



III Foro para la Gestión Económica de las Universidades

GEU

**22, 23 y 24 de Junio de 2005,
Sevilla**

La contabilidad de costes en la Universidad Española

**Juan Hernández Armenteros
Gerente de la Universidad de Jaén**

1. Para cuándo la contabilidad de costes en las universidades públicas españolas

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

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

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

La larga tradición que funcionalmente caracteriza a las instituciones universitarias, la Universidad de Sevilla cumple en estos días quinientos años y, como es sabido, la Universidad de Bolonia data en su creación del siglo XII, no puede afirmarse que, sin embargo, en todo este largo tiempo haya estado acompañada de sistemas de gestión que hayan permitido, o al menos favorecido, disponer de información adecuada y suficiente para pronunciarse, además de los logros docentes e investigadores, acerca de los recursos y de

los sistemas organizativos que en cada caso se hayan aplicado por estas vetustas pero continuamente renovadas instituciones. Solo, muy recientemente, se inicia, por lo que a España se refiere, un tímido, aunque continuado, proceso de registro de los hechos económicos que dan consistencia material al conjunto de las actividades universitarias y que factores tales como la descentralización de la provisión y gestión universitaria y la masificación en su extensión de los servicios universitarios han evidenciado la imperiosa necesidad de aplicar sistemas de información que faciliten la gestión de instituciones tan complejas como en la actualidad resultan ser las universidades.

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

Todo este amplio campo de actuación universitaria se ve completado con la vocación institucional y con el mandato legal de fomentar y extender las actividades culturales. La paradoja, que sin embargo se observa al analizar los sistemas de información contable que operan de manera prácticamente unánime en las universidades públicas españolas, es la de que frente a una fortaleza de actividades productivas se aprecia una acusada fragilidad en los sistemas de gestión responsables de facilitar una información veraz, temporalmente oportuna y suficientemente desagregada para que usuarios y financiadores conozcan las referencias económicas y financieras que identifican a cada uno de los servicios universitarios.

Una segunda paradoja se observa al trasladar al seno de las universidades el dicho "en casa de herrero, cuchara de madera", que se identifica con la realidad de nuestras instituciones donde existen personas con elevada y probada capacidad para desarrollar y aplicar sus conocimientos al más complejo de los problemas, con independencia de cuál sea su ámbito de referencia, y, sin embargo, son escasos los esfuerzos que se han realizado y

se vienen realizando para implantar y desarrollar sistemas y herramientas de gestión que acaben con la tradicional opacidad e improvisación que se desprenden de la pobreza de nuestros sistemas de información contable.

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

En este contexto de cambio la necesidad de introducir en la gestión universitaria la contabilidad de costes (analítica o de gestión)⁽¹⁾ no puede, ni debe, realizarse, exclusiva o básicamente, por dar cumplimiento a la normativa vigente, sino que se requiere que tanto los responsables directos de la dirección y gestión universitaria, en el seno de las instituciones y en los ámbitos políticos de coordinación interinstitucional, así como los productores que operan en nuestras instituciones y los usuarios directos de sus servicios asuman e internalicen la permanente responsabilidad de rendir cuentas a la sociedad financiadora.

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

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

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

La razón de esta presunción, no es otra, que la cultura productiva y financiera que caracteriza a estas instituciones que, como ya ha quedado dicho, han avanzado poco en su ya dilatada historia en las cuestiones relacionadas con la identificación de actividades productivas, mecanismos de asignación de recursos por funciones, determinación y evaluación de los resultados típicos de cada línea de actividad, y, finalmente, en la especialización y profesionalización de la gestión universitaria. La demora en la introducción de la contabilidad de costes al ámbito funcional de las universidades públicas españolas, no sólo implica una clara merma en su capacidad de gestión sino que, además, favorece comportamientos productivos en nuestras instituciones que están carentes de la mínima racionalidad económica exigible a proyectos que cautivan recursos públicos y que, a su vez, nacen con la intencionalidad de perdurar.

Formuladas estas consideraciones que tratan de evidenciar las razones que animan a la aplicación de un sistema integral de información contable en las universidades públicas españolas, paso a relatar, brevemente, el instrumental conceptual básico de la contabilidad de costes, apuntando, igualmente, los procesos que deberán definirse en el ámbito propio de la gestión universitaria y, finalmente, señalar las posibles consecuencias que podrían derivarse por la generalización de la contabilidad de costes en aspectos directamente relacionados con la suficiencia, eficiencia y equidad de la financiación pública a las universidades.

2. Formulación instrumental de la contabilidad de costes en las universidades públicas españolas

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

La lectura y reflexión de los requisitos que AECA relata como específicos y necesarios para la definición, implantación y aplicación de un sistema de contabilidad de gestión (costes) en una organización productiva, nos tienen que hacer pensar a las personas con responsabilidad en la dirección y gestión universitaria en las muchas e importantes tareas que debemos de abordar para poder hacer realidad este sistema de información contable en la vida económica de nuestras instituciones. En este sentido, de emprender esfuerzos para disponer de esta potente herramienta de gestión, me consta que en algunas universidades públicas sus directivos vienen realizando, desde hace algunos años, tareas que responden plenamente a los requerimientos fijados por AECA. Igualmente, debemos felicitarnos por la iniciativa tomada por la Oficina de Cooperación Universitaria (OCU) que, además de la celebración de este *III Foro para la Gestión Económica de las Universidades*, ha decidido impulsar el desarrollo instrumental del llamado sistema UNIVERSITAS XXI - Económico hasta dotarlo de la capacidad operativa que requiere un sistema integrado de contabilidad.

En principio, y utilizando nuevamente otro refrán podíamos decir que “más vale tarde que nunca”, dado que parece que en esta ocasión va a ser posible lo que desgraciadamente hasta la fecha, a pesar de esfuerzos tan meritorios como el conocido Proyecto ESCUDO⁽²⁾, no se ha podido tan siquiera dar unos pequeños pasos. No obstante, personalmente si bien mi voluntad y mi capacidad profesional están plenamente volcadas con este proyecto, mis conocimientos de la institución en sus aspectos organizativos y operativos me hacen ver sombras que, cuando menos, pueden dilatar temporal e institucionalmente la aplicación generalizada de esta herramienta de gestión.

Pero veamos detenidamente los requisitos de AECA para la implantación de la contabilidad de costes en las universidades públicas, añadiendo, desde un primer momento, mi reducida especialización en la disciplina de la contabilidad y, en consecuencia, el carácter generalista de mis observaciones. Los puntos de referencia de AECA, son:

- ***Delimitación adecuada de la entidad contable.***

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

⁽²⁾ El proyecto “Estudio de Contabilidad Analítica para la Universidad de Oviedo (ESCUDO)”, fue dirigido por el profesor Antonio LÓPEZ DÍAZ (2000), y recoge el trabajo de personalización del Modelo General de Contabilidad Analítica (CANOA) a la referida Universidad de Oviedo.

referencia a los apartados de los gastos que se derivan de esta instrumentalización funcional.

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

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

Básicamente las universidades públicas están organizadas para el desempeño de sus funciones con estructuras que, desde la aprobación en el año 1983 de la Ley de Reforma Universitaria, se manifiestan con un elevado grado de identidad que, no obstante, ofrecen algunas diferencias atendiendo al nivel de descentralización que pueda darse en cada una de ellas.

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

I. Área de Dirección y Administración General

I.1 De carácter colegiado

I.1.1 Claustro Universitario

I.1.2 Consejo de Gobierno

I.1.3 Consejo Social

I.2 De carácter unipersonal

I.2.1 Rector (Gabinete del Rector)

I.2.2 Vicerrectores (Gabinetes de Vicerrectores)

I.2.3 Secretario General (Gabinete de S. General)

I.2.3.1 Servicio de Asuntos Generales

I.2.3.2 ...

I.2.4 Gerente (Gabinete de Gerencia)

I.2.4.1 Servicio de Gestión de Recursos Humanos

I.2.4.2 Servicio de Asuntos Económicos

I.2.4.3 ...

I.3 De participación y representación institucional

I.3.1 Junta de Personal Docente e Investigador

I.3.2 Junta de Personal de Administración y Servicios

I.3.3 ...

II. Área de Dirección y Administración Funcional

II.1 Vicerrectorado de Estudiantes

II.1.1 Servicio de Atención al Estudiante

II.1.2 Servicio de Gestión Académica

II.2 Vicerrectorado de Investigación

II.2.1 Servicio de Investigación

II.3 ...

III. Área de Centros Principales (Finalistas)

III.1 Centros Universitarios Oficiales

III.1.1 Facultad de Ciencias Experimentales

III.1.2 Facultad de Ciencias Sociales y Jurídicas

III.1.3 ...

III.2 Centros Universitarios Adscritos

III.2.1 Escuela Universitaria de Magisterio

III.2.2 ...

III.3 Institutos Universitarios de Investigación

III.3.1 Instituto de Investigación de Materiales Cerámicos

III.3.2 ...

III.4 Departamentos Universitarios

III.4.1 Departamento de Administración de Empresas

III.4.2 Departamento de Biología Experimental

III.4.3 ...

III.5 Bibliotecas

III.6 Servicios Técnicos de Investigación

III.7 Servicios de Extensión Universitaria

III.7.1 Servicio de Deportes

III.7.2 Servicio de Actividades Culturales

IV. Área de Centros Auxiliares

IV.1 Servicio de Informática

IV.2 Servicio de Archivo

IV.3 Servicio de Prevención de Riesgos Laborales

IV.4 ...

V. Área de Centros Mixtos

V.1 Servicio de Publicaciones

V.2 ...

VI. Área de Centros Específicos

VI.1 Colegio Mayor y Residencias Universitarias

VI.2 Servicios de Restauración

VI.3 ...

VII. Área de Organización

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

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

En línea con lo apuntado para el diseño orgánico, las áreas de actividad que pueden identificarse en nuestras instituciones responden a un esquema tipo, del que puede ser representativo el que aquí se recoge.

A. Docencia Universitaria.

- A.1. Enseñanzas Oficiales de Grado
 - A.1.1. Licenciatura de Derecho
 - A.1.2. Diplomatura de Enfermería
 - A.1.3. ...
- A.2. Enseñanzas Oficiales de Postgrado
 - A.2.1. Programa de Doctorado de ...
 - A.2.2. Master de Asesoría Fiscal
 - A.2.3. ...
- A.3. Enseñanzas Propias
 - A.3.1. Graduado en Olivicultura
 - A.3.2. ...
- A.4. Formación Continua Especializada
 - A.4.1. Curso de Diseño de Nuevos Productos
 - A.4.2. ...
- A.5. Formación Continua Genérica
 - A.5.1. La configuración de la Unión Europea desde el Tratado de Roma
 - A.5.2. ...

B. Investigación, Desarrollo e Innovación Universitaria

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

C. Extensión Universitaria

- C.1. Actividades Culturales
 - C.1.1. Exposiciones pictóricas

C.2. Actividades Deportivas

C.2.1. Campeonatos universitarios de ...

D. Dirección y Gestión Universitaria

D.1. Gestión Universitaria

D.2. Comunicación e Imagen Institucional

D.3. Prevención y Salud Laboral

D.4. Formación de Recursos Humanos

D.5. Representación y Participación Institucional

D.6. Acción Social

D.7. Residencias Universitarias

D.8. Deuda Universitaria

Con este esquema de actividades, que debe procurarse que sea lo más extenso, completo y preciso posible para evitar, o cuando menos, reducir, los solapamientos y la aplicación de criterios de reparto de costes entre actividades, y la estructura organizativa que tiene asignada la responsabilidad operativa de su ejecución, cada universidad deberá confeccionar su matriz orgánica–funcional que les permita identificar, valorar y calcular los costes de provisión de sus servicios.

• ***Proceso de formación del coste de las actividades y servicios.***

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

En las universidades públicas españolas, dado el elevado grado de descentralización financiera que se deriva del reconocimiento de su autonomía institucional, la procedencia de los componentes de sus costes se localizan en los gastos reconocidos anualmente en sus propios presupuestos, siendo reducidos los costes con origen en gastos necesarios que contraigan otros organismos para el desarrollo de las actividades universitarias, léase Ministerios y Consejerías responsables de la coordinación de estas áreas temáticas. Por último, un tercer componente de los costes universitarios se determina a través de cálculos internos en el seno de la institución que, en nuestro caso, estimamos no podrán ser reducidos dado, de una parte, la relevancia que tienen las retribuciones correspondientes al personal docente e

investigador, funcionario, en el total de los gastos universitarios que, como se sabe, no están acogidos al régimen de Seguridad Social y, en consecuencia, se deberán calcular, para imputar este coste al conjunto de los costes de personal y, de otra, los costes procedentes de las amortizaciones de los activos materiales que por la especificidad de nuestras organizaciones no puede afirmarse que carezcan de relevancia económica.

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

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

Una vez definido el papel que tiene reservado el PDI para el desempeño de las diferentes actividades, y cuantificadas las necesidades físicas y monetarias que en cada caso es exigible de este recurso productivo, será necesario abordar la identificación, la cuantía y el valor económico de los restantes recursos, humanos y materiales, que colaboran o protagonizan las actividades y servicios universitarios. Para el eficaz desempeño de este cometido las universidades deberán contar con la suficiente y cualificada plantilla de personal de administración y servicios (PAS) que libere al máximo al PDI de la realización de actividades propias de la gestión universitaria. Aspecto, éste último, que en la actualidad se ve poco favorecido si observamos y comparamos los ratios PDI/PAS que presentan nuestras universidades y las universidades de los países de nuestra área socioeconómica.

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

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

Del mismo modo, no debemos dar igualdad de tratamiento a las diferentes actividades (servicios) de investigación que pueden realizarse en el seno de los departamentos universitarios, dado que en el caso de productos representativos de la investigación básica, aún siendo necesaria la identificación de los elementos de costes que se requieren para su desarrollo no resultaría tan exigible, como sucedería para productos específicos de la investigación aplicada, la concreción cuantitativa y valorada de los costes indirectos puesto que los niveles de cobertura de los costes totales de producción pueden ser claramente diferentes según el servicio de investigación que se considere.

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

Mayor incidencia, por su relevancia económica, tienen los centros responsables de la Dirección y Administración General y Funcional, si bien su imputación directa o indirecta a las actividades finalistas de la institución

puede variar apreciablemente atendiendo al modelo organizativo que, tanto orgánica como funcionalmente, se aplique en cada universidad.

- ***Disponibilidad de sistemas de gestión.***

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

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

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

3. Contabilidad de costes y financiación en las universidades públicas

La determinación de las necesidades de financiación de la prestación de un determinado servicio, en nuestro caso, universitario está estrecha y directamente relacionada con la estructura de costes representativa de los factores que se requieren para su provisión, con el universo al que va destinado y con la eficiencia que se desea y espera alcanzar. En las universidades públicas españolas es notorio que las necesidades de financiación no vienen siendo determinadas por procesos tan lógicos como el que acabamos de enunciar y, si bien esto ha podido ser comprensible en otras épocas, en los momentos actuales persistir en esta dirección es, cuando menos, un acto de incompetencia por parte de los agentes con responsabilidad directa en esta materia.

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

En estas fechas, aunque aún se aprecia un acusado grado de incertidumbre, las universidades públicas españolas deben iniciar procesos de cambio y adaptación a nuevos escenarios que afectan a un importante ámbito de su actividad, como es la enseñanza universitaria, en el contexto del llamado Espacio Europeo de la Educación Superior (EEES). Resultaría carente de toda lógica organizativa que nuestras instituciones emprendieran estos procesos de cambio desde la más profunda ignorancia de su actual realidad productiva, en términos diferenciados de costes de provisión de sus distintos servicios, y penetrarán en contextos más concurridos y competitivos con las capacidades de gestión que disponen en la actualidad.

Ante esta realidad, la responsabilidad de los directivos universitarios y la de los agentes financiadores no puede ser otra que la de acelerar la implantación de la contabilidad de costes al objeto de disponer de información adecuada y suficiente como para permitir determinar las necesidades financieras según funcionalidad, poder establecer referencias de equidad financiera institucional y de los usuarios de sus servicios docentes y, por último, marcar unos umbrales de eficiencia para la prestación y vigencia de

cada uno de sus productos en instituciones que vienen operando de espaldas, cuando no ignorando, a los parámetros que identifican una eficaz programación y evaluación de medios–resultados.

Sin ánimo de desear agotar el alcance que puede y debe tener la contabilidad de costes en todos los aspectos relacionados con la financiación universitaria, paso a relatar algunas de las consideraciones que caben formular en el caso concreto de una actividad universitaria que, tipificada como finalista, está presente en cualquiera de las universidades públicas, con independencia de tamaño, antigüedad, u otro elemento diferenciador, como es el caso de un título oficial de grado. El recorrido del proceso a seguir podría ser el que a continuación se registra.

1. Tipificación académica del título universitario:
 - Carga docente (número de créditos)
 - Programación docente (número de créditos de enseñanza presencial en aulas, laboratorios y tutorías)
 - Experimentalidad (nivel de participación de la carga docente de las actividades formativas en aulas, laboratorios y tutorías)
2. Determinación de los elementos de coste directo necesarios para la prestación del servicio universitario, según experimentalidad fijada para el título.
 - Recursos Humanos (PDI y PAS)
 - Recursos Materiales (fungibles e inventariables)
 - Recursos Financieros
3. Asignación de los costes indirectos imputables a la provisión del servicio universitario propio del título.
4. Valoración de las necesidades financieras globales derivadas de la oferta por una universidad del título oficial universitario.
5. Fijación de los precios públicos del título oficial según opción de demanda de los diferentes usuarios del servicio universitario.
 - Precios diferenciados, según opción de matrícula:
 - Por producto académico
 - Por tamaño de la demanda del producto académico

6. Delimitación del coeficiente de cobertura de costes de provisión del servicio universitario por vía de la financiación pública.
 - Financiación pública atendiendo:
 - Variables de entrada (número de estudiantes a tiempo completo matriculados de nuevo ingreso)
 - Variables de proceso (número total de estudiantes a tiempo completo matriculados)
 - Variables de resultados (número total / parcial de estudiantes egresados).
7. Identificación del centro de costes responsable de su provisión (Facultad / Escuela Universitaria)

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

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

Referencias bibliográficas

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

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

LÓPEZ DÍAZ, A. y PABLOS RODRÍGUEZ, J.L. (2000): *Proyecto Escudo. Estudio de contabilidad analítica para la Universidad de Oviedo*. Universidad de Oviedo, Oviedo. 338 págs.

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

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