

Gestión y control de las subvenciones públicas de I+D+I en el marco de las Universidades Públicas españolas

José Andrés Dorta Velázquez

Javier de León Ledesma

Universidad de Las Palmas de Gran Canaria

En el presente artículo, partiendo de la base de la concepción actual de la Contabilidad Pública, se analiza la problemática presupuestaria y financiera de las subvenciones públicas de investigación científica, desarrollo e innovación tecnológica (I+D+I). Atendiendo al régimen económico-financiero de las Universidades Públicas españolas, se destaca la complejidad de su gestión administrativa, los aspectos de naturaleza presupuestaria y patrimonial, así como algunas consideraciones adicionales relacionadas con el control de la fiabilidad de la información y con la apremiante necesidad de delimitar correctamente los costes vinculados a los proyectos de investigación.

1. INTRODUCCIÓN

La Contabilidad Pública española goza, al menos a nivel normativo, de un sistema estructurado y coherente que se orienta a satisfacer los objetivos de un modelo avanzado. No obstante, es justo reconocer que la deseada articulación del sistema contable ha podido lograrse satisfactoriamente en la dimensión presupuestaria y económico-financiera, existiendo una incipiente necesidad de desarrollar sistemas adaptados a las particularidades de cada Administración Pública, así como de profundizar en los elementos conceptuales y metodológicos por los que han de discurrir la contabilidad de gestión, la consolidación contable y los indicadores de gestión pública.

Esta situación está presente en la generalidad de las Administraciones Públicas y no es ajena a la realidad actual de la Universidad Pública española. En este sentido, Navarro *et al.* (1998) advierten que la implantación de adecuados sistemas de información en estas instituciones no ha sido resuelta satisfactoriamente, siendo obligado plantearse hasta qué punto los actuales sistemas son instrumentos válidos al servicio de las demandas informativas de los usuarios, cumpliendo al mismo tiempo con los modernos objetivos de la Contabilidad Pública. Este mismo sentir fue expresado en el V Encuentro de los Órganos de Control Externo (1996), poniendo de manifiesto la insuficiencia de los sistemas actualmente utilizados y la necesidad de desarrollar un proceso de normalización que, tomando como referencia el vigente Plan General de Contabilidad Pública y el marco conceptual iniciado por la Comisión de Principios y Normas Contables Públicas, se adapte a las especificidades del sector universitario y a la normativa económico-financiera de las Comunidades Autónomas en las que se ubiquen las respectivas Universidades. Precisamente, éste ha sido el camino adoptado por la reciente la Ley Orgánica de Universidades, de 26 de diciembre de 2001, pues a tenor de lo establecido en su artículo 83.4, *«[l]a estructura del presupuesto de las Universidades, su sistema contable y los documentos que comprenden sus cuentas anuales deberán adaptarse, en todo caso, a las normas que con carácter general se establezcan para el sector público. En este marco, a los efectos de la normalización contable, las Comunidades Autónomas podrán establecer un plan de contabilidad para las Universidades de su competencia»*.

Acorde a esta exigencia, el presente trabajo tiene como propósito exponer la problemática contable de las subvenciones públicas de investigación científica, desarrollo e innovación tecnológica (I+D+I), centrando nuestra atención en los subsistemas presupuestario y financiero. Teniendo en cuenta el papel estratégico de esta fuente de financiación, así como su peso específico en la estructura financiera de las Universidades Públicas españolas, el presente artículo se desarrolla de acuerdo al siguiente itinerario: en primer lugar, delimitamos el ámbito administrativo en el que se desenvuelve la gestión de la investigación; en segundo lugar, profundizamos en los aspectos de naturaleza presupuestaria y patrimonial que caracterizan a estas subvenciones públicas, y, finalmente, exponemos algunas consideraciones adicionales relacionadas con la fiabilidad de la información y con la apremiante necesidad de delimitar correctamente los costes vinculados a los proyectos de investigación.

2. VINCULACIÓN DE LA UNIDAD DE GESTIÓN DE LA INVESTIGACIÓN CON OTRAS UNIDADES ADMINISTRATIVAS

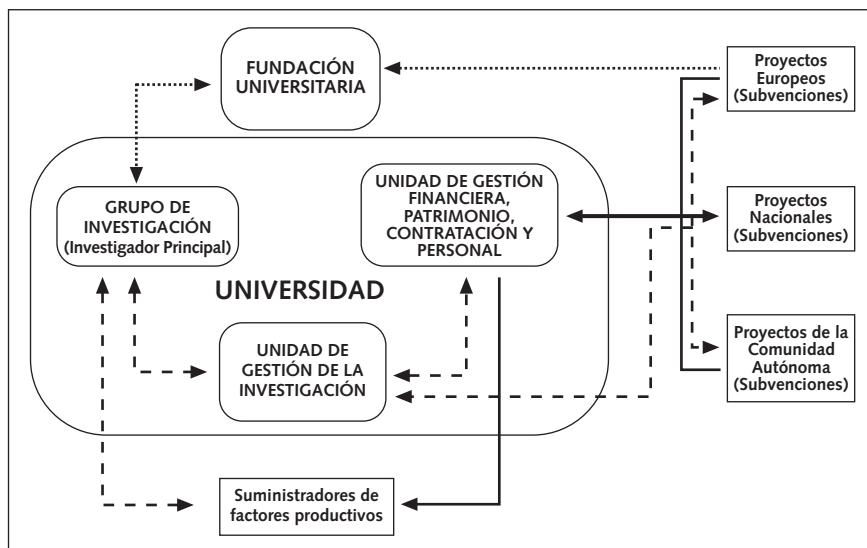
Es habitual que la gestión de las subvenciones de investigación esté delegada a un servicio especializado inserto en la estructura de la gerencia, teniendo en cuenta que las iniciativas nacionales y autonómicas obligan a canalizar tales recursos a través del régimen jurídico al que están sometidas las universidades públicas¹. La totalidad de Universidades disponen de una Unidad de Gestión de la Investigación (UGI) que, como servicio técnico-administrativo centralizado, tiene por finalidad principal la gestión burocrática de los fondos generados en la investigación. Bajo la dependencia funcional, normalmente del Vicerrectorado de Investigación, y en coordinación con las Oficinas de Transferencia de la Investigación (OTRI), este servicio sirve como punto de encuentro entre los grupos de investigación y las entidades públicas subvencionadoras en aras de agilizar la tramitación de los contratos acordados entre las partes (véase figura 1).

Los grupos de investigación, a través de su investigador principal, se vinculan con la UGI para que les apoye en todas las fases del proyecto de investigación (solicitud, presupuestación, gestión de los recursos financieros, cumplimiento de la legalidad, justificación de la subvención, etc.), y en este sentido, este servicio presta una atención personalizada a los investigadores, equilibrando la celeridad de estos procesos de gestión con la seguridad administrativa y presupuestaria exigida a cualquier recurso público. Además, la minuciosa y cambiante reglamentación administrativa establecida en las bases de cada subvención pública (europea, nacional y autonómica) obliga a una continua actualización de su quehacer.

Por otro lado, las Unidades de Gestión Financiera u órganos similares son los responsables del reflejo contable de este incremento en la financiación y de modificar el presupuesto de gastos mediante la oportuna generación de créditos, de acuerdo con las limitaciones cuantitativas y cualitativas definidas en la subvención concedida. Por

¹ Si bien las autoridades de ámbito nacional y territorial vienen exigiendo que las subvenciones se rijan en el marco presupuestario de las Universidades, prohibiendo explícitamente su gestión privada, la Comisión Europea viene admitiendo de forma pacífica que las subvenciones de los programas marco puedan ser gestionadas a través de entidades de colaboración, lo que evidentemente supone una excepción en la gestión de recursos públicos. Consecuentemente, los grupos de investigación que accedan a subvenciones europeas pueden optar por su gestión a través de la Unidad de Gestión de la Investigación o a través de una Fundación Universitaria.

FIGURA I
MODELO ESQUEMÁTICO DE LA GESTIÓN
ADMINISTRATIVA DE LAS SUBVENCIONES DE I+D+I



Fuente: Elaboración propia

Nota: Las flechas continuas muestran los flujos de naturaleza económico-financiera que surgen entre la Universidad y las entidades externas. Las flechas discontinuas señalan los flujos de información-comunicación que se originan entre las unidades administrativas y entidades que participan en la gestión de las subvenciones de I+D+I.

tanto, la gestión de la UGI se desarrolla en el marco de la organización contable y financiera de la Universidad, pues todos los flujos derivados de las subvenciones de investigación deben tener un correcto reconocimiento en la contabilidad presupuestaria, financiera y de gestión. En este sentido, la UGI está capacitada para registrar algunas operaciones del proceso de ejecución del presupuesto, correspondiendo a la Unidad de Gestión Financiera (Servicio de Tesorería) gestionar el pago de las deudas contraídas, siendo habitual que se utilice una cuenta corriente específica que permite satisfacer los créditos de provisión con el menor coste financiero implícito. Paralelamente al registro de estas operaciones, el sistema de información contable ha de recoger los anticipos y liquidaciones finales que se derivan de la gestión de los proyectos.

Hemos de señalar que las subvenciones públicas de I+D+I constituyen financiación afectada que se incorpora al presupuesto de ingresos de la Universidad, una vez se ha percibido el importe de las mismas, reconociendo simultáneamente el derecho y el ingreso, pu-

diendo ser registrado con anterioridad si la Universidad tiene conocimiento de que el ente concedente de la subvención ha reconocido su correlativa obligación. Ahora bien, el incremento simultáneo del crédito en el presupuesto de gastos por aumento del correspondiente presupuesto de ingresos puede repercutir negativamente en la liquidez de la Universidad, especialmente cuando exista un lapso de tiempo desde la concesión de la subvención hasta su cobro, aunque también es cierto que tal efecto negativo puede verse compensado por la recepción de anticipos a cuenta. No obstante, limitar la modificación del presupuesto de gastos en tanto no se produzca la recaudación efectiva de los ingresos puede colapsar la gestión de la investigación, implicando riesgos de gestión extrapresupuestaria si se utilizan fórmulas de elusión de la normativa financiera a través de sociedades o fundaciones interpuestas. Además, imponer una correlación objetiva entre los flujos de cobros y pagos puede producir modificaciones en el presupuesto de gastos, reduciendo los créditos presupuestarios destinados a otras eventualidades.

La UGI también ha de coordinarse con el Servicio de Contratación para dar respuesta a los requerimientos legales vigentes establecidos en el Real Decreto 2/2000, de 16 de junio, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley de Contratos de las Administraciones Públicas (a este respecto véanse, entre otros, los artículos 56 y 182.b). En este sentido, es frecuente que el grupo de investigación tenga capacidad para adquirir directamente, en nombre de la Universidad, los factores productivos necesarios para su proyecto de investigación, debiendo prestar especial atención a los documentos justificativos que acrediten la adquisición realizada, tanto desde una perspectiva legal como sobre su razonabilidad económica. En efecto, al margen de los requisitos formales que puedan establecerse en cada momento por la legislación de contratación y fiscal, es menester considerar la racionalidad del gasto desde la perspectiva de su oportunidad en el proyecto de investigación, supervisando que no se sobrepasan los límites cuantitativos y cualitativos definidos en el presupuesto aprobado por el órgano financiador. Es necesario destacar que el titular de estas atribuciones patrimoniales es la Universidad y no el grupo de investigación, y, por tanto, ésta debe velar por la correcta gestión de los recursos, habida cuenta de la responsabilidad de reintegro que siempre pesa sobre una subvención pública.

Igualmente, ha de coordinarse con el Servicio de Patrimonio para que este servicio emita los certificados de inventario en aquellas adquisiciones de bienes y derechos susceptibles de integrarse en el inventario de la Universidad. Así, a título ilustrativo, el artículo 152.4

de los Estatutos de la ULPGC señala: «Los bienes materiales que se adquieran con cargo a la financiación externa derivada de contratos y convenios integrarán el patrimonio de la ULPGC y quedarán para el uso de los Departamentos o unidades orgánicas; en el caso de que sean varios, la Junta de Gobierno decidirá a cuál de ellos quedará afectado. Los equipamientos adquiridos con cargo a contratos suscritos se incluirán en el inventario.» Esta adscripción de los equipos adquiridos al departamento o instituto que haya realizado el trabajo de investigación es práctica común en la Universidad española, sin perjuicio de que deba garantizarse la utilización de los mismos por toda la comunidad universitaria (artículo 155 de los Estatutos de la Universidad de Oviedo). En términos similares se recoge en las bases de ejecución de los presupuestos de algunas Universidades (Universidad de Alicante, Universidad de Jaén, Universidad Politécnica de Cataluña, etc.), al resaltar que los bienes inventariables adquiridos como contraprestación de proyectos y servicios de investigación o de asistencia técnica se incorporarán al patrimonio de la Universidad y quedarán adscritos al centro de gasto que haya generado los recursos correspondientes. Es menester resaltar que tal adscripción no debe implicar que las personas adopten «una actitud de patrimonialización o personalización» (Tribunal de Cuentas del País Vasco en su Informe de Fiscalización a la Universidad del País Vasco para el ejercicio presupuestario de 1996, pág. 33).

Finalmente, en el supuesto de que los proyectos de investigación contengan partidas específicas para la contratación de personal investigador, también es necesario lograr la colaboración del Servicio de Personal en la tramitación de las correspondientes nóminas.

Antes de ahondar en los aspectos contables asociados a los proyectos de investigación, en el siguiente epígrafe se exponen una serie de consideraciones presupuestarias en relación con los mismos. A este respecto, hay que resaltar que el reconocimiento y liquidación de las obligaciones presupuestarias derivadas de la ejecución de los proyectos de investigación subvencionados no están condicionados a la disponibilidad de los recursos presupuestarios y, por ende, las obligaciones contraídas por iniciativa de los investigadores son exigibles a la Universidad por los correspondientes acreedores. En idénticos términos, el reconocimiento y liquidación de los derechos presupuestarios no cabe tampoco entenderlo constreñido a la realización de ciertos gastos a cuya financiación puedan estar afectados, sino que debe regirse por el criterio de devengo aplicable en cada caso; sin embargo, este acto administrativo puede quedar condicionado al cumplimiento de ciertas obligaciones de carácter convencional relacionadas con el grado de ejecución de los gastos presupuestarios.

Ineludiblemente, los pagos y cobros correlativos a las obligaciones y derechos originados en la ejecución de proyectos de investigación subvencionados quedan sujetos al principio de unidad de caja, que en ningún caso debe entenderse excepcionado como consecuencia de la afectación de los recursos.

3. CONSIDERACIONES PRESUPUESTARIAS EN RELACIÓN CON LOS PROYECTOS DE I+D+I SUBVENCIONADOS

En el ejercicio en el que se obtiene la subvención será preciso su integración en el presupuesto de ingresos de la Universidad mediante la oportuna modificación presupuestaria por las cantidades que en dicho ejercicio se esperan recaudar. En tanto que la ejecución de un proyecto de investigación está condicionado a la percepción de las aportaciones financieras de las entidades públicas subvencionadoras, el presupuesto de gastos del ejercicio en el que se obtiene la subvención carece en absoluto de consignación presupuestaria para este fin concreto, y, en este sentido, la Universidad deberá autorizar las oportunas modificaciones presupuestarias a los efectos de, según proceda, dotar o, en su caso, incrementar los créditos inicialmente previstos hasta la cuantía necesaria para la ejecución de la unidad de gasto o de la parte de la misma que corresponda realizar en el período, incluyendo entre sus previsiones de ingresos, simultáneamente, mediante la correspondiente modificación de las previsiones iniciales, las aportaciones que se estime recibir en dicho período para financiar la ejecución del gasto. La existencia de compromisos de ingreso² de las entidades públicas subvencionadoras garantiza la suficiencia financiera de la Universidad a los efectos de dotar o incrementar los créditos precisos para la ejecución de un proyecto de investigación.

La rendición de los informes de estados de costes y de investigación son los requisitos exigidos normalmente por las entidades públicas subvencionadoras, y, de cumplirse las condiciones acordadas, reconocerá la obligación y, correlativamente, la Universidad podrá reconocer el derecho presupuestario. Como señala Arias (1998: 256), la gestión de las subvenciones públicas de I+D+I están plaga-

² Se entiende por compromiso de ingreso el acto jurídico por el que cualesquiera Entes o personas públicas o privadas se obligan de forma pura o condicionada, mediante un acuerdo o concierto, a financiar total o parcialmente una determinada unidad de gasto presupuestario realizado por una Administración Pública (párrafo 43 del Documento 8 de Principios Contables Públicos).

das de anticipos y saldos, siendo difícil obtener de la Administración Pública competente la documentación apropiada que reconozca su obligación y, en consecuencia, permita contabilizar los derechos pendientes de reconocer.

Esta exigencia viene contemplada en el párrafo 39 del Documento 4 de principios contables públicos. Ilustrativa es la evidencia aportada por la Sindicatura de Comptes Valenciana, en su Informe de Fiscalización de las cuentas generales de la Generalitat Valenciana en el ejercicio económico de 1995, volumen V (Universidades), al resaltar: *«La Generalitat Valenciana sólo ha reconocido 317 millones de ptas. como obligaciones por transferencias de capital (del Plan Plurianual de Inversiones) a 31.12.1995 [...] lo que ha confirmado la Consellería de Educación. Como la Universidad había justificado ante la Generalitat 1.927 millones de ptas. por inversiones ejecutadas en 1995, ésta debía haber dictado los correspondientes actos de reconocimiento de obligaciones que estuviesen debidamente justificadas»* (BOCV, núm. 123, de febrero de 1997, pág. 16833).

En los ejercicios siguientes podrán incorporarse en el presupuesto inicial todas las anualidades que la entidad concedente se ha comprometido a aportar, siempre y cuando se tenga conocimiento de que no existan contingencias o limitaciones que aconsejen su no inclusión, especialmente si el grupo de investigación ha desistido del proyecto de investigación. Tal y como se señala en el Documento 8 sobre Principios Contables Públicos, *«la parte de todo compromiso de ingreso que deba materializarse en ejercicios sucesivos a aquel en que éste se establece, deberá figurar como previsión inicial del presupuesto de ingresos del ejercicio en el que, cumplidas por parte de la entidad ejecutora las condiciones que del mismo se deriven para ella, deba previsiblemente transformarse en derecho reconocido y liquidado»*.

En los períodos posteriores a la obtención de la primera anualidad de un proyecto de investigación, la exigencia del equilibrio presupuestario inicial de la Universidad queda incumplida por la necesidad de dotar créditos iniciales, por haberse materializado en ejercicios precedentes. Por ello, a la hora de elaborar el presupuesto inicial debe tenerse en consideración el correspondiente remanente de tesorería afectado por la cuantía en que dichos recursos afectados deban financiar la parte del gasto presupuestario a ejecutar en el período. Habitualmente, los proyectos de investigación subvencionados dan lugar a desviaciones positivas de financiación, pues las anualidades se reciben por anticipado a la ejecución de los gastos presupuestarios.

Asimismo, también es habitual que al finalizar un ejercicio presupuestario no se haya ejecutado la totalidad de los créditos consignados, dando lugar a remanentes de crédito³ que, con independencia a la forma en que se integraron en el presupuesto, el período en que se aprobaron y su naturaleza, deben ser incorporados necesariamente en el presupuesto del ejercicio inmediato siguiente, en tanto que se entiende que su no ejecución implica la pérdida de la financiación específica que llevan aparejada. Ahora bien, en el supuesto que el proyecto de investigación pueda realizarse con un menor coste, dicha incorporación se limitará a las necesidades reales, procediendo, en su caso, a reintegrar los importes percibidos no por ser indebidos, sino innecesarios.

Por último, señalar que para la financiación de estas modificaciones de crédito, la Universidad cuenta con las desviaciones positivas de financiación integradas en el remanente de tesorería y que, lógicamente, no están incluidas como previsión inicial del presupuesto de ingresos aprobado para el ejercicio al que se pretenden incorporar los remanentes. También cuenta con los saldos no realizados de compromisos de ingresos que, en el ejercicio en el que se originaron los remanentes de crédito, hubiesen servido como recurso financiero de la modificación por la que se incluyeron en el presupuesto los créditos correspondientes para la ejecución de la unidad de gasto que no se hayan materializado como derechos reconocidos, en cuyo caso estarían integrados en el remanente de tesorería.

³ El artículo 230 de los Estatutos de la Universidad del País Vasco señala: «No se considerarán remanentes genéricos, sino específicos, los créditos destinados a inversiones o proyectos de investigación, que quedarán como saldos a disposición de las unidades funcionales a las que fueron inicialmente asignados.» En virtud de este artículo, dicha Universidad considera como remanente específico cualquier crédito final consignado restado de las obligaciones contraídas y se incorpora automáticamente al siguiente ejercicio. Sin embargo, el Tribunal de Cuentas Vasco, en su informe de auditoría de 1996, mantiene como criterio considerar como incorporables sólo aquellos créditos que se adapten a algunas de las situaciones previstas en el artículo 86 de la Ley de Régimen Presupuestario de Euskadi, al limitar sólo los gastos que amparen compromisos contraídos con anterioridad al 1 de diciembre y que por causas justificadas no hayan podido realizarse y, además, cumplan el requisito temporal de realizarse en el ejercicio de incorporación (art. 90 de la Ley de Régimen Presupuestario de Euskadi). A juicio del Tribunal de Cuentas Vasco, las Universidades no tienen competencia para regular de forma diferente aspectos legislados en la normativa general presupuestaria y financiera, tanto estatal como autonómica, pues la competencia del Departamento de Hacienda y Consejo de Gobierno «no tienen paralelismo alguno con el Servicio de Contabilidad, que es quien realiza la incorporación en la Universidad, tras la petición de los responsables de los programas (Vicerrectores y Vicegerentes)».

4. LOS PROYECTOS DE INVESTIGACIÓN COMO UNIDADES CONTABLES BÁSICAS: SU SEGUIMIENTO INDIVIDUALIZADO

El seguimiento y control individualizado de los proyectos subvencionados y la comunicación efectiva constituyen los ejes principales de la gestión desarrollada por la UGI. En efecto, los proyectos de investigación subvencionados deben identificarse como un gasto con financiación afectada por constituir una unidad de gasto presupuestario que se financia, en todo o en parte, mediante recursos concretos que, en el caso de no realizarse el gasto presupuestario, no podrán percibirse o, si se hubiesen percibido, deben ser objeto de reintegro a los agentes que los aportaron. La singularidad de esta figura y las repercusiones que puede acarrear su ejecución sobre la situación económico-financiera de la Universidad hacen ineludible establecer los adecuados mecanismos que permitan el seguimiento en términos contables de todos y cada uno de los actos de gestión relacionados con un gasto con financiación afectada (véase cuadro 3).

La identificación contable de los proyectos de investigación es una exigencia que viene establecida en la normativa reguladora de las subvenciones. Así, la Orden de 22 de octubre de 1998, de la Consejería de Educación, Cultura y Deportes de Canarias, en su base undécima, señala que han de *«llevar los registros contables a que vengan obligados de modo que permitan identificar de forma diferenciada las partidas o gastos concretos en que se han materializado las subvenciones concedidas, así como los demás ingresos propios o afectos a la actividad o conducta subvencionada, incluyendo las ayudas y subvenciones concedidas con el mismo objeto, y que por diferencia permitan obtener un estado de rendición de cuentas de las cantidades o fondos públicos percibidos en concepto de subvención»*.

Para posibilitar el seguimiento y control contable de estos gastos con financiación afectada, la UGI precisa realizar una identificación de los proyectos para su seguimiento en todos y cada uno de los ejercicios presupuestarios en los que tendrá vigencia el proyecto de investigación. Con mayor o menor nivel de integración, las Universidades tienden a desarrollar aplicaciones informáticas que, apoyadas en los servicios de Intranet, permiten a los investigadores principales consultar la situación financiera de su proyecto de investigación. La información que emana de estas aplicaciones informáticas permite que el investigador conozca, y de esta forma cumpla, las condiciones acordadas en la percepción de la subvención, especialmente las limitaciones cuantitativas y cualitativas a las que queda sujeta, lo que favorece la ejecución del proyecto de investigación en cada uno de los

CUADRO 3
IDENTIFICACIÓN DE LAS UNIDADES DE GASTOS
CON FINANCIACIÓN AFECTADA

INFORMACIÓN REQUERIDA
Datos generales
El código identificativo del proyecto de investigación y al que habrán de referirse la totalidad de los restantes datos contables
La duración estimada total, entendida ésta como el período transcurrido entre el primero y el último de los actos a realizar en relación con la ejecución del proyecto de investigación, ya procedan éstos del presupuesto de gastos o del presupuesto de ingresos (normalmente uno, dos o tres años)
La cuantía total del gasto presupuestario que se estima va a realizarse, y por otra, la cuantía total del ingreso presupuestario que se prevé recibir para su financiación, globalmente
La cuantía total del gasto presupuestario que se estima va a realizarse, y por otra, la cuantía total del ingreso presupuestario que se prevé recibir para su financiación, para cada uno de los conceptos presupuestarios a través de los que se debe materializar
Los datos relativos a los ingresos presupuestarios desagregados por agentes financiadores
Información sobre la gestión del gasto presupuestario en el ejercicio corriente
Los créditos iniciales que se haya previsto asignar a su realización, incluso antes de iniciarlo
Los créditos totales que, durante el ejercicio, se han asignado realmente a la misma, una vez llegado el ejercicio en cuestión
Las obligaciones reconocidas netas del ejercicio
Información sobre la gestión del gasto presupuestario en ejercicios cerrados
Los saldos iniciales acumulados, pendientes de pago, procedentes de presupuestos cerrados en los que el gasto se hubiese ejecutado también
Las posibles rectificaciones y anulaciones de dichos saldos contabilizados durante el ejercicio de que se trate
Información sobre la gestión de los ingresos presupuestarios afectados en el ejercicio corriente, tanto globalmente como por agentes
Las previsiones de ingresos presupuestarios que se estimaron recibir, incluso antes de iniciar la ejecución del «gasto con financiación afectada»
Las previsiones totales de ingresos presupuestarios en el ejercicio correspondiente

CUADRO 3 (continuación)

Los compromisos de ingresos presupuestarios concertados, distinguiendo los incorporados de presupuestos cerrados pendientes de realizar y los concertados en el propio ejercicio
Los compromisos de ingresos realizados
Los derechos reconocidos netos
La desviación de financiación imputable al concepto correspondiente, calculada al finalizar el ejercicio
Información sobre la gestión de los ingresos presupuestarios afectados en ejercicios cerrados, tanto globalmente como por agentes
El saldo inicial de derechos pendientes de cobro
Las rectificaciones y anulaciones de dicho saldo que se contabilicen durante el ejercicio

Fuente: Elaboración propia.

presupuestos. Asimismo, aporta los datos necesarios para la determinación de la acción distorsionante producida por los desfases existentes entre los ingresos presupuestarios reconocidos hasta un determinado momento para la realización del proyecto de investigación y los que, en función de la parte del mismo efectuada en ese período, deberían haberse reconocido si la ejecución de los ingresos afectados se realizase armónicamente con la del gasto presupuestario.

Previamente a la delimitación de los aspectos patrimoniales subyacentes a los proyectos de investigación subvencionados, consideramos oportuno y relevante poner de relieve la incidencia que tiene la ejecución de estos proyectos en dos magnitudes contables fundamentales: el resultado presupuestario, que forma parte del Estado de Liquidación del Presupuesto, y el remanente de tesorería, que se integra dentro de la Memoria. Como es sabido, ambos estados, conjuntamente con la Cuenta de Resultado Económico-Patrimonial y el Balance de Situación, configuran las Cuentas Anuales del ente perteneciente a la Administración Pública.

4.1 Repercusiones de la ejecución de los proyectos de investigación subvencionados sobre el resultado presupuestario y el remanente de tesorería

El ritmo de ejecución del gasto y la percepción de los ingresos finalistas no son flujos simultáneos, lo que, en términos contables, im-

plica la necesidad de establecer mecanismos de seguimiento y control, al objeto de garantizar el cumplimiento de los siguientes fines básicos: a) asegurar que la ejecución del gasto con financiación afectada se efectúa en su totalidad y de modo que se cumplan las condiciones que se hubieran pactado para la percepción de los recursos afectados, y b) obtener información precisa sobre el efecto distorsionante que produce las asincronías entre los ingresos y gastos presupuestarios sobre algunas magnitudes contables de relevancia (saldo presupuestario y remanente de tesorería).

Al cierre del presupuesto es frecuente que no exista una correlación entre las obligaciones reconocidas y los derechos reconocidos de estas subvenciones finalistas. Por ello, y a los efectos de cuantificar las repercusiones que tienen sobre el saldo presupuestario y el remanente de tesorería, ha de determinarse el coeficiente de financiación y las desviaciones de financiación.

Por lo que respecta a los coeficientes de financiación, las subvenciones de los proyectos de I+D+I, en términos generales, no abarcan la totalidad de los costes adicionales necesarios para su aplicación, existiendo una clara tendencia a potenciar la cofinanciación de la investigación, lo que, en términos contables, exige determinar coeficientes de financiación por agente financiador. Esta necesidad queda de manifiesto si consideramos que los ingresos presupuestarios aportados por cada agente financiador, por lo general, se establecen en términos absolutos, con independencia del gasto presupuestario a realizar, y, consecuentemente, la contribución relativa de cada uno de ellos varía en función de la evolución de la unidad de gasto presupuestario o de la del resto de los ingresos presupuestarios con los que se financia.

Puesto que las subvenciones de I+D+I no cubren la totalidad de los costes adicionales, los investigadores se ven forzados a buscar alternativas de financiación, si bien parte de la financiación habrá de ser cubierta por la propia institución universitaria. En este supuesto, el coeficiente de financiación global será inferior a la unidad, poniendo de manifiesto la cobertura financiera que le corresponde a la Universidad en relación a las obligaciones presupuestarias que sean necesario reconocer en el proyecto de investigación.

Asimismo, las desviaciones de financiación imputables pueden presentarse con signo positivo o negativo; en el primer caso, *«el reconocimiento de los derechos durante el ejercicio destinados a la financiación del gasto presupuestario realizado no se ha producido, o se ha producido por menor importe del que correspondería según la proporción establecida por el*

coeficiente de financiación correspondiente y el importe de obligaciones reconocidas en el ejercicio»; en el segundo, «se han reconocido durante el ejercicio derechos destinados a la financiación de gastos presupuestarios concretos, cuya realización no se ha llevado a cabo en el ejercicio, o lo ha sido por menor importe del que correspondería según los ingresos presupuestarios reconocidos y la proporción establecida por el coeficiente de financiación correspondiente» (IGAE, 1995).

Por otro lado, si consideramos que los proyectos de investigación son subvencionados por diferentes agentes con desigual participación financiera, es habitual que se produzcan desviaciones positivas y negativas a lo largo del período de ejecución de los proyectos de investigación. En un caso u otro, las desviaciones de financiación imputables positivas y negativas deben ser consideradas a los efectos de corregir el saldo presupuestario porque, con independencia del signo del saldo presupuestario, si la desviación calculada para el ejercicio es negativa, se habrá producido una disminución ficticia del mismo, mientras que si la desviación calculada para el ejercicio es positiva, se habrá producido un incremento ficticio. Por tanto, las desviaciones de financiación positivas del ejercicio han de restarse del saldo presupuestario y, en cambio, las desviaciones negativas han de añadirse, logrando de esta forma anular el efecto distorsionante de unas y otras.

De acuerdo a la experiencia acumulada por Villegas (1998: 318), como auditor de la Cámara de Cuentas de Andalucía, las Universidades Públicas andaluzas catalogan los ingresos vinculados al artículo 11 como financiación afectada a unos determinados y concretos proyectos de investigación, si bien *«el sistema de seguimiento y control de estos recursos no garantiza un adecuado cálculo de las desviaciones de financiación resultante de los desfases temporales existentes entre los ingresos obtenidos y su aplicación en un determinado momento»*. Por su parte, la Sindicatura de Comptes Valenciana, en su Informe de Fiscalización de las cuentas generales de la Generalitat Valenciana en el período 1995, volumen V (Universidades), resalta la necesidad de corregir el resultado presupuestario en los siguientes términos: *«La Universidad ha seguido el criterio de contabilizar como derechos reconocidos las anualidades de cada subvención, independientemente de que se hayan realizado, o no, los gastos que se financian con las subvenciones. Ello supone sobrevalorar el resultado presupuestario final en la diferencia entre los derechos reconocidos y las obligaciones reconocidas»* (BOCV, núm. 126, febrero de 1997, página 16807).

Por lo que respecta al remanente de tesorería, como magnitud contable que refleja la capacidad de la Universidad para financiar

nuevos o mayores gastos en el ejercicio siguiente –cuando es positivo– o, en su caso, la necesidad de financiación a corto plazo –cuando es negativo–, también se ve afectada por la asincronía entre los gastos presupuestarios e ingresos presupuestarios. Cuando se derivan desviaciones de financiación acumuladas de signo positivo se produce una capacidad ficticia para financiar nuevos gastos, pues no existe ningún margen de disponibilidad sobre los recursos afectados pendientes de aplicación. En consecuencia, una vez obtenido el importe del remanente de tesorería, deberá calcularse el remanente de tesorería afectado a los efectos de lograr el remanente de tesorería de libre disposición para gastos generales, cuya cuantía permite determinar la verdadera capacidad o necesidad de financiación de la institución universitaria.

Debido a que las subvenciones de I+D+I son recibidas, por lo general, en anualidades por anticipado, salvo las retenciones que pudieran practicarse, los derechos reconocidos afectados al gasto, desde su inicio hasta la fecha de cálculo del remanente de tesorería, pueden superar los que deberían haberse reconocido según la proporción establecida por el coeficiente de financiación correspondiente y las obligaciones reconocidas en idéntico período derivadas de la ejecución del gasto. Al poderse presentar una desviación de financiación acumulada positiva es preciso establecer ciertas cautelas en relación con la utilización del remanente de tesorería, pues el exceso de derechos afectados reconocidos incrementa el valor del remanente de tesorería, si bien tal exceso deberá aplicarse en anualidades sucesivas a financiar la parte de gasto presupuestario que corresponda en función del coeficiente de financiación establecido. Por ello, es preciso cuantificar correctamente el remanente de tesorería afectado a estos recursos finalistas, constituido por las desviaciones de financiación positivas, que sólo podrá utilizarse para dar cobertura a los gastos a cuya financiación se encuentren afectados los recursos de los que se derivan tales desviaciones.

5. LOS PROYECTOS DE INVESTIGACIÓN SUBVENCIONADOS: CONSIDERACIONES PATRIMONIALES

Con independencia de que la investigación pueda ser considerada inversión por permitir nuevos avances científicos o mejorar la capacidad docente de los investigadores, en tanto que los investigadores también son transmisores de conocimientos, lo cierto es que su consideración como activo exige tener en cuenta los prerequisites establecidos en la normativa contable. A este respecto, el documen-

to 6 sobre principios contables públicos señala que «[l]os activos son elementos relacionados directamente con la medida de la situación financiera, y se definen como recursos controlados por la entidad, como consecuencia de sucesos pasados, de los cuales se espera obtener en el futuro una utilidad económica. Usualmente, una entidad pública empleará sus activos para producir bienes y servicios dirigidos a satisfacer las necesidades de los ciudadanos». Por tanto, la consideración de los gastos de I+D+I como activos requiere, en primer lugar, ser controlados por la entidad y, en segundo lugar, representar utilidad económica para la misma.

Así pues, una investigación que pueda generar utilidad económica (entendida en su sentido más amplio), pero que no pueda ser controlada exclusivamente por la entidad, no debe ser considerada como activo. Un proyecto de investigación que permita una utilidad manifiesta en términos de su aplicabilidad en el marco empresarial, pero que pueda ser explotada por cualquier agente económico, no constituye un activo de la Universidad, habida cuenta de que ésta no controla exclusivamente tales beneficios. Este control se consigue, en nuestra opinión, mediante la oportuna patente, máxime si pensamos que generalmente los investigadores publican sus resultados.

Por otra parte, admitiendo que los gastos de I+D+I sean activos, habrá que precisar si constituyen activos circulantes o inmovilizados. En esta línea, el documento 6 de principios contables indica que «se entiende por inmovilizado, en sentido genérico, el conjunto de elementos patrimoniales reflejados en el activo con carácter permanente y que no están destinados a la venta». Por tanto, su consideración como activo inmovilizado requiere, en primer lugar, gozar de las características de los activos (control y utilidad económica) y, en segundo lugar, no estar destinados a la venta. Sobre esta base, un proyecto de investigación cuyos resultados sean intransferibles y tenga una utilidad económica y, sin embargo, su destino originario sea la venta, no puede ser considerado como inmovilizado. No olvidemos que las Universidades, en la medida que toman la investigación como una actividad propia y central que justifica su razón de ser, pueden desarrollar productos comerciales sustentados en la investigación; ahora bien, esta situación no suele acontecer en las subvenciones, pero sí en los contratos de investigación, en los que la Universidad se compromete a realizar un proyecto recibiendo un precio como contraprestación.

Admitiendo que los gastos de I+D+I puedan ser calificados como inmovilizado, su naturaleza intangible invita a indagar si cumple los requisitos por la normativa contable para su registro como inmovilizado inmaterial. En este sentido, el Plan General de Contabilidad Pública señala: «Se entiende por Inmovilizado Inmaterial aquel que

se concreta en el conjunto de bienes intangibles y derechos, susceptibles de valoración económica, que cumplen, además, las características de permanencia en el tiempo y utilización en la producción de bienes y servicios o constituyen una fuente de recursos del sujeto.»

Por lo que respecta a su clasificación dentro del inmovilizado inmaterial, cabe destacar especialmente los gastos de investigación y desarrollo⁴, así como las aplicaciones informáticas⁵. Centrándonos exclusivamente en los gastos de investigación y desarrollo, es evidente que la captación de subvenciones de I+D+I permite presumir que los proyectos sean estudios originales que se realizan con el fin de obtener nuevos conocimiento. También es posible que las condiciones establecidas en las bases de las subvenciones de I+D+I exijan que los frutos de la investigación deban ser aplicados; de hecho, muchas veces se trata de proyectos cofinanciados con empresas.

A los efectos de tener un conocimiento más exacto sobre su posible captación como Gastos de Investigación y Desarrollo, el documento 6 de principios contable señala, además, los siguientes requisitos: *«Para que pueda producirse la activación de estos gastos será necesario que se cumplan las siguientes condiciones: 1. Deberán ser proyectos perfectamente individualizados, cuyo coste esté claramente establecido, con objeto de poderlo distribuir adecuadamente en el tiempo. 2. Tener motivos fundados del éxito técnico y de la rentabilidad económico-comercial del proyecto. Una vez se haya considerado la razonabilidad de su capitalización, los costes del proyecto se distribuirán sistemáticamente entre los ejercicios futuros con la mayor brevedad posible y no sobrepasando en ningún caso los cinco años. Si, por el contrario, en su momento, se considera que aquéllos deben imputarse al ejercicio, no podrán, a posteriori, ser capitalizados, aunque cambien las circunstancias por las que se adoptó la primera decisión.»*

⁴ Bajo esta rúbrica se recoge el importe satisfecho por los gastos de investigación y desarrollo desarrollado por la propia Universidad. Como señala el Plan General de Contabilidad Pública de 1994, *«no se incluirán bajo esta rúbrica genérica las actividades de investigación y desarrollo llevadas a cabo, en virtud de contrato celebrado con terceros ajenos al sujeto contable, a los cuales les corresponderá la titularidad del proyecto»*. Asimismo, define esta rúbrica de forma similar a las definiciones aportadas en el sector privado: *«Por investigación ha de entenderse el estudio original y planificado realizado con el fin de obtener nuevos conocimientos científicos o tecnológicos. Por desarrollo debe entenderse la aplicación concreta de los logros obtenidos en la investigación.»*

⁵ Bajo la denominación de Aplicaciones informáticas *«se recogerá el importe satisfecho por la propiedad o el derecho de uso de programas informáticos, o bien el coste de producción de los elaborados por el propio sujeto contable cuando esté prevista su utilización en varios ejercicios»*.

En consecuencia, para que pueda producirse la activación de los gastos incurridos en un proyecto de investigación es necesario responder a las cuestiones recogidas en el cuadro 4, observándose que la principal dificultad estriba en la rentabilidad económico-comercial del proyecto de investigación. En el caso de que un proyecto superara todos y cada uno de los requisitos definidos en el citado cuadro, es menester determinar si los beneficios son controlados exclusivamente por la Universidad o, por el contrario, son compartidos con los investigadores e, incluso, con los agentes subvencionadores, pues en el aprovechamiento de los frutos obtenidos de los convenios y contratos habrán de respetarse las disposiciones vigentes en materia de derecho de autor y de marcas y patentes, además de salvaguardarse los derechos que al respecto correspondan a la Universidad en cada caso, de acuerdo con las directrices y criterios que a tales efectos acuerde la propia institución.

CUADRO 4
REQUISITOS PARA CONSIDERAR UN PROYECTO DE I+D+I
SUBVENCIONADO COMO INMOVILIZADO INMATERIAL

CRITERIOS CONTABLES	CONSIDERACIONES EN EL ÁMBITO UNIVERSITARIO
¿Existe un proyecto específico perfectamente individualizado y concreto?	<p style="text-align: center;">Este requisitos puede cumplirse</p> <p>Los proyectos normalmente tienen objetivos específicos, son desarrollados por un investigador o un grupo de investigación, se presentan a convocatorias específicas y cuentas con un proyecto de inversión concreto.</p>
¿Existen motivos fundados del éxito del proyecto?	<p style="text-align: center;">Este requisito puede cumplirse</p> <p>Las bases de las convocatorias de subvenciones de I+D+I exigen una evaluación independiente en la que se supervisa la viabilidad del proyecto, de acuerdo a los acuerdos firmados entre las partes.</p>
¿Se encuentra asegurada la financiación del proyecto?	<p style="text-align: center;">Este requisito puede cumplirse</p> <p>Va a depender de la valoración positiva de dos informes: informe sobre justificación de gastos, e informe sobre los resultados de la investigación.</p>

CUADRO 4 (continuación)

CRITERIOS CONTABLES	CONSIDERACIONES EN EL ÁMBITO UNIVERSITARIO
¿La rentabilidad económico-comercial está razonablemente asegurada?	<p>Es el requisito más difícil de cumplir</p> <p>Va a depender de los objetivos del proyecto y de las posibilidades de que pueda ser patentado, de su aprovechamiento en la Universidad, y de otros acuerdos económicos con terceros.</p>

Fuente: Elaboración propia.

Como hemos señalado, la consideración de los gastos de investigación y desarrollo como activos exige un control sobre beneficios futuros y, en este sentido, es habitual que exista una coparticipación entre los diferentes partícipes. Así, el artículo 159 de los Estatutos de la ULPGC señala: «1. *Corresponde a la Universidad de Las Palmas de Gran Canaria la titularidad y la gestión de los inventos realizados en su seno, tanto por estudiantes como por profesores, como consecuencia de sus investigaciones.* 2. *Los investigadores e inventores tendrán el deber de notificar todo invento al Vicerrector de Investigación, por escrito, acompañado de todos los informes necesarios para que pueda ser solicitada la patente.* 3. *La Universidad, como titular de la patente, se hará cargo de los gastos de tramitación de las solicitudes, puesto que es la titular de la patente. En ella se mencionará a los inventores.* 4. *Los beneficios obtenidos por la explotación de una patente se distribuirán de la siguiente forma: el 50 por ciento para el o los investigadores, el 25 por ciento para el Departamento o unidad orgánica donde se genere o donde se haya generado, y el 25 por ciento para la Universidad.»*

Esta coparticipación en los beneficios pudiera utilizarse como argumento para que la Universidad sólo activara los gastos de investigación y desarrollo incurridos de acuerdo al porcentaje que tenga en la participación de beneficios, con independencia de que posea la titularidad de la patente.

Finalmente, consideramos de interés resaltar que los gastos de I+D+I no capitalizados constituyen «un activo latente», es decir, inicialmente puede no verse utilidad económica de los mismos y, posteriormente, ponerse de manifiesto que tiene una rentabilidad económico-comercial. En este sentido, las normas contables son contundentes al señalar que si los gastos de investigación y desarrollo fueron considerados en su momento como gastos de un ejercicio económico no pueden ser posteriormente capitalizados, «aunque

cambien las circunstancias por las que se adoptó la primera decisión», lo que, en nuestra opinión, constituye una aplicación excesivamente restrictiva del principio de uniformidad. En cualquier caso, estos activos latentes no pueden ser puestos de manifiesto en la estructura económica de la Universidad, aun cuando ésta logre demostrar una utilidad económica. Ahora bien, nada impide que se haga mención en la memoria, y de esta forma se hace visible lo que, por aplicación estricta de las normas contables, queda oculto.

5. RESUMEN Y CONSIDERACIONES FINALES

A lo largo del presente trabajo nos hemos centrado en el análisis de la problemática presupuestaria y financiera de las subvenciones públicas de investigación, desarrollo e innovación tecnológica (I+D+I). Para ello, por un lado, delimitamos el ámbito administrativo en el que se desenvuelve su gestión, así como el proceso seguido, poniendo de relieve la vinculación de la Unidad de Gestión de la Investigación de las Universidades españolas con el resto de unidades administrativas. Por otro lado, profundizamos en el régimen presupuestario vinculado a esta fuente de financiación, poniéndose de manifiesto una serie de particularidades consecuencia de su afectación a un gasto en concreto, amén de la incidencia de la ejecución de los proyectos subvencionados en la configuración del resultado presupuestario y del remanente de tesorería; además, resaltamos cómo el seguimiento y control contable individualizado de los proyectos subvencionados y su comunicación efectiva a los interesados constituyen los ejes principales de la gestión desarrollada por la Unidad de Gestión de Investigación; finalmente, estudiamos su consideración como elemento patrimonial perteneciente al activo circulante o al activo fijo, quedando circunscrito en función de sus características al inmovilizado inmaterial.

No queremos finalizar el presente trabajo sin exponer algunas cuestiones adicionales que, en nuestra opinión, han de ser tenidas en cuenta para un adecuado control de esta fuente de financiación. En primer lugar, consideramos que las subvenciones de I+D+I constituyen un área funcional que necesariamente ha de estar acompañada de adecuados controles que velen por la razonabilidad de la información, especialmente si sopesamos, entre otros, los siguientes factores: *a)* existencia de un número importante de proyectos de investigación sometidos a una cambiante casuística normativa; *b)* la participación de un número importante de investigadores con decisiones descentralizadas que pueden incidir en la gestión financiera

de los proyectos; *c*) la coordinación de diferentes unidades administrativas con responsabilidades propias sobre la gestión económico-financiera de los proyectos de investigación; *d*) la gestión de flujos económicos y financieros que se proyectan en diferentes ejercicios presupuestarios, con la correspondiente repercusión en magnitudes contables básicas, y, finalmente, *e*) el desarrollo de los principios y normas contables públicas que regulan la financiación afectada y la problemática de activación de los gastos de investigación.

En aras de lograr un control efectivo de los riesgos asociados a la fiabilidad de la información asociada a las subvenciones de I+D+I, es preciso que los órganos de control interno de las Universidades desarrollen programas específicos sobre esta área funcional que, con el apoyo coordinado de los órganos de fiscalización (Tribunal de Cuentas de España, Órganos de Control Externo Autonómicos, Tribunal de Cuentas Europeo), permita que la gestión de la investigación se desarrolle bajo principios de legalidad, eficacia, economía y eficiencia. Los diferentes grupos de interés demandan mayor información sobre la investigación que, desde una perspectiva económico-financiera, supone el cumplimiento de la legalidad con respecto al empleo de los recursos utilizados, en tanto que éstos se han utilizado de acuerdo con las condiciones y requisitos previstos en las diversas disposiciones que regulan esta actividad. Asimismo, se hace preciso valorar las fuentes de ingresos con las que cuenta la Universidad para el fomento de la investigación, a los efectos de conocer si han sido suficientes para financiar la actividad investigadora desempeñada, así como cuáles han sido los logros alcanzados, su capacidad para acometer nuevos programas, la eficiencia alcanzada en el uso de los recursos dispuestos para la investigación y la eficacia en el cumplimiento de los objetivos previstos, sin descuidar los compromisos futuros que haya adquirido la institución universitaria o las contingencias que en materia investigadora pueda afectar a la misma. Con la finalidad de alcanzar una acepción amplia de la rendición de cuentas, también se hace preciso conocer el impacto que pueden tener los programas de investigación de la Universidad en su ámbito territorial, nacional y europeo, permitiendo todo ello justificar las aportaciones que realizan las Administraciones Públicas.

En segundo lugar, urge la implantación de la Contabilidad Analítica como elemento básico a la hora de delimitar el coste de los correspondientes proyectos subvencionados. En la mayor parte de las Universidades españolas, la evidencia ordinaria nos muestra que la Contabilidad Analítica se encuentra en una fase de iniciación, en espera del necesario perfeccionamiento de la contabilidad presu-

puestaria y financiera, si bien su implantación requiere, además, un cambio cultural y organizativo en relación al valor de esta información contable para la toma de decisiones.

Si bien este cambio cultural se puede producir por la inquietud de los responsables universitarios en aras de lograr un mejor rendimiento organizativo, no cabe duda que existe una fuerza adicional que motiva su aplicación. En virtud de los modelos que rigen la financiación de la investigación, fundamentalmente en los programas marco de la Unión Europea, el coste del personal investigador puede ser subvencionado en el supuesto de que la institución acredite un sistema de costes razonablemente coherente, lo que evidentemente mejora la capacidad y estabilidad financiera de las Universidades en materia investigadora. Lo cierto es que son muy pocas las Universidades españolas que han logrado esta acreditación, estando la práctica generalidad abocadas a utilizar modelos aproximativos con una orientación más financiera que económico-técnica.

Cabe esperar que en los próximos años esta situación tienda a cambiar como consecuencia de la importancia que está teniendo el sistema de información contable para mejorar la gestión económico-financiera de nuestras Universidades. Prueba de ello son las exigencias contenidas en los contratos-programas firmados entre algunas Universidades y las respectivas administraciones educativas de las comunidades autónomas, en virtud de los cuales la introducción de la contabilidad analítica es un compromiso a cumplir durante el período de vigencia de estos modelos de financiación.

El intento más significativo en nuestro país, en lo que al establecimiento de un sistema contable interno en las Administraciones Públicas se refiere, ha provenido de la Intervención General de la Administración del Estado con el proyecto sobre Contabilidad Analítica Normalizada para Organismos Autónomos (CANOA) y el Sistema de Contabilidad Analítica para Universidades (SCAU), elaborado este último en colaboración con las Universidades Autónoma de Madrid, Carlos III y Alcalá de Henares. Estos esfuerzos han supuesto un primer paso en el proceso de implantación y ha permitido distintas iniciativas loables, destacando el proceso de personalización realizado por la Universidad de Oviedo bajo la denominación de proyecto ESCUDO (López *et al.*, 2000), al que debemos sumar, entre otros desarrollos, los realizados por la Universidad Autónoma de Barcelona (Folch y Córdoba, 1996), Universidad Jaume I de Castellón (Alcarria, 2000), Universidad de Cádiz (Araújo *et al.*, 2000; Del Río y García, 2001) y Universidad Politécnica de Cataluña (Cantos, 2000).

La proyección de estas experiencias y la inquietud que ha propiciado en la investigación contable auguran una mayor proyección, lo que redundará en la mejora de las diversas áreas funcionales que comprende la empresa universitaria, incluyendo la gestión de la investigación.

6. BIBLIOGRAFÍA

- ALCARRIA, J. (2000): «Sistemas de Contabilidad Analítica para la Universidad». *IX Encuentro de Profesores Universitarios de Contabilidad (ASEPUC)*: La Contabilidad ante el Nuevo Milenio. Las Palmas de Gran Canaria, junio.
- ARAÚJO, P.; DEL RÍO SÁNCHEZ, R.; GARCÍA VALDERRAMA, T.; LARRÁN JORGE, M.; MULERO MENDIGORRI, E.; RUIZ BARBADILLO, E., y VÉLEZ ELORZA, M. (2000): «Development and Implementation of a Cost Model in a Spanish University». *International Conference del EIASM Accounting, Auditing & Management in Public Sector Reforms*, Zaragoza, septiembre.
- ARIAS RODRÍGUEZ, A. (1997): *El régimen económico y financiero de las Universidades*. Editorial Complutense, Madrid.
- (1998): «Diagnóstico de los principales problemas de gestión presupuestaria en las Universidades Públicas». *XVI Jornadas de Gerencia Universitaria, Gestión Universitaria: desafío y oportunidades*, Universidad de Valladolid, págs. 217-260.
- CANTOS I VIÑALS, C. (2001): «Anàlisi del Cost de la Recerca i de la Transferència de Tecnologia i Coneixement». *Comissió per al càlcul del cost de la recerca*. Comisión Económica de la Junta de Gobierno de la Universidad Politécnica de Cataluña, marzo.
- CARDEÑA I COMA, M. (1996): «La financiación de las Universidades: Un futuro previsible». *Auditoría Pública*, núm. 5, abril, págs. 60-63.
- CONDE CUMPLIDO, R. (2000): «La gestión y valorización de la I+D en las Universidades españolas: una visión desde las OTRIs». *XVII Jornadas de Gerencia Universitaria. Recursos y Servicios: Una mirada hacia el futuro*, Universidad de Valencia, págs. 131-142.
- FOLCH ELOSÚA, G y CÓRDOBA JIMÉNEZ, S. (1996): «Posición institucional del Rector en la Dirección y Gestión de la Universidad», incluido en *Estudios de gestión y administración universitaria. Apuntes de una doble experiencia: Estados Unidos y España*. Secretaría General del Consejo de Universidades.

- INTERVENCIÓN GENERAL DE LA ADMINISTRACIÓN DEL ESTADO (1995): *Manual de Contabilidad Pública*, IGAE, Madrid.
- LÓPEZ DÍAZ, A. (Coord.) (2000): *Estudio de Contabilidad Analítica para la Universidad de Oviedo. Proyecto Escudo*. Centro de Publicaciones de la Universidad de Oviedo.
- PASCUAL GARCÍA, J. (1999): *Régimen jurídico de las subvenciones públicas*. Editorial BOE, Estudios Jurídicos, Madrid.
- RODRÍGUEZ DÍAZ, J. M., y ÁLAMO VERA, F. (1998): «Universidad y Educación Superior». *Proyecto Canario Siglo XXI. Diagnóstico de situación*. Tomo II, Sección IV (Educación, Investigación y Cultura). Editado por el Cabildo Insular de Gran Canaria y la Universidad de Las Palmas de Gran Canaria, págs. 1418-1466.
- VILLEGAS PERIÑÁN, E. (1998): «Fiscalización de los ingresos y de la tesorería de las Universidades Públicas». *XVI Jornadas de Gerencia Universitaria, Gestión Universitaria: desafío y oportunidades*, Universidad de Valladolid, págs. 315-321.