

SISTEMAS DE INFORMACIÓN DE GESTIÓN EN EL SECTOR PÚBLICO: EL CUADRO DE MANDO INTEGRAL EN LAS UNIVERSIDADES PÚBLICAS ESPAÑOLAS

Josep Lluís Boned Torres
Llorenç Bagur Femenías
Universitat Pompeu Fabra (Barcelona)

RESUMEN

Las organizaciones se hacen cada vez más sensibles a la necesidad de sistemas de información de gestión, debido en gran medida al entorno cambiante y a un continuo proceso globalizador; todo este proceso provoca que los directivos tengan la necesidad de adecuar las estructuras de sus organizaciones a los cambios, y por tanto, deban planificar, controlar y gestionar mejor.

La Universidad Pública española no escapa a este entorno cambiante (cambios demográficos, económicos y sociales) y globalizador (entre los que destaca la convergencia de las titulaciones europeas), a lo que cabe añadir su compleja estructura organizativa, caracterizada por una elevada dispersión de la autoridad para la toma de decisiones en diversos órganos colegiados y unipersonales. Parece evidente pensar que estos cambios deban tener una repercusión sobre los sistemas de dirección, organización y gestión de estas instituciones públicas de educación superior; y parece lógico que ante este entorno, las universidades deban adaptar sus actuales sistemas de gestión ante la demanda, por parte de la sociedad, de calidad y adecuación de los servicios que ofrecen.

PALABRAS CLAVE: Contabilidad de gestión; Cuadro de Mando Integral; Universidades públicas; Contabilidad de costes; New public management.

ABSTRACT

In recent years a whole series of changes (demographic, economic and social) have been taking place in the sphere of Spanish public universities, to which we should now add the convergence of European qualifications, designed with criteria common to the whole of the European Union.

Those changes obviously have repercussions on the systems of direction, organization and management in public higher education institutions, and it seems natural to think that the universities must be capable of adapting their present management systems, which have been traditionally unreliable and not very operative, to this changing environment. From institutions of this kind it requires quality services that are adapted to the demands of society. That is why it is essential for the universities to decide and publicize their goals and aim at increasing distinction for the quality of their actions and their capacity to respond to social demand. And so there is no doubt that the universities must use a suitable management model which will enable them to make optimal use of the economic and financial independence they enjoy at present. With that end in view, this work makes a detailed study of the different management systems used by organizations of this kind and the factors that influence their success or failure, with special attention to the Balanced Scorecard.

KEY WORDS: Management accounting; Balanced Scorecard; Public universities; Cost accounting; New public management.

1. INTRODUCCIÓN.

La información de gestión utilizada como sistema de planificación y control ha ido adquiriendo con el paso del tiempo una mayor relevancia en el seno de las organizaciones, entre otras razones, debido a una creciente necesidad de gestionar las actuaciones de los diferentes individuos que forman parte de la organización (Merchant, 1982: 43), y también para adecuarse y ser flexibles a los nuevos entornos que cada vez son más inciertos y variables. Una de las principales causas de esta incertidumbre son los cambios constantes del entorno, la competencia creciente, la internacionalización y globalización de mercados. Por todo esto, los directivos y gestores de las organizaciones requieren el máximo de información, en cantidad y en calidad, de la situación de la organización a todos los niveles (internos y externos), y de la eficacia y de la eficiencia de la utilización que de sus recursos están llevando a cabo. Las organizaciones para sobrevivir tienen pues, que desarrollar instrumentos o técnicas de información, flexibles y actualizados, como sistemas de control, adaptados a las nuevas circunstancias (Amat, 1994: 98), vinculándolos con el proceso de planificación estratégica (Palmer, 1992: 179).

La información de gestión ha ido evolucionando a lo largo del tiempo acomodándose a los cambios en el entorno, de tal forma, que actualmente los sistemas de información basados en dicha contabilidad de gestión, deben recoger, por un lado, indicadores monetarios basados en la contabilidad financiera, de costes, presupuestos y planificación; pero por otro lado, también se hacen necesarios los indicadores de carácter no monetario, que informen de variables difícilmente cuantificables pero que condicionan, o pueden condicionar, la buena marcha de una organización (AECA, 1999). Estos sistemas de información, basados en indicadores monetarios y no monetarios, deben servir para poder evaluar hasta qué punto una organización está consiguiendo los objetivos que se ha marcado. No obstante, ciertos autores (Hopwood, 1972; Merchant, 1982) también se han planteado hasta qué punto el control de la gestión es posible ante entornos cada vez más cambiantes e inciertos, y si compensa su aplicación. En estas circunstancias se hace evidente la necesidad de que la contabilidad de gestión avance de forma acorde y consecuente con las características del entorno empresarial, y es por ello por lo que actualmente esta disciplina muestra nuevos desarrollos.

El proceso de globalización económica que se inició en los ochenta y que se encuentra en una fase muy avanzada de consolidación, exige a los agentes económicos y sociales en general y al sector público en particular un extraordinario esfuerzo por mejorar sus parámetros de eficiencia en el conjunto de actividades que realizan, siendo ésta la única vía para cimentar sólidamente el progreso económico y social de un país (López, 2000). A lo largo de la década de los ochenta, la gestión pública experimentó un gran crecimiento (Kapil y Kekkonen, 1990). Hoy en día todavía perdura con gran fuerza, un movimiento a nivel mundial que tiende a mejorar la gestión pública mediante la utilización de conceptos, herramientas y técnicas de gestión, muchas de las cuales fueron originalmente desarrolladas por y para el sector privado; aunque debe asumirse que esta extrapolación podría no ser suficiente (Metcalf, 1993).

El ámbito de las universidades no escapa a este entorno globalizador. En la actualidad, Europa tiende hacia un nuevo modelo universitario. En los próximos años la Universidad española deberá adaptarse al llamado espacio europeo de enseñanza terciaria, pero el problema es que en la Unión Europea no existe todavía un modelo universitario convergente, no se sabe realmente hacia dónde se va. El Gobierno español prevé en la ley la adecuación de la organización universitaria a las normas y estructuras europeas futuras (LOU 2001: artículos 87-89). Se piensa así en la adaptación al sistema de ciclos, calendario, tipo de asignaturas, duración de las carreras, y títulos que proveen. Por ahora el objetivo en Europa no es crear un tipo único de Universidad o de educación terciaria, sino respetar todo tipo de modelos de sus Estados-miembro dentro de un espacio que permita la colaboración.

El otro cambio esencial de la Universidad española es que debe decidir, de acuerdo con la mayoría de los países europeos, si sigue con el modelo profesional de Universidad que tiene o si

cambia a un sistema generalista universal. En la actualidad existe un modelo mixto: con la mayoría de enseñanzas que son profesionales, versus carreras más generales con un conjunto de saberes extenso y polifacético. Las reuniones de rectores europeos al final del siglo XX (como las declaraciones de Bolonia, Praga o Berlín) sirven para ir definiendo ese modelo generalista (De Miguel, Caïs y Vaquera; 2002). Es evidente, pues, que el entorno social y económico de la universidad y la educación superior se vuelve mucho más complejo y dinámico que en épocas anteriores, donde los factores predominantes eran la estabilidad y la sencillez (Mintzberg, 1988).

En este sentido, los sistemas actuales de dirección, organización y gestión de las universidades se convierten, en muchas ocasiones, en poco eficaces y operativos porque fueron concebidos para dar respuesta a un entorno mucho más sencillo y estable. Los instrumentos de política universitaria de los gobiernos, por una parte, y de organización y gestión de las instituciones universitarias, por otra, deben revisarse y mejorarse para ser más eficaces y eficiente y poder dar respuesta adecuada a los nuevos retos del entorno (Vilalta, 1999). El entorno demanda dirección estratégica de las instituciones de educación superior, calidad y adecuación de los servicios universitarios, por lo que resulta imprescindible determinar objetivos, darlos a conocer a la sociedad y distinguirse cada día más por la calidad y adecuación del servicio universitario.

El presente estudio tiene como objetivo conocer cuál es la situación de las herramientas de control de gestión utilizadas por las universidades públicas españolas. Para ello, el estudio se ha centrado en conocer el grado de implantación de los instrumentos de control de gestión en estas organizaciones, desarrollando un análisis descriptivo de los sistemas de control que las universidades públicas están utilizando, a nivel global y en función del tamaño de la universidad, calculado éste en función de su volumen de ingresos y del número de personal docente e investigador.

2. METODOLOGÍA UTILIZADA EN LA INVESTIGACIÓN EMPÍRICA.

La metodología utilizada para desarrollar el estudio empírico se ha basado en la utilización de un cuestionario estándar enviado por correo electrónico a la totalidad de las universidades públicas españolas. Se han recibido 20 cuestionarios válidos, lo que representa un índice de respuesta del 40%. Estos índices de respuesta se pueden considerar como representativos de la muestra, ya que en España, el porcentaje más habitual en estudios empíricos se podría situar alrededor del 15% (García Benau, Humphrey, Moizer y Turley; 1993: 281). El cuestionario utilizado contiene preguntas de tipo cerrado y en menor medida de tipo abierto. Para el tratamiento de la información obtenida en las encuestas se ha optado por tabular sus respuestas mediante un análisis bivariable, expresando sus relaciones con las tablas de contingencia. Este tipo de estudio resulta de gran utilidad para estudiar las relaciones existentes entre variables tomadas de dos en dos (Pedret, 1997: 31).

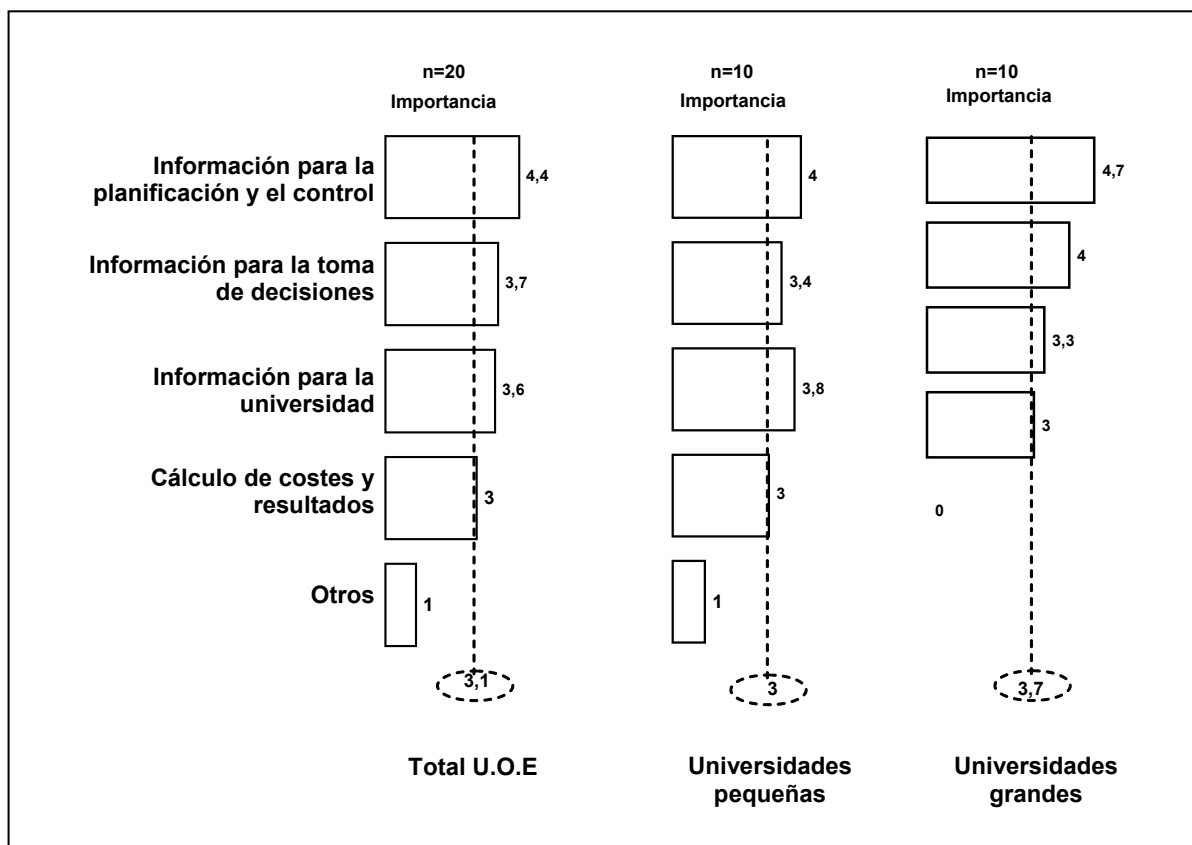
Para facilitar el análisis de los resultados, en primera instancia se ha procedido a la clasificación de las universidades en pequeñas y grandes atendiendo a dos variables: el número de personal docente e investigador que desarrolla su actividad en la universidad analizada a tiempo completo, así como el número de estudiantes propios que estudian en la institución. De este modo, se ha utilizado como valor de referencia 1.200 en lo que se refiere al número de personal docente e investigador (PDI) y 25.000 en lo que se refiere al número de estudiantes. Así pues, aquellas universidades con hasta 1.200 PDI y 25.000 estudiantes se consideran universidades pequeñas; y aquellas universidades con más de 1.200 PDI y 25.000 estudiantes se han considerado como universidades grandes.

3. LA INFORMACIÓN DE GESTIÓN EN LAS UNIVERSIDADES PÚBLICAS ESPAÑOLAS.

Al preguntar a los gerentes universitarios a cerca de los objetivos que debería cumplir la información de gestión (escalando de 5 a 1 en función de su importancia, de mayor a menor importancia) en el ámbito universitario, se percibe (ver Figura 1) que para la mayoría de los

encuestados, la función básica sus sistemas de gestión se centra en la planificación y el control. Como variables que le siguen en importancia, destacan que la información sea útil para la toma de decisiones y para la universidad, quedando en un segundo plano el hecho de que esta información pueda ser utilizada para el cálculo de costes y resultados. De este modo, en un primer momento parece ya intuirse que en la actualidad los sistemas de información de costes se encuentran en una situación de infrautilización y desarrollo dentro de estas universidades.

Figura 1
OBJETIVOS DE LA CONTABILIDAD DE GESTIÓN



3.1. Información de costes

A medida que se profundiza en el tema de los sistemas de costes y se cuestiona a los gerentes por la utilidad que asignan en la actualidad a la información proveniente de sus sistemas de costes, la intuición que la información de costes se encuentra en una situación de bajo desarrollo se confirma. De hecho, se constata que tan sólo un pequeño porcentaje, en concreto un 20%, de las universidades incluidas en el universo objeto de estudio consideran que actualmente la utilidad de esta información de costes es alta. Por el contrario, un 50% considera que su utilidad es escasa, e incluso aparece un 5% que considera que su información de costes no tiene ninguna utilidad. De este modo, parece confirmarse la necesidad de mejora en cuanto a los sistemas de costes, independientemente del sistema específico que cada una de las universidades incluidas esté utilizando en la actualidad.

De hecho, en la mayoría de los casos tratados, parece ser que el problema en cuanto a la información de costes es precisamente la inexistencia de sistemas desarrollados de contabilidad de costes. En concreto, tan sólo un 21,1% de las universidades analizadas disponen de sistemas formales de costes, lo que explica la evidente falta de utilidad de estos sistemas de información en la actualidad. Sin embargo, cabe mencionar, que la mayoría de los gerentes que han participado en el proceso, han remarcado el hecho de que el disponer de estos sistemas de costes es una de las necesidades más

evidentes que deben ser subsanadas a corto plazo, incluso, algunos de ellos, en la actualidad ya están inmersos en el desarrollo y puesta en marcha de este tipo de herramientas.

De aquellas universidades que en la actualidad sí tienen desarrollado un sistema de costes, en ninguna de ellas se produce integración alguna entre la contabilidad de costes y la contabilidad financiera. En cuanto al funcionamiento genérico de los sistemas utilizados, la totalidad de estas universidades coinciden en que sus sistemas utilizan centros de costes que resultan ser coincidentes con la estructura organizativa de la propia universidad, aunque ninguna de ellas entra a desarrollar esta clasificación inicial entre centros de costes auxiliares y principales (entendiendo por centro principal aquel que tiene relación directa con los servicios y actividades que realiza la universidad y, por centro auxiliar aquel que tiene la función de dar soporte a la estructura universitaria), con lo que a nivel práctico, suelen quedarse en la identificación e imputación de los costes clasificados en directos e indirectos en relación a los propios centros de coste, sin que, en ningún caso, se proceda a un reparto posterior desde estos centros de costes a las actividades incluidas en cada uno de los propios centros.

Ninguna de las universidades recurre al cálculo de costes de oportunidad (entendiendo coste de oportunidad como aquella pérdida que supone, al tomar una decisión, no emplear unos recursos en otro uso; o incluso, aquellos consumos reales, pero que no son objeto de facturación ni de pago), y la periodicidad con la que recurren al cálculo de costes reales es, en todos los casos, de carácter anual.

De este modo, y para concluir con lo que a utilización de sistemas de costes se refiere, puede afirmarse que en la actualidad, la inmensa mayoría de las universidades públicas españolas obtienen muy poca utilidad de la información de costes debido, principalmente a que no se utilizan sistemas de costes o se encuentran en fases muy poco desarrolladas. En cualquiera de los casos, puede afirmarse que una mejora en los sistemas de costes enfocados a mejorar la gestión de los servicios que ofrecen las universidades, es más que necesaria.

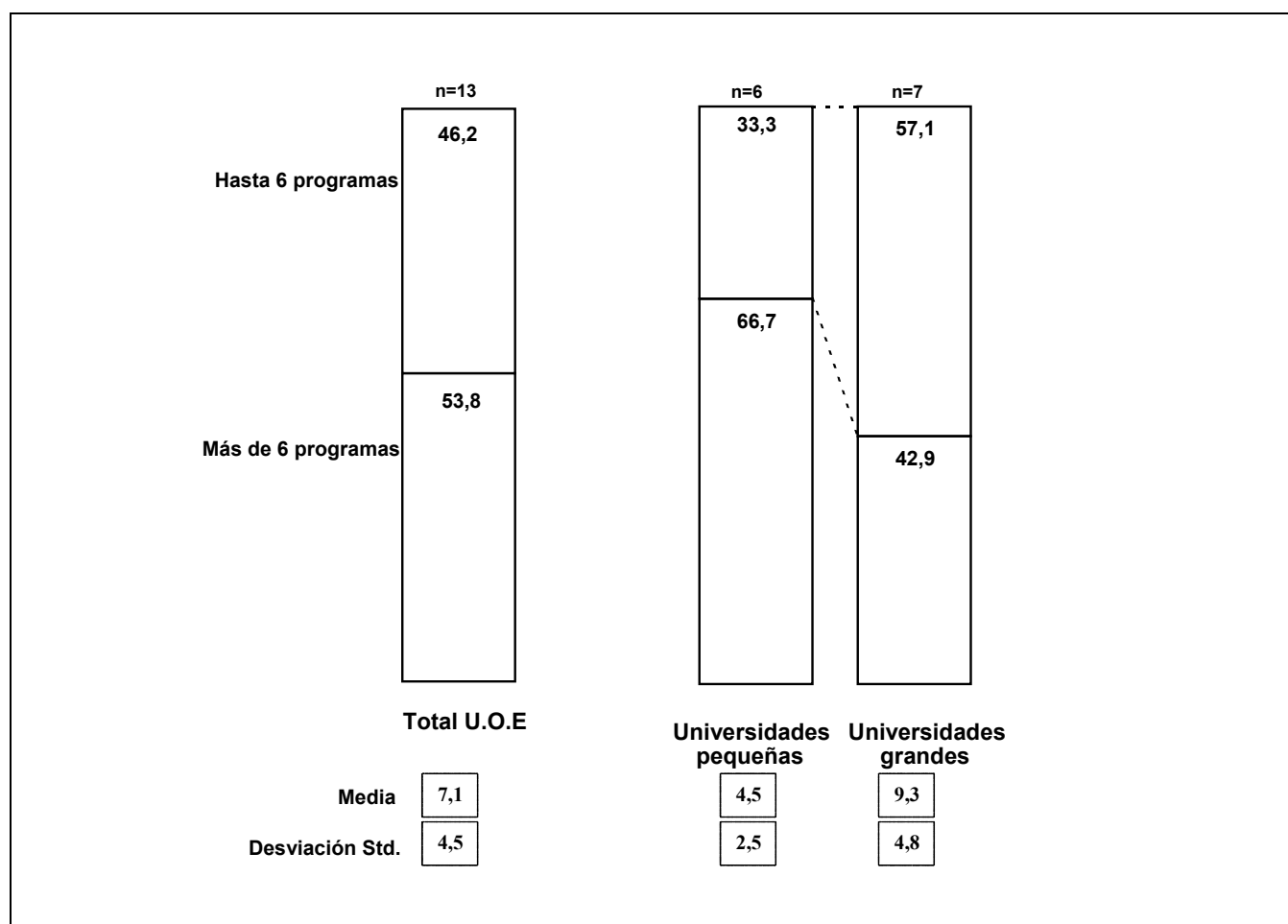
3.2. Información presupuestaria.

Una vez analizada la situación de los sistemas de información de costes, el estudio se centra en el análisis de la otra gran herramienta utilizada en la actualidad por parte de las universidades: el sistema presupuestario.

Al analizar qué tipo de presupuestos están siendo utilizados por las universidades públicas españolas, se constata que un porcentaje muy elevado de ellas opta por la utilización de los tradicionales presupuestos financieros, aunque también es cierto que cada vez hay más universidades que están optando con claridad por la utilización de presupuestos por programas. De hecho, un creciente número de universidades empieza a utilizar los presupuestos por programas, pero debido a la falta de experiencia en su utilización, optan por la adopción parcial de este tipo de presupuestos, de tal modo que durante un tiempo, ciertas universidades utilizan ambas técnicas presupuestarias.

Una vez identificadas las técnicas presupuestarias utilizadas, se analizan, entre aquellas universidades que sí utilizan presupuestos por programas (un 65% del total), el número de programas incluidos en sus sistemas presupuestarios. La respuesta a esta cuestión obtiene resultados dispares, y tal como puede apreciarse en la Figura 2, a nivel agregado, más de un 46% de las universidades utilizan más de 6 programas en sus presupuestos. Al entrar en el detalle de cada una de las categorías establecidas, se constata que dentro de las universidades pequeñas, tan sólo un tercio de ellas utiliza más de 6 programas, mientras que este porcentaje en el caso de las universidades grandes se amplía hasta el 57%.

Figura 2
NÚMERO DE PROGRAMAS UTILIZADOS POR LAS UNIVERSIDADES EN SUS PRESUPUESTOS.



Esta circunstancia parece indicar que son las universidades de mayor tamaño las que disponen de presupuestos por programas más desarrollados, aunque esta afirmación todavía no puede hacerse de forma categórica, ya que los valores medios en cuanto al número de programas utilizados presentan una desviación estándar demasiado elevada, lo que recomendaría intentar mejorar la tasa de respuestas obtenida.

Siguiendo con esta línea de análisis de las características de los presupuestos por programas, el cuestionario se enfoca a conocer si estos presupuestos por programas que están siendo utilizados detallan objetivos para cada uno de los programas incluidos. En este sentido se detecta que más del 60% de las universidades que utilizan presupuestos por programas sí que detallan sus objetivos, mientras que tan sólo un 38,5% del universo objeto de estudio no lo hace. Al analizar de forma más pormenorizada estos resultados, se puede apreciar que dentro de las universidades pequeñas que utilizan esta tipología de presupuestos, tan sólo un 50% detallan los objetivos, mientras que si se observa qué ocurre en relación a este tema con las universidades grandes, puede comprobarse que el porcentaje de universidades que detallan objetivos se amplía hasta el 71,4%. A tenor de estos resultados, toma fuerza la posibilidad apuntada con anterioridad de que son las universidades grandes las que disponen de presupuestos por programas en fases de utilización más avanzados.

3.3. Sistemas de planificación estratégica.

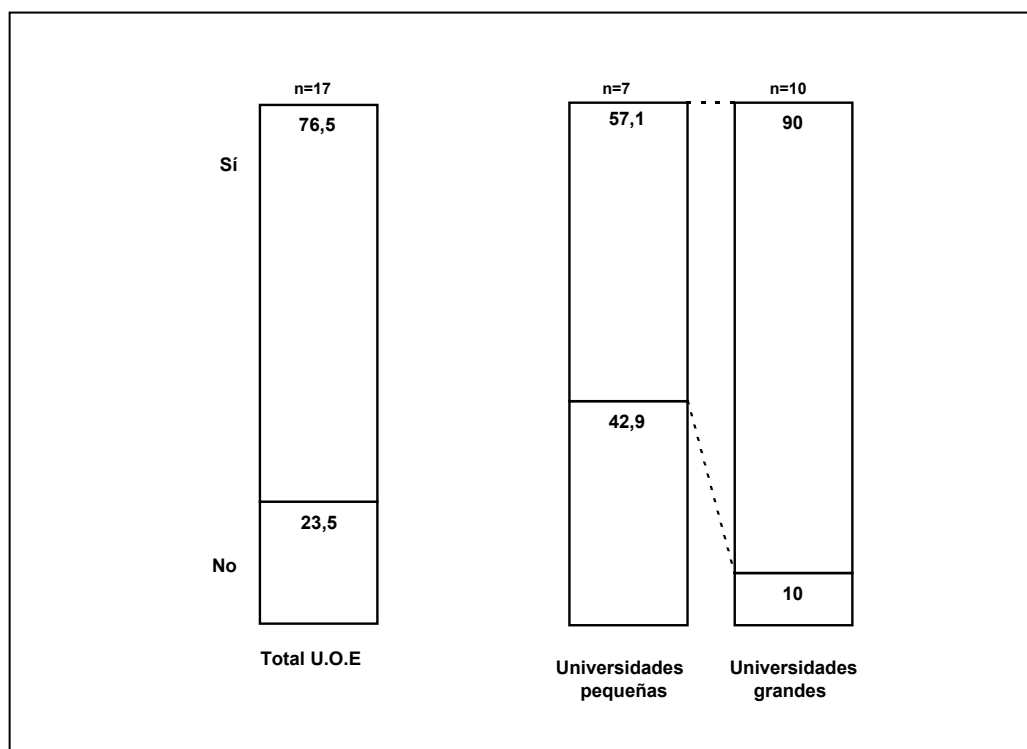
Al abordar el tema de la utilización de sistemas de planificación estratégica por parte de las instituciones incluidas en el estudio, se pregunta a los gerentes de las universidades encuestadas si

éstas disponen en la actualidad (o se encuentra en fase de desarrollo) de un plan estratégico definido que rijan las principales líneas de actuación de la organización. La respuesta a esta pregunta resulta meridianamente clara, ya que a nivel agregado el 85% de las instituciones incluidas en el estudio, sí disponen de planes estratégicos desarrollados. Si el análisis se centra en las categorías establecidas, se aprecia que el 100% de las universidades grandes disponen de un plan estratégico desarrollado, mientras que en el ámbito de las universidades pequeñas, el porcentaje se reduce al 70%. Esta circunstancia parece apuntar nuevamente a la posibilidad de que las universidades pequeñas puedan disponer de sistemas de información y de gestión menos desarrollados que las universidades grandes.

Al profundizar en el área de los sistemas de planificación estratégica, se analiza si las instituciones disponen en la actualidad de responsables encargados de analizar y mantener la coherencia entre los planes de desarrollo específicos de las facultades o departamentos y los de la propia universidad, siendo la respuesta de todos ellos bastante clara, ya que la totalidad de las universidades pequeñas y grandes disponen de algún responsable que garantice la coherencia en las actuaciones de los órganos que componen la universidad con la estrategia global de la propia institución. E incluso, la totalidad de estas instituciones van más allá, ya que la totalidad del universo objeto de estudio con planes estratégicos desarrollados, afirman asignar los objetivos del mismo en función de los niveles de responsabilidad existentes en la universidad.

La totalidad de las universidades que afirman utilizar planes estratégicos, también llevan a cabo las revisiones y actualizaciones necesarias de los mismos para asegurarse que las premisas básicas en el contenido, son plenamente vigentes y aplicables a la universidad a la que hace referencia, a pesar de que el entorno se encuentre en un estado de cambio continuo.

Figura 3
PLAN ESTRATÉGICO E IMPLICACIÓN DE LOS MIEMBROS DE LA UNIVERSIDAD.



Del mismo modo, al cuestionar a los gerentes en relación a si los miembros de la comunidad universitaria estaban implicados e informados del contenido del plan estratégico, a la vez que participan y están comprometidos con el cumplimiento de los objetivos contenidos en el mismo, las

respuestas muestran una tendencia preocupante. Como puede verse en la Figura 3, a nivel agregado, más de un 76% de las universidades responden afirmativamente a esta cuestión. Sin embargo, al analizar con detalle la descomposición de esta respuesta en función de las dos categorías establecidas, se aprecia con claridad que mientras un 90% de las universidades grandes sí que disponen de planes estratégicos que implican, de un modo participativo, a la gran mayoría de los miembros de la comunidad universitaria, tan sólo un 57,1% de las universidades pequeñas se encuentran en esta misma situación. De todo esto se desprende una posibilidad que a estas alturas ya resulta recurrente, y es que parece evidente que las universidades agrupadas como pequeñas en el presente estudio parecen estar utilizando sistemas de gestión (costes y presupuestos) y planificación estratégica que en la actualidad se encuentran en fases menos avanzados que los utilizados por las universidades grandes. A pesar de esta posible evidencia, al analizar si las universidades tratadas utilizan o no indicadores para medir y analizar la evolución y la gestión de la universidad (ver Figura 4), todo parece indicar que el grado de utilización de este tipo de indicador por parte de las universidades es altamente homogéneo y en altos porcentajes, si bien es cierto que las universidades grandes continúan estando por delante en cuanto a la utilización de estos sistemas de información.

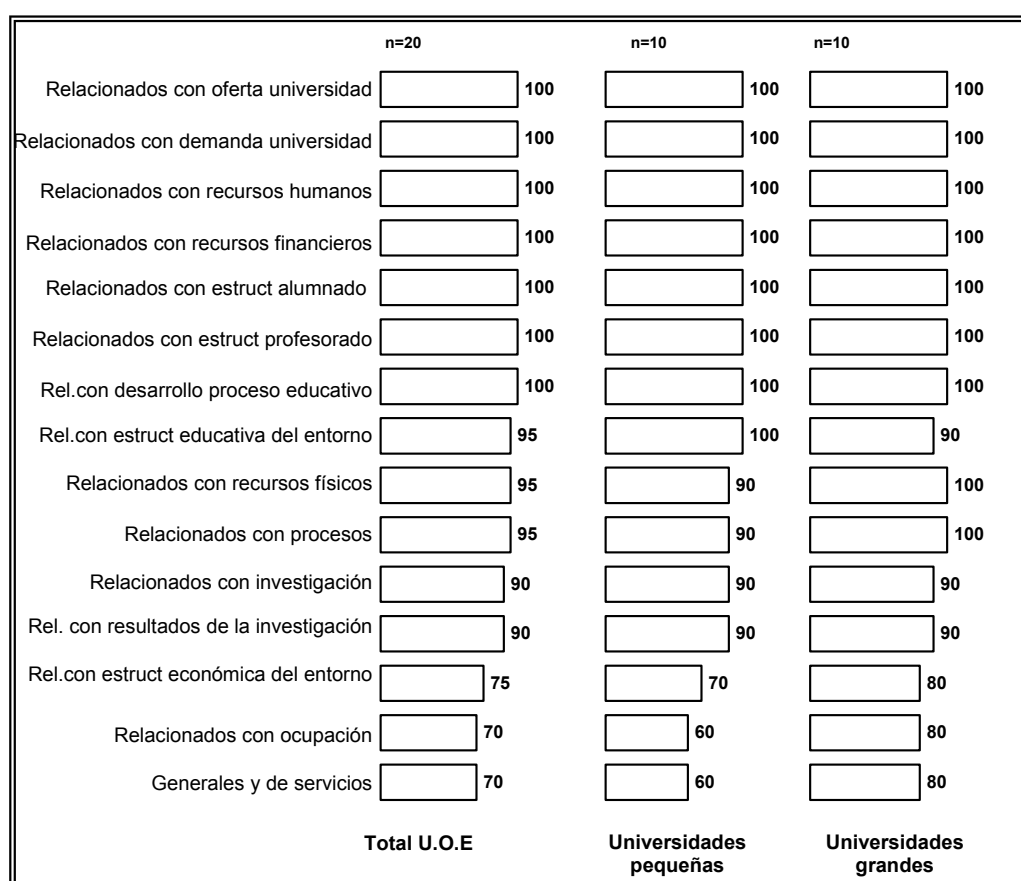


Figura 4. Utilización de indicadores de gestión por parte de las universidades.

De hecho, todo parece indicar que existe toda una serie de indicadores de gestión masivamente aceptados por las universidades analizadas. En concreto se aprecian hasta siete indicadores aceptados por la totalidad de las universidades pequeñas y grandes, estos indicadores son: los relacionados con la oferta y demanda universitaria, relacionados con los recursos humanos, relacionados con los recursos financieros, relacionados con la estructura del alumnado, relacionados con la estructura del profesorado y los relacionados con el desarrollo del proceso educativo. No obstante, cabe decir que la utilización de indicadores no se limita al uso de los comentados, ya que como puede apreciarse en la Figura 4, existen una gran variedad de indicadores de gestión utilizados por un elevado porcentaje de universidades grandes y pequeñas que en la práctica real pueden resultar de gran utilidad.

Ya para finalizar con los sistemas de planificación estratégica, se analiza si las universidades encuestadas utilizan herramientas, como el cuadro de mando integral, que les permita vincular su planificación estratégica con la planificación de gestión, siendo el resultado que, tan sólo un 15% de las instituciones analizadas utiliza herramientas de este tipo. Llegados a este punto y a la vista de estos últimos resultados, es necesario cuestionarse si los sistemas de planificación de gestión que en la actualidad están utilizando las universidades, son realmente operativos. Esta circunstancia, junto con todo lo comentado hasta ahora en relación a los sistemas de costes, sistemas presupuestarios y sistemas de planificación estratégica, parece indicar la más que evidente necesidad de evolución y mejora en los sistemas de información de control de gestión utilizados por las universidades públicas españolas.

3.3.1. Universidades que no utilizan el Cuadro de Mando Integral (CMI).

A tenor de los resultados comentados hasta este punto, resulta más que evidente que un elevado porcentaje de las universidades analizadas considera insuficiente o de baja calidad la información que en la actualidad les proporcionan los sistemas de información de gestión. A pesar de esta circunstancia, la mayoría de universidades opta o ha optado por la no adopción de herramientas como el cuadro de mando integral.

De este modo, y con el objetivo de conocer las razones que hacen que no se adopte de forma generalizada este tipo de herramientas, la siguiente fase del cuestionario se enfoca a los gerentes de las universidades que afirman no disponer de un CMI, para conocer qué factores han influido en la no adopción del mismo, y tal como se aprecia en la Figura 5, tres de ellos han destacado sobre el resto como las principales motivaciones para optar por la no adopción de un CMI. En primer lugar, y con un 29,4% de las universidades consideradas a nivel agregado, destaca como primer factor explicativo el hecho de que la universidad evaluó la posibilidad de utilizar un cuadro de mando integral, pero tal posibilidad fue desechada al analizar los recursos necesarios para ello; lo que a priori parece indicar que una parte significativa de ellas son conscientes de la necesidad de mejorar sus sistemas de información e, inicialmente, consideraron como opción válida el CMI.

El segundo factor más importante, mencionado por un 23,5% de las universidades, para la no adopción de un CMI por parte de las universidades, parece ser la falta de apoyo de la dirección de la universidad al proyecto. Esta falta de apoyo puede ser debida, entre otros, a dos factores, en primer lugar que la dirección de la universidad no asume el liderazgo del proyecto (con lo que su éxito es bastante complicado), o a que desde la dirección, sí que inicialmente se le da apoyo al proyecto (ya que de otro modo no sería posible la puesta en marcha del mismo), pero no se tiene una percepción real de la verdadera necesidad de evolución de los sistemas de información relacionados con la gestión, lo cual resulta preocupante si se tiene en cuenta lo comentado en las líneas precedentes.

Como tercer factor en orden de importancia mencionado por los gerentes universitarios, con un 11,8% de respuestas indicando esta opción, aparece el hecho de que la prueba piloto que se realizó en su momento no produjo los resultados que de ella se esperaban, por lo que se descartó la total implantación del cuadro de mando integral. Este tercer factor es especialmente importante, y está relacionado con el segundo de los factores mencionados, ya que el hecho de que la prueba piloto no tenga éxito puede ser debida a factores muy diversos.

El primero de ellos sería que realmente el CMI no ha cubierto las expectativas inicialmente generadas en el seno de la universidad, lo cual sería totalmente lícito si los implicados en el liderazgo del proyecto conocen realmente el CMI (han recibido la formación adecuada al respecto) y son conscientes de las mejoras que puede introducir en sus sistemas de gestión. Sin embargo, lo preocupante puede venir por el hecho de que un CMI no cubra las expectativas creadas, simplemente, porque al no conocer exactamente el funcionamiento y posibilidades de este tipo de herramientas, se crea un error importante a nivel de expectativas. El segundo factor relacionado con el fracaso de la prueba

piloto, está relacionado con la falta de apoyo por parte de la dirección, que al comprobar que no se obtienen resultados a corto plazo y, no conscientes de las necesidades que tienen sus sistemas de información, optan por considerar el proyecto como no prioritario, decidiendo no seguir con el desarrollo del mismo.

Una vez analizados los factores que en mayor medida han contribuido a la no adopción del CMI por parte de un gran número de universidades públicas, tan sólo queda mencionar aquellos factores que influyen, pero a tenor de la opinión de los gerentes, en menor medida.

	Universidades pequeñas	Universidades grandes	Total U.O.E
DESCARTADO POR LOS RECURSOS NECESARIOS	22,2	37,5	29,4
NO APOYO DE LA DIRECCION	33,3	12,5	23,5
NO RESULTADOS ESPERADOS EN PRUEBA PILOTO	11,1	12,5	11,8
NO ESTA CONVENCIDA DE SU UTILIDAD	11,1	0,0	5,9
NO ACEPTADO POR TODA LA ORGANIZACION	11,1	0,0	5,9
NUEVOS RESPONSABLES QUE NO CREEN EN EL CUADRO	11,1	0,0	5,9
FALTA MOTIVACION DEL PDI Y PAS	11,1	0,0	5,9
FORMACION E INFORMACION INSUFICIENTE	11,1	0,0	5,9
NO SE LLEGO A UN ACUERDO	11,1	0,0	5,9
RECHAZO A CAMBIO EN SISTEMAS DE GESTION	0,0	0,0	0,0
EL RESPONSABLE DE IMPLEMENTAR DEJA EL CARGO	0,0	0,0	0,0

Figura 5. Factores relacionados con la NO implantación de un cuadro de mando integral en las universidades públicas españolas.

Tal y como se observa en la Figura 5, existen hasta seis factores también mencionados por los gerentes universitarios, que también influyen en la no adopción del CMI. En concreto, se presentan seis factores, todos con un 5,9% de respuestas a nivel agregado (11,1% si se observa la categoría de universidades pequeñas), que son, en primer lugar, el hecho de que la universidad no ha considerado en ningún momento la implementación de un cuadro de mando integral dado que no está convencida de su utilidad. Este factor vendría a reforzar la percepción de que parte de los responsables de las universidades, realmente o no ven necesidad de mejorar sus sistemas de gestión o no creen que un CMI sea la respuesta a sus ineficiencias de gestión.

En segundo lugar, se menciona la circunstancia de que los responsables del proyecto no consiguieron llegar a un cuadro de mando integral que fuera aceptado por toda la organización de la universidad. Lo que apuntaría a que a pesar de no utilizarlo en la actualidad, ciertas universidades consideraron, inicialmente, que esta herramienta resultaría de utilidad en su organización. Acto seguido, y en tercer lugar, se menciona la circunstancia de que la entrada de nuevos responsables en los órganos de dirección de la universidad, que no creen en este tipo de herramientas, ha provocado que se descarte la adopción de las mismas. De nuevo, debería analizarse si este rechazo es debido a una falta de profesionalización, en cuanto a temas de gestión, por parte de los miembros de los órganos de dirección.

En cuarto lugar, se detectan ciertos casos, en los que la no adopción de este CMI es debida a la imposibilidad de implicar a toda la organización, en concreto se apunta como motivo básico, la falta de motivación del PDI y del PAS. En quinto lugar, se apunta como factor la inexistencia de formación e información a la organización en cuanto al funcionamiento e implementación de un CMI. De hecho, sin formar e informar a la organización, resulta muy complicado introducir herramientas de gestión (que necesitan cambios en cuanto a los sistemas de gestión actuales) sin haber desarrollado las pertinentes fases informativas, ya que resulta un factor imprescindible en implantación exitosa de este tipo de herramientas.

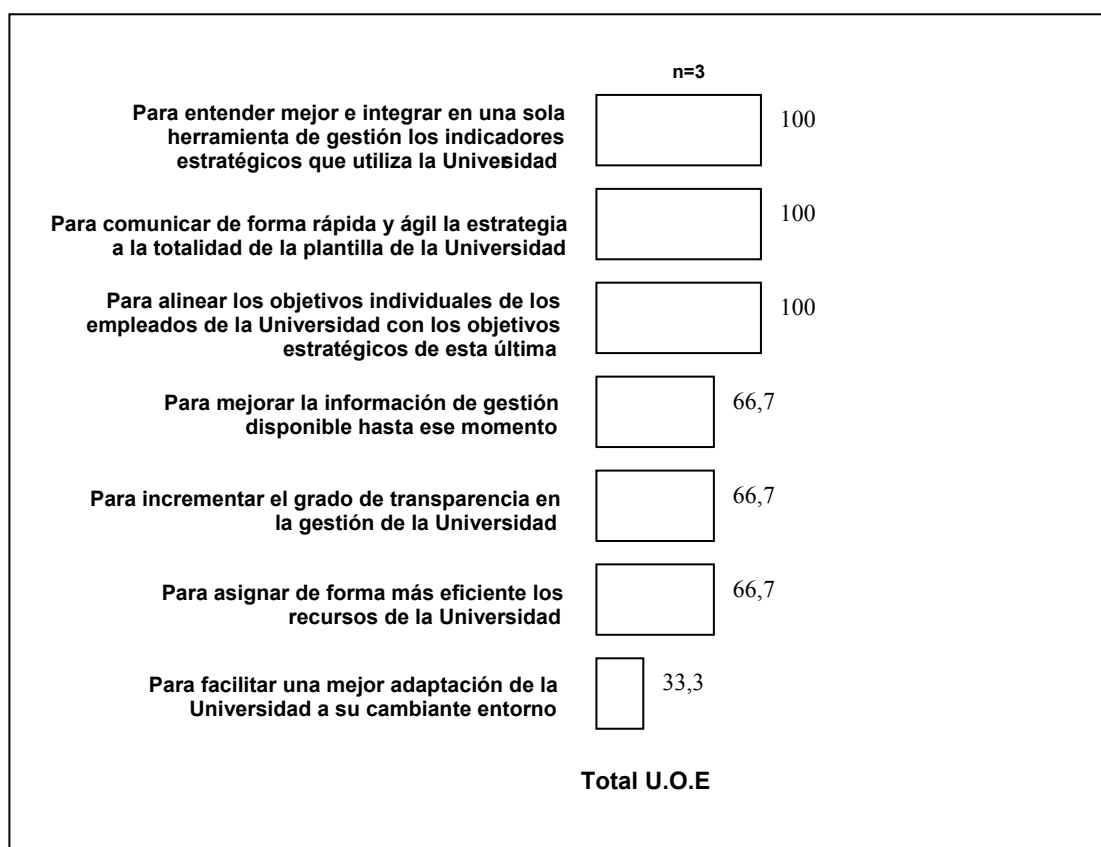
3.3.2. Universidades que utilizan el Cuadro de Mando Integral.

Una vez analizados los factores que han influido en la no adopción del CMI por parte de la mayoría de las universidades incluidas en el presente estudio, la siguiente y última fase de este estudio se centra en aquellas universidades que sí han optado por la utilización de este tipo de herramientas de gestión, si bien es cierto que son un número muy reducido de ellas (únicamente 3). No obstante, se procede a analizar con detalle el desarrollo y proceso de implementación de estos CMI para conocer, en primer lugar, los factores que han motivado la implementación, y en segundo lugar, para conocer qué factores son considerados, por parte de los gerentes, como factores clave en la implantación exitosa de este sistema de gestión.

En esta línea de análisis, el estudio se centra en conocer la opinión de estos gerentes universitarios en lo que a los objetivos perseguidos en la implementación de un CMI se refiere. Tal y como puede verse en la Figura 6, la respuesta resulta bastante clara, ya que existen tres puntos básicos mencionados por el 100% de estos gerentes, en concreto, el primer objetivo que se perseguía hace referencia a una mejor comprensión e integración, en una única herramienta de gestión, de la totalidad de indicadores estratégicos utilizados por parte de la universidad. El segundo objetivo perseguido, y destacado por la totalidad de los gerentes, destaca la mejora en cuanto a comunicación interna de la organización de factores incluidos en el plan estratégico. Y el tercer factor apuntado por todos los gerentes, se centra en que un CMI les permite alinear los objetivos individuales de los empleados de la universidad con los objetivos estratégicos de la misma.

No obstante, existen toda una serie de objetivos apuntados por algunos de estos gerentes, que también deben ser tomados en cuenta. En concreto se trata de tres objetivos mencionados por el 66% de los gerentes, y un cuarto mencionado por un 33%. En cuanto a los tres objetivos mencionados por el 66% de los gerentes, hacen referencia a aspectos como la simple mejora de la información de gestión disponible hasta ese momento, incrementar el grado de transparencia en la gestión de la universidad (objetivo especialmente relevante si se relaciona con los objetivos de eficacia y eficiencia demandados por la sociedad en la actualidad) y para conseguir una asignación más eficiente de los recursos de la sociedad. Ya para finalizar, tan sólo queda hacer referencia al objetivo perseguido en la implantación del CMI, y mencionado por el 33% de los gerentes, está enfocado a conseguir una mejora adaptación de la universidad a su cambiante entorno. De hecho, este último objetivo, a pesar de estar respaldado por un 33% de las respuestas, parece ser una de las principales razones para evolucionar los actuales sistemas de gestión, independientemente de que se opte o no por la utilización de un CMI.

Figura 6
OBJETIVOS PERSEGUIDOS EN LA IMPLEMENTACIÓN DE UN CMI



Siguiendo con este proceso de profundización en el desarrollo del CMI, la siguiente cuestión del estudio se centra en conocer el número de factores clave de éxito incluidos en los CMI definidos en cada una de las instituciones. El 66% de los centros ha incluido más de 10 factores clave en sus herramientas de gestión, mientras que el 33% restante posee un número inferior de estos factores clave.

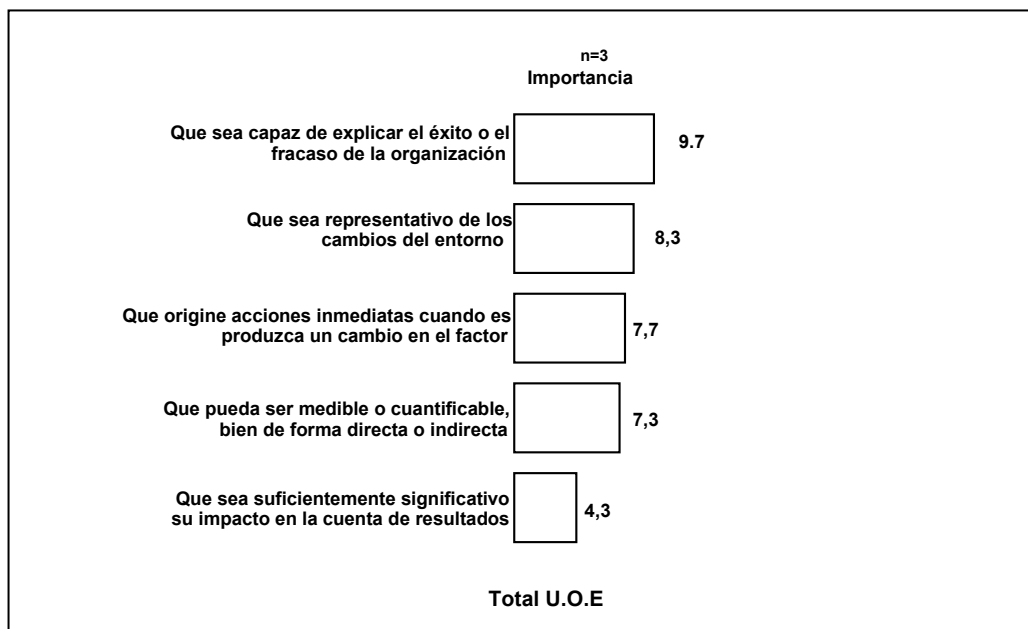
Este dato resulta de vital importancia a la hora de analizar si los CMI que se están construyendo van ser lo suficientemente detallados como para abarcar las variables más sensibles (desde un punto de vista estratégico) en la organización. De hecho, si se definen excesivos factores clave, el resultado será un CMI no operativo; mientras que si se identifican demasiado pocos, el CMI estará demasiado simplificado y podría obviar aspectos importantes para la institución. Este último, parece ser el caso de las universidades que disponen de menos de 10 factores clave identificados en la estructura de sus respectivos CMI.

Si, en lo que se refiere a número de factores clave a incluir en un CMI, observamos las propuestas de Kaplan y Norton (1992), se recomienda utilizar entre 15 y 25 factores clave. Así pues, puede apreciarse como uno de los puntos más importantes en la construcción de estos CMI, radica en la correcta identificación de los factores clave y de su correcta proporción, dependiendo de la complejidad de la institución a que se refiera. De este modo, se analizan las características que estos factores deben cumplir para tener la consideración de “clave”.

Tal y como puede verse en la Figura 7, y en opinión de los gerentes universitarios encuestados, la característica más importante que deben cumplir estos factores clave es que sean capaces de explicar el éxito o el fracaso de la universidad (entendiendo éxito como la consecución de los objetivos incluidos en la planificación estratégica de la institución), otorgándole una puntuación media de 9,7

(sobre 10). La siguiente característica en importancia, con una puntuación de 8,3, es que sea representativo de los cambios en el entorno. En tercer lugar, y con una valoración de 7,7, aparece en hecho que origine acciones inmediatas cuando se produzca un cambio en el factor; y con un 7,3, que pueda ser medible o cuantificable, directa o indirectamente.

Figura 7
CARACTERÍSTICAS QUE DEBE CUMPLIR UN FACTOR PARA SER CONSIDERADO CLAVE.



Como última característica que deben cumplir los factores clave, y señalados por los gerentes universitarios, se encuentra, con una puntuación de 4,3, el hecho de su impacto resulte suficientemente significativo en la cuenta de resultados. El hecho de que esta característica a cumplir por un factor clave tenga una puntuación tan baja, resulta ser un dato muy importante, al situar el contexto de esta encuesta en el marco de las universidades públicas, ya que demuestra que las variables relacionadas con los resultados económico-financieros son, en el caso de estas instituciones públicas, secundarios.

Una vez analizadas las características que deben cumplir los factores clave, el siguiente paso que aborda el estudio se centra en seleccionar, teniendo en cuenta las características previamente comentadas, toda una serie de factores clave que sean susceptibles de ser incorporados en un CMI de una universidad (de hecho, esta información resultará extremadamente útil para proponer futuras aproximaciones de CMI aplicables a las universidades públicas españolas).

Tal y como se aprecia en la Figura 8, existen tres factores clave que han sido considerados como los más importantes por los encuestados, en concreto se trata, en primer lugar y con una importancia de 8,3 sobre 10, de analizar y asegurar la coherencia de la estructura y de la política de gestión, o lo que es lo mismo, asegurarse que los objetivos a largo plazo incluidos en la planificación estratégica resultan coherentes con los objetivos más a corto plazo, incluidos en los sistemas de planificación de gestión (por ejemplo, los presupuestos).

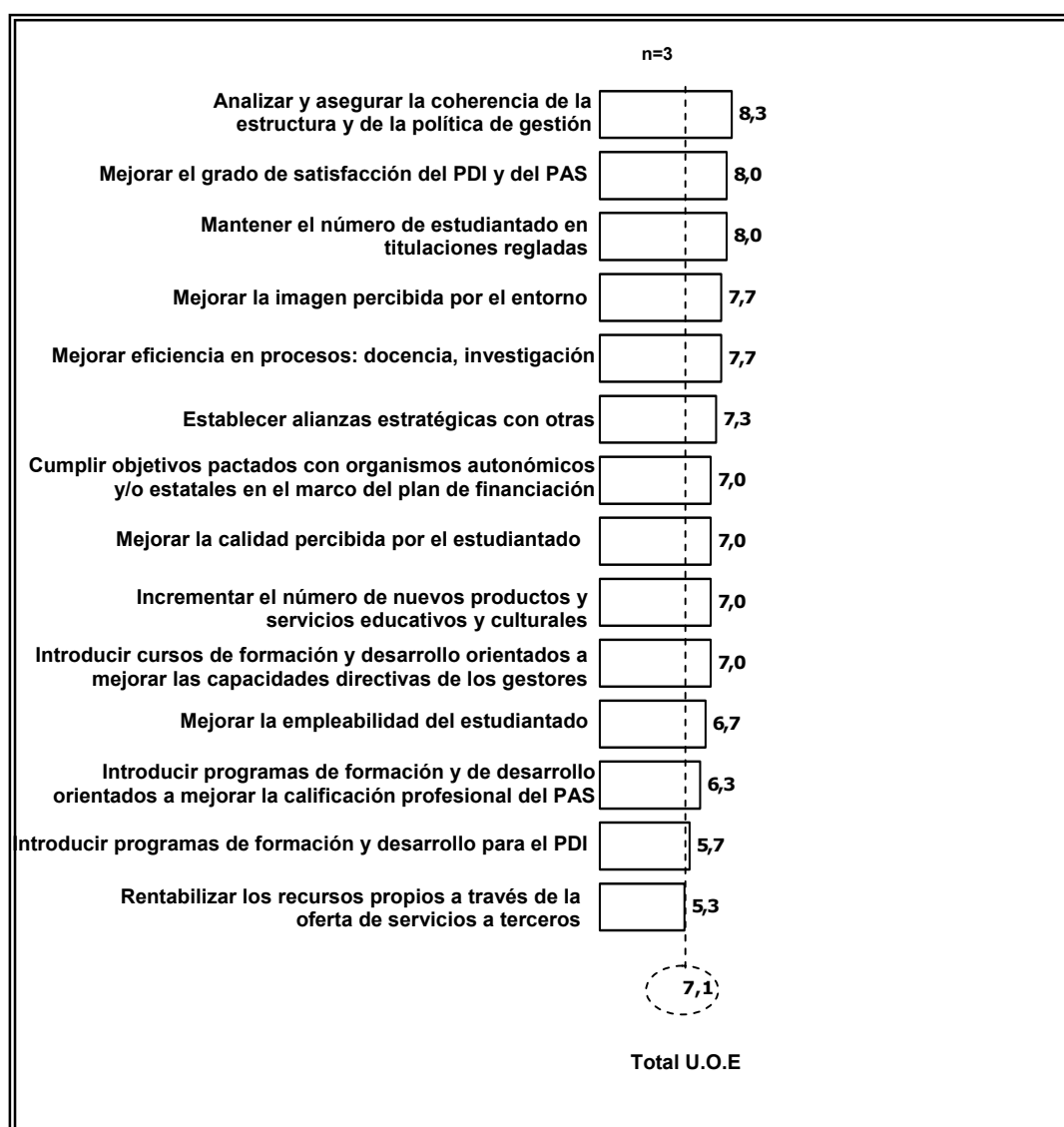


Figura 8. Objetivos perseguidos en la implementación de un CMI.

En segundo lugar, y con una importancia de 8,0 sobre 10, se encuentra el mejorar el grado de satisfacción del PDI y del PAS, lo cual resulta altamente coherente si tenemos en cuenta, que con anterioridad, ya se ha revelado como una de las posibles razones para optar por la no adopción de un CMI. En tercer lugar, y también con una importancia de 8,0 sobre 10, se encuentra el mantener el número de estudiantado en titulaciones regladas. Este tercer factor, también resulta de vital importancia, ya que uno de los factores a tener en cuenta por las universidades se centra en el descenso de potenciales alumnos que se está produciendo en los últimos años.

Siguiendo con el detalle de los factores clave susceptibles de ser incluidos en un CMI en función de su importancia, la Figura 8, muestra toda una serie de factores con una importancia que oscila entre 7,0 y 7,7 que son: mejorar la imagen percibida por el entorno, mejorar la eficiencia en los procesos: docencia, investigación, establecer alianzas estratégicas con otras instituciones, cumplir objetivos pactados con organismos autonómicos y/o estatales en el marco del plan de financiación, mejorar la calidad percibida por el estudiantado, incrementar el número de nuevos productos y servicios educativos y culturales, y por último, introducir cursos de formación y desarrollo orientados a mejorar las capacidades directivas de los gestores.

Al analizar todos estos factores clave de propuestos, resulta evidente que todos ellos están orientados, en primer lugar a mejorar la eficiencia de las universidades, en segundo lugar a conseguir una mejor adaptación a un entorno, y de forma muy especial, a satisfacer las necesidades de formación e investigación de calidad demandadas por la sociedad y sus usuarios.

Ya para finalizar con los factores clave de propuestos, tan sólo quedan cuatro factores con importancia que oscilan entre el 5,3 y el 6,7, que a pesar de no presentar niveles de importancia tan elevados como los anteriores, resultan muy interesantes. Éstos son: mejorar la empleabilidad del estudiantado (factor directamente relacionado a su vez con satisfacer una de las demandas sociales más antiguas), introducir programas de formación y de desarrollo orientados a mejorar la calificación profesional del PDI y del PAS (para frenar, en la medida de lo posible la falta de motivación y rechazo ante la adopción de nuevas herramientas de gestión) y, por último, rentabilizar los recursos propios a través de la oferta de servicios a terceros, que al igual que ocurría al identificar las características que deberían cumplir estos factores, aquellos relacionados con aspectos de carácter económico-financiero resultan ser los considerados como de menor importancia.

Ya para finalizar, tan sólo queda analizar, por un parte los logros, que en opinión de los encuestados, les ha aportado la utilización del CMI, y por otra parte, comentar qué factores consideran que han influido de forma determinante en la implementación exitosa de esta herramienta de gestión. En este aspecto, los encuestados no presentan en ningún caso unanimidad, siendo el resultado a esta cuestión un abanico de posibilidades. En primer lugar destaca, el haber conseguido mejorar el grado de atención a los usuarios.

En segundo lugar, mayor oferta académica gracias al aumento de eficiencia alcanzado por la organización y a una mejor percepción de los cambios en el entorno (y una mejor captación de las demandas formativas de la sociedad). En tercer lugar, se ha conseguido mejorar la formación de todo el personal de la organización, desde PDI y PAS a personal de dirección. En cuarto lugar, se apunta a que se ha conseguido una mayor comunicación, especialmente, gracias a la publicación de los resultados que se van obteniendo con la utilización de este CMI. Aunque también es cierto, que se apunta a la posibilidad de que, debido a la poca experiencia en su utilización, todavía es pronto para considerar los logros alcanzados fruto de su implementación.

En lo que a factores determinantes en la implementación exitosa de esta herramienta de gestión, las respuestas obtenidas apuntan como factores básicos para una implementación exitosa, la participación y apoyo por parte de la dirección de la institución y el compromiso del personal, o lo que es lo mismo, la participación activa y motivación de PDI y PAS, si bien es cierto que estos factores deben ser considerados con prudencia dado el reducido porcentaje de respuestas que representan las universidades que en la actualidad utilizan herramientas que vinculan su planificación estratégica con su planificación de gestión.

4. CONCLUSIONES.

El presente estudio ha analizado los instrumentos de contabilidad de gestión que las universidades públicas españolas utilizan, y podrían utilizar, para controlar su gestión, prestando especial atención a la utilización del CMI. Las universidades públicas están sufriendo desde hace tres décadas, cambios muy importantes a todos los niveles, tanto demográficos, como económicos y sociales, a los que en los últimos años cabe añadir la convergencia de las titulaciones de los distintos países europeos. Es evidente que estos cambios deben tener una repercusión sobre los sistemas de dirección, organización y gestión de estas instituciones públicas de educación superior; y parece lógico pensar que ante este entorno de profundos cambios, los actuales sistemas de gestión de las universidades (tradicionalmente poco fiables y operativos ante un entorno cambiante) deberían evolucionar. El entorno demanda de este tipo de instituciones calidad y adecuación de los servicios universitarios a la demanda que de ellos hace la sociedad. Es por esta razón que resulta imprescindible

determinar objetivos, darlos a conocer y distinguirse cada día más por la calidad de las actuaciones y por la capacidad de responder a la demanda social.

Los sistemas de información de gestión que actualmente se utilizan en las universidades públicas españolas necesitan de mejoras urgentes que le permitan, por una parte, adaptarse a las condiciones cambiantes de su entorno, entre las que destacan el proceso de convergencia europea en materia educativa, y, en el caso de España, las variaciones tan significativas en lo que a demanda se refiere, pasando en pocos años, de una universidad masificada a una universidad orientada a la calidad docente e investigadora. Por otra parte, cumplir con los requisitos de eficacia, eficiencia y economía, que la sociedad demanda de las administraciones públicas.

Ante esta situación, se detecta que a nivel de gestión, en los últimos veinte años, se han producido pocos avances reales en el contexto de las universidades públicas españolas. De hecho, en la gran mayoría de las universidades, sus sistemas de gestión se limitan al proceso presupuestario, al uso de indicadores de gestión, orientados a facilitar la comparación entre universidades (obviando en muchos casos que para poder hacer tal comparación, sería necesario comparar, únicamente, universidades que “compitan” en igualdad de condiciones en lo que a recursos, estructura, etc. se refiere) y a la definición de sistemas de planificación estratégica, que en la mayoría de los casos no se encuentran relacionados con los indicadores de gestión mediante herramientas como el cuadro de mando integral.

Y es precisamente esta herramienta de gestión la que podría contribuir en gran medida a suplir una parte importante de las carencias, en cuanto a información de gestión se refiere, de las universidades públicas españolas. De este modo, parece incuestionable la importancia de que las universidades utilicen un modelo adecuado de gestión, que les permita ejercer de forma óptima la autonomía económica y financiera que en nuestro país les otorga la vigente Ley Orgánica de Universidades de diciembre de 2001.

BIBLIOGRAFÍA

- AECA (1999): “Memoria AECA 1998”. Publicada en julio.
- AMAT, J.M. (1994): Nuevas tendencias en contabilidad de gestión, a AECA (ed.): La contabilidad de gestión actual: Nuevos desarrollos: 98-126.
- CASTELLÓ, E. (1994): “Se impone el sistema de costes por actividades”, Harvard Deusto Contabilidad y Finanzas, nº 1, pág.13.
- BLANCO IBARRA, F. (1994): Contabilidad de costes y de gestión para la excelencia empresarial el impacto del ABC. Deusto. Madrid.
- BRICALL, J.M. (1997): “La Universitat: Renovació i Tradició”. Jornades sobre la Reforma Acadèmica a la Universitat Politècnica de Catalunya. Barcelona.
- (2000): “Universidad 2000”. Conferencia de Rectores de Universidades Españolas. Madrid.
- CÁCERES SALA, J. (2000): “La gestión de la calidad en las Universidades Públicas Españolas: el Modelo Europeo de Gestión de la Calidad Total”. *X Jornadas Luso-Espanholas de Gestao Científica*. Vilamoura.
- CONSEJO DE UNIVERSIDADES (2000): Informe de la primera convocatoria del Plan Nacional de Evaluación de la Calidad de las Universidades. Segunda convocatoria. Madrid, Consejo de Universidades.
- DE MIGUEL, J.M.; CAIS, J.; VAQUERA, E. (2002): Estudio de investigación sobre la Universidad española. Universidad de Barcelona.
- FERNÁNDEZ, A. (1994): “Situación actual y perspectivas futuras en Contabilidad de Gestión” en Elementos de Contabilidad de Gestión, cap. 2º AECA, Madrid.
- GARCÍA BENAÚ, M.A.; HUMPHREY, C.; MOIZER, P. y TURLEY, S. (1993): “Auditing expectations and performance in Spain and Britain: a comparative analysis”, *International Journal of Accounting*, 28, pág. 281-307.

- GARCÍA, T. (1996): “La medida y el control de la eficiencia en las instituciones universitarias”, Sindicatura de Comptes, Valencia.
- HOPWOOD, A.G. (1972): “*An empirical study of the role of accounting data in performance evaluation*”, *Journal of accounting research*, supplement, pág. 156-182.
- KAPIL, R.; KEKKONEN, S. (1990): “*Public Management Survey 1990*”. OCDE. Paris.
- Ley Orgánica 6/2001, de 21 de diciembre, de Universidades. BOE nº 307, de 24 de diciembre.
- METCALFE, L. (1993): “*Public Management: From imitation to innovation*”. Sage. London.
- Ley Orgánica 6/2001, de 21 de diciembre, de Universidades. BOE nº 307, de 24 de diciembre.
- MERCHANT, K.A. (1982): “*The control function of management*”, *Sloan Management Review*, verano, pág. 43-56.
- MINTZBERG, H. (1989): “La estructuración de las organizaciones”. Ariel Economía. Barcelona.
- MORA, J.G. (2002): “Indicadores para la información, la gestión y la financiación de las universidades”. Nuevas miradas sobre la universidad. Universidad Tres de Febrero. Buenos Aires.
- PALMER, R.J. (1992): “*Strategic goals and objectives and the design of strategic management accounting systems*”, *Advances in Management Accounting*, pág. 179-204.
- PEDRET, R. (1997): Direcció comercial III (Barcelona: Edicions Universitat Oberta de Catalunya).
- SHANK, J.K. y GOVINDARAJAN, V. (1989): Strategic cost analysis the evolution from managerial to strategic accounting. Irwin.
- SPORN, B. (2001): “*Building adaptive universities: Emerging organisational forms based on experiences of European and US universities*”, *Tertiary Education and Management*, 7, pág. 121-134.
- VILALTA, J. M. (1999): “Dirección estratégica y gestión de las Universidades”. Publicacions de la Universitat Politècnica de Catalunya. Barcelona.



Josep Lluís Boned Torres

Profesor Visitante de la Universidad Pompeu Fabra de Barcelona. Doctor en Estudios Empresariales (especialidad Contabilidad y Auditoria) por la Universidad de Barcelona, con una tesis relacionada con la evolución de los sistemas de gestión en las Universidades Públicas Españolas. Master en Dirección Financiera y Contable por el Instituto de Educación Continua de la Universidad Pompeu Fabra. Premio “ex equo” a la mejor tesis doctoral concedido por la Asociación Catalana de Contabilidad y Dirección. Sus líneas de investigación se centran en la utilización de sistemas de gestión en el ámbito del sector público. Autor de varios libros y artículos en revistas científicas. Ponente en congresos nacionales e internacionales.



Llorenç Bagur Femenías

Profesor Visitante de la Universidad Pompeu Fabra de Barcelona. Doctor en Estudios Empresariales (especialidad Contabilidad y Auditoria) por la Universidad de Barcelona, con una tesis relacionada con la utilización de sistemas de costes por parte de las Corporaciones Locales. Master en Dirección Financiera y Contable por el Instituto de Educación Continua de la Universidad Pompeu Fabra. Premio “ex equo” a la mejor tesis doctoral concedido por la Asociación Catalana de Contabilidad y Dirección. Sus líneas de investigación se centran en la contabilidad de gestión en el sector público, prestando especial atención a la utilización de sistemas de costes en el ámbito de las corporaciones locales. Autor de varios artículos en revistas científicas. Ponente en congresos nacionales e internacionales.