

# La contabilidad de costes en la universidad pública española como herramienta de cambio en sus estructuras productivas y organizativas

## 1. INTRODUCCIÓN

Hasta la aprobación de la Ley Orgánica de Universidades, año 1983, las universidades públicas españolas mantenían una acusada dependencia del Ministerio responsable que atendía directamente a la mayoría de las obligaciones financieras que se derivaban de la provisión de los servicios asignados a estas organizaciones

El continuado y creciente aumento que, desde finales de la década de los 70, ha venido registrando la demanda de las actividades universitarias, principalmente la demanda de enseñanzas universitarias de grado como consecuencia de la masiva y generalizada presencia de los jóvenes españoles en las aulas de nuestras universidades, junto al reconocimiento operativo que la referida LRU hizo de la autonomía universitaria que se proclamaba en la Constitución española y el dilatado proceso de traspaso de competencias universitarias al ámbito de las Comunidades Autónomas, que se inicia en 1984 y concluye en 1996, son, entre otros, los factores más relevantes del profundo cambio que se viene observando en el comportamiento productivo, financiero y de gestión de estas organizaciones.

En efecto, la presión de la demanda universitaria ha alterado radicalmente las pautas productivas que regularmente venían caracterizando e identificando tanto a estas instituciones como a sus servicios. En este sentido, los responsables de la política universitaria han tenido que realizar importantes esfuerzos financieros y organizativos para poder dar respuesta a un modelo universitario de masas y proximidad que ha visto crecer aceleradamente tanto el número de instituciones como la oferta educativa de que dispone cada universidad, con independencia de la fecha de creación de la institución.

La adaptación de las estructuras productivas universitarias a la demanda de servicios universitarios, se ha tenido que realizar en un estrecho período de tiempo y, con frecuencia, con escasez relativa de recursos financieros y con un reducido nivel de experiencia profesional en la gestión de servicios que afectan a amplios colectivos. Estas circunstancias, se han visto aderezadas por el sistema de gobierno que identifica a las universidades que no es, precisamente, el

más adecuado para programar e implementar políticas que tengan capacidad de dar respuesta ágil y eficaz a los continuos desequilibrios que el acusado dinamismo de la demanda universitaria ha ido propiciando.

Ciñéndonos al ámbito de la organización y de la gestión productiva y financiera de nuestras universidades, debemos reconocer que ha sido, y todavía hoy continúa siendo, muy elevado el grado de “amateurismo” con el que se viene operando. El voluntarismo y la reducida profesionalidad con el que se ha gestionado y se continúa gestionando amplias parcelas de la actividad productiva de las universidades, puede explicarse, y hasta comprenderse, en una primera etapa de avalancha de demanda para la que nuestras instituciones no estaban materialmente preparadas, ni los responsables de su gestión contaban con la adecuada experiencia profesional. Sin embargo, transcurridos unos años en los que se ha ido progresivamente internalizando los efectos del crecimiento universitario, resulta plenamente necesario adecuar las estructuras de gestión a un espacio universitario dinámico y global, donde cada vez es mayor la concurrencia y la competencia entre las organizaciones universitarias con independencia del carácter público o privado de las mismas.

Al objeto de avanzar en la gestión universitaria, desde la perspectiva de mejorar la eficacia y la transparencia institucional, la incorporación de la contabilidad de costes a los sistemas de información contable que disponen en la actualidad las universidades públicas españolas resulta, hoy por hoy, inaplazable y escasamente explicable, tal y como se señala en el siguiente epígrafe, técnica y conceptualmente factible, como se apunta en el epígrafe tercero de este trabajo y, por último, de suma utilidad para racionalizar y objetivar los temas de financiación universitaria, cuestión ésta que se aborda en el epígrafe cuarto de este artículo. Finalmente, el quinto apartado recoge las principales conclusiones que se derivan de las reflexiones del trabajo.

## 2. PARA CUÁNDO LA CONTABILIDAD DE COSTES EN LAS UNIVERSIDADES PÚBLICAS ESPAÑOLAS

La Ley General Presupuestaria (LGP) establece que la finalidad de la contabilidad pública es la de mostrar la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera, de los resultados y de la ejecución del presupuesto de cada una de las entidades que integran el sector público, con independencia de su ámbito territorial, para, entre otros objetivos, suministrar información para la determinación de los costes de los servicios públicos, facilitar la gestión y la toma de decisiones. Igualmente, la LGP, en su articulado, diferencia y aclara los diferentes regímenes de información contable que hay que aplicar al sector público atendiendo a su ámbito funcional, según sea administrativo, empresarial o fundacional.

Las universidades públicas están ubicadas en el ámbito del sector público administrativo y deben aplicar para la gestión de su actividad productiva el Plan General de Contabilidad Pública (PGCP). No obstante, dado el carácter limitativo del mencionado Plan, sería deseable para las universidades públicas disponer, en opinión del profesor Rodríguez Ariza (2002) de tres subsistemas que conforman un Sistema de Información Integrado de Contabilidad (SIIC) y que tienen como misiones:

1. *Subsistema de Contabilidad Presupuestaria*, que debe proceder al registro contable de la ejecución del presupuesto de ingresos y gastos, abarcando el conjunto de fases que van desde la apertura hasta la liquidación y cierre del mismo.
2. *Subsistema de Contabilidad Financiera*, que debe registrar las transacciones acontecidas en el ámbito externo de la Universidad.
3. *Subsistema de Contabilidad Analítica*, que aparece como el responsable de registrar, calcular y valorar los consumos de recursos que la Universidad ha empleado en la ejecución de sus actividades, diferenciando los costes generados por la provisión de cada servicio universitario.

La larga tradición que funcionalmente caracteriza a las instituciones universitarias —como es sabido



la Universidad de Bolonia data en su creación del siglo XII-, no puede afirmarse que, sin embargo, en todo este largo tiempo haya estado acompañada de sistemas de gestión que hayan permitido, o al menos favorecido, disponer de información adecuada y suficiente para pronunciar, además de los logros docentes e investigadores, acerca de los recursos y de los sistemas organizativos que en cada caso se hayan aplicado por estas vetustas pero continuamente renovadas instituciones. Sólo, muy recientemente, se inicia, por lo que a España se refiere, un tímido, aunque continuado, proceso de registro de los hechos económicos que dan consistencia material al conjunto de las actividades universitarias y que factores tales como la descentralización de la provisión y gestión universitaria y la masificación en su extensión de los servicios universitarios han evidenciado la imperiosa necesidad de aplicar sistemas de información que faciliten la gestión de instituciones tan complejas como en la actualidad resultan ser las universidades.

En efecto, las universidades públicas han abandonado, definitivamente y de manera generalizada, su tradicional identificación de exclusividad con la educación superior y han ido incorporando a su ámbito funcional, primero de forma más o menos

tímida y en los últimos cincuenta años de manera natural, las actividades propias del campo de la investigación básica, así como de la investigación aplicada a los diferentes sectores productivos. Más recientemente, las universidades públicas españolas están abriendo sus aulas a servicios educativos no reglados que se caracterizan por la especificidad de sus contenidos académicos y por la volatilidad de su oferta dados los permanentes cambios que manifiestan las demandas de sus potenciales usuarios. Igualmente, las universidades se ven llamadas a participar en calidad de promotor y/o de cómplice en procesos de desarrollo e innovación de nuevos materiales, tecnologías y productos que, en una sociedad cada vez más globalizada, se ven forzadas a amortizar apresuradamente los costes derivados de estas actuaciones y, en consecuencia, se obligan cada vez más a realizar estas actividades con elevados grados de eficacia y eficiencia.

Todo este amplio campo de actuación universitaria se ve completado con la vocación institucional y con el mandato legal de fomentar y extender las actividades culturales. La paradoja, que sin embargo se observa al analizar los sistemas de información contable que operan de manera prácticamente unánime en las universidades públicas españolas, es la

de que frente a una fortaleza de actividades productivas se aprecia una acusada fragilidad en los sistemas de gestión responsables de facilitar una información veraz, temporalmente oportuna y suficientemente desagregada para que usuarios y financiadores conozcan las referencias económicas y financieras que identifican a cada uno de los servicios universitarios.

Una segunda paradoja se observa al trasladar al seno de las universidades el dicho “en casa de herrero, cuchara de madera”, que se identifica con la realidad de nuestras instituciones donde existen personas con elevada y probada capacidad para desarrollar y aplicar sus conocimientos al más complejo de los problemas, con independencia de cuál sea su ámbito de referencia, y, sin embargo, son escasos los esfuerzos que se han realizado y se vienen realizando para implantar y desarrollar sistemas y herramientas de gestión que acaben con la tradicional opacidad e improvisación que se desprende de la pobreza de nuestros sistemas de información contable.

Los esfuerzos por disponer de mecanismos de gestión e información contable se han centrado, más que en dar respuesta a esta cambiante y compleja realidad productiva, en satisfacer los preceptos legales que están guiados por criterios garantistas referentes a la no apropiación y malversación de los fondos públicos que, obviamente, deben de estar presentes en toda gestión pública, aunque resultan claramente insuficientes para nuestras instituciones.

En este contexto de cambio es pertinente reseñar que la necesidad de introducir en la gestión universitaria la contabilidad de costes (analítica o de gestión)<sup>1</sup> no puede, ni debe, realizarse, exclusiva o básicamente, por dar cumplimiento a la normativa vigente, sino que se requiere que tanto los responsables directos de la dirección y gestión universita-

ria, en el seno de las instituciones y en los ámbitos políticos de coordinación interinstitucional, así como los productores que operan en nuestras instituciones y los usuarios directos de sus servicios asuman e internalicen la permanente responsabilidad de rendir cuentas a la sociedad financiadora.

En el mundo universitario público español, en mi opinión, se confunde y se extiende inadecuadamente la autonomía que, tanto la institución como sus productores, tienen legalmente reconocida, olvidando, con frecuencia, que el ejercicio de la autonomía está obligadamente relacionado con la práctica de la responsabilidad social. La contabilidad de costes puede ser una herramienta idónea para reducir e incluso eliminar estas “confusiones”, al tiempo que facilita la transparencia que requiere todo proceso de rendición de cuentas.

La aplicación en las universidades de un Sistema de Información Integrado de Contabilidad es hoy por hoy un reto más político que técnico, si bien las cuestiones de carácter conceptual, instrumental y tecnológico son importantes y deberán estar resueltas previo a la implantación en nuestras instituciones de un sistema integrado de información contable. Sin embargo, la trascendencia que política y socialmente tiene la introducción y aplicación diaria en las universidades públicas de una contabilidad de costes, presumo que podrá ser apreciablemente mayor que la que se pueda derivar del entorno técnico-operativo.

La razón de esta presunción, no es otra, que la cultura productiva y financiera que caracteriza a estas instituciones que, como ya ha quedado dicho, han avanzado poco en su ya dilatada historia en las cuestiones relacionadas con la identificación de actividades productivas, mecanismos de asignación de recursos por funciones, determinación y evaluación de los resultados típicos de cada línea de actividad, y, finalmente, en la especialización y profesionaliza-

---

<sup>1</sup> Como se sabe la contabilidad de costes es un subconjunto de la contabilidad de gestión que tiene por objeto la captación, medición y valoración de la circulación interna, así como su racionalización y control, con el fin de suministrar a la organización la información relevante para la toma de decisiones (véase AECA, 2003). No obstante, es frecuente identificar contabilidad de costes o analítica con contabilidad de gestión, tal y como se hace en este trabajo.

ción de la gestión universitaria. La demora en la introducción de la contabilidad de costes al ámbito funcional de las universidades públicas españolas, no sólo implica una clara merma en su capacidad de gestión sino que, además, favorece comportamientos productivos en nuestras instituciones que están carentes de la mínima racionalidad económica exigible a proyectos que cautivan recursos públicos y que, a su vez, nacen con la intencionalidad de perdurar.

Los parámetros que en la actualidad identifican a la gestión universitaria vienen, en mi opinión, marcados por la complejidad que se observa en la organización de los recursos necesarios para la provisión de unos servicios cada vez más diversos que aparecen afectados por una propensión al cambio motivada por la necesidad de adaptarse a las demandas de la sociedad y, todo ello, en un contexto de elevada competencia por el acceso a los fondos públicos.

En este marco de referencia la gestión universitaria aparece cada vez más como una necesidad incuestionada que debe ser desarrollada con profesionalidad, continuidad e independencia de los avatares políticos-académicos que tienen lugar en la vida universitaria. Disponer de los recursos humanos adecuados y cualificados aparece como condición necesaria, aunque no suficiente, para lograr dar respuesta a los requerimientos de una gestión universitaria eficaz y transparente. Igualmente, resulta necesario, aunque no suficiente, incorporar a los sistemas de información universitaria las herramientas de gestión que completen y cualifiquen los flujos informativos que se derivan del desarrollo de las actividades productivas de estas instituciones para facilitar y objetivar tanto la asignación de recursos a fines como para evaluar la rentabilidad económica y social de cada línea de actividad y, por ende, de la universidad en su conjunto.

### 3. FORMULACIÓN INSTRUMENTAL DE LA CONTABILIDAD DE COSTES EN LAS UNIVERSIDADES PÚBLICAS ESPAÑOLAS

La Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas (AECA) en el número 15 de su colección editorial *Documentos*, “Principios de Contabilidad de Gestión”, señala que: “la implantación de un modelo de contabilidad de gestión (costes) requiere como paso previo la delimitación adecuada de la entidad contable, obtener un conocimiento exhaustivo de la estructura organizativa y funcional de la entidad, del proceso de formación de costes de las actividades y servicios, y determinar la estructura de costes a imputar atendiendo a su dependencia orgánica. Igualmente, este sistema contable necesita unos datos de entrada con un cierto grado de elaboración, por lo que deberán adaptarse los sistemas de gestión existentes en la organización que permitan la imputación de costes por centros y actividades”.

La lectura y reflexión de los requisitos que AECA relata como específicos y necesarios para la definición, implantación y aplicación de un sistema de contabilidad de gestión (costes) en una organización productiva, nos tienen que hacer pensar a las personas con responsabilidad en la dirección y gestión universitaria en las muchas e importantes tareas que debemos de abordar para poder hacer realidad este sistema de información contable en la vida económica de nuestras instituciones. En este sentido, de emprender esfuerzos para disponer de esta potente herramienta de gestión, me consta que en algunas universidades públicas sus directivos vienen realizando, desde hace algunos años, tareas que responden plenamente a los requerimientos fijados por AECA<sup>2</sup>.

Pero veamos genéricamente los requisitos de AECA para la implantación de la contabilidad de costes en las universidades públicas.

---

<sup>2</sup> En esta línea de investigación podemos relacionar el proyecto “Estudio de Contabilidad Analítica para la Universidad de Oviedo (ESCUDO)”, fue dirigido por el profesor Antonio López Díaz (2000), y recoge el trabajo de personalización del Modelo General de Contabilidad Analítica (CANOA) a la referida Universidad de Oviedo.



**Delimitación adecuada de la entidad contable.**

En las instituciones universitarias públicas, al igual que ha ocurrido y está ocurriendo en otros ámbitos del sector público, se ha procedido a completar y/o desplazar actividades desde la entidad matriz a entidades satélites que operan asumiendo total o parcialmente determinadas funciones que no siempre están suficientemente delimitadas, al menos por lo que hace referencia a los apartados de los gastos que se derivan de esta instrumentalización funcional.

En este punto, las universidades públicas han de dotar su gestión de la transparencia suficiente como para que se permita identificar realidad productiva con entidad contable y, posteriormente, se pueda proceder a la agregación para la determinación de una única cuenta de resultados que será, en última instancia, la que han de presentar a la sociedad los responsables de la dirección y gestión universitaria. La confusión en esta fase de delimitación favorecerá la presencia de sombras en cualquier análisis interinstitucional que aborde, entre otras cuestiones, la suficiencia y la equidad de la financiación de carácter público.

**Disponer de un conocimiento exhaustivo de la estructura organizativa y funcional de la entidad contable.**

Básicamente las universidades públicas están organizadas para el desempeño de sus funciones con

estructuras que, desde la aprobación en el año 1983 de la Ley de Reforma Universitaria, se manifiestan con un elevado grado de identidad que, no obstante, ofrecen algunas diferencias atendiendo al nivel de descentralización que pueda darse en cada una de ellas.

Con independencia de su posible desarrollo y adaptación a cada una de nuestras instituciones, podemos plantear la siguiente estructura organizativa tipo, que nos permita, a la vez, apuntar los centros de costes responsables de las actividades universitarias.

**I. Área de Dirección y Administración General**

- I.1 De carácter colegiado
  - I.1.1 Claustro Universitario
  - I.1.2 Consejo de Gobierno
  - I.1.3 Consejo Social
- I.2 De carácter unipersonal
  - I.2.1 Rector (Gabinete del Rector)
  - I.2.2. Vicerrectores (Gabinetes de Vicerrectores)
  - I.2.3 Secretario General (Gabinete de S. General)
    - I.2.3 1 Servicio de Asuntos Generales
    - I.2.3 2 ...
  - I.2.4 Gerente (Gabinete de Gerencia)
    - I.2.4 1 Servicio de Gestión de Recursos Humanos
    - I.2.4 2 Servicio de Asuntos Económicos
    - I.2.4 3 ...

- I.3 De participación y representación institucional
  - I.3.1 Junta de Personal Docente e Investigador
  - I.3.2 Junta de Personal de Administración y Servicios
  - I.3.3 ...
- II. Área de Dirección y Administración Funcional**
  - II.1 Vicerrectorado de Estudiantes
    - II.1.1 Servicio de Atención al Estudiante
    - II.1.2 Servicio de Gestión Académica
  - II.2 Vicerrectorado de Investigación
    - II.2.1 Servicio de Investigación
  - II.3 ...
- III. Área de Centros Principales (Finalistas)**
  - III.1 Centros Universitarios Oficiales
    - III.1.1 Facultad de Ciencias Experimentales
    - III.1.2 Facultad de Ciencias Sociales y Jurídicas
    - III.1.3 ...
  - III.2 Centros Universitarios Adscritos
    - III.2.1 Escuela Universitaria de Magisterio
    - III.2.2 ...
  - III.3 Institutos Universitarios de Investigación
    - III.3.1 Instituto de Investigación de Materiales Cerámicos
    - III.3.2 ...
  - III.4 Departamentos Universitarios
    - III.4.1 Departamento de Administración de Empresas
    - III.4.2 Departamento de Biología Experimental
    - III.4.5 ...
  - III.5 Bibliotecas
  - III.6 Servicios Técnicos de Investigación
  - III.7 Servicios de Extensión Universitaria
    - III.7.1 Servicio de Deportes
    - III.7.2 Servicio de Actividades Culturales
- IV. Área de Centros Auxiliares**
  - IV.1 Servicio de Informática
  - IV.2 Servicio de Archivo
  - IV.3 Servicio de Prevención de Riesgos Laborales
  - IV.4 ...
- V. Área de Centros Mixtos**
  - V.1 Servicio de Publicaciones
  - V.2 ...
- VI. Área de Centros Específicos**
  - VI.1 Colegio Mayor y Residencias Universitarias
  - VI.2 Servicios de Restauración
  - VI.2 ...
- VII. Área de Organización**

Ahora bien, el establecimiento de una determinada estructura organizativa y su correspondiente desarrollo de centros de costes deberá, en cada caso, dar respuesta a la tipología y a la cultura de gestión que identifique a cada institución. Sin embargo, como se señala por AECA, lo más relevante de los centros de coste serán los aspectos relacionados con su delimitación, las actividades que realizan, el comportamiento del centro en cuanto al reparto de sus costes y la información que ofrece.

En lo concerniente a las actividades funcionales de las universidades públicas españolas, ya hemos apuntado su extraordinario desarrollo y su acusada interdependencia, tanto en la utilización de factores (inputs) como en la agregación de productos (outputs), que junto al carácter de “ente autónomo” que tradicionalmente viene manifestando el agente principal del desempeño funcional (profesor universitario), hace que la diferenciación y desagregación de actividades no resulte tarea fácil, aunque sí muy necesaria.

En línea con lo apuntado para el diseño orgánico, las áreas de actividad que pueden identificarse en nuestras instituciones responden a un esquema tipo, del que puede ser representativo el que aquí se recoge.
- A. Docencia Universitaria**
  - A.1 Enseñanzas Oficiales de Grado
    - A.1.1 Licenciatura de Derecho
    - A.1.2 Diplomatura de Enfermería
    - A.1.3 ...
  - A.2 Enseñanzas Oficiales de Postgrado
    - A.2.1 Programa de Doctorado de ...
    - A.2.2 Master de Asesoría Fiscal
    - A.2.3 ...

- A.3 Enseñanzas Propias
  - A.3.1 Graduado en Olivicultura
  - A.3.2 ...
- A.4 Formación Continua Especializada
  - A.4.1 Curso de Diseño de Nuevos Productos
  - A.4.2 ...
- A.5 Formación Continua Genérica
  - A.5.1 La configuración de la Unión Europea desde el Tratado de Roma
  - A.5.2 ...

## B. Investigación, Desarrollo e Innovación Universitaria

- B.1 Fomento e Impulso de Actividades Investigadoras
  - B.1.1 Estancia en Centros de Investigación de ...
- B.2 Investigación Básica
  - B.2.1 Proyectos de investigación de ...
- B.3 Investigación Aplicada
  - B.3.1 Contratos para el estudio de ...
- B.4 Desarrollo Tecnológico
  - B.4.1 Convenio de cooperación con la industria X para la experimentación de ...
- B.5 Innovación
  - B.5.1 Aplicación de la patente Z en la ...

## C. Extensión Universitaria

- C.1 Actividades Culturales
  - C.1.1 Exposiciones pictóricas de ...
- C.2 Actividades Deportivas
  - C.2.1 Campeonatos universitarios de ...

## D. Dirección y Gestión Universitaria

- D.1 Gestión Universitaria
- D.2 Comunicación e Imagen Institucional
- D.3 Prevención y Salud Laboral
- D.4 Formación de Recursos Humanos
- D.5 Representación y Participación Institucional
- D.6 Acción Social
- D.7 Residencias Universitarias
- D.8 Deuda Universitaria

Con este esquema de actividades, que debe procurarse que sea lo más extenso, completo y preciso posible para evitar, o cuando menos, reducir, los

solapamientos y la aplicación de criterios de reparto de costes entre actividades, y la estructura organizativa que tiene asignada la responsabilidad operativa de su ejecución, cada universidad deberá confeccionar su matriz orgánica-funcional que les permita identificar, valorar y calcular los costes de provisión de sus servicios.

### Proceso de formación del coste de las actividades y servicios.

La contabilidad de gestión se identifica con la determinación y cuantificación de los costes en los que incurre un organismo al prestar sus servicios. En consecuencia, la formación de los costes aparece como el eje principal de la utilidad de esta herramienta de gestión, siendo necesario, en primera instancia, determinar la procedencia de los componentes de costes para, posteriormente, establecer su clasificación y agregación por actividades y servicios.

En las universidades públicas españolas, dado el elevado grado de descentralización financiera que se deriva del reconocimiento de su autonomía institucional, la procedencia de los componentes de sus costes se localizan en los gastos reconocidos anualmente en sus propios presupuestos, siendo reducidos los costes con origen en gastos necesarios que contraigan otros organismos para el desarrollo de las actividades universitarias, léase Ministerios y Consejerías responsables de la coordinación de estas áreas temáticas. Por último, un tercer componente de los costes universitarios se determina a través de cálculos internos en el seno de la institución que, en nuestro caso, estimamos no podrán ser reducidos dado, de una parte, la relevancia que tienen las retribuciones correspondientes al personal docente e investigador, funcionario, en el total de los gastos universitarios que, como se sabe, no están acogidos al régimen de Seguridad Social y, en consecuencia, se deberán calcular, para imputar este coste al conjunto de los costes de personal y, de otra, los costes procedentes de las amortizaciones de los activos materiales que por la especificidad de nuestras orga-



nizaciones no puede afirmarse que carezcan de relevancia económica.

La clasificación y diferenciación de los costes resultantes, pudiendo ser considerados como externos e internos, directos e indirectos y fijos y variables, aparece como un esfuerzo adicional en el proceso de formación e identificación de los costes en los que incurren nuestras organizaciones para la prestación de sus servicios. Obviamente, no resulta factible definir una única tipología de costes que identifique a todas y cada una de estas instituciones, aunque resulta necesario establecer unos criterios que orienten tanto los procesos de agregación como la determinación e imputación de los costes a actividades y servicios.

Esta fase en el proceso de implantación de la contabilidad de costes en las universidades resulta crucial dado, de una parte, el carácter multiproducto de la institución y, de otra, la polivalencia funcional que manifiestan sus principales recursos, caso del personal docente e investigador. La identificación de las actividades y servicios buscando su diferenciación para reducir al máximo los niveles de coincidencia de factores productivos entre actividades deberá ser la regla que oriente el proceso de formación de costes universitarios. En esta dirección, la relevancia económica y funcional que tiene el personal docente e investigador (PDI) por su condición de agente necesario para la práctica totalidad de las funciones propias de la docencia, investigación y dirección universitaria, junto a la presencia de un marco legal que, al día de hoy, resulta confuso a la hora de abordar la distribución competencial del PDI, hace que la clave de la formación de los costes universitarios gire en torno a esta variable.

Una vez definido el papel que tiene reservado el PDI para el desempeño de las diferentes actividades, y cuantificadas las necesidades físicas y monetarias que en cada caso es exigible de este recurso productivo, será necesario abordar la identificación, la cuantía y el valor económico de los restantes recursos, humanos y materiales, que colaboran o

protagonizan las actividades y servicios universitarios. Para el eficaz desempeño de este cometido las universidades deberán contar con la suficiente y cualificada plantilla de personal de administración y servicios (PAS) que libere al máximo al PDI de la realización de actividades propias de la gestión universitaria. Aspecto, éste último, que en la actualidad se ve poco favorecido si observamos y comparamos las ratios PDI/PAS que presentan nuestras universidades y las universidades de los países de nuestra área socioeconómica.

#### **Determinar la estructura de costes a imputar según dependencia orgánica.**

La determinación y la imputación de los costes a las diferentes unidades orgánicas con competencia en el mapa de las actividades universitarias deberá ser diferenciada según el objeto que en cada caso se persiga. Así, no puede adquirir el mismo tratamiento el análisis de los costes necesarios para la prestación del servicio universitario de una determinada actividad que tipifica un producto concreto como puede ser una titulación oficial, donde será preciso cuantificar tanto los costes fijos de la oferta del título como los costes variables que pudieran generar una demanda superior a la mínima exigida para la configuración de una unidad de producto y donde, a la vez, los precios públicos aplicables a los usuarios no pretenden satisfacer la totalidad de los costes. Por el contrario, debemos plantearnos elaborar diferentes mecanismos de imputación de costes si el objetivo que se pretende es identificar los costes directos de un determinado servicio de carácter auxiliar con el propósito de diseñar políticas dirigidas a lograr su reducción.

Del mismo modo, no debemos dar igualdad de tratamiento a las diferentes actividades (servicios) de investigación que pueden realizarse en el seno de los departamentos universitarios, dado que en el caso de productos representativos de la investigación básica, aún siendo necesaria la identificación de los elementos de costes que se requieren para su desarrollo no resultaría tan exigible, como sucedería para productos específicos de la investigación

aplicada, la concreción cuantitativa y valorada de los costes indirectos puesto que los niveles de cobertura de los costes totales de producción pueden ser claramente diferentes según el servicio de investigación que se considere.

La presencia en el ámbito de las universidades de un destacado y numeroso bloque de centros de costes que responden a las pautas de los denominados centros principales, dado que son responsables de la realización o prestación de actividades de carácter finalista y, a su vez, están orientados hacia el exterior de la institución, supone gestionar la implantación de la contabilidad de costes con unas vastas exigencias de delimitación de recursos-actividades que, una vez formuladas, reduce las dificultades al ámbito de la agregación funcional. Por el contrario, el abanico de centros de costes auxiliares y mixtos se ofrecen reducidos y su afectación a los centros principales tiene un carácter extensivo y mayoritariamente poco representativo.

Mayor incidencia, por su relevancia económica, tienen los centros responsables de la Dirección y Administración General y Funcional, si bien su imputación directa o indirecta a las actividades finalistas de la institución puede variar apreciablemente atendiendo al modelo organizativo que, tanto orgánica como funcionalmente, se aplique en cada universidad.

### **Disponibilidad de sistemas de gestión.**

La aplicación de la contabilidad de costes en las universidades requiere de unos sistemas de gestión que actúen de manera integrada y que registren los efectos económicos y financieros de los diferentes agentes que operan con la institución en calidad de productores y/o de usuarios de sus servicios. A tal fin, las universidades deberán contar con sistemas que gestionen con eficacia sus recursos humanos, patrimoniales y financieros, lo que obligará, en muchos casos, a mejorar y completar los sistemas de entrada de información que no puede afirmarse que haya sido una preocupación generalizada de los responsables de las universidades.

La contabilidad de costes es ante todo un potente sistema de información para la toma de decisiones, que pierde gran parte de su utilidad cuando en su aplicación se dispone de inputs informativos que no reúnen los requisitos mínimos exigibles a un dato, tales como precisión, puntualidad, disponibilidad, fiabilidad, etc. Resultaría un esfuerzo baldío el diseñar e implantar una contabilidad de costes que produjera la información en fechas alejadas a las necesidades operativas de la institución que, igualmente, resultará incompleta por exceso de agregación de los elementos de coste que intervienen en cada actividad y, en definitiva, que tratará de dar respuesta a las exigencias legales orillando las exigencias funcionales de cada institución.

En suma, la definición, aplicación y consolidación de la contabilidad de costes, en el Sistema de Información Integrado, al ámbito productivo de las universidades públicas españolas requiere, entre otras tareas, del esfuerzo metodológico que recomienda AECA y, a la vez, la aceptación institucional y social de sus resultados que, se logrará, en la medida que técnica y operativamente vayan siendo más identificativos de la realidad universitaria. Ahora bien, las innegables dificultades que pueden relatarse al registrar esta técnica contable no puede, ni debe, demorar más su utilización por unas instituciones que en la actualidad ofrecen una notable debilidad en sus sistemas informativos y, a la vez, presentan una avanzada dependencia de los fondos públicos.

### **4. CONTABILIDAD DE COSTES Y FINANCIACIÓN EN LAS UNIVERSIDADES PÚBLICAS**

La determinación de las necesidades de financiación de la prestación de un determinado servicio, en nuestro caso, universitario está estrecha y directamente relacionada con la estructura de costes representativa de los factores que se requieren para su provisión, con el universo al que va destinado y con la eficiencia que se desea y espera alcanzar. En las universidades públicas españolas es notorio que las necesidades de financiación no vienen siendo deter-



minadas por procesos tan lógicos como el que acabamos de enunciar y, si bien esto ha podido ser comprensible en otras épocas, en los momentos actuales persistir en esta dirección es, cuando menos, un acto de negligencia por parte de los agentes con responsabilidad directa en esta materia.

En efecto, el considerable y apresurado crecimiento que en España han experimentado los estudios universitarios, junto a la descentralización orgánica y funcional que los mismos han registrado, hubiera requerido, para una equitativa y eficaz cuantificación de las necesidades de financiación, de sistemas de información mucho más desarrollados que el simple registro contable de los gastos realizados por el conjunto de la universidad en una programación financiera que se identifica plenamente con las conductas incrementalistas y clientelistas en el ámbito de la gestión de los recursos públicos.

En estas fechas, aunque aún se aprecia un acusado grado de incertidumbre, las universidades públicas españolas deben iniciar procesos de cambio y adaptación a nuevos escenarios que afectan a un importante ámbito de su actividad, como es la enseñanza universitaria, en el contexto del llamado Espacio Europeo de la Educación Superior (EEES). Resultaría carente de toda lógica organizativa que nuestras instituciones emprendieran estos procesos

de cambio desde la más profunda ignorancia de su actual realidad productiva, en términos diferenciados de costes de provisión de sus distintos servicios, y penetrarán en contextos más concurridos y competitivos con las capacidades de gestión que disponen en la actualidad.

Ante esta realidad, la responsabilidad de los directivos universitarios y la de los agentes financiadores no puede ser otra que la de acelerar la implantación de la contabilidad de costes al objeto de disponer de información adecuada y suficiente como para permitir determinar las necesidades financieras según funcionalidad, poder establecer referencias de equidad financiera institucional y de los usuarios de sus servicios docentes y, por último, marcar unos umbrales de eficiencia para la prestación y vigencia de cada uno de sus productos en instituciones que vienen operando de espaldas, cuando no ignorando, a los parámetros que identifican una eficaz programación y evaluación de medios-resultados.

Sin ánimo de desear agotar el alcance que puede y debe tener la contabilidad de costes en todos los aspectos relacionados con la financiación universitaria, paso a relatar algunas de las consideraciones que caben formular en el caso concreto de una actividad universitaria que, tipificada como finalista, está presente en cualquiera de las universidades públi-

cas, con independencia de tamaño, antigüedad, u otro elemento diferenciador, como es el caso de un título oficial de grado. El recorrido del proceso a seguir podría ser el que a continuación se registra.

### 1. Tipificación académica del título universitario:

- Carga docente (número de créditos)
- Programación docente (número de créditos de enseñanza presencial en aulas, laboratorios y tutorías)
- Experimentalidad (nivel de participación de la carga docente de las actividades formativas en aulas, laboratorios y tutorías)

### 2. Determinación de los elementos de coste directo necesarios para la prestación del servicio universitario, según experimentalidad fijada para el título.

- Recursos Humanos (PDI y PAS)
- Recursos Materiales (fungibles e inventariables)
- Recursos Financieros

### 3. Asignación de los costes indirectos imputables a la provisión del servicio universitario propio del título.

### 4. Valoración de las necesidades financieras globales derivadas de la oferta por una universidad del título oficial universitario.

### 5. Fijación de los precios públicos del título oficial según opción de demanda de los diferentes usuarios del servicio universitario.

- Precios diferenciados, según opción de matrícula:
  - Por producto académico
  - Por tamaño de la demanda del producto académico

### 6. Delimitación del coeficiente de cobertura de costes de provisión del servicio universitario por vía de la financiación pública.

- Financiación pública atendiendo:
  - Variables de entrada (número de estudiantes a tiempo completo matriculados de nuevo ingreso)
  - Variables de proceso (número total de estudiantes a tiempo completo matriculados)
  - Variables de resultados (número total/parcial de estudiantes egresados).

### 7. Identificación del centro de costes responsable de su provisión (Facultad/Escuela Universitaria)

Al tratar de dar respuesta económica a todos estos apartados estamos configurando un escenario financiero que registra las necesidades de financiación, la eficiencia productiva del proveedor y del usuario del servicio y la equidad financiera exigible a los bienes y servicios de claro carácter social, como son los bienes educativos. La gestión por parte de cada universidad de sus productos universitarios aplicando criterios propios de la contabilidad de costes, evidenciará la rentabilidad financiera que obtiene en cada caso y, en consecuencia, podrán, una vez evaluados los resultados, diseñarse las políticas productivas y financieras que garanticen la idoneidad económica y social del gasto público.

La necesidad de abordar la implantación de un sistema de gestión universitaria que tenga como eje de referencia los costes de actividad, no sólo se manifiesta por lo que acabo de exponer, sino que, además, existen argumentos más prosaicos que afectan directamente a la suficiencia financiera de nuestras universidades que aconsejan disponer de estos instrumentos de gestión.

En efecto, es un sentir generalizado en el ámbito del mundo universitario la relativa insuficiencia financiera que viene manifestando en España las actividades propias de la universidad en comparación con los países de nuestro entorno más próximo, igualmente nadie cuestiona la destacada productividad que tiene la inversión en universidades para avanzar en la sociedad del conocimiento. En esta dirección, los retos que la sociedad española tiene que superar para lograr reducir los actuales gaps son importantes y muchos de ellos están directamente relacionados con la mejora cuantitativa y cualitativa de la financiación, tanto pública como privada, que debe canalizarse hacia las universidades.

Tradicionalmente, los mecanismos de asignación y actualización de la financiación a las universidades han operado atendiendo, básicamente, a la función enseñanza y observando el comportamiento de la

demanda de los productos que se identifican con las titulaciones oficiales de grado. Este enfoque ha sido y continúa siendo aplicado tanto por políticas de financiación con inequívoca vocación incrementalista y de marcado clientelismo de la administración financiadora como por los modelos de financiación que operando con criterios objetivos determinan los recursos que anualmente corresponden a cada institución. Sin embargo, la mucha o poca validez que haya podido tener este patrón de financiación resulta, desde hace ya algunos años, gravoso, tanto para las instituciones como para los financiadores, al tiempo que ineficaz para avanzar en la necesaria mejora de la capacidad financiera de las universidades públicas.

Las razones que en mi opinión aconsejan un cambio en los parámetros de referencia para determinar y asignar la financiación a las universidades, vienen dadas, de un lado, por la progresiva reducción de la demanda de enseñanzas oficiales de grado que, salvo excepciones representadas por universidades de reciente creación y por los suaves aumentos que continúan experimentando las titulaciones de la rama de enseñanzas técnicas, no parece que en los próximos años vaya a modificar su tendencia. De otro lado, en estos últimos ocho años las universidades han aumentando y diversificado apreciablemente sus ofertas de enseñanzas de grado, incurriendo en importantes costes estructurales para garantizar su provisión, sin que, paralelamente, hayan adelgazado los gastos que les generan la oferta de aquellas titulaciones que han visto reducir su demanda.

La sola presencia de este comportamiento que acabo sucintamente de identificar, es causa más que suficiente para cuestionarse la validez que pudiera tener el mecanismo de financiación que hasta la fecha ha sido referencia. La agonía del actual patrón de financiación universitaria no está resultando más penosa por las probables economías de escala y de alcance que de manera más o menos generalizada han podido venir registrando nuestras universidades y, también, porque los síntomas se manifiestan

con lentitud y los “sanadores” disponen de más de una pócima con la que aliviar el dolor.

En el eficaz diagnóstico de los males que está provocando este cambio en el comportamiento de la demanda de enseñanza de grado, considero que una herramienta de suma utilidad resultaría ser la generalización de la aplicación de los costes por actividad en las universidades. En efecto, disponer de información seriada de los costes en los que una universidad incurre por la provisión de los servicios de enseñanza de grado, nos haría ver las consecuencias que para la salud financiera de la institución tiene una caída de la demanda acompañada de un aumento y, frecuentemente, diversificación de su oferta universitaria de grado. La simple evidencia de esa realidad haría que los responsables de la política universitaria tuvieran que reconsiderar muchas de las actuaciones que hoy por hoy les resultan lógicas y adecuadas.

A mayor abundamiento, la diversificación funcional que de manera más o menos extensa se observa en nuestras universidades con la presencia de importantes grupos de investigación que han generado unos flujos estructurales de ingresos y gastos, reclama de la implantación de sistemas de gestión diferenciados que pongan luz en un espacio tan amplio y complejo como son estas organizaciones. Confundir ausencia de lucro con opacidad operativa en un grave error que daña la credibilidad social de las instituciones universitarias y que, a su vez, debilitan los argumentos que justifican la necesidad de mejorar la financiación universitaria.

No me parece que el esfuerzo que supone integrar la contabilidad de costes en el quehacer diario de la actividad universitaria, pueda ser catalogado de excesivo a la luz de los resultados que esta herramienta de gestión puede facilitarnos a la comunidad universitaria, en particular, y a la sociedad, en general. Por eso, estimo que nuestras demandas de más y mejor financiación universitaria serán siempre atacables por las debilidades que actualmente ofrecen nuestros sistemas de gestión e información universitaria.

## 5. CONCLUSIONES

Los últimos veinte y cinco años han sido para el Sistema Universitario Público de España un período de intensos y continuos cambios que han afectado tanto a su capacidad productiva como a sus estructuras organizativas. La extensión y masificación que se viene observando en la oferta y demanda de los servicios educativos junto a la consolidación y diversificación de los servicios propios del área de la investigación han generado un elevado grado de complejidad en estas instituciones que no puede ser gestionado con las herramientas que tradicionalmente se han venido utilizando.

El nuevo escenario universitario que cabe esperar de la implantación del llamado Espacio Europeo de la Educación Superior hace que resulte prioritario la implementación de Sistemas Integrados de Información Contable que puedan reportar datos, informes e indicadores adecuados para la toma de decisiones de los responsables de la dirección y coordinación universitaria. En este sentido, la introducción, de manera generalizada, de la contabilidad de costes en la gestión de las actividades productivas de las universidades públicas resulta urgente y necesario para objetivar la viabilidad de sus servicios en un contexto de mayor competencia institucional.

La materialización de la contabilidad de costes (gestión) requiere para su puesta en funcionamien-

to en el ámbito universitario de actuaciones de carácter técnico dirigidas a identificar y diferenciar tanto las actividades como los recursos que intervienen en su provisión, siendo este proceso complejo por la propia idiosincrasia de estas instituciones y por la relevancia funcional que ejercen en ellas el personal docente e investigador. No obstante, considero que las mayores dificultades para la eficaz utilización de la contabilidad de costes en la gestión universitaria exceden del ámbito estrictamente técnico y conceptual y se encuentran en las áreas propias del gobierno de la política universitaria.

Las necesidades de financiación que demanda el continuo desarrollo de las actividades universitarias, junto al carácter básicamente público de su origen, aparecen como elementos determinantes para que esta herramienta de gestión se incorpore al ámbito de la gestión universitaria dada su utilidad para dotar de transparencia y de racionalidad al comportamiento productivo de estas instituciones. La apuesta que se viene observando en las sociedades desarrolladas por una mayor y mejor financiación para las actividades universitarias aparece avallada por el continuado ejercicio de responsabilidad y de rendición de cuentas de estas instituciones a la sociedad financiadora, siendo la contabilidad de costes la herramienta de gestión que puede facilitar la internalización de estas nuevas pautas en la conducta productiva y financiera de las universidades.

## BIBLIOGRAFÍA

**AECA (2001):** *La contabilidad de gestión en las entidades públicas*. Documento nº 15 de “Contabilidad de Gestión”. Madrid. 126 págs.

**AECA (2003):** *El marco de la contabilidad de gestión*. Documento nº 1 de “Contabilidad de Gestión”. Madrid. 34 págs. 4ª ed.

**López Díaz, A. y Pablos Rodríguez, J.L. (2000):** *Proyecto Escudo. Estudio de contabilidad analítica para la Universidad de Oviedo*. Universidad de Oviedo, Oviedo. 338 págs.

**Plaza Alarcón, S. (2004):** *Memoria de Jefe de Servicio de Contabilidad y Presupuestos de la Universidad de Jaén*. Mimeografiado. Universidad de Jaén. 413 págs.

**Rodríguez Ariza, L. (2002):** “Problemática contable del inmovilizado en las Universidades: El patrimonio histórico. Fondos bibliográficos”. *I Curso sobre aspectos económicos-financieros en las Universidades Públicas*. Universidad de Castilla-La Mancha. Mimeografiado. Ciudad Real.