones económicas proporcionando la información en el tiempo adecuado y así actuar de forma eficaz, apoyando a los gestores a evaluar sucesos pasados, presentes o futuros, o bien a confirmar o corregir evaluaciones realizadas anteriormente.

Por otro lado, para que la información del modelo de CC personalizado sea consistente es necesario que la información sea fiable. La fiabilidad en este caso se garantiza aplicando una serie de normas a la información obligatoria de costes que deben elaborar las universidades.

Según Pizzini (2006) los modelos de costes más funcionales y, por tanto, más útiles y relevantes, son aquellos que pueden proporcionar mayor detalle sobre los costes, clasifican mejor los costes de acuerdo con su comportamiento, la información sobre los costes se facilita con más frecuencia, proporciona unos costes más fiables y calculan más desviaciones. Los sistemas de costes más funcionales producen mejor información, esto es, proporcionan datos más relevantes y útiles que mejoran la toma de decisiones de gestión, y en consecuencia, dan lugar a mejores resultados económicos (por ejemplo, Cooper y Kaplan, 1991; Johnson, 1992). En este sentido la funcionalidad del sistema de Costes es definida por la calidad de la información que suministra el modelo de costes.

Tomando la afirmación de Pizzini (2006) sobre la funcionalidad de los modelos de costes vamos a desarrollar nuestras proposiciones en base a la percepción que los agentes de cambio tienen sobre la funcionalidad del modelo de CC. La funcionalidad depende de las características de la información de costes dando

como resultado el diseño y desarrollo de un modelo de CC más o menos normalizado. Es decir, el desarrollo de un modelo de CC que generará la información solicitada por el Ministerio de ECD o el desarrollo de un modelo de CC que genere más información de la requerida por el Ministerio.

### 3.5.1 CARACTERÍSTICAS DE LA INFORMACIÓN DE COSTES

La literatura contable sobre el diseño de los modelos de costes ha identificado varias características como el nivel de detalle, la capacidad para desagregar los costes de acuerdo con el comportamiento, la frecuencia con que se suministra la información, la exactitud o la fiabilidad de la información de costes o el grado de análisis de las desviaciones (Pizzini, 2006; Odysseas e Ioannis, 2009; Foong y Truki, 2009; Schoute, 2009; Cohen y Kaimenaki, 2011; Macinati, 2011; Cardoso, et al., 2011; Pavlatos, 2012; Vij, 2012). De estas características la última no la vamos a considerar en nuestra investigación porque para incorporar los costes estándares a un modelo de costes es necesario un cierto desarrollo práctico del modelo. En el ámbito de las universidades, para la mayoría, es la primera vez que implantan el modelo de CC por lo que no existe esa experiencia previa para fijar los costes estándares con suficiente rigor. No obstante, en el documento del Ministerio (Modelo CANOA) está previsto a medio plazo complementar el modelo de CC con el desarrollo de los costes estándares (2011, pp.23).

Los sistemas de costes se pueden diseñar para que proporcionen información con diferentes características como por ejemplo financiera, no financiera, por productos o servicios, por áreas de responsabilidad. Así, Chenhall y Morris (1986) describen los sistemas de contabilidad de gestión en función de la utilidad percibida por los gerentes sobre cuatro características de la información. Estos autores agruparon la información de los sistemas de contabilidad de gestión en cuatro dimensiones: amplitud, oportunidad, agregación e integración, y clasificaron los sistemas de contabilidad de gestión en tradicionales y contemporáneos en función de dichas características de la información. De la misma forma, Naranjo-Gil y Álvarez-Dardet (2005) también muestran las principales características entre un sistema contable de gestión innovador y un sistema contable de gestión tradicional. En el **cuadro 3.3** mostramos las características de los sistemas de información de gestión.

CARACTERÍSTICA	DESCRIPCIÓN
Alcance	Información externa Información no financiera Información orientada al futuro (en términos probabilísticos)
Oportunidad	Información frecuente y rápida
Agregación	Agregada por períodos, por áreas funcionales
Integración	Objetivos precisos para las actividades y su relación con subunidades. Informes sobre interacciones dentro de cada subunidad.

**Cuadro 3.3 Características del sistema contable de gestión.**

(Fuente: tomado de Chenhall y Morris, 1986)

El alcance del sistema de costes es un concepto importante que refleja el uso de la información de costes en un número de áreas de decisión o actividades de la organización (Nicolau, 2001). Los modelos de contabilidad analítica que proporcionan información de costes más detallada, precisa y frecuente son más útiles para la toma de decisiones. Chenhall (2003) indica que el diseño del sistema de costes está asociado con las necesidades de información que tiene sus usuarios.

Brinker (1992) trata el alcance del sistema de coste en relación con un conjunto de actividades que son necesarias para satisfacer demandas de los clientes y para mantener viabilidad económica de la propia organización.

Los tipos de costes que se pueden utilizar en un modelo pueden ser históricos, estándares o presupuestados, siendo los costes estándares los más relevantes para la planificación de la actividad productiva. En el sector público, concretamente en caso de las universidades, se tropieza con numerosas dificultades de carácter técnico y social. Por ejemplo, como acabamos de señalar, es necesario contar con los datos históricos de para poder incorporar los costes estándares.

El nivel de agregación de los datos dependerá de los destinatarios de la información contable, teniendo en cuenta el coste de obtención de los datos desagregado hay que evitar que la información proporcionada por el sistema contable sea innecesariamente detallada o, en otros casos, insuficiente.

### 3.5.2 PERCEPCIÓN SOBRE LA UTILIDAD DE LA INFORMACIÓN DE COSTES

Las percepciones de los usuarios sobre la información de los sistemas contables de gestión ha sido objeto de estudio en la literatura contable como

una de los factores más importantes para evaluar de la eficacia de estos sistemas.

Hay estudios que nos muestran a los diseñadores y a los usuarios de los sistemas de contables de gestión con diferentes motivos y actitudes que pueden llevar a percepciones distintas (Olson e Ives, 1981; Salaway, 1987; Green, 1989; Newman y Robey, 1992). Estos estudios se centraron principalmente en las percepciones de los usuarios de la información contable (Goodhue, 1998), mientras que en gran parte de estos estudios las percepciones de los diseñadores no han sido tratadas por esta línea de investigación (Weitzel y Graen, 1989; Rao et al.; 1992).

También se ha demostrado que los usuarios y diseñadores de la información pueden diferenciarse significativamente en la forma de evaluar el sistema de información de gestión (Doktor et al. 1979; McKeen et al., 1994;). Así, desde la perspectiva del diseñador el sistema de información de gestión tendrá éxito cuando alcanza la validez técnica (Schultz Slevin, 1975) mientras que desde el punto de vista del usuario, el sistema es exitoso cuando ayuda a mejorar el rendimiento en el trabajo o alcanza la validez en la organización.

Por tanto, las innovaciones en los sistemas de información de gestión están fuertemente asociadas con la utilidad percibida (Leonard-Barton, 1988) y con una mayor satisfacción de los usuarios (Bayle y Pearson, 1983; Doll y Torkzadeh, 1988).

Otros estudios han encontrado que los diseñadores se identifican fuertemente con las necesidades de los usuarios por lo que comparten las mismas percepciones en cuanto a la eficacia del sistema de información de gestión (Dickson y Powers, 1979).

Otros autores que también tratan las percepciones de los usuarios sobre la información contable son Bruns y McKinnon, 1993; McGowan, 1998; McGowan y Klammer, 1997; Shields, 1995; Bhimani y Pigott, 1992; Swenson, 1995. Así, Shields (1995) identificó que los cambios en los sistemas de contabilidad costes eran innovaciones administrativas y el éxito de su implantación depende de los aspectos organizativos y de comportamiento. Mientras que el cambio, por ejemplo, en la aplicación informática o la adquisición de nuevos equipos son innovaciones técnicas y el éxito de su implantación dependerá de las cuestiones económicas y técnicas. Por estas afirmaciones, Shields argumentó que el éxito de las innovaciones administrativas dependerá de las coaliciones entre los directivos y los trabajadores en relación a sus preferencias, estrategias, metas, habilidades y recursos del dominante o poder sobre las coaliciones de los trabajadores.

Estas cuestiones relativas a la satisfacción de las necesidades de información de los usuarios están vinculadas con la línea de investigación sobre la función de los contables de gestión en las organizaciones. La mayoría de los directivos espera que sus contables de gestión realicen una función de servicio para apoyar las decisiones de la organización y esto se consigue cuando la función de contabilidad está descentralizada (Hopper, 1980). Sin embargo, existen otros que consideran que la función de los contables es la llevar las cuentas en lugar de servir de apoyo a las decisiones por lo que prefieren que la función de contabilidad esté centralizada.

Estas dos funciones se han examinado regularmente en la literatura bajo una variedad de títulos, así Friedman y Lyne (1997) llegaron a la conclusión que la introducción de nuevas herramientas de gestión había mejorado sustancialmente la imagen de contables, pero que la eliminación de la imagen de contable que lleva las cuentas dependerá a largo plazo de la capacidad de estos para adaptarse a los cambios del entorno. Brignall et al. (1999) también identificaron las dos funciones y llegaron a la conclusión de que una de las principales razones para la no participación de los contables en los programas de cambio era la presunción de que la contabilidad era para llevar las cuentas en lugar de servir de apoyo a las decisiones.

Actualmente, los avances en tecnologías de la información y en las bases de datos permiten diseñar sistemas de información de gestión que permiten cumplir con las dos funciones (Scapens et al., 1996; Cooper, 1996).

Apoyándonos en estas afirmaciones podemos decir que otro factor que consideramos que influye en el diseño del modelo de CC es la función que representa la Contabilidad para las organizaciones en nuestro estudio para las universidades, y las personas que trabajan en ésta área. Si los agentes de cambio de la universidad consideran que la función de la Contabilidad es más de apoyo a las decisiones que de rendición de las cuentas el diseño del modelo de CC estará influenciado por esta percepción de los agentes y será un modelo tipo B. En cambio, si los agentes de cambio de la universidad consideran que la función de la Contabilidad es más de rendición de cuentas o de cumplimiento de los requerimientos que de apoyo a las decisiones, el modelo de CC diseñado estará influenciado por esta percepción de los agentes y tendrán tendencia a diseñar un modelo tipo A. Esto enlaza con lo visto en el epígrafe anterior sobre tipos de estrategia y su influencia en el diseño modelo de CC.

### 3.6 RELACIÓN ENTRE LAS CARACTERÍSTICAS DE LA INFORMACIÓN DE COSTES Y EL MODELO DE CA PERSONALIZADO

Tomando la afirmación de Pizzini (2006) sobre la funcionalidad de los sistemas de costes y bajo la teoría de los mandos superiores podemos afirmar que el modelo de CC diseñado por cada universidad dependerá de las percepciones que los agentes de cambio tengan sobre las características de la información de costes. Denominamos agentes de cambio a todas las personas que han intervenido en el diseño del modelo de CC en cada universidad.

#### *Nivel de detalle*

El nivel de detalle se refiere a la capacidad del sistema para proporcionar más información sobre los objetivos de costes, y comprende desde los diferentes centros de costes hasta cada servicio, producto o componente. Chenhall y Morris (1986), Feltham (1977), Kaplan y Norton (1992), y Karmarkar et al. (1990) incorporaron el nivel de detalle entre las características del diseño de un sistema de costes.

#### **Proposición 13**

***Los grupos de trabajo percibirán que el modelo de CC es más útil y relevante cuando hay un mayor detalle de la información de costes.***

#### *Clasificación de los costes según su comportamiento*

La segunda característica del diseño de un coste del sistema, es la capacidad del sistema para separar y clasificar los costes de acuerdo con su comportamiento, se relaciona estrechamente con a la primera característica. Con el fin de suministrar un mayor detalle, el sistema primero debe separar y clasificar los gastos de acuerdo con el comportamiento. La capacidad para clasificar los costes de acuerdo a su comportamiento está directamente asociada con la capacidad para proporcionar información detallada de costes útil (Cooper y Kaplan, 1991; Swenson, 1995). Explorado en la literatura las clasificaciones básicas de costes incluyen los costos fijos / variables, directos /costos indirectos y los costos controlables / no controlable-(Feltham y Xie, 1994; Johnson, 1992; Karmarkar et al, 1990; Khandwalla, 1972).

#### **Proposición 14**

***Los grupos de trabajo directivos percibirán que el modelo de CC es más útil y relevante cuando hay una mayor capacidad para clasificar los costes de acuerdo con su comportamiento.***

#### *Frecuencia*

La frecuencia de la información de costes permitirá a los gerentes hacer frente a los problemas adecuadamente e identificar oportunidades de mejora (Karmarkar et al, 1990; Simons, 1987). Chenhall y Morris (1986) midieron la frecuencia de los informes de costes y concluyeron que más frecuencia de los informes proporciona a los gerentes o administradores información sobre las decisiones e información sobre los últimos acontecimientos. Esto puede ser usado para guiar en el futuro cursos de acción.

***Proposición 15***

***Los grupos de trabajo percibirán que el modelo de CC es más útil y relevante cuando hay una mayor frecuencia de la información de costes.***

En el **Cuadro 3.4** recogemos la relación entre las características de la información de costes relacionadas con la percepción sobre la utilidad del modelo de CC resultante que se moverá en un continuo de menor utilidad a mayor utilidad y las proposiciones.

VARIABLE	VALORES DE LA VARIABLES	PERCEPCIÓN DEL EQUIPO DE CAMBIO SOBRE LA UTILIDAD ESPERADA DEL MODELO DE CA	RELACIÓN CON LAS PROPOSICIONES DEL ESTUDIO
Nivel de detalle	Modelo de CC con mayor detalle de información sobre los objetivos de coste.	Mayor utilidad esperada del modelo de CC y mayor tendencia a introducir cambio en el modelo de CC.	<b>Proposición 13</b> <i>Los grupos de trabajo percibirán que el modelo de CC es más útil y relevante cuando hay un mayor detalle de la información de costes.</i>
Clasificación de los costes	Modelo de CC con mayor capacidad para clasificar los costes según su comportamiento.	Mayor utilidad esperada del modelo de CC y mayor tendencia a introducir cambio en el modelo de CC.	<b>Proposición 14</b> <i>Los grupos de trabajo directivos percibirán que el modelo de CC es más útil y relevante cuando hay una mayor capacidad para clasificar los costes de acuerdo con su comportamiento.</i>
Frecuencia	Modelo de CC con información de costes más frecuente.	Mayor utilidad esperada del modelo de CC y mayor tendencia a introducir cambio en el modelo de CC.	<b>Proposición 15</b> <i>Los grupos de trabajo percibirán que el modelo de CC es más útil y relevante cuando hay una mayor frecuencia de la información de costes.</i>

**Cuadro 3.4. Relación entre las características de la información de costes relacionadas con la percepción de los equipos directivos sobre la utilidad esperada del modelo de CA resultante y las proposiciones.**



---

## **CAPÍTULO 4**

### **DISEÑO DE LA INVESTIGACIÓN**

---



## 4.1 METODOLOGÍA DE LA INVESTIGACIÓN: CUALITATIVA O CUANTITATIVA

La investigación científica es un proceso ordenado que busca solucionar problemas o explicar determinadas situaciones. Para evaluar qué tipo de metodología debe utilizarse en una investigación lo primero que tenemos que conocer son las características de cada una de ellas y bajo qué condiciones es más adecuado utilizar una, otra o una combinación conjunta (Ayuso y Ripoll, 2005). En este último caso, Brewer y Hunter (1989) recomiendan combinar la metodología cuantitativa y cualitativa para incrementar la fiabilidad de los estudios realizados.

Para mostrar las características de cada metodología vamos a realizar una comparación entre ambas metodologías.

Una característica diferenciadora entre la metodología cuantitativa y cualitativa está en la forma de los datos. La metodología cuantitativa explora los datos en forma numérica utilizando normalmente la estadística. Mientras que la Investigación cualitativa es aquella que explora un fenómeno mediante la descripción de sus cualidades.

La metodología cuantitativa es más apropiada cuando el investigador pretende descubrir las uniformidades que existen entre los procesos estudiados y para ello utiliza números, tablas y tests estadísticos. Mientras que la metodología cualitativa es más adecuada cuando la investigación se centra en el estudio de fenómenos sociales dentro del entorno y utiliza fundamentalmente el lenguaje (Ruiz-Olabuenaga, Aristegui y Melgosa, 1998).

La metodología cuantitativa se basa en el positivismo, según el cual existe una sola verdad objetiva en torno a las organizaciones que se revela a través del método científico. Y la metodología cualitativa se apoya en la etnografía, tratando de entender de qué forma los miembros de la organización ven las cosas (Woolgar, 1991). Así, la investigación cualitativa ofrece la oportunidad de centrarse en hallar respuestas a preguntas sobre la experiencia social, cómo se crea y cómo da significado a la vida humana (Denzing y Lincoln, 1994).

Para Stake (1995) el **objetivo de la investigación** cualitativa es la comprensión, centrando la indagación en los hechos, mientras que la investigación cuantitativa fundamentará su búsqueda en las causas, persiguiendo el control y la explicación. Luego, podemos afirmar que la metodología cualitativa tiene como eje central la búsqueda de la comprensión más que la predicción, es decir, interpretar la realidad social más que explicarla.

Y para Ruiz-Olabuenaga (1996) la investigación cualitativa está orientada a descubrir, captar y comprender una teoría, y la cuantitativa está más orientada a contrastar, comprobar y demostrar la existencia de una teoría previamente formulada.

En el **cuadro 4.1** se exponen las características de cada metodología.

CARACTERÍSTICAS	CUANTITATIVA	CUALITATIVA
Paradigma teórico	Positivismo	Etnografía
Presuposición básica	Existe una verdad objetiva en torno a las organizaciones que se revela a través del método científico	La realidad organizativa se construye socialmente
Lógica	Hipotética-deductiva	Inductiva
Objetivos	Fiabilidad y validez	Autenticidad y complejidad
Método básico	Encuestas	Observación, entrevistas

**Cuadro 4.1. Características de las metodologías cuantitativa y cualitativa. (Fuente: adaptado de Lee, 1991).**

En cuanto al papel que adopta en el investigador en la metodología cualitativa es un papel personal desde el comienzo de la investigación, interpretando los sucesos y acontecimientos desde el inicio de la investigación. Mientras que en la metodología cuantitativa el investigador debe ser neutral, estar libre de valores, para mantener una posición de observador externo y proceder a la interpretación de los datos una vez que éstos han sido recogido y analizados estadísticamente (Ruiz-Olabuenaga, 1996).

Para Strauss (1987) la diferencia entre ambos tipos de investigación está en que la investigación cuantitativa se centra en el estudio de las relaciones entre variables cuantificadas, mientras que la investigación cualitativa lo hace en contextos estructurales y situacionales.

Glaser y Strauss afirman que: “no existe choque fundamental entre los fines y las capacidades de los métodos o datos cualitativos y cuantitativos...Creemos que cada forma de datos resulta útil tanto para la comprobación como para la generación de la teoría sea cual fuere la primacía del énfasis” (citado por Reichardt y Cook, 1986).

No obstante, el uso de los métodos y técnicas cualitativas ha sido criticado por su falta de objetividad, por la imposibilidad de reproducción de los resultados y por su escasa validez. Sin embargo, los métodos cuantitativos, raramente, son cuestionados y sobre ellos existe un amplio consenso en cuanto a que su utilización es la forma correcta de hacer ciencia y ser científico.

Pero en los últimos años, ha empezado tímidamente a enjuiciarse si los métodos cuantitativos son los únicos válidos para llegar a la ciencia, lo que ha permitido detectar algunos puntos débiles.

El primer punto débil se centra en la medida de las ciencias sociales. Esto es, cómo podemos medir el comportamiento individual o colectivo de las personas, sus creencias, su visión del mundo, los significados que elaboran y comparten, no pueden ser segmentados ni divididos puesto que son procesos continuos, dinámicos en constante transformación.

Y el segundo de los puntos débiles, se refiere a cómo podemos medir de forma sistemática los rasgos de una población como último criterio de validez científica. La producción de datos en investigación social de carácter cuantitativo tiene un valor de verdad sólo por haber sido obtenidos mediante formas o procedimientos muy elaborados y analizados con las más sofisticadas y complejas técnicas de análisis.

En nuestra investigación hemos optado por la metodología cualitativa ya que nuestro objetivo es explorar cómo se ha diseñado el modelo de CC personalizado en las universidades del sistema público valenciano y cómo han influido en dicho diseño determinadas características demográficas del grupo o equipo de trabajo y la percepción que tiene dicho grupo sobre la utilidad esperada del modelo.

En el ámbito de la investigación hay una clara tendencia por lo métodos cuantitativos más que cualitativos, en definitiva a través de los métodos cuantitativos se hace ciencia. Pero es realmente nuestra materia objeto de estudio una ciencia entendida como tal, la respuesta es que se trata de una ciencia social y como tal en última instancia depende de la persona o personas que tengan que tomar las decisiones y del entorno o las circunstancias en la que se adopten dichas decisiones por lo no es una ciencia en sentido estricto, como se puede entender las matemáticas, la química o la biología.

La investigación en las Ciencias Sociales hasta hace poco ha sido, casi exclusivamente, cuantitativa. Sin embargo, en las dos últimas décadas, en las ciencias sociales se ha producido un cambio y cada vez adquieren más protagonismo los métodos cualitativos sin dejar de ser importantes los métodos cuantitativos. La opción en las ciencias sociales por los métodos cualitativos no es casual, ya que las ciencias sociales están siempre implicadas en procesos de comprensión e intervención de realidades que afectan a las personas por lo que están obligadas a conocer detalladamente el contexto en el que actúan. Es decir, la única forma de captar la realidad es metiéndose en la piel de los agentes que interviene en esa realidad, esto es, desde dentro.

La Contabilidad de Gestión es una ciencia práctica que tiene como objeto de estudio la empresa. Toda ciencia práctica es inexacta, si las prácticas de contabilidad de gestión no son útiles para la empresa dejan de utilizarse. De ahí, que el estudio de caso (EDC) sea uno de los métodos más adecuados para la enseñanza de este tipo de ciencia práctica.

En Contabilidad de Gestión son muchos los autores que reclaman la utilización de métodos de investigación cualitativos y, de hecho, ha sido analizado por especialistas en Contabilidad de Gestión (Scapens, 1990; Humphrey y Scapens, 1992; Spicer, 1992 Otley y Berry, 1994). De acuerdo con la tendencia en la investigación contable que propugna una visión más activa que intenta determinar las razones últimas de por qué, cómo y en qué contexto se emplea la Contabilidad (Bhimani, 1996), rompiendo con una tradición que la había llevado con anterioridad a aislarse de la práctica contable (Hopwood, 1993).

En esta línea, Larrinaga (1999) planteó la necesidad de realizar la investigación dentro de las alternativas diferentes a la perspectiva dominante. Este autor señaló que es posible y deseable realizar trabajos sobre otras premisas alternativas a la investigación dominante. Posible porque existen líneas de investigación consolidadas, y deseable porque sus ideas son más novedosas y probablemente nos conduzcan mejor en la dirección de comprender los mecanismos de funcionamiento de la Contabilidad.

Y para Escobar y Lobo (1998) el cambio de tendencia en los métodos que se emplean en la investigación de la Contabilidad de gestión se produjo como consecuencia de un cambio paradigmático en la disciplina. Muchas de las investigaciones actuales en Contabilidad de Gestión están relacionadas con la práctica contable y junto a los modelos normativos se están desarrollando teorías positivas que nacen al amparo de datos empíricos. Los procedimientos contables se originan en las organizaciones complejas y para poder observar y describir las prácticas es necesario captar la riqueza del entorno organizacional.

Además, se está demostrando, por la dirección que han tomado las recientes investigaciones, que para esta rama de la contabilidad parece ser más idóneo el empleo de los métodos cualitativos aunque sigue siendo dominante la aplicación de métodos cuantitativos.

### **4.2 EL ESTUDIO DE CASO COMO MÉTODO DE INVESTIGACIÓN CUALITATIVA**

El estudio de caso (EDC) es un método de investigación que tiene por objeto vislumbrar las conductas sociales por medio de la observación en profundidad de una organización o parte de la misma así como de un grupo de individuos o de individuos concretos teniendo una gran importancia en el desarrollo de las

ciencias sociales. Su mayor ventaja está en la capacidad de suministrar una información entre la teoría y la práctica (Ayuso y Ripoll, 2005).

El EDC entre los años 1991 y 2000 fue la metodología de investigación utilizada en el 10,4 % de los artículos sobre contabilidad de gestión publicados en la diez principales revistas internacionales de este campo (Hesford, Lee y Van der Stede, 2007).

Aunque existe un consenso general sobre la utilización del EDC para analizar los aspectos organizacionales y sociales de la Contabilidad de Gestión (Anderson y Widener, 2007) todavía genera cierta controversia su utilización. Normalmente, se suele pensar que el EDC es más fácil de aplicar que la investigación cuantitativa pero en la práctica resulta difícil de aplicar ya que necesita unas preguntas de investigación muy claras y además exige una buena comprensión de la literatura existente, un buen diseño, una base sólida y un uso preciso del lenguaje (Scapens, 2004).

El EDC es una metodología que se suele utilizar en las investigaciones de administración y dirección de empresas y aunque, muchos académicos la consideran una metodología alejada de la forma habitual en la que se debe hacer ciencia, se emplea con bastante frecuencia en las aulas para mostrar la realidad empresarial. La Contabilidad de Gestión es una ciencia práctica que tiene como objeto de estudio la empresa. Toda ciencia práctica es inexacta, si las prácticas de contabilidad de gestión no son útiles para la empresa dejan de utilizarse. De ahí, que el EDC sea un método idóneo para la enseñanza de la Contabilidad de Gestión.

Para (Yin (1989) *“los casos son una investigación empírica que estudia un fenómeno contemporáneo dentro de un contexto real, cuando las fronteras entre el fenómeno y el contexto no son evidentes y en la que se utilizan múltiples fuentes de evidencia”*.

En esta misma línea Scapens (1990) dice que con este método se puede ver la práctica contable en el contexto de las circunstancias particulares de la organización estudiada, mostrándose como el desarrollo de los sistemas de Contabilidad de Gestión está influenciado por todo un conjunto de factores organizacionales. Motivos que justifican su utilización como metodología de investigación.

En España desde hace más de una década se han realizado numerosas investigaciones que han utilizado este tipo de metodología. Entre estos trabajos podemos nombrar los realizados por Carmona y Macías (1998), Gutiérrez y Nuñez (1999), López Manjón (2000), Nuñez (1999), Alvarez-Dardet y Capelo (2000), Araújo y Vélez (2000), Ayuso (2001), Carmona y Macías (2001), Larrinaga et al (2001), Barrachina (2002), Tamarit (2002).

Y a nivel Internacional, publicaciones como Accounting Organization and Society, Management Accounting Research, Accounting and Business research o Critical Perspectives on Accounting, recogen innumerables trabajos de investigación de corte cualitativo.

#### 4.2.1 CLASIFICACIÓN DE LOS ESTUDIOS DE CASOS

Los EDC han sido calificados atendiendo a diferentes criterios como, por ejemplo, en función de los objetivos de la investigación (Yin, 1989, 1998; Scapens, 1990; Spicer, 1992), dependiendo del tipo de conclusiones que se deseen obtener (Stake, 1994) o función del número de casos y el desglose de éstos en subunidades (Yin, 1989, 1998).

A continuación, pasamos a exponer las diferentes clasificaciones y las características que definen a cada uno de los tipos de casos.

a) Clasificaciones en función de los **objetivos de la investigación:**

Yin (1989, 1998) establece tres tipos de casos: descriptivos, exploratorios y explicativos que detallamos en la **tabla 4.1** junto con sus características.

TIPO DE EDC	DESCRIPCIÓN DE LAS CARACTERÍSTICAS
Descriptivos	La finalidad es describir, de la forma más completa posible, el objeto de estudio
Exploratorios	Se desarrollan cuando existe mucha incertidumbre respecto a un determinado aspecto relevante y contemplan estudios pilotos realizados para tratar de formular de forma más precisa las cuestiones o hipótesis que se testaran en estudios posteriores
Explicativos	Se caracterizan porque tratan de dar respuesta a las preguntas de cómo y por qué y, además, las proposiciones teóricas que orientan la investigación especifican una serie lógica y completa de eventos y acontecimientos causales que intentan conectar conceptos y/o variables.

**Tabla 4.1. Clasificación de Yin de EDC según objetivos de investigación.**

Posteriormente, Scapens (1990) añade a la clasificación anterior de Yin (1989) los casos ilustrativos y los casos experimentales. A continuación detallamos la clasificación de los EDC de Scapens y sus características en la **tabla 4.2:**



TIPO DE EDC	DESCRIPCIÓN DE LAS CARACTERÍSTICAS
Descriptivos	Facilitan descripciones de los sistemas contables, técnicas y prácticas que son utilizadas en un contexto real.
Exploratorios	Determinan los motivos por los que se utilización determinadas prácticas contables, familiarizándose con una situación sobre la que no existe un marco teórico bien definido.
Ilustrativos	Muestran los logros prácticos de las innovaciones introducidas en los sistemas de Contabilidad, poniendo de manifiesto las prácticas de gestión más competitivas.
Explicativos	Exponen las razones de las prácticas contables centrándose en un caso específico. Emplean la teoría para entenderlo y explicarlo y no para generalizar
Experimentales	Analizan las dificultades al implantar en una organización nuevas técnicas y procedimientos contables, evaluando a su vez los beneficios que de estas técnicas o procedimientos se derivan.

Tabla 4.2. Clasificación de Scapens de EDC según objetivos de investigación.

Estos EDC se diferencian por el uso que el investigador realice de ellos, y a su vez de los objetivos de investigación como acabamos de describir (Scapens (1990). En relación a este hecho podemos distinguir dos usos:

- Dentro de una **perspectiva positivista de investigación**, el EDC no es el método principal de investigación. En esta perspectiva, el estudio de caso sólo es una parte del proceso de investigación. Por lo general y siguiendo la clasificación de Scapens (1994), estos estudios de caso son los denominados *descriptivos*, *ilustrativos*, *experimentales* y *exploratorios*, los cuales son desarrollados normalmente en las primeras fases de la investigación, para describir, ilustrar, experimentar o explorar algún aspecto que posteriormente será introducido en el análisis o test estadístico.
- Dentro de una **perspectiva social de investigación**, el EDC denominado en Scapens (1994) como *explicativo*, es el método central o principal en el programa de investigación. A través de este método, el investigador no busca leyes universales, sino explicaciones de un determinado comportamiento en un caso concreto. Por ello, sus resultados no son teorías predictivas.

Y para Spicer (1992) los EDC, siguiendo este criterio, pueden ser de dos tipos: descriptivos y/o exploratorios e informativos y/o explicativos. La clasificación de estos dos tipos de EDC y la descripción de sus características la presentamos en la **tabla 4.3**.

TIPO DE EDC	DESCRIPCIÓN DE LAS CARACTERÍSTICAS
Descriptivos y/o Exploratorios	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Esta metodología es utilizada cuando no hay una teoría básica específica establecida o no existen trabajos empíricos anteriores que guíen y estructuren el problema investigado. Por lo tanto, es insuficiente el conocimiento base existente para permitir el desarrollo de buenas manifestaciones teóricas.</li> <li>- Los objetivos perseguidos son, por un lado, describir <i>cómo y/o por qué</i> han cambiado las prácticas contables y <i>cómo y por qué</i> las nuevas prácticas han sido adoptadas; y por otro, desarrollar una taxonomía de prácticas, con éxito y con fracaso, y las condiciones que han motivo ambas situaciones.</li> <li>- La finalidad del EDC es desarrollar teorías para la práctica, las cuales pueden ayudar a los gerentes en el diseño de los sistemas de Contabilidad de Gestión.</li> </ul>
Informativos y/o Explicativos	<ul style="list-style-type: none"> <li>- La finalidad del EDC es explicar las razones de las prácticas contables observadas.</li> <li>- En este tipo de EDC las investigaciones pueden ser estructuradas e informadas, tanto por la teoría como por investigaciones empíricas previas.</li> <li>- Las prácticas en Contabilidad de Gestión pueden ser utilizadas para realizar el EDC y, a su vez, éste puede ser utilizado para estudiar las prácticas relevantes en Contabilidad de Gestión.</li> <li>- El desarrollo de otras investigaciones empíricas puede realizar aportaciones al EDC y, a su vez, los descubrimientos realizados en el EDC pueden realizar aportaciones a la teoría.</li> </ul>

**Tabla 4.3. Clasificación de Spicer de EDC según objetivos de investigación.**

- b) Clasificación de los estudios de casos según el **tipo de conclusiones** que el investigador pretenda obtener:

El investigador puede de obtener conclusiones específicas sobre un único caso o puede lograr una serie de conclusiones generales a partir de un número limitado de casos, bajo esta perspectiva Stake (1994) clasifica los EDC en tres categorías: intrínsecos, instrumentales y colectivos. Dicha clasificación y sus características la mostramos en la **tabla 4.4**.

TIPO DE EDC	DESCRIPCIÓN DE LAS CARACTERÍSTICAS
Intrínseco	Se desarrolla para entender profundamente un caso concreto, dado su particular interés científico
Instrumental	También se centra en el estudio de un único caso, pero no por poseer éste un interés inherente al mismo, sino porque ello contribuirá a comprender mejor otro aspecto de mayor interés o producirá un refinamiento teórico.
Colectivo	Tiene la misma finalidad que el instrumental, pero es realizado con varios casos, lo que proporciona una mayor comprensión.

**Tabla 4.4. Clasificación de los EDC de Stake en función del tipo de conclusiones.**

En el estudio *intrínseco* no hay que seleccionar el caso a analizar pues el caso está definido, pero en los *instrumentales* y *colectivos* será necesario, previamente a la investigación, seleccionar el caso objeto de estudio.

- c) Clasificación de los EDC en función de su número de casos analizados y, a su vez, según la posibilidad de descomponer cada caso en subunidades de análisis:

Si tomamos como criterio para clasificar los EDC el número de casos analizados y, a su vez, se tiene en cuenta la posibilidad de descomponer cada caso en subunidades de análisis, es posible diferenciar entre cuatro tipos de EDC (Yin, 1989; 1998) que presentamos a continuación en la **tabla 4.5**.

TIPO DE EDC	DESCRIPCIÓN DE LAS CARACTERÍSTICAS
Caso simple, sin subunidades,	Analiza un único caso que no puede descomponerse en subunidades;
Caso simple, con múltiples unidades	Analiza un único caso que se descompone en distintas subunidades de análisis;
Caso múltiple, sin subunidades	Presentación de varios casos en un mismo estudio, los cuales no se pueden descomponer en subunidades
<i>Caso múltiple, con múltiples subunidades</i>	Presentación de varios casos en un mismo estudio, los cuales se descomponen en distintas subunidades de análisis.

**Tabla 4.5. Clasificación de los EDC de Yin en función del número de casos.**

La investigación que vamos a desarrollar se trata de un **EDC exploratorio**, ya que pretendemos explicar qué factores externos e internos han presionado para que tenga lugar este cambio contable en las universidades públicas valencianas, cómo se ha desarrollado o se está desarrollando la etapa de personalización del modelo en cada universidad y cómo han influido determinadas características demográficas del grupo de trabajo y la percepción que tienen los miembros del grupo de trabajo sobre la utilidad esperada del modelo de CC.

Además, es un **EDC colectivo**, puesto que analiza varios casos para obtener un conjunto de conclusiones generales sobre el proceso de personalización en las universidades públicas valencianas.

Y se trata de un **EDC es múltiple y sin subunidades**, ya que en todos los casos que vamos a presentar se analiza la fase de personalización del modelo de CC.

#### 4.2.2 VENTAJAS E INCONVENIENTES DE LOS EDC

El EDC presenta una serie de **ventajas**, ya que pueden aportar un profundo conocimiento de la actividad de las prácticas contables de gestión, y ayudar a los profesionales a detectar y resolver problemas (Scapens; 1990). Para Kaplan (1986) la utilización de los EDC como estrategia de investigación permite reafirmar modelos, teorías e hipótesis que en la actualidad se desarrollan sin suficientes datos y observaciones para seguir proclamando su vigencia y, además, ponen de manifiesto las necesidades de la organización, lo que permitirá plantear las acciones oportunas a emprender frente a ellas.

En relación a los EDC múltiple Yin (1994) señala que la comparación de los casos permite una investigación de ¿por qué? y ¿cómo?, de esta forma los EDC comparativos en un mismo contexto industrial facilitan la comparación de los resultados (Sharma- & Vreenderburg, 1998).

No obstante, hay que tener presente que este tipo de investigación conlleva una serie **inconvenientes** que hay que superar, como son la delimitación de la investigación, la interpretación del investigador, y la ética del investigador hacia la empresa analizada (Scapens, 1990; Ryan *et al.*, 1992).

En relación al primer inconveniente es necesario delimitar el objeto de estudio porque nos permitirá analizar con mayor profundidad las variables a investigar. Esta delimitación es complicada de realizar ya que el EDC implica mantener una perspectiva holística de la organización, llegando a contemplar los sistemas contables como una parte del sistema social. En este sentido Scapens (1990) destaca que la fijación de los límites de la materia a investigar, los cuales son determinantes para analizar en mayor profundidad las variables a investigar;

En segundo lugar, la imposibilidad para el investigador de ser un observador neutral, ya que éste debe interpretar la realidad social observada y estar condicionado por ideas preconcebidas en función de los conocimientos que posea sobre el tema;

Y por último se refiere a la confidencialidad de la información, dado que esto limita la investigación debido a la ética del investigador hacia la organización, suponiendo que en ocasiones se deba enmascarar la identidad de la misma (Ryan et al., 1992).

### 4.2.3 CRÍTICAS A LOS EDC

Los EDC han sido criticados por la **falta de representatividad del fenómeno** que constituye el objeto de estudio, lo que impide la generalización de los resultados; y por la **falta de objetividad por parte del investigador** o de los informadores en quienes éste confía para la recogida de los datos y el análisis de la evidencia empírica (Hamel et al., 1993; Maxwell, 1998).

Estas críticas han generado dos tipos de respuestas, por un lado, las que critican otros métodos de investigación utilizando los mismos argumentos que se emplean para criticar el estudio del caso (Yin, 1998; Maxwell, 1998), y por otro, las que asumiendo los valores de la metodología cuantitativa tratan de incrementar el rigor de los estudios de casos (Yin, 1998; Ruíz-Olabuénaga, 1998).

En relación a la **falta de representatividad del fenómeno** los críticos afirman que los EDC ofrecen una base muy débil para la generalización de los resultados. La respuesta es que en este tipo de investigación la generalización no es de carácter estadístico como sucede en las encuestas, sino que se emplea para ilustrar, representar o generalizar una teoría. En definitiva, la generalización analítica se refiere a la construcción de teorías que pueden ayudar a explicar los mismos fenómenos en otras unidades diferentes a las del estudio (Eisenhardt, 1989; Scapens, 1990; Spicer, 1992; Yin, 1998).

En cuanto a la **falta de objetividad por parte del investigador** se considera que este problema no es exclusivo de EDC, porque también puede tener lugar en los experimentos, en el desarrollo de encuestas e incluso en los análisis históricos (Sayer, 1984; Yin, 1994). El análisis que un investigador realice en un EDC está sujeto a una gran subjetividad, por tanto, es necesario que el enfoque de investigación o el método de análisis empleado en un estudio cualitativo quede debidamente formalizado y explicado explícitamente, porque de lo contrario los resultados del mismo pueden resultar vagos, intuitivos y relajados, perdiendo coherencia y credibilidad.

El uso de un lenguaje metodológico común, métodos sistemáticos de análisis, y métodos explícitos de verificación y validación de conclusiones, reducen la

subjetividad implícita en estos estudios y, en consecuencia, aumentaran el rigor científico de este método de investigación. La credibilidad de las conclusiones obtenidas con el EDC se basa en la calidad de la investigación desarrollada (Maxvell, 1998).

### 4.3 DISEÑO DE LA INVESTIGACIÓN

Una vez seleccionado el estudio de caso como método de investigación es necesario realizar el diseño de la investigación. Planificar como se van a conectar los datos de la investigación con las cuestiones iniciales del estudio y con sus conclusiones. Las proposiciones orientan sobre los objetos que deben ser examinados en el estudio, desmenuzan las preguntas del tipo *cómo* y *porqué* para determinar que debemos estudiar. A partir de las preguntas de investigación se buscan los datos sistemáticamente para extraer las conclusiones. Las preguntas, los datos y las conclusiones están vinculadas entre sí por el diseño de la investigación (Yacuzzi, 2005).

Para Ruiz-Olabuenaga (1996) el proceso de recogida de datos debe someterse a un protocolo sistemático y controlado para obtener el máximo rendimiento. El protocolo es una forma muy efectiva de incrementar la fiabilidad de los estudios de casos y además guía al investigador en el desarrollo del mismo (Ayuso y Ripoll, 2005).

#### 4.3.1 OBJETIVOS Y CUESTIONES ESPECÍFICAS A ESTUDIAR

El investigador lo primero que debe realizar es fijar o definir las cuestiones de la investigación, y en su caso, las posibles proposiciones previas a investigar Eisenhardt (1989). Los objetivos particulares de la parte empírica de este trabajo, presentados en la introducción, responden a las siguientes **cuestiones**:

*C1. ¿Qué factores han facilitado el inicio del cambio contable en las universidades?*

*C2. ¿Qué factores han facilitado el proceso de cambio contable en las Universidades Públicas Valencianas?*

*C 3. ¿Qué relación existe entre el perfil de los agentes de cambio involucrados en el diseño del modelo de CC y el modelo de CC resultante para cada universidad?*

*C 4. ¿Qué relación existe entre la percepción de los agentes de cambio sobre la relevancia y utilidad esperada de la información de costes y el modelo de CC resultante para cada universidad?*

Es importante destacar que la determinación a priori de las proposiciones del estudio es útil, pero también es importante reconocer que sólo tienen carácter

provisional, ya que como se estableció en epígrafes anteriores una característica fundamental de este tipo de trabajos es la *flexibilidad*, es decir, la posibilidad de ir modificando las relaciones establecidas a priori entre las variables a lo largo del proceso de recopilación y análisis de datos, y en su caso, introduciendo variables nuevas que pudieran ser relevantes.

Otros autores, consideran que lo ideal es empezar el EDC, sin ninguna teoría y consideración o proposición previa, sin embargo, tal y como expresa Eisenhardt (1989) “*alcanzar este ideal de ausencia total de teoría previa es casi imposible*”. No obstante es importante recordar que éstas proposiciones teóricas previas no deben condicionar o limitar los encuentros en un EDC, por ello, el investigador debe formular el problema a investigar y dar referencia de posibles variables relevantes así como de las potenciales relaciones entre ellas, pero siempre teniendo en cuenta que su objetivo es mantener la predisposición a encontrarse con cualquier otro tipo de variable o relación.

En el EDC es necesario establecer el diseño implícito de la investigación, es decir, la secuencia lógica que conecta los datos obtenidos de la investigación con las cuestiones iniciales del estudio y sus conclusiones a través de una serie de pasos como son la recolección de datos y el posterior análisis (Yin, 1994). Para Yin (1994,29-35) los componentes del diseño de la investigación en el estudio de caso son las cuestiones a investigar, las proposiciones realizadas, la unidad de análisis, la lógica que une los datos con las proposiciones y el criterio para interpretar los resultados. En el **cuadro 4.2** recoge los componentes del diseño de nuestro estudio según este autor.

COMPONENTES DEL DISEÑO	IDENTIFICACIÓN EN NUESTRO ESTUDIO
Cuestiones a estudiar	<p><i>C1. ¿Qué factores han facilitado el inicio del cambio contable en las universidades?</i></p> <p><i>C2. ¿Qué factores han facilitado el proceso de cambio contable en las Universidades Públicas Valencianas?</i></p> <p><i>C 3. ¿Qué relación existe entre el perfil de los agentes de cambio involucrados en el diseño del modelo de CC y el modelo de CC resultante para cada universidad?</i></p> <p><i>C 4. ¿Qué relación existe entre la percepción de los agentes de cambio sobre la relevancia y utilidad esperada de la información de costes y el modelo de CC resultante para cada universidad?</i></p>
Proposiciones realizadas	<p><i>P 1. Las presiones externas o factores del entorno son las que han iniciado el cambio contable en las universidades.</i></p> <p><i>P 2. Las presiones internas facilitan el inicio del cambio contable en las universidades.</i></p>

	<p><i>P 3. Cuando las organizaciones pertenecen al sector público el proceso de cambio está condicionado al papel del gobierno como iniciador o impulsor del proceso de cambio.</i></p> <p><i>P 4. El compromiso y apoyo del equipo de dirección facilita el proceso de cambio contable en las universidades públicas valencianas.</i></p> <p><i>P 5. La participación de los empleados en los grupos de trabajo facilita el proceso de cambio contable en las universidades públicas valencianas.</i></p> <p><i>P 6. Los problemas en los sistemas de información es uno de los principales factores que dificulta el proceso de cambio contable en las universidades públicas valencianas.</i></p> <p><i>P 7. En el proceso de cambio existirá un gap de desarrollo positivo cuando el modelo de CC desarrollado en cada universidad supere sustancialmente al modelo CANOA para las universidades propuesto por la IGAE.</i></p> <p><i>P 8 (edad). El diseño de un modelo de CC relevante está positivamente asociado con equipos técnicos de personalización más jóvenes.</i></p> <p><i>P 9 (antigüedad). El diseño de un modelo de CC relevante está positivamente asociado con equipos técnicos de personalización con menos antigüedad en la universidad.</i></p> <p><i>P 10 (género). El diseño de un modelo de CC relevante está positivamente asociado con la participación de mujeres en los equipos técnicos de personalización.</i></p> <p><i>P 11 (formación). El diseño de un modelo de CC relevante está positivamente asociado con más formación del equipo técnico de personalización.</i></p> <p><i>P 12 (heterogeneidad). Los equipos técnicos de personalización heterogéneos están positivamente relacionados con el diseño de un modelo de CC relevante.</i></p> <p><i>P 13. Los grupos de trabajo percibirán que el modelo de CC es más útil y relevante cuando hay un mayor detalle de la información de costes.</i></p> <p><i>P 14. Los grupos de trabajo percibirán que el modelo de CC es más útil y relevante cuando hay una mayor capacidad para clasificar los costes de acuerdo con su comportamiento.</i></p> <p><i>P 15. Los grupos de trabajo percibirán que el modelo de CC es más útil y relevante cuando hay una mayor frecuencia de la información de costes.</i></p>
<p>Unidad de análisis</p>	<p>El proceso de implantación del modelo de CC para las universidades públicas valencianas en la fase de</p>



	personalización.
Lógica que une los datos con las proposiciones	Descripción contextual de los casos analizados en las proposiciones exploratorias y establecimientos de relaciones o tendencias entre las variables implicadas en las proposiciones
Criterio para interpretar los resultados	Comparación entre los diversos casos analizados

Cuadro 4.2. Componentes del diseño de la investigación.

#### 4.3.2 SELECCIÓN DE LOS CASOS Y RECOPIACIÓN DE DATOS

En este estudio, la selección de los casos ha tenido un carácter intencionado, porque los directores de este proyecto de tesis forman parte del grupo de trabajo encargado del proyecto de implantación del modelo de CC en la Universidad de Valencia. La selección de las universidades públicas valencianas **fue por tratarse de un grupo de universidades** que se encuentran sometidas a presiones similares y con una ubicación geográfica próxima ofreciendo una oportunidad de aprendizaje sobre el tema objeto de estudio (Stake, 1995).

El EDC realizado en este trabajo, es calificado en Yin (1994) como un EDC múltiple ya que engloba más de un caso, en particular incluye la implantación del modelo CC en su etapa de personalización en cuatro universidades públicas valencianas. Las ventajas de este tipo de EDC radican en que son considerados más completos y robustos que los simples, siempre que las cuestiones seleccionadas en el estudio no obliguen a utilizar EDC simples, y permiten realizar comparaciones entre los diferentes “*experimentos*” para contrastar las proposiciones expuestas.

En relación al número de casos, siguiendo Eisenhardt (1989), “*no hay un número ideal de casos, pero un número entre cuatro y diez normalmente funciona bien, ya que con menos de cuatro es difícil generar conclusiones complejas o ricas, y con más de diez, es fácil que el investigador se encuentre con problemas para manejar el gran volumen de datos que representaría*”.

La selección de los casos no se debe realizar de forma aleatoria como en los estudios estadísticos, sino que es conveniente el empleo de razones teóricas, como por ejemplo aquellos casos que sean útiles para replicar una teoría o extender la teoría emergente (Glaser y Strauss; 1967). No obstante, el investigador en la mayoría de las ocasiones se ve condicionado a realizar el EDC en las empresas que le prestan su colaboración, perdiendo con ello su libertad a la hora de seleccionarlas. Es por este motivo, la elección de los casos también debe ser realizada con un criterio práctico, persiguiendo la viabilidad

del estudio, condicionada por aspectos como el descrito anteriormente, y por otros como son los recursos disponibles para realizar el trabajo.

El primer paso para iniciar el estudio de campo fue realizar una entrevista semi-estructurada al gerente de la Universidad de Alicante. Para concertar la entrevista previamente enviamos un correo en el que explicábamos brevemente la finalidad de la entrevista y en el que adjuntábamos un archivo con las preguntas de la entrevista.

Esta primera entrevista fue utilizada como entrevista piloto para confeccionar la entrevista definitiva que posteriormente se realizaría a los gerentes o responsables del proyecto de personalización en el resto de universidades públicas valencianas.

La entrevista semi-estructurada trataba de cubrir cuestiones concretas y para su realización utilizamos un listado de preguntas abiertas como guía de la entrevista. Nuestra entrevista semi-estructurada tenía como finalidad captar la percepción y actitud de la alta dirección de las universidades frente al proceso de implantación del modelo de CC en su etapa de personalización en cada universidad.

En el caso de la universidad de Alicante se realizaron en un primer momento cuatro entrevistas entre marzo y junio de 2012. Las personas seleccionadas fueron el responsable del proyecto que en ese momento era el gerente de la universidad, la Vicerrectora de asuntos económicos, el responsable del servicio de contabilidad y el responsable del servicio de informática. Todas las personas entrevistadas estaban implicadas en el proyecto o habían participado en el diseño del modelo de CC en su etapa de personalización. La duración de la entrevista osciló entre 60 y 90 minutos, y fueron realizadas en los despachos de los entrevistados. La mayoría de las entrevistas se grabaron para facilitar el análisis de la información y las conclusiones.

Posteriormente, se realizaron nuevas entrevistas entre septiembre y octubre de 2012 al responsable y coordinador del proyecto de la UA con la finalidad de recoger más información sobre el proceso de implantación del modelo de CA en la Universidad de Alicante. En marzo de 2013 se pasó un cuestionario al responsable del proyecto y al coordinador del mismo. Y a partir de la información recogida se elaboró el cuestionario y las entrevistas semiestructuradas definitivas para realizar en el resto de Universidades Públicas Valencianas. De esta forma en Julio de 2014 se inicia estudio de campo fuera de la Universidad de Alicante primero en la Universidad de Miguel Hernández y, posteriormente, en Universidad Jaume I y en la Universidad de Valencia.

La entrevista semiestructurada se realizó con dos perfiles:

Perfil 1: Responsable del proyecto (gerente o vicergerente de la Universidad)

Perfil 2: Miembros de la alta dirección de las universidades que forman parte del grupo de trabajo o han participado en la elaboración del modelo (Responsable del servicio de informática, del servicio de personal y del servicio de Contabilidad)

La entrevista comprende 16 preguntas para el perfil 1 y 14 preguntas para el perfil 2. Las cuestiones de la entrevista figuran en el **anexo I** de este capítulo.

El uso del método de la entrevista nos permitió acomodar, a lo largo de la misma, las cuestiones en función de las respuestas que se iban obteniendo, y en función de las reacciones que se iban observando. La mayoría de los entrevistados mostraron un gran interés en el estudio, siendo a nuestro juicio abiertos y francos.

En el **cuadro 4.3** aparece la cronología de las entrevistas semiestructuradas realizadas para nuestros dos estudios.

UNIVERSIDAD	FECHA	CARGO	PERFIL	DURACIÓN
UA	2-abril-2012	Director del proyecto	1	50 minutos
	15-mayo-2012	Vicerrectora Asuntos Económicos	2	50 minutos
	16-mayo-2012	Responsable del Servicio de Contabilidad	2	30 minutos
	5-junio-2012	Responsable servicio de Informática	2	40 minutos
UMH	Julio 2014	Vicegerente y responsable del proyecto	1	60 minutos
	8-October 2014	Responsable de información contable	2	40 minutos
	17-octubre-2014	Responsable de PDI	2	40 minutos
	24-octubre-2014	Responsable de Informática	2	35 minutos
UJI	21-octubre-2014	Responsable del proyecto	1	50 minutos
	21-octubre-2014	Responsable de contabilidad	2	50 minutos
UV	21-noviembre-2014	Responsable del proyecto	1	40 minutos
	29-julio-2015	Vicerrector de Economía e Infraestructuras	2	60 minutos
	23-julio-2015	Responsable de informática	2	90 minutos
	21-noviembre-2014	Responsable de contabilidad	2	60 minutos

**Cuadro 4.3. Cronología de las entrevistas realizadas en las universidades públicas valencianas.**

El cuestionario fue realizado a los interlocutores o coordinadores del grupo o equipo de trabajo responsable de la personalización del modelo de CC. El objetivo del cuestionario era captar la máxima información sobre cómo se había planificado y desarrollado la etapa de personalización y sobre las características del modelo desarrollado en cada universidad. El cuestionario aparece en el **anexo II** de este capítulo.

Finalmente y una vez obtenida la información a través de este primer contacto, se efectuó con el apoyo del marco teórico de este trabajo, el **proceso de codificación** que presentamos en el siguiente epígrafe, estableciendo la

estructura de variables que iba a emplearse en el análisis posterior de los resultados.

Con el propósito de completar la información necesaria para trabajar con la estructura o codificación de los datos, se planificó un segundo contacto con los responsables del proyecto en cada universidad. Esta nueva ronda de entrevistas sirvió por un lado, para confirmar los datos ya disponibles, y obtener aquellos que quedaron inciertos o incompletos en las primeras entrevistas o en el cuestionario, y por otro lado, para obtener una nueva fuente de datos, con formato cuantitativo, sobre los aspectos analizados cualitativamente en las entrevistas.

### 4.3.3 CODIFICACIÓN DE LAS VARIABLES

La **codificación** de datos se refiere al proceso de selección, simplificación, abstracción y transformación de los datos *brutos* que han sido obtenidos a través de las entrevistas.

El proceso de codificación se inicia con la selección de una estructura conceptual, y la presentación de las cuestiones y proposiciones que se desean investigar. La estructura conceptual y las cuestiones y proposiciones teóricas empleadas son la base sobre la cual el investigador selecciona, simplifica, abstrae y transforma las *notas de campo* que recoge a lo largo de las entrevistas realizadas.

La estructura conceptual y las cuestiones y proposiciones teóricas, deben ser utilizadas para organizar los datos capturados en cada caso analizado. Es decir, la organización de estos datos, debe ser realizada de forma lógica o coherente a dicha estructura conceptual, cuestiones y proposiciones teóricas previamente desarrolladas en el estudio.

La codificación de los datos permite obtener una estructura sistematizada que facilitará posteriormente el análisis y generación de resultados. Esta estructura resume de forma explícita, y en su caso cuantificada, los datos empleados para realizar el estudio cualitativo.

El **proceso de codificación en este trabajo** se ha realizado sobre la base del marco teórico desarrollado en los capítulos 2 y 3, en los que se expone la estructura conceptual y las proposiciones teóricas del mismo. El resultado de esta codificación puede observarse en el **cuadro 4.4**, dónde se presenta esquemáticamente las agrupaciones (codificaciones) de datos realizadas.

La última columna del cuadro contiene los **factores** (datos *brutos*) que se han utilizado para capturar la información y posteriormente tamizarla o resumirla a través de los diferentes niveles (*variables*) que componen la estructura de

codificación. Estos factores son el eslabón inferior del esquema de códigos presentado, y la cuantificación de algunos de los ítems se ha realizado básicamente con el apoyo de escalas likert.

VARIABLES DE 1º ORDEN		VARIABLES DE 2º ORDEN	VARIABLES DE 3º ORDEN	FACTORES
V1	Factores facilitadores del inicio del proceso de cambio.	V1.1 Presiones externas		F1= pregunta E1
		V 1.2 Presiones internas		F2=pregunta E2, E4
V2	Facilitadores internos del cambio contable	V2.1 Cultura organizacional		F3= pregunta E16
		V2.2 Líder del cambio contable y grupo de trabajo		F4= ítem C4-C12 pregunta E 8
		V2.3 Objetivos de la organización	V2.3.1 Apoyo y compromiso de la alta dirección de la organización	F5= ítem C96, pregunta E3
			V2.3.2 Estrategia seguida por la organización para impulsar el cambio contable	F6= pregunta E11, E14
		V2.4 Facilitadores técnicos y organizacionales	V2.4.1 Recursos necesarios para el cambio contable	F7= Pregunta E9, E10, E3 ítem C21- C24
			V2.4.2 Resistencia al cambio contable	F8= E4
			V2.4.3 Compromiso de los trabajadores.	F9= pregunta E6 , ítem C 19
V3	Gap de desarrollo del modelo de CC	V3.1 Desarrollo formal del modelo de CC	V3.1.1 Descripción del proceso de implantación del modelo de CC	F10=ítem. C1-C3, C13-C19, C21-C81, C91-C96.
			V3.1.2 Dificultad de la fase de personalización del modelo	F11= Preguntas E5, E7, E12, E13, Ítem

			de CC	C1- C20, ítem C25 - C96, ítem.C82-C85
			V3.1.3 Estado actual del proceso implantación del modelo CC	F12= ítem C 97
V4	Características demográficas de los agentes que han participado en el diseño del modelo de CC personalizado	V4.1 Edad		F13 = ítem C 105
		V4.2 Género		
		V4.3 Formación		
		V4.4 Antigüedad		
		V4.5 Otra información		
V5	Percepción de la alta dirección de las universidades del modelo de CC	V5.1 Características de la información de contable	V5.1.1 Nivel de detalle V5.1.2 Clasificación de los costes V5.1.3 Frecuencia	F14= ítem C 86-90
		V5.2 Utilidad esperada o potenciales usuarios del modelo de CC personalizado		F15= pregunta E 15
V6	Modelo de CC resultante	V6.1 Modelo A: Modelo consistente		F17= ítem. C82-C85
		V6.2 Modelo B: Modelo relevante		

**Cuadro 4.4. Estructura codificada de las variables**

**Pregunta Ei:** pregunta i de la entrevista.

**Ítem Ci:** ítem i del cuestionario



En el **Cuadro 4.4**, se describe las variables y los *factores* contenidos en cada uno de los distintos niveles. Estos *factores* han sido organizados, y agrupados en niveles que resumen progresivamente la información, y que facilitan el manejo de la información disponible.

Para ello, se han distinguido, tres tipos de niveles (*variables*): primer orden, segundo orden y tercer orden. Las *variables* de primer orden hacen referencia a los aspectos generales involucrados en las proposiciones del estudio, y son el eslabón superior de la codificación realizada. Hemos empleado seis grupos de variables denominadas variables de primer orden:

Factores facilitadores del inicio del proceso de cambio (V1), Facilitadores internos del cambio contable (V2), Gap de desarrollo del modelo de CC (V3) Características demográficas de los agentes que han participado en el diseño del modelo de CC personalizado (V4) Percepción de la alta dirección de las universidades del modelo de CC (V5) y Modelo de CC resultante (V6).

Los sucesivos niveles de *variables* (segundo y tercer orden), van desplegando el contenido de los aspectos o *variables* generales (primer orden), en temas o aspectos más concretos que permitirán realizar un análisis de resultados más detallado. El desarrollo de este desdoblamiento, se ha apoyado en los conceptos y relaciones establecidas en el marco teórico de este estudio.

La **presentación de los datos** se corresponde con el análisis de la información obtenida en cada uno de los casos examinados, empleando para ello una serie de formatos o procedimientos formales. El análisis dentro de cada caso consiste en la descripción de cada uno, siendo importante para destacar los aspectos que se consideran relevantes del mismo.

En los trabajos cuantitativos, la presentación de datos se realiza a través de paquetes estadísticos, tales como el *SPSS* o el *BMD*. Con estos instrumentos el investigador evalúa una gran cantidad de datos fácilmente, permitiéndole: mostrar y analizar los datos, observar en que puntos debe realizar estudios más detallados, comparar los diferentes grupos o conjuntos de datos, e interpretar directamente los resultados a través de los informes obtenidos a través de ellos.

En los estudios cualitativos, el analista debe emplear instrumentos que permitan realizar estas tareas de análisis con rigurosidad, pero adaptados a las características especiales de la información con la cual se trabaja en estos. Los formatos que usualmente sustituyen los paquetes estadísticos empleados en los estudios cuantitativos, son fundamentalmente: tablas resumen, matrices, cuadros o figuras. Miles y Huberman (1984) determinan que el empleo de un formato u otro, está condicionado, por el contenido de las cuestiones

planteadas en el estudio. Estos formatos son fundamentalmente útiles, en primer lugar, para desarrollar el estudio individual de cada caso examinado y en segundo lugar sustentar la comparación de los resultados obtenidos en cada uno de ellos.

La idea principal es conseguir familiarizarse con el caso antes de proceder con los siguientes pasos. En este trabajo, se va a emplear para realizar este tipo de análisis, una estructura formal de variables y factores que aglutina los aspectos relevantes que han sido señalados tanto por la literatura previa como por la información obtenida en el primer contacto mantenido con las empresas estudiadas.

### **4.3.4 PROCESO DE VERIFICACIÓN Y GENERACIÓN DE CONCLUSIONES**

El proceso de verificación y generación de conclusiones se refiere a los procedimientos o métodos empleados, para contrastar las proposiciones establecidas en el estudio y de esta forma obtener las conclusiones pertinentes en relación a las cuestiones planteadas. Para Eisenhardt (1989), “*el proceso de verificación es similar a la contrastación de las hipótesis en la investigación tradicional*”. La diferencia más importante es que cada proposición es examinada dentro de cada caso, no para el agregado de casos. Es decir, cada caso es como un experimento, y a su vez un caso múltiple es análogo a realizar múltiples experimentos. Esto contrasta con la lógica de la investigación basada en el contraste estadístico de hipótesis, en la cual las relaciones son contrastadas a través de la agregación de datos usando para ello test estadísticos diversos.

Los casos que confirmen las proposiciones aumentarán la confianza o validez de las relaciones establecidas en ellas, y por lo contrario, los casos que no confirmen estas relaciones, normalmente son una oportunidad para refinar y extender la teoría. En estos casos los análisis adicionales pueden indicar otros factores relevantes que deberían ser incluidos en la construcción de la teoría. En este punto los datos cualitativos son particularmente útiles para entender por qué o por qué no se dan esas relaciones, ofreciendo una buena explicación de la dinámica subyacente en éstas, es decir, el porqué está ocurriendo lo contrario. Tal y como afirma Eisenhardt (1989) esto es fundamental para obtener la validez interna de las conclusiones de un trabajo de este tipo.

En los EDC múltiple, como es en este trabajo, este proceso se corresponde con el análisis comparativo de la información obtenida en cada uno de los casos (análisis *cross-site*) y se apoya en los resultados obtenidos en los análisis realizados en el proceso de análisis anterior (proceso de presentación de datos o análisis *within-site*). El análisis entre los diferentes casos consiste en procesar la información de cada caso y realizar comparaciones entre ellos. Para ello Eisenhardt (1989) destaca algunas tácticas o métodos, siendo en este

trabajo la táctica empleada seleccionar dimensiones o categorías y buscar dentro de éstas similitudes o diferencias entre los diversos casos.

En general, los métodos para obtener una teoría en este tipo de estudios son más críticos porque el investigador no puede aplicar tests estadísticos. En este trabajo se va a realizar el análisis empleando tanto los resultados obtenidos en los datos cualitativos (es decir, comentarios o palabras de los entrevistados), como los resultados obtenidos, a través de los datos cuantitativos, es decir, tasaciones obtenidas para cada una de los aspectos analizados).

#### **4.4 CRITERIOS QUE VALIDAN LA INVESTIGACIÓN REALIZADA.**

La investigación empírica debe ser realizada con unos criterios de validez de consistencia interna y de fiabilidad (Yin, 1994). Las tácticas para obtener estos criterios en un EDC de estas características son descritas en el trabajo de Yin (1994). En concreto diferencia las tácticas para obtener *credibilidad*, *validez interna*, *validez externa* y *fiabilidad*.

En cuanto a la *credibilidad*, se ha realizado un estudio teórico previo al inicio de los EDC, en el cual se ha observado a través de la página web la evolución y la situación actual de cada universidad, determinados parámetros para comprobar el tamaño y el plan estratégico. Para, posteriormente, enlazarlo con el análisis del proceso de personalización del modelo de CC en cada una de las universidades públicas valencianas que lo hemos dividido en dos estudios. El primer estudio bajo el marco teórico del modelo de Bogt y Helden (2000) hemos utilizado los tres tipos de variables:

1. Las variables relacionadas con las presiones del entorno y de dentro de las universidades que originan el cambio contable. (estudio de las causas que han originado la implantación del modelo de CC en a las universidades, porqué se produce del cambio contable)
2. Las variables relacionadas con el grado de desarrollo del modelo de CC personalizado. Esto es, desde el concepto de cambio contable al cambio contable formal. El estudio del grado de uso será estudio de una futura investigación cuando el modelo genere la información de al menos dos ejercicios (diferencia entre el cambio contable formal y el cambio contable real).
3. Las variables relacionadas con los factores facilitadores del cambio contable. Una vez iniciada la implantación del modelo de CC quienes facilitan la implantación y quienes se oponen a la implantación.

Y en el segundo estudio, bajo la teoría de los mandos superiores hemos analizado la relación que existe entre el modelo de CC desarrollado en cada universidad con dos tipos de variables:

1. Las variables relacionadas con las características demográficas de los agentes de este cambio contable.
2. Las variables relacionadas con el comportamiento o actitud de la alta dirección de las universidades ante el modelo de CC para las Universidades.

Por otro lado, en cuanto a la recolección de datos se han obtenido a través de un cuestionario realizado a los responsables del proyecto de implantación del modelo de CC sobre determinados aspectos del proceso de personalización y sobre aspectos más generales de la implantación del modelo y otros a lo largo de las entrevistas semiestructuradas realizadas. En las entrevistas, se tuvo contacto con las personas involucradas en el proceso de personalización del modelo CC en cada uno de los casos analizados.

Respecto a la *validez interna*, por un lado, en cuanto a las relaciones establecidas en el análisis de datos, este trabajo pretende ajustarse a patrones de causalidad entre las *variables* y *factores*, identificados como relevantes dentro de cada proposición realizada. Ello permitirá la construcción de las explicaciones, individualmente dentro de cada caso y comparativamente entre ellos.

Por otro lado, y respecto a la *validez interna* en el análisis de resultados y generación de conclusiones, este trabajo, ha seguido la metodología o estructura recomendada en Miles y Huberman (1984), la cual ha sido presentada anteriormente.

Por otro lado, respecto a la *validez externa*, relativa a la transferibilidad, se ha realizado una réplica en cada uno de los casos analizados, respetando un **patrón protocolario** (tal y como es recomendado en Yin, 1994), idéntico en cada uno de ellos.

Por último, respecto a la *fiabilidad* relativa a la confirmabilidad, el **protocolo** seguido en cada caso analizado, compuesto por una serie de pasos, que contenían cuestiones desde el ámbito más general y objetivo, al más particular, complejo y subjetivo, permitirá realizar comparaciones entre cada caso, y llegar a resultados fiables.

## **ANEXO I. ENTREVISTA SEMIESTRUCTURADA**

### Perfil 1. Responsables del proyecto de implantación del modelo de CC.

#### MOTIVOS DE LA IMPLANTACIÓN DEL MODELO (MOTIVOS DE CAMBIO)

1. ¿Qué factores externos piensa que han favorecido la implantación del modelo de Contabilidad Costes (CC) en las universidades públicas?
2. ¿Qué factores internos piensa que han favorecido la implantación del modelo de Contabilidad Costes (CC) en las universidades públicas?
3. ¿Qué elementos o factores han facilitado el cambio?
4. ¿Qué elementos o factores piensa que han obstaculizado la implantación del modelo de CC en las universidades públicas?

#### AJUSTES Y ASPECTOS NECESARIOS ANTES DE LA IMPLANTACIÓN DEL MODELO

5. ¿Qué ajustes se deben realizar en la universidad antes de introducir el modelo de CC?
6. ¿Es necesario que el personal de la Universidad reciba algún tipo de formación sobre el modelo para su aceptación? Explique qué tipo de formación interna y externa ha recibido o tiene previsto recibir.
7. ¿Cuáles son las mayores preocupaciones en relación a este cambio contable (implantación del modelo de Contabilidad de Costes) en su universidad?

#### RECURSOS NECESARIOS PARA LA ELABORACIÓN DEL MODELO PERSONALIZADO

8. ¿Qué estrategia ha seguido su universidad en la composición del Grupo de trabajo?
9. ¿Qué Aplicación informática se ha seleccionado para su Universidad? En el caso de su Universidad tenga seleccionada la aplicación informática JUSTIFIQUE PORQUE HA SELECCIONADO ESA OPCIÓN
  - a) Aplicación informática de la IGAE
  - b) Aplicación informática que ofrece la OCU
  - c) Subcontratación de una empresa externa.
  - d) Elaboración de una aplicación propia por el servicio de informática de su universidad.
10. ¿Qué coste económico ha supuesto o está suponiendo la implantación del modelo de contabilidad de costes en su universidad?

PLANIFICACIÓN DEL PROCESO DE IMPLANTACIÓN:

11. ¿Qué plan formal o plan de acción se ha desarrollado en su universidad para la implantación del modelo de CC en las dos etapas: elaboración del modelo personalizado y mecanización del modelo?
12. ¿Qué tipo de dificultades ha encontrado en la fase de personalización?
13. ¿Qué consecuencias piensa que puede tener la implantación del modelo en su universidad?
14. ¿Cómo debe mostrar la universidad este proceso de implantación del modelo de CC?, (UTILIDAD ESPERADA DEL MODELO)
  - A) como una inversión de futuro para mejorar la calidad de nuestra universidad.
  - B) o como un gasto que es necesario realizar para cumplir con los requisitos de información contable exigidos por la IGAE (Plan General de Contabilidad Pública, aprobado por Orden EHA/1037/2010, de 13 de abril, establece en su tercera parte, relativa a las cuentas anuales, la necesidad de incorporar en la Memoria información relativa a costes de actividades e

indicadores de gestión con el objetivo de mejorar la información contable en el sector público).

**15.** ¿Qué se espera del modelo de CC personalizado en su Universidad?

Valore de 1 a 5 las siguientes cuestiones:

(Puntuación: 1= muy en desacuerdo y 5= muy de acuerdo)

CUESTIONES	1	2	3	4	5
La información generada por el modelo de CC personalizado será muy útil en la toma de decisiones de la Alta dirección de las Universidades (Rector, Vicerrectores y Gerencia)					
La información generada por el modelo de CC personalizado será muy útil en la toma de decisiones de la Dirección Funcional (Decano, Directores de departamento, Directores de Institutos Universitarios, Jefes de servicios)					
El modelo de CC personalizado será una herramienta muy útil para debatir y cuestionar las acciones y la toma de decisiones entre la Alta dirección o la dirección Funcional con el nivel operativo (Gestores de departamento, de Institutos Universitarios o Unidades y administrativos)					
Cuando el modelo de CC esté implantado los gestores y administrativos de las universidades utilizarán la información generada por el modelo de CC personalizado regularmente.					
Cuando el modelo de CC esté implantado la información generada por el modelo de CC personalizado se utilizará en todos los niveles de gestión.					

**16.** Valore de 1 a 5 las siguientes afirmaciones sobre la cultura organizacional de su universidad.

(Puntuación: 1= muy en desacuerdo y 5= muy de acuerdo)

CUESTIONES	1	2	3	4	5
El personal de su universidad tiene libertad para resolver los problemas de su cargo.					
La reglas y procedimientos no están formalizados					
La alta dirección de su universidad ayuda y muestra gran interés por su personal.					
La plantilla de su universidad se identifica con la organización en su conjunto					
Las compensaciones y ascensos que se otorgan al personal de su universidad están basados en su nivel de					

productividad					
La Dirección de su Universidad intencionalmente aumenta la intensidad del conflicto constructivo o funcional, lo suficiente, para que el personal compita entre si y mejore profesional y personalmente.					
La dirección de su universidad alienta al empleado para que sea innovador y corra riesgos.					

Perfil 2. Responsable del servicio de Contabilidad, del servicio de informática y de personal.

MOTIVOS DE LA IMPLANTACIÓN DEL MODELO (MOTIVOS DE CAMBIO)

1. ¿Qué factores externos piensa que han favorecido la implantación del modelo de Contabilidad de Costes (CC) en las universidades públicas?
2. ¿Qué factores internos piensa que han favorecido la implantación del modelo de Contabilidad de Costes (CC) en las universidades públicas?
3. ¿Qué elementos o factores han facilitado el cambio?
4. ¿Qué elementos o factores piensa que han obstaculizado la implantación del modelo de CC en las universidades públicas?

AJUSTES Y ASPECTOS NECESARIOS ANTES DE LA IMPLANTACIÓN DEL MODELO

5. ¿Qué ajustes se deben realizar en la universidad antes de introducir el modelo de CC?
6. ¿Es necesario que el personal de la Universidad reciba algún tipo de formación sobre el modelo para su aceptación? Explique qué tipo de formación interna y externa ha recibido o tiene previsto recibir.
7. ¿Cuáles son las mayores preocupaciones en relación a este cambio contable (implantación del modelo de Contabilidad de Costes) en su universidad?

RECURSOS NECESARIOS PARA LA ELABORACIÓN DEL MODELO PERSONALIZADO

8. ¿Qué estrategia ha seguido su universidad en la composición del Grupo de trabajo?



9. ¿Qué Aplicación informática se ha seleccionado para su Universidad? En el caso de su Universidad tenga seleccionada la aplicación informática JUSTIFIQUE PORQUE HA SELECCIONADO ESA OPCIÓN

- e) Aplicación informática de la IGAE
  - f) Aplicación informática que ofrece la OCU
  - g) Subcontratación de una empresa externa.
  - h) Elaboración de una aplicación propia por el servicio de informática de su universidad.
10. ¿Qué coste económico ha supuesto o está suponiendo la implantación del modelo de contabilidad de costes en su universidad?

**PLANIFICACIÓN DEL PROCESO DE IMPLANTACIÓN:**

11. ¿Qué tipo de dificultades ha encontrado en la fase de personalización?
12. ¿Qué consecuencias piensa que puede tener la implantación del modelo en su universidad?
13. ¿Cómo debe mostrar la universidad este proceso de implantación del modelo de CC?, (UTILIDAD ESPERADA DEL MODELO)
- A) como una inversión de futuro para mejorar la calidad de nuestra universidad.
  - B) o como un gasto que es necesario realizar para cumplir con los requisitos de información contable exigidos por la IGAE (Plan General de Contabilidad Pública, aprobado por Orden EHA/1037/2010, de 13 de abril, establece en su tercera parte, relativa a las cuentas anuales, la necesidad de incorporar en la Memoria información relativa a costes de actividades e indicadores de gestión con el objetivo de mejorar la información contable en el sector público).
14. ¿Qué se espera del modelo de CC personalizado en su Universidad?

*Valore de 1 a 5 las siguientes cuestiones:*

*(Puntuación: 1= muy en desacuerdo y 5= muy de acuerdo)*

CUESTIONES	1	2	3	4	5
La información generada por el modelo de CC personalizado será muy útil en la toma de decisiones de la Alta dirección de las Universidades (Rector, Vicerrectores y Gerencia)					
La información generada por el modelo de CC					

personalizado será muy útil en la toma de decisiones de la Dirección Funcional (Decano, Directores de departamento, Directores de Institutos Universitarios, Jefes de servicios)					
El modelo de CC personalizado será una herramienta muy útil para debatir y cuestionar las acciones y la toma de decisiones entre la Alta dirección o la dirección Funcional con el nivel operativo (Gestores de departamento, de Institutos Universitarios o Unidades y administrativos)					
Cuando el modelo de CC esté implantado los gestores y administrativos de las universidades utilizarán la información generada por el modelo de CC personalizado regularmente.					
Cuando el modelo de CC esté implantado la información generada por el modelo de CC personalizado se utilizará en todos los niveles de gestión.					

## ANEXO II. CUESTIONARIO PARA EL RESPONSABLE DEL PROYECTO DE IMPLANTACIÓN

***El objetivo del cuestionario es ver cómo se ha realizado la 1º etapa del proceso de implantación:***

***1º etapa – Elaboración del modelo personalizado en cada Universidad.***

***Dirigido: al responsable del proyecto y personal que ha integrado el grupo de trabajo.***

### I. GRADO DE FORMALIZACIÓN DE LA CONTABILIDAD DE GESTIÓN

1. Anteriormente, ¿su Universidad ha aplicado algún modelo de contabilidad analítica o alguna herramienta de Contabilidad de Gestión?  SI/ NO.
2. En caso afirmativo indique qué tipo de herramientas ha aplicado sus Universidad y en qué periodo.

Marcar X	MODELO O HERRAMIENTA DE GESTIÓN	PERIODO DE APLICACIÓN
	a) Modelo de contabilidad analítica anterior 94	
	b) Adaptación del modelo CANOA	
	c) Sistema de indicadores	
	d) Otros:	


3. ¿Recibe su Universidad asesoramiento externo sobre Contabilidad de Gestión?  SI/NO

**II. RESPONSABLE DEL PROYECTO**

4. ¿La Universidad ha nombrado a un responsable del proceso de implantación?  SI/NO
5. En caso afirmativo, ¿pertenece a la Universidad?  SI/NO
6. ¿Qué cargo ocupa en la Universidad?

Marcar con una X	Cargo del responsable del proyecto
	Responsable del Área de asuntos económicos
	Gerente de la Universidad
	Vicerrector de Asuntos económicos

7. ¿Considera que el responsable del proyecto tiene poder suficiente para promover cambios en el sistema de gestión?  SI/NO
8. Si no pertenece a la Universidad ¿es un experto en gestión de empresa pública?  SI/NO
9. Si no pertenece a la Universidad ¿es un experto en gestión de empresa privada?  SI/NO

**III. GRUPO DE TRABAJO**

10. ¿Cuándo se formó en su Universidad el grupo de trabajo? (mes/año)\_\_\_\_\_
11. Nº de personas que integran el grupo de trabajo \_\_\_\_\_
12. Nº de personas que pertenecen a la Universidad \_\_\_\_\_
13. ¿Cuándo ha sido comunicado/será comunicado a todos los miembros de la Universidad el proceso de implantación del modelo?: (mes/año)\_\_\_\_\_

	SI	NO
a) Antes de la etapa de elaboración del modelo personalizado.		
b) Durante la etapa de personalización del modelo.		
c) Antes de la etapa de informatización del modelo.		

d) Durante la etapa de informatización del modelo.		
e) Al final de la etapa de informatización.		

14. ¿Cada cuánto tiempo se ha reunido el grupo de trabajo?  
 Semanal/ quincenal /mensual/sólo cuando era necesario/
15. ¿Ha quedado por escrito lo que se trató en cada reunión?  SI/NO
16. Nº de reuniones realizadas para diseñar el modelo de CC personalizado de su Universidad \_\_\_\_\_
17. Mes y año de la primera reunión del grupo de trabajo \_\_\_\_\_
18. Mes y año de la última reunión del grupo de trabajo \_\_\_\_\_
19. ¿El grupo de trabajo ha recibido algún tipo de formación?  SI/NO
20. ¿Su Universidad ha establecido algún tipo de compensación para el grupo de trabajo?  SI/NO

**IV. APLICACIÓN INFORMÁTICA**

21. ¿En qué fecha se ha decidido la elección de la aplicación informática?  
 (mes/año) \_\_\_\_\_

22. Especifique el nombre de la aplicación informática:

MARCAR CON X	OPCIÓN RESPECTO A LA APLICACIÓN INFORMÁTICA
	Aplicación Informática de la IGAE (Intervención General de la Administración del Estado)
	Aplicación Informática de OCU (Oficina de Cooperación Universitaria)
	Aplicación Informática elaborada por la propia Universidad
	Aplicación informática elaborada por una empresa externa

23. Motivo por el que se seleccionó la anterior aplicación.

MARCAR CON X	MOTIVOS
	No era posible la aplicación de OCU porque no disponíamos de la anterior aplicación de OCU.
	La aplicación de la IGAE es muy general y es difícil de encajar en las Universidades.
	Por el elevado coste que implica la contratación de una empresa externa para elaborar la aplicación informática.
	Otros motivos:

24. En general, ¿considera que han sido suficientes los recursos financieros para abordar este proyecto de implantación del modelo CC para las Universidades?  SI/NO

**V. FASE DE PERSONALIZACIÓN DEL MODELO**

25. ¿Cuándo se iniciaron los trabajos de personalización del modelo?(mes/año)\_\_\_\_\_
26. ¿Cuándo han finalizado los trabajos de personalización del modelo? (mes/año)\_\_\_\_\_

**V.1 ESTRUCTURAS DEL MODELO DE PERSONALIZACIÓN**

**ELEMENTOS DE COSTE**

27. Valore de 1 a 5 cómo ha sido el proceso de determinación de los elementos de coste sobre los siguientes aspectos:  
(1= muy sencillo; 2= sencillo; 3= normal; 4= complejo; 5=muy complejo)

ESTUDIO DE LOS ELEMENTOS DE COSTE DE LA UNIVERSIDAD	1	2	3	4	5
28. Criterios de reconocimiento de costes					
29. Clasificación según su naturaleza					
30. Medición de elementos de coste					
31. Valoración de los elementos de coste					
32. Criterios de distribución o asignación a coste-centro					
33. Criterios de distribución o asignación a coste-actividad					
34. Definición de indicadores de costes					
35. Establecimientos de protocolos con otros sistemas de gestión					

**ELEMENTOS DE INGRESOS**

36. Valore de 1 a 5 cómo ha sido el proceso de determinación de los ingresos de la Universidad sobre los siguientes aspectos:  
(1= muy sencillo; 2= sencillo; 3= normal; 4= complejo; 5=muy complejo)

ESTUDIO DE LOS INGRESOS DE LA UNIVERSIDAD	1	2	3	4	5
37. Criterios de reconocimiento de ingresos					
38. Clasificación según su naturaleza					
39. Clasificación según su relación con la actividad					
40. Valoración de los ingresos					
41. Imputación a márgenes específicos					
42. Imputación a márgenes globales					
43. Definición de indicadores de ingresos					
44. Establecimientos de protocolos con otros sistemas de gestión					

**CENTROS DE COSTE**

45. Valore de 1 a 5 cómo ha sido el proceso de determinación de centros de coste en la Universidad sobre los siguientes aspectos:

(1= muy sencillo; 2= sencillo; 3= normal; 4= complejo; 5=muy complejo)

ESTUDIO DE LOS CENTROS DE COSTE DE LA UNIVERSIDAD	1	2	3	4	5
46. Clasificación según su naturaleza					
47. Clasificación según su participación en la formación del coste					
48. Tratamiento de los costes acumulados					
49. Criterios de distribución de costes de centros-actividades					
50. Criterios de distribución de costes de centros-centros					
51. Definición de indicadores de costes de los centros					
52. Establecimientos de protocolos con otros sistemas de gestión					

**ACTIVIDADES/PRODUCTOS**

53. Valore de 1 a 5 cómo ha sido el proceso de determinación de las actividades de coste en la Universidad sobre los siguientes aspectos:

(1= muy sencillo; 2= sencillo; 3= normal; 4= complejo; 5=muy complejo)

ESTUDIO DE LAS ACTIVIDADES DE LA UNIVERSIDAD	1	2	3	4	5
54. Mapa de actividades por centros					
55. Clasificación de las actividades					
56. Tratamiento de los costes acumulados					
57. Criterios de distribución de costes de actividades-centros					
58. Criterios de distribución de costes de actividades-actividades					
59. Definición de indicadores de costes de los centros					
60. Establecimientos de protocolos con otros sistemas de gestión					

61. En general valore de 1 a 5 cómo ha sido el proceso de la determinación de las estructuras básicas del sistema de Contabilidad Costes sobre los siguientes aspectos:

(1= muy sencillo; 2= sencillo; 3= normal; 4= complejo; 5=muy complejo)

	1	2	3	4	5
Elementos de coste					
Centros de coste					

Actividades/productos					
Estructuras de ingresos					

### V.2 FASES DEL MODELO CONTABLE

62. Estime el grado de dificultad para cada una de ellas. Valore de 1 a 5. (1= muy sencillo; 2= sencillo; 3= normal; 4= complejo; 5=muy complejo).

FASES DEL MODELO CONTABLE	1	2	3	4	5
71. Determinación de costes					
72. Asignación DIRECTA de costes a los objetos de costes (CENTROS)					
73. Asignación DIRECTA de costes a los objetos de costes (ACTIVIDADES)					
74. Asignación INDIRECTA de costes a los objetos de costes (CENTROS)					
75. Asignación INDIRECTA de costes a los objetos de costes (ACTIVIDADES)					
76. Asignación de ingresos a actividades/productos					
77. Determinación de márgenes de cobertura por actividades/productos					
78. Determinación de márgenes globales					

### V.3 PROTOCOLOS

79. Valore de 1 a 5 el grado de dificultad en el establecimientos de los protocolos de información: (1= muy sencillo; 2= sencillo; 3= normal; 4= complejo; 5=muy complejo).

	1	2	3	4	5
Protocolos de información					

80. Valore de 1 a 5 la dificultad para adaptar la información sobre costes a los períodos contables: (1= muy sencillo; 2= sencillo; 3= normal; 4= complejo; 5=muy complejo).

	1	2	3	4	5
Periodo presupuestario (Año natural)					
Período académico (Curso lectivo)					

81. ¿Cuándo estiman que podrán obtener la información para un período completo? Marque con una cruz el período y el año

MARCAR con X	CURSO ACADÉMICO	MARCAR con X	AÑO NATURA
	2011-2012		2012
	2012-2013		2013
	2013-2014		2014

	2014-2015		2015
--	-----------	--	------

**V.4 INFORMES**

82. ¿El modelo de CC personalizado de su Universidad sólo ha establecido los informes normalizados? SI/NO
83. En caso negativo, especifique qué otros informes ha incorporado su Universidad en el modelo de CC colocando una cruz en la casilla de la izquierda del correspondiente informe.

X	<b>OTROS INFORMES</b>
	<b>CENTROS DE COSTES</b>
	Resumen por tipos de centros de coste según La estructura organizativa de la Universidad
	Centros de coste por tipos según la estructura Organizativa de la Universidad
	Resumen de centros de coste
	Coste de centros por elementos
	Relación centros de coste/actividades
	<b>ACTIVIDADES</b>
	Coste primario de actividades por elementos
	Coste final de actividades por elementos
	Ingresos por actividad
	Grupo universitario

**V.5 INDICADORES**

84. En relación a los indicadores, ¿su Universidad sólo ha establecido los normalizados? SI/NO
85. En caso negativo, especifique qué otros indicadores ha incorporado su Universidad al modelo de CC colocando una cruz en la casilla de la izquierda del correspondiente indicador.

X	<b>OTROS INDICADORES</b>
	<b>INDICADORES RELATIVOS A ACTIVIDADES</b>
1	<b>Indicadores de docencia homologada u oficial</b>
	A1 Coste del grado o licenciatura por alumno matriculado
	A2 Coste del máster por alumno matriculado
	C4 coste medio por asignatura
2	<b>Indicadores de docencia no homologada (titulaciones propias)</b>
	A1 Coste de la titulación por alumno matriculado
	A2 Coste de la docencia no Homologada por alumno
	B1 Coste de la titulación por hora de impartición
	B2 Coste de la docencia no homologada por hora de impartición
	C1 Costes de la titulación por PDI (personas equivalentes)
	C2 Coste de la docencia no homologada por PDI (personas equivalentes)



	C3 Coste de la docencia no homologada por PAS (personas equivalentes)
	C4 Coste de la docencia no homologada por(PDI + PAS)
4	<u>Indicadores de actividad Investigación</u>
	A2 Coste de la línea de investigación por investigador
	B1 coste por proyecto
	B2 coste por línea de investigación
5	<u>Indicadores de actividades deportivas y de extensión universitaria</u>
	A1 Coste de cada actividad deportiva por alumno inscrito en la actividad
	A2 Coste cada actividad deportiva por el total de alumnos matriculados
	A3 Coste total de actividades deportivas por el nº de alumnos inscritos en las actividades
	A4 Coste de actividad de extensión universitaria por alumno inscrito en la actividad
	A5 Coste total de actividades deportivas y de extensión universitaria por el nº de alumnos inscritos en las actividades deportivas y de extensión universitaria
	A6 Coste total de actividades deportivas y de extensión universitaria por el nº de alumnos matriculados en la Universidad
6	<u>Indicadores de actividades Directivas, Administrativas y Generales</u>
	A4 Coste de cada actividad DAG por persona equivalente (PDI + PAS)
7	<u>Indicadores de peso relativo por actividades</u>
	A3 Porcentaje de costes de docencia no homologada sobre el total de costes
	A4 Porcentaje de costes de actividades deportivas y extensión universitaria sobre el total de costes
	A5 Porcentaje de costes de actividades DAG sobre el total de costes
	A6 Porcentaje de costes de otras actividades sobre el total de costes
	B3 Porcentaje de coste de la titulación no homologada sobre el total del coste de la docencia no homologada
	B5 Porcentaje del coste de cada actividad deportiva o de extensión universitaria sobre el total de costes de actividades deportivas y de extensión universitaria
	<b>INDICADORES RELATIVOS A LOS ELEMENTOS DE COSTE</b>
	Indicadores generales de elementos de coste.
	A1 Porcentaje de clase de costes sobre los costes totales de la Universidad
	A2 Clase de coste por persona equivalente
	A3 Clase de coste por alumno matriculado
	A4 Clase de coste por créditos
	<u>Indicadores de elementos de coste de personal</u>
	A15 Coste de sueldos y salarios por tipo de personal por el total de costes de sueldos y salarios
	<u>Otros indicadores de elementos de coste</u>
	A1 Coste de adquisición de libros, revistas y otras publicaciones por alumno matriculado

	A2 Coste de adquisición de libros, revistas y otras publicaciones por créditos
	A3 Coste de adquisición de libros, revistas y otras publicaciones por PDI (personas equivalentes)
	<b>INDICADORES RELATIVOS A CENTROS DE COSTE</b>
	A1 Porcentaje de coste de cada centro sobre costes totales de la Universidad
	A2 Porcentaje de coste de cada centro sobre costes totales del centro de nivel superior del que depende
	A3 Coste de cada centro por alumno matriculado
	A4 Coste de cada centro por PDI del centro (personas equivalentes)
	A5 Coste de cada centro por PAS del centro (personas equivalentes)
	A6 Coste de cada centro por personas del centro (personas equivalentes) PDI+PAS
	<b>INDICADORES RELATIVOS A INGRESOS</b>
	A3 Porcentaje de ingresos por titulación no homologada sobre los ingresos totales de la Universidad
	A4 Porcentaje de ingresos por titulación no homologada sobre los ingresos totales de docencia no homologada
	A9 Porcentaje de ingresos de actividades deportivas y de extensión universitaria sobre los ingresos totales de la Universidad
	A10 Porcentaje de otros ingresos sobre los ingresos totales de la Universidad
	<b>INDICADORES RELATIVOS A LA COBERTURA DE COSTES</b>
	<b>OTROS POSIBLES INDICADORES</b>
	De organización
	Sociales
	De entorno
	De impacto

#### V.6 MODELO DE CC DESARROLLADO POR SU UNIVERSIDAD

86. ¿El Modelo de CC desarrollado en su Universidad permite obtener información más desagregada o detallada que la requerida por el Ministerio?

En caso afirmativo, valore el nivel de desagregación o detalle: (nada= 1, muy poco=2; poco= 3; bastante=4; mucho =5).

	Nivel de desagregación o detalle por períodos
	Nivel de desagregación o detalle por centros o unidades
	Nivel de desagregación o detalle por actividades
	Nivel de desagregación o detalle de ingresos

87. Tiene un método formal para distinguir entre los siguientes costes:

Costes directos e indirectos: SI/NO,

Costes variables y fijos: SI/NO

88. ¿Con qué frecuencia está previsto que pueden obtener información cada uno de los siguientes grupos? (no informa=0, diariamente=1, semanal=2, quincenal=3, mensual=4 , bimensual=5, trimestral=6, cuatrimestral =7, semestral=8, anual=9) :

	Alta dirección (Rector, Vicerrectores y Gerencia)
	Dirección Funcional (Decano, Directores de Departamento, Directores de Instituto Universitario)
	Operativos (Gestores de departamento, de Instituto o de Unidades y Administrativos)
	Otros Usuarios:

89. ¿Está previsto que el modelo de CC personalizado proporcione información cuando sea solicitada por el usuario? SI/NO

90. ¿Permite la elaboración de informes personalizados según las especificaciones de los usuarios? SI/NO

91. Una vez desarrollado el modelo de CC en su Universidad ¿Qué grado de dificultad le otorga a esta fase de personalización del modelo CC?

Valore de 1 a 5 el grado de dificultad de la fase de personalización (nada= 1, muy poco=2; poco= 3; bastante=4; mucho =5).

	1	2	3	4	5
Grado de dificultad de la fase de personalización del modelo CA					

92. ¿Qué tipo de dificultades han encontrado en la fase de personalización del modelo del modelo de CC?

MARCAR CON X	TIPO DE DIFICULTADES EN LA
	Falta de participación de algunos servicios o unidades.
	Bases de datos diferentes con los mismos conceptos
	Como asignar las horas de investigación que no están contempladas en las actividades de investigación.

93. ¿La IGAE ha validado el modelo de CC personalizado para su Universidad? SI/NO

94. ¿En qué fecha ha sido validado el modelo de CC?

MES	AÑO

95. ¿Su Universidad ha elaborado un manual de procedimiento para la elaboración de la información Normalizada? SI/NO

96. ¿Hay un apoyo y compromiso por parte de la dirección de su Universidad en este proyecto? SI/NO

**97. ESTADO ACTUAL DEL PROCESO DE IMPLANTACIÓN: especifique en cada casilla el porcentaje de realización.**

*(Estructuras básicas y agregados contables: elementos de coste y elementos de ingreso):*

ELEMENTOS DE COSTE	% DE IMPLANTACIÓN
1. Creación de estructura tablas que recogen el modelo.	
2. Identificación, definición de criterios para extracción de la información de origen.	
3. Reparto de la información de origen entre los elementos de coste.	
4. Creación de informes finales.	
5. Creación de los indicadores del modelo.	

ELEMENTOS DE INGRESO	% DE IMPLANTACIÓN
1. Creación de estructura tablas que recogen el modelo.	
2. Identificación, definición de criterios para extracción de la información de origen.	
3. Reparto de la información de origen entre los elementos de ingreso.	
4. Creación de informes finales.	
5. Creación de los indicadores del modelo.	

*(Asignación de costes a objetos de coste: centros de costes y actividades):*

CENTROS DE COSTE	% DE IMPLANTACIÓN
1. Creación de estructura tablas que recogen el modelo.	
2. Identificación, definición de criterios para extracción de la información de origen.	
3. Reparto de la información de origen entre los elementos de ingreso.	
4. Creación de informes finales.	
5. Creación de los indicadores del modelo.	

ACTIVIDADES	% DE IMPLANTACIÓN
1. Creación de estructura, tablas que recogen el modelo.	
2. Identificación, definición de criterios para extracción de la información de origen.	
3. Reparto de la información de origen entre los elementos de ingreso.	
4. Creación de informes finales.	
5. Creación de los indicadores del modelo.	

<b>DATOS SOBRE LA UNIVERSIDAD</b>		
<b>98.</b> Año de creación de la Universidad		
<b>99.</b> N° de personas que trabajan en la Universidad: PDI _____ PAS _____		
<b>100.</b> N° de estudiantes (grado, máster y doctorado)		
<b>101.</b> N° de titulaciones (grado, máster y doctorado)		
<b>102.</b> N° de proyectos de investigación ( en vigor)		
<b>103.</b> N° de entes que componen el grupo universitario como Fundaciones y sociedades		
<b>104.</b> Otros datos de interés:		

**105. CARACTERÍSTICAS DEMOGRÁFICAS DEL EQUIPO DE TRABAJO**

(\*)Especifique la rama de conocimiento a la que pertenece (por ejemplo, Licenciado en derecho será *Ciencias Sociales y Jurídicas: Derecho*)

PERSONAS	EDAD (a)Menos de 20 años (b)De 20-30 años (c)De 30-40 años (d)De 40-50 años (e)De 50-60 años (f)Más de 60 años	GENERO H/M	FORMACIÓN (C)COU (B)Bachiller (CF)Ciclos Formativos (DIP)Diplomado (L)Licenciado (DOC)Doctor	FORMACIÓN (*) (AH)Artes y Humanidades: (C)Ciencias: (CS)Ciencias de la Salud: (CSJ)Ciencias Sociales y Jurídicas: (IA)Ingeniería y arquitectura :	ANTIGÜEDAD Nºde años en su Universidad	COLECTIVO ACTUAL (a) PAS (b) PDI (c) Otros	ÁREA O SERVICIO AL QUE PERTENECE: (a) Rectorado (b) Gerencia (c) Informática (d) Personal (e) Contabilidades (f) Infraestructuras (g) Investigación (h) Estudios (i) Docente (j) Otros	CARGO ACTUAL Especifique si ocupa algún cargo actual
1								
2								
3								

4								
5								
6								
7								
8								
9								

## **ANEXO III. VARIABLES DE LA INVESTIGACIÓN**

### V 1 Variables relacionadas con los facilitadores del inicio del cambio contable:

V1.1 Presiones externas.

V1.2 Presiones internas.

### V2 Variables relacionadas con los facilitadores del proceso de cambio contable:

V2.1 Cultura organizativa.

V2.2 Líder del cambio contable y grupo de trabajo.

V2.3 Objetivos de la organización:

V2.3.1 Apoyo y compromiso de la alta dirección de la organización.

V2.3.2 Estrategia seguida por la organización para impulsar el cambio contable.

V2.4 Facilitadores técnicos y de organización:

V2.4.1 Recursos necesarios para el cambio contable.

V2.4.2 Resistencia al cambio contable.

V2.4.3 Compromiso de los trabajadores.

### V3 Variables relacionadas con el gap de desarrollo del modelo:

V3.1 Desarrollo formal del modelo de CC:

V3.1.1 Descripción del proceso de implantación del modelo de CC.

V3.1.2 Dificultad de la fase de personalización del modelo de CC.

V3.1.3 Estado actual del proceso implantación del modelo CC

### V4 Características demográficas del grupo de trabajo:

V 4.1 Edad

V 4.2 Género

V 4.3 Formación

V 4.4 Antigüedad

V 4.5 Otra información

### V5 Percepción de la alta dirección:

V 5.1 Características de la información de costes.

V 5.2 Utilidad esperada del modelo CC personalizado.

### V6 Modelo de CC resultante:

V 6.1. Modelo A: Modelo consistente.

V 6.2. Modelo B: Modelo relevante.



---

## **CAPÍTULO 5**

### **ESTUDIO EMPÍRICO**

---



## 5.1 CARACTERÍSTICAS DESCRIPTIVAS DE LAS UNIVERSIDADES PÚBLICAS VALENCIANAS

En este apartado se realiza una exposición sobre el origen y la evolución de las universidades de nuestro estudio, y sobre sus planes estratégicos (PE) porque en ellos se recoge los objetivos a largo plazo de la institución a través de una serie de acciones y entre las que figura, en la mayoría de las universidades del estudio, la elaboración un modelo de CC.

Además, la visión y la misión de los PE refleja la razón de ser de la universidad, el tipo de universidad que son actualmente y el tipo de universidad que quieren proyectar en un futuro.

A continuación exponemos para cada uno de los casos analizados la evolución y situación actual de la universidad así como sus actuales planes estratégicos.

### **CASO 1. UNIVERSIDAD DE ALICANTE (UA)**

#### ***Evolución y situación actual de la UA***

La Universidad de Alicante fue creada en 1979, por la Ley 29/1979 de 30 de octubre, y es una entidad de derecho público dotada de personalidad jurídica y patrimonio propios que presta el servicio público de la educación superior mediante la investigación, la docencia y el estudio, contando para ello con la autonomía que le reconoce el artículo 27.10 de la Constitución Española.

La universidad de Alicante se estableció sobre la estructura del Centro de Estudios Universitarios (CEU) que comenzó a funcionar en 1968. De esta forma, Alicante recuperó los estudios universitarios suspendidos en 1834 tras dos siglos de existencia de la Universidad de Orihuela.

La Universidad de Orihuela fue creada mediante Bula Papal en 1545 y mantuvo abiertas sus puertas durante dos siglos (1610-1808).

La provincia de Alicante tiene una importante tradición universitaria de cuya riqueza patrimonial da buena cuenta el actual Colegio de Santo Domingo, edificio de la antigua Universidad de Orihuela.

En esta etapa más reciente, los estudios universitarios se reiniciaron en el curso 1968-69 con tan sólo 230 alumnos para pasar en la actualidad a casi 26.147 estudiantes en 97 titulaciones, siendo la universidad con un mayor crecimiento proporcional de alumnado entre todas las del Estado español.

La Universidad de Alicante está considerada como uno de los mejores campus Europa ya que tiene una extensión de un millón de metros cuadrados, cuenta con el mejor diseño urbanístico, y tiene la más innovadora arquitectura en un marco de excelencia medioambiental (extensas zonas verdes, diseño

paisajístico, áreas peatonales, culturales, deportivas, educativas...) y una extensa variedad de servicios

La Universidad de Alicante, con más de treinta años de existencia, presenta un relevante potencial para el desarrollo socioeconómico de la que es cuarta provincia en PIB total de España y la primera empresa de la provincia de Alicante con 2.373 docentes e investigadores y con 1.436 personas dedicadas a la administración y servicios

Durante el curso académico 2012/2013 la oferta de titulaciones ha sido de 37 Títulos de Grado, 58 Másteres Oficiales y 70 Títulos propios.

Por otra parte, los Departamentos e Institutos Universitarios desarrollan la actividad investigadora de la Universidad mediante la realización de proyectos, convenios y contratos de investigación tanto básica como aplicada. Además de las ya citadas actividades de docencia e investigación, la Universidad desarrolla otras que podemos englobar bajo la denominación de actividades de extensión Universitaria relacionadas fundamentalmente con la creación y difusión de la cultura y que se desarrollan tanto en el propio campus universitario como en las diferentes Sedes que la Universidad tiene en la Provincia de Alicante.

La Universidad de Alicante en relación a la docencia e investigación se estructura en Centros, Departamentos e Institutos que aparecen detallados en el **cuadro 5.1**.

CENTROS	DEPARTAMENTOS	INSTITUTOS UNIVERSITARIOS DE INVESTIGACIÓN
<p>Facultad de Ciencias                      Facultad de Ciencias Económicas y Empresariales                      Facultad de Derecho                      Facultad de Educación                      Facultad de Filosofía y Letras                      Escuela Politécnica Superior                      Facultad Ciencias de la Salud</p> <p>(1) El responsable máximo del Centro es su Decano o Director, asistido por un Secretario y varios Vicedecanos o Subdirectores.</p>	<p>Agroquímica y Bioquímica                      Análisis Económico y Aplicado                      Análisis Geográfico Regional y Geografía Física                      Análisis Matemático                      24                      Biotecnología                      Ciencia de la Computación e Inteligencia Artificial                      Ciencias Ambientales y Recursos Naturales                      Ciencias de la Tierra y del Medio Ambiente                      Ciencias del Mar y Biología Aplicada                      Ciencias Histórico-Jurídicas                      Comunicación y Psicología Social                      Construcciones Arquitectónicas                      Derecho Civil                      Derecho del Trabajo y de la Seguridad Social                      Derecho Internacional Público y Derecho Penal                      Derecho Mercantil y Derecho Procesal                      Didáctica General y Didácticas Específicas                      Disciplinas Económicas y Financieras                      Ecología                      Economía Aplicada y Política Económica                      Economía Financiera y Contabilidad                      Edificación y Urbanismo                      Enfermería                      Enfermería Comunitaria, Medicina Preventiva y Salud Pública e Historia de la Ciencia                      Estadística e Investigación Operativa                      Estudios Jurídicos del Estado                      Expresión Gráfica y Cartografía                      Filología Catalana                      Filología Española, Lingüística General y Teoría de la Literatura                      Filología Inglesa                      Filologías Integradas                      Filosofía del Derecho y Derecho Internacional Privado                      Física Aplicada                      Física, Ingeniería de Sistemas y Teoría de la Señal                      Fisiología, Genética y Microbiología</p>	<p>Interuniversitario de Economía Internacional                      Interuniversitario de Filología Valenciana                      Desarrollo Social y Paz                      Electroquímica                      Geografía                      Ingeniería de Procesos Químicos                      CIBIO                      Investigación Informática                      Investigaciones Turísticas                      Lenguas Modernas Aplicadas                      Materiales                      Síntesis Orgánica                      Agua y Ciencias Ambientales                      Multidisciplinar para el Estudio del Medio "Ramón Margalef"                      Física Aplicada a las Ciencias y las Tecnologías</p> <p>(3) El Responsable máximo del Instituto es su Director, asistido por un Secretario.</p>

	<p>Fundamentos del Análisis Económico  Geografía Humana  Historia Medieval, Historia Moderna y Ciencias y Técnicas Historiográficas  Humanidades Contemporáneas  Ingeniería de la Construcción, Obras Públicas e Ingeniería Urbana  Ingeniería Química  Innovación y Formación Didáctica  Lenguajes y Sistemas Informáticos  Marketing  Matemática Aplicada  Métodos Cuantitativos y Teoría Económica  Óptica, Farmacología y Anatomía  Organización de Empresas  Prehistoria, Arqueología, Historia Antigua, Filología Griega y Filología Latina  Psicología de la Salud  Psicología Evolutiva y Didáctica  Química Analítica, Nutrición y Bromatología  Química Física  Química Inorgánica  Química Orgánica  Sociología I y Teoría de la Educación  Sociología II, 25  Tecnología Informática y Computación  Trabajo Social y Servicios Sociales  Traducción e Interpretación  (2) El Responsable máximo del Departamento es su Director, asistido por un Secretario.</p>	
--	--	--

**Cuadro 5.1. Relación de centros, departamentos e institutos de la UA.**

A su vez, la Gerencia, responsable de la Gestión Administrativa y Económica de la Universidad, así como del resto de servicios de apoyo a la Comunidad Universitaria, se estructura, bajo la dirección del Gerente (4), en los Servicios Administrativos y Técnicos que mostramos en el **cuadro 5.2**:

<b>SERVICIOS ADMINISTRATIVOS Y TÉCNICOS</b>
Servicio de Alumnado
Servicio de Archivo y Registro
Servicio de Contabilidad
Servicio de Cultura
Servicio de Deportes
Servicio de Gestión Académica
Servicio de Gestión Económica
Servicio de Gestión de Personal
Servicio de Gestión de la Investigación y Transferencia de Tecnología
Servicio de información Bibliográfica y Documental
Servicio de Informática
Servicio de Infraestructuras y Servicios
Servicio Jurídico
Servicio de Prevención
Secretariat de Promoció del Valencià
Servicio de Publicaciones
Servicio de Relaciones Internacionales
Servicio de Selección y Formación
Servicios Técnicos de Investigación
Unidad Técnica de Calidad
(4) El Gerente está asistido por tres directores de área, (Personal, Asuntos Económicos y Recursos de Información y Servicios de Red). El Responsable máximo de cada Servicio es su Director.

**Cuadro 5.2. Servicios administrativos y técnicos de la UA.**

Y en relación a las entidades vinculadas con la UA cuenta con dos sociedades que son el Centro Superior de Idiomas de la Universidad de Alicante (S.A.) y el Taller Digital de Establecimiento de Textos Literarios y Científicos (S.A.); y con tres fundaciones:

- Fundación General de la Universidad de Alicante
- Fundación Universitaria de Investigación Arqueológica La Alcudia
- Fundación Parque Científico de Alicante-Comunidad Valenciana

La estructura orgánica de la UA está integrada por:

- Departamentos
- Institutos
- Centros (Facultades, Escuelas)
- Servicios universitarios
- Dirección y Programas
- Infraestructuras Servicios Generales

### **Plan Estratégico UA40 de 2014-2019**

El PE de la UA ha utilizado la experiencia de la institución y las posibilidades que ofrecen las TIC para simplificar los procesos. Es el segundo PE para la UA y pretende ser más eficiente que el anterior como instrumento para la toma de decisiones. El PE 2014-2019 ha sido denominado *Plan Estratégico UA 40* porque en el año 2019 la UA cumple 40 años desde su creación.

En relación a **la misión de la UA** como institución pública y socialmente responsable la legislación actual le confiere:

- La formación integral de sus estudiantes. No sólo en conocimientos y disciplinas, sino también como fomento del sentido crítico, social, responsable, saludable y sensible a los principios de sostenibilidad, para contribuir de manera efectiva al bienestar de la sociedad donde se inserta. A esto, cabe añadir la garantía de la dignidad personal, el libre desarrollo de las personas sin ningún tipo de discriminación y por último, el derecho a la igualdad efectiva entre mujeres y hombres.
- La investigación como principio básico debe incrementar la mejora del conocimiento. Por un lado, por su transferencia a través de la docencia. Por otro, la contribución directa de la universidad a la sociedad a través de su ineludible compromiso con el desarrollo cultural, científico y tecnológico. De este modo, gracias a la colaboración con otros agentes sociales, dicha investigación pueda concretarse en innovación para el desarrollo sostenible y la mejora de la calidad de vida.
- En cuanto a la visión del PE, la UA en el año 2019 quiere ser vista como una universidad pública de calidad lo que significa reflejar:
  - Una institución prestigiosa y reconocida nacional e internacionalmente.
  - Una institución valenciana y multilingüe.
  - Un alumnado con una actitud participativa y motivado para el auto-aprendizaje y la superación.
  - Disponer de una oferta de títulos de calidad (Grado, Máster y Doctorado) algunos de ellos ofertados para poder realizarse on-line. Competitiva a todos los niveles y orientada a la formación integral y permanente.
  - Una investigación alineada con la política de investigación Europea 2020 y reconocida a nivel nacional e internacional
  - Disponer de una plantilla comprometida, competente y eficaz, bien dimensionada, organizada y plenamente reconocida.
  - Ser una Universidad bien estructurada orgánicamente para permitir una gobernación eficiente, la utilización efectiva de los recursos y la adecuada gestión de calidad de los servicios.
  - Tener una relación fluida con los agentes sociales.



- Disponer de espacios, infraestructuras y servicios adecuados, sostenibles y gestionados eficientemente para toda la comunidad universitaria.
- Establecer y consolidar redes de colaboración tanto nacionales e internacionales en docencia, investigación y cooperación, que permitan la creación y promoción de proyectos compartidos en los distintos campos.
- Ser una institución socialmente responsable.
- Disponer de la financiación suficiente para realizar sus funciones, por la captación de recursos públicos especialmente de la UE y privados que son gestionados de forma eficiente, equitativa y transparente.
- Tener implantados los servicios digitales para de esta forma racionalizar los procedimientos y optimizar los recursos. La comunicación interna se apoya en las tecnologías del momento y es un instrumento vertebrador de la comunidad universitaria.
- Situar a la UA entre las 10 primeras universidades españolas.
- Ser una universidad saludable que dispone de un entorno de trabajo inclusivo.
- Disponer de un observatorio de empleabilidad con el objetivo de ver cuáles son las demandas, hacia donde se encamina el mercado laboral y cuáles van a ser los retos tecnológicos del futuro, para encaminar la docencia y la investigación por esa vía.
- Tener consolidado el colectivo de alumnado y profesorado.

El PE de la UA está organizado en seis ejes de acciones estratégicas: formación, investigación e innovación, colectivos, políticas universitarias, medios y recursos naturales y emprendimiento. A continuación pasamos a comentar brevemente, cada uno de estos ejes estratégicos.

El primer eje es de **formación** y agrupa los Estudios y la Ordenación Académica. El objetivo es proporcionar una oferta formativa amplia que mejore la empleabilidad del alumnado y su inserción laboral por este motivo es necesaria la oferta de dobles titulaciones dentro de la UA y con otras universidades de prestigio. De este modo, además de incrementar la movilidad de estudiantes, profesorado y PAS y se promuevan redes docentes y de investigación entre las universidades.

Una herramienta imprescindible para mejorar la ejecución de todas las tareas que tienen encomendada la UA es la formación del PDI y del PAS. Es necesario unificar criterios y esfuerzos que permitan una oferta coherente, sostenible y actual que satisfaga las necesidades de los dos colectivos.

El segundo eje está destinado a la **investigación e innovación**. La investigación estratégicamente es una de las grandes funciones de la

universidad, tanto para generar conocimiento como para transferirlo, y convertir a la investigación en el motor del progreso social y económico.

Especialmente se aborda una primera área en cuanto a la gestión, promoción y divulgación de la investigación realizada en el seno de la universidad, tanto en sus estructuras competentes para ello (grupos, departamentos e institutos de investigación), como en las unidades mixtas de investigación y en las estaciones científicas de la UA. La segunda gran área de competencia de este ámbito es la gestión y promoción de la transferencia del conocimiento a través de convenios con empresas, que encargan proyectos de investigación o utilizan los servicios de investigación, así como el estudio, gestión y promoción de las iniciativas empresariales que desarrollan los resultados de la investigación realizada dentro de la universidad hasta la creación de EBTs.

En tercer lugar está el eje de **colectivos**, en este se fijan las estrategias para seguir construyendo y mejorando día a día la universidad con la participación e implicación de todos los colectivos: alumnado, profesorado y personal de administración y servicios.

La Universidad de Alicante debe ser un espacio para el conocimiento, pero también un espacio para la convivencia, por lo que se han de desarrollar programas y estrategias adecuadas para el desarrollo académico y profesional, pero siempre teniendo en cuenta las condiciones de trabajo y las necesidades de las personas que la constituyen, éste último es el ámbito del eje de colectivos.

Reconocer la trayectoria de todos los miembros de los distintos colectivos tanto en activo como jubilados de la Universidad de Alicante.

En cuarto lugar está el eje de **políticas universitarias** que incluye distintas estrategias que se ubican claramente de forma transversal y cuyo ámbito y definición entran plenamente en el conjunto de Políticas Universitarias:

- **Calidad.** La universidad tiene como una de sus estrategias la calidad en todas sus actividades y servicios que presta. Para ello se hace imprescindible en ocasiones disponer de sellos de calidad a nivel nacional e internacional en las líneas de actuación que considera adecuadas.
- **Internacionalización.** En las relaciones internacionales a nivel universitario lo que prima es la reciprocidad, la visión estratégica se fundamenta en el desarrollo de nuestros puntos fuertes para mejorar y captar acuerdos internacionales con universidades de reconocido prestigio que beneficie a estudiantes, PDI y PAS a nivel global.

- **Formación en Lenguas.** Promover la formación en lenguas de la comunidad universitaria con el fin de facilitarles las competencias lingüísticas necesarias para aprovechar las oportunidades y los retos de una sociedad multilingüe, siendo ésta una de las etiquetas que definitivamente pretende obtener la UA en 2019.
- **Cultura y Deportes.** Se plantean acciones estratégicas fundamentales orientadas a impulsar la cultura y el deporte como un elemento clave en la formación integral del alumnado. Dinamizar las potencialidades creativas de todos los colectivos y contribuir así al desarrollo y progreso del tejido cultural y deportivo del entorno.
- **Tecnologías de la Información y la Comunicación.** Asegurar una universidad moderna, transparente y responsable que sea un ejemplo de democracia participativa y para ello los temas de gobierno deben ser abiertos. Esta apertura debe considerarse como doctrina política que guíe su desarrollo e implantación efectiva a través de un plan de Buen Gobierno (Good Governance) y de Gobernanza (Governance) y, por supuesto, poniendo las nuevas tecnologías al servicio de las personas. Explorar nuevas formas de ofrecer sus servicios a toda la comunidad y disponer de un conjunto de “servicios TIC” dinámicos y adaptados a nuestras necesidades, junto con una infraestructura TIC que les de soporte, como también lograr que estos servicios sean útiles, utilizados y entendidos por toda la comunidad universitaria.
- **Igualdad de mujeres y hombres.** En los últimos años, el interés de los Poderes Públicos por las cuestiones relacionadas con la igualdad de género ha experimentado un notable crecimiento. Avanzar en la igualdad efectiva entre mujeres y hombres pasa necesariamente por la incorporación de la perspectiva de género en todas las políticas, ámbitos de intervención y colectivos de la Universidad de Alicante.
- **Responsabilidad Social Universitaria.** Las acciones estratégicas en cooperación, entendida como Responsabilidad Social Universitaria (RSU), con la premisa de poner en valor el saber de nuestra Institución para la Cooperación al Desarrollo en un sentido amplio.
- **Política de proyección social.** La estrategia de impulsar la comunicación para consolidar la imagen de la Universidad de Alicante, afianzar sus estrategias y convertirla en una marca vinculada al conocimiento, a la cultura y a la innovación.
- **Relaciones y Sinergias Institucionales.** La Universidad de Alicante tiene como punto fuerte dentro de las Relaciones Institucionales el liderazgo y las alianzas con el entorno. Las circunstancias actuales, recomiendan estrategias orientadas a potenciar la agregación con otras universidades e instituciones como un medio para fortalecerse tanto a nivel nacional como internacional. Las diferentes actividades y acciones de las universidades integrantes en torno a ese objetivo común crean un nuevo escenario de colaboración donde la complementariedad y las

sinergias que generan potencian y ofrecen un modelo innovador de trabajo compartido.

- **Proyectos Institucionales.** El Área de Proyectos Institucionales, bajo la supervisión y control del Rector, surge con el objetivo de unificar la gestión de un conjunto de actividades e iniciativas singulares, tanto por su trayectoria pasada como por su potencial futuro, en el contexto de los objetivos estratégicos de la Universidad de Alicante. Se pretende, de este modo, conseguir una gestión y supervisión conjunta de dichos proyectos, con el objetivo de mejorar su eficiencia y utilidad, tanto en el ámbito propio de la universidad como en el ámbito público en el que su actividad se inserta, centrando acciones en los proyectos institucionales.

El eje de **medios y recurso materiales** aparece en quinto lugar y **entre las acciones estratégicas de la planificación económica está** La implantación de la Contabilidad Analítica (*MED16-GER8: Implantar la contabilidad analítica*). Este eje comprende las siguientes acciones estratégicas:

- **Infraestructuras (Campus y Sostenibilidad Ambiental).** Estas acciones estratégicas se orientan a disponer de espacios adecuados para el desarrollo eficiente y de calidad de la actividad diaria. Impulsar y consolidar políticas de sostenibilidad. El principal objetivo debe ser garantizar espacios e infraestructuras adecuadas para la actividad docente e investigadora de la universidad, sin olvidar las necesidades derivadas de otras actividades de interés para la comunidad universitaria (transferencia de conocimiento y divulgación de la cultura, deportes, etc.)
- **Planificación Económica.** La universidad necesita incrementar la captación de recursos para disponer financiación suficiente con la que abordar sus funciones, así como gestionar su asignación con transparencia, responsabilidad y con criterios de eficiencia, equidad y optimización. Con estos objetivos, la Estrategia en Planificación Económica constituyen una pieza básica del Plan.
- **Secretaría General.** En aras de la consecución de una universidad abierta que permita la racionalización y optimización de los recursos, desde la Secretaría General se propone la realización del desarrollo normativo del Plan para implantar los servicios digitales adecuados a tal fin, en colaboración con el Vicerrectorado de Tecnologías de la Información y la Gerencia.
- **Gerencia.** Sus acciones se enmarcan en la línea de actuación administrativa presente prácticamente en todas las actividades de la universidad, la amplia transversalidad estratégica es característica consustancial a sus funciones.

Y el último eje estratégico de la UA está destinado al **emprendimiento**. En España, desde hace unos años el emprendimiento ha tenido un crecimiento

exponencial y la educación superior es un factor que contribuye a la consecución de una mayor empleabilidad de los egresados. La provincia de Alicante se caracteriza por un tejido empresarial de pequeñas y medianas empresas por este motivo fomentar el emprendimiento se constituye como eje de estratégico del Plan coherente con el entorno social de la UA.

## **CASO 2. UNIVERSIDAD DE VALENCIA (UV)**

### ***Evolución y situación actual de la UV***

La universidad de Valencia (oficialmente *Universitat de València-Estudi General*) fue fundada hace más de cinco siglos (1499) por los Jurados de la Ciudad bajo el nombre de *Estudi General* y se ha convertido en una universidad pública moderna que imparte su docencia en todas las áreas del conocimiento: ciencias experimentales, ingenierías, ciencias de la salud, humanidades, ciencias sociales, económicas y jurídicas y ciencias de la educación.

Se divide en cuatro campus principales: Blasco Ibáñez, Tarongers, Ontinyent y Burjasot-Paterna, contando además con numerosas extensiones, delegaciones, centros adscritos y emplazamientos ejemplares, como el edificio histórico de La Nave —en valenciano *La Nau*—, el Jardín Botánico o el Palacio de Cerveró.

La Universidad de Valencia se sitúa entre las cuatro más destacadas de España en el campo de la I+D+i, contando con 18 Institutos Universitarios de Investigación (tres de ellos centros mixtos con el Consejo Superior de Investigaciones Científicas. Es de destacar el Parque Científico de la Universidad de Valencia, en el que se ubican grupos de investigación junto con el vivero de empresas de base tecnológica, y empresas spin-off de la propia universidad y otras externas. El Parque Científico de la Universidad de Valencia (*Parc Científic*) se concibe como un lugar de encuentro entre la Universidad de Valencia y las empresas. Con más de 200 000 m<sup>2</sup>, se ubica en el municipio de Paterna, cerca del campus universitario de Burjasot-Paterna, a 12 km del centro de la ciudad de Valencia y a 5 km del aeropuerto. El Parque Científico se convierte en un polo de atracción para incentivar la transferencia de conocimiento.

En el año 2012 obtuvo el premio *Ability Awards* como mejor organización del sector público español, y en 2013 obtuvo los premios **CERMI.es** por su dimensión inclusiva de la discapacidad y como mejor institución Erasmus de España. En 2014, la Universitat de València obtuvo un premio UNESCO por su observatorio de inserción laboral.

Actualmente cursan estudios más de 45.800 estudiantes de grado y 8.600 estudiantes de postgrado distribuidos entre sus Campus de Blasco Ibáñez, de Burjassot-Paterna y de Tarongers siendo así la mayor universidad en número de alumnos de las cinco que conformaban el sistema universitario público valenciano y la séptima a nivel nacional.

Cuenta con más de 3.300 docentes e investigadores y con más de 1.700

personas dedicadas a la administración y servicios.

La Universidad de Valencia es un referente de liderazgo a nivel internacional por ser la segunda Universidad de Europa en recepción de estudiantes Erasmus, una de las 10 mejores universidades del mundo para aprender lengua y cultura chinas, según el gobierno chino y la cuarta universidad española a nivel mundial, ocupando la posición entre 201 y 300 a nivel mundial, según el Ranking Jiao Tong de Shanghai.

En relación a la organización la UV posee 19 Facultades y 1 Escuela localizadas en sus cuatro campus y cada una alberga Departamentos, hasta un total de 92, y ofrecen diversas titulaciones de grado, másteres oficiales y programas de doctorado. A continuación mostramos la relación de facultades y escuelas separadas por campus:

Campus de Burjasot-Paterna:

- Escuela Técnica Superior de Ingeniería
- Facultad de Ciencias Biológicas
- Facultad de Ciencias Matemáticas
- Facultad de Farmacia
- Facultad de Física
- Facultad de Química

Campus de Blasco Ibáñez:

- Facultad de Fisioterapia
- Facultad de Enfermería y Podología
- Facultad de Ciencias de la Actividad Física y el Deporte
- Facultad de Filología, Traducción y Comunicación
- Facultad de Filosofía y Ciencias de la Educación
- Facultad de Geografía y Historia
- Facultad de Medicina y Odontología
- Facultad de Psicología

Campus de Tarongers:

- Facultad de Ciencias Sociales
- Facultad de Economía
- Facultad de Derecho
- Facultad de Magisterio

Campus de Onteniente:

- Facultad de Economía
- Facultad de Magisterio

Además, la Universidad de Valencia cuenta con varias fundaciones que detallamos a continuación:

- La *Fundació General de la Universitat de València*, facilita la adquisición y usos de elementos, documentos y asesoramiento del alumnado.
  - La Tenda, adquisición de productos y elementos de uso cotidiano del alumnado y profesorado.
  - Centro de Documentación Europea. Este centro facilita la documentación ofrecida por la comunidad europea.
  - El Patronato Martínez Guerricabeitia fue creado en 1989 por iniciativa del empresario Jesús Martínez Guerricabeitia y de la *Fundació General de la Universitat de València*, con la finalidad de fomentar y difundir la actividad creativa en el campo de las artes plásticas contemporáneas e incrementar el patrimonio artístico de la Universidad de Valencia.
  - Observatorio de Inserción Profesional y Asesoramiento Laboral. Información sobre becas y el acceso al mundo laboral.
  - El Patronato de Actividades Musicales nació con la voluntad de promover la difusión y creación musical dentro de la Universidad y su entorno.
- La Fundación Universidad-Empresa, gestiona a través de su departamento de Formación de Postgrado y de Especialización, los cursos de postgrado y especialización de la Universidad de Valencia.
- La Fundación Parque Científico de la Universidad de Valencia, gestiona el Parque Científico de la Universidad de Valencia en el que se ubican grupos de investigación junto con el vivero de empresas de base tecnológica, tanto externas como oferta de la propia universidad.
- La Fundación Lluís Alcanyís

La Universidad de Valencia desarrolla una intensa labor investigadora a través de sus departamentos académicos de cada Facultad o Escuela, sus Institutos Universitarios de Investigación, el Parque Científico de la Universidad de Valencia, y otros. Los Institutos Universitarios de Investigación son estructuras multidisciplinares de investigación y su finalidad es desarrollar la demanda social de investigación en campos específicos y la transferencia de conocimiento. A continuación detallamos la relación de los Institutos de investigación:

- Centro de Investigaciones sobre Desertificación (CIDE)
- Instituto Cavanilles de Biodiversidad y Biología Evolutiva
- Instituto de Ciencia de los Materiales (ICMUV)
- Instituto de Ciencia Molecular (ICMOL)
- Instituto de Creatividad e Innovaciones Educativas
- Instituto Universitario de Investigación en Criminología y Ciencias penales
- Instituto de Derechos Humanos (IUDHUV)
- Instituto de Economía Internacional
- Instituto de Economía Social y Cooperativa (IUDESCOOP)



- Instituto de Estudios de la Mujer
- Instituto de Física Corpuscular (IFIC)
- Instituto de Historia de la Medicina y de la Ciencia López Piñero
- Instituto de Investigación en Psicología de los Recursos Humanos, del Desarrollo organizacional y de la Calidad de Vida Laboral (IDOCAL)
- Instituto de Robótica y Tecnologías de la Información y las Comunicaciones (IRTIC)
- Instituto de Investigación en Tráfico y Seguridad Vial (INTRAS)
- Instituto Interuniversitario de Desarrollo Local (IIDL)
- Instituto Interuniversitario de Filología Valenciana (IIFV)

Los programas de intercambio con otras instituciones académicas extranjeras y los programas de cooperación internacional y ayuda al desarrollo, permiten a los estudiantes realizar parte de sus estudios en Europa, Norte América, América Latina, y Asia. Se desarrollan tres tipos de programas de movilidad: El programa Erasmus, los programas internacionales de movilidad (PIM), y los programas específicos de movilidad. En relación con la movilidad de estudiantes en el marco del programa Erasmus, la Universitat de València está entre las diez más activas de Europa.

#### *Plan estratégico de la UV 2012-2015*

**El Plan estratégico de la Universidad de Valencia** es para el período 2012-2015 y es el **segundo Plan de la institución académica, el anterior fue para el período 2008-2011. Las actividades están** agrupadas en cuatro grandes áreas: enseñanza, investigación, transferencia y vida de campus y participación. En cada una de las áreas se identifican las fortalezas y los puntos mejorables, y se establecen unos objetivos a conseguir. La principal novedad del Plan es que regula una serie de indicadores en todos los ámbitos, para evaluar rigurosamente el grado de cumplimiento cuando finalice.

En el documento consta que una de las finalidades de la Universidad es *“formar profesionales competentes en el ámbito europeo y fomentar una búsqueda de prestigio y de impacto internacional que contribuya al desarrollo de nuestra sociedad”*. Y además añade que *“La formación y la búsqueda fundamentan las tareas que también realiza en el ámbito de difusión de la ciencia y la cultura, y en la reafirmación de los valores democráticos en favor de la sociedad en general, y de la valenciana en particular”*.

Por este motivo la Universidad de Valencia quiere ser reconocida en el futuro por ser una institución de enseñanza superior con una oferta de calidad, amplia, internacional y abierta a todo el mundo, que abarca las necesidades de formación permanente a lo largo de las diversas fases del ciclo de vida de los usuarios. Asimismo, por la capacidad de ofrecer “una orientación integral a su alumnado, que se concreta en la calidad de la experiencia universitaria en la Universidad de Valencia y en una calificación que potencia la inserción

profesional y la ocupabilidad de los titulados”. También por el volumen e impacto de los resultados de búsqueda generados por sus equipos, la capacidad de captar recursos especializados de búsqueda: captando y desarrollando talento y concurrente a las convocatorias competitivas de cariz internacional”.

Otra de las aspiraciones de la universidad de Valencia es conseguir la capacidad de ofrecer una amplia variedad de servicios de transferencia y de servicios científico-técnicos, a través de procesos visibles, accesibles y fácilmente comprensibles por los usuarios actuales y potenciales; y establecer relaciones de largo recorrido con los usuarios de los servicios de transferencia, y de ofrecer soluciones integrales que van más allá de transacciones puntuales”.

La Universidad también aspira a ser considerada por la amplitud, la calidad y la riqueza de su oferta cultural y de participación en la vida universitaria, que contribuye a ofrecer una ‘experiencia UV’ que satisface las necesidades de sus usuarios y usuarias. Finalmente, se quiere continuar siendo “un referente cultural en la sociedad valenciana, con especial atención a su cultura y su lengua”.

El documento del PE identifica diferentes factores que aconsejan su revisión. “La persistencia y profundidad de la crisis económica global, y su impacto específico sobre la Comunidad Valenciana, han obligado a repensar la relación universidad-sociedad en el marco de la responsabilidad social universitaria”; “un marco institucional y normativo incierto y a veces hostil”; “el asentamiento de una cultura de normalización, garantía, evaluación y certificación externa de la calidad de las actividades que afecta tanto a las actividades en el ámbito de la enseñanza como a la investigación”; “el desarrollo de sistemas de indicadores y sistemas de costes que pretenden evaluar la eficiencia de los procesos que soportan las diferentes actividades de las universidades”, o la “creciente intensificación de los procesos de internacionalización de la enseñanza universitaria y de la búsqueda, que se visualizan en crecientes tasas de movilidad de estudiantes e investigadores”.

**CASO 3. UNIVERSIDAD MIGUEL HERNÁNDEZ DE ELCHE (UMH)***Evolución y situación actual de la UMH*

La Universidad Miguel Hernández fue creada en 1996 por la Ley 2/1996, de 27 de diciembre, de la Generalitat Valenciana, tiene su sede central en la ciudad de Elche y cuenta cuatro campus (Elche, San Juan de Alicante, Orihuela y Altea) en una superficie total de 947.635 m<sup>2</sup>. En la actualidad tiene siete facultades (Facultad de Bellas Artes, Facultad de Ciencias Experimentales, Facultad de Ciencias Sociales y Jurídicas de Elche, Facultad de Ciencias Sociales y Jurídicas de Orihuela, Facultad de Ciencias Sociosanitarias, Facultad de Farmacia y Facultad de Medicina ) y 2 escuelas (Escuela Politécnica Superior de Elche y Escuela Politécnica Superior de Orihuela) y su oferta académica para el curso 2014-15 ha sido 24 Grados, 50 Másteres oficiales y 16 Programas de Doctorado.

En el curso 2013/14 el número total de su plantilla era de 1.595, de los que 1.018 era Personal Docente e investigador (PDI), 372 eran Personal de Administración y Servicios (PAS) y 205 fueron Técnicos contratados con cargo a proyectos. Del total del PDI (1.018) 536 eran a tiempo completo y 482 a tiempo parcial y sobre el total de profesorado habían 650 doctores.

Durante dicho curso se publicaron un total de 1.132 artículos, de los que 712 fueron indexados en ISI Web of Science y su posición en el ranking de investigación de la productividad en España es el tercero de 48.

*Plan estratégico de la UMH*

El plan estratégico actual de la UMH es el del período 2009-2013 que fue prorrogado hasta diciembre de 2015 por el Consejo de Gobierno, reunido en sesión de 30 de octubre de 2013, con el objetivo de adaptar en lo posible los futuros planes estratégicos de la UMH a los períodos legislativos. El actual plan estratégico fue concebido y diseñado por el anterior equipo de gobierno en unas circunstancias socioeconómicas distintas a las actuales, por lo que algunos aspectos del mismo fueron replanteados y diferidos en el tiempo para adaptarlos a la actual situación económica. Y, a la vez, se incluyeron en el mismo una serie de acciones urgentes que no estaban contempladas inicialmente pero que se consideran necesarias para garantizar el buen funcionamiento de la institución.

La UMH apuesta por el uso del Plan Estratégico como una herramienta útil que diseñe su política de futuro, que guie la actuación colectiva durante los próximos años, y que sea el instrumento que permita afrontar los cambios organizativos y los consensos internos necesarios para garantizar la competencia de la universidad en el nuevo marco, la consecución de la excelencia en el cumplimiento de sus funciones docente e investigadora y de

prestación de servicios de calidad a la sociedad. La UMH considera que el Plan Estratégico debe convertirse en un instrumento de comunicación interna y externa que incremente la motivación de todos los miembros de su universidad y permitir la obtención de ventajas competitivas sostenibles en el tiempo para alcanzar una posición competitiva óptima.

El actual plan estratégico ha servido para establecer el horizonte y los retos futuros que debe de afrontar para estar a la altura de las circunstancias. Es una reflexión intensa sobre su corta historia y el resultado de la participación de cuantos han querido opinar, y de la reflexión crítica sobre sus opiniones y sugerencias.

Ese futuro próximo tiene, sin duda, senderos posibles dibujados por las condiciones dadas fundamentalmente por dos factores: por un lado, la configuración del Espacio Europeo de Educación Superior y el Espacio Europeo de Investigación; y, por otro, las nuevas demandas sociales para que la Universidad se constituya como un factor relevante del desarrollo socio-económico regional.

La misión del PE de la UMH incluye las siguientes actuaciones:

- Servir a la sociedad realizando formación superior, investigación y transferencia de tecnología;
- Prestar servicios de calidad, que satisfagan las expectativas y demandas de la comunidad;
- Colaborar activamente en el desarrollo socioeconómico de la región;
- Dar una formación integral a sus estudiantes y facilitando su inserción en el mundo laboral;
- Permitir y estimular el desarrollo profesional de los miembros de su comunidad universitaria.

Los valores del PE de la UMH son los principios, creencias y maneras de actuar que deben regular el comportamiento de la universidad y las relaciones con el resto de personas. Deben reflejar la identidad de la organización y ser el marco de referencia para alcanzar lo manifestado en la Misión y la Visión.

Valores básicos de la UMH son los que proclama la Constitución Española, pero a estos se suman otros valores que consideran que específicamente diferencian a la UMH y que son: la calidad y la excelencia, la actitud emprendedora, la participación, la orientación a la práctica, la internacionalidad, la cooperación y la integración, la tecnología avanzada, la responsabilidad social, la transparencia y la sostenibilidad.

En cuanto a la Visión que quiere la UMH proyectar están:

- Ser una universidad de calidad reconocida y acreditada por la sociedad en formación, investigación y contribución al desarrollo, económico, social y cultural.

- Disponer de una oferta de títulos de calidad, en el marco del EEES, adaptada a la demanda, y orientada a la formación integral de los estudiantes lo que les posibilita su inserción en el mundo laboral.
- Lograr que sus alumnos sean emprendedores imaginativos, fomentando la vocación empresarial entre ellos.
- Ser una universidad de excelencia reconocida internacionalmente que propicie el intercambio y la movilidad de alumnos, investigadores y profesores.
- Estar integrada por campus autosuficientes, que constituyan espacios de convivencia y que faciliten el desarrollo integral de la vida universitaria.
- Disponer de espacios, infraestructuras y servicios adecuados y sostenibles, que permitan la mejor gestión y consecución de sus objetivos en formación, investigación y servicios.
- Ser una universidad que promueva el respeto por el medio ambiente y un desarrollo sostenible.
- Crear un entorno intelectual estimulante que propicie la participación y cualificación de su personal mejorando así la propia universidad.
- Ser una universidad en la que se respete la igualdad de oportunidades.
- Ser una universidad que promueva y estimule la participación de todos los miembros de la comunidad universitaria, y de la sociedad misma, para la adecuada consecución de sus fines.
- Ser una universidad orientada a la práctica: orientada al desarrollo profesional de los estudiantes y a facilitar su inserción en el mundo laboral.
- Ser una universidad internacional: abierta al mundo, a través de acuerdos que hagan posible que sus estudiantes puedan completar sus estudios en otras universidades españolas y en otros países europeos y americanos.
- Ser una universidad tecnológicamente avanzada: dotada de las infraestructuras y los equipos tecnológicos más modernos.
- Ser una universidad cooperativa e integradora, que colabore activamente con los países menos desarrollados y grupos desfavorecidos, propiciando la integración cultural.
- Ser una universidad socialmente responsable y socialmente transparente.
- Ser una universidad innovadora.
- Ser una universidad investigadora: potente en investigación de excelencia acreditada, tanto en el campo básico como en el aplicado al desarrollo tecnológico y socioeconómico, reconocida a nivel internacional, y que genere un elevado impacto en el ámbito socioeconómico, mediante la innovación y la transferencia tecnológica.
- Ser una universidad emprendedora.

Los ejes estratégicos son los ámbitos de actuación generales en los que debe centrarse la universidad para conseguir su misión. Se espera que actúen como

grandes bloques temáticos que articulen el sistema de objetivos estratégicos del plan. El PE de la UMH está organizado en 5 ejes estratégicos que son la formación, la investigación y el desarrollo, los recursos y la gestión, la relación con la sociedad y la internacionalización.

El **primer eje es la formación** y se articula en dos líneas estratégicas, conseguir una formación superior de calidad reconocida en el EEES y potenciar y consolidar la inserción profesional y laboral de sus estudiantes y de la oferta y formación continua.

La construcción del EEES ha supuesto para la universidad renovación de la oferta educativa y la elaboración de un nuevo catálogo de títulos, tanto de grado como de postgrado. Además, dicha construcción está siendo acompañada de un cambio de técnicas docentes, con metodologías más activas y encaminadas hacia la obtención de las habilidades y competencias que demanda la sociedad actual.

Otro objetivo importante del EEES es la globalización de las enseñanzas, por lo que también se están potenciando las titulaciones compartidas con otras universidades, tanto nacionales como internacionales y, sobre todo, la movilidad de sus estudiantes y profesores.

La sociedad ha evolucionado, y cada vez hay una mayor demanda de profesionales más especializados, que deciden perfeccionar sus conocimientos en la universidad, por lo que el tipo de alumnado que ya va llegando, que llegará en un futuro es más variado, tanto en edad como en necesidades de formación. El Plan Estratégico UMH responde a estos retos, con una gran variedad de acciones, como la de potenciar la oferta de títulos propios, encaminados a la formación continua, o como la construcción de un sistema de enseñanza no presencial, con gran apoyo tecnológico, al que tengan acceso los estudiantes con mayor libertad horaria y de secuencia temporal.

Además con la adecuación de las enseñanzas a los requerimientos de la sociedad se conseguirá la máxima imbricación entre ambas, con títulos cada vez más ajustados que aumentarán la inserción laboral de nuestros estudiantes, y facilitarán su espíritu emprendedor.

El **eje de investigación y de desarrollo** se compone de dos líneas estratégicas, la primera línea estratégica es conseguir una investigación de excelencia y la segunda es conseguir los mayores niveles de innovación y transferencia tecnológica.

La investigación universitaria de calidad y la excelencia científica son la mejor forma de contribuir a la generación de conocimiento y es uno de los factores estratégicos del desarrollo de las sociedades actuales. Con esta finalidad el PE de la UMH ha incluido una serie de acciones para fortalecer tanto los recursos humanos, económicos y medios técnicos, así como la organización de la investigación, con el objetivo de conseguir un tejido investigador potente y competitivo. Entre esta serie de acciones se encuentran el apoyo a grupos emergentes, reconocimiento de grupos de investigación de calidad, apoyo a la

formación de grupos mixtos con otras universidades nacionales e internacionales y el reconocimiento e incentivo a los grupos de investigación de excelencia. Por ello el PE de la UMH prioriza la ampliación de las dotaciones de personal de apoyo a las labores de investigación, y la necesidad de mejorar y apoyar la gestión administrativa de los proyectos de los grupos de investigación con el objetivo de agilizar, simplificar y reducir los trámites administrativos. Los resultados de investigación transferibles a la comunidad se han de canalizar a través de acciones que impulsen la transferencia tecnológica, en la máxima coordinación posible con el Parque Científico y Empresarial de la UMH al que potencian. Para ello el Plan incentiva la creación de empresas mixtas con otras entidades, instituciones o empresas, fomenta la creación de empresas spin-off, prioriza la participación en fondos de capital riesgo para el apoyo a iniciativas realizadas por universitarios, y activa la promoción de semilleros de empresas, acciones encaminadas a la producción, difusión y venta de las innovaciones científicas y tecnológicas realizadas en la UMH.

**El tercer eje del PE se dedica a los recursos y la gestión** y las dos líneas estratégicas en que se divide son:

- la asignación de recursos de forma eficiente, mejorando los sistemas de información interna para la toma de decisiones y para aumentar la calidad y la transparencia en la gestión.
- Mejorar los recursos humanos y materiales para optimizar la eficacia de la universidad.

La UMH como cualquier institución o empresa, necesita una garantía de recursos económicos, a medio y largo plazo, que permita el funcionamiento de la organización y la consecución de sus objetivos. Desde sus inicios la UMH ha sido una universidad preocupada por diversificar sus fuentes de ingreso, con la búsqueda de fórmulas de captación de recursos externos y de rentabilización de los servicios universitarios y estos objetivos que se han primado en el actual PE. Así mismo, la UMH es una universidad que ha destacado por establecer sistemas de calidad basados en la eficacia y en la asignación de recursos ligados al cumplimiento de objetivos. Entre sus objetivos figura la optimización de los costes y propone elaborar un plan de control de gasto corriente y como acciones para mejorar la eficiencia propone desarrollar un sistema integrado de información para la toma de decisiones.

En relación a los recursos, la UMH ha hecho un gran esfuerzo en la construcción de las infraestructuras necesarias para cumplir sus fines y actualmente todavía hay un nivel importante de ejecución de obras, que necesita de una inversión importante.

En cuanto a los recursos humanos han evolucionado de una forma progresiva y en la actualidad la UMH cuenta con 1.100 miembros del personal docente e investigador y 375 miembros del personal de administración y servicios y a lo largo de estos años han diseñado y cumplido, importantes objetivos de

previsión social. Han establecido un Plan de Acción Social que abarca anticipos personales, ayudas para guarderías, Fondo de ayuda a la matriculación, Fondo de ayuda social, y un Plan de Pensiones para los empleados.

Pero como cualquier organización su objetivo es avanzar y mejorar y han incluido en el PE el diseño un Plan de Carrera profesional para el Personal de Administración y Servicios que valora no sólo los méritos, sino también muchos otros aspectos, como las responsabilidades asumidas, la formación, el cumplimiento de objetivos del plan director y la evaluación del desempeño. De la misma manera, y en la medida en que la legislación vigente lo permita, desarrollará un Plan de carrera profesional para el Personal Docente e Investigador.

El **cuarto eje se destina a la relación con la** sociedad y como en los ejes anteriores se articula en dos líneas estratégicas, la primera línea es la de promover e impulsar los servicios de extensión universitaria a la sociedad de su entorno y la segunda es la de incrementar la presencia de la universidad en la sociedad y la responsabilidad social.

El PE de la UMH plantea la consolidación y la ampliación de las actividades de extensión universitaria para que se constituyan como un referente cultural en las diversas ciudades donde están situados los campus de la UMH.

La UMH también es muy sensible a los problemas que afectan a la sociedad, por lo que su PE también fomenta acciones encaminadas a la sensibilización de la comunidad universitaria con problemas que afectan a la sociedad como son la Cooperación para el Desarrollo de los países menos favorecidos económicamente, el incremento de la relación con ONGs y con Organizaciones internacionales y la participación de la comunidad universitaria en acciones de voluntariado y cooperación al desarrollo.

El PE también recoge acciones relacionadas con la eliminación de la discriminación, con la igualdad de género y con la protección del medio ambiente.

Y para promocionar la imagen de la UMH el PE establece potenciar y mejorar la página web de la universidad como una herramienta de comunicación, tanto interna como externa, y su diseño alternativo en inglés, y como elemento diferenciador de esa imagen establece la promoción y el desarrollo de su radio no sólo como medio de comunicación interna y externa sino que también como un instrumento de innovación docente.

Y el **último eje estratégico del PE se dedica a la internacionalización** y su línea estratégica es fortalecer e incrementar la internacionalización de la UMH.

La Universidad Miguel Hernández es una universidad joven, que ya ha afianzado su imagen en el contexto nacional, pero que no ha contado con tiempo suficiente para ser reconocida internacionalmente en la medida que desea. Por ello el plan incluye este eje estratégico de forma transversal, con una serie de acciones encaminadas a impulsar la formación de idiomas de los



componentes de la comunidad universitaria, potenciar los contactos con universidades extranjeras, para formar una red de conexiones imprescindible para poder llegar a compartir tanto titulaciones de grados y postgrados con ellas, e incrementar las relaciones de investigación.

#### **CASO 4. UNIVERSIDAD JAUME I DE CASTELLÓN (UJI)**

##### *Evolución y situación actual de la UJI*

La Universitat Jaume I de Castellón (UJI) es la universidad pública del norte de la Comunidad Valenciana y fue creada en 1991 con tres centros docentes, las facultades de Ciencias Jurídicas y Económicas y de Ciencias Humanas y Sociales y la Escuela Superior de Tecnología y Ciencias Experimentales, además de un centro de investigación, el Instituto de Tecnología Cerámica.

Las Cortes Valencianas aprobaron la Ley de creación de la UJI el 19 de febrero de 1991 y el día 26 del mismo mes publica la norma el *Diari Oficial de la Generalitat Valenciana*. Fue creada sobre la herencia de la Escuela de Formación del Profesorado, fundada en el año 1901, el Colegio Universitario de Castellón y el Instituto de Tecnología Cerámica, fundados el año 1969.

La UJI ofrece ofrece 31 titulaciones, sometidas a planes de evaluación continua, y cuenta con poco más de 13.000 estudiantes, un volumen que le permite dar una atención personalizada a su alumnado y ser una universidad sin problemas de masificación.

El compromiso por la calidad en la docencia ha quedado demostrado con la obtención de la certificación por parte de AENOR de tres titulaciones, que se irá ampliando a toda la oferta educativa de la UJI. Además, la Jaume I se anticipa al proceso de armonización europea con la puesta en marcha de programas piloto de adaptación de los planes de estudio en todos sus centros.

Los planes de estudios incluyen estancias en prácticas para el 100 % de los alumnos matriculados, que se desarrollan en empresas e instituciones. Según los últimos estudios, uno de cada cuatro estudiantes en prácticas es contratado por la empresa donde las realiza y el 93% de los titulados de la UJI está trabajando actualmente.

Persigue el desarrollo social, económico y cultural de la sociedad de su entorno a través de la creación y transmisión de conocimientos. Y sus modernas instalaciones en un único campus facilitan la integración de los estudiantes en la vida universitaria y que está perfectamente comunicado con la ciudad de Castellón y las localidades de su entorno. Además, cuenta con sedes universitarias en diversas poblaciones de su entorno geográfico de influencia: Castellón de la Plana, Morella, Sagunto, Segorbe, Vinaròs, y Vistabella del Maestrat.

La UJI se ha posicionado como una universidad de proximidad caracterizada por el trato personalizado, la agilidad de los procedimientos administrativos y un significativo nivel de participación de sus miembros en la vida universitaria,

gracias entre otros factores a una población de cómodas dimensiones –con unos 15.000 estudiantes– y un campus integrado, de instalaciones modernas, funcionales y sostenibles.

La relación de proximidad que existe en la Universitat Jaume I entre el profesorado y el estudiantado permite alcanzar un nivel docente de excelencia que garantiza un modelo educativo claramente definido, basado en la formación a lo largo de toda la vida, la formación integral de la persona y la participación activa en el progreso social sobre los fundamentos de la convivencia pacífica, justa, solidaria y respetuosa con el medio ambiente. La UJI se distingue asimismo por una vocación de internacionalización de su actividad, fruto de la necesidad de apertura al mundo que caracteriza a las jóvenes universidades europeas y de las necesidades socioeconómicas del territorio valenciano.

La Universitat Jaume I dedica un esfuerzo especial a la investigación y el desarrollo, consciente de su importancia en la calidad docente y en la interacción real entre universidad y sociedad. La UJI se encuentra entre las primeras universidades del estado español en la obtención de recursos externos para investigación y desarrollo por profesor. La Jaume I promueve la innovación industrial y la I+D con un plan propio dotado con más de 600.000 euros, y ha impulsado la creación de la "Xarxa de Serveis" un conjunto de servicios para la promoción de trabajos científicos y tecnológicos específicos para las empresas de su entorno.

La UJI aloja el Instituto de Tecnología Cerámica (ITC), centro líder mundial en cuanto a investigación y desarrollo tecnológico orientado a la industria del azulejo.

Nacida en pleno proceso de consolidación de la *sociedad de la información*, el desarrollo de la UJI durante sus primeras décadas ha venido marcado por los avances en las tecnologías de la información y la comunicación (TIC). Por ello la aplicación de las TIC a los procesos de aprendizaje, de investigación y de gestión universitaria constituye desde sus orígenes uno de sus rasgos distintivos, hasta el punto de haber sido pionera en este ámbito con iniciativas como, por ejemplo, la creación del que fue el primer servidor web español o del primer Centro de Educación y Nuevas Tecnologías.

La gestión de la calidad que se lleva a cabo en la UJI, tanto en el ámbito docente como en el de la administración y la prestación de servicios, fue reconocida en 2008 con el Sello de Oro de Excelencia Europea 500+, de acuerdo con la evaluación del Club Excelencia en Gestión siguiendo el modelo de la European Foundation Quality Management (EFQM). Desde entonces esta distinción se ha renovado cada dos años y es uno de los signos más evidentes de la voluntad de todos los miembros de esta comunidad universitaria de hacer

de la UJI un centro público ejemplar y modélico respecto de la formación, la investigación y la dinamización de la cultura y el territorio.

La UJI tiene firmados más de 200 convenios de colaboración con universidades y centros de enseñanza superior españoles y extranjeros, sobre todo de Europa y América. La Jaume I potencia los intercambios internacionales de estudiantes a través de los programas Sócrates-Erasmus y otros programas de la Unión Europea: Tempus, Alfa y Leonardo da Vinci para prácticas en empresas. También publica, gestionados por la Oficina de Cooperación Internacional y Educativa, programas propios de intercambio de estudiantes con universidades de los Estados Unidos y de América Latina. La Jaume I ha sido pionera en España en la promoción del Máster Internacional para la Paz, que anualmente reúne a más de un centenar de estudiantes y profesores de cuarenta países diferentes.

#### *Plan Estratégico de la UJI 2011-2014*

La UJI tiene establecido que cada nuevo equipo de dirección tiene como trabajo prioritaria la elaboración de su plan estratégico partiendo del programa electoral y después de un período de adaptación y conocimiento de la situación de la institución y del funcionamiento de los servicios. Por ello se recomienda que el plan estratégico tenga la misma duración que el mandato rectoral. Esta buena práctica tiene muchas ventajas desde el punto de vista de la legitimidad, el consenso y la comunicación.

Este Plan Estratégico UJI 2014 da continuidad a una tradición bien arraigada en la UJI desde 1991, cuando se elaboró el primer plan estratégico.

Con el Plan Estratégico UJI 2014 se aprovecha toda la cultura y experiencia técnica de la institución y se adaptan los objetivos estratégicos de 2009 a la nueva situación.

En relación a la **misión de su PE la UJI** es una institución pública de educación superior orientada a la innovación como vía para el desarrollo social, cultural y económico de su entorno, mediante la creación y transmisión crítica del conocimiento, mediante la promoción de las potencialidades de su capital humano y con una orientación proactiva dirigida tanto a su ámbito de influencia como a su presencia internacional.

**En cuanto a la visión de PE** la UJI estableció para el año 2014 los siguientes resultados:

- ser una universidad con una oferta docente y educativa consolidada,
- con un modelo educativo propio y diferenciado,
- con una investigación caracterizada por la cantidad y la calidad,
- con una creciente relación con las empresas e instituciones del entorno,

- y con una identidad caracterizada por su talante emprendedor, innovador y creativo, y comprometida con la construcción y el progreso de la sociedad a la que sirve.

La UJI, como institución autónoma universitaria, combina el universalismo definitorio de la actividad científica y cultural con la integración en la sociedad valenciana, como servicio público para el progreso y como depositaria de principios generales compartidos.

Se define como una institución abierta, implicada en la construcción europea a partir del ámbito mediterráneo, que incorpora, especialmente, los valores definidos por el humanismo y la tradición del pensamiento europeo.

La UJI valora la educación como participación en la transformación económica y cultural del conjunto de la sociedad e incorpora a sus actividades, como instrumentos de acción positiva, la mejora continuada de la calidad en todos sus servicios, el compromiso social, el principio de solidaridad, el respeto a la diversidad, la igualdad entre los hombres y las mujeres, la mejora y protección del medio ambiente y el trabajo por la paz. En el ámbito interno, la Universidad promueve medidas de acción positiva a favor de una participación igualitaria en sus instituciones de todos los miembros de la comunidad universitaria. El PE de la UJI está estructurado en 12 ejes y a continuación pasamos a comentar cada uno de estos ejes.

El **primer eje** se refiere a los estudios y la formación. Durante esos cuatro años se han implantados los estudios adaptados al EEES y a la vez se han ido extinguiendo los viejos planes de estudio. El nuevo sistema ha supuesto un reto a nivel institucional y a la vez se ha consolidado la nueva oferta educativa para el PDI, PAS y los estudiantes.

La apuesta por las TIC y el multilingüismo son dos de los elementos clave del modelo educativo. La aplicación de las nuevas tecnologías a la docencia es un aspecto que evoluciona al mismo ritmo que las TIC. La UJI apuesta por la semipresencialidad y la virtualidad de la docencia como herramienta para mejorar la calidad docente y para hacer llegar nuestra oferta a nuevos públicos. Y se quiere dar un impulso a las políticas de multilingüismo para que todo el estudiantado de la UJI pueda tener, al acabar los estudios, un buen dominio, al menos del inglés

El **segundo eje** se dedica a la investigación y a la transferencia

Respecto a la investigación, la UJI se ha consolidado como una universidad con unos destacados indicadores de calidad según los parámetros internacionales. En el ámbito de la investigación ha apostado por la potenciación de la calidad mediante los grupos de investigación. En cada área de conocimiento tiene sus propios indicadores de calidad que, en muchos casos, coinciden con los indicadores establecidos en el Plan plurianual de financiación (PPF).

Sin embargo, en el ámbito de la transferencia, considera que aún le queda camino por recorrer. En este sentido ha apostado por el conocimiento y la innovación como ventaja competitiva hasta el año 2014 y tratado de avanzar en esta línea, con la participación activa en el debate y con el acercamiento de sus grupos de investigación al tejido productivo.

En el **tercer eje** está la internacionalización de la UJI. La globalización es una característica de nuestro tiempo. La UJI no puede pensar solo en clave local cuando hay estrategias de muchas universidades que apuestan por la internacionalización. Teniendo en cuenta el entorno y las necesidades locales, es necesario diseñar una estrategia de internacionalización de la actividad académica en el ámbito de los estudios, de la investigación y de la transferencia. Por este motivo considera necesario explorar y poner en marcha dobles títulos internacionales, lo cual incrementará la calidad y el atractivo de nuestra oferta.

En relación a la investigación y transferencia ha tratado de fomentar la internacionalización de grupos de investigación emergentes y al mismo tiempo ha impulsado a los grupos de alto rendimiento con programas de apoyo a la internacionalización de la investigación y la transferencia.

Con carácter transversal, la UJI apuesta por el fomento de la movilidad internacional, que se instrumentalizará en un plan de multilingüismo para todos los colectivos, y con programas de movilidad del estudiantado, del profesorado y del PAS impulsados desde la Oficina de Relaciones Internacionales, con el apoyo y la iniciativa de los departamentos, las titulaciones y los servicios, mediante sus planes estratégicos.

El **cuarto eje** es destinado a las personas. La UJI genera y difunde conocimiento y por esta razón las personas deben estar entre las prioridades de un plan estratégico. Las personas son el activo más importante de la UJI. La comunidad universitaria, integrada por el PDI, el PAS y los estudiantes han participado activamente en el arranque del EEES en la UJI. En este ámbito también se apuesta por la mejora de las condiciones laborales y de seguridad y por la conciliación de la vida familiar, todo eso con la aplicación del Plan de igualdad aprobado por la UJI.

El **quinto eje** es la sostenibilidad económica. El PE de la UJI se ha tenido que adaptar a la situación provocada por la crisis económica que se ha experimentado en el mundo occidental. En el nuevo escenario se aprobó en 2010 un plan de reequilibrio presupuestario que obligó a poner en marcha políticas de control del gasto y de mejora de la eficiencia. El PPF es otra las novedades del año 2010 que marcará la estrategia de la UJI hasta el año 2017. El 60 % de la financiación estará ligado a la consecución de unos resultados, lo cual obliga a alinear toda la institución hacia estos indicadores. El desarrollo del plan estratégico, la inclusión de estos indicadores en el modelo educativo y en

el modelo de investigación y transferencia, y la financiación de los títulos oficiales según estos criterios, son algunas de las acciones que se pondrán en marcha. Y por la parte de los ingresos la UJI ha tratado de poner en marcha acciones de patrocinio para captar recursos del mundo privado y de rentabilizar algunas instalaciones, procesos y servicios. Así como de incrementar los recursos captados de I+D+i (investigación aplicada y básica) y estudiar la rentabilización del equipamiento de investigación.

El **sexto eje** es la gestión universitaria. La evolución de la universidad en la última década ha dejado poco tiempo para planificar la gestión universitaria. Por ejemplo, el EEES ha provocado un incremento de las tareas de gestión de las titulaciones oficiales tanto a nivel institucional, como de centros, departamentos y servicios. El proceso de validación, seguimiento y acreditación de los títulos ha comportado un incremento del trabajo en los centros y en las unidades más directamente relacionadas con la gestión de los estudios. Además, en el curso 2011-12 se puso en marcha una nueva facultad de Ciencias de la Salud.

El **séptimo eje** se destina a innovación, procesos y calidad. La evolución de la universidad en la última década ha dejado poco tiempo para planificar la gestión universitaria. Por ejemplo, el EEES ha provocado un incremento de las tareas de gestión de las titulaciones oficiales tanto a nivel institucional, como de centros, departamentos y servicios. El proceso de validación, seguimiento y acreditación de los títulos ha comportado un incremento del trabajo en los centros y en las unidades más directamente relacionadas con la gestión de los estudios. La web se ha convertido en la principal referencia en la información y en la gestión de las universidades. En el ámbito de la gestión, los procesos están sostenidos cada vez más por herramientas informáticas. En esta línea, la UJI quiere ser referente en ERP universitario en España con código abierto y en la presencia en plataformas como móviles, iPad y Android, consolidando su posicionamiento como universidad pionera en TIC.

La UJI ha sido pionera en la certificación de procesos según estándares internacionales de calidad (ISO, carta de servicio) y en el reconocimiento externo de la excelencia (Sello EFQM 500+) y seguirá apostando por estas certificaciones externas de los procesos siguiendo un criterio de sostenibilidad del sistema.

Además, en el curso 2011/12 se puso en marcha una nueva facultad, la de Ciencias de la Salud.

La cultura y las relaciones internacionales forman el **octavo eje** de su PE. La UJI se ha convertido en un agente cultural de primer orden en Castellón y sus Comarcas y es un rasgo de identidad que le ha permitido una mayor implicación social en todas las comarcas y este rasgo debe tener una continuidad.

El Programa de Extensión Universitaria, los Cursos de Verano o el de Campus Obert son señas de la implicación social de la UJI. El objetivo en estos años ha sido mantener y, en la medida de lo posible, intensificar la tarea de dinamización sociocultural de la UJI en todas las comarcas de Castellón.

La UJI ha tratado de estrechar las relaciones con la sociedad castellanense a través de nuevas vías de colaboración con administraciones públicas, asociaciones empresariales, centros de enseñanza, sociedades culturales y universidades nacionales e internacionales.

El **noveno eje** es la responsabilidad social. Desde hace unos años la sociedad es cada vez más sensible a la responsabilidad social de las instituciones. La universidad tiene una misión de gran impacto social y debe dar una nueva dimensión a sus políticas. Por esta razón las autoridades educativas están fomentando la instauración de programas de responsabilidad social en las universidades.

El **décimo eje** se dedica a las infraestructuras y el campus. El campus es uno de los valores más visibles de la UJI y a lo largo de los veinte años de existencia se ha ido construyendo un campus moderno, integrado y habitable. No obstante, como quedan necesidades por cubrir se ha tratado de mejorar el transporte entre el campus, la ciudad y las comarcas más lejanas utilizando criterios de sostenibilidad en la construcción de nuevas instalaciones y en la mejora de las existentes.

El **eje undécimo** lo destina al campus de excelencia internacional. Uno de los programas que están marcando los últimos años de las universidades españolas es el programa de campus de excelencia internacional (CEI). Este programa está copiado de Francia y Alemania y es importante formar parte de un CEI para aspirar a lo que se llama «polo de excelencia», que supone crear un área especializada donde se pueden destinar inversiones y subvenciones importantes.

Y finalmente el **eje duodécimo** se dedica al marketing y la comunicación. La UJI tiene una imagen consolidada en sus comarcas y pero, sin embargo, hay muchos aspectos de la institución que son desconocidos para la sociedad. Por este motivo es necesario consolidar su imagen debido a la implantación de universidades privadas en su entorno tradicional de referencia. Y además, debe ir más allá y proyectar su universidad fuera de sus comarcas para que la movilidad de los colectivos se incremente año tras año



## **5.2 ESTUDIO CUALITATIVO DE LOS FACTORES FACILITADORES DEL INCIO Y DEL PROCESO DE PERSONALIZACIÓN DEL MODELO DE CONTABILIDAD COSTES (PARTICULARIZACIÓN DEL MODELO CANOA) EN LAS UNIVERSIDADES PÚBLICAS DE LA COMUNIDAD VALENCIANA**

En este apartado presentamos el análisis de las variables relacionadas con el proceso de cambio contable en las cuatro universidades del nuestro estudio. Primero se analizan qué tipo de presiones han dado origen al proceso de implantación del modelo de CC en las universidades españolas (V1). En segundo lugar se describen qué factores que han facilitado el proceso de cambio contable (V2). Y por último, se establece la diferencia entre el modelo de CC desarrollado en cada universidad y el modelo teórico CANOA para universidades propuesto por la IGAE (V3).

### **5.2.1 FACTORES FACILITADORES DEL INCIO DEL CAMBIO CONTABLE (V1)**

Tal y como hemos expuesto en el marco teórico, el proceso de cambio en el modelo de Bogt y Helden (2000) se origina por presiones o estímulos que provienen tanto del entorno como de la propia organización, y estas presiones externas e internas deben ser fuertes para que se inicie el proceso de cambio. A continuación exponemos para cada uno de los casos de nuestro estudio las presiones que hemos recogido según las opiniones de los entrevistados.

#### **CASO 1. UA**

##### *(V1.1) Presiones externas*

La voluntad política es el factor externo decisivo que ha provocado que las universidades estén implantando actualmente el modelo de CC. Sin la voluntad política no hubiera sido posible este cambio contable en la mayoría de las universidades.

Anteriormente, sí que existía conciencia dentro de las universidades de que era necesario una herramienta para la toma de decisiones importantes como por ejemplo, la distribución del presupuesto o la puesta en marcha nuevas titulaciones. En esta línea uno de los entrevistados nos confirmó:

*...“se puede afirmar que era una decisión pensada por el conjunto de universidades valencianas entre las que sí había conciencia de que era necesaria una herramienta de este tipo para el proceso de toma de decisiones”.*

El modelo de CC para las Universidades era una necesidad real, motivo por el que algunas universidades como la Universidad Politécnica de Valencia o la Universidad Jaume I ya se adelantaron en el desarrollo de un modelo de CC en sus respectivas universidades.

Otra presión externa que ha provocado el inicio de este cambio contable ha sido la crisis económica. Los problemas presupuestarios han impulsado o ayudado a que se implante un modelo de CC en la Universidades.

Además, en el caso de la comunidad valenciana, otro de los factores del entorno que ha presionado para que se inicie la implantación de un modelo de CC ha sido el plan plurianual de financiación pública (PPF). Este plan necesita de un instrumento de gestión contable que informe sobre cuál es el coste de una titulación o el coste de un egresado en una titulación completa. Posteriormente, (18 de septiembre de 2014) el Ministerio de ECD ha establecido que el modelo de CC particularizado para las universidades tiene que estar funcionando para el próximo curso 2015-2016. Se trata de otro factor externo o de presión para que las universidades aceleren su proceso de implantación del modelo, porque en función de la información de costes se determinarán las becas para los alumnos.

#### *(V1.2) Presiones internas*

En cuanto a las presiones internas que han favorecido el inicio este cambio contable podemos decir que debido al crecimiento experimentado por las universidades era necesario la implantación de este tipo de herramientas *“aunque sólo fuese para tener conocimiento de los costes de las actividades que desarrollamos”*. En general, las organizaciones conforme aumentan su tamaño se van desarrollando y necesitan de herramientas más formalizadas para su gestión. En este sentido uno de los entrevistados, miembro de la alta dirección, nos comentó:

*... “en la gestión económica las universidades valencianas, dada la autonomía universitaria, siempre hemos ido juntas y desde hace algún tiempo éramos conscientes de que este tipo de herramientas eran necesarias. Desde dentro de los equipos que gestionan las universidades podemos decir que sí echábamos en falta este tipo de herramientas”*.

Otro factor interno que ha surgido como consecuencia del plazo fijado por el Ministerio es que existe un convencimiento por parte del equipo de dirección de la universidad de que es necesario que el modelo de CC esté funcionando para el próximo curso 2015-2016, concretamente para septiembre de 2015. Si el modelo no está implantado y generando información en ese mes, esto tendrá consecuencias para la universidad porque la dotación de la becas, a partir del dicho curso, serán una parte de los ingresos generados por las tasas que se

cobren a los alumnos y, a la vez, las tasas se fijarán en función de los costes reales de cada titulación. Uno de los entrevistados nos comenta que:

... *“Una consecuencia de esta manera de establecer las tasas es que puede suceder que para una misma titulación las tasas sean diferentes dependiendo de la Universidad”*.

Esto significa que para septiembre de 2015 es necesario saber el coste real por titulación ya que en función de ese coste se fijarán las tasas por titulación y por universidad. Y las becas para los alumnos serán un porcentaje de los ingresos por tasas. Por tanto, el modelo debe estar funcionando para que puedan calcularse los costes y disponer de las becas para los alumnos.

## **CASO 2. UV**

### *(V1.1) Presiones externas*

La imposición legal por parte del Ministerio de ECD a través de la IGAE ha sido el factor externo decisivo en el origen de este cambio contable también para la UV. En relación con el Ministerio de Educación, Cultura uno de los entrevistados nos comenta:

...*“que tienen un gran interés por conocer el coste por titulación para la asignación de becas y subvenciones.”*

La crisis económica es otra de las presiones externas que ha originado este cambio en las universidades. Como consecuencia de esta crisis el personal que trabaja en las universidades públicas ha tenido que buscar nuevas formas y procedimientos para reducir los costes.

Uno de los entrevistados considera que esta crisis ha sido un elemento que ha acelerado el proceso pero no un factor decisivo en el inicio del cambio contable ya que antes de la crisis las universidades ya estaban trabajando en la elaboración de un modelo de CC. La elaboración del libro blanco de los costes fue anterior a la crisis económica y su primera edición es del año 2007, y como hemos comentado en el primer capítulo desde surge el modelo CANOA, siempre ha existido en el ámbito universitario una preocupación por mejorar la asignación de los recursos que reciben las universidades. El modelo CANOA fue utilizado para el desarrollo de propuestas como la de la Universidad de Oviedo, la Universidad de Cádiz o la Universidad Jaume I pero a pesar de estas experiencias de implantación, la generalización de un modelo de CC no fue posible por una falta de compromiso y voluntad política (Carrasco, Morales y Sánchez, 2007). Sin embargo, al producirse la crisis económica ésta ha llevado a una reducción del gasto público y a una mayor transparencia en la gestión pública.

La competencia entre las universidades públicas y privadas es otro factor externo que ha ejercido presión para que este cambio contable tenga lugar. En

los últimos dieciocho años se han abierto diecinueve campus privados y ninguno de éstos ha sido de titularidad pública. La reducción o relajamiento de las exigencias legales para la creación de universidades privadas ha favorecido su creación y que recientemente haya sido aprobada su legislación (Real Decreto 420/2015, de 29 de mayo, de creación, reconocimiento, autorización y acreditación de universidades y centros universitarios).

Otro factor externo que ha presionado para que se inicie este cambio contable en las universidades públicas son las comparaciones que se realizan entre universidades nacionales y extranjeras como consecuencia de la incorporación del sistema universitario español al EEES.

Además, como consecuencia de esta incorporación, la Unión Europea concede más financiación para la investigación a aquellas universidades que demuestren que su organización tiene implantado un modelo de CC. Por tanto, podemos afirmar que es otro factor externo que ha facilitado el origen de este cambio contable en las universidades españolas.

### *(V1.2) Presiones internas*

A nivel interno, el impulso por parte del rectorado y de la gerencia junto con la necesidad de reducir costes son los dos factores principales que han presionado para que se inicie proceso de implantación del modelo de CC en la UV. Desde hace varios años existía, por parte de los equipos de dirección de las universidades, la necesidad de conocer los costes de los servicios que ofertan y, en este sentido, el vicerrector de economía del anterior equipo rectoral estaba sensibilizado con las ventajas que supone la implantación de un modelo de CC. Por este motivo la UV ya contaba con el apoyo del equipo de dirección. Una prueba de esto es que antes de la orden del Ministerio ECD, el rector y la gerencia habían intentado conocer el coste de los servicios de la universidad (servicio de bibliotecas, servicio de asesoría, ...) por lo que para la UV siempre ha sido un macro proyecto del que se realizaban peticiones pero que no se terminaban de impulsar.

En general, y en base a las afirmaciones de los entrevistados, podemos decir que ha existido también una presión interna, desde el punto de vista político, para que el proceso de cambio contable se inicie en las universidades, ya que sus propios órganos de dirección consideran que es necesario disponer de una herramienta de estas características para poder determinar mejor los costes de las actividades y de los propios recursos que la universidad está empleando en el día a día de sus actividades de docencia, investigación o transferencia de conocimiento.

La visión positiva de los responsables de servicio sobre la información que puede suministrar el modelo de CC es otro factor que ha provocado que este cambio contable se inicie en la UV.

Además, desde todas las administraciones, tanto desde la Generalidad Valenciana como desde el Ministerio, el PPF se justifica con una serie de indicadores que solicitan a las universidades y que contienen este tipo de información de costes.

### **CASO 3. UMH**

#### *(V 1.1) Presiones externas*

En el caso de la UMH, como en el resto de casos analizados, la presión o factor externo determinante ha sido la normativa emitida por Ministerio ECD que obliga a todas las universidades a disponer de información sobre costes para el curso 2015-2016.

Un segundo factor externo que también ha favorecido la implantación del modelo de CC ha sido la aprobación de las normas de transparencia en relación al coste de los servicios en la administración pública. Con estas nuevas normas los ciudadanos tienen derecho a conocer el coste de los servicios que prestan las universidades. En relación a este segundo factor uno de los miembros de la alta dirección de la UMH decía:

*“Cada vez es mayor la presión social por la necesidad de transparencia en relación a la gestión de los fondos públicos”.*

La crisis económica es otro factor externo que ha presionado para que se produzca este cambio contable en las universidades. En este sentido uno de los entrevistados decía:

*...“El hecho de que todos estamos en una situación delicada nos obliga a pensar y a gestionar de forma diferente y a ser cuidadoso con los recursos públicos”.*

La crisis económica ha provocado en las plantillas o trabajadores de las universidades una predisposición hacia el cambio. Las universidades al disponer menos recursos para gestionar la institución es necesario que las universidades ajusten sus costes al disponer de menos provocado por la crisis económica.

Otro factor externo como consecuencia de la crisis económica es el control presupuestario. En estos momentos, existe un mayor control de los costes y esto a su vez está ligado a la financiación. En este sentido uno de los entrevistados nos decía:

*...“a las universidades públicas nos están presionando más sobre los gastos, ajustar los costes para saber cuál es el coste por titulación, por facultad, y a día*

*de hoy no existe un control y seguimiento de los costes en la universidad. Cuando se implante el modelo de CC se podrá realizar el seguimiento de los costes de las actividades que se realizan en la universidad”.*

Otro factor externo que también ha facilitado el inicio de este cambio contable ha sido la presión social, cada vez mayor, en relación a la gestión de los recursos públicos por un mejor uso y por la transparencia de cómo se distribuye esos recursos. Existe una necesidad creciente de información externa y, además, cada vez es mayor la demanda de información por parte de otros organismos públicos (Ministerio de ECD, Tribunal de cuentas, ...).

La tendencia actual de incorporar y adoptar de las nuevas técnicas de gestión a la administración pública por la influencia de la Nueva Gestión Pública.

#### *(V1.2) Presiones internas*

En el caso de la UMH, al igual que UA, considera que la alta dirección de la universidad necesita este tipo información para su proceso de toma de decisiones. En este sentido consideran que la implantación del modelo de CC en las universidades va a dar lugar a una mejor información para apoyar el proceso de toma de decisiones en las universidades. Por tanto, los que más van a hacer uso del modelo de CC son los que toman las decisiones en las universidades. Uno de los entrevistados nos comentaba que  
... *“en estos momentos se trabaja más con intuición que con información, por lo que cuando se implante el modelo será posible trabajar con información real para tomar decisiones”.*

En general, hay una voluntad interna de gestionar mejor y obtener mejor información. Existe una intención de gestionar las universidades con eficacia por parte de los gestores públicos y presionados por unos recursos financieros menores. Aunque, como nos comenta uno de los entrevistados,  
... *“en la UMH no hay presión por dificultades financieras, porque nuestra posición financiera no ha llegado a ser extrema”.*

Este factor no ha sido determinante sino que entre el colectivo de gestores públicos existía una intención de mejorar la gestión de las universidades y de obtener mejor información. Desde el principio ha habido voluntad del equipo de gobierno por implantar un modelo de CC.

Otro factor interno que también ha presionado para favorecer la implantación del modelo de CC es el grado de desarrollo en las Universidades. Las organizaciones conformen pasan los años se van desarrollando y se producen mejoras lo que conlleva una mayor profesionalización de los sistemas de gestión que demandan este tipo de herramientas. La mejora de la organización supone avanzar, y por tanto, aplicar sistemas más completos y más complejos

(sistemas de gestión más formalizados). Si trasladamos esto al ámbito de las universidades estas han experimentado un desarrollo como consecuencia de la expansión y crecimiento experimentado a finales del siglo XX por la descentralización del modelo de educación superior y por el aumento de la demanda social para acceder a los estudios universitarios.

Además, otro factor interno que consideran favorable para el inicio del proceso de implantación en la UMH es el tema la informática porque se trata de una universidad relativamente nueva (año de creación 1997). En relación a este aspecto, en otras universidades la implantación será más complicada porque al tener una estructura más antigua es más complejo llevar a cabo este tipo de proyectos. Uno de los entrevistados del equipo de dirección decía:

*“Nuestra universidad es una universidad de menor tamaño y desde el principio el modelo de gestión está informatizado”.*

Por lo que el entrevistado considera que este hecho facilitará el proceso de implantación del modelo en su universidad.

#### **CASO 4. UJI**

##### *(V1.1) Presiones externas*

En relación a las presiones externas la UJI considera como primer factor de presión la necesidad de un control del gasto público. La UJI es una universidad que ha sido pionera en el desarrollo e implantación de un modelo de CC siendo de las primeras universidades en incorporar esta herramienta a la gestión de su universidad.

Y en segundo lugar por imperativo legal. Actualmente existe un acuerdo entre las Universidades y el Ministerio ECD, a través de una comisión interuniversitaria, para implantar el modelo de CC formalmente en las universidades. Este acuerdo está fundamentado por la necesidad de control del gasto en un contexto de recursos escasos y cuestionados.

##### *(V1.2) Presiones internas*

Los entrevistados de la UJI consideran que no hay factores a nivel interno que hayan favorecido la implantación del modelo de CC. El motivo es porque en la UJI la implantación del modelo de CC es producto del impulso de determinadas personas del equipo de gobierno, en concreto del anterior gerente de la UJI. Este equipo de gobierno está sensibilizado puntualmente, y una gran parte de sus miembros están implicados en el desarrollo de la implantación del modelo de CC. El problema es que faltan recursos para destinarlos a la implantación porque siempre se interfieren las tareas rutinarias propias de la universidad tales como son la elaboración de las cuentas, la fiscalidad o la atención a

auditores externos y por este motivo en determinadas épocas (por ejemplo entre enero y mayo) las reuniones se quedan ralentizadas.

En el año 2004 se procedió al desarrollo e implantación de un modelo de CC porque el gerente del anterior equipo de gobierno lo impulsó. En este sentido uno de los entrevistados nos comentó: *“hay que tener en cuenta que el gerente tiene una autonomía limitada ya que pertenece a un equipo de gobierno, tiene unos compañeros que son los vicerrectores y por encima tiene al rector, por tanto, la autonomía del gerente tiene unos límites”*.

## 5.2.2 FACILITADORES INTERNOS DEL CAMBIO CONTABLE (V2)

En este apartado analizamos las variables que dan respuesta a la segunda de las cuestiones que planteamos en nuestra investigación con el marco teórico desarrollado en el segundo capítulo.

### *(V2.1) Cultura organizacional*

Las presiones externas e internas influyen en la cultura organizacional, en el líder del proceso de cambio y en los objetivos de la organización. La **cultura organizacional**, tal y como la hemos definido en el marco teórico, es el conjunto de valores, creencias y objetivos que tiene en común los individuos de una organización. Es concebida como aquello que identifica a una organización y la diferencia de otra haciendo que sus miembros se sienta parte de ella.

Para valorar esta variable hemos elaborado una serie de cuestiones sobre la cultura organizacional en función de las características de su fortaleza, tal y como las presentamos en el capítulo 2, una cultura organizacional fuerte facilitará el proceso de cambio contable (Shields y Young, 1989). La cultura organizacional como elemento aglutinador de los valores compartidos ejerce un efecto compromiso entre todos individuos de la organización y su fortaleza se muestra por el grado de presión que ejerce sobre ellos y por la influencia que ejerce sobre sus comportamientos (Rodríguez Garay, R., 2009).

Para captar la información sobre esta variable solicitamos a varios de los miembros del grupo de trabajo que valorasen estas cuestiones sobre la cultura organizacional en una escala de 1 a 5 y en relación con el proceso de cambio “implantación del modelo CC en su universidad”. En base a esta información hemos clasificado la cultura organizacional para cada uno de los casos de nuestra investigación.



**CASO 1. UA***(Puntuación: 1= muy en desacuerdo y 5= muy de acuerdo)*

<b>CUESTIONES</b>	<b>VALORACIÓN</b>
El personal de su universidad tiene libertad para resolver los problemas de su cargo.	4
La reglas y procedimientos no están formalizados	1
La alta dirección de su universidad ayuda y muestra gran interés por su personal.	3
La plantilla de su universidad se identifica con la organización en su conjunto	2
Las compensaciones y ascensos que se otorgan al personal de su universidad están basados en su nivel de productividad	1
La Dirección de su Universidad intencionalmente aumenta la intensidad del conflicto constructivo o funcional, lo suficiente, para que el personal compita entre si y mejore profesional y personalmente.	-
La dirección de su universidad alienta al empleado para que sea innovador.	3

**Tabla 5.1. Valoración cultura organizacional de la UA.**

En este caso la valoración sobre la cultura organizacional está limitada a la opinión del interlocutor del proyecto de personalización del modelo.

1. Autonomía individual fuerte: la persona responsable del proyecto ha tenido libertad para resolver los problemas a su cargo. En la elaboración del modelo personalizado ha existido bastante autonomía para el personal encargo de su diseño.
2. Estructura débil: Reglas y procedimientos estandarizados.
3. Apoyo: la alta dirección de la universidad ha ayudado y ha mostrado interés por su personal.
4. Identidad: el grado de identidad del personal con la universidad es más bien débil que fuerte. Hay una tendencia a que la plantilla se identifique con un grupo o campo de trabajo
5. Desempeño-premio fuerte: Se aprecia y se premia la fidelidad, el esfuerzo y la cooperación, aunque para determinados grupo de trabajadores existen compensaciones y ascensos basados en su nivel de productividad.
6. No existe tolerancia al conflicto, es decir, la dirección de la universidad no aumenta intencionalmente el grado de conflicto constructivo lo suficiente para que el personal compita entre sí.
7. En relación a la tolerancia al riesgo no se puede afirmar que se alienta al trabajador a que sea innovador y corra riesgos.

A la vista de la información proporcionada por el responsable del proyecto podemos definir la cultura organizacional de la UA como una cultura más débil que fuerte.

**CASO 2. UV***(Puntuación: 1= muy en desacuerdo y 5= muy de acuerdo)*

CUESTIONES	1	2	3	Valor medio	5
El personal de su universidad tiene libertad para resolver los problemas de su cargo.	2	4	5	3'67	
La reglas y procedimientos no están formalizados	4	3	3	3'33	
La alta dirección de su universidad ayuda y muestra gran interés por su personal.	4	5	5	4'67	
La plantilla de su universidad se identifica con la organización en su conjunto	5	4	5	4'67	
Las compensaciones y ascensos que se otorgan al personal de su universidad están basados en su nivel de productividad	2	1	1	1'33	
La Dirección de su Universidad intencionalmente aumenta la intensidad del conflicto constructivo o funcional, lo suficiente, para que el personal compita entre si y mejore profesional y personalmente.	2	1	1	1'33	
La dirección de su universidad alienta al empleado para que sea innovador	3	3	2	2'67	

**Tabla 5.2. Valoración cultura organizacional de la UV.**

En este caso varios miembros del equipo técnico y del equipo de dirección realizaron la de las cuestiones. La valoración se corresponde con el valor medio de cada una de éstas.

1. Autonomía individual fuerte: el personal de los grupos de trabajo considera que ha tenido libertad para resolver los problemas a su cargo. El personal encargado de la elaboración del modelo personalizado ha tenido autonomía para su diseño. Pero nos explican que todas las decisiones importantes son consensuadas con equipo de dirección del proyecto.
2. Estructura fuerte: Los puestos de trabajo son flexibles. Las normas, reglas y procedimientos están poco estandarizados.
3. Hay un fuerte apoyo de la alta dirección de la universidad para que este proyecto salga y ha mostrado interés y ayuda a su personal.
4. Elevado identidad: el grado de identidad del personal con la universidad es más elevado bien débil que fuerte. Hay una tendencia a que la plantilla se identifique con un grupo o campo de trabajo
5. No se otorgan compensaciones y ascensos basados en su nivel de productividad.
6. No existe tolerancia al conflicto.
7. En relación a la tolerancia al riesgo no se puede afirmar que se alienta al trabajador a que sea innovador y corra riesgos.

En base a las respuestas de los entrevistados podemos señalar que perciben una cultura organizacional de tipo fuerte. Los entrevistados se sienten identificados fuertemente con la universidad, perciben un elevado apoyo por parte de la dirección y una alta flexibilidad en los puestos de trabajo.

**CASO 3. UHM***(Puntuación: 1= muy en desacuerdo y 5= muy de acuerdo)*

<b>CUESTIONES</b>	<b>VALORACIÓN</b>
El personal de su universidad tiene libertad para resolver los problemas de su cargo.	4
La reglas y procedimientos no están formalizados	1
La alta dirección de su universidad ayuda y muestra gran interés por su personal.	3
La plantilla de su universidad se identifica con la organización en su conjunto	4
Las compensaciones y ascensos que se otorgan al personal de su universidad están basados en su nivel de productividad	3
La Dirección de su Universidad intencionalmente aumenta la intensidad del conflicto constructivo o funcional, lo suficiente, para que el personal compita entre si y mejore profesional y personalmente.	-
La dirección de su universidad alienta al empleado para que sea innovador.	5

**Tabla 5.3. Valoración cultura organizacional de la UMH.**

La valoración de la cultura organizacional es está limitada a la opinión del director del proyecto de implantación del modelo de CC.

1. La autonomía individual es fuerte: la persona responsable del proyecto ha tenido libertad para resolver los problemas a su cargo. En este caso la elaboración del modelo personalizado ha sido encargada a una empresa externa. La autonomía individual es fuerte cuando la supervisión es general y el personal tiene libertad para resolver los problemas de su cargo y en este caso podemos decir dos características se cumplen.

2. La estructura la calificamos de débil, ya que las reglas y procedimientos están formalizados y estandarizados.

3. En relación al apoyo por parte de la alta dirección de la universidad podemos afirmar que ha mostrado interés por su personal y ha apoyado el proyecto desde el principio.

4. El grado de identidad de la plantilla de la universidad con la organización es fuerte. El personal de la universidad se identifica con su cargo y con la universidad.

5. Las compensaciones y ascensos que se otorgan al personal de la universidad no siempre están basados en su nivel de productividad.

6. En la administración pública su dirección no aumenta intencionalmente el grado de conflicto constructivo lo suficiente para que el personal compita entre sí.

7. Se anima al empleado para que sea innovador.

A la vista de la información proporcionada por el responsable del proyecto podemos definir la cultura organizacional del caso 3 como una cultura de tipo fuerte.

**CASO 4. UJI***(Puntuación: 1= muy en desacuerdo y 5= muy de acuerdo)*

<b>CUESTIONES</b>	<b>VALORACIÓN</b>
El personal de su universidad tiene libertad para resolver los problemas de su cargo.	1
La reglas y procedimientos no están formalizados	5
La alta dirección de su universidad ayuda y muestra gran interés por su personal.	4
La plantilla de su universidad se identifica con la organización en su conjunto	3
Las compensaciones y ascensos que se otorgan al personal de su universidad están basados en su nivel de productividad	5
La Dirección de su Universidad intencionalmente aumenta la intensidad del conflicto constructivo o funcional, lo suficiente, para que el personal compita entre si y mejore profesional y personalmente.	No, en ninguna administración pública
La dirección de su universidad alienta al empleado para que sea innovador y corra riesgos.	No, en ninguna administración pública

**Tabla 5.4. Valoración cultura organizacional de la UJI.**

La valoración de la cultura organizacional es está limitada a la opinión del director del proyecto de personalización del modelo.

1. Autonomía individual débil: el personal de la universidad tiene poca libertad para resolver los problemas a su cargo. En la elaboración del modelo personalizado ha existido bastante autonomía para el personal encargo de su diseño.
2. Estructura débil: Reglas y procedimientos estandarizados.
3. Apoyo: la alta dirección de la universidad ayuda y muestra gran interés por su personal.
4. Identidad: el grado de identidad de la plantilla de la universidad no es más fuerte que débil. El personal de la universidad se alinea con sus objetivos si coinciden con los de la UJI, pero si no se identifica con la universidad.
5. Desempeño-premio fuerte: las compensaciones y ascensos que se otorgan al personal de la universidad están basados en su nivel de productividad
6. En la administración pública su dirección no aumenta intencionalmente el grado de conflicto constructivo lo suficiente para que el personal compita entre sí y tampoco alienta al empleado para que sea innovador y corra riesgos.
7. Considera que “la tolerancia al conflicto y al riesgo no existe en ninguna administración pública”.

En base a esta información podemos calificar la cultura organizacional del caso 4 es como una cultura fuerte.

En esta institución la cultura organizacional es funcional cuando los objetivos de su personal coinciden con los de la Universidad.

A continuación mostramos en la **tabla 5.5** un cuadro comparativo de los cuatro casos.

(Puntuación: 1= muy en desacuerdo y 5= muy de acuerdo)

CUESTIONES	UA	UV	UMH	UJI
El personal de su universidad tiene libertad para resolver los problemas de su cargo.	4	3'67	4	1
La reglas y procedimientos no están formalizados	1	3'33	1	5
La alta dirección de su universidad ayuda y muestra gran interés por su personal.	3	4'67	3	4
La plantilla de su universidad se identifica con la organización en su conjunto	4	4'67	4	3
Las compensaciones y ascensos que se otorgan al personal de su universidad están basados en su nivel de productividad	3	1'33	3	5
La Dirección de su Universidad intencionalmente aumenta la intensidad del conflicto constructivo o funcional, lo suficiente, para que el personal compita entre si y mejore profesional y personalmente.	-	1'33	-	-
La dirección de su universidad alienta al empleado para que sea innovador	5	2'67	5	-
VALORACIÓN TOTAL	2'33	3'09	3'33	3'6

Tabla 5.5. Tabla comparativa de las valoraciones medias sobre la cultura organizacional.

Observamos que los valores medios de los casos analizados se mueven en una horquilla de 2'33 a 3'6 lo que significa que la mayoría percibe que la cultura organizacional es de tipo fuerte. En relación al proyecto, en los cuatro casos se percibe un elevado apoyo de la alta dirección y una plantilla identificada con la institución. Mientras que la tolerancia al conflicto y las compensaciones y ascensos en función de la productividad, en la mayoría de los casos no se perciben por tratarse de organizaciones de la administración pública.

La cultura de una organización es funcional cuando está alineada con la estrategia y conjuntamente crea una identidad organizacional, además, es flexible y estimula la motivación, el compromiso y la creatividad hacia los cambios necesarios para adaptar la organización a los nuevos desafíos del entorno (Rodríguez Garay, 2009). En los casos analizados las universidades han incorporado a sus PE el proyecto de implantación del modelo de CC, su plantilla se identifica con la institución y hay un compromiso y una motivación para incorporar el modelo de CC en las mejores condiciones para la institución.

#### (V2.2) Líder del cambio contable y grupo de trabajo

A partir de las presiones y sus efectos en la organización, un miembro del equipo de dirección de la universidad actuará como **líder del proceso** de cambio. Las acciones y la manera de realizar las cosas del líder están influenciadas por la cultura organizacional. El líder del proceso de cambio generalmente pertenece al equipo de dirección de la universidad, es una persona con poder para promover el nuevo modelo de CC y con capacidad para motivar a otras personas de la universidad a que participen en su

implantación y, además, cuenta con los conocimientos suficientes para reunir los recursos necesarios para la implantación del modelo de CC.

Se constituye el grupo de trabajo para iniciar el proceso de cambio contable y, a continuación, se diseñará el modelo de CC personalizado a partir de la propuesta del ministerio de ECD.

La información de esta variable ha sido obtenida a través de las entrevistas semiestructuradas y del varias preguntas del cuestionario sobre el responsable de del proyecto y el grupo de trabajo.

### **CASO 1. UA**

El **Director del proyecto** es el gerente de la Universidad, por lo que se trata de una persona que cuenta con poder suficiente para promover los cambios en el sistema de información y gestión. Hay que tener en cuenta en este caso que en noviembre del año 2011 se celebraron la elecciones a rector y cambió el equipo de dirección y, en consecuencia, el responsable del proyecto pasó a ser el nuevo gerente.

El **grupo de trabajo** se creó en abril de 2011 y está formado por tres personas a tiempo parcial, además del responsable del proyecto. Las personas que integran el grupo de trabajo son el responsable de la Oficina de control presupuestario de la universidad, un técnico en informática y el representante o interlocutor del proyecto que también pertenece a la Oficina de Control presupuestario y han colaborado puntualmente los responsables de la gestión económica contable, el responsable de personal y el responsable del servicio de informática de la UA. En el mes de junio de 2014 se incorporó una cuarta persona al grupo de trabajo.

### **CASO 2. UV**

El rector de la universidad nombró como **Director del proyecto** de implantación al Vicerrector de Economía e infraestructuras que cuenta con poder suficiente para promover cambios en el sistema de gestión.

La estrategia que ha seguido en la composición del **grupo de trabajo** ha sido crear dos equipos, uno técnico y otro de dirección. En ambos equipos están implicadas todas las instancias que pueden aportar información para el proceso de implantación. Por tanto, el grupo de trabajo formado para el proceso de implantación está formado por dos equipos. Uno el equipo de dirección que está integrado por el gerente y todos los Vicerrectores, y otro el equipo técnico, que es el equipo operativo. Actualmente, en el equipo técnico están representados todos los servicios que tienen algo que aportar al modelo e incluye desde la unidad técnica de mantenimiento, el servicio de análisis y planificación, el servicio de información, el servicio de recursos humanos (PDI y PAS), el servicio de investigación, el servicio de estudiantes, el servicio de posgrado hasta el servicio de contabilidad y presupuestos.

Y el equipo de dirección está formado por el Vicerrector de Economía e infraestructuras que es quién ha impulsado el proyecto, la Vicerrectora de Investigación, la Vicerrectora de Estudios, la Vicerrectora de Posgrado y la Secretaria General. Por tanto, tienen representación tanto las infraestructuras como el personal de la universidad.

El director de los dos equipos es el Vicerrector de economía e infraestructuras, porque en este proyecto se junta la parte de economía e informática, y se ha procurado que tanto el equipo de personalización como el equipo de la informatización trabajen de la forma más coordinada posible.

El equipo técnico para realizar la personalización del modelo se creó en enero de 2011 y está integrado por tres PDI que pertenecen al Departamento de Contabilidad de la universidad. Los tres profesores son expertos en el área de Contabilidad de Gestión. El equipo técnico se estuvo reuniendo semanalmente y quedó por escrito lo tratado en las reuniones. Se han realizado cincuenta reuniones, realizándose la primera reunión en diciembre de 2010 para redactar las alegaciones al modelo.

### **CASO 3. UHM**

El líder o iniciador del proceso de cambio es el **Director del proyecto** es el vicerrector de la universidad y fue nombrado por el equipo de gobierno de la universidad. Esta persona pertenece al comité de personalización y cuenta con autonomía y plena capacidad de decisión para determinados temas. Por lo que cuenta con poder suficiente para promover cambios en el sistema de gestión de la Universidad. Es el impulsor principal del proceso de implantación y se ocupa de la parte estratégica. Entre sus funciones está:

1. Coordinar la definición de los objetivos generales que la universidad persigue con el modelo de CC.
2. Es interlocutor interno en la universidad y el encargado de transmitir a OCU los problemas generales que aparezcan.
3. Comunicar e implicar a todos los interesados en los objetivos del proyecto, poniendo en su conocimiento los hitos alcanzar en cada etapa, las fechas y el papel que cada uno desempeña en cada momento.
4. Realizar el seguimiento general de la ejecución de los trabajos planificados para cada etapa.

El Director del proyecto fue nombrado en la primera reunión de arranque del proyecto.

El **responsable funcional** es el administrador del sistema informático y se ocupa de la parte operativa de la implantación por lo que debe de atender a los usuarios potenciales del sistema informático en la universidad. Entre sus funciones destaca:

1. Obtener información de los colectivos de la universidad para el proceso de personalización del modelo de CC.
2. Participar en la revisión y aprobación del modelo de CC
3. Apoyar a los consultores de OCU para cargar de la información en el sistema informático.
4. Preparar la formación de todos los grupos de usuarios. OCU es la encargada de diseñar los planes de formación para cada perfil de usuarios y el responsable funcional es el encargado de disponer los medios para su realización.

El responsable técnico, es el interlocutor natural del equipo de técnico de OCU, y se encarga fundamentalmente de instalar las versiones y revisiones de la aplicación a excepción de la instalación inicial. Entre sus funciones destacan:

1. Realizar las copias de seguridad
2. Comunicar al director del proyecto los requerimientos necesarios para la consecución de la implantación.
3. Informar a los técnicos de OCU los problemas que puedan surgir

El responsable funcional y el responsable técnico son también miembros del comité de personalización.



El **Comité de personalización** está compuesto por cargos académicos y administrativos responsables del desarrollo del modelo de CC. Su función es respaldar, supervisar y aprobar los trabajos de personalización realizados por el equipo consultor de OCU. El comité de personalización de la universidad se constituyó en la primera reunión, celebrada en febrero de 2014, y está integrado por 12 miembros cuyos cargos aparecen recogidos en el **cuadro 5.3**:

Director del proyecto	Vicegerente
Responsable funcional	Técnico superior
Responsable técnico	PAS del servicio de Informática
	Gerente de la UMH
	Vicerrector de Economía y Empresa
	Director del servicio de información contable
	Directora de los servicios informáticos
	Director del servicio de Gestión del PDI
	Directora del servicio de Gestión de Estudios
	Responsable del servicio de Gestión Patrimonial
	Jefa del Servicio de Recursos Humanos
	PAS del Servicio de Infraestructuras

**Cuadro 5.3. Comité de personalización de la UMH.**

La estrategia seguida por la universidad para la formación del Comité de personalización ha sido la de crear un grupo **multidisciplinar** integrado por personal de todos los ámbitos o servicios de la universidad (económico, académico, infraestructuras, investigación, personal, contabilidad, informática, patrimonio). Además, en principio este grupo está integrado por personal dedicado a la gestión de los servicios por lo que todos pertenecen al colectivo del PAS excepto un PDI que es el Vicerrector de Economía y Empresa.

El comité de personalización ha recibido formación sobre el proyecto y ha realizado dos reuniones, quedando por escrito lo tratado en dichas reuniones. Está integrado por personal de todos los ámbitos y los más directamente relacionados con el proyecto de Contabilidad Costes como son contabilidad, informática y personal.

Uno de los entrevistados considera que los técnicos de informática tienen una visión global de toda la universidad y esto para la dirección puede ser un gran apoyo para sus decisiones. En este sentido nos comenta:

*“En España, los equipos de alta dirección en general no reconocen a los responsables informáticos como miembros de estos equipos. A diferencia de otros países menos desarrollados como los países de Latinoamérica que sí reconocen a los técnicos en informática como miembros imprescindibles de los equipos de alta dirección”.*

Los informáticos son imprescindibles en la alta dirección de las universidades. Porque aportan un punto de vista imprescindible (un visión global de la

universidad que otras unidades o servicios no tienen) para la toma de decisiones por parte de la dirección.

#### **CASO 4. UJI**

El líder o iniciador del proceso de cambio fue el anterior gerente. En este sentido uno de los entrevistados nos decía:” La implantación del modelo de CC en la universidad es producto del impulso de determinadas personas del equipo de dirección, en concreto del anterior gerente de nuestra universidad”.

Los entrevistados nos comentaron que entre el equipo de trabajo y la gerencia existía un enorme interés porque este modelo saliera adelante. Consideran que el anterior gerente junto con el equipo de gobierno fueron los impulsores del modelo de CC en la universidad.

En estos momentos, el **director del proyecto** de personalización del modelo de CC es el responsable del área de asuntos económicos de la universidad. Dicha persona cuenta con el poder suficiente para promover cambios en el sistema de gestión de la universidad y, por tanto, es el impulsor actual del proyecto de personalización que en este caso se trata de la adaptación del modelo de CC que está implantado en la universidad al modelo CANOA requerido por la IGAE.

En relación a la composición del **grupo de trabajo** la estrategia seguida por la universidad ha sido la de formar un grupo integrado por personal de la Universidad y en concreto son:

- El responsable del servicio de información contable que utiliza a su personal.
- Un responsable del servicio de informática que también utiliza a su personal.
- Y un profesor (PDI) que es el encargado de dar soporte teórico al desarrollo del modelo y que, anteriormente, fue el director del proyecto de elaboración del modelo de CC.

Por lo tanto, la universidad ha establecido un grupo de trabajo integrado por personal que pertenece a las áreas claves para la implantación del modelo de CC. Contabilidad como área encargada de coordinar toda la información de costes e informática como área encargada de dar soporte a toda la información de costes. Y además, un docente del departamento de Finanzas y Contabilidad para apoyar el desarrollo teórico del modelo de CC personalizado.

El grupo encargado de los trabajos de adaptación del modelo de CC es el mismo que se encargó de la elaboración del modelo en 2004. Este grupo se constituyó en enero de 2004 y básicamente estuvo formado por 4 personas que pertenecen a la Universidad. El director del proyecto era PDI y los otros tres miembros eran el jefe del servicio de contabilidad, un programador informático y un técnico medio.

El proceso de elaboración del modelo se inició en enero de 2004 y el grupo de trabajo realizó entre 6 y 8 reuniones mensuales. En la mayoría de las reuniones quedó por escrito los temas tratados. Se realizó un plan formal para el desarrollo del modelo y posteriormente se ha ido adaptando a las necesidades del equipo de trabajo.

En septiembre de 2012 se reiniciaron las reuniones para realizar la adaptación del modelo de CC de la universidad a los requerimientos de la IGAE y en estos momentos (Octubre de 2014) están pendientes de la validación del modelo de CC personalizado.

A continuación en las **tablas 5.6 y 5.7** mostramos los directores del proyecto y de la composición de los equipos encargados de la personalización del modelo en cada uno de los casos.

UNIVERSIDAD	LIDER Director del proyecto
UA	Gerente
UV	Vicerrector de Economía e infraestructuras
UHM	Vicegerente
UJI	Gerente, cuando se implantó en 2004 y actualmente, el responsable de asuntos económicos.

Tabla 5.6. Directores del proyecto de implantación del modelo de CC.

UNIVERSIDAD	Equipo de personalización
UA	3 PAS
UV	3 PDI
UHM	Empresa externa (OCU). 4 PAS
UJI	1 PDI Y 3 PAS

Tabla 5.7. Composición de los equipos de personalización del modelo de CC.

### *(V2.3) Objetivos de la organización*

Siguiendo con el marco teórico desarrollado en el capítulo 2, las presiones externas e internas también afectan a los **objetivos** de la universidad en la medida en que la implantación de un modelo de CC pasará a formar parte su PE como una de las acciones estratégicas

La universidad incluirá entre sus objetivos estratégicos el nuevo modelo de CC y decidirá qué estrategia va a seguir para impulsar el cambio contable.

Para que la implantación del modelo de CC sea una realidad es necesario una fuerte implicación institucional. La capacidad de liderazgo por parte de los responsables de la universidad encargados de dirigir y coordinar el proyecto es un factor determinante para que el proceso de personalización e implantación del Modelo CC sea exitoso.

Un aspecto clave que debe decidir la universidad es desde dónde debe impulsar el cambio contable si de arriba abajo o viceversa. Los beneficios de la estrategia de arriba abajo es que el proceso de cambio está centralizado y coordinado. Sin embargo, esta estrategia implicara una mayor resistencia de los empleados por su escasa participación en los cambios que afectan a su trabajo. Por lo que el mejor enfoque será combinar este tipo de estrategia con una estrategia de abajo hacia arriba. La estrategia de abajo hacia arriba implica a los empleados en el proceso de cambio desde el principio y utiliza programas de formación para ensalzar los beneficios del nuevo modelo de gestión. La información que los empleados pueden aportar facilitará el proceso de cambio contable y los empleados aceptarán mejor los cambios en su trabajo. Por tanto, el compromiso de los empleados unido al apoyo de la alta dirección permitirán el cambio contable.

Para reflejar esta variable en cada uno de los casos, además de consultar los PE, hemos preguntado a los entrevistados, en primer lugar, si contaban con el apoyo del equipo de dirección y, en segundo lugar, qué estrategia han seguido para realizar este cambio contable.

A continuación mostramos los resultados de las dos variables para cada uno de los casos.

### **CASO 1. UA**

#### *(V2.3.1) Apoyo y compromiso de la alta dirección de la organización*

Desde el principio ha habido apoyo y compromiso por parte de la dirección de la universidad, tanto por el actual equipo de dirección como del anterior. El proyecto de implantación del modelo de CC ha sido comunicado a todos los miembros de la Universidad a través del Plan estratégico del 2014-2019. Previamente, cuando se formó el grupo de trabajo sólo se comunicó a los empleados que integran el grupo de trabajo y a los responsables de los servicios de contabilidad, informática y personal.

#### *(V2.3.2) Estrategia seguida por la organización para impulsar el cambio contable*

La UA en la primera reunión tomó la decisión de elaborar su propia aplicación informática como un módulo del sistema de información de la Universidad, aprovechado que en ese momento, principios del 2012 se estaba cambiando la aplicación informática de contabilidad.

Simultáneamente, se formó el grupo de trabajo para empezar con el diseño del modelo de CC personalizado. Del modelo de CC teórico se realizaron tres borradores y finalmente el tercero fue definitivo.

La alta dirección de la universidad considera que es más necesario un plan de comunicación dirigido a la comunidad universitaria para transmitir lo que se está haciendo y cuáles son los objetivos del proyecto. ...”Lo importante es que a partir de esa Contabilidad Costes seamos capaces de saber cómo se están haciendo las cosas e intentar mejorar en ese que hacer”.

La universidad debe mostrar este proyecto como una inversión de futuro por qué se trata de una herramienta que mejorará la gestión del gasto público y, en consecuencia, una mejora en la calidad de los servicios que presta.

## **CASO 2. UV**

### *(V2.3.1) Apoyo y compromiso de la alta dirección de la organización*

Los entrevistados de la UV nos indican que desde el primer momento el Modelo de CC, proyecto CANOA, ha tenido el apoyo de la gerencia y el rectorado. La universidad ha sido consciente de que este proyecto se tenía que impulsar una vez se puso en marcha por parte del Ministerio y así lo está haciendo el equipo de dirección. Desde el principio, el equipo está apoyando y facilitando, en todo lo que puede, para que el proyecto salga a delante. La universidad realizó un gran esfuerzo en el desarrollo del sistema de contabilidad financiera, patrimonial y presupuestaria pero no tenía nada desarrollado a nivel de sistema de costes por lo que políticamente (Equipo de dirección) ha dado el impulso para desarrollar el modelo de CC.

La implicación y el apoyo por parte de la gerencia de la universidad ha sido imprescindible para poner en marcha este proyecto. Unos de los entrevistados nos comentó que:

*“...si la gerencia no hubiera apoyado este proyecto, a pesar de la orden del ministerio, no hubiera sido posible”.*

Además, en este caso, el director del proyecto es economista y catedrático de Contabilidad por lo que es percibido entre los entrevistados como el perfil idóneo para liderar este proyecto.

### *(V2.3.2) Estrategia seguida por la organización para impulsar el cambio contable*

La estrategia que ha seguido la UV para iniciar el Modelo de Contabilidad Analítica proyecto CANOA ha sido contratar a personal especializado de la

Universidad. El diseño y desarrollo del modelo ha sido encargado al Departamento de Contabilidad y la elaboración de la aplicación informática al Instituto de robótica de la Universidad de Valencia (IRTIC).

En la primera etapa el equipo de personalización realizó una planificación en colaboración con gerencia y el Vicerrector de economía e infraestructuras. Se realizaron reuniones con los servicios implicados y se validó el modelo por la IGAE.

En la segunda etapa de mecanización es el instituto de robótica (IRTIC) quién se ha encargado de realizar la planificación y de momento los plazos se están cumpliendo, y esperan que el proyecto finalice en el primer trimestre del 2016.

El seguimiento de las dos etapas se está realizando a través del equipo de dirección

El equipo técnico ha realizado cuatro o cinco reuniones y trimestralmente se reúne para realizar un seguimiento del proyecto. La etapa de informatización del modelo está dividida en siete fases y en el momento de realizar las entrevistas (23 de julio de 2015) estaban finalizando la fase 2.

El seguimiento del proyecto se realiza de una forma muy pragmática y no se incorpora nada a la aplicación informática si previamente no está validado por el servicio o la unidad administrativa a la que afecta.

Todos los entrevistados opinan que la implantación del modelo de CC se debe mostrar a la universidad como una inversión de futuro. La UV quiere aprovechar esta oportunidad y realizar bien el proyecto para que sirva a la universidad, al Ministerio de ECD, a la Generalidad Valenciana y, en general, a la sociedad. Por este motivo la universidad ha contemplado este proyecto, desde el principio, como una oportunidad para mejorar su gestión. Uno de los entrevistados opina que el proyecto debe ser mostrado, además de como una inversión de futuro estratégica, también como un gasto que es necesario porque el Ministerio obliga a las universidades implantar el modelo.

Otro aspecto necesario antes de la implantación del modelo de CC es darlo a conocer a toda la comunidad universitaria para de esta forma facilitar el proceso de implantación y de aceptación del modelo. La UV tiene previsto que cuando finalice la fase de informatización del modelo realizar la comunicación oficial a toda la comunidad universitaria.

### **CASO 3. UMH**

#### *(V2.3.1) Apoyo y compromiso de la alta dirección de la organización*

La implantación de un modelo de CC en la universidad requiere una fuerte implicación institucional de los órganos de gobierno porque su puesta en marcha afecta a todos los niveles de la universidad y no solo a los servicios

administrativos. Por este motivo, desde el primer momento el equipo de dirección de la universidad ha apoyado el proyecto de implantación del modelo de CC y ha comunicado formalmente el mismo a toda la universidad.

La universidad considera que este proyecto debe ser presentado como una inversión de futuro para mejorar la calidad de las Universidades, aunque se desconoce el potencial de la información de la Contabilidad Costes. En este sentido uno de los entrevistados nos comenta lo siguiente:

*“en nuestra universidad el proyecto no se ha visto como un gasto para cumplir con el protocolo”.*

Es más, otro de los entrevistados opina que su universidad habría implantado la CC sin necesidad de normativa. Se trata de una universidad relativamente nueva (1997) y el criterio que se ha seguido desde su creación ha sido más empresarial que de administración pública ya que una parte de su personal procede del ámbito privado.

El proyecto de implantación del modelo comenzó en 2014, contratando los servicios de OCU, y tienen prevista que la fase de personalización dure 22 meses.

### *(V2.3.2) Estrategia seguida por la organización para impulsar el cambio contable*

La UMH ha diseñado la estrategia de implantación del modelo de CC planificando previamente sus acciones con la participación de todos los responsables de universitarios. Lo primero que hizo el equipo de dirección de universidad, una vez adoptada la decisión de implantar el modelo de CC, fue comunicar a toda la universidad dicha decisión a través de un documento en el que se especificaban los hitos de la implantación, los resultados que se esperaban obtener, el uso que se hará de los mismos y la colaboración de las diferentes unidades. Por lo que todos los miembros de la universidad conocen el proyecto desde el principio (marzo de 2014).

El Comité de personalización se ha encargado de solicitar formalmente la colaboración de todos los miembros de la universidad que deben participar en el proceso con el objetivo de reunir toda la información necesaria. Los trabajos de personalización del modelo implican recoger información y realizar entrevistas a los responsables de centros y servicios. Esta participación de los empleados en el proceso de implantación implica que los empleados acepten mejor el cambio contable y que ofrezcan menos resistencia al mismo.

La universidad considera que este proyecto de implantación de un modelo de CC ha de ser presentado a los trabajadores de la universidad como una inversión de futuro

La estrategia que ha seguido la UMH para impulsar el proyecto ha sido en un primer momento de arriba abajo, la alta dirección ha apoyado el proyecto y ha comunicado a toda su plantilla el proyecto y para la personalización del modelo una estrategia de abajo arriba.

Tal y como hemos expuesto en el marco teórico del capítulo 2, la universidad está aplicando su estrategia con el mejor enfoque para impulsar este cambio contable que es combinar una estrategia de arriba abajo y con una de abajo arriba.



## CASO 4. UJI

### *(V2.3.1) Apoyo y compromiso de la alta dirección de la organización*

El proyecto de implantación del modelo de CC fue impulsado por gerente del anterior equipo de dirección. El equipo de gobierno estaba sensibilizado con el modelo por lo que contó con un fuerte apoyo por parte de la dirección para su implantación y antes de proceder a la elaboración del modelo teórico se comunicó a todos los miembros de la universidad (2004).

En el caso de la UJI hay que tener en cuenta que el modelo se implantó en el año 2004, y que en el momento de realizar la entrevista el equipo de dirección ha cambiado. Este equipo de dirección está impulsando y apoyando los trabajos de adaptación del modelo de CC al modelo CANOA para universidades. Es importante resaltar este aspecto porque el equipo de dirección cambia cada cuatro años y puede ocurrir que algunos equipos se impliquen más que otros en este tipo de proyectos.

La universidad considera que este proyecto de implantación de un modelo de CC ha de ser presentado a los trabajadores de la universidad como una inversión de futuro en la que toda la comunidad universitaria mejora y, a la vez, como un gasto que es necesario que realice la universidad.

### *(V2.3.2) Estrategia seguida por la organización para impulsar el cambio contable*

La universidad ha realizado un plan formal que posteriormente ha ido adaptando a las disponibilidades del grupo de trabajo. Los entrevistados consideran que es necesario, como primer paso, una sensibilización del modelo por parte de la dirección de la universidad para asumir el modelo y, posteriormente, voluntad para llevarlo a cabo. Para adecuar su modelo de CC a los requerimientos de la IGAE han seguido primero una estrategia de arriba abajo y, posteriormente, los responsables de los servicios están colaborando en la adaptación del modelo a medida que necesitan información. Esto es, a medida que se desarrolla la adaptación del modelo, la estrategia es de abajo arriba. En el momento de realizar las entrevistas el modelo está pendiente de su validación por la IGAE y estiman que la duración aproximada de la adaptación del modelo será superior a 24 meses.

### *(V2.4) Facilitadores técnicos y organizacionales*

Para empezar el desarrollo formal del cambio contable son necesarios varios **facilitadores** (capacitadores). La elección de los facilitadores está influenciada por el líder y por la cultura de la organización, y estos factores facilitadores pueden ser tanto técnicos como organizacionales (Bogt y Helden, 2000).

Tal y como se desprende de los estudio Innes y Mitchell (1990) y Cobb et al. (1995), Los factores facilitadores son los que establecen las condiciones necesarias para que el cambio contable se produzca y como ejemplo de estos factores señalan la disponibilidad del personal de contabilidad, los recursos informáticos, los programas de formación para su personal o el apoyo de los contables y de los informáticos.

En nuestro estudio para iniciar el proceso de implantación del modelo de CC ha sido imprescindible disponer de los recursos suficientes para el desarrollo de la nueva aplicación informática soporte del nuevo del modelo y superar la resistencia al cambio contable tanto a nivel individual como organizacional.

Para superar esta posible resistencia al cambio contable, como muestran los resultados del estudio de Cavalluzo e Ittner (2003), los factores organizativos como el compromiso por parte de la dirección y la formación de los empleados tienen una influencia positiva y significativa en el desarrollo de nuevas prácticas de gestión. El compromiso de los empleados se consigue por medio del control, la compensación o motivación y la formación continua.

La dirección de la empresa tratará de orientar el comportamiento y la toma de decisiones de las personas que integran la organización hacia sus objetivos y para ello podrá utilizar mecanismos formales y no formales con el fin de influir en el comportamiento de los miembros de la organización para que se dirijan hacia el logro de los objetivos (Amat, J. 2000).

Los potenciales adoptantes deben participar en el proceso de implantación por lo que estarán involucrados en redes externas e internas para aprender sobre el nuevo modelo lo suficiente y de esta forma poder utilizar este conocimiento en beneficio de la organización (Swan y Newell, 1995).

La formación de los empleados tiene una influencia positiva y significativa en el desarrollo y uso de nuevas prácticas de gestión (Cavalluzo e Ittner, 2003). Al inicio del proceso de cambio la formación de los empleados debe centrarse en los aspectos técnicos del nuevo modelo de CC y para un determinado grupo de trabajadores (gestores y contables) y, posteriormente, todos los empleados deben participar en los programas de formación para conocer el nuevo modelo de CC.

### **CASO 1. UA**

#### *(V2.4.1) Recursos necesarios para el cambio contable*

Cada universidad está organizada y estructurada de forma distinta y en este caso, como nos comenta uno de los entrevistados, la organización de la universidad era casi incompatible con el modelo de la IGAE por lo que fue necesario negociar como hacerlo.

En relación la aplicación informática soporte del nuevo modelo, la universidad optó por elaborar una aplicación propia a través del servicio de informática. Los motivos que le llevaron a tomar esta decisión fueron:

En primer lugar, la aplicación informática de la IGAE no está adaptada al contexto universitario. Las universidades tienen unas peculiaridades que no las contempla la aplicación de la IGAE debido a que se trata de una aplicación genérica diseñada para las administraciones públicas.

En segundo lugar, la aplicación de OCU es un opción que ha tomado la mayoría de las universidades, pero en este caso no era posible porque no disponían de la aplicación de gestión económica-contable de OCU, requisito necesario para su utilización. No es posible utilizar la aplicación de contabilidad analítica si no dispone la universidad de la aplicación económica -contable.

Y finalmente, contratar los servicios de una empresa externa era la opción más costosa para la universidad.

Por lo tanto, la decisión fue utilizar los recursos internos y el servicio de informática de la UA ha sido el encargado de elaborar, dentro del sistema de información de la universidad, el módulo de contabilidad analítica aunque esto implique un proceso de implantación más lento.

En relación a los recursos humanos necesarios para la implantación del modelo de CC de momento uno de los entrevistados nos decía:

*“ha sido necesario un técnico de informática y la colaboración del responsable del servicio de informática. Y posteriormente, la participación de otras personas que han intervenido esporádicamente en el grupo de trabajo del proyecto”.*

Los entrevistados consideran que los recursos para abordar este proyecto, de momento, han sido suficientes.

Un ajuste necesario y previo a la implantación del modelo de CC, ha sido la unificación de bases de datos, ya que existen diferentes bases de datos con los mismos conceptos. Por ejemplo, al ser bases de datos independientes, puede ocurrir que las valoraciones de determinadas partidas pueden variar de una base a otra. Uno de los entrevistados nos realizó el siguiente comentario:

*“hemos detectado que para algunos conceptos de gasto existen diferentes valoraciones”.*

En este caso los trabajos de personalización han tenido una duración de 10 meses. Se iniciaron en abril de 2011 con la formación del grupo de trabajo y finalizaron en enero de 2012 cuando la IGAE validó el modelo de CC personalizado.

*(V2.4.2) Resistencia al cambio contable*

En general, cualquier cambio en una organización plantea dudas y resistencia por el miedo a lo desconocido y las consecuencias que puede tener el nuevo cambio sobre los trabajadores como la pérdida de estatus, de responsabilidades o una mayor exigencia en el puesto de trabajo. Además, si se trata del sector público es más complicado poner en marcha este tipo de proyectos de forma voluntaria porque afecta a toda la organización y por las características propias del sector. Por ejemplo, en nuestro caso, uno de los aspectos que los entrevistados consideran que puede generar resistencia es el uso que se pueda dar a la información generada por el modelo de CC. Es un factor que ha obstaculizado el proceso de implantación del modelo ya que puede revelar información no deseada y a las universidades como organización les preocupa el uso o destino que se pueda dar a esta información. Es importante señalar que en las organizaciones privadas este tipo de información no es pública, por lo tanto, es lógico que a las universidades les preocupe el destino y uso de la información que genere el modelo con independencia de las normas de transparencia. Es una información interna de la organización que principalmente se utiliza para facilitar su gestión, la distribución de los recursos y la toma de decisiones.

En las universidades es difícil poner en marcha este tipo de proyectos, si no hay una voluntad política, como hemos dicho anteriormente, porque se trata de proyectos en los que están implicados todos los servicios o unidades de la universidad y es un proyecto a largo plazo. Además, técnicamente, el modelo de CC es complejo de implantar y tiene el inconveniente de que el equipo de dirección se renueva o cambia cada cuatro años. Estos cambios en el equipo de dirección suponen cambios para la organización que el modelo debe contemplar.

Otro factor que los entrevistados consideran que ha obstaculizado la implantación del modelo de CC es la falta de flexibilidad del modelo CANOA. Desde el punto de vista técnico, el proceso de implantación del modelo de CC en las universidades es un proceso complicado de abordar. Por ejemplo, uno de los entrevistados nos dice que:

*...“aquellas universidades que se han anticipado y han incorporado el modelo CANOA no lo siguen expresamente porque se trata de un modelo complicado de encajar en la estructura y en la organización de las universidades”.*

Como hemos señalado antes la IGAE tiene un modelo base para todas las universidades públicas ya que el objetivo del modelo CANOA es compararlas, por lo tanto, el modelo sólo puede ser flexible para la información que no es comparable.

*(V2.4.3) Compromiso de los trabajadores*

La UA no ha establecido ningún mecanismo de control para los trabajadores ni sistema de compensación. Existe el compromiso voluntario de los implicados en el proceso de implantación para que el proyecto sea una realidad.

Tal y como se está elaborando la aplicación no es necesario que el personal de la universidad necesite ningún tipo de formación sobre el modelo, aunque sí que consideran necesario como nos dice uno de los entrevistados que *“conozcan el modelo y quizás sea necesario darles alguna pauta”*.

*“El personal de la universidad sólo necesita saber que se ha incorporado un modelo de CC pero no precisan de conocimientos adicionales”*.

La aplicación informática se ha elaborado para que genere la información de contabilidad general y también la información de costes exigida por la IGAE.

La formación especial sólo la precisa el personal que gestiona la parte económica de las universidades, es decir, las personas que están elaborando o definiendo la aplicación informática del modelo. Pero esto es una intención declarada por uno de los entrevistados porque el grupo de trabajo de la UA no recibido formación sobre el modelo de CA.

Uno de los miembros de la alta dirección de la universidad, en su momento, nos comentó que era más necesario un plan de comunicación que un plan de formación.

En este caso, la única formación que han recibido el equipo encargado de los trabajos de personalización ha sido externa y fueron las sesiones planteadas por la IGAE, al principio, cuando se publicó la orden del Ministerio de ECD. El objetivo de estas sesiones era enseñar a utilizar la aplicación informática de la IGAE que estaba diseñada para el modelo CANOA pero no estaba particularizada para las universidades.

En relación a la formación interna lo único que se ha realizado es un curso básico de Contabilidad Analítica para la promoción de un determinado grupo de trabajadores de la universidad y que además no pertenecen al grupo de trabajo.

Luego en este caso podemos afirmar que el grupo de trabajo no ha recibido formación sobre el modelo de CC. La formación del grupo de trabajo ha sido autodidacta, Así uno de los entrevistados nos decía:

*“cuando, por ejemplo, los informáticos preguntan, en relación algún criterio de reparto, lo que hacemos es hablar con la unidad a la que afecta el criterio para consensuar y si tenemos duda o es muy compleja la cuestión, directamente contactamos con la IGAE para resolver”*.

No hay formación específica de Contabilidad de Costes en las administraciones públicas y menos en el ámbito de las universidades. En este sentido uno de los entrevistados nos comentó:

*“en algunos ámbitos el tema de la formación resulta difícil y hay escasa investigación sobre el modelo CANOA”.*

## **CASO 2. UV**

*(V2.4) Facilitadores técnicos y organizacionales*

*(V2.4.1) Recursos necesarios para el cambio contable*

La UV ha contratado personal especializado de la propia organización para realizar este cambio contable. Como hemos señalado antes, el diseño del modelo ha sido encargado a tres profesores del Departamento de Contabilidad y para la fase de informatización del modelo ha sido contratado personal del IRTIC de la UV.

Lo primero que se realizó fue comprobar cómo funcionaba el sistema de información contable tradicional para que el nuevo sistema pudiera tomar datos de todas las bases de datos. Se realizaron los ajustes necesarios sobre el propio sistema contable y sobre otros sistemas de información de los que el modelo de CC debía tomar datos para elaborar la información de costes. Por lo que ha sido necesario homogeneizar las bases de datos antes de la implantación del modelo. En relación a este ajuste el responsable de uno de los servicios nos explicaba que:

*“... antes de introducir el modelo es necesario una revisión de todas las bases de datos y crear una nueva base de datos para conectar todos los datos”.*

Desde el punto de vista de los servicios de la universidad, el servicio de contabilidad y presupuesto ha realizado, y está realizando, un esfuerzo muy importante como elemento vertebrador del modelo de CC y por parte del servicio de informática también se está realizando un notable esfuerzo porque están trabajando en la elaboración de ese sistema de información global (o base de datos global) que permita a la CC tomar datos de esas fuentes de información globales sobre infraestructuras, espacios, edificios, personal, investigación o docencia, etc. ,en definitiva, de todas las áreas de información.

Desde el punto de vista del servicio de informática, consideran que lo más crítico ha sido y está siendo disponer de este sistema de información global y conjunto para gestionar toda la información. En relación a este aspecto uno de los entrevistados nos explica:

*“...por ejemplo, la base de datos de personal es una base de datos “aislada” del sistema contable y son los mecanismos de contabilización, mes a mes, de la nómina de personal los que nos dejan ese seguimiento. En una Contabilidad de Costes el planteamiento es al revés, previamente tenemos que conocer a*

*qué centro de coste y a qué actividades se puede imputar cada uno de los gastos de personal para que cuando llegue al sistema contable esté perfectamente en consonancia o acorde con la definición que hemos hecho de las actividades y centros de coste del presupuesto. La Contabilidad de Costes sin una Contabilidad Presupuestaria y sin unos sistemas de información adaptados para que puedan recalcular o que puedan ir distribuyendo todos los costes en función de esa definición inicial no funcionaría. Y esto mismo también sería para el sistema de investigación o para la docencia”.*

Una de las decisiones más importantes ha sido buscar este sistema de información coherente que tome datos de todas las fuentes de datos del resto de sistemas de información. Este sistema es el factor más importante y tal y como nos comenta uno de los entrevistados:

*“...aún estamos ahí, porque siempre aparecen fuentes de datos que podemos llamarles “especiales” o descentralizadas. Por ejemplo, una ayuda específica para un programa de doctorado específico en plan de mecenazgo o patrocinio. Esa partida no la reconoce la aplicación de gestión académica y ni la aplicación de gestión económica hasta que es un hecho y esa ayuda se produce. En el caso de la Contabilidad Analítica lo tenemos que conocer y que integrar con el sistema. Es decir, lo tenemos que tener previsto previamente aunque la ayuda no sepamos si va a ser efectiva o no y tenemos que tener previsto a priori cómo se distribuye esa ayuda entre los centros de costes y las actividades”.*

Conforme va avanzado el proceso de cambio van apareciendo sistemas de información pequeños, y fuentes de datos pequeñas que pueden alterar esa distribución inicial. Para los entrevistados de la UV el sistema de información global no ha sido tomado como un obstáculo sino como un reto para obtener un mayor conocimiento interno de la gestión. Para ellos el modelo no sólo sirve para cumplir con la ley e implantar el modelo CANOA, sino que han tenido en cuenta en qué medida el modelo puede servir a la UV para disponer de unos sistemas de información con los que comprobar cómo están consumiendo los recursos y ajustar sus recursos de manera anticipada en función de dicha información.

La UV siempre ha visto este proyecto como un proyecto transversal y considera que es una oportunidad para mejorar los sistemas de información de la universidad en su conjunto. Los sistemas de información normalmente no están interconectados entre sí y se debe buscar la forma de hacerlo. El proyecto de implantación del modelo CC es percibido por los entrevistados como una oportunidad para que las bases de datos se integren transversalmente y la información fluya de mejor manera a como lo está haciendo hasta ahora. Este es un factor que en otras organizaciones puede ser percibido como un obstáculo y, sin embargo, en el caso de la UV ha sido visto como un factor que de alguna forma está facilitando el cambio contable.

En relación al coste económico del proyecto de implantación del modelo de CC es un proyecto estratégico y el PE de la universidad lo hizo propio.

Hasta el momento, en la UV no se ha creado una unidad de CC pero hay dos trabajadores interinos dedicados a esta área de la contabilidad que se les está formando una profesora del equipo técnico de personalización y en un futuro se espera que continúen y se dediquen a esta área de la contabilidad.

#### *(V2.4.2) Resistencia al cambio contable*

Como hemos comentado en el caso anterior estos proyectos han tenido y están teniendo bastantes dudas ya que existen áreas en que no está clara la toma de decisiones para buscar el modelo que mejor se aplique.

Los entrevistados de la UV observan que: *“el Ministerio ECD obliga a las universidades a implantar un modelo de CC que va a monitorizar prácticamente todos los recursos a nivel de coste por asignatura y que luego eso no se trasladará a la financiación o si se traslada a la financiación es para reducirla y no aumentarla en otros ámbitos”*.

Por lo tanto, esta cuestión va a generar una cierta resistencia por parte de las universidades.

La principal barrera ha sido de tipo técnico y viene de los propios sistemas de información tradicionales. Una de las barreras para iniciar el proceso de cambio ha sido la dificultad para conectar las distintas bases de datos. La disparidad de las bases de datos que no interactúan lleva como consecuencia a una falta de conciliación entre las bases de datos produciendo duplicidad de información o de valoraciones.

En general se consideran que la falta de recursos ha frenado el proceso de implantación. El no disponer de personal para poder realizar el proyecto en buenas condiciones porque, como nos comenta uno de los entrevistados: *“las universidades se encuentran con una situación en la que se diseña el modelo de CC cuando aún no se había producido la crisis y cuando comienza la crisis el Ministerio comunica a las universidades que hay que aplicarlo”*.

Desde el servicio de Contabilidad, también consideran que una de las mayores barreras al proceso de cambio son la falta de tiempo y de personal para llevar a cabo este macro proyecto principalmente por las dimensiones de la UV. En este sentido uno de los entrevistados nos decía que:

*“...poner en marcha este macroproyecto es un gran esfuerzo por parte de todos los servicios, además del trabajo que necesita, un fallo en el vuelco de datos por parte de un sólo servicio puede implicar un fracaso del proyecto”*.



Uno de los miembros del equipo técnico de la UV opina que uno de los mayores obstáculos con los que se ha encontrado ha sido:

*...“el no conocimiento del proyecto por parte de todos los implicados en su desarrollo desde el inicio y a todos los niveles de la Universidad”.*

Una dificultad que ralentiza el proceso de cambio contable es que cualquier trabajo desarrollado puede estar pendiente de que la IGAE comunique a la universidad su visto bueno o cualquier tipo de modificación o consulta que se realiza la IGAE ésta debe dar una solución. Esto genera en los equipos de trabajo incertidumbre y duda en el sentido de si llegarán o no a terminar el proceso de implantación en los plazos previstos.

Otro aspecto que también preocupa a los entrevistados es que los modelos no están homogeneizados. Existen dudas de cómo aplicar determinados aspectos del modelo de CC como por ejemplo en relación a la regla 23 han surgido como nos comenta uno de los entrevistados “bastantes dudas” y han observado, en algunos casos que todas las universidades no van a hacer lo mismo. Sin embargo, si posteriormente la información se compara sucederá que en función de cómo elabores la información los informes e indicadores resultantes podrán ser más favorable o menos favorable para la universidad y esto puede tener consecuencias en la financiación para aquellas universidades que muestren una información menos favorable.

En este sentido uno de los entrevistados nos comenta que:

*“... le preocupa primero la construcción de la información, el cómo eres capaz de dar una información que al final es homogénea. Esto es, que lo que haga la UV también lo haga la UA, la UMH, la UPV, y la UJI. Si en el cálculo de ciertas cosas la interpretación que realiza la UV es distinta de la que hace otra universidad, esos indicadores que se generan no serán comparables”.* Para evitar esta situación en la última reunión de la IGAE se comunicó que se creará una comisión de seguimiento para homogeneizar los modelos. La homogeneización del modelo es un factor que va a generar más resistencia en la implantación de ciertos indicadores.

#### *(V2.4.3) Compromiso de los trabajadores*

El departamento de Contabilidad de la UV, como acabamos de comentar, es el que ha asumido el proyecto de personalización del modelo de CC y en relación a este aspecto uno de los entrevistados nos dijo:

*“...que el departamento de Contabilidad de la Universidad de Valencia haya asumido el proyecto de personalización es una buena elección y, además, las exposiciones que ha realizado el equipo técnico han sido una buena difusión de la cultura del modelo de CC”.*

Un factor que ha facilitado este proceso de cambio contable ha sido la participación activa del servicio de informática y de contabilidad y la implicación de los jefes de servicio y del resto del personal. Tal y como muestran algunos estudios los potenciales adoptantes deben participar en el proceso de implantación por lo que estarán involucrados en redes externas e internas para aprender sobre el nuevo modelo lo suficiente y así poder utilizar este conocimiento en beneficio de la organización (Swan y Newell, 1995; Cavalluzo e Ittner, 2003).

Los entrevistados consideran necesario que los servicios ajenos al servicio de contabilidad deben tener conocimientos sobre la utilidad de los datos y de la información de costes y sería conveniente que esta formación se realizara después de la implantación del modelo de CC.

En relación a la formación recibida por los servicios implicados en el proceso de cambio uno de los entrevistados nos indica que la única formación externa que han recibido fue la que impartió la IGAE sobre su aplicación al inicio del proceso de implantación.

El resto de formación ha sido interna y realizada por los profesores del equipo técnico. Al respecto, uno de los entrevistados nos manifestó que la formación interna debe ser tanto para usuarios del modelo de CC como para responsables de las bases de datos (responsables de los servicios).

En el caso de la UV se han programado dos niveles de formación interna:

- El primero en la fase de implantación, en la que se creó el grupo de trabajo junto con los dos equipos, el de dirección que preside el Vicerrector de economía e infraestructuras por delegación directa del rector y el equipo técnico que en un principio ha estado formado por seis o siete personas y que en la última reunión fue abierto a los jefes de servicio que están más involucrados en lo que será el modelo CANOA (jefa de servicio de estudiantes, jefa del servicio de investigación, jefa del servicio de posgrado, .....). Se trata de servicios que no tienen una relación directa con Contabilidad pero sí que están interrelacionados por lo que es conveniente que estén en el equipo técnico para que puedan dar su opinión y conocer mejor como se está avanzando en el proceso de implantación del modelo. Para estos servicios no se ha hecho formación específica sino que han sido integrados en el equipo técnico.
- Cuando el modelo esté implantado y listo para entrar en funcionamiento, en determinados servicios, será necesario realizar formación a nivel interno y a través de los propios equipos que han desarrollado el modelo. Para que de esa forma conozcan cómo funciona el modelo y qué aplicaciones hay que utilizar para que el modelo funcione correctamente.

También consideran que será conveniente que esta formación interna se extienda a los niveles de dirección (gestores, decanos, directores de departamento y de institutos universitario,...) al menos a nivel de usuarios del modelo de CC para que cuando se generen los informes y los indicadores del modelo puedan entender e interpretar la información.

Todos los servicios o unidades administrativas que tienen que facilitar datos e información al modelo es necesario que reciban esta formación. El modelo de CC tiene que proporcionar una información real, fiable, contrastada y validada por los usuarios que la generan. En relación a esta formación uno de los entrevistados nos explicaba que, por ejemplo, en el caso de las nóminas la información que afecta al servicio de personal es bastante objetiva (Salarios, seguridad social, retenciones, complementos, etc. no hay nada que discutir la información está clara). Sin embargo, cuando se trata, por ejemplo, de ayudas al estudio, es decir, de algún tipo de actividad sin unos recursos propios destinados a la actividad, la justificación la tienen que realizar los servicios y las unidades administrativas que la están haciendo.

Es importante, además de la formación, la comunicación a todo el personal de la universidad. El personal de la universidad debe ser consciente de la importancia del Modelo de CC para que de esta forma tenga una mayor aceptación.

La UV ha funcionado con dos comisiones que están trabajando, una a nivel técnico y otra a nivel más estratégico y de dirección del proyecto. En el equipo técnico están representados todos los servicios generales de la universidad (servicios de recursos humanos, de estudiantes, de investigación, unidad técnica de mantenimiento), es decir, todos aquellos servicios o unidades que puedan comunicar datos e información sobre espacios, titulaciones, estudiantes, PDI, PAS. Todos estos servicios están representados y los responsables de estos servicios tuvieron una formación en las primeras sesiones a través del equipo técnico encargado de la personalización del modelo sobre qué es la Contabilidad de Costes, qué es el CANOA y qué necesidades va a tener este proyecto para llevarse a cabo. Esta formación ha sido a nivel interno pero a nivel externo no han recibido formación.

Otra aspecto de formación son las Jornadas sobre la implantación del modelo de CC (CANOA) en las universidades que organiza el departamento de contabilidad de la UV. En septiembre de este año 2015 se celebraran las terceras jornadas y en esas jornadas las universidades exponen y comunican lo están haciendo en relación al modelo y es una forma de validar lo que hacen con el resto de universidades.

### **CASO 3. UMH**

#### *(V2.4) Facilitadores técnicos y organizacionales*

##### *(V2.4.1) Recursos necesarios para el cambio contable*

La UMH decidió en diciembre de 2013 contratar los servicios de OCU (Oficina de Cooperación Universitaria) para realizar la personalización de su modelo de CA y su informatización en el componente de Contabilidad Analítica integrado en el ERP UNIVERSITAS XXI-ECONÓMICO, en su versión 6.0.

El criterio para tomar esta decisión no ha sido el económico sino porque previamente la universidad tenía contratado cuatro de las cinco aplicaciones de OCU. En sentido uno de los entrevistados nos afirma:

*“La decisión estaba clara aprovechar la sinergia e interacción de sistemas. Por ese motivo hemos optado por la aplicación informática de OCU ya que de los cuatro sistemas claves que nutrirán de información al modelo de CC tenemos tres, el económico, el de investigación y el de recursos humanos y sólo nos falta el académico”.*

Para el despliegue del componente la UMH ha puesto a disposición de OCU los siguientes elementos técnicos:

- Puesto de red de los servidores de base de datos.
- Un terminal al que pueda conectarse un técnico de OCU.
- Conectividad a las máquinas a instalar o configurar.
- Instalación del software de Oracle, servidor de aplicaciones y de bases de datos según las indicaciones de OCU.
- Posibilidad de parar el servicio a los usuarios para realizar tareas de administración.
- Disponibilidad de copia de seguridad de la base de datos.
- Revisión de las características de las máquinas para medir el impacto que la implantación pueda tener en los sistemas de producción.
- Versión de UNIVERSITAS XXI-ECONÓMICO funcionando y configurada en la modalidad web.

Y para el componente de Contabilidad Analítica como software base específico debe contarse con:

- Oracle WareHouse Builder 11gR2.
- Oracle WorkFlow 11gR2 para este módulo.
- OBBIE.

El modelo de CC está orientado a la satisfacción de las necesidades informativas de los usuarios por este motivo el módulo informático cuenta con la flexibilidad suficiente para procesar la información según las necesidades de los usuarios. A este respecto en el libro Blanco se identifican varios grupos de usuarios:

*Usuarios internos de la UMH:*

- **Órganos de la Alta Dirección.** Este grupo de usuarios incluye al Rector, el Consejo económico-social, Gerente, Vicerrector de asuntos económicos,.. La información que solicita este grupo de usuarios es información agregada y de carácter general sobre costes, ingresos y márgenes sobre los servicios universitarios.
- **Órganos de gestión funcional intermedia.** Este grupo está formado por Decanos y Directores de Centros, Directores de Departamento o Jefes de Servicio y precisan información específica sobre el funcionamiento del centro o servicio que gestionan.
- **Órganos de gestión funcional operativa.** Este grupo integrado por responsables de gestión del gasto y responsables económicos de servicios administrativos solicitan información específica para el cumplimiento de la legalidad, relación con auditores o rendición de cuentas.

*Usuarios externos* a la UMH: Este grupo formado por la Administración o empresas privadas demanda información general y agregada sobre los recursos aplicados y los logros conseguidos por la Universidad.

En relación al coste económico del proceso de implantación la oferta inicial ha sido 93.000 €. Este coste incluye el software, licencias, adaptación del modelo e implantación de la aplicación informática. A nivel externo, el coste del contrato de los servicios con OCU ha ascendido a 85.000 € y abarca todo el proceso de implantación desde el arranque (marzo de 2014) hasta la implantación completa que está prevista para enero de 2016.

A nivel interno, para la fase de personalización, hay una persona al 100%, otra al 20% y otra al 40% y para la fase de la instalación de aplicación informática está prevista una persona al 100% y esto lo consideran un obstáculo para llevar a cabo esta segunda fase.

Otro factor técnico que la UMH considera que ha facilitado la implantación del modelo de CC es la evolución experimentada en los últimos 15 años por los sistemas de información ya que la mayoría de la información está informatizada y disponible en bases de datos. Este factor, junto con la facilidad que actualmente existe para disponer de sistemas de datos o bases estandarizadas, ha hecho posible en las universidades este proceso de cambio contable.

Otro aspecto que ha facilitado la implantación del modelo en la UMH es que se trata de una universidad que no es muy grande, por lo que suelen utilizar la externalización de los servicios, y en este caso han contratado los servicios de OCU.

La UMH tiene instaladas cuatro de las cinco aplicaciones informáticas que OCU tiene para universidades lo que facilitará la integración de los datos (personal, económico, contratación e investigación). Cuando el Ministerio de ECD publicó la orden, OCU ofreció a la UMH la aplicación informática para el modelo de CC. El impulso de OCU ha sido clave para facilitar este cambio en la UMH porque como acabamos de señalar cuenta con cuatro de las cinco aplicaciones de OCU para universidades. La aplicación que no tiene contratada la universidad es la de estudios y en el momento de realizar las entrevistas se están realizando los trabajos de adaptación de los datos al modelo según lo que solicita OCU.

Además, otro aspecto que tiene a su favor es que se trata de una universidad relativamente nueva y por este motivo todos los sistemas de información son relativamente nuevos y adaptados a los tiempos actuales.

#### *(V2.4.2) Resistencia al cambio contable*

El equipo rectoral debe tener en cuenta la posible resistencia de los trabajadores de la universidad a participar y a entregar información. Por este motivo los responsables universitarios han creído conveniente planificar las acciones el proceso de implantación y realizar una presentación institucional solicitando la participación de todos los miembros implicados.

La resistencia al cambio es un obstáculo habitual en cualquier organización y en el caso de la UMH, al igual que en el resto de universidades, este cambio contable al proporcionar una información más detallada sobre determinadas unidades, titulaciones o cursos que puede que no sea del agrado de los responsables.

Como factor que ha frenado que este cambio contable podemos citar el factor económico. La implantación de un modelo de CC en la Universidad tiene un coste y las universidades si no lo consideran estratégico lo irán aplazando hasta que llegue un momento en el puedan, ya que por delante está las necesidades docentes, las instalaciones, los estudiantes, el mobiliario. La implantación del modelo de CC se considera información no prioritaria y se deja para otro momento posterior. Este factor ha provocado que en universidades como la UMH se aplazara, aunque era un proyecto que, desde hace algún tiempo, sus directivos y gestores pretendía llevar a cabo.

Otro factor interno que ha frenado el proceso de implantación de un modelo de CC en las universidades es la existencia de una parte de la dirección de las universidades que no está a favor del modelo ya que no tiene claro lo que se va a hacer con la información de costes. Este grupo de personas ofrece resistencia porque se preguntan a dónde nos va llevar la información generada por el modelo de CC.

La costumbre en la administración pública es otro elemento que puede ofrecer resistencia al proceso de implantación del modelo de CC. En este sentido uno de los entrevistados piensa que:

*“...para poner en marcha el modelo es suficiente con un equipo de trabajo para poder encauzar todas las acciones.*

El inconveniente es que no está establecido en el ámbito de las universidades y, en general, en la administración pública, llevar una contabilidad de este tipo y considera que es más el miedo a lo desconocido que el trabajo que supone este tipo de proyectos. En la administración pública la costumbre es reasignar los recursos y no se determinan los costes.

#### *(V2.4.3) Compromiso de los trabajadores*

Hemos dicho anteriormente en el Capítulo 2 que la formación del personal es un factor clave en la implantación de un sistema de gestión ya que constituye la base para el desarrollo de una cultura de gestión. La UMH considera que la formación es necesaria porque el modelo es muy transversal y toda la universidad debe entender porque se está haciendo. Por ejemplo, uno de los entrevistados nos decía que cuando se solicita un dato y ese dato no se encuentra se solicita al trabajador que incorpore ese dato a la base de datos. Por lo tanto, estamos influyendo en el trabajo de los demás y todos los servicios o unidades de la universidad deben entender el procedimiento y porque es necesario modificar los datos. Esta formación, al principio del proceso de implantación, está dirigida al personal encargado de realizar la personalización del modelo de CC y se orienta hacia los aspectos técnicos del nuevo modelo.

La UMH ha previsto un plan de formación específico para los usuarios del modelo de CC. El personal que integra el grupo de trabajo (Comité de personalización), al inicio del proceso de implantación, recibió una sesión de presentación del proyecto indicando las características principales del modelo, que se pretendía con el modelo y qué se requería de ellos. Esta presentación fue realizada conjuntamente por OCU y la gerencia de la UMH.

Posteriormente, ha previsto un curso de formación de 20 horas de duración, a nivel interno y para el mes de octubre. Este curso está destinado al personal que va a introducir y manejar los datos (usuarios de sistemas de gestión económica) y de momento, no está previsto que asista el PDI porque se supone que este colectivo no va a manejar el sistema.

A nivel externo, está prevista otra acción formativa por parte de la proveedora de la aplicación informática (OCU) para el manejo de la aplicación informática. Es necesario que el equipo o grupo de trabajo reciba formación sobre el modelo de CC.

La UMH considera que, en general, a nivel de usuario, deben tener unas nociones básicas para saber lo que ha costado o cuesta la titulación en la que se matricule un alumno. El usuario de los servicios debe conocer cómo se ha llegado a ese coste y en este caso debe tener conocimiento de los costes.

Todo el personal de la Universidad debe recibir algún tipo de formación sobre los costes, explicando los objetos del modelo y además que conozca para qué se va a utilizar la información. Es necesario que la plantilla conozca el modelo para que lo acepte y colabore en el suministro de la información.

#### **CASO 4. UJI**

##### *(V2.4) Facilitadores técnicos y organizacionales*

##### *(V2.4.1) Recursos necesarios para el cambio contable*

En la UJI, al igual que otras universidades de la Comunidad Valenciana, ha optado por elaborar una aplicación propia a través de su servicio de informática. El motivo de esta decisión fue continuar en la misma línea que lo habían hecho, hasta ese momento, con las anteriores aplicaciones informáticas ya que toda la gestión de la universidad se realiza por medio de programas desarrollados por la propia universidad. Todos los programas de la UJI son de ORACLE.

El coste del proyecto para los entrevistados es desconocido y consideran que los recursos y el tiempo disponible no han sido suficientes para llevar a cabo este proyecto porque se trata de un proyecto que comprende todas las áreas de la universidad y que es necesaria la participación de todos los servicios y centros.

##### *(V2.4.2) Resistencia al cambio contable*

Los entrevistados consideran que la resistencia que han encontrado en este proyecto es la que puede existir por parte de las personas que se adelantaron e implantaron este modelo en su universidad y ahora tienen que adaptarlo a las exigencias de la IGAE. Hay que tener en cuenta que de las cuatro universidades del estudio esta universidad realizó un gran esfuerzo innovador que ahora debe ser revisado y adaptado a las exigencias de la IGAE.

En relación a los factores que han obstaculizado el proceso de cambio los entrevistados nos comentan que es el desconocimiento que existe sobre los costes en general, y además, señalan que la administración pública no funciona por criterios de eficiencia. En este sentido uno de los entrevistados nos decía lo siguiente:



*“...en lo público se vive con una cultura en la que la medición de los costes no ha sido una prioridad”.*

Por este motivo entre el personal de la universidad hay un desconocimiento sobre la información de costes.

#### *(V2.4.3) Compromiso de los trabajadores*

La UJI ha establecido un tipo de compensación para los miembros del grupo de trabajo. En relación a la formación, el grupo de trabajo no ha recibido ningún tipo de formación aunque los entrevistados consideran que la formación en contabilidad es necesaria para llevar a cabo la implantación del modelo de CC. En este sentido uno de los entrevistados nos comenta:

*“...en general, se desconoce la visión patrimonial de la contabilidad, la visión presupuestaria de la contabilidad y la visión de costes de la Contabilidad. Y cuando los funcionarios realizan las oposiciones en los temarios no figura ningún tema de contabilidad”.*

Los entrevistados consideran que la formación básica en Contabilidad es necesaria para cualquier persona que se incorpora a la función pública porque puede llegar a ser el responsable de la contabilidad en una institución pública y que la formación en CC es imprescindible para el personal que debe trabajar con el modelo de CC.

En relación al personal que puede impartir la formación en CC puede ser un PDI, si es formación interna o alguien de fuera de la institución para la formación externa.

### **5.2.3 GAP DE DESARROLLO DEL MODELO DE CC personalizado (V3)**

Como hemos señalado en el capítulo 2, la novedad del modelo de Bogt y Helden (2000) en relación con los anteriores modelos de cambio contable es que añade dos nuevos conceptos que son el gap de desarrollo y el gap de uso. El primer concepto es la diferencia entre el concepto ideal de cambio contable y el cambio desarrollado formalmente, y el segundo es la diferencia entre las prácticas contables desarrolladas y su utilización en la organización.

Los resultados del estudio de Bogt y Helden (2000) mostraron que los cambios llevados a cabo en las organizaciones gubernamentales holandesas tuvieron un éxito moderado y comprobaron que existía una gran diferencia entre los conceptos de cambio contable propuesto, cambio contable desarrollado formalmente y el uso real de los cambios desarrollados en estas organizaciones. Y observaron que estas diferencias fueron motivadas por la falta de presión presupuestaria, el compromiso insuficiente de la alta dirección y la poca atención prestada a los facilitadores del proceso de cambio. Los autores concluyeron que los gestores pueden introducir nuevos sistemas y prácticas de contabilidad de gestión, pero esto no significa que

automáticamente los empleados los vayan a utilizar. Para su aceptación es necesario realizar un cambio en la cultura organizacional y en los métodos de trabajo.

En nuestro estudio vamos a tratar de comprobar el concepto gap de desarrollo aplicado a la etapa de personalización del modelo porque en las universidades de nuestro estudio no han concluido el proceso de implantación. Está previsto que finalice en el primer trimestre del año 2016. Por lo que el estudio del concepto gap de uso será objeto de una futura investigación.

El concepto gap de desarrollo en nuestro estudio medirá las diferencias entre el modelo de CC propuesto por el Ministerio de ECD (modelo de CC particularización del modelo CANOA para universidades) y el modelo de CC que se ha diseñado y se está desarrollando en cada universidad. Con la finalidad de comprobar si la universidad ha desarrollado un modelo de CC para cumplir con los requerimientos de la IGAE (modelo A) o un modelo que proporciona más informes e indicadores de los solicitados por la IGAE (modelo B). Al modelo A le hemos llamado *modelo de CC consistente*, es decir, es un modelo para la comparabilidad de la información. Y al modelo B le hemos denominado *modelo de CC relevante*.

La variable desarrollo formal del cambio contable aplicada a nuestra investigación comprende el estudio de las fases de personalización y informatización del modelo de CC en cada uno de los casos. La variable desarrollo formal del cambio contable en cada uno de los casos de nuestro estudio la hemos dividido tres variables de tercer orden:

- Descripción del proceso de implantación del modelo de CC (V3.1.1).
- Dificultad de la fase de personalización del modelo de CC (V3.1.2).
- Estado actual del proceso de implantación del modelo de CC (V3.1.3).

Con el análisis de estas tres variables trataremos de ver las diferencias entre el modelo teórico de CC propuesto por la IGAE y el modelo CC personalizado en cada universidad. Posteriormente, estos modelos que resulten en cada universidad los utilizaremos para resolver las cuestiones 3 y 4 de nuestro estudio.

### **CASO 1. UA**

*(V.3.1) Desarrollo formal del cambio contable*

*(V3.1 1) Descripción del proceso de implantación del modelo de CC*

La implantación del modelo de CC personalizado (particularización del modelo CANOA) para la Universidad de Alicante tiene un doble objetivo:

1. **OBJETIVO EXTERNO:** Cumplir con la obligación impuesta por el Ministerio de Educación. Consistente en la creación de un sistema de contabilidad analítica para la Universidad de Alicante, que cumpla con las demandas del Ministerio de Educación y que se ajuste, en la medida de lo posible, a los requerimientos aprobados en el documento de “Mejora y Seguimiento de las Políticas de Financiación de las Universidades”, por el Consejo de Universidades y la Conferencia General de Política Universitaria, con el fin de promover la excelencia académica e incrementar el Impacto Socioeconómico del Sistema Universitario Español (SUE).

2. **OBJETIVO INTERNO:** Disponer de una herramienta para la gestión estratégica de la universidad. Con este segundo objetivo se trata de mejorar los sistemas de información contable y las herramientas para la toma de decisiones. Con la aplicación del modelo personalizado de Contabilidad analítica se busca disponer de una herramienta flexible, atemporal y que aporte nuevas utilidades, indicadores e informes, en el marco de la gestión de la propia Universidad.

**El proceso de implantación del modelo por fechas** ha sido el siguiente:

1º Fase: Modelo CANOA (marzo/2011-agosto/2012)

- Mayo de 2011: creación de la Grupo de trabajo
- Noviembre de 2011: definición de los elementos básicos y primera propuesta del modelo.
- Febrero de 2012: envío de la segunda propuesta corregida.

2º Fase: Modelo propio (septiembre/2012- diciembre /2012) y mecanización del modelo

A continuación pasamos a la descripción del proceso de implantación del modelo en la Universidad de Alicante.

El proyecto de implantación del modelo de contabilidad analítica para la UA está liderado por la gerencia de la universidad, el responsable de la oficina de control presupuestario y por el responsable del área de asuntos económicos. Y a efectos de comunicaciones, el representante e interlocutor por parte de la UA, es un gestor perteneciente a la gerencia de la universidad.

1) Fase preparatoria:

En cuanto a los recursos humanos y técnicos ha sido necesario disponer como mínimo de tres personas a tiempo parcial, además del responsable del proyecto. También han contado con la colaboración de diferentes servicios universitarios como el servicio de informática, el servicio de infraestructuras y el servicio de gestión económica.

En un principio se pensó en crear dos grupos de trabajo, uno operativo, para desarrollar el modelo e implantarlo, y otro político, encargado de tomar las decisiones. Finalmente, sólo fue creado el operativo y posteriormente, cuando se realice la implantación del modelo, se formará el grupo de trabajo político para tomar decisiones.

El grupo de trabajo está formado por el gerente de la UA, junto con el responsable del área de asuntos económicos, el responsable del área de información y servicios en red, el director del servicio de informática, tres técnicos y un gestor.

Respecto a la aplicación informática para el sistema de contabilidad analítica la Universidad de Alicante se declinó por la **creación de una aplicación propia**. La incorporación del modelo de CC coincidió con el desarrollo de una nueva aplicación contable de desarrollo propio, el 1 de enero de 2012. En relación a esta nueva aplicación contable uno de los entrevistados nos explicaba lo siguiente:

*...“La aplicación contable que teníamos hasta el año anterior era de la IGAE. Se trataba de una aplicación poco flexible, obsoleta y con muy poco margen. Cada vez que teníamos que sacar las cuentas era una tarea complicada porque dicha aplicación no contemplaba las particularidades contables de cada comunidad autónoma”.*

Hay que tener en cuenta que cada comunidad autónoma tiene un plan de contabilidad pública propio y con la aplicación de la IGAE el nivel de detalle de las cuentas de la UA era escaso. En estos momentos, la nueva aplicación contable contempla los dos tipos de información, la financiera y la presupuestaria, y son muy pocos los requerimientos de información adicional que se han incorporado para que el sistema genere también la información de costes requerida por la IGAE. Con sólo algún campo más de información adicional y los campos que han modificado han sido a nivel de costes.

En cuanto a los gastos, su asignación ha sido a nivel de centros genéricos de costes, y ahora, hay clasificar esos gastos para mejorar y detallar más la asignación. Con el uso de la aplicación de Contabilidad general y con la nueva aplicación contable se espera que el sistema de información genera los tres tipos de información: financiera, presupuestaria y de costes. El sistema de información contiene una aplicación que gestiona la información financiera y presupuestaria

Los criterios para generar la información sobre costes se definen a través de unas tablas, por lo que la información sobre costes se extrae de la aplicación

contable general así como de las diferentes bases de datos que contienen esta información.

Los entrevistados nos comentan que los usuarios del sistema no necesitan ningún conocimiento adicional sobre la contabilidad de los costes para introducir los datos al sistema de información.

La elaboración de una aplicación de desarrollo propio para el modelo de CC a través del servicio de informática hará que el proceso de mecanización del modelo sea más lento.

## **2) Fase de personalización del modelo**

La fase de personalización del modelo se planificó a través de las siguientes etapas:

1. Constitución de una comisión de trabajo.
2. Definición de los elementos básicos contenidos en las estructuras de “Elementos de Coste”, “Elementos de Ingreso”, “Centros de Coste” y “Actividades”.
3. Análisis y depuración de las fuentes de información que alimentarán el sistema.
4. Identificación de los Elementos de Coste que pueden ser asignados de forma directa a los Centros de Coste y/o a las Actividades.
5. Análisis y determinación de los criterios de reparto de aquellos Elementos de Coste que no pueden ser asignados de manera directa a Centros de Coste y/o a las Actividades.
6. Descripción de los informes e indicadores que generará el sistema.

En las primeras reuniones del grupo de trabajo, se estableció como objetivo inicial el estudio de la estructura organizativa y contable de la Universidad, y el desarrollo de diferentes catálogos que identifiquen los centros de costes, las actividades que la Universidad realiza, así como los diversos elementos de coste y de ingreso. Simultáneamente, y desde el Servicio de Informática de la Universidad, se analizaron los diferentes elementos de coste e ingreso a través de las múltiples bases de datos que sirven de soporte electrónico al funcionamiento habitual de la organización.

Este grupo de trabajo se reunió periódicamente para coordinar el desarrollo teórico del modelo de personalización de contabilidad analítica cuya primera propuesta se envía al Ministerio de Educación antes del 30 de noviembre de 2011.

Tras recibir del Ministerio las correcciones de esa primera propuesta el grupo de trabajo generó una segunda propuesta en enero de 2012 que incluía pequeñas correcciones y que fue aprobada por la IGAE a principios del mes de febrero.

A continuación se procedió a la implementación de los elementos descritos en epígrafes anteriores, mediante la asignación de los elementos de coste y de ingreso a las diferentes actividades así como la asignación de los costes a los centros de coste correspondientes.

En el momento de realizar las entrevistas empezaron los trabajos de mecanización del modelo y estaban trabajando en la incorporación de las cuatro tablas para que el sistema genere la información que se solicita. La introducción de datos no supone ningún cambio para los usuarios del sistema de información. El modelo que se ha presentado tiene cuatro tablas centrales de datos que recogen los elementos de costes de la universidad, los centros de costes en que se divide la universidad, las actividades y los ingresos de la universidad. Estas tablas están consensuadas con la IGAE y a partir de esas cuatro tablas se genera la información que el Ministerio de ECD solicitará a las universidades. Hay dos tablas base que hay que rellenar que son las de elementos de costes y de ingresos. Estas dos tablas toman los datos desde las aplicaciones de gestión económica financiera. Posteriormente estas tablas vuelcan los datos a la de centros de costes y la de actividades. Ahora se están introduciendo manualmente pero lo que se pretende es que el propio sistema lo realice de forma automática.

### *(V3.1.2) Dificultad de la fase de personalización del modelo de CC*

En la UA pedimos al interlocutor del proyecto que valorara de 1 a 5 el grado de dificultad en la determinación de cada una de las estructuras del modelo y en general. (1= muy sencillo; 2= sencillo; 3= normal; 4= complejo; 5=muy complejo)

Los resultados de la valoración son los que detallamos a continuación en las tablas:

**1 ESTRUCTURAS DEL MODELO DE PERSONALIZACIÓN:****ELEMENTOS DE COSTE**

ESTUDIO DE LOS ELEMENTOS DE COSTE DE LA UNIVERSIDAD	VALORACIÓN
28.Criterios de reconocimiento de costes	2
29.Clasificación según su naturaleza	2
30.Medición de elementos de coste	4
31.Valoración de los elementos de coste	4
32.Criterios de distribución o asignación a coste-centro	4
33.Criterios de distribución o asignación a coste-actividad	4
34.Definición de indicadores de costes	2
35.Establecimientos de protocolos con otros sistemas de gestión	5

VALOR MEDIO= 3'37

**ELEMENTOS DE INGRESOS**

ESTUDIO DE LOS INGRESOS DE LA UNIVERSIDAD	VALORACIÓN
37.Criterios de reconocimiento de ingresos	3
38.Clasificación según su naturaleza	3
39.Clasificación según su relación con la actividad	3
40.Valoración de los ingresos	3
41.Imputación a márgenes específicos	4
42.Imputación a márgenes globales	3
43.Definición de indicadores de ingresos	3
44.Establecimientos de protocolos con otros sistemas de gestión	3

VALOR MEDIO = 3'12

**CENTROS DE COSTE**

ESTUDIO DE LOS CENTROS DE COSTE DE LA UNIVERSIDAD	VALORACIÓN
46.Clasificación según su naturaleza	3
47.Clasificación según su participación en la formación del coste	3
48.Tratamiento de los costes acumulados	2
49.Criterios de distribución de costes de centros-actividades	3
50.Criterios de distribución de costes de centros-centros(*)	3
51.Definición de indicadores de costes de los centros	2
52.Establecimientos de protocolos con otros sistemas de gestión	4

VALOR MEDIO = 2'86

**ACTIVIDADES/PRODUCTOS**

ESTUDIO DE LAS ACTIVIDADES DE LA UNIVERSIDAD	VALORACIÓN
54.Mapa de actividades por centros	4
55.Clasificación de las actividades	3
56.Tratamiento de los costes acumulados	3
57.Criterios de distribución de costes de actividades- centros	4
58.Criterios de distribución de costes de actividades- actividades	4
59.Definición de indicadores de costes de los centros(*)	
60.Establecimientos de protocolos con otros sistemas de gestión	4

VALOR MEDIO = 3'67

(\*) En el momento de realizar el cuestionario la definición de los indicadores de costes por centros no estaba realizada.

La valoración general del proceso de determinación de las estructuras básicas para el modelo de CA personalizado fue:

ESTRUCTURAS DEL MODELO	VALORACIÓN
Elementos de coste	3
Centros de coste	3
Actividades/productos	3
Estructuras de ingresos	3

**2 FASES DEL MODELO CONTABLE:**

La valoración de 1 a 5 sobre el grado de dificultad para cada una de las fases del modelo es la que mostramos en las tablas siguientes:

(1= muy sencillo; 2= sencillo; 3= normal; 4= complejo; 5=muy complejo).

FASES DEL MODELO CONTABLE	VALORACIÓN
71.Determinación de costes	2
72.Asignación DIRECTA de costes a los objetos de costes (CENTROS)	3
73.Asignación DIRECTA de costes a los objetos de costes (ACTIVIDADES)	3
74.Asignación INDIRECTA de costes a los objetos de costes (CENTROS)	4
75.Asignación INDIRECTA de costes a los objetos de costes (ACTIVIDADES)	4
76.Asignación de ingresos a actividades/productos	4
77.Determinación de márgenes de cobertura por actividades/productos	3
78.Determinación de márgenes globales	3



**3 PROTOCOLOS:**

La UA considera que el grado de dificultad en el establecimiento de los protocolos de información es de 4 en una escala de 1 a 5 (1= muy sencillo; 2= sencillo; 3= normal; 4= complejo; 5=muy complejo).

En cuanto a la dificultad para adaptar la información sobre costes a los períodos contables se valoró de 1 a 5, y los resultados fueron los que mostramos en la tabla siguiente:

(1= muy sencillo; 2= sencillo; 3= normal; 4= complejo; 5=muy complejo).

PERÍODOS DE INFORMACIÓN	VALORACIÓN
Periodo presupuestario (Año natural)	4
Período académico (Curso lectivo)	5

La UA estima que podrá obtener la información para un período completo en el año 2015 y en el curso 2014-2015.

**4 INFORMES E INDICADORES**

La UA al realizar el diseño del modelo ha previsto la realización de más informes de los normalizados.

En cuanto a los indicadores de momento sólo tiene previsto establecer los normalizados del modelo de CC personalizado.

La UA valora con un 4 el grado de dificultad de la fase de desarrollado el modelo de CC en una escala de 1 a 5 (Nada= 1, muy poco=2; poco= 3; bastante=4; mucho =5).

En cuanto a las dificultades que la UA ha encontrado en la etapa de personalización del modelo de CA la primera fue entender el documento que no estaba claro. En este sentido uno de los miembros del grupo de trabajo considera que:

*...“El documento CANOA tiene más indefiniciones de las que parece y hay muchas cuestiones que para ellos en principio pueden estar muy claras pero cuando profundizas se aprecia que no conocen a fondo como funciona una universidad”.*

El modelo se crea tomando como referencia una realidad distinta, la empresa privada. Por ejemplo, en una empresa privada el gasto está centralizado pero en el ámbito universitario se asigna el gasto a cada centro y cada centro decide, con los criterios previamente establecidos, en qué lo gasta con su

correspondiente justificación. El funcionamiento del sector público es diferente al sector privado el gasto se distribuye por centros en función de unos criterios previamente establecidos y luego cada centro justifica esa cantidad asignada.

Otras dificultades con las que se ha encontrado la UA en la etapa de personalización han sido:

- Falta de participación por parte de algunos servicios o unidades.
- Disponer de bases de datos diferentes con los mismos conceptos.
- Cómo asignar las horas de investigación que no están contempladas en las actividades de investigación
- La estructura de datos de la universidad no es la más apropiada para el modelo. El proceso de personalización exige adaptar nuestras estructuras de información a las que nos pide la IGAE. En algunos casos ha sido fácil y en otras ha sido casi imposible. El grupo de trabajo tenía muy claro que su objetivo final era sacar los informes tal y como los pide el documento CANOA, los mínimos exigidos.
- Falta de fiabilidad en la exactitud de los datos.

La fase de personalización ha tenido una duración de 7 meses ya que comenzó en julio de 2011 y finalizó en febrero de 2012.

De momento la UA no tiene un manual de procedimiento para la elaboración de la información normalizada.

El grupo de trabajo tenía muy claro que su objetivo final era sacar los informes tal y como los pide el documento CANOA, es decir, los mínimos exigidos.

El proceso exige adaptar nuestras estructuras de información a las que nos pide la IGAE. En algunos casos ha sido fácil y en otras ha sido casi imposible

El modelo se crea tomando como referencia una realidad distinta, la empresa privada. Por ejemplo en una empresa el gasto está centralizado pero en el ámbito universitario se asigna el gasto a cada centro y cada centro decide con los criterios previamente establecidos en qué lo gasta libremente aunque sí se debe justificar ese gasto. El funcionamiento del sector público es diferente se distribuye por centros en función de unos criterios previamente establecidos y luego cada centro justificar esa cantidad asignada.

El modelo como marco teórico está claro, las dificultades surgen cuando aplicas el modelo a cada universidad por la complejidad de la **estructura** de cada universidad y de las **actividades** que, aunque sean pocas, se solapan entre sí de una manera muy clara.

Los **cambios en la estructura** de las universidades son consecuencia de los cambios en la dirección de las universidades. Cada 4 años en la dirección de las universidades el equipo de gobierno cambia, y es posible que con el nuevo equipo de gobierno cambie la estructura de la universidad por cambios en algún vicerrectorado. En relación a las actividades, en el caso de la UA, el seguimiento de los costes de dichas actividades está claro y, por tanto, la

determinación del coste de las actividades de docencia no presenta mucha dificultad pues su proceso está secuenciado. La dificultad está en la determinación del coste de las actividades de investigación, porque se califica como proyecto de investigación a uno de 6 millones de euros como a una ayuda para contratar a personal en formación. De momento sabemos qué parte del coste va a la actividad de docencia y qué parte va a la actividad de investigación y el detalle de la información lo tenemos en la actividad de docencia (coste de un título, de una asignatura, de un crédito, ...).

La regla 23 del modelo ha sido ampliada posteriormente y sobre esta regla se basa toda la Contabilidad Analítica. Sobre la base de los salarios del PDI se determina que parte corresponde a docencia y qué parte corresponde a investigación. En estos momentos en la UA, en función de los criterios de la regla 23 puede saber que parte del coste de personal del PDI corresponde a la actividad de docencia (algo más del 50 %) y a la actividad de investigación (algo más del 40 %) y se están planteando utilizar este criterio para distribuir el coste de personal del PAS entre docencia e investigación.

La mayor preocupación en relación a este cambio contable es que no se realice un buen uso de la información sobre costes. Consideran que una mayor transparencia puede generar conflictos, ya que si, por ejemplo, se conoce el coste por titulación de cada facultad y se comparan unas con otras esta comparación puede mostrar que unas titulaciones no cubren los costes y otras sí. El conocimiento de las titulaciones por facultades es valioso para decidir de dónde podemos reducir gasto pero quizás lo más conveniente es que esa información se quede en la dirección.

...“Hay gobiernos que abogan por una mayor transparencia, pero esta transparencia se debe aplicar con límites para que no se generen conflictos dentro de la organización. Se puede ser transparente con la información que no genere conflicto”...

En este sentido el responsable del proyecto considera que uno de los motivos o barreras a este cambio contable que ha retrasado la incorporación de este tipo de instrumentos de gestión a la universidad haya sido el mal uso que se puede dar a la información que genera.

La universidad ha de ser transparente con la información que no genere conflicto ya que el conocimiento del coste de las titulaciones por facultades es valioso para decidir de dónde podemos reducir gasto pero quizás lo más conveniente es que esa información se quede en la dirección. Y es seguramente este el mal uso que se puede dar a la información que genere el modelo de CC uno de los motivos que ha retrasado la incorporación de este tipo de instrumentos de gestión a la universidad.

El modelo de CC es una buena herramienta para tomar decisiones. Esto es, es una buena herramienta de gestión que sirve para saber cuánto estamos

gastando en las actividades universitarias, pero no debe servir para decir gastamos más en esta actividad por qué genera más ingresos que esta otra. Esto último supondría un mal uso de la herramienta de gestión ya que la Universidad es una institución más transversal y en última instancia todo va a depender del modelo de gobernanza de la universidad.

Por ejemplo, todos sabemos que las actividades de extensión universitaria, como pueden ser un concierto o mantener una orquesta tienen para la Universidad un coste pero no generan ingresos económicos, (se puede afirmar que generan otro tipo de ingresos), pero es necesario que la universidad realice este tipo de actividades para fomentar la cultura.

La UA considera que el modelo de CC no va a aportar nada nuevo sino que nos va a dar información de cómo se están haciendo las cosas

Una de las consecuencias que puede provocar la implantación del modelo de CC en las universidades es si la información de costes se va a utilizar como criterio para la asignación de recursos, se trata de una decisión política que a día de hoy se desconoce.

### *(V3.1.3) Estado actual del proceso de implantación (septiembre de 2014)*

Para saber la situación actual en relación al grado de implantación de los diferentes componentes del modelo se pidió al responsable del proyecto que especificara en la casilla correspondiente el porcentaje de realización. A continuación en el **cuadro 5.4** se muestra el estado actual del proceso de implantación del modelo de CC en la UA.

*(Estructuras básicas y agregados contables: elementos de coste y elementos de ingreso):*

<b>ELEMENTOS DE COSTE</b>	<b>% DE IMPLANTACIÓN</b>
1. Creación de estructura tablas que recogen el modelo.	100
2. Identificación, definición de criterios para extracción de la información de origen.	90
3. Reparto de la información de origen entre los elementos de coste.	90
4. Creación de informes finales.	50
5. Creación de los indicadores del modelo.	0

ELEMENTOS DE INGRESO	% DE IMPLANTACIÓN
1. Creación de estructura tablas que recogen el modelo.	100
2. Identificación, definición de criterios para extracción de la información de origen.	100
3. Reparto de la información de origen entre los elementos de ingreso.	100
4. Creación de informes finales.	50
5. Creación de los indicadores del modelo.	0

*(Asignación de costes a objetos de coste: centros de costes y actividades):*

CENTROS DE COSTE	% DE IMPLANTACIÓN
1. Creación de estructura tablas que recogen el modelo.	100
2. Identificación, definición de criterios para extracción de la información de origen.	80
3. Reparto de la información de origen entre los elementos de ingreso.	80
4. Creación de informes finales.	50
5. Creación de los indicadores del modelo.	0

ACTIVIDADES	% DE IMPLANTACIÓN
1. Creación de estructura, tablas que recogen el modelo.	100
2. Identificación, definición de criterios para extracción de la información de origen.	85
3. Reparto de la información de origen entre los elementos de ingreso.	50
4. Creación de informes finales.	50
5. Creación de los indicadores del modelo.	0

**Cuadro 5.4. Estado actual del proceso de implantación del modelo**

En base a la información que hemos analizado de la UA, el **gap de desarrollo** del modelo de CC en la UA es **positivo** puesto que los entrevistados nos confirman que se han desarrollado más informes de los normalizados. Se trata de un modelo que cumple con los requerimientos de la IGAE pero incorpora más informes para facilitar el proceso de toma de decisiones.

## **CASO 2. UV**

### *(V3.1) Desarrollo formal del cambio contable*

#### *(V3.1.1) Descripción del proceso de implantación del modelo de CC*

La UV recibió a finales de 2010, desde el Ministerio de ECD, el modelo de Contabilidad Analítica Proyecto CANOA, para iniciar el proceso de personalización e implantación de un sistema de CC según los preceptos y reglas contenidos en el Documento del Ministerio. La necesidad de contar con una herramienta de gestión y control de coste era un tema que los responsables de la universidad ya habían tratado con anterioridad. El proceso de personalización terminó en mayo de 2012 tras la adaptación del modelo a las sugerencias recibidas por la IGAE.

El proyecto de implantación en la UV está liderado por el Vicerrector de Economía e Infraestructuras, como responsable de la personalización es un PDI doctor del Departamento de Contabilidad y director del IMACCEV (Equipo valenciano de Investigación en gestión estratégica de costes) y como responsable técnico es el director del servicio de informática.

En la UV el grupo de trabajo está formado por dos equipos, uno el equipo directivo y otro el equipo técnico. El equipo técnico es el encargado de elaborar el modelo y tiene capacidad para influenciar en las decisiones del equipo directivo.

El equipo técnico encargado de la personalización del modelo está integrado por tres personas, el responsable de los trabajos de personalización más dos PDI doctores del departamento de Contabilidad y pertenecientes al IMACCEV (Equipo valenciano de Investigación en gestión estratégica de costes) de la UV.

El proceso de implantación del modelo de CC oficialmente no se ha comunicado pero sí que ha sido explicado en los servicios centrales y del campus por el equipo técnico. Está previsto que cuando finalice la fase de informatización se comunicará oficialmente a toda la comunidad universitaria.

El equipo técnico se reunió por primera vez en diciembre de 2010 para realizar las alegaciones del modelo y posteriormente, en enero de 2011, se constituyó. Desde su constitución el equipo técnico se ha reunido semanalmente hasta mayo de 2012 que es cuando finalizó la fase de personalización del modelo. Aproximadamente se han realizado unas 50 reuniones de las que 15 han sido formales (existen actas de lo tratado en cada reunión) y el resto han sido informales entre los tres miembros del equipo técnico.

En relación a la aplicación informática la UV se decidió en el mes de febrero de 2013 por el desarrollo de una aplicación informática propia para la universidad. Los trabajos de informatización del modelo han sido encargados al IRTIC (Instituto universitario de investigación en robótica y tecnologías de la información y comunicación) de la UV. El motivo de esta elección fue aprovechar la situación de cambio para integrar globalmente todos los sistemas de gestión de la UV. La ventaja que conlleva la creación de una aplicación para la propia universidad es que el sistema puede ofrecer la información requerida por el Ministerio de ECD y, además, información para el proceso de toma de decisiones internas.

La UV optó por una aplicación informática de desarrollo propio por los siguientes motivos:

1. Nos proporciona más libertad y casi todas las aplicaciones de la UV han sido de desarrollo propio. Existe un mejor conocimiento interno de cuál es la propia situación de la universidad por lo que se consideró que lo más apropiado era que la aplicación informática para el modelo de CC fuera de desarrollo propio.
2. En un principio, se pidió presupuesto a OCU y el comité técnico de personalización presentó al comité de dirección las dos opciones, la de OCU y la de desarrollo propio, y finalmente la UV en el año 2013 optó por un desarrollo del modelo con aplicación propia porque las herramientas que se valoraron de OCU (de esto hace tres años) no eran reales sino que en ese momento se estaban desarrollando. Por tanto, se trataba de herramientas que no podíamos ver o validar.
3. Pero además, las herramientas de OCU utilizaban sus propios sistemas (utilizaban el sistema de Business Intelligence de ORACLE) y si optaba la UV por la aplicación de OCU tenía que emigrar a ese sistema. Y la UV no quería que el proyecto del modelo de CC fuera otra isla de información, sino que se integrara en los sistemas de la UV.

Por estos motivos al grupo de trabajo de la UV le pareció que lo más coherente y lo más flexible era elaborar una aplicación informática de desarrollo propio.

La Universidad de Valencia ha dividido el proceso de implantación en tres fases:

Fase1. Personalización del Modelo

- Diseño
- Desarrollo

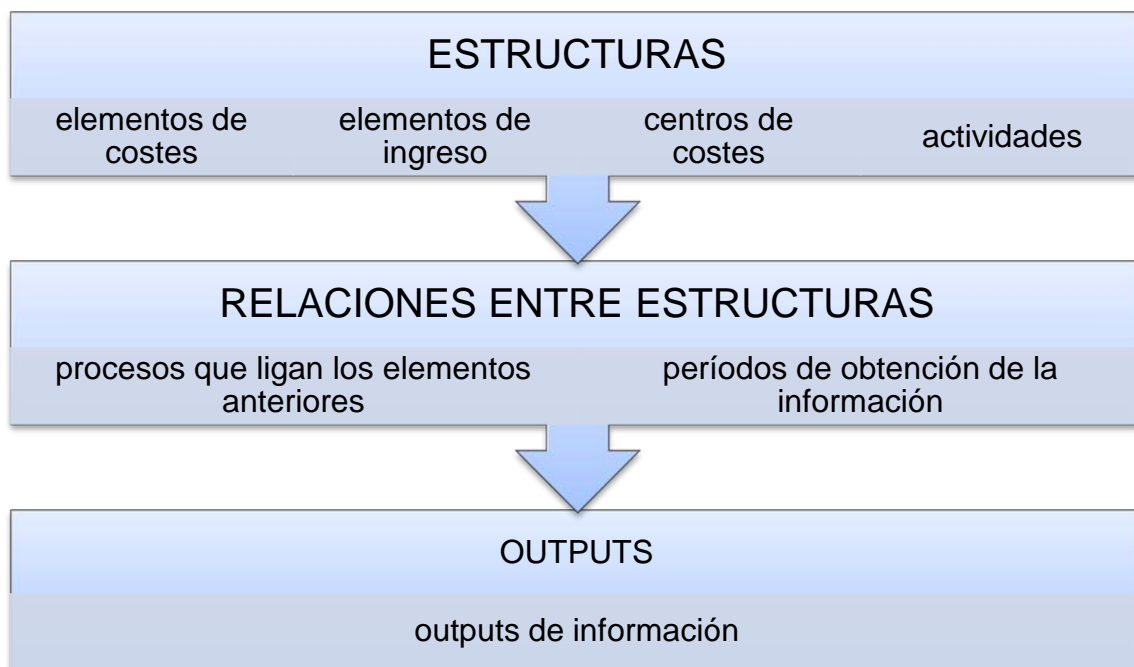
Fase 2. Mecanización

- Aplicación/Informatización

Fase 3. Validación

- Pruebas piloto

En la fase de personalización del modelo se han identificado las diferentes estructuras de la organización (elementos de costes, centros de costes, actividades y elementos de ingresos) y las relaciones que se establecerán entre éstas (equivalencias, mapas de procesos y criterios de reparto) y los output informativos. Este proceso aparece reflejado en la figura 5.1.



**Figura 5.1. Principales aspectos de la fase de personalización del modelo.**

Para el desarrollo de fase de personalización fue fundamental la participación de los gestores de la organización en la definición e identificación de las estructuras ya que éstos serán los futuros usuarios de los outputs informativos que genere el sistema.

Esta fase se concluyó con la redacción del Documento de personalización y las fuentes de Información de la UV.

La fase de mecanización se centra en la elección de la aplicación informática soporte que debe presentar una gran flexibilidad y en la realización del proceso de carga de datos y de adaptación de los diferentes sistemas de gestión que nutrirán el sistema de costes. El proceso de informatización comprende las siguientes tareas:

- introducción de datos iniciales sobre estructuras.
- adaptación de los sistemas de gestión fuente desde el punto de vista informático, es decir, adaptación de la información existente en las aplicaciones soporte de los sistemas de gestión fuente, en relación con las nuevas necesidades, ya sea mediante una explotación adicional, o bien con la obtención de nueva información a partir de los correspondientes parámetros.



- introducción y procesamiento de la información en fase de pruebas.
- obtención de la información relativa a un periodo académico.
- elaboración de protocolos de obtención de información.

Y la fase de validación consistirá en la emisión, por parte del sistema, de los primeros informe e indicadores de prueba para poner en funcionamiento el modelo de CC.

Los trabajos realizados en estas fases han sido plasmados en una serie de documentos soporte que incluyen los componentes del modelo y reflejan el funcionamiento del mismo. La UV ha elaborado tres tipos de documentos soporte: documentos de trabajo, documentos de desarrollo y documentos de informatización. En la fase de personalización ha utilizado los documentos de trabajo y de desarrollo, y en la fase de mecanización los de informatización.

Los **documentos de trabajo** contienen la información necesaria para dar de alta las estructuras del modelo. Los **documentos de desarrollo** contienen la información necesaria para dar de alta los mapas de procesos, las equivalencias y los criterios de reparto que se utilizaran en las fases del modelo.

Los documentos de trabajo fueron subdivididos en los siguientes:

Documento de trabajo 1: Actas.

Documento de trabajo 2: Estructura en árbol de centros de coste.

Documento de trabajo 3: Tipos de centro –catálogo.

Documento de trabajo 4: Tipos de actividades-catálogo.

Documento de trabajo 5: Cuadros resumen.

Documento de trabajo 6: Otros documentos

Las actas recogían los temas tratados en cada una de las reuniones mantenidas por el grupo de trabajo con los diferentes servicios o unidades de la UV, datos de la reunión como la fecha, la hora, el centro, objetivo de la reunión, asistentes y la información recogida sobre tipo de centro, actividades realizadas, criterios de imputación y bases de datos.

La estructura en árbol de los centros de coste detallaba la ubicación de cada uno de los centros de la UV según su pertenencia a servicios centrales y generales, campus y otras agrupaciones de costes. Y a partir de esta clasificación especificaron las actividades realizadas por cada centro por lo que también obtuvieron la clasificación en árbol de dichas actividades.

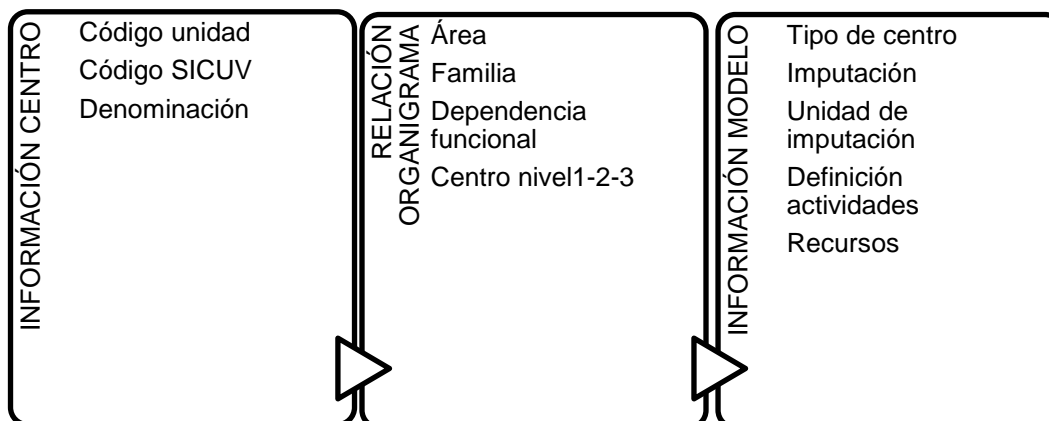
Los documentos de tipos de centro-catálogo contenían una lista de todos los centros de coste de la UV y su tipología atendiendo a los dos criterios fijados en el proyecto CANOA (finalidad y comportamiento). En relación al catálogo de centros identificaron un total de 324 centros de costes, de los que 76 eran principales, 114 centros mixtos, 63 centros DAG, 50 centros de nivel superior

DAG, 2 centros de agrupaciones de costes , 7 centros vinculados con entes y 3 centros anexos.

De forma similar los documentos tipo de actividades-catálogo contenían una lista de las actividades de la UV y su tipología según los criterios anteriores. Primero clasificaron según su comportamiento (principales, auxiliares, DAG, ...) y después, dentro de cada categoría clasificaron según su finalidad.

Respecto al catálogo de actividades identificaron tres grandes grupos de actividades: 4 actividades principales de nivel superior, que se desagregan en diferentes actividades principales de último nivel, 2 actividades auxiliares de nivel superior, que se desagregan en 13 actividades auxiliares de último nivel y 4 actividades DAG de nivel superior, que se desagregan en 235 actividades DAG de último nivel.

Los cuadros resumen sintetizaban las características de cada centro de costes del modelo de CC diseñado por la UV como mostramos en la figura 5.2.



**Figura 5.2. Contenido del cuadro resumen.**

Y otros documentos incluían una serie de documentos por medio de los cuales la UV proporcionaba la información necesaria sobre las correspondencias de los subconceptos económicos de costes y de ingresos, ubicación física de los centros de costes y su superficie.

Una vez recopilada la información en los documentos de trabajo, el siguiente paso fue organizar y analizar toda la información recogida en los documentos de trabajo siguiendo las normas e indicaciones del proyecto CANOA. El análisis de las relaciones entre las diferentes estructuras del modelo fue plasmado en los documentos de desarrollo que establecen los mapas de procesos, las equivalencias y los criterios de reparto que posteriormente utilizaran en las fases del modelo.

El documento de desarrollo 1 recoge la fase de la asignación de costes a objetos de coste (equivalencias). Las relaciones entre los costes y los centros y/o actividades se plasmaron en una hoja de cálculo Excel que contenía las siguientes pestañas:

- a) La relación de los costes directos asignados a los centros de costes.
- b) La relación de los costes indirectos imputados a los centros de coste y sus criterios de reparto.
- c) La relación de las orgánicas con las actividades.
- d) La relación de los costes de personal con las actividades aplicando las reglas 23, 24 y 25 del modelo CANOA.
- e) La relación de las amortizaciones asignadas directamente a las actividades que han sido vinculadas a un centro de coste.

Documento de desarrollo 2: recoge la fase de imputación de costes de centros de nivel superior a centros de último nivel por lo que contiene la relación de los centros de nivel superior y su vinculación con los centros de último nivel

Documento de desarrollo 3: contiene la fase de imputación de costes de centros no asignados previamente a actividades (costes pendientes) por lo tanto recoge la relación de los costes pendientes con las actividades.

Documento de desarrollo 4: refleja la fase de imputación de costes de actividades auxiliares a centro no auxiliares. Por lo tanto recoge la relación de los costes de las actividades auxiliares con los centros no auxiliares.

Documento de desarrollo 5: incluye la fase de imputación de costes asignados a los centros procedentes de actividades auxiliares a actividades.

Documento de desarrollo 6: contiene la última fase de imputación de costes de actividades DAG y asimiladas a actividades no DAG.

Las personas que integran el equipo técnico de personalización consideran que las entrevistas realizadas con los responsables de cada uno de los centros han sido imprescindibles para captar con exactitud la realidad de la institución universitaria. Para ellos es un factor de éxito ya que las diferentes actividades, la formación de su coste y su relación con el resto de la organización son el resultado de su experiencia y por tanto, los informes y evaluaciones que recibirán en un futuro tendrán más posibilidades de ser entendidos, aceptados y posiblemente utilizados en la toma de decisiones de sus centros o unidades de servicio.

Una vez realizado el proceso de personalización la UV decidió encargar la fase de mecanización al IRTIC (Instituto universitario de investigación en robótica y tecnologías de la información y comunicación) de la Universidad de Valencia.

En la UV consideran como en el resto de universidades que necesario realizar varios ajustes antes de la implantación del modelo de CC. Desde el punto de vista del tratamiento de las fuentes de datos, un ajuste que está suponiendo bastante trabajo, es la gestión variable de la escala temporal. La información es coherente a curso académico pasado, pero el curso académico no se corresponde con el ejercicio económico y al no corresponder con el ejercicio económico deben tomar decisiones de cuándo congelan la información y a qué ejercicio afecta. Uno de los entrevistados nos comenta: *...el POD recoge la*

*oferta del curso académico cerrada con la matrícula, con los estudiantes y sabemos los créditos consumidos en la docencia, las horas efectivas de profesor por aula, por tipo de espacio a fecha 31 de agosto. El 1 de septiembre comienza el nuevo curso académico y cuando, por ejemplo, se contrata un nuevo profesor para el curso académico está en el ejercicio correspondiente al año 2015 y, sin embargo, en el curso académico 2014-2015 no aparece para nada. Este concepto de semestre, cuatrimestre, año académico y esa conciliación con el ejercicio económico dónde se produce efectivamente ese consumo de los recursos o esa nómina de ese personal es importante delimitarlo.*

El curso académico utiliza ocho meses del ejercicio económico (1 de enero hasta el 31 de agosto) y los otros cuatro meses del ejercicio económico corresponden al curso siguiente. Se realizan dos fotografías de datos, una con el cierre del curso académico (del 1 septiembre al 31 de agosto) y otra con el cierre del año contable o ejercicio económico que se corresponde con el año natural (del 1 de enero al 31 de diciembre).

El reparto de las actividades es otro tipo de ajuste que se ha tenido que realizar antes de la implantación del modelo de CC. Los centros, departamentos o servicios deben especificar previamente la distribución de las actividades. En la UV esto se hizo por el equipo técnico de personalización del departamento de Contabilidad a través de un trabajo de campo con cada servicio y unidad administrativa. Con esta distribución de la actividades se vio hasta qué punto podían diferenciarlas y elaboraron una matriz en la aparecía actividad por actividad y el porcentaje de cada uno de los recursos humanos que participaba en esas actividades para cada unidad administrativa, lo que supone saber qué porcentaje de tiempo dedican a cada una de las actividades.

Uno de los entrevistados nos decía que:

*...hay que tener en cuenta que cuando se trata de servicios centrales o de departamentos las actividades están muy bien fijadas porque son actividades relacionadas con la docencia, con la gestión o con la investigación. Son actividades de la universidad que se pueden identificar de forma clara pero cuando hablamos de servicios especiales como es el caso del servicio de informática, los servicios de información bibliográfica o los servicios de mantenimiento son servicios que tienen unas actividades que no tienen el resto de servicios y que, además, no suelen estar en los ejes estratégicos de la universidad. Por ejemplo, cómo se pueden representar actividades que soportan la supercomputación que es para algunos investigadores, aplicaciones de soporte a la universidad con aplicaciones de gestión o de sistemas de comunicaciones, la telefonía IP o la gestión de la red inalámbrica.*

Si el objetivo es saber cuál es el consumo que determinados estudiantes hacen no sólo de las aulas, de los espacios sino también de la red inalámbrica de la

universidad hay que ver cuál es el origen del estudiante, en qué titulación está matriculado, qué centro o qué edificio utiliza, etc. y cómo se puede distribuir en distintos centros de coste y que no sea generando centros de coste macro o haciendo una distribución puramente proporcional. Además, este aspecto es más complejo cuando nos movemos en un mundo virtual como por ejemplo la red inalámbrica de la universidad. La red inalámbrica permite a cualquier estudiante de la UV la posibilidad de conectarse a un recurso desde otra universidad y a su vez permite a los estudiantes que vienen de fuera a la UV conectarse, por lo que consumen recursos de la UV pero no tienen una aportación desde el punto de vista de los ingresos porque las tasas las pagan en la universidad de origen. Y a su vez, nuestros estudiantes que se van a otras universidades pagan las tasas en la UV pero consumen recursos en las universidades de destino. Por lo que existen determinadas actividades que son más difíciles de repartir.

*(V3.1.2) Dificultad de la fase de personalización del modelo de CC*

En la UV pedimos a uno de los miembros del equipo técnico del proyecto que valorara de 1 a 5 el grado de dificultad en la determinación de cada una de las estructuras del modelo y en general.

(1= muy sencillo; 2= sencillo; 3= normal; 4= complejo; 5=muy complejo)

Y los resultados de la valoración son los que detallamos a continuación en las tablas:

**1 ESTRUCTURAS DEL MODELO DE PERSONALIZACIÓN:**

**ELEMENTOS DE COSTE**

ESTUDIO DE LOS ELEMENTOS DE COSTE DE LA UNIVERSIDAD	VALORACIÓN
28.Criterios de reconocimiento de costes	2
29.Clasificación según su naturaleza	2
30.Medición de elementos de coste	2
31.Valoración de los elementos de coste	2
32.Criterios de distribución o asignación a coste-centro	3
33.Criterios de distribución o asignación a coste-actividad	4
34.Definición de indicadores de costes	3
35.Establecimientos de protocolos con otros sistemas de gestión	5

VALOR MEDIO= 2'87

**ELEMENTOS DE INGRESOS**

ESTUDIO DE LOS INGRESOS DE LA UNIVERSIDAD	VALORACIÓN
37.Criterios de reconocimiento de ingresos	2
38.Clasificación según su naturaleza	2
39.Clasificación según su relación con la actividad	5
40.Valoración de los ingresos	2
41.Imputación a márgenes específicos	5
42.Imputación a márgenes globales	2
43.Definición de indicadores de ingresos	4
44.Establecimientos de protocolos con otros sistemas de gestión	5

VALOR MEDIO = 3'37

**CENTROS DE COSTE**

ESTUDIO DE LOS CENTROS DE COSTE DE LA UNIVERSIDAD	VALORACIÓN
46.Clasificación según su naturaleza (finalidad)	3
47.Clasificación según su participación en la formación del coste (comportamiento)	5
48.Tratamiento de los costes acumulados	3
49.Criterios de distribución de costes de centros-actividades	4
50.Criterios de distribución de costes de centros-centros(*)	4
51.Definición de indicadores de costes de los centros	4
52.Establecimientos de protocolos con otros sistemas de gestión	5

VALOR MEDIO = 4

**ACTIVIDADES/PRODUCTOS**

ESTUDIO DE LAS ACTIVIDADES DE LA UNIVERSIDAD	VALORACIÓN
54.Mapa de actividades por centros	5
55.Clasificación de las actividades	5
56.Tratamiento de los costes acumulados	5
57.Criterios de distribución de costes de actividades- centros	5
58.Criterios de distribución de costes de actividades-actividades	5
59.Definición de indicadores de costes de los centros(*)	4
60.Establecimientos de protocolos con otros sistemas de gestión	5

VALOR MEDIO = 4'86

(\*) En el momento de realizar el cuestionario la definición de los indicadores de costes por centros no estaba realizada.

La valoración general del proceso de determinación de las estructuras básicas para el modelo de CA personalizado fue:

ESTRUCTURAS DEL MODELO	VALORACIÓN
Elementos de coste	2
Centros de coste	3
Actividades/productos	4
Estructuras de ingresos	5

### 2 FASES DEL MODELO CONTABLE:

La valoración de 1 a 5 sobre el grado de dificultad para cada una de las fases del modelo es la que mostramos en las tablas siguientes:

(1= muy sencillo; 2= sencillo; 3= normal; 4= complejo; 5=muy complejo).

FASES DEL MODELO CONTABLE	VALORACIÓN
71.Determinación de costes	3
72.Asignación DIRECTA de costes a los objetos de costes (CENTROS)	3
73.Asignación DIRECTA de costes a los objetos de costes (ACTIVIDADES)	4
74.Asignación INDIRECTA de costes a los objetos de costes (CENTROS)	4
75.Asignación INDIRECTA de costes a los objetos de costes (ACTIVIDADES)	5
76.Asignación de ingresos a actividades/productos	5
77.Determinación de márgenes de cobertura por actividades/productos	5
78.Determinación de márgenes globales	3

### 3 PROTOCOLOS:

La UV considera que el grado de dificultad en el establecimiento de los protocolos de información es de 5 en una escala de 1 a 5 (1= muy sencillo; 2= sencillo; 3= normal; 4= complejo; 5=muy complejo).

En cuanto a la dificultad para adaptar la información sobre costes a los períodos contables se valoró de 1 a 5: y los resultados fueron los que mostramos en la tabla siguiente:

(1= muy sencillo; 2= sencillo; 3= normal; 4= complejo; 5=muy complejo).

PERÍODOS DE INFORMACIÓN	VALORACIÓN
Periodo presupuestario (Año natural)	3
Período académico (Curso lectivo)	4

La UV estima que podrá obtener la información para un período completo en el **año 2015** y en el **curso 2014-2015**.

#### 4 INFORMES E INDICADORES

La UV al realizar el diseño del modelo ha previsto la realización de más informes de los normalizados.

**Y en cuanto a los indicadores de momento sólo tiene previsto establecer los normalizados** del modelo de CC personalizado.

La fase de personalización ha tenido una duración de 17 meses ya que comenzó en diciembre de 2010 con las alegaciones al modelo de CC (particularización del modelo CANOA) y finalizó en mayo de 2012.

De momento la UV no tiene un manual de procedimiento para la elaboración de la información normalizada.

El equipo técnico encargado de los trabajos de personalización valoró con un 4 el grado de dificultad de la fase de desarrollado el modelo de CC en una escala de 1 a 5. Las dificultades que han encontrado en la etapa de personalización del modelo de CC han sido:

- Falta de participación por parte de algunos servicios o unidades.
- Disponer de bases de datos diferentes con los mismos conceptos.
- Conocer el entramado de la universidad (fundaciones, clínicas, ...).
- Cómo asignar las horas de investigación que no están contempladas en las actividades de investigación.

En general, las dificultades en cuanto al proceso de implantación son las inherentes a las lagunas que presenta el propio modelo de CC tanto en la etapa de personalización como en la de mecanización. Por ejemplo, la relectura de propio modelo en la etapa de mecanización genera dudas porque al realizar los cálculos y comprobar de qué fuentes se toman los datos han observado que hacer las cosas de una forma u otra no es lo mismo, y esto genera dudas en su aplicación práctica y consultas a la IGAE para su autorización.

La Contabilidad de las Universidades no está diseñada para la Contabilidad de Costes y para hacer las equivalencias con los centros de costes y con las actividades ha sido necesario identificar las partidas orgánicas



(presupuestarias) y de contabilidad (financiera) y esto lo han tenido que realizar con la estructura de la universidad que es un muy dinámica ya que de un año para otro puede cambiar dicha estructura (servicios o unidades que se dan de baja y otros que se dan de alta). Por esta razón, la universidad ha creado una aplicación específica (aplicación de catálogo de centros o unidades) para facilitar la actualización de las bases de datos y mantener la estructura organizativa de la universidad actualizada por fechas.

En relación a este cambio contable las mayores preocupaciones que han encontrado los entrevistados de la UV son:

- Adaptación de las bases de datos a cada departamento.
- Alimentación del sistema una vez esté en marcha. Es una de las mayores preocupaciones porque la universidad es un ente vivo que cambia continuamente.
- Comunicación de los cambios que se producen, qué protocolo se va a seguir, qué persona es la que se va encargar de comunicarlo para que se introduzcan esos cambios. Es importante que todos los servicios o unidades administrativas que están implicadas en el proceso de implantación atiendan a los requerimientos de los datos y conseguir integrar todos los datos para automatizar al máximo el proceso. Si este proceso no se automatiza el modelo no será viable y hará que se quede paralizado. Una de las mayores preocupaciones que nos han manifestado los entrevistados es conseguir que la información esté integrada al máximo posible para conseguir automatizar los procesos y que únicamente sea necesario introducir manualmente alguna cuestión al final del año pero sin paralizar el sistema. Conseguir que finalice el proyecto en el plazo y correctamente. En el momento de realizar las entrevistas en la UV uno de los entrevistados nos comenta que los plazos se están cumpliendo pero queda trabajo por hacer y esperan a finales de este año tener cargado un ejercicio completo para poder realizar pruebas sobre el mismo.
- Conseguir que finalice el proyecto de implantación correctamente y en el plazo. En el momento de realizar las entrevistas en la UV uno de los entrevistados nos comentó:  
*...” que los plazos se están cumpliendo pero queda trabajo por hacer y esperan a finales de este año (2015) tener cargado un ejercicio completo para poder realizar pruebas sobre el mismo”.*

El servicio de contabilidad es consciente de que es el último eslabón de todo este proceso, es un proyecto de toda la Universidad y necesita que todos los servicios se responsabilicen del proyecto y de sus datos para que sean fiables. Es necesario que todos los responsables de las bases de datos tengan en la fecha fijada los datos completos para la importación. Por ejemplo, si un servicio no dispone de los datos en la

fecha fijada los datos no son fiables, y el modelo falla porque la información no sirve en el momento que uno de los servicios falla.

- El modelo CANOA es muy detallista y obliga a un elevado nivel de detalle en las asignaciones de costes. Por ejemplo, el coste de una asignatura debe identificar el aula dónde se imparte y si una asignatura no tiene asignada el aula la información ya no es correcta. Otro ejemplo, por el lado de los ingresos, es que el modelo CANOA obliga a asignar por asignatura los ingresos procedentes de las tasas. En general, los entrevistados consideran que el modelo CANOA se pierde en los detalles y es excesivo e innecesario el nivel de detalla que exige. Este exceso de detalle que solicita el Ministerio ECD puede hacer fracasar la implantación del Modelo de CC.
- Otra de las preocupaciones que también nos han manifestado la mayoría de los entrevistados es el uso que puedan hacer terceras personas de la información del modelo. El modelo de CC es un una herramienta de gestión interna y, sin embargo, parece ser que su uso será más externo, para obtener financiación y para presentar la información al Ministerio ECD lo que supone un riesgo.
- Una de las mayores preocupaciones es que el proyecto sea sostenible y esto significa que todos los esfuerzos que se están realizando, en primer lugar, den unos valores que representen la realidad y, en segundo lugar, que sirvan para reproducir el modelo de CC en ejercicios posteriores. La bondad que debe tener el modelo para que sea sostenible es que cambiando cuatro valores, cinco repartos, una nueva titulación o un nuevo departamento que se ha creado con los propios datos de las fuentes de datos sea posible reproducir absolutamente todo el trabajo para generar la información real para el curso académico y el ejercicio contable. El equipo de técnico está tratando de conseguir un cuadro de mando lo más dinámico posible sobre cómo funciona la universidad pero si cada ejercicio o cada curso académico hay que volver a cargar los datos el modelo será insostenible.
- Esta es la mayor preocupación de varios de los entrevistados comprobar que el trabajo que se está realizando esté lo suficientemente parametrizado y las aplicaciones que se van incorporando han sido diseñadas para que tomen datos nuevos para el nuevo ejercicio y sobre todo de cambios que se producen en un ejercicio a otro y de esta formar evitar cualquier tipo de introducción manual de datos o de ajustes manuales. El modelo para que sea sostenible debe estar lo más automatizado posible.

Los entrevistados consideran que las consecuencias de la implantación del modelo de CC en la UV serán positivas. Este cambio contable supondrá para toda la universidad un mayor conocimiento de la organización, saber dónde está gastando sus recursos, dónde son más eficientes o más productivos. El modelo de CC permitirá a la universidad conocer los costes de las actividades que ofrece la universidad, comparar su actuación con la de otras universidades con el objetivo de mejorar, replantearse la eliminación en unos casos o la incorporación en otros de grados, asignaturas, etc. En definitiva, conocerá los costes reales de los servicios y de las unidades con unos criterios fundamentados. La información que proporcione el modelo podrá servir para ver la proyección en ejercicios posteriores cuando se estudie incorporar nuevas titulaciones o para comprobar si realmente el dimensionamiento de los departamentos está ajustado o no a la carga de investigación o a la carga de docencia.

La información que proporcione el modelo permitirá tomar mejores decisiones teniendo en cuenta que las decisiones en el ámbito de una universidad pública no pueden ser siempre en términos economicistas, pero al menos tener conocimiento de esa información para cuando haya que tomar decisiones de corte político. El modelo cuando esté implantado facilitará la toma de decisiones del equipo directivo. Uno de los entrevistados nos decía que:

*...” como gestor político cuánta más información mejor porque al final estaremos en mejores condiciones para tomar las decisiones”.*

Los entrevistados consideran que el modelo es una herramienta muy positiva para la gestión ordinaria. Se trata de una herramienta buenísima para saber cuánto le cuesta a cada universidad los profesores, las clases de un determinado grado. Hasta ahora lo que se hacía en la universidad eran una aproximaciones, se intuía lo que podía costar y se realizaban aproximaciones muy proporcionales. Mientras que ahora con la implantación del modelo de CC vamos a conocer el nivel detalle de la información y vamos a poder saber el coste.

La UV ha planificado la implantación del modelo de CC en siete fases y hasta ahora el modelo de información y el modelo de construcción es lo que más ha costado validar. En momento de realizar las entrevistas uno de los entrevistados nos dijo que se encontraban finalizando la fase 2 y que aún no estaban trabajando con datos reales sino con datos del ejercicio 2013 y 2014.

### *(V3.1.3) Estado actual del proceso de implantación (noviembre de 2014)*

Para saber la situación actual en relación al grado de implantación de los diferentes componentes del modelo se pidió al responsable del proyecto que especificara en la casilla correspondiente el porcentaje de realización. A

continuación en el **cuadro 5.5** se muestra el estado actual del proceso de implantación del modelo de CC en la UV.

*(Estructuras básicas y agregados contables: elementos de coste y elementos de ingreso):*

<b>ELEMENTOS DE COSTE</b>	<b>% DE IMPLANTACIÓN</b>
1. Creación de estructura tablas que recogen el modelo.	100
2. Identificación, definición de criterios para extracción de la información de origen.	100
3. Reparto de la información de origen entre los elementos de coste.	100
4. Creación de informes finales.	0
5. Creación de los indicadores del modelo.	0

<b>ELEMENTOS DE INGRESO</b>	<b>% DE IMPLANTACIÓN</b>
1. Creación de estructura tablas que recogen el modelo.	100
2. Identificación, definición de criterios para extracción de la información de origen.	100
3. Reparto de la información de origen entre los elementos de ingreso.	100
4. Creación de informes finales.	0
5. Creación de los indicadores del modelo.	0

*(Asignación de costes a objetos de coste: centros de costes y actividades):*

<b>CENTROS DE COSTE</b>	<b>% DE IMPLANTACIÓN</b>
1. Creación de estructura tablas que recogen el modelo.	100
2. Identificación, definición de criterios para extracción de la información de origen.	100
3. Reparto de la información de origen entre los elementos de ingreso.	100
4. Creación de informes finales.	100
5. Creación de los indicadores del modelo.	0

ACTIVIDADES	% DE IMPLANTACIÓN
1. Creación de estructura, tablas que recogen el modelo.	100
2. Identificación, definición de criterios para extracción de la información de origen.	100
3. Reparto de la información de origen entre los elementos de ingreso.	100
4. Creación de informes finales.	0
5. Creación de los indicadores del modelo.	0

Cuadro 5.5. Estado actual del proceso de implantación del modelo

En base a la información que hemos analizado de la UV, el **gap de desarrollo** del modelo de CC en la UV es **positivo** puesto que los entrevistados nos confirman que está previsto el desarrollo de más informes de los normalizados. Se trata de un modelo que cumple con los requerimientos de la IGAE pero incorpora más informes para facilitar el proceso de toma de decisiones.

### **CASO 3. UMH**

*(V3.1) Desarrollo formal del cambio contable*

*(V3.1.1) Descripción del proceso de implantación del modelo de CC*

La UMH comenzó el proyecto de implantación del modelo de CC en marzo de 2014 y con su implantación trata de aportar a la universidad una herramienta especialmente valiosa para perfeccionar el conocimiento de su realidad y orientar los procesos de gestión estratégica.

Los objetivos de la UMH para el sistema de CC y de acuerdo con el Libro Blanco de los costes para las Universidades son:

- Calcular el coste:
  - a) de los servicios universitarios finalistas (docencia, investigación,..)
  - b) de otros servicios intermedios (bibliotecas, repografía,..).
  - c) de las actividades de dirección y administración
  - d) de los recursos empleados.
  - e) de los centros de actividad y responsabilidad.
- Valorar los activos generados por su actividad.
- Calcular los márgenes de cobertura de sus servicios universitarios.
- Evaluar la eficiencia y la economía en la gestión los recursos públicos.
- Obtener la información adecuada para orientar la toma de decisiones.
- Elaborar de información para orientar la fijación de las tasas y de los precios públicos de los servicios universitarios que presta.

- Generar información para facilitar la presupuestación y el control.
- Elaborar información para la captar de financiación de entidades públicas y privadas
- Comparar su información con la de otras universidades de su Comunidad Autónoma, nacionales de otras CCAA o extranjeras.

En relación al proceso de implantación del modelo de CC está secuenciado en dos etapas:

1ª Fase: Personalización del modelo. Adaptación del modelo de CC, recogido en el Libro Blanco de los Costes de la Universidades, a la UMH teniendo en cuenta su estructura organizativa y económica, y de acuerdo con los requerimientos del Documento del Ministerio de ECD "*Modelo de Contabilidad Analítica para las Universidades. Particularización del modelo CANOA*". Los trabajos de personalización del modelo comprende el siguiente itinerario:

1. Identificación de los servicios prestados por la UMH (Inventario de actividades).
2. Catalogación de los centros de costes de la UMH (Inventario de centros de costes).
3. Análisis de las actividades desarrolladas por los centros (Mapas de actividades por centros).
4. Estudio de los elementos de coste de la UMH (Clasificación de elementos de coste).
5. Fijación de criterios de reparto (Inventario de bases y criterios de reparto de la UMH).
6. Estudio de los ingresos de la UMH (Relación de ingresos con actividades y formación de márgenes)
7. Definición de los outputs informativos del modelo (Informes e indicadores de costes, gestión y presupuestarios para la UMH).

La fase de personalización supone alcanzar tres hitos específicos:

Hito 1: Entrega de elementos de costes, ingresos y centros de coste prevista para noviembre de 2014 y que ha sido alcanzada.

Hito 2: Entrega de actividades, mapas de procesos, criterios de equivalencia y criterios de reparto. Prevista para marzo de 2015.

Hito 3: Final de la etapa personalización del modelo con la entrega de las salidas de información y entrega del modelo personalizado a la IGAE para proceder a su validación.

Se han previsto tres reuniones de seguimiento entre los responsables de OCU y de la UMH con el objetivo de impulsar, controlar y revisar la ejecución del proyecto. Estas tres reuniones de seguimiento coincidirán con la entrega de los tres hitos fijados para la etapa de personalización.

2ª Fase: Implementación de la aplicación informática *Contabilidad Analítica de UNIVERSITAS XXI-ECONÓMICO*.

A partir de la validación del modelo de CA por parte de la IGAE comenzará la fase de carga de datos en la aplicación informática. Esta segunda etapa comprenderá las siguientes acciones:

1. Parametrización, personalización y carga de datos inicial del modelo contable definido para el ejercicio determinado previamente.
2. Fase de despliegue del componente de Contabilidad Analítica incorporado a la versión 6.0 de UNIVERSITAS XXI-ECONÓMICO que consistirá en la formación de usuarios y el apoyo in situ para la explotación.

A este respecto la OCU ha proporcionado a la UMH un cronograma detallado del proceso de implantación del modelo de CA para la UMH es el detallado en el **cuadro 5.6** siguiente:

<b>FASE</b>	<b>FECHA/PERÍODO</b>
<b>FASE DE PERSONALIZACIÓN</b>	
Arranque del proyecto y planificación	marzo 2014
Desarrollo por parte de la UMH de los interfaces de información	abril-agosto 2014
Validación de los interfaces por parte de OCU	septiembre-octubre 2014
Identificación de servicios	diciembre 2014-febrero 2015
Catalogación de centros	noviembre-diciembre 2014
Análisis de actividades	febrero-marzo 2015
Estudio de elementos de coste	noviembre 2014-enero 2015
Equivalencias y fijación de criterios de reparto	Marzo-mayo 2015
Estudio de elementos de ingreso	Noviembre-diciembre 2014
Definición de outputs	Mayo-junio 2015
Entrega de la personalización a la UMH	Julio 2015
<b>IMPLANTACIÓN DE LA APLICACIÓN INFORMÁTICA</b>	
Validación del modelo	Agosto-septiembre 2015
Configuración del entorno tecnológico	Junio 2015
Carga del modelo en la aplicación	Octubre 2015
Aprovisionamiento, incorporación y proceso de reparto	Noviembre-diciembre 2015
Definición de salidas de información	Enero 2016
Formación	Enero 2016
Apoyo in situ y parametrización, actualizaciones	Enero 2016
Seguimiento de la implantación	Enero 2016

**Cuadro 5.6. Cronograma del proceso de implantación del modelo de CC.**

(Fuente: extraído del Plan de implantación EC-2014-imp-001-Gestión de conocimiento).

El proceso de implantación se inició en la primera reunión con el planteamiento de los objetivos y el nombramiento de los responsables por parte de la universidad y de OCU.

La UMH considera que deben realizarse, al menos, dos ajuste antes de iniciar el proceso de implantación. Uno relacionado con el manejo de la información y otro ajuste de tipo organizativo. A este respecto el responsable del proyecto nos comenta:

.. “La dispersión de la información es un factor clave que hay que cambiar. Al manejar información te das cuenta que la información que necesitas está dispersa. Hay que cambiar los circuitos de información, sistemas y almacenaje de datos antes de proceder a la implantación del modelo”....

En los sistemas de información hay que adecuar las bases de datos y las conexiones entre ellas. En relación a la adecuación de las bases de datos uno de los entrevistados nos decía que ...“La mayoría de los trabajadores cuando les pide acceder a la base de datos tienen la percepción de estar haciendo un estudio y te proporcionan un listado de datos. Pero nosotros no queremos un listado, lo que queremos es acceder a la base de datos para obtener los datos. Y si no está el dato queremos que modifiquen la base de datos y lo incorporen para poder acceder a él”.

Y en relación al ajuste de tipo organizativo porque consideran que existen varias unidades orgánicas que prestan servicios mínimos, de poco valor añadido, y en estos casos lo más conveniente sería una integración de todas estas unidades con una valoración diferente.

Para el servicio de personal, la estructura de personal que tienen es distinta de la que plantea el modelo de CC. Por ejemplo, el PDI está asignado por departamentos y no por Facultades. En estos momentos podemos saber el coste por departamentos pero no por facultades, por lo que necesitamos realizar cambios o ajustes. Los ajustes se están realizando en la aplicación que no es de OCU para que los datos puedan ser extraídos y generar la información de costes.

Cada universidad tiene una estructura diferente y debe decidir hasta que nivel quiere llegar con el modelo, esto es, cada universidad de decidir el alcance del modelo de CA.

### *(V3.1.2) Dificultad de la fase de personalización del modelo de CC*

En el cuestionario que hemos realizado a la UMH pedimos al responsable del proyecto que valorara de 1 a 5 el grado de dificultad en la determinación de cada una de las estructuras del modelo y en general.

(1= muy sencillo; 2= sencillo; 3= normal; 4= complejo; 5=muy complejo)

Los resultados de la valoración son los que detallamos a continuación en las tablas:



**1 ESTRUCTURAS DEL MODELO DE PERSONALIZACIÓN:****ELEMENTOS DE COSTE**

ESTUDIO DE LOS ELEMENTOS DE COSTE DE LA UNIVERSIDAD	VALORACIÓN
28.Criterios de reconocimiento de costes	2
29.Clasificación según su naturaleza	1
30.Medición de elementos de coste	2
31.Valoración de los elementos de coste	3
32.Criterios de distribución o asignación a coste-centro	3
33.Criterios de distribución o asignación a coste-actividad	4
34.Definición de indicadores de costes	4
35.Establecimientos de protocolos con otros sistemas de gestión	4

VALOR MEDIO= 2'87

**ELEMENTOS DE INGRESOS**

ESTUDIO DE LOS INGRESOS DE LA UNIVERSIDAD	VALORACIÓN
37.Criterios de reconocimiento de ingresos	2
38.Clasificación según su naturaleza	1
39.Clasificación según su relación con la actividad	2
40.Valoración de los ingresos	2
41.Imputación a márgenes específicos	4
42.Imputación a márgenes globales	4
43.Definición de indicadores de ingresos	4
44.Establecimientos de protocolos con otros sistemas de gestión	4

VALOR MEDIO = 2'87

**CENTROS DE COSTE**

ESTUDIO DE LOS CENTROS DE COSTE DE LA UNIVERSIDAD	VALORACIÓN
46.Clasificación según su naturaleza	1
47.Clasificación según su participación en la formación del coste	4
48.Tratamiento de los costes acumulados	4
49.Criterios de distribución de costes de centros-actividades	3
50.Criterios de distribución de costes de centros-centros(*)	
51.Definición de indicadores de costes de los centros	3
52.Establecimientos de protocolos con otros sistemas de gestión(*)	X

VALOR MEDIO = 3

(\*) Cuando realizamos la entrevista no había finalizado la etapa de personalización por esta motivo ítems 21 y 23 figuran en la tabla en sin valoración.

<b>ACTIVIDADES/PRODUCTOS</b>
------------------------------

ESTUDIO DE LAS ACTIVIDADES DE LA UNIVERSIDAD	VALORACIÓN
54.Mapa de actividades por centros	3
55.Clasificación de las actividades	3
56.Tratamiento de los costes acumulados(*)	X
57.Criterios de distribución de costes de actividades-centros(*)	X
58.Criterios de distribución de costes de actividades-actividades(*)	X
59.Definición de indicadores de costes de los centros(*)	X
60.Establecimientos de protocolos con otros sistemas de gestión(*)	X

VALOR MEDIO = 3

(\*) Cuando realizamos la entrevista no había finalizado la etapa de personalización por esta motivo ítems 21 y 23 figuran en la tabla en sin valoración.

La valoración general del proceso de determinación de las estructuras básicas del modelo de CA personalizado fue:

ESTRUCTURAS DEL MODELO	VALORACIÓN
Elementos de coste	1
Centros de coste	2
Actividades/productos	4
Estructuras de ingresos	1

## 2 FASES DEL MODELO CONTABLE

La valoración de 1 a 5 sobre el grado de dificultad para cada una de las fases del modelo es la que mostramos en las tablas siguientes:

(1= muy sencillo; 2= sencillo; 3= normal; 4= complejo; 5=muy complejo).

FASES DEL MODELO CONTABLE	VALORACIÓN
71. Determinación de costes	3
72. Asignación DIRECTA de costes a los objetos de costes (CENTROS)	3
73. Asignación DIRECTA de costes a los objetos de costes (ACTIVIDADES)	3
74. Asignación INDIRECTA de costes a los objetos de costes (CENTROS)	4
75. Asignación INDIRECTA de costes a los objetos de costes (ACTIVIDADES)	5
76. Asignación de ingresos a actividades/productos	3
77. Determinación de márgenes de cobertura por actividades/productos	4
78. Determinación de márgenes globales	5

## 3 PROTOCOLOS:

El grado de dificultad en el establecimiento de los protocolos de información no pudo ser valorado porque en el momento de realizar la entrevista no había finalizado la etapa de personalización del modelo.

En cuanto a la dificultad para adaptar la información sobre costes a los períodos contables se valoró de 1 a 5, y los resultados fueron los que mostramos en la tabla siguiente:

(1= muy sencillo; 2= sencillo; 3= normal; 4= complejo; 5=muy complejo).

PERÍODOS DE INFORMACIÓN	VALORACIÓN
Período presupuestario (Año natural)	5
Período académico (Curso lectivo)	5

La UMH estima que podrá obtener la información para un período completo en el **año 2014** y en el **curso 2014-2015**.

## 4 INFORMES E INDICADORES

La UMH sólo tiene previsto establecer los **informes y los indicadores normalizados** del modelo de CA personalizado.

La UMH estima que una vez desarrollado el modelo de CA en su Universidad la valoración en cuanto al grado de dificultad de esta fase de personalización del modelo CC sería de 4 en la escala definida anteriormente de 1 a 5 (nada= 1, muy poco=2; poco= 3; bastante=4; mucho =5).

En cuanto a las **dificultades** que la UMH está encontrando en la etapa de personalización del modelo de CA señala dos:

- La integración en el modelo de CC de sistemas de información que no son de la empresa proveedora (OCU) porque requiere de un esfuerzo adicional de identificación de los interfaces. La información que periódicamente (diariamente, semanalmente, mensualmente,..) hay que enviar de otros sistemas al modelo de CC para que éste se vaya actualizando. La UMH no tiene contratado con OCU el sistema académico y esto implica una dificultad en todo lo relacionado con la docencia que es una de las actividades principales.
- La falta de participación por parte de algunos servicios o unidades. La implantación del modelo es un proceso transversal que necesita la colaboración de otros servicios.
- Disponer de bases de datos diferentes con los mismos conceptos.

En el momento de realizar la entrevistas estaban con en el análisis de la interfaces y unificando las bases de datos para poder pasar de una aplicación.

Una de las mayores **preocupaciones** para la UMH es el desarrollo de la base de datos de investigación que todavía no está en marcha, se trata de la base de información más desconocida en relación a su aplicación práctica. La base de datos de gestión académica, en nuestro caso, no es de OCU, es una aplicación propia y está perfectamente claro cómo se van a tomar los datos. Sin embargo, la aplicación de investigación es de OCU y desconocemos cómo lo vamos a realizar. En estos momentos tenemos una base de datos que no está funcionando todavía.

Una de las mayores preocupaciones en relación a este cambio contable es que salgan grandes desigualdades entre titulaciones, masters y centros. La información del modelo de CC puede poner de relieve grandes desigualdades en las actividades y en los centros.

La mayor preocupación es el alcance del modelo, hasta donde vamos a llegar, que va a suponer. En función del alcance del modelo se realizarán los cambios en los sistemas de distribución del profesorado. En este caso el entrevistado comenta que él es receptor, es decir, usuario de la información.

Otro de los entrevistados afirma que no tiene ninguna preocupación en relación a este cambio contable, lo único es curiosidad por saber los costes, y además, nos dice que tiene una confianza absoluta en que el proyecto saldrá adelante.

En relación a las **consecuencias** que puede tener la implantación, la UMH considera que en principio este cambio contable será positivo para las universidades y entre estas consecuencias destaca las siguientes:

- Cumplir con los requerimientos del decreto en el tiempo estipulado.
- Mejorar la información para la toma de decisiones
- Aumento del volumen de trabajo para los departamento vinculados al proyecto del modelo de CA
- Más gasto para la Universidad porque supone un mantenimiento anual.
- Está previsto crear una unidad de Contabilidad Costes dentro de la UMH.

Una mejor visión de la realidad económica de la gestión en la universidad que implicará la puesta en marcha de ajustes en términos de gestión.

La primera consecuencia de la implantación es que permita el desarrollo de planes de mejora para la gestión de las Universidades. En estos momentos hemos puesto un plan ahorro en marcha como por ejemplo reducción de contratos de mantenimiento, de limpieza, ahorro en consumo de luz,...Avanzar en esta línea pero desde una perspectiva más amplia, con la información de la CC que nos permitirá apoyar las decisiones que se tomen.

Uno de los entrevistados piensa que cuando esté implantado el modelo de CC debería suponer un reajuste en los costes. Y conllevará a una mejor gestión de los recursos en las universidades.

*(V3.1.3) Estado actual del proceso de implantación (julio de 2014)*

Para saber la situación actual en relación al grado de implantación de los diferentes componentes del modelo se pidió al responsable del proyecto que especificara en la casilla correspondiente el porcentaje de realización. A continuación en el **cuadro 5.7** se muestra el estado actual del proceso de implantación del modelo de CC en la UMH (la información fue recogida el 16/SEP/2014).

*(Estructuras básicas y agregados contables: elementos de coste y elementos de ingreso):*

<b>ELEMENTOS DE COSTE</b>	<b>% DE IMPLANTACIÓN</b>
1. Creación de estructura tablas que recogen el modelo.	90
2. Identificación, definición de criterios para extracción de la información de origen.	90
3. Reparto de la información de origen entre los elementos de coste.	0
4. Creación de informes finales.	0
5. Creación de los indicadores del modelo.	0

ELEMENTOS DE INGRESO	% DE IMPLANTACIÓN
1. Creación de estructura tablas que recogen el modelo.	90
2. Identificación, definición de criterios para extracción de la información de origen.	90
3. Reparto de la información de origen entre los elementos de ingreso.	0
4. Creación de informes finales.	0
5. Creación de los indicadores del modelo.	0

*(Asignación de costes a objetos de coste: centros de costes y actividades):*

CENTROS DE COSTE	% DE IMPLANTACIÓN
1. Creación de estructura tablas que recogen el modelo.	90
2. Identificación, definición de criterios para extracción de la información de origen.	90
3. Reparto de la información de origen entre los elementos de ingreso.	0
4. Creación de informes finales.	0
5. Creación de los indicadores del modelo.	0

ACTIVIDADES	% DE IMPLANTACIÓN
1. Creación de estructura, tablas que recogen el modelo.	90
2. Identificación, definición de criterios para extracción de la información de origen.	50
3. Reparto de la información de origen entre los elementos de ingreso.	0
4. Creación de informes finales.	0
5. Creación de los indicadores del modelo.	0

**Cuadro 5.7. El estado actual del proceso de implantación del modelo de CC.**

En base a la información que hemos analizado de la UMH, el **gap de desarrollo** del modelo de CC en esta universidad es **nulo** puesto que los entrevistados nos confirman que está previsto el desarrollo de los informes e indicadores normalizados. Se trata de un modelo que en principio ha sido diseñado para cumplir con los requerimientos de la IGAE. La UMH está desarrollando un modelo consistente (Modelo A).

## **CASO 4. UJI**

*(V3.1) Desarrollo formal del cambio contable*

*(V3.1.1) Descripción del proceso de implantación del modelo de CC*

El Modelo de Contabilidad Analítica de la Universidad Jaume I se elaboró en el año 2004 y tenía como objetivo genérico potenciar las posibilidades de análisis de información desde una perspectiva económica, y como objetivos específicos el análisis del coste por centros de coste y por actividades.

Con estos objetivos la UJI pretendía alcanzar los siguientes resultados:

- Control efectivo de la gestión en todas sus vertientes.
- Clarificación de eficiencia en el empleo de recursos públicos.
- Determinación de tasas o precios.
- Ayuda al seguimiento y elaboración del presupuesto.
- Comparación con otras universidades.
- Repercusión de costes indirectos en subvenciones de proyectos europeos.

El modelo de CA de la UJI es un modelo de costes basado en las actividades.

Los elementos de costes equivalen a las cuentas de gastos presupuestarios o patrimoniales con las siguientes excepciones:

- No son elementos de coste los gastos presupuestarios de los capítulos 3 (gastos financieros), 6 (inversiones), 7 (transferencias de capital) y 8 y 9 activos y pasivos financieros).
- Son elementos de coste las amortizaciones del inmovilizado.

Las agrupaciones de elementos de coste se disponen en una tabla que establece las relaciones entre las aplicaciones presupuestarias, las cuentas patrimoniales y los elementos de coste. Los elementos de coste incluyen los siguiente conceptos:

- a) Gastos de personal
- b) Tributos
- c) Arrendamientos y cánones
- d) Reparaciones y conservación
- e) Suministros (agua, electricidad, gas, etc.)
- f) Comunicaciones
- g) Trabajos de otras empresas
- h) Primas de seguro
- i) Transportes
- j) Compras de material de oficina y otras
- k) Transferencias corrientes
- l) Otros gastos
- m) Amortizaciones

Los Centros de costes se clasifican en primer lugar según su participación en el proceso de formación del costes y posteriormente, según su naturaleza, como mostramos en el siguiente **cuadro 5.8**.



TIPO DE CENTRO	SUBTIPO	EJEMPLO
<b>(DA). DIRECCION Y ADMINISTRACION</b>	(DAG). General (toda la UJI)	Secretaría General
	(DAF). Funcional (parte de UJI)	Decanato Facultad de CCJJ y E
<b>(I). INTERMEDIO</b> Realiza actividades cuyos destinatarios son otros centros de coste de la UJI	(IP). Puros (solo actividades intermedias)	Unidad de gestión nº 1 (gestiona varios departamentos)
	(IM). Mixtos (actividades intermedias y otras)	Servicio Central de Instrumentación Científica (SCIC)
<b>(F). FINALISTAS</b> Realizan actividades cuyo destinatario es la sociedad	(FD). Departamentos	Departamento de Finanzas y Contabilidad
	(FA). Aularios y Laboratorios	Aulario de la Facultad CCJJyEE
	(FCD) Centro de documentación	Salas Centro de Documentación
	(FIU) Instituto universitario	Instituto Economía Internacional
	(FEU) Extensión universitaria	Instalaciones deportivas
<b>(CI). INDEPENDIENTES</b> Tienen gestión y/o actividades independientes de la UJI	Sociedad mercantil Ágora SL Concesionarias: bares, cafeterías	
<b>(O). ORGANIZACIÓN</b> Recoge costes que no cabe impartir a ningún centro de los anteriores.	Organización	
<b>Se dispone de una tabla que establece las relaciones entre centros presupuestarios y centros de costes</b>		

**Cuadro 5.8. Tipología de los centros de coste.**

(Fuente: Tomado de José Alcarria presentación del modelo de CA de la UJI a la XXIII Jornadas de Gerencia Universitaria, 2005).

En relación a las actividades en el modelo se diferencia dos niveles, tipo y subtipo de actividad como mostramos en el **cuadro 5.9**.

<b>TIPO DE ACTIVIDAD</b>	<b>SUBTIPO</b>	<b>EJEMPLO</b>
<b>(ADA). DIRECCION Y ADMINISTRACION</b> De dirección, administración o gestión	(ADAG). General (toda la UJI)	Actividad de Secretaría General
	(ADAF). Funcional (parte de UJI)	Organización y Gestión del Decanato Facultad CCJJ y E
<b>(AI). INTERMEDIA</b> Sus destinatarios son otros centros de coste de la UJI	Gestión de la Unidad de gestión nº 1 (gestión económica de varios departamentos)	
<b>(AF). FINALISTAS</b> Su destinatario es la sociedad	(AFD). Docencia	Asignatura A06
	(AFI). Investigación con financiación propia	Proyecto 1/2005 (Línea de Contabilidad Internacional del Dpto. de Finanzas y Contabilidad)
	(AFIE) Investigación financiada externamente	Proyecto 22/2005 Bancaja
	(AFIU) de instituto universitario	Actividad del Instituto de Economía Internacional
	(AFEU) Extensión Universitaria	Curso de tenis para adultos nº1
<b>(CI). INDEPENDIENTES</b> De centros de costes independientes	Actividad de sociedad mercantil Ágora SL Concesionarias: bares, cafeterías...	
<b>(O). ORGANIZACIÓN</b> De organización	Campaña publicitaria institucional 2005/2006	
<b>(S). SUBACTIVIDAD</b>	SD. Docente	Del departamento de F y C
	SA. Aulario	Del aulario de la facultad de CCJJ y EE

**Cuadro 5.9. Niveles de actividades.**

Para la determinación del **coste** (por centro y por actividad) reclasifica los costes según su naturaleza en:

Tipología de los costes según su imputación:

DD: Directos de centros de coste y directos de actividades.

DP: Directos de centros de coste y Pendientes (indirectos) a actividades

IP: Indirectos de centros de coste y Pendientes (indirectos) a actividades.

En relación a los centros de coste distingue entre:

Coste Primario (costes DD, DP e IP)	Coste secundario u operativo del centro
Coste de actividades intermedias consumidas	

Y en cuanto a la tipología de las actividades es la que mostramos en el **cuadro 5.10**.

		Costes imputados de actividades DAG	Coste total de actividades finalistas y otras
	Costes imputados de actividades DAF	Coste Funcional de actividades finalistas y otras	
Coste Primario (costes DD)	Coste operativo de actividades		
Costes pendientes de centros de coste (costes DP e IP de centros de coste)			

**Cuadro 5.10. Tipos de actividades.**

**PROCESO DE CÁLCULO:**

El proceso de cálculo para la determinación del coste de las actividades finalistas y no finalistas lo divide en las siguientes 6 fases que a continuación comentamos brevemente:

- Fase 1: Registro de los costes
- Fase 2: Centros de costes intermedios
- Fase 3: Reparto actividades intermedias
- Fase 4: Resto centros de coste y sus actividades
- Fase 5: Reparto costes actividades DAF
- Fase 6: Reparto costes actividades DAG

**Fase 1: Registro de los costes**

El registro de costes es **simultáneo al registro de gastos** presupuestarios y es necesario indicar:

- Elemento de coste (Automático, dado que se registran las aplicaciones presupuestarias y el sistema reconoce las relaciones entre éstas y los elementos de coste).
- Centro de coste (Automático, en general, dado que se registran los centros presupuestarios y el sistema reconoce las relaciones entre éstos y los centros de coste).
- Actividad (Automático inicialmente, dado que el coste queda pendiente de distribución entre el conjunto de actividades del centro de coste de

acuerdo a sus criterios de reparto por defecto). Con el tiempo, deberá tenderse a la imputación específica (directa) de costes a actividades.

**Por ejemplo**, en el caso de los gastos de personal se obtienen de la nómina (no del registro contable). Cada persona (PDI o PAS) está asignada a un centro de coste con un % de dedicación al mismo, y en su caso, con un % de dedicación a actividades. Se tiene en cuenta el tipo de percepción: sueldo base, complementos docentes o investigadores, por cargos, etc. para imputar costes a actividades.

Otro ejemplo son las amortizaciones de inmovilizado que se trata de costes que se obtienen sobre la base del inventario de bienes por centros de coste. Cada elemento de inmovilizado está asignado a un centro de coste y, en su caso, actividad.

Y el caso de los gastos generales gestionados por los Servicios Centrales se trata de costes indirectos que se distribuyen de forma automática entre los centros de coste de acuerdo a criterios de reparto. Inicialmente se usan:

- Entre todos los centros de coste proporcionalmente a los m<sup>2</sup> de superficie útil: “Tributos”, “Reparaciones y conservación”, “Primas de seguros”, “Suministros” y “Trabajos realizados por otras empresas”.
- Entre todos los centros de coste proporcionalmente a las personas (PDI o PAS): “Comunicaciones”
- Entre los centros de coste del edificio de Rectorado proporcionalmente a las personas (PDI o PAS): el resto, por ejemplo el material de oficina.

Los criterios de reparto establecidos para el arranque del sistema pueden modificarse por otros que representen mejor los recursos consumidos por los diferentes centros de coste.

### Fase 2: Centros de costes intermedios

Se trata de una fase automática. El sistema distribuye los costes primarios de los centros de coste intermedios (pendientes de reparto) entre las actividades identificadas en cada uno de ellos. Para ello cada centro de coste intermedio tiene una tabla de reparto de sus costes entre dichas actividades. Esta tabla de reparto puede ser fruto de una estimación o ser resultado de la introducción de datos reales sobre algún parámetro que mida la actividad (por ejemplo, horas de trabajo).

### Fase 3: Reparto actividades intermedias

Al igual que la fase anterior es automática. El sistema distribuye los costes de las actividades intermedias entre los centros de coste destinatarios de las mismas. Para ello cada actividad intermedia tiene una tabla de reparto de sus costes entre dichos centros de coste. Esta tabla de reparto puede ser fruto de una estimación o ser resultado de la introducción de datos reales sobre algún

parámetro que mida la actividad, como por ejemplo, las horas de trabajo dedicadas a cada actividad.

#### Fase 4: Resto centros de coste y sus actividades

El sistema distribuye los costes operativos del resto de centros de coste (pendientes de reparto) entre las actividades identificadas en cada uno de ellos utilizando, si procede, varios niveles en una estructura de tipo árbol.

Por ejemplo la actividad de nivel 1 Docencia se distribuye entre las asignaturas (asignatura 1, 2, 3,...) que es actividad de nivel 2.

Para ello cada centro de coste tiene una tabla de reparto de sus costes entre actividades de nivel 1. Esta tabla de reparto puede ser fruto de una estimación o ser resultado de la introducción de datos reales sobre algún parámetro que mida la actividad como por ejemplo las horas de trabajo dedicadas a cada actividad.

La asignación de costes de actividades nivel 1 a nivel 2 es automática. Por ejemplo si una actividad de nivel 1 se desglosa en varias de nivel 2 existe un criterio de reparto.

#### Fase 5: Reparto costes actividades DAF

Es una fase automática en la que cada actividad DAF reparte sus costes entre las actividades finalistas u otras con las que está relacionada de acuerdo a una tabla de reparto.

Tras esta fase se ha calculado el coste funcional de las actividades finalistas y otras.

#### Fase 6: Reparto costes actividades DAG

Es una fase automática en la que el sistema distribuye los costes de las actividades DAG entre las actividades finalistas u otras proporcionalmente a su coste funcional. Tras esta fase se ha calculado el coste total de las actividades finalistas y otras

### **INFORMES**

Los informes se caracterizan por su Flexibilidad y los Periodos de emisión de la información son por año académico o por año natural.

Los tipos de informes son:

- Sobre elementos de coste
- Sobre los costes de los centros de coste
- Sobre la aplicación de los costes de centros de coste
- Sobre coste de actividades

Estos tipos de informes pueden combinarse con indicadores que relacionen costes de centros de coste y/o actividades con: créditos, nº alumnos, nº de PDI o PAS, horas de trabajo, productividad científica, etc.

Actualmente la UJI está trabajando en la adaptación de su modelo de Contabilidad Analítica a los requerimientos de la IGAE.

El proyecto de adaptación del modelo de CA en la UJI está liderado por el responsable del área de asuntos económicos y tiene poder suficiente para promover cambios en el sistema de gestión.

El grupo de trabajo que se encargó de la elaboración del modelo se creó en el año 2004 y está integrado por 4 miembros que pertenecen a la universidad:

- un PDI, que ha sido el director del proyecto de elaboración del modelo de CA en el año 2004,
- el responsable del servicio de contabilidad,
- un programador,
- y un técnico medio.

La UJI antes de proceder a la elaboración del modelo comunicó a todos los miembros de su universidad que la universidad iba a implantar un modelo de Contabilidad Analítica. La comunicación se realizó en el año 2005, una vez constituido el grupo de trabajo.

El grupo de trabajo se reunió mensualmente de 6 a 8 veces a lo largo del año 2005 y de las primeras reuniones existen actas de los temas tratados. El grupo de trabajo no ha recibido formación interna o externa sobre el modelo de Contabilidad Analítica y la universidad decidió compensar al grupo de trabajo.

La aplicación informática se decidió en el año 2004 y fue elaborada por la propia universidad. El motivo de esta opción es porque toda la gestión informática de la UJI se realiza con programas de elaboración propia. (Todos los programas de la UJI son de ORACLE).

En relación a los trabajos de personalización, en estos momentos la UJI está realizando la adaptación de su modelo de CA desarrollado en 2004 a los requerimientos normativos de la IGAE. Estos trabajos de adaptación de su modelo se iniciaron en septiembre de 2012 y aún no han finalizado.

### *(V3.1.2) Dificultad de la fase de personalización del modelo de CC*

En la UJI pedimos al responsable del proyecto que valorara de 1 a 5 el grado de dificultad en la determinación de cada una de las estructuras del modelo y en general (1= muy sencillo; 2= sencillo; 3= normal; 4= complejo; 5=muy complejo). Y los resultados de esta valoración son los que detallamos a continuación en las tablas:

**1 ESTRUCTURAS DEL MODELO DE PERSONALIZACIÓN:****ELEMENTOS DE COSTE**

ESTUDIO DE LOS ELEMENTOS DE COSTE DE LA UNIVERSIDAD	VALORACIÓN
28. Criterios de reconocimiento de costes	1
29. Clasificación según su naturaleza	1
30. Medición de elementos de coste	1
31. Valoración de los elementos de coste	1
32. Criterios de distribución o asignación a coste-centro	1
33. Criterios de distribución o asignación a coste-actividad	1
34. Definición de indicadores de costes	1
35. Establecimientos de protocolos con otros sistemas de gestión	X

VALOR MEDIO= 1

**ELEMENTOS DE INGRESOS**

ESTUDIO DE LOS INGRESOS DE LA UNIVERSIDAD	VALORACIÓN
37. Criterios de reconocimiento de ingresos	1
38. Clasificación según su naturaleza	1
39. Clasificación según su relación con la actividad	4
40. Valoración de los ingresos	2
41. Imputación a márgenes específicos	2
42. Imputación a márgenes globales	2
43. Definición de indicadores de ingresos	1
44. Establecimientos de protocolos con otros sistemas de gestión	4

VALOR MEDIO = 2'125

**CENTROS DE COSTE**

ESTUDIO DE LOS CENTROS DE COSTE DE LA UNIVERSIDAD	VALORACIÓN
46. Clasificación según su naturaleza	2
47. Clasificación según su participación en la formación del coste	2
48. Tratamiento de los costes acumulados	2
49. Criterios de distribución de costes de centros-actividades	2
50. Criterios de distribución de costes de centros-centros(*)	2
51. Definición de indicadores de costes de los centros	1
52. Establecimientos de protocolos con otros sistemas de gestión	2

VALOR MEDIO = 1'86

**ACTIVIDADES/PRODUCTOS**

ESTUDIO DE LAS ACTIVIDADES DE LA UNIVERSIDAD	VALORACIÓN
54.Mapa de actividades por centros	2
55.Clasificación de las actividades	1
56.Tratamiento de los costes acumulados	1
57.Criterios de distribución de costes de actividades- centros	2
58.Criterios de distribución de costes de actividades- actividades	2
59.Definición de indicadores de costes de los centros(*)	1
60.Establecimientos de protocolos con otros sistemas de gestión	2

VALOR MEDIO = 1'57

La valoración general del proceso de determinación de las estructuras básicas para el modelo de CA personalizado fue:

ESTRUCTURAS DEL MODELO	VALORACIÓN
Elementos de coste	1
Centros de coste	2
Actividades/productos	3
Estructuras de ingresos	3

**2 FASES DEL MODELO CONTABLE:**

La valoración de 1 a 5 sobre el grado de dificultad para cada una de las fases del modelo es la que mostramos en las tablas siguientes:

(1= muy sencillo; 2= sencillo; 3= normal; 4= complejo; 5=muy complejo).

FASES DEL MODELO CONTABLE	VALORACIÓN
71.Determinación de costes	2
72.Asignación DIRECTA de costes a los objetos de costes (CENTROS)	1
73.Asignación DIRECTA de costes a los objetos de costes (ACTIVIDADES)	1
74.Asignación INDIRECTA de costes a los objetos de costes (CENTROS)	1
75.Asignación INDIRECTA de costes a los objetos de costes (ACTIVIDADES)	2
76.Asignación de ingresos a actividades/productos	3
77.Determinación de márgenes de cobertura por actividades/productos	1
78.Determinación de márgenes globales	1



**3 PROTOCOLOS:**

La UJI considera que el grado de dificultad en el establecimiento de los protocolos de información es de 2 en una escala de 1 a 5 (1= muy sencillo; 2= sencillo; 3= normal; 4= complejo; 5=muy complejo).

En cuanto a la dificultad para adaptar la información sobre costes a los períodos contables se valoró de 1 a 5: y los resultados fueron los que mostramos en la tabla siguiente:

(1= muy sencillo; 2= sencillo; 3= normal; 4= complejo; 5=muy complejo).

PERÍODOS DE INFORMACIÓN	VALORACIÓN
Periodo presupuestario (Año natural)	1
Período académico (Curso lectivo)	2

La UJI estima que podrá obtener la información para un período completo del **año 2013** y del **curso 2013-2014**.

**4 INFORMES E INDICADORES**

La UJI al realizar el diseño del modelo ha previsto la realización de los informes de los normalizados.

Y en cuanto a los indicadores de momento sólo tiene previsto establecer los normalizados del modelo.

La UJI valora con un 2 el grado de dificultad de la fase de desarrollado el modelo de CA en una escala de 1 a 5 (Nada= 1, muy poco=2; poco= 3; bastante=4; mucho =5).

En general, la UJI considera que en la etapa de personalización de su modelo de CA no ha tenido dificultades ya que tenía desarrollado su modelo del que han obtenido informes y en el camino salió la orden del ministerio. La única dificultad que señalan es la falta de disponibilidad de tiempo de las personas que forman el grupo de trabajo.

Existe una dificultad clara y es que las administraciones públicas no han llevado Contabilidad Patrimonial y sin este tipo de Contabilidad no es posible llevar la Contabilidad Analítica

La fase de adaptación del modelo de CA personalizado no ha finalizado y en estos momentos están pendientes de la validación del modelo por parte de la IGAE.

La UJI no tiene previsto realizar un manual de procedimiento para la elaboración de la información normalizada.

Su mayor preocupación está en desarrollar el modelo y que todo salga bien. Uno de los entrevistados señala que existe un interés formal (real) por el modelo pero la práctica no es una prioridad.

*(V3.1.3) Estado actual del proceso de implantación (octubre de 2014)*

Para saber la situación actual en relación al grado de adaptación de los diferentes componentes del modelo se pidió al responsable del proyecto que especificara en la casilla correspondiente el porcentaje de realización. A continuación en el **cuadro 5.11** se muestra el estado actual del proceso de adaptación del modelo de CC en la UJI.

*(Estructuras básicas y agregados contables: elementos de coste y elementos de ingreso):*

<b>ELEMENTOS DE COSTE</b>	<b>% DE IMPLANTACIÓN</b>
1. Creación de estructura tablas que recogen el modelo.	100
2. Identificación, definición de criterios para extracción de la información de origen.	100
3. Reparto de la información de origen entre los elementos de coste.	100
4. Creación de informes finales.	100
5. Creación de los indicadores del modelo.	50

<b>ELEMENTOS DE INGRESO</b>	<b>% DE IMPLANTACIÓN</b>
1. Creación de estructura tablas que recogen el modelo.	50
2. Identificación, definición de criterios para extracción de la información de origen.	50
3. Reparto de la información de origen entre los elementos de ingreso.	50
4. Creación de informes finales.	50
5. Creación de los indicadores del modelo.	50

*(Asignación de costes a objetos de coste: centros de costes y actividades):*

<b>CENTROS DE COSTE</b>	<b>% DE IMPLANTACIÓN</b>
1. Creación de estructura tablas que recogen el modelo.	100
2. Identificación, definición de criterios para extracción de la información de origen.	100
3. Reparto de la información de origen entre los elementos de ingreso.	100
4. Creación de informes finales.	100
5. Creación de los indicadores del modelo.	50

<b>ACTIVIDADES</b>	<b>% DE IMPLANTACIÓN</b>
1. Creación de estructura, tablas que recogen el modelo.	80
2. Identificación, definición de criterios para extracción de la información de origen.	80
3. Reparto de la información de origen entre los elementos de ingreso.	80
4. Creación de informes finales.	80
5. Creación de los indicadores del modelo.	50

**Cuadro 5.11. Estado actual del proceso de adaptación del modelo.**

En base a la información que hemos analizado de la UJI, el Gap de desarrollo del modelo de CC en esta universidad es nulo puesto que los entrevistados nos confirman que está previsto el desarrollo de los informes e indicadores normalizados. Es un modelo consistente (Modelo A).que cumple con los requerimientos de la IGAE.

Cuadro comparativo sobre el grado de dificultad en el diseño del modelo de CC personalizado por universidades:

La valoración de 1 a 5 sobre el grado de dificultad para cada una de las fases del modelo es la que mostramos en las tablas siguientes:

(1= muy sencillo; 2= sencillo; 3= normal; 4= complejo; 5=muy complejo).

### **1 ESTRUCTURAS DEL MODELO DE PERSONALIZACIÓN:**

#### **ELEMENTOS DE COSTE**

ESTUDIO DE LOS ELEMENTOS DE COSTE DE LA UNIVERSIDAD	UA	UV	UMH	UJI
28. Criterios de reconocimiento de costes	2	2	2	1
29. Clasificación según su naturaleza	2	2	1	1
30. Medición de elementos de coste	4	2	2	1
31. Valoración de los elementos de coste	4	2	3	1
32. Criterios de distribución o asignación a coste-centro	4	3	3	1
33. Criterios de distribución o asignación a coste-actividad	4	4	4	1
34. Definición de indicadores de costes	2	3	4	1
35. Establecimientos de protocolos con otros sistemas de gestión	5	5	4	X

**ELEMENTOS DE INGRESOS**

ESTUDIO DE LOS INGRESOS DE LA UNIVERSIDAD	UA	UV	UMH	UJI
37.Criterios de reconocimiento de ingresos	3	2	2	1
38.Clasificación según su naturaleza	3	2	1	1
39.Clasificación según su relación con la actividad	3	5	2	4
40.Valoración de los ingresos	3	2	2	2
41.Imputación a márgenes específicos	4	5	4	2
42.Imputación a márgenes globales	3	2	4	2
43.Definición de indicadores de ingresos	3	4	4	1
44.Establecimientos de protocolos con otros sistemas de gestión	3	5	4	4

**CENTROS DE COSTE**

ESTUDIO DE LOS CENTROS DE COSTE DE LA UNIVERSIDAD	UA	UV	UMH	UJI
46.Clasificación según su naturaleza	3	3	1	2
47.Clasificación según su participación en la formación del coste	3	5	4	2
48.Tratamiento de los costes acumulados	2	3	4	2
49.Criterios de distribución de costes de centros-actividades	3	4	3	2
50.Criterios de distribución de costes de centros-centros(*)	3	4		2
51.Definición de indicadores de costes de los centros	2	4	3	1
52.Establecimientos de protocolos con otros sistemas de gestión	4	5		2

**ACTIVIDADES/PRODUCTOS**

ESTUDIO DE LAS ACTIVIDADES DE LA UNIVERSIDAD	UA	UV	UMH	UJI
54.Mapa de actividades por centros	4	5	3	2
55.Clasificación de las actividades	3	5	3	1
56.Tratamiento de los costes acumulados	3	5		1
57.Criterios de distribución de costes de actividades-centros	4	5		2
58.Criterios de distribución de costes de actividades-actividades	4	5		2
59.Definición de indicadores de costes de los centros(*)		4		1
60.Establecimientos de protocolos con otros sistemas de gestión	4	5		2

La valoración general del proceso de determinación de las estructuras básicas para el modelo de CA personalizado fue:

ESTRUCTURAS DEL MODELO	UA	UV	UMH	UJI
Elementos de coste	3	2	1	1
Centros de coste	3	3	2	2
Actividades/productos	3	4	4	3
Estructuras de ingresos	3	5	1	3

**2 FASES DEL MODELO CONTABLE:**

FASES DEL MODELO CONTABLE	UA	UV	UJI	UJI
71.Determinación de costes	2	3	3	2
72.Asignación DIRECTA de costes a los objetos de costes (CENTROS)	3	3	3	1
73.Asignación DIRECTA de costes a los objetos de costes (ACTIVIDADES)	3	4	3	1
74.Asignación INDIRECTA de costes a los objetos de costes (CENTROS)	4	4	4	1
75.Asignación INDIRECTA de costes a los objetos de costes (ACTIVIDADES)	4	5	5	2
76.Asignación de ingresos a actividades/productos	4	5	3	3
77.Determinación de márgenes de cobertura por actividades/productos	3	5	4	1
78.Determinación de márgenes globales	3	3	5	1

**3 PROTOCOLOS:**

En cuanto a la dificultad para adaptar la información sobre costes a los períodos contables se valoró de 1 a 5: y los resultados fueron los que mostramos en la tabla siguiente:

(1= muy sencillo; 2= sencillo; 3= normal; 4= complejo; 5=muy complejo).

PERÍODOS DE INFORMACIÓN	UA	UV	UMH	UJI
Periodo presupuestario (Año natural)	4	3	5	1
Período académico (Curso lectivo)	5	4	5	2

**GAP DE DESARROLLO DEL MODELO DE CC PERSONALIZADO**

En el **cuadro 5.12** mostramos la variable *Gap de desarrollo* en cada uno de los casos del estudio.

UNIVERSIDAD	OUTPUTS DE INFORMACIÓN			Gap desarrollo	MODELO CC RESULTANTE
	Informes e Indicadores del modelo CANOA	Informes no Normalizados	Indicadores no Normalizados		
UA	SI	SI	NO	Positivo	Modelo B
UV	SI	SI	NO	Positivo	Modelo B
UMH	SI	NO	NO	Nulo	Modelo A
UJI	SI	NO	NO	Nulo	Modelo A

**Cuadro 5.12. Variable *Gap de desarrollo* para cada caso.**

En todas las universidades este cambio contable es considerado como un cambio positivo para la universidad. El modelo va a proporcionar una información real que hasta ahora no era conocida por la mayoría de las universidades y va a permitir una mejora de su gestión y del proceso de toma de decisiones.

De las cuatro universidades del estudio la mitad han optado por ampliar el modelo de CC para que genere más información de la normalizada. Las dos universidades que han tomado esta decisión son las de mayor tamaño y con más años de antigüedad. El motivo, como han puesto de manifiesto, es el esfuerzo y el trabajo que implica implantar este modelo en la organización. Han aprovechado esta sinergia para elaborar un modelo de CC que les permita no sólo cumplir con la ley sino que apoye sus decisiones y, por tanto, han tratado de maximizar la utilidad del modelo.

Las otras dos universidades que no han ampliado el modelo de CC no descartan el poder hacerlo en futuro. Estas universidades tienen la ventaja de que al ser relativamente nuevas los sistemas de información son recientes y están adaptados y al tener un tamaño más reducido este tipo de modificaciones puede resultar más sencillo de realizar.

### **5.3 ESTUDIO CUALITATIVO DE LA RELACIÓN ENTRE LAS CARACTERÍSTICAS DEMOGRÁFICAS DE LOS MIEMBROS DEL EQUIPO TÉCNICO DE PERSONALIZACIÓN Y EL MODELO DE CC PERSONALIZADO.**

Hemos valorado una serie de características demográficas bajo el marco teórico de la teoría de los mandos superiores (*Upper Echelons Theory*) con el objetivo de explicar la relación que existe entre el perfil de los agentes de cambio implicados en el diseño del modelo de CC que se está desarrollando en las universidades de nuestra investigación.

Tal y como dicho en el capítulo 3, la teoría de los mandos superiores considera a la organización como un reflejo de la alta dirección y analiza las características demográficas de la alta dirección como base de su comportamiento (Hambrick, D. y Mason, P; 1984). Las características demográficas como la edad, el género, la formación, la antigüedad en el puesto de trabajo o área de trabajo han sido objeto de estudio en la literatura revisada en el capítulo 3.

La información sobre estas variables ha sido recogida en el cuestionario que se realizó a cada uno de los equipos técnicos de personalización. Para su presentación hemos transformado las variables nominales en numéricas y hemos tomado los valores medios para su representación gráfica.

A continuación presentamos los resultados obtenidos de las variables demográficas para cada uno de los casos analizados.

#### **(V4) CARACTERÍSTICAS DEMOGRÁFICAS DEL EQUIPO TÉCNICO DE PERSONALIZACIÓN:**

- (V 4.1) Edad
- (V 4.2) Género
- (V 4.3) Formación
- (V 4.4) Antigüedad
- (V 5.5) Colectivo

#### **Nº PERSONA**

##### **EDAD**

- (a)Menos de 20 años
- (b)De 20-30 años
- (c)De 30-40 años
- (d)De 40-50 años
- (e)De 50-60 años
- (f)Más de 60 años

**GENÉRO:** H=hombre/M=mujer

**FORMACIÓN:**

- (C) COU
- (B) Bachiller
- (CF) Ciclos Formativos
- (DIP) Diplomado
- (L) Licenciado
- (DOC) Doctor

**FORMACIÓN (\*):**

- (AH) Artes y Humanidades
- (C) Ciencias
- (CS) Ciencias de la Salud
- (CSJ) Ciencias Sociales y Jurídicas
- (IA) Ingeniería y arquitectura

**ANTIGÜEDAD:** Números de años en su Universidad

**COLECTIVO:**

- (d) PAS
- (e) PDI
- (f) Otros



**CASO 1. UNIVERSIDAD DE ALICANTE**

PERSONA	EDAD	GÉNERO	FORMACIÓN	FORMACIÓN (*)	ANTIGUEDAD	COLECTIVO
1	4	H	L	IA	20	a
2	3	M	L	IA	22	a
3	4	H	L	CSJ	20	a
4						
5						

Tabla 5.8. Características demográficas del equipo técnico de personalización de la UA.

**CASO 2. UNIVERSIDAD DE VALENCIA**

PERSONA	EDAD	GÉNERO	FORMACIÓN	FORMACIÓN (*)	ANTIGUEDAD	COLECTIVO
1	d	M	DOC	CSJ	18	b
2	d	M	DOC	CSJ	22	b
3	f	H	DOC	CSJ	35	b
4						
5						

Tabla 5.9. Características demográficas del equipo técnico de personalización de la UV.

**CASO 3. UNIVERSIDAD MIGUEL HERNÁNDEZ DE ELCHE**

PERSONA	EDAD	GÉNERO	FORMACIÓN	FORMACIÓN (*)	ANTIGUEDAD	COLECTIVO
1	e	H	L	CSJ	17	a/b
2	d	H	L	CSJ	12	a/b
3	d	M	DOC	IA	15	a
4	d	H	L	CSJ	15	a

Tabla 5.10. Características demográficas del equipo técnico de personalización de la UMH.

**CASO 4. UNIVERSIDAD DE JAIME I**

PERSONA	EDAD	GÉNERO	FORMACIÓN	FORMACIÓN (*)	ANTIGUEDAD	COLECTIVO
1	d	H	DOC	CSJ	23	PDI
2	e	H	L	CSL	23	PAS
3	d	M	L	IA	13	PAS
4	d	M	DIP	CSJ	13	PAS

Tabla 5.11. Características demográficas del equipo técnico de personalización de la UJI.

En las tablas 5 y 6 mostramos la asignación de valores numéricos a las variables cualitativas.

EDAD		GÉNERO		(1)FORMACIÓN		(2)FORMACIÓN	
VAR. NÚM.	VAR.NOMINAL	VAR. NÚM.	VAR.NOMINAL	VAR. NÚM.	VAR.NOMINAL	VAR. NÚM.	VAR.NOMINAL
1	menos de 20 años	1	HOMBRE	1	COU	1	AH
2	de 20 a 30 años	2	MUJER	2	BACHILLER	2	C
3	de 30 a 40 años			3	C. FORMATIVOS	3	CS
4	de 40 a 50 años			4	DIPLOMADO	4	CSJ
5	de 50 a 60 años			5	LICENCIADO	5	IA
6	más de 60 años			6	DOCTOR		

Tabla 5.12. Valores numéricos de las variables cualitativas.

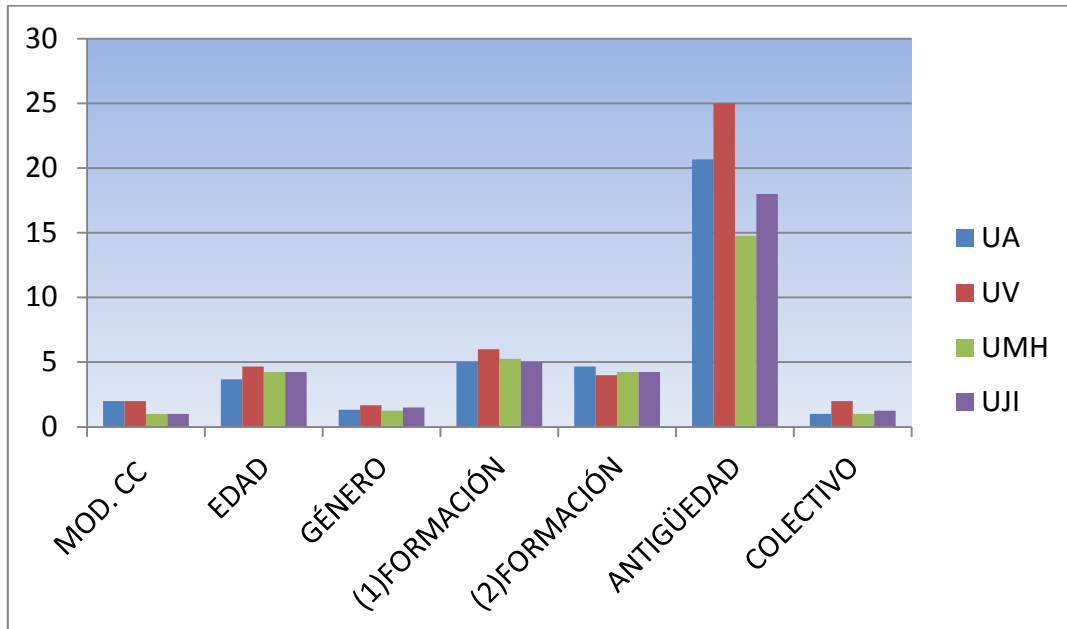
ANTIGÜEDAD	COLECTIVO		MOD. CC PERSONALIZADO	
VAR. NÚM.	VAR. NÚM.	VAR.NOMINAL	VAR. NÚM.	VAR.NOMINAL
AÑOS DE ANTIGÜEDAD	1	PAS		1 A Informes e Indicadores normalizados
	2	PDI		2 B más informes de los normalizados
				3 C más indicadores de los normalizados
				4 D más informes e indicadores

Tabla 5.13. Valores numéricos de las variables cualitativas.

UNIVERSIDAD	Y	(VALOR MEDIO)					
		X <sub>1</sub>	X <sub>2</sub>	X <sub>3</sub>	X <sub>4</sub>	X <sub>5</sub>	X <sub>6</sub>
	MOD. CC	EDAD	GÉNERO	(1)FORMACIÓN	(2)FORMACIÓN	ANTIGÜEDAD	COLECTIVO
UA	2	3,67	1,33	5	4,67	20,67	1
UV	2	4,67	1,67	6	4	25	2
UMH	1	4,25	1,25	5,25	4,25	14,75	1
UJI	1	4,25	1,5	5	4,25	18	1,25

Tabla 5.14. Valores de la variable dependiente modelo de CC personalizado y valores medios de las características demográficas.

En la **figura 5.3** mostramos el valor medio de las variables independientes “características demográficas” de cada equipo técnico de personalización y la variable dependiente “modelo de CC personalizado en cada universidad”:



**Figura 5.3** Variable *modelo de CC personalizado* y variables *características demográficas* por universidad.

A continuación, en las siguientes **tablas de la 5.15 a la 5.20** y en las **figuras de la 5.4 a la 5.9** comparamos el modelo CC personalizado con cada variable demográfica por universidad para comprobar si existe o no relación.

UNIVERSIDAD	Y	X <sub>1</sub>
	MOD. CC	EDAD
UA	2	3,67
UV	2	4,67
UMH	1	4,25
UJI	1	4,25

**Tabla 5.15.** Valores del *modelo de CC personalizado* y de la *edad* media del equipo técnico de personalización por universidad.

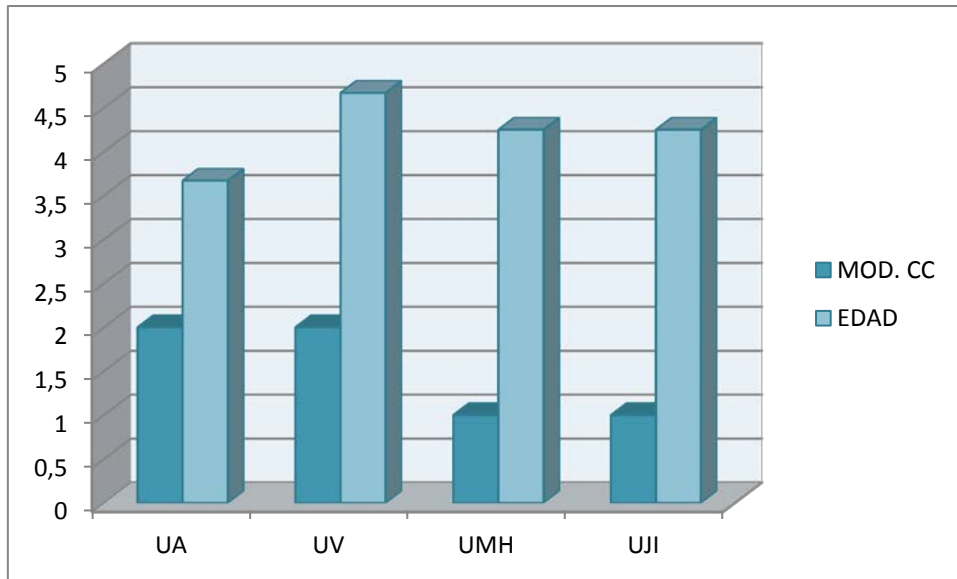


Figura 5.4. Relación entre el modelo de CC personalizado y la edad media del equipo técnico de personalización.

UNIVERSIDAD	Y	X <sub>2</sub>
	MOD. CC	GÉNERO
UA	2	1,33
UV	2	1,67
UMH	1	1,25
UJI	1	1,5

Tabla 5.16. Valores del *modelo de CC personalizado* y de la media del *género* del equipo técnico de personalización por universidad.

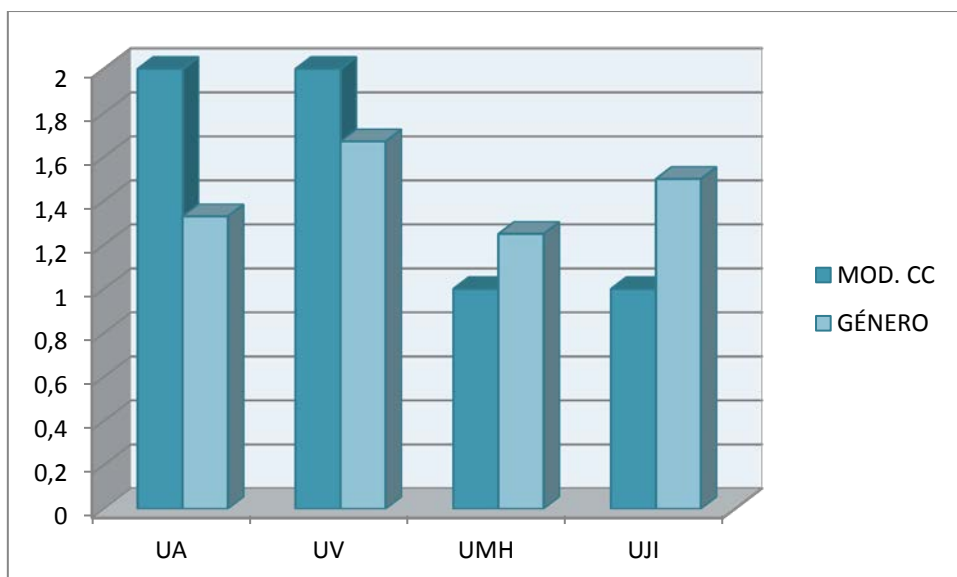


Figura 5.5. Relación entre el *modelo de CC personalizado* y el valor medio del *género* del equipo técnico de personalización por universidad.

UNIVERSIDAD	Y	X <sub>3</sub>
	MOD. CC	(1)FORMACIÓN
UA	2	5
UV	2	6
UMH	1	5,25
UJI	1	5

Tabla 5.17. Valores del *modelo de CC personalizado* y de la (1) Formación media del equipo técnico de personalización por universidad.

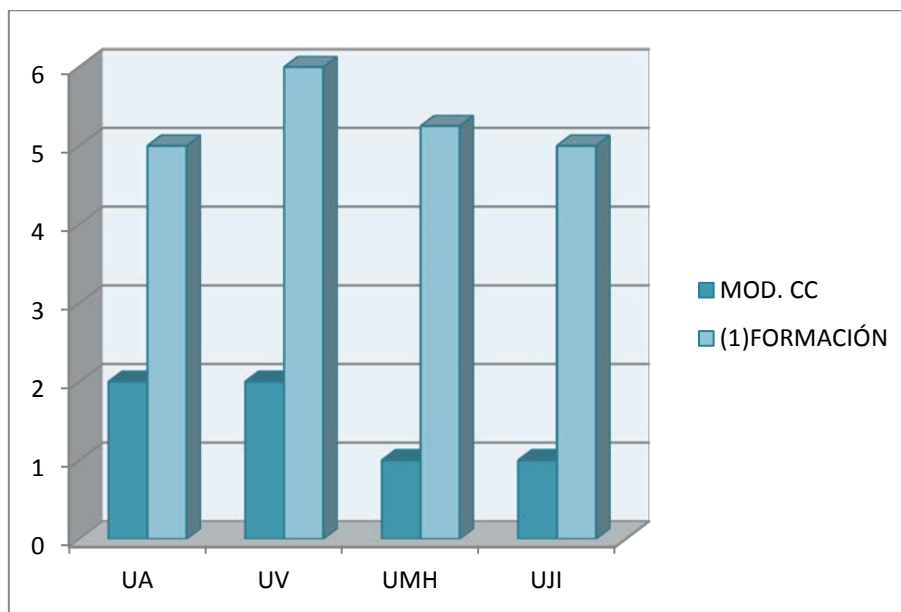


Figura 5.6. Relación entre el *modelo de CC personalizado* y la (1) formación media del equipo técnico de personalización por universidad.

UNIVERSIDAD	Y	X <sub>4</sub>
	MOD. CC	(2)FORMACIÓN
UA	2	4,67
UV	2	4
UMH	1	4,25
UJI	1	4,25

Tabla 5.18. Valores del *modelo de CC personalizado* y de la (2) formación media del equipo técnico de personalización por universidad.

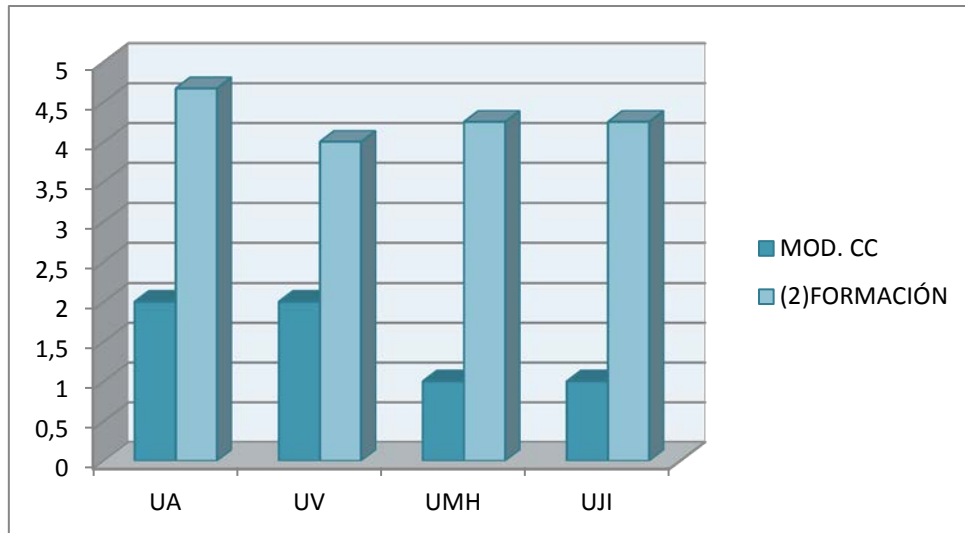


Figura 5.7. Relación entre el *modelo de CC personalizado* y la (2) formación media del equipo técnico de personalización por universidad.

UNIVERSIDAD	Y	X <sub>5</sub>
	MOD. CC	ANTIGÜEDAD
UA	2	20,67
UV	2	25
UMH	1	14,75
UJI	1	18

Tabla 5.19. Valores del *modelo de CC personalizado* y de la *antigüedad* media del equipo técnico de personalización por universidad.

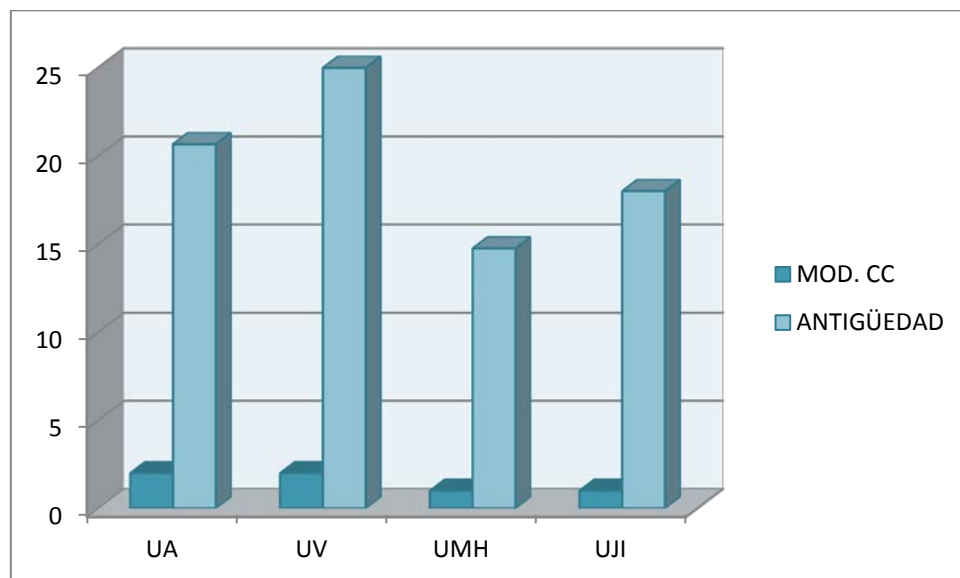


Figura 5.8. Relación entre el *modelo de CC personalizado* y la *antigüedad* media del equipo técnico de personalización por universidad.

UNIVERSIDAD	Y	X <sub>6</sub>
	MOD. CC	COLECTIVO
UA	2	1
UV	2	2
UMH	1	1
UJI	1	1,25

Tabla 5.20. Valores del *modelo de CC personalizado* y de la media del colectivo del equipo técnico de personalización por universidad.

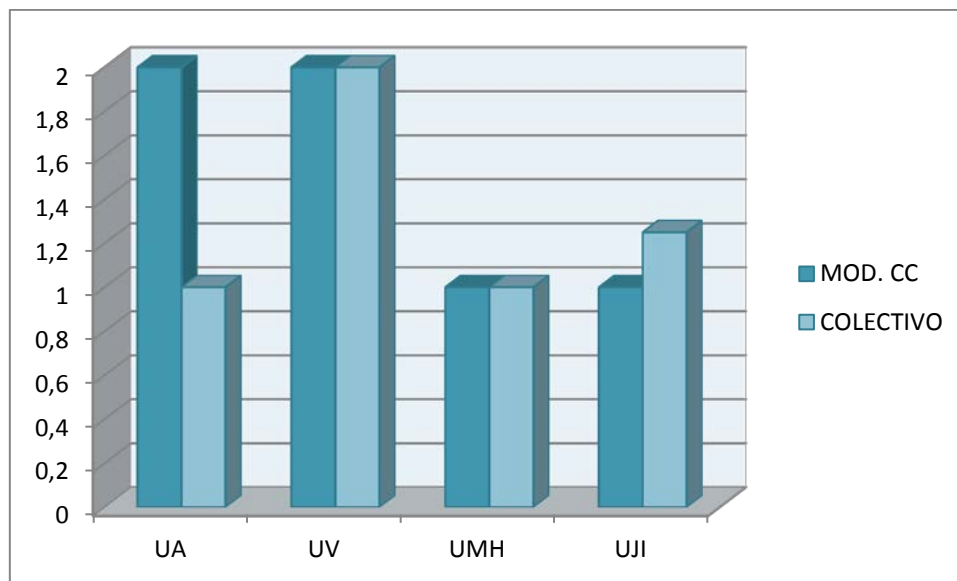


Figura 5.9. Relación entre el *modelo de CC personalizado* y la media del colectivo del equipo técnico de personalización por universidad.

#### (V 4.1) Edad:

La literatura nos indica que la relación entre la edad de los directivos y la capacidad de innovación es negativa.

Los directivos más jóvenes son más propensos a adoptar innovaciones contables y tienen una menor aversión al riesgo (Hambrick y Mason, 1984;. Naranjo-Gil, Maas y Hartmann, 2009). Conforme aumenta la edad de los directivos son menos capaces de evaluar de forma rápida nuevas ideas para integrarlas en la toma de decisiones (Naranjo-Gil et al , 2009).

La edad media de los equipos técnicos de personalización es superior a 36 años e inferior a 48 años. El equipo técnico de la UA es el de menor edad media y el de la UV es el de mayor edad media. Luego, la edad media más alta pertenece a una universidad que ha desarrollado un modelo tipo B y la edad media más baja también pertenece a una universidad que ha desarrollado un modelo tipo B.



Los equipos técnicos de la UMH y de la UJI tienen una edad media de 42,5 años y han desarrollado un modelo de CC para cumplir con los requerimientos de la IGAE (modelo tipo A).

*(V 4.2) Género:*

En relación a esta variable la literatura nos revela que la presencia de mujeres en los equipos directivos influye en el comportamiento del equipo y conlleva a equipos más activos, más participativos y más colaboradores (Naranjo-Gil y Álvarez-Dardet, 2010; Araujo, Flórez, Sánchez y Vélez, 2010). En nuestro estudio la presencia de mujeres en los equipos técnicos de personalización hará que sean más sensibles al cambio y, en consecuencia, a diseñar un modelo más desarrollado que el modelo CANOA.

Los valores de la media del género oscilan entre 1,25 y 1,67. Cuando el valor medio esté más próximo de 2 significa que la mayoría de los miembros del equipo técnico son mujeres mientras que cuando el valor medio esté más próximo de 1 significa que la mayoría de sus miembros son hombres.

La mayoría de los miembros del equipo técnico de la UV son mujeres y en la UA la mayoría son hombres. Las dos universidades han elaborado un modelo de CC más desarrollado, tipo B.

La UJI al tener un valor medio de 1,5 luego mismo nº de hombres y de mujeres mientras que el equipo técnico de UMH está en su mayoría formado por hombres.

*(V 4.3) Formación:*

La mayoría de los estudios que toman la formación como variable de referencia han establecido algún tipo de relación entre el nivel de estudios alcanzados por la alta dirección y la propensión a la innovación (Hambrick, y Mason, 1984; Finkelstein y Hambrick, 1996; Emsley et al., 2006; Naranjo-Gil et al., 2009).

La formación comprende los estudios obligatorios y los estudios universitarios y la literatura nos indica que cuando mayor es la formación de una persona, mayor será su capacidad para adquirir destrezas y para desarrollar nuevas acciones a las que no está acostumbrado. Por lo tanto, cuando mayor sea el nivel de formación de las personas que integran los equipos técnicos de personalización mayor será su disposición a realizar actividades de innovación

En general, la formación de todos los equipos técnicos de personalización es elevada. Lo que significa que son equipos predispuestos a realizar cambios y actividades de innovación. En relación a la formación (1) todos los valores medios oscilan entre 5 y 6, lo que significa que son licenciados y doctores. Y en relación a la formación (2) los valores medios se mueven entre 4 y 4,67, lo que

significa que la mayoría provienen de ciencias sociales y jurídicas (CSJ) y de ingeniería y arquitectura (IA). El equipo técnico de personalización de la UA está formado por licenciados y en su mayoría provienen del área de ingeniería y arquitectura. Todos los miembros del equipo técnico de personalización de la UV son doctores (valor medio 6) y proceden del área de ciencias sociales y jurídicas (valor medio 5). Y los de la UMH y la UJI cuenta en su equipo con algún doctor y la mayoría de sus miembros proceden del área de ciencias sociales y jurídicas.

#### *(V 4.4) Antigüedad:*

Otra variable que también puede influir en las decisiones de los equipos técnicos de personalización son los años que lleva trabajando en la universidad por esta razón hemos considerado conveniente incorporar esta variable entre las variables demográficas. La literatura nos muestra que los años de antigüedad en una organización, aunque se desarrollen en diferentes puestos de trabajo están negativamente relacionados con la innovación. Por ejemplo, los resultados del estudio de Naranjo-Gil, Maas y Hartmann (2009) revelan que los directivos con más antigüedad suelen hacer un menor uso de las innovaciones contables.

En nuestra investigación aquellos agentes de cambio con más años de antigüedad en la organización tenderán a realizar menores cambios en sus actividades y, en consecuencia, sus decisiones en relación al diseño del modelo CC personalizado serán más conservadoras que para aquellos agentes de cambio con menos años de antigüedad que serán más propensos a introducir cambios en sus actividades y, por tanto, serán más innovadores en relación al diseño del modelo de CC personalizado.

La UV y la UA son las que tienen equipos directivos con una media mayor de años de antigüedad entre sus miembros, mientras que la UMH y UJI tienen equipos con menos antigüedad media y esto es debido a que se trata de universidades que fueron creadas en la década de los noventa (UMH en 1996 y la UJI en 1991). Si comparamos los años de antigüedad media (14,75 y 18) con la edad media (42,5 años) del equipo técnico y restamos a la edad media del equipo técnico su antigüedad el resultado es 27,75 años y 24,5 años, lo que significa la edad media en que el equipo se incorporó a la universidad.

#### *(V 5.5) Colectivo:*

En nuestra investigación la variable *colectivo* la hemos expresado en términos de homogeneidad y ha sido definida tomando como referencia el colectivo al

que pertenecen cada uno los miembros del equipo técnico de personalización, que puede ser PDI o PAS.

La diversidad de opiniones y de perspectivas de los miembros del equipo de la alta dirección puede favorecer la innovación, la flexibilidad y la creatividad, por lo que es más probable que se reconozca la necesidad de cambio y se exploren otras alternativas. Sin embargo, la toma de decisiones puede ser más lenta ante la diversidad de opiniones porque es necesario unificar criterios contrapuestos para llegar a un consenso, lo que supone retardar la respuesta ante cambios inesperados (Hambrick y Manson, 1984). En esta línea podemos decir que cuando se trata de un entorno dinámico, como es el actual, las universidades que cuenten con equipos técnicos heterogéneos para diseñar del modelo de CC tomarán decisiones más innovadoras que las universidades que tengan equipos técnicos cuya composición sea más homogénea.

Los equipos técnicos de personalización de la UA y de la UMH están formados por PAS (valor medio 1), mientras que el equipo técnico de la UV al tomar un valor medio 2 significa que todos sus miembros son PDI. De estas tres universidades dos han generado un modelo tipo B y la UMH ha diseñado un modelo tipo A. Mientras que la UJI que es la más innovadora de las cuatro universidades ya que implantó el modelo en año 2004 y tiene un equipo más heterogéneo en relación al colectivo. Esta universidad puede apoyar lo que afirman Hambrick y Manson (1984) de que en entornos dinámicos la heterogeneidad del grupo directivo se relaciona con una toma de decisiones más lenta pero aumenta la capacidad de innovación.

#### **5.4 ESTUDIO CUALITATIVO DE LA RELACIÓN ENTRE LA PERCEPCIÓN DE LOS GRUPOS DE TRABAJO SOBRE LA RELEVANCIA Y UTILIDAD DE LA INFORMACION DE COSTES Y EL MODELO DE CC PERSONALIZADO**

El objetivo es explicar la relación que existe entre la percepción de los grupos de trabajo sobre las características de la información contable y la utilidad esperada del modelo de CC con el modelo de CC desarrollado en cada uno de los casos de este trabajo de investigación.

Para explicar esta relación hemos diferenciado dos variables de segundo orden, la primera variable recoge las características de la información contable que se espera que facilite el modelo CC personalizado y la segunda variable es para captar la percepción que tienen los diferentes miembros del grupo de trabajo sobre la utilidad esperada del modelo de CC personalizado, bajo el marco teórico de la teoría de los mandos superiores (*Upper Echelons Theory*).

Como hemos dicho en el capítulo 3 esta teoría considera que los equipos de alta dirección no siempre toman sus decisiones en base a la optimización económica sino que más bien éstas dependerán de las percepciones que tengan del entorno, de los procesos cognitivos de interpretación, de los valores y de las experiencias personales de los miembros que integran dichos equipos (Hambrick, D. y Mason, P; 1984).

*(V 5.1) Características de la información contable que se espera que facilite el modelo de CC personalizado:*

Tal y como hemos desarrollado en la parte teórica de esta investigación, la literatura contable nos indica que los sistemas de contabilidad de gestión se pueden diseñar para que proporcionen información con diferentes características (Chenhall y Morris, 1986; Pizzini, 2006).

Para Pizzini (2006) los modelos de costes más funcionales, y por tanto, más útiles y relevantes, son aquellos que pueden proporcionar mayor detalle sobre los costes, clasifican mejor los costes de acuerdo con su comportamiento, la información sobre los costes se facilita con más frecuencia, proporciona unos costes más fiables y realizan un mayor análisis de las desviaciones. Los sistemas de costes más funcionales producen mejor información, lo que significa que proporcionan datos más relevantes y útiles que mejoran la toma de decisiones de gestión, y en consecuencia, dan lugar a mejores resultados económicos (por ejemplo, Cooper y Kaplan, 1991; Johnson, 1992).

Hemos tomado la afirmación de Pizzini sobre la funcionalidad de los modelos de costes para desarrollar nuestras proposiciones en base a la percepción que los agentes de cambio tienen sobre la funcionalidad del modelo de CC. La funcionalidad depende de las características de la información de costes dando como resultado el diseño y desarrollo de un modelo de CC que generará la información solicitada o el desarrollo de un modelo de CC que genere más información de la requerida por el Ministerio de ECD.

En base a la literatura existente hemos elaborado varias preguntas en el cuestionario para recoger las características de la información contable de cada modelo de CC personalizado. Estas características hacen referencia al nivel de detalle de la información, a la clasificación de los costes y a la frecuencia de la información.

*(V 5.2) Utilidad esperada o potenciales usuarios del modelo CC personalizado.*

Las innovaciones en los sistemas de información de gestión están fuertemente asociadas con la utilidad percibida y con una mayor satisfacción de los usuarios

Para recoger la percepción sobre la utilidad espera el modelo de CC se les pidió a los entrevistados que valorasen de 1 a 5 (1= muy en desacuerdo y 5= muy de acuerdo) varias cuestiones que relacionadas con la utilidad esperada del modelo de CC.

A continuación presentamos los resultados que hemos obtenido de las dos variables que hemos comentado para cada uno de los casos.

### **(V5) PERCEPCIÓN DE LOS GRUPOS DE TRABAJO SOBRE LA RELEVANCIA Y UTILIDAD DEL MODELO DE CC PERSONALIZADO:**

#### **CASO 1. UA**

*(V5.1) Características de la información contable que se espera que facilite el modelo de CC personalizado*

#### **5 MODELO DE CC DESARROLLADO POR SU UNIVERSIDAD**

El Modelo de CC que está desarrollando la UA permite obtener información más desagregada o detallada que la requerida por el Ministerio de ECD.

La valoración sobre este el nivel de detalle de la información de 1 a 5 es la que mostramos en la siguiente tabla:

(Nada= 1, muy poco=2; poco= 3; bastante=4; mucho =5).

3	Nivel de detalle por períodos
3	Nivel de detalle por centros o unidades
2	Nivel de detalle por actividades
1	Nivel de detalle de ingresos

No tiene previsto ningún método formal para diferenciar entre costes directos e indirectos ni entre variables y fijos.

La frecuencia con que tiene previsto obtener información por grupos de usuarios es la que mostramos en la siguiente tabla:

(No informa=0, diariamente=1, semanal=2, quincenal=3, mensual=4 bimensual=5, trimestral=6, cuatrimestral =7, semestral=8, anual=9):

Alta dirección (Rector, Vicerrectores y Gerencia)	diariamente
Dirección Funcional (Decano, Directores de Departamento, Directores de Instituto Universitario)	diariamente
Operativos (Gestores de departamento, de Instituto o de Unidades y Administrativos)	diariamente
Otros Usuarios: Ministerio de educación, cultura y deportes Instituto Nacional de Estadística, Tribunal de Cuentas,...	

La UA tiene previsto que el modelo de CC personalizado proporcione información cuando sea solicitada por el usuario. Pero no tiene previsto la elaboración de informes personalizados según las especificaciones de los usuarios.

*(V5.2) Utilidad esperada o potenciales usuarios del modelo CC personalizado*

¿Qué se espera del modelo de CA personalizado en su Universidad?

Valore de 1 a 5 las siguientes cuestiones:

(Puntuación: 1= muy en desacuerdo y 5= muy de acuerdo)

CUESTIONES	VALOR MEDIO
La información generada por el modelo de CC personalizado será muy útil en la toma de decisiones de la Alta dirección de las Universidades (Rector, Vicerrectores y Gerencia)	4
La información generada por el modelo de CC personalizado será muy útil en la toma de decisiones de la Dirección Funcional (Decano, Directores de departamento, Directores de Institutos Universitarios, Jefes de servicios)	4
El modelo de CC personalizado será una herramienta muy útil para debatir y cuestionar las acciones y la toma de decisiones entre la Alta dirección o la dirección Funcional con el nivel operativo (Gestores de departamento, de Institutos Universitarios o Unidades y administrativos)	3
Cuando el modelo de CC esté implantado los gestores y administrativos de las universidades utilizarán la información generada por el modelo de CC personalizado regularmente.	3
Cuando el modelo de CC esté implantado la información generada por el modelo de CC personalizado se utilizará en todos los niveles de gestión.	3

## **CASO 2. UV**

*(V5.1) Características de la información contable que se espera que facilite el modelo de CC personalizado*

### 5 MODELO DE CC DESARROLLADO POR SU UNIVERSIDAD

El Modelo de CC que está desarrollando la UV permite obtener información más desagregada o detallada que la requerida por el Ministerio de ECD.

La valoración sobre este el nivel de detalle de la información de 1 a 5 es la que mostramos en la siguiente tabla:

(Nada= 1, muy poco=2; poco= 3; bastante=4; mucho =5).

5	Nivel de detalle por períodos
5	Nivel de detalle por centros o unidades
5	Nivel de detalle por actividades
5	Nivel de detalle de ingresos

La UV tiene previsto un método formal para diferenciar entre costes directos e indirectos y entre variables y fijos.

La frecuencia con que tiene previsto obtener información por grupos de usuarios es la que mostramos en la siguiente tabla:

(No informa=0, diariamente=1, semanal=2, quincenal=3, mensual=4, bimensual=5, trimestral=6, cuatrimestral =7, semestral=8, anual=9):

Alta dirección (Rector, Vicerrectores y Gerencia)	semestral
Dirección Funcional (Decano, Directores de Departamento, Directores de Instituto Universitario)	semestral
Operativos (Gestores de departamento, de Instituto o de Unidades y Administrativos)	semestral
Otros Usuarios: Ministerio de educación, cultura y deportes Instituto Nacional de Estadística, Tribunal de Cuentas,...	semestral

La UV de momento no tiene previsto que el modelo de CC personalizado proporcione información cuando sea solicitada por el usuario y tampoco tiene previsto la elaboración de informes personalizados según las especificaciones de los usuarios.

*(V 5.2) Utilidad o potenciales usuarios del modelo CC personalizado*

¿Qué se espera del modelo de CC personalizado en su Universidad?

Valore de 1 a 5 las siguientes cuestiones:

*(Puntuación: 1= muy en desacuerdo y 5= muy de acuerdo)*

CUESTIONES	VALOR MEDIO
La información generada por el modelo de CC personalizado será muy útil en la toma de decisiones de la Alta dirección de las Universidades (Rector, Vicerrectores y Gerencia)	5
La información generada por el modelo de CC personalizado será muy útil en la toma de decisiones de la Dirección Funcional (Decano, Directores de departamento, Directores de Institutos Universitarios, Jefes de servicios)	4'75
El modelo de CC personalizado será una herramienta muy útil para debatir y cuestionar las acciones y la toma de decisiones entre la Alta dirección o la dirección Funcional con el nivel operativo (Gestores de departamento, de Institutos Universitarios o Unidades y administrativos)	4'5
Cuando el modelo de CC esté implantado los gestores y administrativos de las universidades utilizarán la información generada por el modelo de CC personalizado regularmente.	2'25
Cuando el modelo de CC esté implantado la información generada por el modelo de CC personalizado se utilizará en todos los niveles de gestión.	2'5

El modelo de CC es percibido como una herramienta muy útil para la dirección de la universidad. Una forma de aumentar la utilidad del modelo de CC es llevar la información del modelo a todas las unidades de gestión de la universidad. Si la dirección puede conseguir que la información del modelo la conozcan todas las unidades y la utilicen como referencia, en este caso el avance será mejor y esto será posible hacerlo cuando el modelo de CC esté implantado en la universidad. En relación a este aspecto uno de los entrevistados nos dijo: *“En este modelo si lo transmites a todas las unidades calas en la conciencia y en la cultura de todas las unidades”*.



**CASO 3. UMH**

*(V5.1) Características de la información contable que se espera que facilite el modelo de CC personalizado*

5 MODELO DE CC DESARROLLADO POR SU UNIVERSIDAD
--

El Modelo de CC que está desarrollando la UMH no permite obtener información más desagregada o detallada que la requerida por el Ministerio de ECD.

No tiene previsto ningún método formal para diferenciar entre costes directos e indirectos ni entre variables y fijos.

La frecuencia con que tiene previsto obtener información por grupos de usuarios es la que mostramos en la siguiente tabla:

(No informa=0, diariamente=1, semanal=2, quincenal=3, mensual=4, bimensual=5, trimestral=6, cuatrimestral =7, semestral=8, anual=9):

Alta dirección (Rector, Vicerrectores y Gerencia)	mensual
Dirección Funcional (Decano, Directores de Departamento, Directores de Instituto Universitario)	semestral
Operativos (Gestores de departamento, de Instituto o de Unidades y Administrativos)	semestral
Otros Usuarios: Ministerio de educación, cultura y deportes Instituto Nacional de Estadística, Tribunal de Cuentas,...	anual

La UMH tiene previsto que el modelo de CC personalizado proporcione información cuando sea solicitada por el usuario.

Y la elaboración de informes personalizados según las especificaciones de los usuarios.

*(V5.2) Utilidad o potenciales usuarios del modelo CC personalizado*

¿Qué se espera del modelo de CC personalizado en su Universidad?

Valore de 1 a 5 las siguientes cuestiones:

(Puntuación: 1= muy en desacuerdo y 5= muy de acuerdo)

CUESTIONES	VALOR MEDIO
La información generada por el modelo de CC personalizado será muy útil en la toma de decisiones de la Alta dirección de las Universidades (Rector, Vicerrectores y Gerencia)	4
La información generada por el modelo de CC personalizado será muy útil en la toma de decisiones de la Dirección Funcional (Decano, Directores de departamento, Directores de Institutos Universitarios, Jefes de servicios)	4
El modelo de CC personalizado será una herramienta muy útil para debatir y cuestionar las acciones y la toma de decisiones entre la Alta dirección o la dirección Funcional con el nivel operativo (Gestores de departamento, de Institutos Universitarios o Unidades y administrativos)	4
Cuando el modelo de CC esté implantado los gestores y administrativos de las universidades utilizarán la información generada por el modelo de CC personalizado regularmente.	2
Cuando el modelo de CC esté implantado la información generada por el modelo de CC personalizado se utilizará en todos los niveles de gestión.	3

#### **CASO 4. UJI**

*(V5.1) Características de la información contable que se espera que facilite el modelo de CC personalizado*

#### **5 MODELO DE CC DESARROLLADO POR SU UNIVERSIDAD**

El Modelo de CC que está desarrollando la UJI permite obtener información más desagregada o detallada que la requerida por el Ministerio de ECD.

La valoración sobre este el nivel de detalle de la información de 1 a 5 es la que mostramos en la siguiente tabla:

(Nada= 1, muy poco=2; poco= 3; bastante=4; mucho =5).

5	Nivel de detalle por períodos
5	Nivel de detalle por centros o unidades
5	Nivel de detalle por actividades
3	Nivel de detalle de ingresos

No tiene previsto ningún método formal para diferenciar entre costes directos e indirectos ni entre variables y fijos.

La frecuencia con que tiene previsto obtener información por grupos de usuarios es la que mostramos en la siguiente tabla:

(No informa=0, diariamente=1, semanal=2, quincenal=3, mensual=4, bimensual=5, trimestral=6, cuatrimestral =7, semestral=8, anual=9) :

Alta dirección (Rector, Vicerrectores y Gerencia)	anual
Dirección Funcional (Decano, Directores de Departamento, Directores de Instituto Universitario)	anual
Operativos (Gestores de departamento, de Instituto o de Unidades y Administrativos)	anual
Otros Usuarios: Ministerio de educación, cultura y deportes Instituto Nacional de Estadística, Tribunal de Cuentas,...	anual

La UJI no tiene previsto que el modelo de CC personalizado proporcione información cuando sea solicitada por el usuario. Pero si ha previsto la elaboración de informes personalizados según las especificaciones de los usuarios.

*(V5.2) Utilidad esperada o potenciales usuarios del modelo CC personalizado*

¿Qué se espera del modelo de CC personalizado en su Universidad?

Valore de 1 a 5 las siguientes cuestiones:

(Puntuación: 1= muy en desacuerdo y 5= muy de acuerdo)

CUESTIONES	VALOR MEDIO
La información generada por el modelo de CC personalizado será muy útil en la toma de decisiones de la Alta dirección de las Universidades (Rector, Vicerrectores y Gerencia)	1
La información generada por el modelo de CC personalizado será muy útil en la toma de decisiones de la Dirección Funcional (Decano, Directores de departamento, Directores de Institutos Universitarios, Jefes de servicios)	1
El modelo de CC personalizado será una herramienta muy útil para debatir y cuestionar las acciones y la toma de decisiones entre la Alta dirección o la dirección Funcional con el nivel operativo (Gestores de departamento, de Institutos Universitarios o Unidades y administrativos)	3
Cuando el modelo de CC esté implantado los gestores y administrativos de las universidades utilizarán la información generada por el modelo de CC personalizado regularmente.	1
Cuando el modelo de CC esté implantado la información generada por el modelo de CC personalizado se utilizará en todos los niveles de gestión.	1

En un principio, esperan poco del modelo porque consideran que es necesario un cambio en el sistema de gobierno de las universidades.

Uno de los entrevistados piensa que:

*...”todo es un contexto de cultura de la universidad como organización, el nivel de uso o la utilidad del modelo al principio será baja (puntuación 1) y en la*

*medida que el modelo se vaya asumiendo irá en aumento la utilidad del modelo”.*

Los entrevistados le asignan una puntuación de 3 a la tercera de la cuestión porque consideran que el modelo de CC será sólo una herramienta útil para debatir cuestiones entre el nivel superior o funcional y el nivel operativo.

A continuación, en la **tabla 5.21** mostramos la variable *características de la información contable* para cada uno de los casos del estudio, y en la **tabla 5.22** exponemos los valores medios de la variable *utilidad esperada del modelo de CC personalizado* en los cuatro casos.

ÍTEM	UA	UV	UMH	UJI
Tipo de Modelo de CC desarrollado	MOD.B	MOD.B	MOD.A	MOD.A
<b>NIVEL DE DETALLE</b>				
Modelo CC desarrollado permitirá obtener información más desagregada que la requerida por el Ministerio ECD.	SI	SI	NO	SI
<u>Valoración sobre el nivel de detalle de la información</u>				
Nivel de detalle por períodos	3	5	X	5
Nivel de detalle por centros o unidades	3	5	X	5
Nivel de detalle por actividades	2	5	X	5
Nivel de detalle de ingresos	1	5	X	3
<b>CLASIFICACIÓN</b>				
Tiene previsto un método formal para diferenciar entre costes directos e indirecto	NO	SI	NO	NO
Tiene previsto un método formal para diferenciar entre costes fijos y variables indirecto	NO	SI	NO	NO
<b>FRECUENCIA</b>				
<u>Frecuencia de la información por grupos de usuarios</u>				
Alta dirección (Rector, Vicerrectores y Gerencia)	diaria	semestral	mensual	anual
Dirección Funcional (Decano, Directores de Departamento, Directores de Instituto Universitario)	diaria	semestral	semestral	anual
Operativos (Gestores de departamento, de Instituto o de Unidades y Administrativos)	diaria	semestral	semestral	anual
Otros Usuarios: Ministerio de educación, cultura y deportes Instituto Nacional de Estadística, Tribunal de Cuentas,...	X	semestral	anual	anual

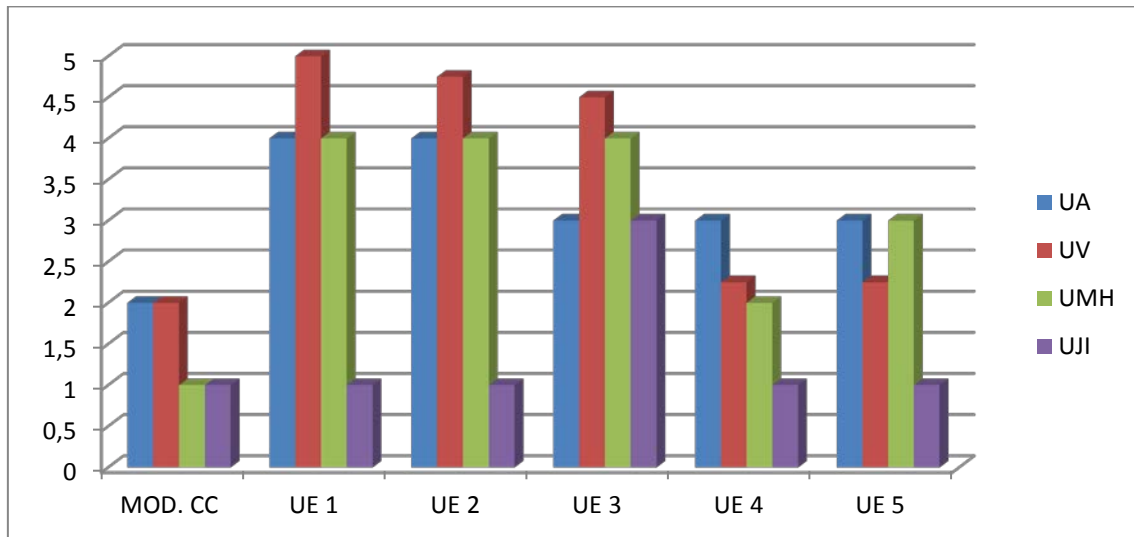
**Tabla 5.21. Variable características de la información contable para cada caso.**

CUESTIONES	VALORES MEDIOS			
	UA	UV	UMH	UJI
UNIVERSIDAD	Mod.B	Mod.B	Mod.A	Mod.A
Tipo de Modelo de CC desarrollado	Mod.B	Mod.B	Mod.A	Mod.A
La información generada por el modelo de CA personalizado será muy útil en la toma de decisiones de la Alta dirección de las Universidades (Rector, Vicerrectores y Gerencia) ( $U_1$ ).	4	5	4	1
La información generada por el modelo de CA personalizado será muy útil en la toma de decisiones de la Dirección Funcional (Decano, Directores de departamento, Directores de Institutos Universitarios, Jefes de servicios) ( $U_2$ ).	4	4'75	4	1
El modelo de CA personalizado será una herramienta muy útil para debatir y cuestionar las acciones y la toma de decisiones entre la Alta dirección o la dirección Funcional con el nivel operativo (Gestores de departamento, de Institutos Universitarios o Unidades y administrativos) ( $U_3$ ).	3	4'5	4	3
Cuando el modelo de CA esté implantado los gestores y administrativos de las universidades utilizarán la información generada por el modelo de CA personalizado regularmente ( $U_4$ ).	3	2'25	2	1
Cuando el modelo de CA esté implantado la información generada por el modelo de CA personalizado se utilizará en todos los niveles de gestión ( $U_5$ ).	3	2'5	3	1

Tabla 5.22. Variable *utilidad esperada del modelo de CC* para cada caso.

Si reflejamos los datos sobre la utilidad esperada en la **figura 5.10**.

UNIVERSIDAD	MODELO CC	UE <sub>1</sub>	UE <sub>2</sub>	UE <sub>3</sub>	UE <sub>4</sub>	UE <sub>5</sub>
UA	2	4	4	3	3	3
UV	2	5	4,75	4,5	2,25	2,25
UMH	1	4	4	4	2	3
UJI	1	1	1	3	1	1



**Figura 5.10. Utilidad esperada por universidades.**

## 5.5 DISCUSIÓN DE LAS PROPOSICIONES Y RESULTADOS

En esta apartado mostramos la discusión de las diferentes proposiciones que hemos realizado en la parte teórica junto con los resultados que hemos obtenido.

### 5.5.1 FACTORES FACILITADORES DEL INICIO DEL CAMBIO CONTABLE

La primera cuestión que hemos planteado en nuestra investigación es explorar qué factores han facilitado el inicio del cambio contable en las universidades y en relación a esta cuestión hemos establecido en la parte teórica las siguientes proposiciones:

*Proposición 1. Las presiones externas o factores del entorno son las que han iniciado el cambio contable en las universidades.*

*Proposición 2. Las presiones internas facilitan el inicio del cambio contable en las universidades.*

*Proposición 3. Cuando las organizaciones pertenecen al sector público el proceso de cambio está condicionado al papel del gobierno como iniciador o impulsor del proceso de cambio.*

En nuestro estudio las presiones son los factores que han forzado que en las universidades se implante un modelo de CC. En relación a las presiones, Bogt y Helden (2000) ponen de manifiesto que el cambio contable se origina en las organizaciones por presiones que pueden venir del entorno (externas) o de la propia organización (internas).

Las **presiones externas** son factores generales que afectan a todas las organizaciones y que fuerzan para que tenga lugar el cambio contable como el papel del gobierno como iniciador cuando son organizaciones del sector público (Lapsey y Wright, 2004), el aumento de la competencia (Innes y Mitchel, 1990; Cobb et al., 1995; Martínez Ramos, 2004), los recortes presupuestarios (Bogt y Helden, 2000), las nuevas tendencias como la nueva gestión pública (Bogt y Helden, 2011) o unos ciudadanos más cualificados que quieren conocer el coste de los servicios o el deseo de cumplir formalmente con las reglas (Bogt, 2008).

Mientras que las **presiones internas** son factores que surgen en las organizaciones y un ejemplo de este tipo de presiones puede ser la pérdida de la rentabilidad económica (Innes y Mitchell, 1990) o la informatización de



procesos administrativos que facilitan la introducción de nuevas herramientas de gestión (Cobb et al., 1995).

Tomando como referencia los resultados de los cuatro casos analizados podemos afirmar que en todos ellos existen presiones externas que han originado el cambio contable y estas presiones externas que hemos observado son:

- Imposición legal por parte del Ministerio de ECD.
- Crisis Económica que obliga a las entidades públicas a replantearse la gestión de menos recursos.
- Necesidad de un mayor control del gasto público como consecuencia de la crisis económica. En estos momentos existe un mayor control de los costes y esto a su vez está ligado con la financiación
- En el caso de las Universidades de la Comunidad Valenciana: El plan de financiación pública en el que los recursos presupuestarios son distribuido en función de variables objetivas que miden los costes y las actividades de las universidades. Todas administraciones, tanto desde la Generalidad Valenciana como desde el Ministerio, el PPF (Plan plurianual de financiación) se justifica con una serie de indicadores que solicitan universidades públicas y que contienen este tipo de información.
- Nueva normativa publicada por el M<sup>o</sup> de ECD para determinar las becas para los alumnos en función de los costes. Esto implica para las universidades tener implantado el modelo de CC para el próximo curso.
- Normas de transparencia en relación con los costes de las administraciones públicas
- Competencia entre universidades públicas y privadas
- Comparaciones entre universidades españolas y extranjeras.
- Presión social en relación a la gestión de los recursos públicos.
- Adaptación de nuevas técnicas de gestión a las administraciones públicas (influencia de la Nueva Gestión Pública)

En base a los cuatro casos analizados podemos decir que existen presiones externas que han originado el cambio contable en las universidades por lo tanto confirmamos la **proposición 1**.

Sin embargo, en todas las universidades a excepción de la UJI consideran que el factor desencadenante ha sido la imposición legal por parte del Ministerio de ECD. Sin esta voluntad política del gobierno, hoy las universidades no estarían

inmersas en el proceso de implantación del modelo. Luego esto nos lleva a confirmar la **proposición 3**.

Tal y como se desprende de los resultados de Lapsey y Wright (2004), cuando las organizaciones pertenecen al sector público el inicio del cambio contable está condicionado por el papel del gobierno como iniciador de estas nuevas prácticas.

Una prueba de esto son las experiencias previas de implantación de un modelo de CC antes de la imposición legal del Ministerio que no presionaron lo suficiente como para configurar un modelo de CC generalizado para todas las universidades. Siguiendo a Carrasco, Morales y Sánchez (2007) uno de los motivos es la falta de voluntad política y de compromiso político para impulsar la implantación.

En estos momentos, la situación ha cambiado y sí que hay una voluntad y un compromiso político para el desarrollo del modelo de CC en las Universidades. Nuestro Sistema Universitario está en pleno proceso de modernización y para que España se sitúe entre las naciones más avanzadas necesita financiación estable y una situación económica saneada en sus universidades para que se pueda aumentar de forma progresiva su calidad. La universidad, además de desarrollar sus dos misiones fundamentales (formación e investigación), también debe dar cumplimiento a la tercera misión, la transferencia de conocimiento, actuando como motor de la sociedad y como elemento dinamizador del entorno social, cultural y económico. Esta financiación se basa en los costes reales de los servicios e instalaciones y una parte creciente de la financiación universitaria se basará en objetivos y proyectos que hagan referencia a las tres misiones citadas (Estrategia Universidad 2015).

En relación a las **presiones internas** en los casos analizados los entrevistados reconocen la existencia de factores internos que han hecho que se origine el cambio contable, excepto en el último caso (UJI). El motivo es porque se trata de una universidad que ya tenía implantado un modelo de CC desde el año 2004. En su momento fue el gerente y equipo de dirección quienes impulsaron la implantación del modelo de CC por lo tanto el origen del cambio en esta universidad fue por iniciativa del equipo de dirección.

Las presiones internas que hemos extraído de los casos analizados son las siguientes:

- En general, todas reconocen que hay una voluntad interna de gestionar mejor y obtener mejor información. Existe un impulso por parte de la gerencia y de la dirección de las universidades por la necesidad de conocer los costes para

facilitar el proceso de toma de decisiones. La gerencia y la dirección de las universidades valencianas, desde hace algún tiempo eran conscientes de la necesidad de este tipo de herramientas y se han realizado varias peticiones en este sentido.

- Necesidad de reducir costes como consecuencia de los recortes presupuestarios.

- En el colectivo de gestores públicos existía la intención de mejorar la gestión en las universidades y de obtener mejor información. Por lo que existe visión positiva por parte de los responsables de los servicios con la información que puede proporcionar el modelo de CC.

-El grado de desarrollo de las universidades también ha favorecido el origen de la implantación de un modelo de CC porque las universidades como toda organización a medida que transcurren los años se van desarrollando y se producen mejoras como consecuencia de una mayor profesionalización de los sistemas de información que necesitan este tipo de herramientas.

En base a los resultados que hemos obtenido podemos afirmar que la **proposición 2** se cumple en todos los casos analizados.

### **5.5.2 FACTORES FACILITADORES DEL PROCESO DE CAMBIO CONTABLE**

El objetivo de la segunda cuestión que hemos planteado en nuestra investigación es explorar qué factores han facilitado el proceso de cambio contable en las universidades públicas valencianas y para este objetivo hemos presentado en el capítulo 2 las siguientes proposiciones:

*Proposición 4. El compromiso y apoyo del equipo de dirección facilita el proceso de cambio contable en las universidades públicas valencianas.*

*Proposición 5. La participación de los empleados en los grupos de trabajo facilita el proceso de cambio contable en las universidades públicas valencianas.*

*Proposición 6. Los problemas en los sistemas de información es uno de los principales factores que dificulta el proceso de cambio contable en las universidades públicas valencianas.*

*Proposición 7. En el proceso de cambio existirá un gap de desarrollo positivo cuando el modelo de CC desarrollado en cada universidad supere sustancialmente al modelo CANOA para las universidades propuesto por el Ministerio de ECD.*

En relación al **apoyo y compromiso de la dirección de las universidades**, Bogt y Helden (2000) concluyeron que una de las razones por las que existían diferencias entre el cambio contable propuesto, el desarrollado y el utilizado era la falta de compromiso y apoyo por parte de la dirección.

También Cavalluzzo e Ittner (2003) en su estudio analizan los factores que influyen en el desarrollo de nuevas prácticas de gestión y los resultados mostraron que el apoyo de la alta dirección era uno de los factores organizativos que tuvo una influencia positiva y significativa sobre el desarrollo del cambio contable.

En el marco teórico hemos destacado que este tipo de proyectos debe ser impulsado por un líder que pertenece a la alta dirección y es necesario que un compromiso por parte de la dirección de la organización.

En los cuatro casos de nuestro estudio los entrevistados nos afirman que la alta dirección de las universidades desde el primer momento se ha comprometido y ha apoyado este cambio contable. Además, nos comentan que era un proyecto que se venía demandado por parte de la gerencia y de la dirección de las universidades desde hace algún tiempo, por lo que en todas las universidades señalan este factor como necesario para llevar a cabo el proceso de cambio. Uno de los entrevistados nos afirmó que seguramente sin el apoyo de la alta dirección este cambio no hubiera sido posible a pesar de la imposición del Ministerio ECD.

Y en el caso de la UJI, que se anticipó e implantó el modelo de CC por iniciativa de la alta dirección, uno de los entrevistados resaltaba que hay equipos que se implican más que otros en este tipo de proyectos.

Este aspecto coincide con las consideraciones teóricas realizadas en la que se resalta también que este tipo de proyectos es impulsado o liderado por una persona que pertenece a la alta dirección (Young y Shields, 1989; Cobb, Hellier e Innes, 1995; Bogt y Helden, 2000)

Además, en todos los casos analizados el director del proyecto que es el que actúa como líder del proceso de cambio es una persona que pertenece a la alta dirección de las universidades con poder suficiente para motivar a las personas y reunir los recursos necesarios para llevar a cabo el proceso de implantación del modelo.

En base al análisis de los resultados obtenidos se confirma la proposición 4 en los cuatro casos analizados. En todos ha existido un apoyo y compromiso por parte de la dirección de las universidades desde el inicio del proceso de implantación del modelo de CC.

El **compromiso por parte de los empleados** con el nuevo modelo de CC unido al apoyo de la alta dirección permitirá el desarrollo del cambio contable (Young y Shields, 1989).

Tal y como muestran los resultados del estudio de Innes y Mitchell (1990) la participación de los contables en la puesta en práctica de los cambios contables fue uno de los beneficios operativos.

Bogt (2008), en un estudio posterior, analizó los factores que contribuyeron a la implantación de varios cambios de gestión en municipios holandeses y los resultados también mostraron que los cambios en el comportamiento de los empleados tales como el aumento de sus competencias y su actitud hacia las nuevas prácticas de gestión tuvieron un efecto positivo en el funcionamiento de las organizaciones.

Para facilitar esta participación y reducir la posible resistencia algunos autores recomiendan realizar una buena comunicación del proyecto al inicio del proceso de cambio (Swan y Newell, 1995; Cavalluzzo e Inner, 2003; Lapsley y Wright, 2004). En este aspecto, la UMH una vez tomó la decisión de implantar el modelo comunicó a toda la universidad el proyecto a través de un documento en el que se especificaban los hitos del proceso de implantación. En los casos de la UV y de la UA tienen previsto comunicar el proyecto a toda la comunidad universidad cuando finalice el proceso de implantación del modelo de CC. Y la UJI lo comunicó cuando implantó el modelo. Cuando realizamos las entrevistas, están realizando los trabajos de adaptación de su modelo de CC al modelo CANOA para universidades y se había comunicado a los responsables de los servicios.

También es necesario que el personal reciba formación, tal y como indican Swan y Newell (1995), los potenciales adoptantes deben participar en el proceso de cambio y estar involucrados en redes externas e internas para aprender sobre la innovación lo suficiente y así poder utilizar este conocimiento en beneficio de la organización. La formación de los empleados tiene una influencia positiva y significativa en el desarrollo del cambio contable (Cavalluzzo e Inner, 2003).

En la primera fase del proyecto, para realizar los trabajos de personalización y diseño del modelo de CC, ha sido necesario realizar entrevistas a los responsables de los distintos servicios y centros para recoger información de toda la organización, y esto ha implicado la participación activa de todos los responsables de los servicios y centros.

La evidencia empírica nos muestra en los cuatro casos que en la primera fase del proyecto, para realizar los trabajos de personalización y diseño del modelo

de CC, ha sido necesario recoger información de toda la organización. Los equipos de personalización han contactado con los responsables de los distintos servicios y centros, y esto ha supuesto la participación activa de todos sus responsables. En los grupos de trabajo han incluido personal de los servicios que más peso tienen en este proyecto como son los servicios de contabilidad, informática y personal. Este personal que integra los grupos de trabajo ha recibido formación en unos casos más formalizada, como en el caso de la UV y de UMH, y en otros menos formalizada y más autónoma, como el caso de la UA y de la UJI.

En el caso de la UA el director del proyecto pertenece al equipo de dirección y el equipo que se ha encargado de los trabajos de personalización es personal que pertenece a la gerencia, control presupuestario y servicio de informática, en concreto tres técnicos y un gestor. Existe un compromiso voluntario por parte de los implicados en el proceso de implantación para que el proyecto sea una realidad. La formación que ha recibido el equipo técnico encargado de los trabajos de personalización fue al principio del proceso de personalización y sobre el manejo de la aplicación informática de la IGAE.

En relación a la formación, los entrevistados consideran que sólo es necesario una formación sobre el modelo para el personal que está elaborando su aplicación informática. Para el resto de personal de la universidad consideran que no necesitan conocimientos adicionales y que sólo es preciso comunicarles que se ha incorporado el modelo de CC en la universidad.

En el caso de UV, como hemos señalado anteriormente, los trabajos de personalización del modelo han sido realizados por profesores del departamento de contabilidad de la universidad. Estos profesores han sido los encargados de informar a los distintos responsables de servicio sobre el proyecto y de realizar una formación interna sobre la CC y el modelo de CC. Los entrevistados de los servicios nos comentaron que esta formación interna ha sido muy positiva para la difusión y aceptación del modelo por parte de los diferentes servicios. Además, en estos momentos, hay dos personas que están siendo formadas en CC para que en el futuro se encarguen de la CC en la UV. Esta formación la imparten los profesores del equipo técnico de personalización.

En la UMH el personal que integra el grupo de trabajo (comité de personalización) al inicio del proceso de implantación recibió una presentación del proyecto en la que se les explicó las características del modelo, la finalidad y lo que se requiere de ellos y tienen previsto un plan de formación específico para los usuarios del modelo de CC.

En la UJI el grupo que está realizando los trabajos de adaptación del modelo de CC al solicitado por el Ministerio de ECD no ha recibido ninguna formación pero considera que es necesario realizar una formación que puede ser bien a nivel interno por un PDI de la universidad o a nivel externo.

En base a estas evidencias empíricas podemos confirmar la **proposición 5** del estudio. En todos los casos han participado los servicios implicados en los trabajos de personalización aunque hemos observado que en el caso de la UV y de la UMH esta participación ha sido más extensa y formalizada que en los casos de la UA y de la UJI. Además, en todos los casos, hay un compromiso por parte de las personas que integran los equipos técnicos y los grupos de trabajo para que el proyecto sea una realidad.

Uno de los factores técnicos que dificulta el proceso de cambio son **los problemas en los sistemas de información**. En nuestra investigación las cuatro universidades nos confirman que han tenido que realizar una unificación de todas las bases de datos de sus sistemas de información. La disparidad de las bases de datos y la falta de conciliación entre ellas origina duplicidad de información y de valoraciones. La principal dificultad de tipo técnico para iniciar el proceso de cambio ha sido conectar las distintas bases de datos porque no existe una conciliación entre las distintas bases de datos.

En el caso de la UA ha sido necesario antes de proceder a la implantación del modelo de CC unificar todas las bases de datos del sistema de información. Es una de los primeros inconvenientes que han encontrado al iniciar el proceso de cambio.

En el caso de la UV lo primero que realizaron fue comprobar cómo funcionaba el sistema de información contable tradicional para que el nuevo sistema información pudiera tomar datos de todas las bases de datos. Por este motivo fue necesario revisar y homogeneizar todas las bases de datos y de esta forma crear una nueva base de datos para conectar todos los datos.

Para la UMH una de las dificultades antes de iniciar el proceso de implantación del modelo ha sido la integración de los sistemas de información que no son de la empresa proveedora (OCU) porque implica un esfuerzo adicional de identificación de los interfaces y disponer de bases de datos diferentes con los mismos conceptos.

Sin embargo, la UJI es la única universidad que no cita ningún problema con los sistemas de información como principal dificultad y no hemos podido confirmarlo. Por tanto, la UA, la UV y la UMH nos confirman la **proposición 6**.

Una de las novedades del modelo de cambio de Bogt y Helden (2000) en relación a los modelos de cambio anteriores fue la incorporación del concepto **gap de desarrollo**. Como hemos definido anteriormente en el marco teórico, este gap es la diferencia entre el concepto ideal de cambio contable y el

cambio desarrollado. En nuestra investigación hemos dicho que el gap de desarrollo es la diferencia entre el modelo CANOA para universidades propuesto por el Ministerio ECD y el modelo de CC teórico que cada universidad está desarrollando.

Los resultados del estudio de Bogt y Helden (2000) mostraron que existía una gran diferencia entre el concepto de cambio contable propuesto, el cambio contable desarrollado formalmente y el uso real de los cambios contables desarrollados. Y que las causas de estas diferencias eran la falta de presión presupuestaria, el compromiso insuficiente de la alta dirección y la poca atención prestada a los facilitadores del proceso de cambio.

Hemos observado en las cuatro universidades analizadas que en dos de ellas se ha producido un gap de desarrollo positivo y en las otras no hay diferencia porque el modelo lo están desarrollando según las exigencias del Ministerio. La evidencia empírica nos lleva a confirmar parcialmente la proposición 7.

La UA y la UV están desarrollando un modelo más amplio que incorpora más informes de lo exigidos por el Ministerio de ECD porque están aprovechando la sinergia de este cambio contable para mejorar la utilidad modelo.

Los motivos de esta ampliación creemos que es debido al tamaño de estas dos universidades y a las expectativas positivas que tienen en relación al modelo cuando esté implantado. La UV considera que este cambio contable implicará un mayor conocimiento de la universidad por que el modelo permitirá conocer los costes reales de los servicios o actividades que ofrece la universidad con unos criterios fundamentados.

### **5.5.3 LAS CARACTERÍSTICAS DEMOGRÁFICAS DEL GRUPO DE TRABAJO**

La tercera cuestión que hemos planteado en nuestra investigación es de tipo explicativo y tiene como objetivo comprobar qué relación existe entre el perfil de los agentes de cambio involucrados en el diseño del modelo de CC y el modelo de CC desarrollado para cada universidad.

Con relación a este objetivo hemos planteado en el tercer capítulo cuatro proposiciones de carácter explicativo que relacionan las características demográficas de los equipos técnicos de personalización con el modelo de CC que se está desarrollando en cada universidad. De las cuatro universidades de estudio dos de ellas han seguido una estrategia más exploradora para el diseño del modelo porque están desarrollando un modelo de CC relevante (tipo B) y las otras al estar desarrollando un modelo de CC consistente (tipo A) han seguido para su diseño una estrategia más defensiva.



A continuación se expone el análisis de las relaciones establecidas en cada una de las proposiciones.

*Proposición 8 (edad): El diseño de un modelo de CC relevante está positivamente asociado con equipos técnicos de personalización más jóvenes.*

En base al análisis de los resultados obtenidos en los cuatro casos la proposición 8 sólo se puede confirmar para el caso de la UA. En este caso existe una relación positiva entre el diseño de un modelo de CC relevante y los equipos técnicos de personalización más jóvenes.

Hemos observado que de los cuatro universidades, las dos que están desarrollan el modelo de CC relevante son las que tienen el equipo de personalización con mayor edad media (UV) y el equipo de personalización con menor edad media (UA). Para la UV el efecto de esta variable sobre el diseño del modelo es negativo, esto nos puede llevar a replantear la relación y argumentar que cuando la edad es elevada significa más experiencia en la organización y, por tanto, una mayor seguridad y capacidad para aplicar nuevos cambios en el modelo. Este replanteamiento estaría en línea con los estudios que relacionan la experiencia con una mayor capacidad para la innovación.

En relación a la UMH y la UJI sus equipos técnicos de personalización tienen una edad media de 42, 25 años y para estos dos casos podemos confirmar que hay una relación positiva entre el diseño de un modelo de CC menos relevante y equipos de personalización de mayor edad.

*Proposición 9 (antigüedad): El diseño de un modelo de CC relevante está positivamente asociado con equipos técnicos de personalización con menos antigüedad en la universidad.*

En ninguno de los casos analizados se confirma la proposición 9. No hemos encontrado una relación positiva entre el diseño de un modelo de CC relevante y los equipos técnicos con menos antigüedad. Las dos universidades que están desarrollando un modelo de CC relevante son las que tienen más años de antigüedad. Por lo que en nuestro estudio cuando se trata de diseñar un modelo de CC no hay una relación positiva con los equipos de personalización de menor antigüedad.

El análisis de este resultado nos lleva a reconsiderar la relación y hemos comprobado que, sin embargo, sí que existe relación negativa entre el diseño de un modelo de CC relevante y equipos técnicos de personalización con más antigüedad en la universidad. Esta relación está en línea con los estudios que relacionan la capacidad de innovación con la experiencia en la organización (Young, Charns y Shortell, 2001; Bantel y Jackson, 1989). En nuestra investigación las dos universidades que están desarrollando un modelo de CC

relevante (UA y UV) pueden cumplir esta relación, si asimilamos la antigüedad a los años de experiencia en la organización, como en la anterior proposición. Esto es, han diseñado un modelo de CC relevante y sus equipos técnicos de personalización tienen más antigüedad y, por tanto, son equipos con más años de experiencia en la organización.

*Proposición 10 (género): El diseño de un modelo de CC relevante está positivamente asociado con la participación de mujeres en los equipos técnicos de personalización.*

La UV confirma la proposición 10, de los cuatro casos es la que tiene un equipo técnico con mayor participación de mujeres y es una de las universidades que ha decidido realizar una ampliación del modelo. Luego existe una relación positiva entre diseño de un modelo de CC relevante y la participación de mujeres en los equipos técnicos de personalización. En la UA también se confirma esta esta relación. Mientras que en el caso de la UMH y de la UJI no podemos establecer ninguna relación.

*Proposición 11 (formación): El diseño de un modelo de CC relevante está positivamente asociado con más formación del equipo técnico de personalización.*

En los casos analizados todos los equipos de personalización tienen una elevada formación ya que la media de los equipos técnicos de personalización están integrados por licenciados (valor 5) o doctores (6), por lo que podemos confirmar la proposición 11 para el caso de la UV y de la UA. En estos casos hay una relación positiva entre el diseño de un modelo de CC relevante y la formación del equipo técnico de personalización.

Mientras que en los equipos técnicos de personalización de la UMH y de la UJI tienen una elevada formación y el modelo que han desarrollado es un modelo de CC consistente, por tanto, en estos dos casos la proposición 11 no se puede confirmar.

*Proposición 12 (heterogeneidad): Los equipos técnicos de personalización heterogéneos están positivamente relacionados con el diseño de un modelo de CC relevante.*

En entornos dinámicos la heterogeneidad del grupo directivo se relaciona con una toma de decisiones más lenta pero aumenta la capacidad de innovación.

En nuestra investigación, las dos universidades que han desarrollado un modelo de CC relevante tienen equipos técnicos homogéneos en lo que se refiere a colectivo. Luego, sólo es posible confirmar la proposición 12 para el caso de la UJI, ya que se trata de la única universidad que se adelantó a

innovar, implantado un modelo de CC y el equipo que diseñó el modelo estaba formado por PDI y PAS.

Podemos afirmar que cuando el modelo es impuesto por el Ministerio, el entorno es estable y, por tanto, para la UA y la UV se confirmaría la afirmación de Hambrick y Manson (1984) de que en entornos estables la homogeneidad del equipo directivo conlleva a decisiones más innovadoras. Esto aplicado en nuestra investigación sería que existe una relación positiva entre equipos técnicos de personalización homogéneos y el modelo de CC relevante para la UA y la UV.

#### 5.5.4 PERCEPCIÓN DE LOS GRUPOS DE TRABAJO SOBRE LA RELEVANCIA Y LA UTILIDAD DE LA INFORMACIÓN DEL MODELO

Pizzini (2006) afirma que los modelos de costes más funcionales son aquellos que pueden proporcionar mayor detalle sobre los costes, clasifican mejor los costes de acuerdo con su comportamiento, la información sobre los costes se facilita con más frecuencia y determinan las desviaciones entre los costes reales y presupuestados. Luego, estos sistemas de costes proporcionarán datos más útiles y relevantes con los que mejorar la toma de decisiones y en consecuencia los resultados de la organización. Hemos tomado esta afirmación para responder a la cuarta cuestión que hemos planteado en nuestra investigación que trata de comprobar qué relación existe entre la percepción de los agentes de cambio sobre la relevancia y utilidad esperada de la información de costes y el modelo de CC resultante para cada universidad. Para dar respuesta a esta cuestión hemos planteado las siguientes proposiciones de tipo explicativo:

*Proposición 13: Los grupos de trabajo percibirán que el modelo de CC es más útil y relevante cuando hay un mayor detalle de la información de costes.*

*Proposición 14: Los grupos de trabajo percibirán que el modelo de CC es más útil y relevante cuando hay una mayor capacidad para clasificar los costes de acuerdo con su comportamiento.*

*Proposición 15: Los grupos de trabajo percibirán que el modelo de CC es más útil y relevante cuando hay una mayor frecuencia de la información de costes.*

A continuación se expone el análisis de las relaciones establecidas en las proposiciones para cada uno de los casos.

*Proposición 13: Los grupos de trabajo percibirán que el modelo de CC es más útil y relevante cuando hay un mayor detalle de la información de costes.*

Los grupos de trabajo de la UA y de la UV tienen una percepción alta sobre la utilidad esperada del modelo de CC y muestran un modelo de CC con un mayor nivel de detalle para cada una de las estructuras del modelo. Luego existe una relación positiva entre la utilidad esperada del modelo de CC y el nivel de detalle de la información de costes.

Sin embargo, en el caso de la UMH, el grupo de trabajo tiene una elevada utilidad esperada del modelo pero el nivel de detalle de la información es el regulado por el modelo CANOA para universidades, luego, no existe relación. Mientras que en el caso de la UJI la relación que se establece es negativa. El grupo de trabajo tiene una percepción baja sobre la utilidad esperada del modelo de CC y hay un mayor detalle de la información de costes. La explicación de esta baja utilidad esperada es porque consideran que es necesario un cambio el sistema de gobierno de las universidades.

*Proposición 14: Los grupos de trabajo directivos percibirán que el modelo de CC es más útil y relevante cuando hay una mayor capacidad para clasificar los costes de acuerdo con su comportamiento.*

Esta relación sólo se puede confirmar para el caso de la UV. Esta universidad ha incorporado al modelo otras clasificaciones y tiene una percepción elevada sobre la utilidad esperada del modelo. Mientras que en los casos de la UA y de la UMH los grupos de trabajo tienen una elevada utilidad esperada del modelo de CC pero no incorporan a sus modelos más clasificaciones.

En el caso de la UJI la utilidad esperada del modelo de CC es baja y no existen más clasificaciones en su modelo. Luego la proposición 14 no se confirma para la UA, la UMH y la UJI.

*Proposición 15: Los grupos de trabajo percibirán que el modelo de CC es más útil y relevante cuando hay una mayor frecuencia de la información de costes.*

Las tres universidades que muestran una elevada utilidad esperada del modelo de CC (UA, UV, UMH) han establecido una mayor frecuencia de la información de costes para los usuarios. Luego, la proposición 15 se confirma para estos tres casos mientras que en el caso de la UMH no se confirma.

La afirmación de Pizzini (2006) sobre la utilidad y relevancia de los modelos de costes se puede comprobar en el caso de la UV y de la UA.

En relación a estas tres proposiciones podemos concluir que de las cuatro universidades el grupo de trabajo de la UV es el que más valora la relevancia y utilidad esperada del modelo de CC y lo manifiesta incorporando en el diseño de su modelo de CC un mayor nivel de detalle, más clasificaciones de los costes de acuerdo con su comportamiento y una mayor frecuencia de la información.

Para el grupo de trabajo de la UA también podemos confirmar las proposiciones 13 y 14 mientras que el grupo de trabajo de la UMH aunque la relevancia y utilidad esperada del modelo de CC es elevada esta no la manifiesta en el diseño del modelo.

Sin embargo, el grupo de trabajo de la UJI tiene una baja percepción sobre la relevancia y utilidad esperada del modelo de CC y sí que ha incorporado a su modelo un mayor detalle de la información.

La **tabla 5.23** recoge un resumen de los resultados obtenidos en este estudio empírico:

<b>PROPOSICIONES TIPO EXPLORATORIO</b>	<b>VARIABLE</b>	<b>RELACIÓN</b>	<b>UA</b>	<b>UV</b>	<b>UMH</b>	<b>UJI</b>
Proposición 1	(V1.1)	No se aplica	confirmada	confirmada	confirmada	confirmada
Proposición 2	(V1.2)	No se aplica	confirmada	confirmada	confirmada	confirmada
Proposición 3	(V1.1)	No se aplica	confirmada	confirmada	confirmada	no confirmada
Proposición 4	(V2.3)	No se aplica	confirmada	confirmada	confirmada	confirmada
Proposición 5	(V2.2)	No se aplica	confirmada	confirmada	confirmada	confirmada
Proposición 6	(V2.4)	No se aplica	confirmada	confirmada	confirmada	no confirmada
Proposición 7	(V3)	Positiva	sí	sí	nulo	nulo
<b>PROPOSICIONES TIPO EXPLICATIVO</b>						
Proposición 8	(V4.1) y (V6)	Positiva	sí	no	no	no
Proposición 9	(V4.4) y (V6)	Positiva	no	no	no	no
Proposición 10	(V4.2) y (V6)	Positiva	no	sí	no	no
Proposición 11	(V4.3) y (V6)	Positiva	sí	sí	no	no
Proposición 12	(V4.5) y (V6)	Positiva	no	no	no	sí
Proposición 13	(V5.1.1) y (V5.2)	Positiva	sí	sí	no	no
Proposición 14	(V5.1.2) y (V5.2)	Positiva	no	sí	no	no
Proposición 15	(V5.1.3) y (V5.2)	Positiva	sí	sí	sí	no

Tabla 5.23. Resumen de los resultados de las proposiciones.

---

## **CONCLUSIONES**

---





En esta investigación hemos presentado un análisis de las primeras etapas del proceso de implantación del modelo de CC personalizado en varias universidades públicas valencianas.

El objetivo general de esta investigación ha sido explorar qué factores han facilitado este cambio contable en las universidades públicas valencianas y conocer qué relaciones pueden existir entre el diseño del modelo de CC personalizado, las características demográficas de los agentes implicados en este proceso de cambio contable y su percepción sobre el modelo que están desarrollando.

El análisis de los factores que han facilitado este proceso de cambio en las universidades nos ha permitido obtener evidencias empíricas acerca de las cuestiones inicialmente planteadas de acuerdo con el objetivo general.

En primer lugar, se plantearon dos cuestiones (C1 y C2), una para conocer los factores que han originado este cambio contable en las universidades públicas y otra para identificar los factores que han facilitado el proceso de cambio contable. Para responder a estas dos cuestiones hemos tomado como marco teórico el modelo de Bogt y Helden (2000) porque se trata un modelo amplio que abarca todo el proceso de cambio contable desde el origen hasta su utilización y puede servir para la comprensión del cambio contable en el sector público.

La primera cuestión de nuestra investigación nos llevó a plantear las siguientes proposiciones teóricas:

*Proposición 1. Las presiones externas o factores del entorno son las que han iniciado el cambio contable en las universidades.*

*Proposición 2. Las presiones internas facilitan el inicio del cambio contable en las universidades.*

*Proposición 3. Cuando las organizaciones pertenecen al sector público el proceso de cambio está condicionado al papel del gobierno como iniciador o impulsor del proceso de cambio.*

Partiendo del análisis realizado las evidencias empíricas nos han permitido confirmar que en todas las universidades del estudio han existido presiones externas e internas que han originado este cambio contable.

Las presiones externas que confirman la primera proposición han sido: la normativa emitida por el Ministerio de ECD que obliga a las universidades a implantar el modelo de CC (CANOA para universidades), la crisis económica que ha obligado al personal de las universidades buscar nuevas técnicas y procedimientos para reducir los costes, la tendencia actual de adaptar técnicas de gestión del sector privado al sector público (nueva gestión pública), el plan plurianual de financiación pública (PPF) de las universidades públicas valencianas que necesitan de un instrumento de gestión contable que informe sobre los costes de las actividades en las universidades, el aumento de la competencia entre universidades públicas y privadas, la comparación entre universidades españolas y extranjeras como consecuencia de la incorporación

de nuestro sistema universitario al EEES, las normas de transparencia en relación a los costes de los servicios en las administraciones públicas.

Hemos observado que nuestros resultados coinciden con los de otros estudios como los de Innes y Mitchel (1990), Cobb et al. (1995), Bogt y Helden, (2000); Lapsley y Wright (2004); Martínez Ramos (2004) y Bogt (2008).

En relación a las presiones internas hemos encontrado que en todos los casos existen factores que han forzado para que se origine este cambio contable en las universidades. Entre estos factores internos que confirman la proposición 2 hemos encontrado que existía una voluntad interna por parte de la gerencia y de la dirección de las universidades por conocer los costes para facilitar el proceso de toma de decisiones. En el colectivo de gestores existe, desde hace tiempo, la intención de mejorar la gestión de las universidades a través de la implantación de este tipo de herramientas. Y la dirección de las universidades también está interesada en incorporar este tipo de herramientas porque el modelo generará una información más fiable para apoyar sus decisiones. Otro factor que ha presionado desde dentro de las universidades es su grado de desarrollo. Las universidades como organización a medida que transcurren los años se van desarrollando y se producen mejoras como consecuencia de una mayor profesionalización de los sistemas de información que necesitan de la implantación de este tipo de herramientas.

Los resultados del estudio de Lapsey y Wright (2004) nos llevaron a formular la tercera de las proposiciones y comprobamos que en todos los casos, excepto en la UJI, este cambio contable se había producido por el papel de gobierno como iniciador, luego proposición 3 se confirma excepto para la UJI que el inicio del cambio contable procede de la iniciativa de la gerencia y del equipo de dirección que impulsaron la implantación de un modelo de CC en el año 2004.

La segunda cuestión se centra en qué factores han facilitado el proceso de cambio contable en las Universidades Públicas Valencianas y esta cuestión nos ha llevado a contrastar las siguientes proposiciones teóricas:

*Proposición 4. El compromiso y apoyo del equipo de dirección facilita el proceso de cambio contable en las universidades públicas valencianas.*

*Proposición 5. La participación de los empleados en los grupos de trabajo facilita el proceso de cambio contable en las universidades públicas valencianas.*

*Proposición 6. Los problemas en los sistemas de información es uno de los principales factores que dificulta el proceso de cambio contable en las universidades públicas valencianas.*

*Proposición 7. En el proceso de cambio existirá un gap de desarrollo positivo cuando el modelo de CC desarrollado en cada universidad supere sustancialmente al modelo CANOA para las universidades propuesto por el Ministerio de ECD.*

Las evidencias empíricas nos han permitido confirmar la proposición 4 en las cuatro universidades del nuestro estudio. En todos los casos analizados ha existido un apoyo y compromiso por parte del equipo de dirección de las universidades y los entrevistados de todas las universidades nos afirman que este factor ha sido necesario para iniciar el proceso de implantación del modelo de CC. Además, en todos los casos el director del proyecto es una persona que pertenece a la alta dirección de la universidad (Vicerrector, gerente o vicegerente). Este último aspecto coincide con otros estudios que señalan que los procesos de cambio contable deben ser liderados por una persona que pertenece a la alta dirección de la organización (Young y Shields, 1989; Cobb et al., 1995; Bogt y Helden, 2000). Luego, todas las universidades del estudio han iniciado el proceso de cambio con una estrategia de arriba hacia abajo y posteriormente, se ha complementado con una estrategia de abajo hacia arriba al permitir la participación de los empleados en el proceso de cambio (Shields y Young, 1989). Este último aspecto de la estrategia nos lleva a enlazar con la proposición 5, ya que hemos podido confirmar que en todos los casos analizados ha existido participación de los empleados. En unos casos esta participación ha sido mayor, como en el caso de la UMH o de la UV. En este último caso, los responsables de los servicios se han ido incorporando al grupo de trabajo a medida que se necesitaban para el desarrollo del modelo, mientras que en caso la UA y la UJI esta participación se ha limitado a la necesidad de cada momento sin incorporar a los grupos de trabajo. Además, en el caso de la UMH, se ha comunicado a toda la universidad el proyecto de implantación del modelo de CC al inicio del proceso de cambio contable. Y en el caso de la UV el equipo técnico de personalización realizó un trabajo previo de formación interna sobre el modelo de CC que ha favorecido su difusión y su aceptación por parte de los empleados.

En relación a la proposición 6 hemos comprobado que en tres de los casos analizados el principal obstáculo para iniciar el proceso de cambio ha sido conectar las diferentes bases de datos del sistema de información. El único caso que no hemos podido comprobar esta proposición ha sido en el caso de la UJI porque al tener implantado el modelo cuando realizamos las entrevistas este aspecto no fue comentado.

La proposición teórica 7 ha sido confirmada en los casos de la UA y de la UV. En estas universidades hemos observado un gap de desarrollo positivo porque están desarrollando un modelo más amplio que incorpora más informes de los exigidos por el Ministerio de ECD. Estas universidades están aprovechando la sinergia de este cambio contable para mejorar la utilidad modelo.

Bogt y Helden (2000) mostraron con su estudio que una de las razones por las que existían diferencias entre el cambio contable propuesto, el cambio contable

desarrollado y el uso real del cambio contable fue el compromiso insuficiente de la alta dirección y la poca atención prestada a los facilitadores del proceso. Por este motivo, hemos creído necesario centrar una parte de nuestra investigación en el estudio de los equipos de alta dirección como principal factor facilitador de este proceso de cambio. Para desarrollar esta segunda parte de la investigación hemos tomado como marco teórico la Teoría de los mandos superiores porque considera que las decisiones de la alta dirección no sólo dependen de los modelos de optimización sino también de sus percepciones y de su interpretación del entorno (Hambrick y Mason, 1984). Nosotros planteamos que el diseño del modelo de CC personalizado en cada universidad depende de las características demográficas de los equipos técnicos de personalización del modelo de CC y de la percepción que tengan los grupos de trabajo sobre la relevancia y utilidad esperada del modelo, y para conocer estas relaciones hemos planteado las cuestiones 3 y 4.

La cuestión 3 se centra en explicar la relación entre el diseño del modelo de CC personalizado y determinadas características demográficas objetivas como la edad, la antigüedad, el género, la formación o la heterogeneidad de los equipos técnicos de personalización.

Las proposiciones teóricas que hemos planteado sobre estas relaciones han sido:

*Proposición 8 (edad): El diseño de un modelo de CC relevante está positivamente asociado con equipos técnicos de personalización más jóvenes.*

*Proposición 9 (antigüedad): El diseño de un modelo de CC relevante está positivamente asociado con equipos técnicos de personalización con menos antigüedad en la universidad.*

*Proposición 10 (género): El diseño de un modelo de CC relevante está positivamente asociado con la participación de mujeres en los equipos técnicos de personalización.*

*Proposición 11 (formación): El diseño de un modelo de CC relevante está positivamente asociado con más formación del equipo técnico de personalización.*

*Proposición 12 (heterogeneidad): Los equipos técnicos de personalización heterogéneos están positivamente relacionados con el diseño de un modelo de CC relevante.*

Estas proposiciones nos han llevado a realizar las conclusiones que exponemos a continuación.

La edad del equipo técnico de personalización, como característica objetiva, hemos comprobado que se relaciona positivamente con un el diseño de un modelo de CC relevante en el caso de la UA. En el caso de la UV el efecto de esta variable sobre el diseño del modelo es negativo y nos ha llevado

replantear la relación para este caso y argumentar que cuando la edad es elevada significa más experiencia en la organización y, por tanto, una mayor seguridad y capacidad para aplicar nuevos cambios en el modelo. Este replanteamiento estaría en línea con los estudios que relacionan la experiencia con una mayor capacidad para la innovación.

Sin embargo, para la UMH y la UJI podemos confirmar que hay una relación positiva entre el diseño de un modelo de CC menos relevante y equipos de personalización de mayor edad.

En relación a la antigüedad de los equipos técnicos de personalización en los cuatro casos analizados no hemos encontrado una relación positiva entre el diseño de un modelo de CC relevante y los equipos técnicos con menos antigüedad. Esto nos ha llevado a reconsiderar la relación y hemos comprobado que, sin embargo, sí que existe relación negativa entre el diseño de un modelo de CC relevante y equipos técnicos de personalización con más antigüedad en la universidad. En nuestra investigación las dos universidades que están desarrollando un modelo de CC relevante (UA y UV) pueden cumplir esta relación si asimilamos la antigüedad a los años de experiencia en la organización, como en la proposición anterior. Esto es, han diseñado un modelo de CC relevante y sus equipos técnicos de personalización tienen más antigüedad y, por tanto, son equipos con más años de experiencia en la organización y con más seguridad en sus decisiones para introducir cambios en el modelo.

La relación positiva entre la participación de mujeres en los equipos técnicos de personalización y el diseño de un modelo de CC relevante ha sido confirmada en el caso de la UV y de la UA. De los cuatro casos, la UV es la que tiene un equipo técnico con mayor participación de mujeres y es una de las universidades que ha decidido realizar una ampliación del modelo. Mientras que para el caso de la UMH y UJI no podemos establecer esta relación.

La formación de los equipos técnicos de personalización es elevada en todos los casos analizados por lo que existe una relación positiva entre el diseño de un modelo de CC relevante y la formación del equipo técnico de personalización.

En cuanto a relación positiva entre los equipos técnicos de personalización heterogéneos y el diseño de un modelo de CC relevante sólo se puede confirmar para el caso de la UJI, con la siguiente matización: es la única universidad del estudio que realizó una innovación contable al implantar el modelo de CC antes de la orden del Ministerio de ECD y el equipo que diseñó su modelo estaba formado por PDI y PAS.

Sin embargo, en el caso de la UA y de la UV podemos decir que cuando el modelo es impuesto por el Ministerio de ECD, el entorno es estable y, por

tanto, se confirmaría la afirmación de Hambrick y Manson (1984) de que en entornos estables la homogeneidad del equipo directivo conlleva a decisiones más innovadoras. Esto aplicado en nuestra investigación sería que existe una relación positiva entre equipos técnicos de personalización homogéneos y modelo de CC relevante para la UA y la UV.

Hemos de destacar que la elevada formación de todos los equipos técnicos unido a la experiencia y la antigüedad en la organización son variables que tienen un efecto sobre el diseño del modelo de CC. Existe un conjunto de conocimientos, de experiencias acumuladas en el puesto de trabajo junto con la mayor edad de los equipos de técnicos de personalización que implican unas mayores habilidades y destrezas para diseñar un modelo con más desarrollo y más relevante.

La última cuestión de nuestra investigación, se planteó para explicar la relación entre el diseño del modelo de CC personalizado y la percepción que tienen los grupos de trabajo sobre la relevancia y la utilidad esperada del modelo de CC.

Las proposiciones teóricas que hemos planteado sobre estas relaciones han sido:

*Proposición 13: Los grupos de trabajo percibirán que el modelo de CC es más útil y relevante cuando hay un mayor detalle de la información de costes.*

*Proposición 14: Los grupos de trabajo percibirán que el modelo de CC es más útil y relevante cuando hay una mayor capacidad para clasificar los costes de acuerdo con su comportamiento.*

*Proposición 15: Los grupos de trabajo percibirán que el modelo de CC es más útil y relevante cuando hay una mayor frecuencia de la información de costes.*

Estas proposiciones nos han llevado a realizar las conclusiones que exponemos a continuación.

Existe una relación positiva entre la utilidad esperada del modelo de CC y el nivel de detalle de la información de costes para los grupos de trabajo de la UA y de la UV. Sin embargo, para el caso de la UMH, el grupo de trabajo tiene una elevada utilidad esperada del modelo pero el nivel de detalle de la información es el exigido por el modelo CANOA para universidades, por lo que en este caso no hemos podido establecer una relación entre las dos variables. Mientras que en el caso de la UJI la relación que se establece es negativa, es decir, el grupo de trabajo percibe que la utilidad esperada del modelo de CC es baja pero establece para su modelo un mayor detalle de la información de costes.

El grupo de trabajo de la UV tiene una percepción elevada sobre la utilidad esperada del modelo y esto ha tenido un efecto sobre el diseño del modelo de

CC ya que le ha incorporado otras clasificaciones. En el caso de la UJI la relación sería en sentido contrario, el grupo de trabajo percibe una baja utilidad esperada del modelo de CC y no existen más clasificaciones en su modelo. Mientras que para los grupos de trabajo de la UA y la UMH no hay relación entre estas variables.

Los grupos de trabajo de las tres universidades que muestran una elevada utilidad esperada del modelo de CC (UA, UV, UMH) han establecido una mayor frecuencia de la información de costes para los usuarios. Mientras que en el caso de la UJI, la relación también es en sentido contrario, una baja percepción sobre la relevancia y utilidad esperada del modelo se corresponde con una menor frecuencia de la información.

En línea con la afirmación de Pizzini (2006) podemos confirmar que de las cuatro universidades la que más valora la relevancia y utilidad esperada del modelo de CC es la UV y esta percepción que tiene sobre el modelo la refleja en su diseño, incorporando un mayor nivel de detalle, más clasificaciones que las establecidas en el modelo CANOA para las universidades y una mayor frecuencia de la información. A continuación, estaría el grupo de trabajo de la UA que ha incorporado al diseño de su modelo un mayor nivel de detalle y con una mayor frecuencia en el suministro de la información, mientras que el grupo de trabajo de la UMH aunque percibe el modelo con una utilidad esperada elevada, esta percepción no se plasma en el diseño de su modelo.

Sin embargo, el grupo de trabajo de la UJI que tiene una baja percepción sobre la relevancia y utilidad esperada del modelo de CC, sí que ha incorporado a su modelo un mayor detalle de la información. Pensamos que esto es debido a que cuando implantó su modelo sí que tenía una elevada percepción sobre su relevancia y utilidad.

Las conclusiones del análisis empírico nos llevan a corroborar que hemos logrado nuestro objetivo. Hemos buscado los factores que han dado origen a este cambio contable y los factores que han facilitado el proceso de cambio en las cuatro universidades de nuestro estudio, bajo el modelo de cambio de Bogt y Helden (2000). Y a continuación, tomando como marco teórico la teoría de los mandos superiores, hemos buscado las relaciones entre el diseño del modelo de CC y determinados aspectos de los equipos y grupos de trabajo que han participado en su diseño.

Los resultados de esta investigación apoyan las afirmaciones de varios autores (Shields y Young, 1989; Bogt y Helden; 2000) de que los cambios en las prácticas de contabilidad no son una cuestión puramente técnica sino que depende de la capacidad de la organización para centrarse en el comportamiento de las personas.

Las limitaciones de la metodología empleada no permiten generalizar o extrapolar nuestros resultados a una determinada población en la medida en que sólo permiten añadir conocimiento sobre las relaciones analizadas. Por otro lado, los estudios de caso posibilitan la profundidad de la investigación de forma que se obtiene una mayor comprensión del fenómeno analizado. El proceso de comparación de los resultados de este estudio empírico con los de otros estudios anteriores y futuros aumenta la capacidad de generalización de las teorías. Tal y como afirma Ryan et al. (2004)

Otra de las limitaciones de esta investigación es la naturaleza de los datos utilizados. Los datos primarios son las entrevistas realizadas a personas que están implicadas en el proceso de cambio contable como son vicerrectores, gerentes o responsables del servicio de contabilidad, informática o personal, por lo tanto su percepción refleja su propio interés y su realidad.

A pesar de las limitaciones, los resultados de la investigación nos indican que el método elegido puede ser válido para obtener un conocimiento más profundo sobre el cambio contable en el sector público, en nuestro caso sobre el proceso de implantación del modelo de CC en las universidades públicas.

Finalmente, en investigaciones futuras se podrían continuar con el EDC para analizar las diferencias entre el modelo desarrollado y el utilizado en cada universidad y de esta forma completar todo el proceso de cambio contable. Realizar este estudio con una metodología cuantitativa para todo el conjunto de universidades públicas españolas o cuando estén implantados los modelos de CC en las universidades públicas se pueden realizar estudios sobre el grado de satisfacción a nivel de usuarios, las debilidades, las ventajas o las posibles mejoras en el modelo de CC. Pensamos que este cambio contable que actualmente se está produciendo en las universidades españolas va a suponer una mejora en la gestión y el rendimiento de las instituciones universitarias y, en general, de todo el sistema universitario español porque dota a las universidades una herramienta formalizada con la que podrá compararse y mejorar. Y para los investigadores de Contabilidad de Gestión una nueva parcela para estudiar y poder contribuir a esa mejora de nuestras universidades



---

## LISTA DE CUADROS

---

- Cuadro 1.1. Órganos de la gobernanza del sistema universitario.  
(Elaboración propia a partir de Documento para análisis de la comisión mixta de gobernanza universitaria. Septiembre, 2011). (pág. 25).
- Cuadro 1.2. Descripción de la tipología de gobernanza de Brunner. (pág. 28)
- Cuadro 1.3. Modelos de financiación por comunidades (Elaboración propia a partir de Pérez Esparrells, 2004). (pág. 31)
- Cuadro 1.4. La estructura del Plan Plurianual de Financiación del Sistema Universitario Público Valenciano. (pág. 33).
- Cuadro 1.5. Primeras propuestas de modelos de Contabilidad de Costes para las Universidades. (Pág. 40-43).
- Cuadro 1.6. Usuarios de la información de costes en las Universidades. (pág. 48).
- Cuadro 1.7. Características del modelo de Contabilidad Costes para las Universidades. (Pág. 50-51).
- Cuadro 1.8. Clasificación de los centros de coste. (Pág. 59).
- Cuadro 1.9. Clasificación de las actividades/servicios de las Universidades. (Pág. 60).
- Cuadro 1.10. Clasificación de los elementos de costes. (Pág. 63).
- Cuadro 1.11. Clasificaciones de los ingresos. (Pág. 64).
- Cuadro 2.1. Cuadro 2.1. Versiones de la teoría institucional. (Pág. 74).
- Cuadro 2.2. Objetivos y características de los modelos de cambio contable. (Pág. 102-103).
- Cuadro 2.3. Fuente: extraído de Bogt (2008); Bogt y Helden, (2000); Lapsley y Wright (2004); Martínez Ramos (2004). (Pág. 112).
- Cuadro 2.4. Factores facilitadores del proceso de cambio contable (Fuente: elaboración propia). (Pág. 123).
- Cuadro 3.1. Relación entre tipo de estrategia y Modelo de CC. (Pág. 145).
- Cuadro 3.2. Relación de las variables demográficas de los agentes de cambio, el modelo de CA resultante con las proposiciones. (Pág. 157-158).
- Cuadro 3.3 Características del sistema contable de gestión. (Pág. 163).
- Cuadro 3.4. Relación entre las características de la información de costes relacionadas con la percepción de los equipos directivos sobre la utilidad esperada del modelo de CA resultante y las proposiciones. (Pág. 168).
- Cuadro 4.1. Características de las metodologías cuantitativa y cualitativa. (Fuente: adaptado de Lee, 1991). (Pág. 172).
- Cuadro 4.2. Componentes del diseño de la investigación. (Pág. 183-185).

Cuadro 4.3. Cronología de las entrevistas realizadas en las universidades públicas valencianas. (Pág. 188).

Cuadro 4.4. Estructura codificada de las variables. (Pág. 191-192).

Cuadro 5.1. Relación de centros, departamentos e institutos de la UA. (Pág. 221-222).

Cuadro 5.2. Servicios administrativos y técnicos de la UA. (Pág. 223).

Cuadro 5.3. Comité de personalización de la UMH. (Pág. 265)

Cuadro 5.4. Estado actual del proceso de implantación del modelo de CC en la UA. (Pág. 300-301).

Cuadro 5.5. Estado actual del proceso de implantación del modelo de CC en la UV. (Pág. 316-317).

Cuadro 5.6. Cronograma del proceso de implantación del modelo de CC. (Pág. 319).

Cuadro 5.7. El estado actual del proceso de implantación del modelo de CC en la UMH. (Pág. 325-326).

Cuadro 5.8. Tipología de los centros de coste. (Pág. 329).

Cuadro 5.9. Niveles de actividades. (Pág. 330).

Cuadro 5.10. Tipos de actividades. (Pág. 331).

Cuadro 5.11. Estado actual del proceso de adaptación del modelo de CC en la UJI. (Pág. 338-339).

Cuadro 5.12. Variable *Gap de desarrollo* para cada caso. (Pág. 342).

---

## LISTA DE FIGURAS

---

Figura 1.1. Regímenes de gobernanza configurados sobre los ejes de legitimidad y efectividad. (pág. 27).

Figura 1.2. Fases y funcionamiento del modelo. (Fuente. Documento sobre Contabilidad de Costes para las Universidades. Ministerio de Educación, 2011). Pág. 54).

Figura 2.1. Modelo de las siete Cs. (Pág. 81).

Figura 2.2. Modelo de cambio contable de Innes y Mitchel. (Tomado de Innes y Mitchell, 1990). (Pág. 86).

Figura 2.3. Modelo de cambio contable de Cobb, Hellier e Innes. (Pág. 93).

Figura 2.4. El proceso de institucionalización (Fuente: Burns y Scapens; 2000). (Pág. 94).

Figura 2.5. Modelo de cambio de Bogt y Hegel. (Pág. 98).

Figura 2.6. Modelo integrador para el estudio del cambio contable. (Pág. 101).

Figura 2.7. Gap de Desarrollo y Gap de Uso. (Pág.126).

Figura 3.1. Marco teórico para la investigación de los equipos de alta dirección. (Pág. 135).

Figura 3.2. Decisión estratégica bajo condiciones de racionalidad limitada. (Pág. 141).

Figura 3.3. Modelo de Contabilidad de costes diseñado. (Pág. 147).

Figura 5.1. Principales aspectos de la fase de personalización del modelo. (Pág. 304).

Figura 5.2. Contenido del cuadro resumen. (Pág. 306).

Figura 5.3 Variable *modelo de CC personalizado* y variables *características demográficas* por universidad. (Pág. 348).

Figura 5.4. Relación entre el modelo de CC personalizado y la edad media del equipo técnico de personalización. (Pág. 349).

Figura 5.5. Relación entre el *modelo de CC personalizado* y el valor medio del *género* del equipo técnico de personalización por universidad. (Pág. 349).

Figura 5.6. Relación entre el *modelo de CC personalizado* y la (1) formación media del equipo técnico de personalización por universidad. (Pág. 350).

Figura 5.7. Relación entre el *modelo de CC personalizado* y la (2) formación media del equipo técnico de personalización por universidad. (Pág. 351).

Figura 5.8. Relación entre el *modelo de CC personalizado* y la *antigüedad* media del equipo técnico de personalización por universidad. (Pág. 351).

Figura 5.9. Relación entre el *modelo de CC personalizado* y la media del colectivo del equipo técnico de personalización por universidad. (Pág. 352).

Figura 5.10. Utilidad esperada por universidades. (Pág. 367).

---

## LISTA DE TABLAS

---

Tabla 2.1. Cambios por orden cronológico del estudio de Cobb, Hellier e Innes. (Pág. 89-90).

Tabla 2.2. Clasificación de la cultura organizacional en función de su fortaleza. (Pág. 116).

Tabla 4.1. Clasificación de Yin de EDC según objetivos de investigación. (Pág. 176)

Tabla 4.2. Clasificación de Scapens de EDC según objetivos de investigación. (Pág. 177).

Tabla 4.3. Clasificación de Spicer de EDC según objetivos de investigación. (Pág. 178).

Tabla 4.4. Clasificación de los EDC de Stake en función del tipo de conclusiones. (Pág. 179).

Tabla 4.5. Clasificación de los EDC de Yin en función del número de casos. (Pág. 179).

Tabla 5.1. Valoración cultura organizacional de la UA. (Pág. 257).

Tabla 5.2. Valoración cultura organizacional de la UV. (Pág. 258).

Tabla 5.3. Valoración cultura organizacional de la UMH. (Pág. 259).

Tabla 5.4. Valoración cultura organizacional de la UJI. (Pág. 260).

Tabla 5.5. Cuadro comparativo de las valoraciones medias sobre la cultura organizacional. (Pág. 261).

Tabla 5.6. Directores del proyecto de implantación del modelo de CC. (Pág. 267).

Tabla 5.7. Composición de los equipos de personalización del modelo de CC. (Pág. 267).

Tabla 5.8. Características demográficas del equipo técnico de personalización de la UA. (Pág. 345).

Tabla 5.9. Características demográficas del equipo técnico de personalización de la UV. (Pág. 345).

Tabla 5.10. Características demográficas del equipo técnico de personalización de la UMH. (Pág. 346).

Tabla 5.11. Características demográficas del equipo técnico de personalización de la UJI. (Pág. 346).

Tabla 5.12. Valores numéricos de las variables cualitativas. (Pág. 347).

Tabla 5.13. Valores numéricos de las variables cualitativas. (Pág. 347).

Tabla 5.14. Valores de la variable dependiente modelo de CC personalizado y valores medios de las características demográficas. (Pág. 347).

Tabla 5.15. Valores del *modelo de CC personalizado* y de la *edad* media del equipo técnico de personalización por universidad. (Pág. 348).

Tabla 5.16. Valores del *modelo de CC personalizado* y de la media del *género* del equipo técnico de personalización por universidad. (Pág. 349).

Tabla 5.17. Valores del *modelo de CC personalizado* y de la (1) Formación media del equipo técnico de personalización por universidad. (Pág. 350).

Tabla 5.18. Valores del *modelo de CC personalizado* y de la (2) formación media del equipo técnico de personalización por universidad. (Pág. 350).

Tabla 5.19. Valores del *modelo de CC personalizado* y de la *antigüedad* media del equipo técnico de personalización por universidad. (Pág. 351).

Tabla 5.20. Valores del *modelo de CC personalizado* y de la media del colectivo del equipo técnico de personalización por universidad. (Pág. 352).

Tabla 5.21. Variable *características de la información contable* para cada caso. (Pág. 365).

Tabla 5.22. Variable *utilidad esperada del modelo de CC* para cada caso. (Pág. 366).

Tabla 5.23. Resumen de los resultados de las proposiciones. (Pág. 382).



---

## **BIBLIOGRAFÍA**

---





ACTON, D. D. y COTTON, W. D. J. (1997): Activity-Based Costing in a University Setting. *Journal of Cost Management*, March-April, pp. 32-38.

AECA, 1998: Documento de nº 2, Serie de Principios de Contabilidad de Gestión. La Contabilidad de gestión como instrumento de control.

AECA, 2001: Documento de nº 15 sobre Principios en Contabilidad de gestión: la contabilidad de gestión en las entidades públicas. Marzo 2001, pp.27-36.

AIBAR GUZMÁN, C. (2003): Los indicadores de gestión en las entidades públicas: Implicaciones para los sistemas de información. *Partida Doble*, 147, pp. 74-83.

ALVAREZ-DARDET, C. Y CAPELO, M.D. (2000): La reputación de los gestores y su elección contable: el caso de los almacenes agüera (1822-1830). VII Workshop en Contabilidad y Control de Gestión "Memorial Raymond Konopka". Sevilla 3-4, Febrero.

AMAT, J.M. (2000): Control de Gestión. Una perspectiva de dirección. Ediciones Gestión 2000. Barcelona. 5ª edición.

AMAT, O. (2011): High-growth cooperatives: Financial profile and key factors for competitiveness. *Revista de Economía Pública, Social y Cooperativa*, núm. 73, pp. 81-98.

AMAT, O., PERRAMON, J. Y BAGUR-FEMENIAS, LL. (2015): Quality practices in travel agencies: a mediating factor in nonfinancial indicators of advanced information systems. *Industrial Management & Data Systems*. Volumen: 115, 7, pp. 1325-1340.

ANDERSON, S. Y WIDENER, S. (2007): Doing quantitative field research in Management Accounting, in *Handbook of Management accounting research*. Vol. 1, Chapman, C., Hopwood, A. and Shields, M, Eds. Oxford: Elsevier.

ARAGÓN, J.A Y CORDÓN, E. (2000): La influencia del tamaño, las dimensiones estratégicas y el entorno en la implantación de innovaciones en la organización: internet en las pequeñas y medianas empresas. *Investigaciones europeas de dirección y economía de la empresa*. Vol. 6, nº 2, pp. 91-110.

ARAGÓN, J.A., HURTADO, N.E y LLORENS, F.J. (1996): El ajuste de las características de los directores generales a la situación de distintas dimensiones del entorno sectorial. *Investigaciones europeas de dirección y economía de la empresa*. Vol. 2, nº 2. Págs. 101-117.

ARASA, C. et al. (2001): Informe para un debate. Plataforma para la mejora de la calidad de la enseñanza universitaria en España. Federación Nacional de Asociaciones de Catedráticos.

ARAÚJO PINZÓN, P. (2003): Nuevo institucionalismo, teoría de la estructuración y cambio en los sistemas y prácticas de contabilidad de gestión:

teorías y métodos de investigación. Revista Española de Financiación y Contabilidad. Vol. XXXII, nº 118, julio-septiembre, pp.693-724.

ARAÚJO PINZÓN, P. (2003): Perspectiva organizativa y social en la implantación de un sistema de costes ABC. Técnica Contable, nº 651, marzo, pp.4-17.

ARAÚJO PINZÓN, P. (2003b): Perspectiva organizativa y social en la implantación de un sistema de costes ABC. Técnica Contable, nº 651, marzo, pp.4-17.

ARAÚJO, P. (2003a): Nuevo institucionalismo, teoría de la estructuración y cambio en los sistemas y prácticas de Contabilidad de Gestión: Teorías y métodos de investigación. Revista española de Financiación y contabilidad. Vol. XXXII, nº118, julio-septiembre, pp.693-724.

ARAUJO, P., FLÓREZ, R., SÁNCHEZ, J.M. Y VÉLEZ, E. (2010): Género y dirección frontera en relaciones interorganizativas: estudio exploratorio de su influencia sobre los sistemas de control para la gestión de los canales de exportación. Revista de Contabilidad-Spanish Accounting Review, Vol. 13, núm. 1 1, pp. 17-52.

ARAÚJO, P.; VÉLEZ, M.; DEL RÍO SÁNCHEZ, R; GARCÍA VALDERRAMA, T. ; LARRÁN, M. ; MULERO, E. Y BARBADILLO, E. (2000), Development and implementation of a cost model in a Spanish university. International Conference del EIASM Accounting, Auditing & Management in Public Sector Reforms.

ARCHEL, P. (2007): Teoría e investigación crítica en Contabilidad. Un estudio de caso. Monografías. AECA.

ARENILLA, M. (DIR.) (2012): La Universidad española en riesgo. Un análisis desde su gobernanza. Oleiros: Netbiblo.

AYUSO MORA, A., Y RIPOLL FELIU, V.M. (2005): El estudio de casos como prototipo de la investigación en contabilidad de gestión desde una perspectiva cualitativa. Revista Iberoamericana de Contabilidad de Gestión, 3(5), pp.131-168.

AYUSO MOYA, A. (2001): La elección de los modelos de costes de calidad: un análisis cualitativo. Tesis Doctoral Europea. Universitat de València.

BACHARACH, S.B.; BAMBERGER; P. y CONLEY, S.C. (1991): *Negotiating the see-saw of managerial strategy: A resurrection of the study of professionals in organizational theory*. Research in the Sociology of Organizations, 8. Pág. 217-238.

BANTEL, K.A. y JACKSON, S.E. (1989): Top managements and innovations in baking: Does the composition of the top team make difference? Strategic Management Journal, 10, pp. 107-124.

- BARLEY, S.R. y TOLBERT, P.S. (1997): Institutionalization and structuration: studying the links between action and institution. *Organization Studies*, 18 (1), pp. 93-117.
- BARRACHINA PALANCA, M. (2002) Fusiones y adquisiciones: implicación de los sistemas contables de gestión en los procesos de integración y cambio socio-cultural. Tesis Doctoral Europea. Universitat de València.
- BARRACHINA, M.; RIPOLL, V.; GAGO, S. (2004): Social research evolution in management accounting: reflection using Bunge's theory. *Critical Perspectives on Accounting*, vol. 15, pp. 701-713.
- BHIMANI, A. (1996): *Management Accounting European Perspectives*. Eds. Oxford University Press. Oxford.
- BIENVENISTE, G. (1987): *Professionalizing the organization: reducing bureaucracy to enhance effectiveness*. Jossey-Bass LTD. London.
- BJORNENAK, T. (1997): Diffusion and accounting: the case of ABC in Norway. *Management Accounting Research*. Vol 8, núm. 1, pp.3-17.
- BLANCO, F. (2008): La Contabilidad de Gestión en tiempos de recesión. *Técnica Contable*. Vol. 60, núm. 713, pp. 90-98.
- BOGT, H. J. TER (2008): Recent and future management changes in local government: continuing focus on rationality and efficiency? *Financial Accountability and Management*, 24(1), pp. 31–57.
- BOGT, H.J TER Y SCAPENS, R.W. (2012): Performance Management in Universities: Effects of the Transition to More Quantitative Measurement Systems. *European Accounting Review* 21, 3(2012), pp. 451-497.
- BONACHE, J. (1998): Los estudios de casos como estrategia de investigación: características, críticas y defensas. Documento de trabajo. Universidad Carlos III. Madrid.
- BREWER, J. Y HUNTER, (1989): *Multimethod research: A synthesis of styles*. Sage library of social research, Vol. 175.
- BRICALL, J. M. (2000). Informe Universidad 2000. Conferencia de Rectores de las Universidades españolas (CRUE). Barcelona, marzo.
- BRUNNER, J.J. (2011): Gobernanza universitaria: tipologías dinámicas y tendencias. *Revista de Educación*, nº 355, mayo-agosto, pp.137-159.
- BURCHELL, S., CLUBB, C., HOPWOOD, A., HUGHES, J. Y NAHAPIET, J. (1980): The roles of accounting in organizations and society. *Accounting, Organizations and Society*, vol. 5 (1), pp. 5-27.
- BURNS, J. (2000): The dynamics of accounting change. Interplay between new practices, routines, institutions, power and politics. *Accounting, Auditing, Accountability Journal*, vol. 13, núm. 5, pp. 566-596.

BURNS, J. y SCAPENS, R.W. (2000): Conceptualizing management accounting change: an institutional framework. *Management Accounting Research*, 11, pp.3-25.

BURNS, J. Y VAIVIO, J.( 2001): Management Accounting Change. *Management Accounting Research*, 12, pp.398-402.

BUSCO, C.; RICCABONI, A.; SCAPENS, R. W. (2006): Trust for accounting and accounting for trust. *Management Accounting Research*, vol. 17, núm. 1, pp. 11-41.

BUSH, P.D. (1987): The theory of institutional change. *Journal of Economic Issues*, 21 (3), pp.1075-1116.

CARDOSO, R.L. Y DE AQUINO, A.C.B., DA SILVA BITTI, E.J. (2011): Reflections for a framework of the public sector cost information [Reflexões para um framework da informação de custos do setor público brasileiro]. *Revista de Administracao Publica*, 45(5), pp. 1565-1586.

CARMONA, S Y MACÍAS, M. (2001): Institutional Pressures, Monopolistic Conditions and the Implementation of Early Cost Management Practices: The Case of the Royal Tobacco Factory of Seville (1820–1887). *Abacus*, vol. 37 (2), pp. 139-266.

CARMONA, S. Y EZZAMEL, M. (1999): Control and cost accounting practices in the Spain royal tobacco factory. *Accounting, Organizations and Society*, vol 22, núm. 5, pp. 411-446.

CARMONA, S. Y MACÍAS, M. (1998): Costes y presupuestos en la Real Fábrica de Tabacos de Sevilla. 2º Encuentro de trabajo sobre Historia de la Contabilidad en España: dos formas de entender la Historia de la Contabilidad. Sevilla.

CARMONA, S., Y MACÍAS, M. (2001): Institutional pressures, monopolistic conditions, and the implementation of early cost management practices: The case of the Royal Tobacco Factory of Seville (1820-1887), *Abacus*, 37(2), pp.139-165.

CARMONA, S.; EZZAMEL, M. Y GUTIÉRREZ, F. (1998): Towards an institutional analysis of accounting change in the royal tobacco factory of Seville. *The Accounting Historians Journal* Vol. 25, No. 1 (June 1998), pp. 115-147.

CARRASCO, D.; MORALES, M.J. Y SÁNCHEZ (2006): Libro Blanco de los costes en las universidades. (Capítulo 1 y 8, 3º edición. Pp. 561-594). Oficina de Cooperación Universitaria. 3º edición, 2011.

CARRUTHERS, B. (1995): Accounting, ambiguity, and the new institutionalism. *Accounting, Organizations and Society*, 20 (4), pp.313-328.

CASTELLÓ, E. (2001): La actual concepción de los procesos presupuestarios ¿evolución o revolución?. *Revista Española de Financiación y Contabilidad de Empresas*. Nº 56, pp.48-49.

CAVALLUZO, K.S. E ITTNER, C.D. (2003): Implementing performance measurement innovations: evidence from government. *Accounting, Organizations and Society*, 29, pp. 243-267.

CERVERA OLIVER, M. (2003): La universidad pública española: diseño de un sistema de costes. *Técnica Contable*, octubre, num. 657, pp. 4-14

CHEN, S.; BU, M.; WU, S. Y LIANG, X. (2015): How does TMT attention to innovation of Chinese firms influence firm innovation activities? A study on the moderating role of corporate governance. *Journal of Business Research*, 68(5), pp. 1127-1135.

CHILD, J. (1974): Managerial and organizational factors associated with company performance. *Journal of Management Studies*, 11, pp. 13-27.

CLAES, M. (1999): Mujeres, hombres y estilos de dirección; *Revista Internacional del Trabajo*, 118 (4), pp. 483-500.

COHEN, S.Y KAIMENAKI, E. (2011): Cost accounting systems structure and information quality properties: An empirical analysis. *Journal of Applied*

Comisión Técnica de Gobernanza Universitaria (2011). Diagnóstico, informe técnico-jurídico y propuestas de actuación en relación con las estructuras organizativas internas de las universidades españolas (gobernanza universitaria). Madrid, Ministerio de Educación.

contabilidad de gestión de las empresas. *Revista Iberoamericana de Contabilidad de Gestión* 3(5), pp. 111-129.

Contexts. *Accounting, Organizations and Society* 10(4), pp 443-456. (1993). Accounting and control: A case study of resistance to accounting change. *Management Accounting Research* 4(1), pp.1-33.

COOB, I. HELLIER, C. E INNES, J. (1995): "Management accounting change in a bank". *Management Accounting Research*, núm. 6, pp. 155-175.

COVALESKI, M.A. Y DIRSMITH, M.W. (1990): Dialectic tension, double reflexivity and the everyday accounting researcher: on using qualitative methods. *Accounting, Organizations and Society*, 15 (6), pp.562-587.

CYERT, R.M. Y MARCH, J.G. (1963): " A behavioral theory of the firm". Cliffs (NY), Prentice Hall.

DAMANPOUR, F. (1991): Organizational Innovation: a meta-analysis of the effects of determinants and moderators. *Academy of management Journal*, 34 (3), pp. 555-590.

- DATTA, D.K. y GUTHRIE, J.P. (1994): Executive succession: Organizational antecedents of CEO characteristics. *Strategic Management Journal*, 14, pp. 569-577.
- DEL RÍO SÁNCHEZ, R. y GARCÍA VALDERRAMA, T (2001): El modelo ABC como alternativa a los modelos de costes tradicionales en la Universidad. *Boletín de AECA* nº 57, octubre-diciembre, pp. 40-44.
- DENZING, N.K. Y LINCOLN, Y.S. (1994): eds. *Handbook of qualitative research*. Londres: Sage, 1994.
- DÍAZ-FERNÁNDEZ, M.C.; GONZÁLEZ-RODRÍGUEZ, M.R. Y PAWLAK, M. (2014): Top management demographic characteristics and company performance. *Industrial Management and Data Systems*, 114(3), pp.365-386.
- DIMAGGIO, P Y POWELL, W. (1991): *The new institutionalism in Organizational Analysis*. University of Chicago Press.
- DIMAGGIO, P. Y POWELL, W. (1983): The iron cage revisited: institutional isomorphish and collective rationality in organizational fields. *American Sociological Review*, 48 (2),pp. 147-160.
- DONALDSON, L. (2001): *The contingency theory of organizations*. Sage. California.
- EISENHARDT, K.M. (1989): Building Theories from Case Study Research. *Academy of Management. The Academy of Management Review*, 14(4), pp. 532-549.
- EISENHARDT, K.M. Y GRAEBNER, M.E. (2007): Theory Building from Case: Opportunities and challenges. *Academy of Management Journal*, 50 (1), pp. 25-32.
- ESCOBAR PÉREZ, B., y LOBO GALLARDO, A. (2002) Implicaciones teóricas y metodológicas de la evolución de la investigación en contabilidad de gestión. *Revista Española de Financiación y Contabilidad*, vol.31, núm.111, pp.245-286.
- ESCOBAR, B. Y LOBO, A. (2001): Tendencias metodológicas en la investigación en contabilidad de gestión. *Revista de Contabilidad*, vol. 4 núm. 8, julio-diciembre, pp. 17-34.
- FACIN, C.E.; BARRACHINA, M. y RIPOLL, V. (2008): Paradigmas de investigación en Contabilidad de Gestión. *Revista de Contabilidade e Mestrado em Ciências Contábeis da UERJ*, Río de Janeiro, V. 13, n.1, 9.1, jan./abril..
- FACIN, C.E.; BARRACHINA, M. y RIPOLL, V. (2009): La interiorización del cambio de un sistema contable de gestión en la pequeña empresa. *Revista de Contabilidade & Finanças, USP, Sao Paulo*. Vol 20, núm. 51, pp.101-115.
- FERNÁNDEZ RODRÍGUEZ, Z. (1999): El estudio de las organizaciones (la jungle dominada). *Papeles de Economía Española*, 78-79, pp. 139-152.

FINKELSTEIN, S. y HAMBRICK, D.C. (1996): Strategic leadership: Top executives and their effects on organizations, St. Paul, Minneapolis, West publishing Company.

FOLCH, G. y CÓRDOBA, S. (1996): Modelo de Contabilidad analítica en la Universidad Autónoma de Barcelona. Jornadas de Gerencia Universitaria. Cádiz.

FOONG, S.Y. Y TERUKI, N.A. (2009): Cost-system functionality and the performance of the Malaysian palm oil industry. *Asian Review of Accounting*, 17(3), pp. 212-225.

FOSTER, B. (1994): Theory of perpetual management accounting innovation lag in hierarchical organizations. *Accounting, Organizations and Society*, Vol.19, núm. 4/5, pp.401-411.

GARCÍA BENAÚ, M.A. (2008): Algunos aspectos sobre la racionalidad en la financiación universitaria. *Revista de Educación*, número extraordinario, pp. 267-284.

GLASER, B.G. Y A.L. STRAUSS (1967): *The Discovery of Grounded Theory: Strategies for Qualitative Research*. Aldine, New York.

GODDARD, A. y OOI, K. (1998): Activity-Based Costing and Central Overhead Cost Allocation in Universities: A Case Study. *Public Money & Management*, July-September, pp. 31-38.

GOLL, I. y RASHEED, A.A. (2005): The relationships between top management, demographic characteristics, rational decision making, environment munificence and performance. *Organizational Studies*, 26 (7), pp. 999-1023.

GRANLUND, M. (2001): Towards explaining stability in and around management accounting systems. *Management Accounting Research*, vol. 12, núm. 2, pp. 141-166.

GRANOF, M. H., PLATT, D. E. y VAYSMAN, I. (2000): Using Activity-Based Costing to Manage More Effectively. *The Pricewaterhouse Coopers Endowment for the Business of Government*. <http://www.endowment.pwcglobal.com/grants/mgdpiv.asp>.

GUPTA, A.K. (1984): Contingency linkages between strategy and general manager characteristics. A conceptual examination. *Academy of management Review*, 9 (3), pp. 399-412.

GUTHRIE, J.P., GRIMM, C.M. y SMITH, K.G. (1991): Environmental change and management staffing: An empirical study. *Journal of Management*, 17, pp. 735-748.

GUTIÉRREZ HIDALGO, F. Y NÚÑEZ TORRADO, M. (1999): Explaining change in Spain during the second half of the eighteenth century using

- institutional theory. 2ª EIASM Workshop in Accounting and Management in historical perspective. Seville.
- HAMBRICK, D. y MASON, P (1984): *Upper echelons: The organization as a reflection of its top managers*. *Academy of Management Review*, 9, pp. 193-202.
- HAMBRICK, D.C. (2007): Upper echelons theory: An update. *Academy of Management Review*, 32, pp. 334-343.
- HAMBRICK, D.C. Y CANNELLA JR., A.A. (2004): CEOs who have COOs: Contingency analysis of an unexplored structural form. *Strategic Management Journal*, 25(10), pp. 959-979.
- HAMBRICK, D.C.; HUMPHREY, S.E. Y GUPTA, A. (2015): Structural interdependence within top management teams: A key moderator of upper echelons predictions. *Strategic Management Journal*, 36(3), pp. 449-461.
- HAMEL, J.; DUFOUR, S. Y FORTIN, D. (1993): Qualitative research methods. Technische Universität Darmstadt Fachbereich 1.
- HART, P. y MELLONS, J. (1970): Management youth and company growth: A correlation? *Management decision*, 4, pp. 50-53.
- HELMICH, D.L. (1977): Organizational growth and succession patterns. *Academy of Management Journal*, 17, pp. 771-775.
- HESFORD, J.; LEE, S. Y VAN DER STEDE, W.A. y YOUNG, S.M. (2007): Management Accounting: A Bibliographic Study, en *Handbook of Management Accounting Research: Vol. 1*, Christopher S. Chapman and Anthony G. Hopwood and Michael Shields, Eds. Oxford: Elsevier.
- HIEBL, M.R.W. (2014): Upper echelons theory in management accounting and control research. *Journal of Management Control*, 24(3), pp. 223-240.
- HMIELESKI, K.M., COLE, M.S., BARON, R.A. (2012): Shared Authentic Leadership and New Venture Performance. *Journal of Management*, 38(5), pp. 1476-1499.
- HOPPER, T. (1994): The Development of British Cost and Management Accounting Research: A Personal View. Working Paper. University of Manchester.
- HOPPER, T. M. (1994): eds. *Critical Accounts*, London: Macmillan Press, pp.107-125.
- HOPWOOD, G. (1983): "On Trying to Study Accounting in the Context in which it operates". *Accounting Organization and Society*, Vol. 9, pp. 287-305.
- HUFF, A.S. (1982): Industry influences on strategy reformulation. *Strategy Management Journal*, 3, pp. 119-131.



HUMPHREY, C. & SCAPENS, R.W. (1992): Theories and Case Studies: limitation or Liberation. Working Paper 92/4. University of Manchester. Manchester. Gran Bretaña

IGAE, 2004: Los principios generales sobre CA de las administraciones públicas. Ministerio de Economía y Hacienda. Pág.29-30)

INNES, J. Y MITCHELL, F. (1990): The process of change in management accounting: some field study evidence. Management Accounting Research, 1, pp. 3-19.

JEPPERSON, R. (1991): Institutions, institutional effects and institutionalism, in W. Powell .and P. DiMaggio. The new institutionalism in organizational analisis. Chicago, University of Chicago press, pp. 143-163.

KAPLAN, R. (1986): The role for empirical research in management accounting. Accounting, Organization and Society, Vol. 11, nº 4/5, pp. 429-452.

KEHM, B.M. (2012): Gobernanza: ¿Qué es? ¿Es importante?. Capítulo 2 del libro: La nueva gobernanza de los sistemas universitarios. CARRASCO, S. Instituto de Ciencias de la Educación. Universidad de Barcelona, 2012.

KIMBERLEY, J.R. y EVANISKO, M.J. (1981): Organizational innovation: The influence of individual, organizational and contextual factors on hospital adoption of technological and administrative innovation. Academy of Management Journal, 24 (4), pp. 689-713.

LANGE, D.; BOIVIE, S. Y WESTPHAL, J.D. (2015): Predicting organizational identification at the CEO level. Strategic Management Journal, 36(8), pp. 1224-1244.

LAPSLEY, I. Y WRITGH, E. (2004): The diffusion of management accounting innovations in the public sector: a research agenda. Management Accounting Research, 15 (3), pp. 355-374.

LARRINAGA, C. (1999): Perspectivas alternativas de investigación en contabilidad: una revisión. Revista de Contabilidad, vol. 2, núm. 3, pp. 103-131.

LARRINAGA, C.; CARRASCO, F.; CORREA, M.; CARO, F; PAÉZ, J. (2001): The role of environmental accounting in organizational change. An exploration of Spanish companies Accounting, Auditing and Accountability Journal, Vol. 14 nº 2, pp. 213-239.

LEE, A.S. (1991): Integrating positivist and interpretative approach to organizational research. Organizations Science, 2(4), pp.342-365.

Ley Orgánica 11/1983, de 25 de agosto, de Reforma Universitaria. BOE: 01-09-1983.

Ley Orgánica 4/2007, de 12 de abril, de Universidades por la que se modifica la

Ley Orgánica 6/2001, de 21 de diciembre, de Universidades (LOMLOU). BOE: 13-04-2007.

Ley Orgánica 6/2001, de 21 de diciembre, de Universidades (LOU). BOE: 24-12-2001.

LIBBY, T. y WATERHOUSE, J.H. (1996): Predicting change in management accounting systems. *Journal of Management Accounting Research*, vol.8, pp. 137-150.

LIN, T.-C.; KU, Y.-C. Y HUANG, Y.-S. (2014): Exploring top managers' innovative IT (IIT) championing behavior: Integrating the personal and technical contexts. *Information and Management*, 51(1), pp. 1-12.

LIZCANO, J. (2012): Ponencia. I Jornadas sobre la contabilidad de costes en la Universidades).

LIZCANO, J. Y CASTELLO, E. (1997): Medición de la calidad y gestión de las actividades en las entidades del sector público. En los costes y la gestión de la calidad: experiencias sectoriales. Coordinado por Ricardo Rodríguez González, pp. 207-250.

LÓPEZ MANJÓN, J. (2000): Cambio contable en una organización académica. El caso del colegio-universidad de Osuna (1771-1777). VII Workshop en Contabilidad y Control de Gestión "Memorial Raymond Konopka". Sevilla 3-4, Febrero.

MACINATI, M.S. (2011): The use of management accounting system information in health care. The results of an empirical research [L'impiego delle informazioni di contabilità analitica in sanità. I risultati di una ricerca empirica]. *Mecosan*, 19(76), pp. 9-22.

MALLES FERNÁNDEZ, E. (2010): Los sistemas de información contable en la gestión universitaria. *Revista de dirección y administración de empresas*. Num. 17, diciembre.

MALMI, T. (1999): Activity-based costing diffusion organizations: an exploratory empirical analysis of Finnish firm. *Accounting, Organizations and Society*, Vol.24, núm. 8, pp.649-672.

MARTÍNEZ RAMOS, M. (2004): "Proceso, antecedentes y consecuencias de la adopción de innovaciones contables: contrastación de un modelo integrador". *Cuadernos de Economía y dirección de la empresa*, núm. 21, pp.5-27.

MARTÍNEZ RAMOS, M. (2005): "Sistemas de indicadores de gestión y cambio contable. Estudio de un caso". *Revista Iberoamericana de Contabilidad de gestión*. Vol.3, núm. 6, pp. 13-38.

MARTÍNEZ, R. (2012): Reflexiones en torno al sistema de gobierno de las universidades ante el reto de la modernización de la gobernanza universitaria. *Revista catalana de dret públic*, num.44.

MENZ, M. Y SCHEEF, C. (2014): Chief strategy officers: Contingency analysis of their presence in top management teams. *Strategic Management Journal*, 35(3), pp. 461-471.

- MEYER, J. Y ROWAN, B. (1977): , Institutionalized organizations: formal structures as myth and ceremony. *American Journal of Sociology*. Vol. 83, núm. 2, pp. 340-363.
- MICHEL, A.I. y HAMBRICK, D.C. (1992): Diversification posture and characteristics of the top management team. *Academy of Management Journal*, 35, pp. 9-37.
- MILES, M.B. Y HUBERMAN, A.M. (1984): *Qualitative data analysis: a sourcebook of new methods*. Beverly Hills: Sage Publications; (US).
- MILLER, P. (1994): Accounting as social and institutional practice: an introduction, en Hopwood, A.J. y Miller, P.: *Accounting as social and institutional practice* (Cambridge: Cambridge University Press).
- MINISTERIO DE CIENCIA E INNOVACIÓN .Estrategia Universidad 2015.
- MINISTERIO DE EDUCACIÓN (2011): *Modelo de Contabilidad Analítica para las Universidades. Particularización del modelo CANOA*, marzo.
- MORGAN, G. (1988): Accounting as reality construction: Towards a new epistemology for accounting practice. *Accounting, Organizations, Society*, Vol. 13, 5, pp. 477-485.
- MURRAY, A. (1989): Top management group heterogeneity and firm performance, *Strategic Management Journal*, Special Issue (10). North Carolina, pp. 125-141.
- NARANJO GIL, D., ÁLVAREZ-DARDET, C. (2005): El papel de los estilos de gestión y sistemas contables de gestión en el cambio estratégico. *Revista Española de Financiación y Contabilidad*. Vol XXXIV, nº 127, octubre – diciembre, pp.951-975.
- NARANJO GIL, D., ÁLVAREZ-DARDET, C. y CARRASCO, A. (2010): The relationship between diversity, gender and accounting. *Revista de Contabilidad*, Volumen 13, Issue 1, (January–June 2010), pp 9-143.
- NARANJO-GIL, D. (2009): Management information systems and strategic performances: The role of top team composition. *International Journal of Information Management* 29, pp. 104–110.
- NARANJO-GIL, D. (2010): El uso del cuadro del mando integral y del presupuesto en la gestión estratégica de hospitales públicos. *Gaceta sanitaria*, Vol, 24 (3), pp. 220-224.
- NARANJO-GIL, D.; MAAS, V.S. Y HARTMANN, F.G.H. (2009): How CFOs determine management accounting innovation: An examination of direct and indirect effects. *European Accounting Review*, 18(4), pp. 667-695.
- NOR-AZIAH, A. K.; SCAPENS, R. W.(2007): Corporatisation and accounting change: the role of accounting and accountants in a Malaysian public utility. *Management Accounting Research*, vol. 18, núm. 2, pp. 209-247.

NÚÑEZ TORRADO, M. (1999): El papel de los individuos en la institucionalización de prácticas contables: El caso de la renta de la pólvora en Nueva España (1757-87). Sevilla.

ODYSSEAS, P. (2012): The impact of CFOs' characteristics and information technology on cost management systems. *Journal of Applied Accounting Research* Vol. 13 No. 3, pp. 242-254.

ODYSSEAS, P. E IOANNIS (2009): A survey of factors influencing the cost system design in hotels. *International Journal of Hospitality Management*, 28, pp. 263-271.

ORTEGA EGEA, T. y RODRIGUEA ARIZA, L. (2007): Un modelo de cálculo de costes para el ámbito universitario: el uso del tiempo como unidad de prestación en una unidad organizativa. *Revista de Contabilidad-Spanish Accounting Review*, 19.

OTLEY, D. (1980): The contingency theory of management accounting: achievement and prognosis. *Accounting, Organizations, Society*, Vol. 5, pp. 413-428.

OTLEY, D.T. & BERRY, A.J. (1994): Case study research in management accounting and control. *Management Accounting Research*, nº 5, pp. 46-65.

PADILLA, A. Y DEL ÁGUILA, A.R.(2003): La evolución de las formas organizativas. De la estructura simple a la organización en red y virtual. *Investigaciones Europeas de Dirección y Economía de la Empresa*. Vol. 9, Nº 3, pp. 69-94.

PAVLATOS, O. (2012): The impact of CFOs' characteristics and information technology on cost management systems. *Journal of Applied Accounting Research*, 13(3), pp. 242-254.

PENDLEBURY, M. y ALGABER, N. (1997): Accounting for the cost of central support services in UK Universities, a note. *Financial Accountability & Management*, 13 (3), August, pp. 281-288.

PÉREZ ESPARRELLS, C. (2004): La educación universitaria en España: el vínculo entre financiación y calidad. *Revista de Educación*, núm. 335, pp.305-316.

PIZZINI, M.J. (2006): The relation between cost-system design, managers' evaluations of the relevance and usefulness of cost data, and financial performance: an empirical study of US hospital. *Accounting, Organizations and Society*, 31, pp. 179-210.

Plan Plurianual de Financiación del Sistema Universitario Público Valenciano (2010-2017).

POLLOCK, T.G.; CHEN, G.; JACKSON, E.M. Y HAMBRICK, D.C. (2010): How much prestige is enough? Assessing the value of multiple types of high-status affiliates for young firms. *Journal of Business Venturing*, 25(1), pp. 6-23.

Propuesta para la reforma y mejora de la calidad y eficiencia del sistema universitario español. (12- febrero de 2012; pp. 8).

PUXTY, A. (1993): The social and organizational context of managerial accounting (New York: Academic Press).

REICHARDT, CH.S. Y COOK, T.D. (1986): Qualitative and quantitative methods in evaluation research. Sage Publications, Inc.

Resolución de 17 de noviembre de 2011, de la Intervención General de la Administración del Estado (IGAE), por la que se aprueba la adaptación del Plan General de Contabilidad Pública a la Administración General del Estado (AGE).

RIBEIRO, J. A.; SCAPENS, R. W. (2006): Institutional theories in management accounting change: Contributions, issues and paths for development. *Qualitative Research in Accounting & Management*, vol. 3, núm. 2, pp. 94-111.

RODRÍGUEZ GARAY, R. (2009): La cultura organizacional. Un potencial activo estratégico desde la perspectiva de la administración. *INVENIO*, vol. 12, núm. 22, junio, pp. 67-92.

RUIZ OLABUENAGA, J.I. (1996): Metodología de la investigación cualitativa. Universidad de Deusto. Bilbao.

RUIZ OLABUENAGA, J.I.; ARISTEGUE, I. Y MELGOSA, L. (1998): Como elaborar un proyecto de investigación social. Cuadernos monográficos del ICE, nº 7.

RYAN, B., SCAPENS, R.W. Y THEOBALD, M. (2004): Metodología de la investigación en Contabilidad de Gestión. Ed. Deusto. Barcelona.

RYAN, B.; SCAPENS, R.W., Y THEOBALD, M. (2004): Metodología de la investigación en Finanzas y Contabilidad. Barcelona: Deusto.

RYAN, R.; SCAPENS, R., THEOBALD, M. (1992): *Research Methods and Methodology in Accounting and Finance*. Ed. Academic Press.

SAMOILOVICH, D. (2007): Escenarios de gobierno en las universidades europeas. Colección de documentos CYD 8/2007.

SAUDARAN, S.M. y DIGA, J.G. (1999): Evaluation of the contingency-based approach in comparative international accounting: a case for alternative research paradigms. *Journal of accounting Literature*, 18, pp.57-95.

SAYER, R.A. (1984): Industry and space: a sympathetic critique of radical research. *Environment and Planning D; Society and Spoco*. Vol. 3, pp. 3-29.

SCAPENS, R. W. (1990). Researching management accounting practice: The role of case study methods. *The British Accounting Review* 22(3), pp 259-281.  
-(1994). Never mind the gap: towards an institutional perspective on management accounting practice. *Management Accounting Research* 5, pp 301-321.

- (2002). The role of case study methods in management accounting research: A personal reflection and reply. *The British Accounting Review* 24(4), pp 369-383.
- (2006). Understanding management accounting practices: A personal journey. *The British Accounting Review* 38(1), pp 1-30.
- SCAPENS, R. W. y ROBERTS, J. (1985). Accounting Systems and Systems of Accountability. *Understanding Accounting Practices in Their Organizational Accounting Research*, 12(1), pp. 5-25.
- SCAPENS, R. W.; JAZAYERI, M. ERP (2003): Systems and management accounting change: opportunities or impacts? A research note. *European Accounting Review*, vol. 12, pp. 201-233.
- SCAPENS, R.W. (1990): Researching Management Accounting Practice: The Role of Case Study Research Methods. *British Accounting Review*. Vol. 22, nº 3, September, pp. 259-281.
- SCAPENS, R.W. (2004): Chapter 15, Doing case study research, in *The real life guide to accounting research a behind-the-scenes view of using qualitative research methods*. Humphrey, C. y Lee, B. Elsevier. Ltd.
- SCHMID, S. Y DAUTH, T. (2014): Does internationalization make a difference? Stock market reaction to announcements of international top executive appointments. *Journal of World Business*, 49(1), pp. 63-77.
- SCHOUTE, M. (2009): The relationship between cost system complexity, purposes of use, and cost system effectiveness. *British Accounting Review*, 41(4), pp. 208-226.
- SCHWENK, C.R. (1995): Strategic decision making. *Journal of management*, 21 (3), pp. 471-493.
- SCOTT, W.R. (2001): *Institutions and Organizations*. London, Thousand Oaks: Sage Publications.
- SEARCY, D.L. Y MENTZER, J.T. (2003): A framework for conducting and evaluating research. *Journal of Accounting Literature*, 22, pp.130-167.
- SERRA SALVADOR, V. (2005). La problemática del cambio en los sistemas de SHIELDS, M.D. Y YOUNG, S.M. (1989): "A behavioral model for implementing cost management system". *Journal of Cost Management*. Winter, pp. 17-27.
- SIMONS, R. (1995): *Levers of control: how managers use innovative control systems to drive strategic renewal*. Boston, MA: Harvard Business School Press
- SITI-NABIHA, A. K.; SCAPENS, R. W. (2005): Stability and change: an institutional study of management accounting change. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, vol. 18, núm. 1, pp. 44-73, 2005.
- SOMOHANO RODRÍGUEZ, F. Y MARTÍNEZ GARCÍA (2003). Los sistemas de gestión basados en el tiempo: diseño de un modelo para la producción

heterogénea. *Revista Española de Financiación y Contabilidad*, XXXII, 118, julio-septiembre, pp. 755-796.

SONG, J. (1982): Diversification strategies and the experience of top executives of large firms. *Strategic Management Journal*, 3, pp. 377-380.

SPICER (1992): The resurgence of cost and management accounting: a review of some recent developments in practice. Theories and case research methods. *Management Accounting Research*. Vol. 3, pp. 1-38.

STAKE, R.E. (1995): *The art of case study research*, Thousand Oaks, CA: Sage. Publications.

STAKE, ROBERT. (1995): "The Art of case study Research". Thousand Oaks, London, New Delhi: Sage.

STRAUSS, A.L. (1987): *Qualitative analysis for social scientifics*. New York: Cambridge University Press.

TAMARIT AZNAR, C. (2002): *Variables que influyen en el diseño, implantación y control del sistema de costes y gestión basado en las actividades. Estudio de un caso. Tesis Doctoral. Universitat de València.*

TER BOGT, H.J. Y VAN HELDEN, G.J (2000), "Accounting change in Dutch government: exploring the gap between expectations and realizations", *Management Accounting Research*, 11, pp. 263-279.

THOMAS, A.S. LITSCHERT, R.J. y RAMASWAMY, S. (1991): The performance impact of strategy-manager coalignment: An empirical examination. *Strategic Management Journal*, 12, pp. 509-522.

TOOL, M. (1993): The theory of instrumental value: extensions, clarifications, in Tool, M.(Ed.): *Institutional Economic*. Boston and London, Kluwer publishers, pp. 119-159.

TORRES PRADAS, L. (1991). Indicadores de gestión para las entidades públicas. *Revista Española de Financiación y Contabilidad*, 67, pp. 535-558.

Universidad de Alicante, *Cuentas anuales del ejercicio 2012. Información de la memoria del ejercicio 2012.*

VEBLEN, T. (1899) *The Theory of the Leisure Class: An Economic Study of Institutions*, Nueva York, Macmillan, 1899

VIJ, M. (2012): A survey of factors influencing cost structures in the Indian hotel sector. *Worldwide Hospitality and Tourism Themes*, 4(5), pp. 449-462.

WESTPHAL, J.D. Y DEEPHOUSE, D.L. (2011): Avoiding bad press: Interpersonal influence in relations between ceos and journalists and the consequences for press reporting about firms and their leadership. *Organization Science*, 22(4), pp. 1061-1086.

WIERSEMA, M. y BANTEL, K. (1992): Top management team demography and corporate strategic change. *Academy of Management Review*, 15, pp. 91-121.

WOOLGAR, S. (1991): *Knowledge and Reflexivity. New Frontiers in the sociology of Knowledge*, London: Sage Publications.

WOWAK, A.J. Y HAMBRICK, D.C. (2010): A model of person-pay interaction: How executives vary in their responses to compensation arrangements. *Strategic Management Journal*, 31(8), pp. 803-821.

WOWAK, A.J.; MANNOR, M.J. Y WOWAK, K.D. (2014): Throwing caution to the wind: The effect of CEO stock option pay on the incidence of product safety problems. *Strategic Management Journal*, 36(7), pp. 1082-1092.

WULF, T.; MIKSCHE, J.; ROLEDER, K. Y STUBNER, S. (2011): Performance over the CEO life cycle: The impact of structural power creation activities. *Problems and Perspectives in Management*, 9(4), pp. 98-108.

YACUZZI, E. (2005): Documentos de trabajo. N° 296. Universidad del CEMA. Argentina.

YAMAK, S.; NIELSEN, S. Y ESCRIBÁ-ESTEVE, A. (2014): The Role of External Environment in Upper Echelons Theory: A Review of Existing Literature and Future Research Directions. *Group and Organization Management*, 39(1), pp. 69-109.

YIN, R.K. (2013): *Case Study Research: Design and Methods*. Sage Publications, Thousand Oaks, CA. 5ª edición.

YOUNG, G., CHARNS, M. y SHORTELL, S. (2001): Top manager and network effects on the adoption of innovative management practices: A study of TQM in a public hospital system. *Strategic Management Journal*, 22, pp. 935-951.

ZABALZA, M.A. (2002): *La enseñanza universitaria. El escenario y sus protagonistas*. Ediciones Narcea.

ZHANG, Y. Y WIERSEMA, M.F. (2009): Stock market reaction to CEO certification: The signaling role of CEO background. *Strategic Management Journal*, 30(7), pp. 693-710.

<http://planestrategico.umh.es/data/es/sociedad.html>

<http://rectorado.umh.es/plan-estrategico/>

<http://uiiapps.uji.es/institucional/uji/presentacio/historia/>

<http://web.ua.es/es/peua/>

[http://www.eldiario.es/sociedad/Gobierno-normativa-facilitara-universidades-privadas\\_0\\_377962402.html](http://www.eldiario.es/sociedad/Gobierno-normativa-facilitara-universidades-privadas_0_377962402.html)

<http://www.uji.es/CA/www/esp/queesuji.html>



[http://www.umh.es/contenido/Universidad/:cifras\\_umh/datos\\_es.html](http://www.umh.es/contenido/Universidad/:cifras_umh/datos_es.html))

<http://www.uv.es/uvweb/universidad/es/universitat/conocenos/mision-vision-valores/vision-1285924490532.html>

<http://universidad.es/es/en-espana/estudiar-en-espana/universidades-de-espana>

<http://morey-abogados.blogspot.com.es/2012/02/el-modelo-de-gobernanza-del-sistema.html>