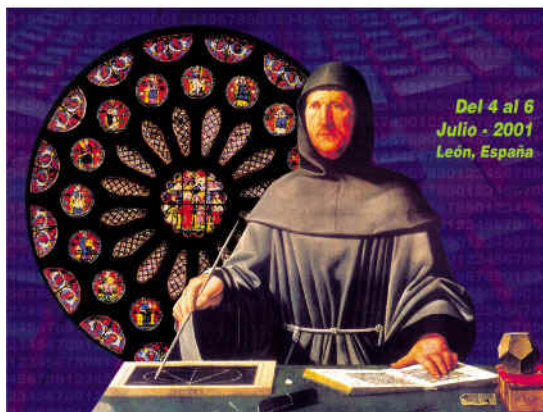


*Cruzando Fronteras:
Tendencias de Contabilidad Directiva para el Siglo XXI*



**REFLEXIONES EN TORNO A LOS OBJETIVOS Y FUNDAMENTOS DE LA
ESTRUCTURA DE UN MODELO DE COSTES PARA LA UNIVERSIDAD
PÚBLICA ESPAÑOLA**

Cervera Oliver, Mercedes *

Hernando Moliner, Gemma **

* Facultad C.C. Económicas y Empresariales. Universidad Autónoma de Madrid
Departamento de Contabilidad y Organización de Empresas
Campus de Cantoblanco. 28049 Madrid. España
E-mail: mcervera@idecnet.com

** Facultad de Ciencias Económicas y Empresariales. Universidad de Cantabria
Departamento de Administración de Empresas
Avda. Los Castros s/n. 39005 Santander. España
E-mail: hernandg@unican.es
E-mail: gemma.hernando@unican.es

Resumen

El diseño, aplicación e implantación de modelos de costes para las universidades públicas españolas son temas que suscitan un interés creciente, puesto que la determinación y análisis de los costes, ingresos y niveles de cobertura de costes de las actividades que estas entidades realizan y de los *outputs* en que éstas se concretan constituyen piezas clave en la mejora de su gestión. La preocupación por la gestión de estos organismos ha adquirido mayores dimensiones en los últimos tiempos, entre otros aspectos, porque el descenso demográfico empieza a asomar en las aulas universitarias y el estancamiento presupuestario se deja notar en ellos como en el resto de las administraciones públicas, viéndose abocados a diversificar sus fuentes de financiación. En la presente comunicación, se analizan los objetivos específicos que puede perseguir un modelo de estas características, así como los aspectos fundamentales que pueden definir su estructura básica.

Palabras clave: Diseño de modelos de costes, Estructura de un sistema de costes, *Outputs* informativos en universidades



**VII Congreso del
Instituto Internacional
de Costos**



UNIVERSIDAD DE LEÓN



**II Congreso de la
Asociación Española de
Contabilidad Directiva**

1. Notas preliminares

1.1. Introducción

Uno de los temas candentes en nuestra sociedad se centra en las soluciones que las universidades han de adoptar para adaptarse con éxito a los cambios de toda índole que se están produciendo a su alrededor. Dentro de estos cambios, pueden destacarse: el nacimiento de la sociedad de la información, el fenómeno de la globalización y la revolución científico-técnica que estamos viviendo.

En este contexto, es necesario, entre otros aspectos, que la formación que las universidades den a sus estudiantes complemente el aprendizaje especializado con prácticas profesionales y que la investigación desarrollada por estos entes permita a las empresas explorar nuevas oportunidades tecnológicas y comerciales, además de verse impregnada de un nuevo espíritu y una especial voluntad de colaboración.

Dado que las universidades tienen potestad para actuar y decidir con autonomía, las transformaciones producidas en el entorno, así como las que sobrevengan, tendrán su repercusión en la gestión de estos entes. Como la Contabilidad de Gestión es la *«rama de la Contabilidad que tiene por objeto la captación, medición y valoración de la circulación interna, así como su racionalización y control, con el fin de suministrar información relevante para la toma de decisiones»* (AECA, 1990), la implantación de modelos de contabilidad de gestión para estos entes ha de posibilitar el logro de su eficacia y eficiencia, al proporcionar información relevante y oportuna a sus gestores sobre el entorno, aspectos monetarios y no monetarios, y variables a largo plazo, lo que les permitirá planificar, controlar y tomar decisiones dentro del horizonte temporal del corto plazo.

Ahora bien, el primer paso en la implantación de sistemas de contabilidad de gestión lo constituye el establecimiento de modelos de costes, puesto que el núcleo de la Contabilidad de Gestión es la Contabilidad de Costes. La implantación de modelos de costes en estas instituciones no sólo permitirá la determinación de sus costes, ingresos y niveles de cobertura de costes, sino que también potenciará el análisis de cuestiones de interés para su gestión. En estas líneas, vamos a definir los objetivos informativos, los *outputs* informativos, que a nuestro entender ha de perseguir un modelo de cálculo y análisis de costes para las universidades públicas españolas. Asimismo, describiremos cuestiones fundamentales sobre la estructura básica en la que puede descansar dicho sistema.

1.2. Situación Actual en la Medición de los Costes de nuestras Universidades Públicas

En nuestro país, ha habido varios intentos para implantar sistemas de Contabilidad Analítica en los organismos públicos, que generalmente no se han puesto en práctica. Las

universidades públicas no son ajenas a esta realidad, pese a que la LRU, en su artículo 56, propugnaba que estos entes organizarían sus cuentas atendiendo principios desarrollados por la Intervención de la Administración General del Estado (IGAE) de contabilidad analítica.

Entre las referidas tentativas, cabe señalar que el Plan General de Contabilidad Pública, aprobado por Orden de 14 de octubre de 1981, estableció que el grupo 9 se destinaría a la «Contabilidad Analítica de Explotación». La IGAE elaboró y desarrolló el mencionado grupo. Dada la heterogeneidad de entes sujetos al régimen de contabilidad pública, se le plantearon dos disyuntivas: a) diseñar un modelo común para todos los entes y b) desarrollar un modelo para los entes estatales de naturaleza administrativa, al ser los sujetos sometidos a contabilidad pública más «parecidos» a las empresas industriales. Finalmente, se inclinó por seguir esta segunda alternativa. Así, mediante la Orden de 20 de septiembre de 1983, se aprobó el texto que desarrollaba el grupo 9 del Plan General de Contabilidad Pública, que, en la medida de lo posible, seguía pautas análogas a las establecidas en el grupo 9 del Plan del sector empresarial.

La referida Orden desarrolló un modelo dualista moderado, cuyo fin era la obtención de información respecto al coste efectivo de producción de los servicios públicos y los programas presupuestarios constituían el elemento final del tratamiento de costes.

Aunque esta Orden auguraba la implantación de la Contabilidad Analítica en el Subsector Estado y sus organismos administrativos, conforme se fuese implantando de forma descentralizada el Plan General de Contabilidad Pública, nunca vio la luz. La IGAE previó lo laborioso y costoso que sería llevar a cabo el referido proceso, que implicaba el diseño de un Sistema de Información Contable en el que se incorporase la Contabilidad Analítica, y vaticinó la tardanza de su puesta en marcha. Por ello, ante la acuciante necesidad de elaborar los Presupuestos por programas para 1984 y de conocer, por tanto, los costes de funcionamiento de los servicios que prestaba el Estado, se conformó con emitir la Resolución de 26 de diciembre de 1983, por la que se establecían y regulaban determinados informes sobre costes de funcionamiento de los servicios a rendir por los diferentes Departamentos Ministeriales.

Tras la emisión de la referida Resolución, en el año 1986 se publicó la Instrucción contable reguladora de las prácticas a seguir por los Organismos Autónomos, que aprobó la Orden del Ministerio de Economía y Hacienda de 31 de marzo. En ella, se establecía que uno de los fines de la contabilidad era determinar los resultados analíticos, poniendo de manifiesto el coste y rendimiento de los servicios públicos. Así, la Gerencia de cada centro gestor debía llevar y desarrollar su propia contabilidad financiera, presupuestaria y analítica; pese a estos buenos propósitos, estos organismos no llegaron a implantar sistemas de contabilidad analítica

y, por lo que respecta a las universidades públicas, hasta el desarrollo del Sistema de Contabilidad Analítica para Universidades (SCAU) no hubo ningún otro intento de hacerlo.

La Universidad de Alcalá de Henares, la Universidad Autónoma de Madrid y la Universidad Carlos III, se pusieron en contacto con la IGAE, con el objeto de desarrollar un Sistema de Contabilidad Analítica, al estimar que este sistema constituiría una técnica fundamental de gestión, que, junto con otros Sistemas informativos, les permitiría mejorar su gestión y la calidad de sus servicios y favorecería tomar decisiones adecuadas. En atención a este requerimiento, y como fruto de la colaboración prestada por las Universidades citadas, la IGAE elaboró el SCAU (Sistema de Contabilidad Analítica para Universidades).

El SCAU pretendía determinar los costes y evaluar los rendimientos de las universidades públicas, lo que favorecería a los órganos de gestión y fiscalización interna, al Gobierno y a las universidades, así como a los ciudadanos. Aunque el objetivo principal del SCAU fuese racionalizar y mejorar la gestión de las universidades españolas, también perseguía obtener *«información útil para la confección y evaluación de presupuestos y la posibilidad de una mejora general de los demás Sistemas de Gestión»* (IGAE, 1991).

Para lograr sus fines, este Sistema proponía emitir información relevante y operativa, más o menos desagregada, según al destinatario al que fuese dirigida, sobre la clasificación de los costes, su localización e imputación a las actividades y los *outputs* universitarios, así como sobre los ingresos obtenidos por las universidades y los grados de cobertura de sus costes.

Este modelo nunca llegó a aplicarse, aunque aportó a la IGAE un conocimiento de las universidades de gran utilidad para el Proyecto CANOA (Contabilidad Analítica Normalizada para Organismos Autónomos). El modelo propuesto por el Proyecto CANOA se caracterizaba, entre otras peculiaridades, por: requerir la existencia de otros sistemas de información para que el modelo fuese operativo; trabajar inicialmente con costes reales, a fin de evitar distorsiones que podrían producirse si se utilizasen costes estándares, visión no confrontada con el empleo de estándares en un futuro; aplicar costes completos; plantear como principio fundamental la obtención del coste de las actividades, aunque, de forma complementaria, pudiesen obtenerse los costes de sus centros (IGAE, 1994).

En el momento de la publicación del proyecto CANOA, estaban adheridas al mismo varias universidades públicas. Pese a que la fecha prevista para la puesta en funcionamiento de este modelo fuese a partir de 1995, no sucedió así por dos motivos: uno, la carencia de información para su instrumentación y dos, que los responsables sopesaron como mayores los inconvenientes que las ventajas que su implantación les proporcionaría. Sólo se aplicó este modelo al Museo Reina Sofía en el ejercicio 1994 y a la Universidad de Alcalá de Henares, para el período correspondiente al curso académico 1993-1994.

Mediante la aplicación del modelo a la Universidad de Alcalá de Henares, se evidenció que la información que proporcione la Contabilidad Analítica, así como las posibilidades de análisis de datos por parte de los gestores a partir de la información obtenida, mejorará conforme se vaya consolidado este sistema contable, se perfeccionen los sistemas de gestión de la institución y se establezcan los mecanismos que permitan la coordinación entre las distintas áreas. En esta aplicación se calcularon de forma minuciosa los costes de la docencia oficial, materializados en los costes de las asignaturas de las diferentes titulaciones, doctorados y cursos de adaptación. Con respecto a la determinación de los costes de la actividad investigación, ante la indisponibilidad de información, hubo que limitarse a la determinación de los costes totales de investigación de cada Departamento; aspecto que se consideró mejorable en etapas posteriores. No se tuvieron en cuenta dentro de los ingresos las transferencias y se hizo patente el carácter deficitario de la mayoría de los servicios prestados por la universidad; en ciertos casos, la docencia de tercer ciclo cubría la totalidad de sus costes y para las titulaciones propias se observaba una amplia casuística en relación con sus coberturas de costes.

Posteriormente, y a la vista de las dificultades que surgieron a la hora de poner en práctica el modelo desarrollado por el Proyecto CANOA, se definió y diseñó el Proyecto SOROLLA (Sistema de Gestión Económica), cuyo objetivo no era otro que establecer un sistema de gestión válido para las Administraciones Públicas, además de suministrar información de costes según los requerimientos efectuados por el modelo CANOA.

SOROLLA nace de un convenio firmado por la Secretaría de Estado de Presupuestos y Gastos, la Secretaría de Estado de Universidades y los Rectores de las universidades participantes. Desde este momento, y como consecuencia del trabajo desarrollado por la IGAE y la Oficina de Cooperación Universitaria (OCU), que trabajan de forma conjunta en la elaboración de herramientas de gestión y de tratamiento de la información para mejorar la gestión administrativa e implantar sistemas de Contabilidad Analítica, se han establecido una serie de módulos integrantes de este Proyecto, lo que posibilita a cada institución la utilización de los módulos que le interesen, además de permitirle combinarlos con otros del Proyecto o de la propia institución. Dentro de estos módulos, reviste especial interés en relación con el tema que nos ocupa el denominado CANOA; su puesta en funcionamiento requiere adecuar los sistemas existentes (gestión de inventario, de justificantes de gasto, etc.).

En la actualidad sólo la Universidad de Oviedo ha personalizado el Modelo General de Contabilidad Analítica CANOA, al que ha designado Proyecto ESCUDO, Estudio de Contabilidad Analítica para la Universidad de Oviedo. Aunque este modelo siga las pautas establecidas por CANOA presenta diferencias con él, tales como: la creación de nuevos conceptos de coste (por ejemplo, los gastos financieros); conceder una especial importancia a

los centros, donde se acumularán costes que posteriormente se distribuirán entre las actividades, además de introducir una serie de matizaciones sobre algunos de los centros definidos por CANOA; no contemplar las actividades TROPI (Trabajos realizados por el organismo para el inmovilizado) ni considerar la subactividad, aunque se prevea su incorporación en fases ulteriores.

En las restantes universidades, salvo en el caso de algunas catalanas (Folch y Córdoba, 1997), se puede afirmar que el diseño y la implantación de sistemas de costes esta aún lejana, al plantearse problemas tales como: la falta de control de los ingresos y los gastos derivados de proyectos de investigación; poco o ningún control de los ingresos en general; se desconoce en qué y cómo invierte el docente sus horas de trabajo; ausencia de inventarios correctamente valorados y escaso seguimiento de la ejecución de los proyectos de inversión. No obstante, desde diversos foros, se reclama su instrumentación; así, el Informe Universidad 2000 señala que *«es indispensable que las universidades identifiquen los productos y servicios que ofrecen y desarrollen los instrumentos de contabilidad analítica que permitan conocer sus costes»* (CRUE, 2000).

Dadas estas pinceladas sobre la situación de partida, se pasa a analizar los objetivos concretos que podría perseguir un modelo de costes para nuestras universidades públicas.

2. Outputs Informativos del Modelo

En un sentido amplio, se puede afirmar que un modelo de costes para la universidad pública española ha de ofrecer información sobre los costes incurridos, los costes producidos en los diferentes centros de costes identificados, los costes de producción de las actividades que realiza y los servicios en que éstas se materializan (Piedra, 1994), los ingresos obtenidos mediante la realización de su proceso de actividad económica y el grado en que estos costes son cubiertos mediante ingresos y subvenciones corrientes.

En el seno de las universidades se desarrollan varias actividades. Las principales son la docencia y la investigación, pero cada día de forma más extensa estas entidades realizan otras actividades, a las que de forma genérica vamos a designar actividades complementarias, tales como las culturales, deportivas y extracurriculares.

Se considera pertinente determinar y analizar los costes de producción de las actividades principales y sus correspondientes *outputs* hasta el límite que permita la información disponible, mientras que para el caso de las actividades complementarias se estima suficiente restringirse al cálculo global de sus costes. Este proceder obedece a que se entiende que la asignación de costes a cada *output* requeriría el estudio individualizado de

los procesos de actividad económica desarrollados para su obtención, objetivo que escapa de la órbita de esta comunicación.

En relación con los costes derivados de la docencia, la información más agregada corresponderá a los costes de la docencia de las diferentes titulaciones.

La primera razón por la que se propone diferenciar entre los costes de producción de cada titulación atiende a que cada una de ellas, según su grado de experimentalidad y la naturaleza de sus enseñanzas, así como el ciclo de estudios al que correspondan, provocará que la universidad incurra en unos mayores o menores costes. Así, en principio, todo parece indicar que las titulaciones oficiales de mayor grado de experimentalidad resultarán más costosas a la institución y lo mismo puede aseverarse en relación con los estudios de tercer ciclo. Además, los precios públicos que satisfacen los alumnos varían según el grado de experimentalidad de las enseñanzas y según pertenezcan a un ciclo u otro de estudios.

Otro motivo que justifica la diferenciación entre los costes de la docencia de las distintas titulaciones se encuentra en el hecho de que coexistan titulaciones oficiales y propias. La docencia de los títulos propios puede generar o no a la universidad costes por la utilización de ciertos espacios físicos, así como costes de personal; además, los costes de la docencia de los títulos propios se cubrirán con los precios que paguen sus estudiantes y, en ciertos casos, una porción de aquéllos serán sufragados por parte de las entidades públicas o privadas participantes, si así se hubiese acordado en el convenio de acuerdo de la universidad con la entidad colaboradora.

También se juzga conveniente distinguir entre los costes de la docencia de las diferentes titulaciones oficiales porque sus enseñanzas pueden ser impartidas en centros propios o adscritos a la universidad. En este último caso, los costes de la docencia de sus enseñanzas apenas tendrán relevancia en términos cuantitativos, puesto que la universidad sólo incurrirá en los costes que le suponga la supervisión de la docencia llevada a cabo en estos centros y la expedición de los correspondientes títulos; a cambio, percibirá un porcentaje de los precios públicos satisfechos por los estudiantes de estos centros.

Asimismo, se considera importante descender a un mayor nivel de detalle en el caso de los costes de la docencia de los títulos oficiales impartidos en centros propios, distinguiendo en estos casos entre los tres siguientes niveles informativos:

Primer nivel. Los costes de la docencia de un crédito o de una hora de clase de una determinada titulación, según se haga referencia a planes de estudios nuevos o antiguos. Tanto el crédito (Lizcano, 1998) como la hora de clase constituirán las unidades elementales de la actividad docente.

Segundo nivel. Los costes de la docencia de las enseñanzas conducentes a la obtención del correspondiente título y de los grupos en que éstos se organizan.

Tercer nivel. Los costes de la docencia correspondiente a un estudiante de una titulación concreta en el curso académico de estudio.

La consideración del crédito y de la hora de clase como unidades elementales de información obedece a la actual estructuración de los planes de estudios de nuestras universidades.

Calculado el coste del crédito (u hora de clase) de una titulación, se estará en condiciones de determinar el coste de la docencia de las enseñanzas conducentes a la obtención del correspondiente título, puesto que cada enseñanza tiene asignado un número concreto de créditos o de horas de clase. A partir de su cálculo, se podrá obtener el coste de la docencia de cada uno de los grupos en que se organiza una asignatura.

La especificación del nivel informativo «coste de un estudiante de una titulación concreta» en un curso académico se debe a que su importe no sería el resultante de dividir el coste de docencia de la referida titulación entre sus estudiantes, puesto que cada discente se habrá matriculado de un número determinado de créditos y, además, puede darse el caso de que un estudiante de una titulación A curse enseñanzas pertenecientes al plan de estudios de la titulación B y viceversa.

Con respecto a los costes de la investigación, el ideal sería la determinación de los costes de los proyectos de investigación, los contratos de investigación y el resto de los *outputs* en que se materializa la investigación. Dadas las dificultades que plantea identificar cuáles son estos *outputs* investigadores, así como su valoración en términos de coste (Johnes, 1988; Harris, 1990; García-Valderrama, 1995), se considera pertinente hacer referencia a éstos hablando de forma genérica de costes de la actividad investigadora. Este proceder está plenamente justificado por la inexistencia o insuficiencia en la práctica de información adecuada como para determinar los costes derivados de los contratos de investigación, la totalidad de los proyectos de investigación y otros posibles *outputs* investigadores.

Otro objetivo del sistema será delimitar y cuantificar los ingresos de diferente naturaleza que obtiene una universidad, así como las subvenciones corrientes que le otorgan la administración y otros entes. Dada la especial relevancia en el proceso de actividad económica de las universidades de los precios públicos satisfechos por sus estudiantes, éstos podrán desagregarse según correspondan a enseñanzas conducentes a la obtención de títulos oficiales impartidos en centros propios o adscritos y los derivados de títulos propios. En cualquier caso, se estima conveniente diferenciar entre los ingresos correspondientes a

cada una de las titulaciones de la correspondiente universidad. Con respecto a los precios públicos de las titulaciones oficiales impartidas por centros propios de la universidad, se tratará de detallarlos a nivel de estudiantes, asignaturas y créditos.

Otra de las finalidades perseguidas por un modelo de costes para las universidades públicas españolas será la determinación del grado de cobertura de la totalidad de los costes en que incurren los correspondientes entes. A fin de que este «resultado» proporcione información más útil y relevante a los gestores de estas instituciones, parece conveniente desagregar este tipo de información y diferenciar, por una parte, entre los niveles de cobertura de los costes de las distintas actividades y, por otra, analizar los grados de cobertura de los costes de sus centros. En relación con el nivel de cobertura de los costes de la actividad docente, se cree necesario su detalle en grados de cobertura de los costes de la docencia de las diferentes titulaciones oficiales y propias. Asimismo, parece aconsejable desagregar los grados de cobertura de los costes de cada titulación oficial organizada por un centro propio de la universidad desde distintas ópticas (créditos u horas de clase, asignaturas y estudiantes).

Indicados los objetivos que el modelo de costes pretende lograr, se describen los pilares de la estructura a seguir, a nuestro juicio, en el desarrollo de este sistema.

3. Descripción de los Fundamentos de la Estructura Básica del Modelo

Como sucede en el diseño de cualquier sistema de costes, al describir su estructura, hay que contemplar los siguientes aspectos: a qué usuarios se destina y con qué finalidad, qué información es tratada por él y cómo se arbitra su captación, a qué horizonte temporal hace referencia el sistema y qué metodología se sigue al procesar la información. A continuación, se abordan estas cuestiones.

Los *outputs* informativos a los que se ha hecho alusión anteriormente pretenden cubrir las expectativas de los destinatarios de la información emanada por el modelo. Dentro de ellos, cabe destacar a los distintos estamentos de las comunidades universitarias, los órganos rectores de la política docente universitaria, ciertos organismos nacionales e internacionales, así como la sociedad en general.

Con la información suministrada por el modelo, los gestores y administradores de las universidades y de sus centros podrán tomar decisiones de diversa índole referidas a la gestión interna de estas instituciones, los responsables gubernamentales y los órganos directivos de las universidades estarán en condiciones de discutir de forma objetiva y razonable la política de financiación de la universidad, las distintas universidades podrán

comparar sus costes e ingresos, ciertos organismos nacionales y supranacionales tendrán fundamentos para conceder ayudas y subvenciones de un importe determinado, los responsables del establecimiento de los precios de los servicios que presta la universidad (Comunidades Autónomas en el caso de los precios y tasas académicas por estudios conducentes a la obtención de títulos oficiales, dentro de los límites señalados por el Consejo de Universidades, en tanto que los correspondientes a los restantes estudios serán de la competencia de los Consejos Sociales de las respectivas universidades, según establece el artículo 54 de la LRU) dispondrán de la información necesaria para adoptar políticas de precios, y los ciudadanos sabrán cuál es el coste de los servicios universitarios, financiados en gran medida gracias a su contribución mediante el pago de impuestos.

Por otra parte, con respecto a la información a tratar por el modelo, se ha de puntualizar que el sistema a diseñar se enfoca desde una perspectiva en que se contemplan básicamente los costes en que incurren las universidades por la aplicación de sus créditos presupuestarios o los de otros entes públicos, así como por la utilización de los bienes puestos a su disposición para llevar a cabo su actividad de explotación. Conviene especificar que se entiende el concepto de coste desde la concepción otorgada a este término por la corriente doctrinal centroeuropea.

No se nos escapa que se podría haber planteado el cálculo de los costes de los servicios universitarios desde una óptica más amplia, en la que además de los costes de las universidades se considerasen los costes en los que incurren el Estado y las Comunidades Autónomas para que los ciudadanos puedan percibir los servicios universitarios. El análisis de los costes desde este prisma sería más completo que el señalado, pero la instrumentación y aplicación de la opción escogida ya supondría un avance con respecto al punto de partida, además de poder satisfacer en gran medida las expectativas demandadas por sus potenciales usuarios; por otro lado, con él se habrán puesto los cimientos para que pueda desarrollarse en un futuro aquél que abarca un horizonte más vasto.

Aclarada esta cuestión, cabe señalar que, a fin de confeccionar una base de datos sobre los recursos consumidos por las universidades públicas en la realización de su actividad económica, hay que delimitar cuantitativa y cualitativamente los consumos que tienen lugar para la prestación de los servicios que estos entes efectúan.

En este sentido, hay que tener presente que el modelo no se concebirá de manera aislada, sino dentro de la organización del conjunto total de información, personas, equipos y procedimientos que permitan a la dirección adoptar decisiones necesarias para que la universidad se adapte a su entorno, coexistiendo junto con otros sistemas informativos de diversa naturaleza (Barcnas, 1998). Por tanto, en su diseño habrá que considerar la

estructura organizativa del ente y los canales de información que se pueden utilizar para tomar decisiones en el ámbito de los costes, así como los soportes documentales y medios técnicos empleados.

Asimismo, habrá que sentar las bases para tratar de integrar el modelo y otros sistemas informativos de los que recibirá flujos de información, de tal manera que se nutra de información de la forma más operativa posible. Además, habrá que desarrollar las correspondientes aplicaciones informáticas y definir en qué puntos se capturará la información proveniente de las distintas fuentes de datos; aspectos estos dos últimos que escapan del contenido de esta comunicación.

Con respecto a la integración del modelo de costes con otros sistemas informativos (entre los que pueden considerarse los relativos a la gestión del personal, otro personal, adquisición de bienes corrientes y servicios, aprovisionamientos, inmovilizado, matrículas y flujos de estudiantes, e ingresos), cabe señalar la importancia que tiene la captación de *inputs* informativos para que la implantación del modelo de costes resulte exitosa. Ello requiere que las magnitudes que se incorporen sean captadas y elaboradas en el momento oportuno, pues sólo así podrá obtenerse información de utilidad para la toma de decisiones por parte de sus usuarios.

Sobre la procedencia de ciertos costes, conviene puntualizar, por una parte, que la posible utilización de la contabilidad financiera en la captación inicial de los costes derivados de los créditos presupuestarios de la universidad puede servir de ayuda, pero también puede inducir a errores como consecuencia de un tratamiento presupuestario ajeno a la óptica de la contabilidad de costes; así puede suceder cuando tengan lugar pagos a justificar y anticipos de caja fija, puesto que tales prácticas presupuestarias provocarán que el gasto económico se origine con anterioridad o posterioridad a su registro en contabilidad financiera, al no aplicarse de forma rigurosa el principio del devengo. Por ello, para que el modelo sea coherente y pueda cumplir sus fines, han de establecerse fuentes informativas alternativas a la contabilidad financiera.

Dado que las universidades públicas están sometidas al régimen presupuestario, en su contabilidad financiera puede diferenciarse dos esferas, la presupuestaria y la económico-patrimonial. La primera hará referencia a las fases de ejecución del presupuesto que no tengan incidencia patrimonial (autorización y disposición del gasto) y la segunda, a aquéllas que modifiquen el patrimonio de la entidad, es decir, al reconocimiento de obligaciones y pago de éstas. Según la normativa presupuestaria vigente en nuestro país, el reconocimiento de la obligación presupuestaria generará un pasivo, cuya contrapartida podrá ser un gasto en sentido económico, una inversión o la cancelación de un pasivo a largo; y sólo el gasto en

sentido económico en ciertos casos podrá considerarse también un coste. Por tanto, si como consecuencia de la ejecución del presupuesto de gastos naciese un coste, éste se identificaría en la fase de reconocimiento de la obligación, como indica la Figura 1.

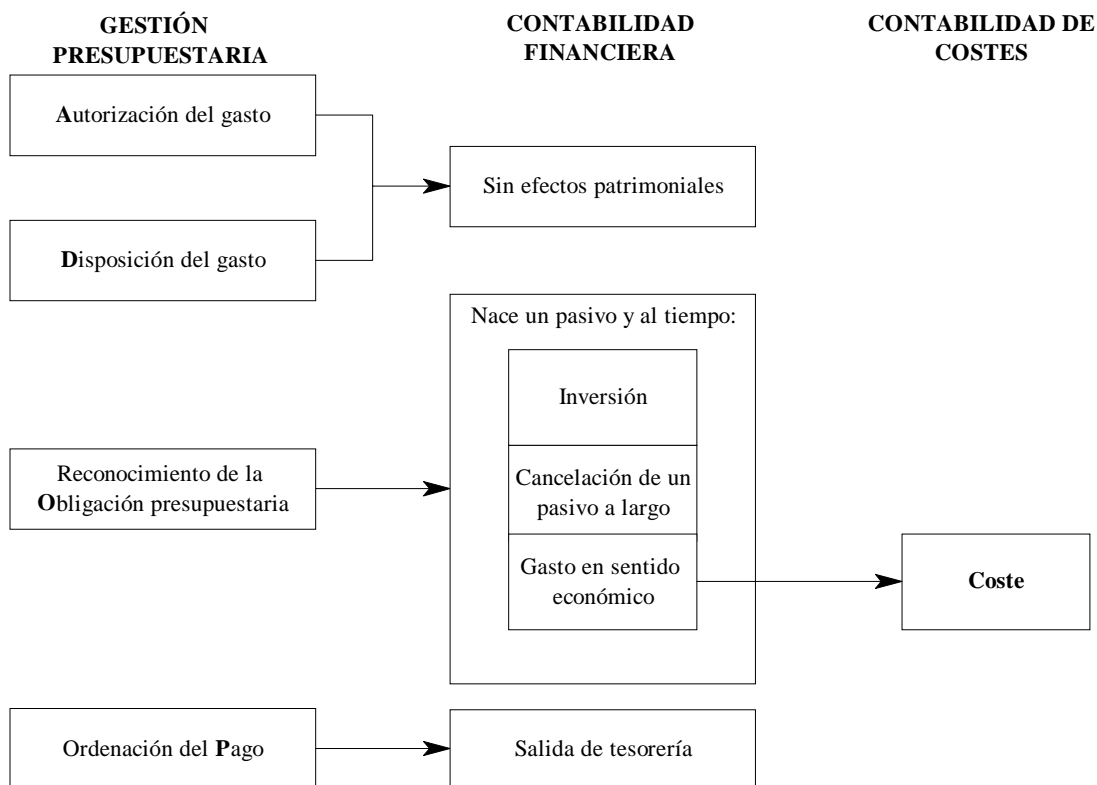


Figura 1. Relación entre la gestión presupuestaria, la contabilidad financiera y la contabilidad de costes con respecto a la génesis de un coste

En términos similares se podría hacer referencia a los ingresos externos a contemplar por el modelo.

El esquema seguido por el modelo comenzará por determinar las cargas incorporables y no incorporables, para después asignar los costes a los centros de costes que se identifiquen y, así, poder atribuirlos a las actividades docente e investigadora, así como a los *outputs* en que éstas se materialicen. También habrá que incorporar los ingresos y, de este modo, proceder a determinar los grados de cobertura de costes.

Otro aspecto fundamental en el diseño de un sistema de costes estriba en la delimitación del horizonte temporal al que se referirá. Inicialmente, se plantea la duda de escoger entre el año natural, el curso académico o calcular los costes e ingresos relativos a ambos períodos de tiempo. Si se optase por considerar el año presupuestario, en los cálculos que fuese necesario, se tomaría como número de estudiantes el que resultara de promediar los alumnos matriculados durante los dos cursos académicos que en parte tienen lugar durante un año natural.

Se considera como horizonte temporal ideal el curso académico. La elección de este intervalo de tiempo viene motivada por varias circunstancias. Entre éstas, cabe destacar que la contratación de los profesores, los ingresos derivados de los precios satisfechos por los estudiantes y otros ingresos, así como todos los datos relativos a matrículas, asignaturas y créditos se asocian de manera inequívoca a este período de tiempo. Ahora bien, el establecimiento de este período requerirá efectuar ciertos cálculos y ajustes en relación con determinados costes e ingresos.

Otro aspecto a tratar es el sistema de costes a emplear en el modelo que se perfila. Éste se ajusta a un modelo de costes completos fundamentado en costes históricos. El seguimiento de esta metodología permitirá determinar los costes, así como los grados de cobertura de los costes de las distintas actividades y *outputs*, pero no permitirá tomar decisiones adecuadas en relación con la planificación y control de los costes ni con la supresión de ciertos servicios y actividades.

La aplicación de un método fundamentado en costes estándares podría parecer más adecuada para planificar y controlar costes, pero no se está en condiciones mínimas de fijar estándares, ante la indisponibilidad de información sobre la evolución de los costes a lo largo de varios períodos.

Con respecto a la aplicación de un modelo ABC, en principio, dada la amplia gama de actividades y *outputs* que estas instituciones realizan, podría parecer afortunada y deseable (Castelló y Lizcano, 1994). No obstante, se puede asegurar que la recogida de datos y el diseño del mapa de actividades constituirían hoy por hoy tareas sumamente arduas (Groves, Pendlebury y Newton, 1994), y quizá no demasiado fructuosas en relación con el esfuerzo a realizar.

Estudiados los objetivos a alcanzar por un modelo de costes para la universidad pública española, así como las principales connotaciones que definen los pilares de su estructura, se pueden extraer una serie de conclusiones, que se comentan brevemente a continuación.

4. Conclusiones

El ámbito del proceso de actividad económica desarrollado por las universidades públicas españolas se ve condicionado en la actualidad de manera sustantiva por el entorno cambiante que caracteriza a nuestra sociedad. En este contexto, la implantación de modelos de contabilidad de gestión *ad hoc* para estos entes ha de constituir una valiosa herramienta de gestión. Dado que el pilar sobre el que se sustenta la contabilidad de gestión es la contabilidad de costes, el establecimiento de los objetivos y la descripción de los fundamentos de la estructura básica de un modelo de costes para la universidad pública constituye un avance en el intento de mejorar su gestión.

Como uno de los fines fundamentales de este modelo radicará en determinar los diferentes niveles de costes, ingresos y coberturas de costes, se ha juzgado de interés la desagregación de la información hasta el estadio que satisfaga las necesidades informativas de los diferentes colectivos a los que va dirigida. Así, se ha propuesto la determinación de costes, ingresos y “resultados” de las distintas titulaciones de una universidad, descendiendo en ciertos casos hasta el nivel de créditos u horas de clase, asignaturas y estudiantes. En el caso de la investigación, se calcularán las referidas magnitudes estratificadas en la medida de lo posible (proyectos y contratos de investigación, etc.), según la información disponible.

Entre los rasgos distintivos de la estructura de este modelo de costes, se pueden destacar los que se señalan a continuación: se enfoca desde la contemplación de los costes incurridos por la universidad; se concibe integrado junto con otros sistemas de gestión de la entidad, de los que captará información; se considera el curso académico el horizonte temporal ideal por su asociación con datos referidos a matrículas, asignaturas y estudiantes; se ajusta a un modelo de costes completos fundamentado en costes históricos, metodología plenamente justificada por la situación actual de los sistemas informativos y contables de estas entidades.

Con estas reflexiones se ha pretendido progresar en el intento de diseñar modelos de costes para su implantación en nuestras universidades, tan necesarios para lograr que estas instituciones sean eficaces y eficientes en el actual entorno.

Bibliografía

- AECA (1990): El marco de la Contabilidad de Gestión. Documento n.º 1 de la serie Principios de Contabilidad de Gestión, Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas, Madrid.
- AECA (1997): La Contabilidad de Gestión en las entidades públicas. Propuesta del documento n.º 15 de la serie Principios de Contabilidad de Gestión, Madrid.
- Arias Rodríguez, A. (1997): El régimen económico y financiero de las Universidades. Estudios Complutenses, Madrid.
- Babeau, A.; Cossu, C. y Cuénin, S. (1975): Método de cálculo de los costes en las universidades francesas. Versión castellana de 1976. Libros de bolsillo de la Revista Educación. Secretaría General Técnica del Ministerio de Educación y Ciencia, Bilbao.
- Barcenás Gutiérrez, M. I. (1998): "Diseño de un modelo general para la implantación del subsistema contable de información analítica". Ponencias y Comunicaciones de las sesiones paralelas del VIII Encuentro de ASEPUC, La Contabilidad y la Auditoría ante los próximos retos, Alicante.
- Castelló Taliani, E. y Lizcano Álvarez, J. (1994): El Sistema de gestión y de costes basado en las actividades. Instituto de Estudios Económicos.
- Conferencia de Rectores de las Universidades Españolas (2000): Informe Universidad 2000. <http://www.uam.es/presentacion/univ2000/cap8.pdf>. 12/06/00, 20:36.
- Fernández Rodríguez, E.; González Díaz, B. y Moro Prieto, A. (1998): "Los sistemas de costes: una necesidad para nuestras universidades". Ponencias y Comunicaciones de las sesiones paralelas del VIII Encuentro de ASEPUC, La Contabilidad y la Auditoría ante los próximos retos, Alicante.

Folch Elosúa, G. y Córdoba Jiménez, S. (1997): "Modelo de contabilidad analítica en la Universidad Autónoma de Barcelona". XV Jornadas de Gerencia Universitaria, Modelos de Financiación, Evaluación y Mejora de la Calidad de la Gestión de los Servicios, Universidad de Cádiz.

García-Valderrama, T. (1995): "La evaluación de la eficiencia en investigación: reflexiones derivadas de una experiencia". Volumen 4. Economía de la Educación, del V Congreso Nacional de Economía sobre Economía de los Servicios, Las Palmas de Gran Canaria.

Groves R., Pendlebury M. y Newton J. (1994): "Management Accounting Information in Universities". Management Accounting in Universities. Editado por Berry R. H., CIMA, The Chartered Institute of Management Accountants.

Harris, G.T. (1990): "Research Output in Australian University Economics Departments: an update for 1984-88". Australian Economic Papers, volumen 29.

IGAE (1991.a): SCAU. Sistema de Contabilidad Analítica para Universidades. Módulos 1-2-3. Papeles de trabajo, Madrid.

IGAE (1994): Contabilidad Analítica de las Administraciones Públicas. Proyecto CANOA. Centro de Publicaciones del Ministerio de Economía y Hacienda, Madrid.

IGAE (1995.a): Universidad de Alcalá. Informes y análisis de costes. Curso académico 1993-1994. Volúmenes 1 y 2. Papeles de trabajo.

IGAE (1995.b): Universidad de Alcalá. Modelo contable y metodología para el cálculo de costes. Curso académico 1993-1994. Papeles de trabajo.

Johnes, G. (1988): "Determinants of Research Output in Economics Departments in British Universities". Research Policy, n.º 17.

Lizcano Álvarez, J. (1998): “Los aspectos más relevantes de la Contabilidad de Gestión a través de una década de trabajos de la Comisión de AECA”. La Contabilidad en el siglo XXI. Volumen extraordinario editado con motivo de cumplirse el L aniversario de la revista Técnica contable. Técnica contable, Madrid.

López Díaz, A. y Pablos Rodríguez, J.L. (2000): Proyecto Escudo. Estudio de Contabilidad Analítica para la Universidad de Oviedo. Servicio de Publicaciones de la Universidad de Oviedo.

Navarro Galera, A. y Buendía Carrillo, D. (1998): “Desarrollo de nuevos sistemas de información contable en la universidad pública española”. Ponencias y Comunicaciones de las sesiones paralelas del VIII Encuentro de ASEPUC, La Contabilidad y la Auditoría ante los próximos retos, Alicante.

Orden de 6 de mayo de 1994, por la que se aprueba el Plan General de Contabilidad Pública.

Piedra Herrera, F. (1994): “Introducción al análisis del proceso formativo del coste en un centro de enseñanza: unidades y lugares de trabajo y de coste”. V Encuentro de Profesores Universitarios de Contabilidad, Sevilla.

Resolución de 26 de diciembre de 1983, de la Intervención General de la Administración del Estado, por la que se establecen y regulan determinados informes sobre costes de funcionamiento de los Servicios a rendir por los diferentes Departamentos Ministeriales.

Rodríguez Ariza, L. y Ortega Egea, T. (1999): “La necesaria formulación e implantación de modelos de información interna adaptados a la universidad pública española”. VI Congreso Internacional de Custos, Custos e Estatégia Empresarial, Universidad do Minho, Braga.