

REFLEXIONES SOBRE EL DISEÑO DE LOS SISTEMAS DE COSTES PARA LA GESTIÓN. HACIA LA ELABORACIÓN DE GUÍAS OPERATIVAS

BROTO RUBIO, Jesús

COSTA CARVALHO, Joao Baptista

Resumo:

La necesidad de satisfacer la demanda de informes para la gestión que sean oportunos, fiables y a un coste razonable, ha impulsado el diseño de "sistemas de costes para la gestión" (Cost Management Systems, en lo sucesivo, CMS). El objetivo de los CMS es superar las rigideces propias de la normativa que regula los sistemas de costes tradicionales integrados en el modelo contable convencional. Estos modelos se diseñaron para fines de "rendición de cuentas" a los agentes económicos, en todo caso, un subobjetivo del modelo sería comunicar a la gerencia informes para fines de planificación-control y guía de la toma de decisiones. Nuestro objetivo en esta comunicación es mostrar unos esquemas que permitan sistematizar los análisis requeridos por la Contabilidad de Gestión para garantizar que los CMS describen los hechos relevantes de la actividad económica que se quiera gestionar. Esto es, que la gerencia puede constatar que la información que figura en los documentos elaborados a partir de cada uno de los análisis realizados, corresponde a la realidad. Además, cuando se quiera analizar el resultado de las actividades con criterios alternativos a los seguidos en contabilidad financiera, por así requerirlo la gerencia para, por ejemplo, fines de presupuestación, será conveniente describir algunas técnicas contables que facilitan la labor. Con ellas se puede efectuar el cálculo y análisis independiente de esos resultados, sin por ello tener que renunciar a su conciliación con el resultado de la contabilidad financiera, lo que es importante, sobre todo si se tiene en cuenta que este resultado sigue siendo un indicador de "performance" básico para la dirección. Una parte muy importante de las soluciones propuestas están inspiradas en la tradición de la planificación contable española y portuguesa (Planes Generales de Cuentas elaborados para empresas y demás entidades), que se han desarrollado a partir de la formulación teórica de Schmalenbach y las matizaciones y perfeccionamientos incorporados más recientemente por la planificación francesa, que se siguen ampliamente por las empresas europeas (del Continente). Finalmente, pensando sobre todo en mostrar la flexibilidad y adaptabilidad del modelo propuesto, como guía para el diseño e implantación de cada plan de cuentas particular en cada entidad, se presenta de forma resumida un modelo adaptado a las características específicas de las universidades.

Palavras-chave:

Área temática: Modelos de mensuração e gestão de custos nas áreas industrial, agrícola, de serviços, educação e no setor governamental.

REFLEXIONES SOBRE EL DISEÑO DE LOS SISTEMAS DE COSTES PARA LA GESTIÓN. HACIA LA ELABORACIÓN DE GUÍAS OPERATIVAS

BROTO RUBIO, Jesús

Dpto. Contabilidad y Finanzas
Universidad de Zaragoza (España)

COSTA CARVALHO, Joao Baptista

Dpto. Gestión y Administración Pública
Universidad del Miño (Portugal)

RESUMEN

La necesidad de satisfacer la demanda de informes para la gestión que sean oportunos, fiables y a un coste razonable, ha impulsado el diseño de "sistemas de costes para la gestión" (Cost Management Systems, en lo sucesivo, CMS). El objetivo de los CMS es superar las rigideces propias de la normativa que regula los sistemas de costes tradicionales integrados en el modelo contable convencional. Estos modelos se diseñaron para fines de "rendición de cuentas" a los agentes económicos, en todo caso, un subobjetivo del modelo sería comunicar a la gerencia informes para fines de planificación-control y guía de la toma de decisiones.

Nuestro objetivo en esta comunicación es mostrar unos esquemas que permitan sistematizar los análisis requeridos por la Contabilidad de Gestión para garantizar que los CMS describen los hechos relevantes de la actividad económica que se quiera gestionar. Esto es, que la gerencia puede constatar que la información que figura en los documentos elaborados a partir de cada uno de los análisis realizados, corresponde a la realidad. Además, cuando se quiera analizar el resultado de las actividades con criterios alternativos a los seguidos en contabilidad financiera, por así requerirlo la gerencia para, por ejemplo, fines de presupuestación, será conveniente describir algunas técnicas contables que facilitan la labor. Con ellas se puede efectuar el cálculo y análisis independiente de esos resultados, sin por ello tener que renunciar a su conciliación con el resultado de la contabilidad financiera, lo que es importante, sobre todo si se tiene en cuenta que este resultado sigue siendo un indicador de "performance" básico para la dirección.

Una parte muy importante de las soluciones propuestas están inspiradas en la tradición de la planificación contable española y portuguesa (Planes Generales de Cuentas elaborados para empresas y demás entidades), que se han desarrollado a partir de la formulación teórica de Schmalenbach y las matizaciones y perfeccionamientos incorporados más recientemente por la planificación francesa, que se siguen ampliamente por las empresas europeas (del Continente).

Finalmente, pensando sobre todo en mostrar la flexibilidad y adaptabilidad del modelo propuesto, como guía para el diseño e implantación de cada plan de cuentas particular en cada entidad, se presenta de forma resumida un modelo adaptado a las características específicas de las universidades.

I. JUSTIFICACION DE LOS CMS (COST MANAGEMENT SYSTEMS). DESCRIPCION DE LA ACTIVIDAD ECONOMICA

El diseño de un CMS debería asegurar que una vez implantado en la empresa, sea posible:

1.- Efectuar el seguimiento de la actividad económica a través de los registros, es decir, que la gerencia pueda comprobar que refleja la actividad económica, efectivamente realizada por la empresa. Los dos primeros apartados de nuestra comunicación analizan este aspecto.

2.- Obtener rápidamente la información contable que se requiere para ejercitar el control de la actividad económica de la empresa, a través de las fases de planificación, ejecución y evaluación de las actividades. Dedicaremos el tercer apartado al análisis de las cualidades que refuerzan la utilidad para la dirección de los informes, así como de los criterios para valorarlos.

La Tabla I ayuda a identificar los elementos característicos de algunas unidades económicas de producción:

TABLA I. Clasificación de las Actividades Económicas

Clase de Unidad Económica de Producción	Elementos característicos de la actividad económica			Prod./Serv. obtenido PRODUCTOS
	Elem.Transformado FACTORES	Recursos Aplicados	Actividades dirigidas a: PROCESO	
Agricultura, minería, pesca, ganadería, etc.	Naturaleza	Además de la Naturaleza, otros factores corrientes y estructurales	Aprovechar los recursos naturales	Productos agrícolas, ganaderos, mineros y de la pesca
Industrial	Materias primas	Además de las M. primas otros factores corrientes y estructurales	Transformar las materias primas en productos	Producto industrial
SERVICIOS:				
Galerías comerciales	Mercaderías	Además de las mercaderías otros factores corrientes y estructurales	Acercar las mercaderías hasta sus consumidores	Mercadería accesible a los clientes
Restaurantes	Comensales (Apetito)	Además de alimentos otros factores corrientes y estructurales	Elaboración y degustación de manjares	Servicios de restauración servidos a los clientes
Hospitales	Enfermos (Enfermedad)	Personal médico y sanitario y otros factores corrientes y estructurales	Curación de enfermos y prestación de los demás cuidados sanitarios	Servicios de hospital prestados a los pacientes curados
Academias	Estudiantes (Conocimiento)	Personal docente, o no, y otros factores corrientes y estructurales	Impartir conocimientos y habilidades	Cursos y demás docencia impartida a los alumnos

Los elementos característicos de todo proceso productivo (en sentido económico) se pueden clasificar, por tanto, en factores aplicados, actividades y operaciones del proceso, y productos/servicios obtenidos.



Figura 1

A.- Análisis de los factores.

El siguiente esquema permite clasificar factores atendiendo a su relación con las funciones básicas de una empresa industrial:

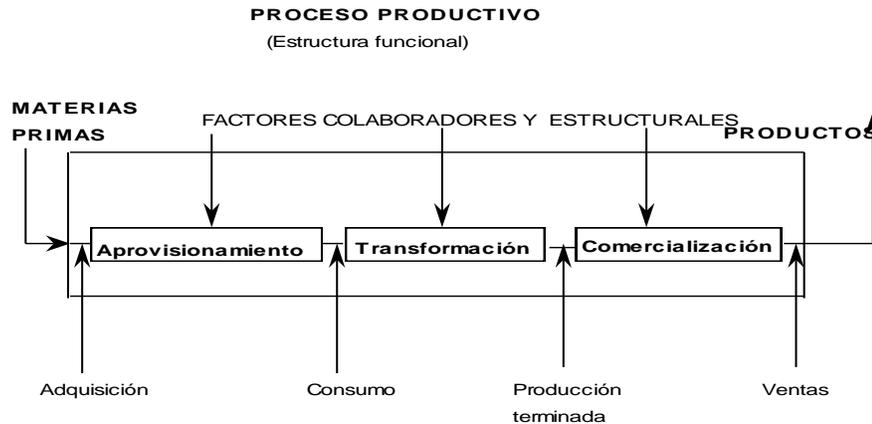


Figura 2

En este caso sería pertinente la siguiente clasificación de factores:

- Materias primas. "Son los bienes sobre los que se trabaja"
- Otros factores corrientes. "Son factores corrientes o de circulante, que transforman las materias primas en productos o servicios".
- Factores estructurales. "Son los medios de producción que por ser de carácter estructural garantizan la capacidad del proceso productivo".

Es obvio que esta clasificación no sería significativa para empresas de otros sectores, por ejemplo una empresa de servicios de asesoría, lo que obliga a contemplar la posibilidad de efectuar el análisis de los factores atendiendo a otros criterios, con la

única limitación de que respondan a la realidad de la actividad económica que describe y que sean pertinentes para los fines de gestión, como sucede con los criterios de variabilidad, asignación al producto, naturaleza del factor, etc. y que podrán combinarse, o no, con los demás análisis.

B.- Análisis de las actividades que estructuran el proceso.

Debe abarcar la totalidad de los centros para así conocer, analizar y, en su caso, integrar toda la información sobre operaciones, tareas, actividades y funciones realizadas por la empresa, *que permita mantener bajo control la actividad* de su proceso productivo.

La gran variedad de actividades que pueden realizar cada empresa obliga a mantener un cierto equilibrio entre: el nivel de complejidad de las diferentes cadenas de tareas y operaciones constitutivas de los procesos de generación del valor económico en la empresa, sean éstos lineales, o no; y las necesidades de información sintética y/o analítica que se comunicará a los diferentes niveles de la dirección, sin olvidar los recursos materiales y humanos disponibles para elaborar los informes.

C.- Análisis del producto

Dirigido a racionalizar la formación del coste del producto, esto es, obtener información sobre el coste de los productos que sea relevante para la planificación-control y formulación de políticas de producto por la dirección.

Este análisis debe fundamentarse en los siguientes principios de cálculo:

1.- **Diferenciación:** La determinación del coste del producto debe permitir el seguimiento de la formación del coste a través de la estructura del proceso productivo.

2.- **Proporcionalidad:** Entre los factores aplicados y la unidad de comparación (base de reparto del coste) se presume la existencia, salvo prueba en contrario para la relevancia del informe, de proporcionalidad directa.

La acumulación del coste de los factores que se hayan utilizado en cada etapa del proceso productivo permite justificar la formación del coste del producto, tal como muestra, para una empresa industrial, la siguiente figura:

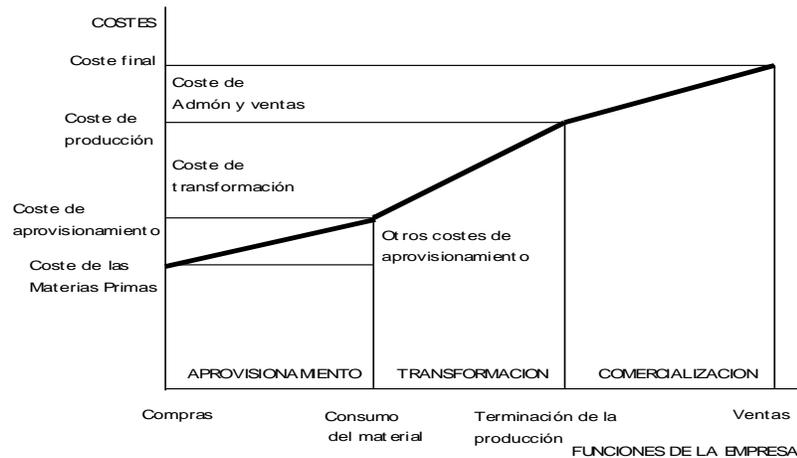


Figura 3

II.- FORMULACION DE LOS CMS. BASES PARA SU DISEÑO

En toda empresa se alternan las transacciones externas e internas como actividades ejecutadas para desarrollar su ciclo de explotación.

Al registrar las transacciones, el criterio de valoración utilizado para las transacciones externas es de naturaleza financiera (corriente de efectivo, variación de los derechos de cobro y/o variación de las obligaciones de pago), mientras que para las transacciones internas es de naturaleza real (coste de los factores o prestaciones que intervienen en la transacción).

El ciclo de la contabilidad de costes, como parte del ciclo contable de explotación, comprende los registros que permiten realizar los análisis descritos en el apartado anterior (clases, lugares, portadores) valorados con criterio de coste.

Por tanto, el diseño del ciclo contable en la contabilidad de costes no puede ser independiente de los objetivos de información que quieran alcanzarse por la empresa.

La contabilidad, sin embargo, constituye una parte muy formalizada de los sistemas de información de la empresa, que requiere establecer las reglas que permitan:

- a) Seleccionar (identificar, clasificar, cuantificar y registrar) costes
- b) Procesar (Acumular, analizar, reclasificar, asignar, comparar...) esos costes
- c) Proporcionar los informes requeridos, de acuerdo con los objetivos de información que se persigan.

Además, estas reglas han de fijarse condicionadas a los "objetivos" de información, por tanto, surgirán (para fines diferentes) conjuntos alternativos de reglas que darán origen a métodos de costes diferentes.

En los siguientes párrafos se procede a identificar los principales objetivos de información sobre costes, demandados por los usuarios de la contabilidad, con el fin de que, a partir de su explicitación, sea posible diseñar un modelo contable básico para la contabilidad de costes, del que puedan obtenerse los CMS capaces de elaborar los informes que se reclaman de esta rama de la contabilidad.

Objetivos de costes determinantes de sus clases de cuentas

Un objetivo de coste es todo aquello para lo que se requiera una medición independiente de su coste. Esto es equivalente a decir que si los usuarios de la información contable necesitan conocer el coste de algo, ese algo constituye un objetivo de coste.

Ejemplos de objetivos de coste son el coste de un producto, el coste de un servicio, el coste de la actividad de un departamento o el coste de cualquier factor aplicado al proceso productivo. Pero también lo serán el coste directo de un producto, el coste variable de un departamento o el coste de oportunidad de los capitales propios.

Los tres análisis fundamentales permiten identificar los siguientes objetivos de coste:

- **Coste de cada clase de factor** (según su naturaleza) (A)
- **Otros costes de los factores** (según otros criterios de clasificación como variabilidad, asignación al producto, etc.) (B)
- **Coste de las funciones o actividades** realizadas en los centros (C)
- **Coste de los productos obtenidos** por la empresa (D)
- **Coste de los bienes y servicios integrantes de la producción vendida** (E)

También se justifica la necesidad de registrar diferencias de coste como consecuencia de cambios en los criterios de valoración causados por los diferentes objetivos de información. Surgiría en este caso un nuevo grupo de cuentas para su registro:

- **Diferencias y desviaciones en costes** (F)

En resumen, la contabilidad de costes estructura su proceso de identificación, elaboración y comunicación de información con todos o algunos de los seis grupos de cuentas citados, que constituyen, por lo tanto, sus elementos de registro para los análisis de las transacciones internas.

Relaciones contables básicas en un modelo monista

El registro de las transacciones internas, supone diseñar en primer lugar un modelo básico que permita mostrar, a través de la coordinación contable, las distintas fases de

análisis y cálculo utilizadas en los sistemas monistas tradicionales *cuando no incluyen diferencias o desviaciones en costes.*

En la figura 4 pueden observarse las principales relaciones entre las cuentas del ciclo de la contabilidad de costes, que aparecen dentro del rectángulo de líneas de trazos, y de éstas con el resto de las cuentas, de modo que pueda presentarse de forma global todo el ciclo contable.

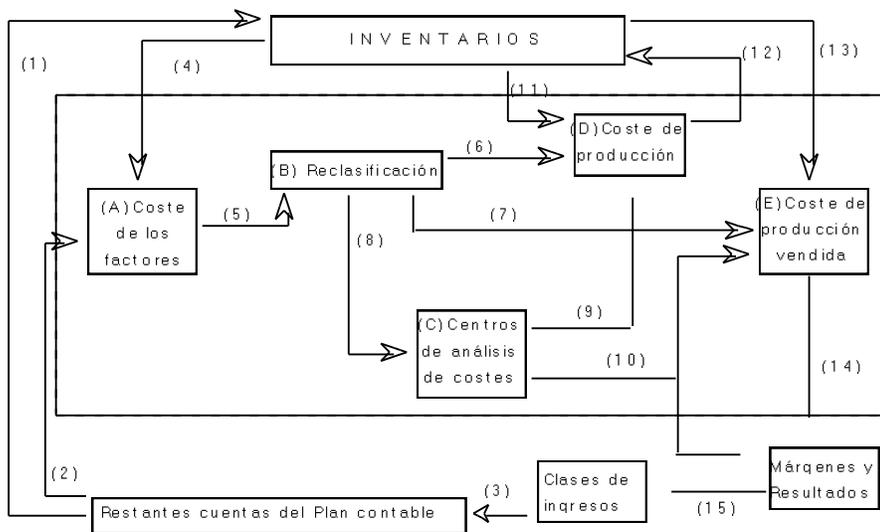


Figura 4

La coordinación contable presentada sagitalmente en la figura 4 es:

- (1) Compras de materiales (en el caso en que los inventarios de materias primas y otros aprovisionamientos se lleven por el método de inventario permanente).
- (2) Registro del coste de los factores aplicados en el periodo.
- (3) Registro de los ingresos por ventas realizadas en el periodo
- (4) Materiales consumidos o aplicados en la realización del proceso económico de la empresa.
- (5) Reclasificación de costes
- (6) Costes asignados directamente a la producción obtenida.
- (7) Costes asignados directamente a la producción vendida.
- (8) Costes repartidos entre los centros de análisis de costes (generalmente los costes indirectos).
- (9) Costes signados indirectamente a la producción obtenida
- (10) Costes asignados indirectamente a la producción vendida y los costes del periodo que se liquidan con contrapartida a las cuentas de márgenes y resultados.

- (11) Coste de la producción en proceso existente al comienzo del periodo que se ha aplicado a la producción obtenida.
- (12) Coste de la producción terminada en el periodo y coste de la producción en proceso existente al final del periodo.
- (13) Coste de producción de los productos vendidos en el periodo.
- (14) Coste final (producción, comercialización,...) de los productos vendidos.
- (15) Ingresos por ventas realizadas en el periodo.

Relaciones contables básicas en el modelo dualista

Cuando interese diseñar un CMS para analizar de forma autónoma los componentes del resultado de la actividad económica, será necesario incorporar además los siguientes grupos:

- **Cuentas de enlace** con los demás registros del sistema contable. Pueden darse dos casos diferentes (G):

a) Cuando se quiera mantener la coordinación entre los registros de los diferentes ámbitos contables definidos en una empresa se utilizarán las cuentas de reflejo.

b) Cuando dicha coordinación no se considere necesaria, serán meras cuentas de contrapartida las utilizadas para incorporar los registros de los datos que han de ser objeto de análisis en el ámbito interno.

- **Cuentas de las diferencias de tratamiento contable** entre ámbitos (F)
- **Cuentas de ingresos** (H)
- **Cuentas de márgenes y resultados** (I)
- **Cuentas de inventarios** (J)

Como puede observarse la aparición de estos cinco grupos de cuentas es una consecuencia del establecimiento de un CMS autónomo, ya que, en caso contrario, las dos primeras clases no tienen razón de ser y las tres últimas se corresponden con las utilizadas por la contabilidad financiera con idéntico objetivo.

En resumen, los CMS, si se diseñan para que registren la actividad de la empresa de forma autónoma a los registros de la contabilidad financiera, podrán estructurar el proceso de identificación, elaboración y comunicación de información con todos o algunos de los diez grupos de cuentas citados, que constituyen, por lo tanto, sus elementos de registro para los análisis de las transacciones.

En la figura 5 pueden observarse las principales diferencias con el modelo monista cuando se compara con la figura 4. Entre estas diferencias debe resaltarse la presencia de las cuentas de diferencias y desviaciones contables, así como las cuentas de contrapartida (control) o cuentas de enlace (reflejas).

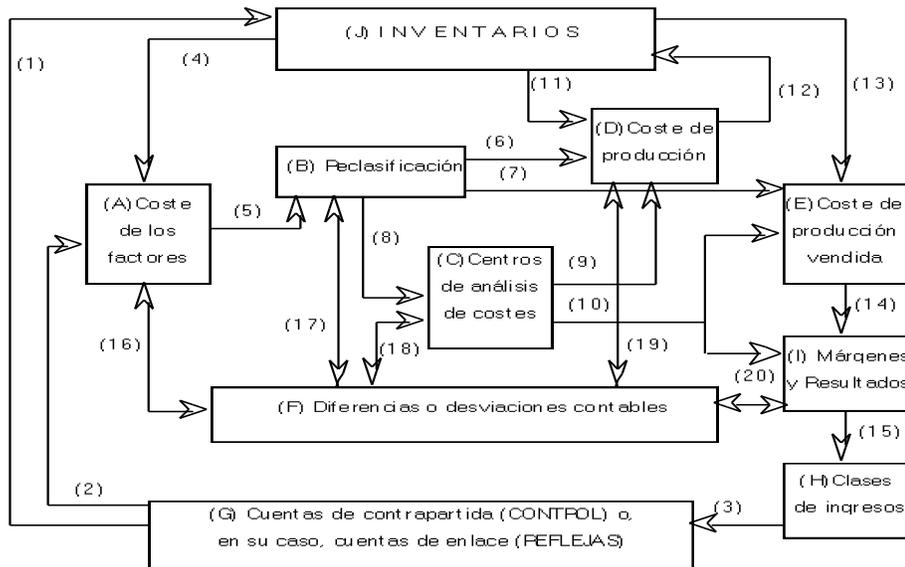


Figura 5

Las relaciones contables que se especifican en la figura 5 no deben ser consideradas como las únicas posibles, sino como una orientación para abordar los distintos análisis de la contabilidad de costos. En otras palabras, el plan de cuentas de una empresa incluirá o no, estas relaciones contables según cual sea el método de costos utilizado por dicha empresa para obtener la información que demandan sus usuarios.

Dado que las relaciones (1) a (15) son las mismas que se describieron en la figura 4, añadimos solamente la definición de las restantes relaciones:

(16), (17), (18), y (19) Diferencias o desviaciones contables originadas por modificaciones en los criterios de valoración que surgen como consecuencia de la determinación de los "costes de los factores", "reclasificación", "liquidación de los costes de los centros de análisis", y "costes de producción".

(20) Liquidación de las diferencias o desviaciones contables con contrapartida en las cuentas de márgenes y resultados del periodo.

III.- CUALIDADES DE LOS INFORMES

En los dos primeros apartados de esta comunicación se ha indicado el modo de integrar en la metodología contable los análisis aconsejados para que la dirección capte la realidad de la actividad económica gracias al diseño de un CMS capaz de elaborar y comunicar los informes requeridos para la gestión.

Este tercer apartado analiza las cualidades que deben reunir los informes elaborados por los CMS para que se pueda justificar la racionalidad de su aceptación por la gerencia.

La **aceptación** del CMS, ya que no estará impuesta por ninguna regulación externa a la empresa, hace que no se pueda admitir que el CMS llegue a convertirse en un fin en sí mismo, sino que se implantarán en la medida en que sus informes aumenten, mejoren o garanticen:

La **comprensión** de la realidad.

La **motivación**, ya que la comunicación de los informes debe mover a la acción de sus destinatarios para que éstos alcancen los objetivos determinados o asumidos por la dirección para alcanzar los fines sociales.

La **economicidad** en la consecución del output informativo requerido.

La figura 6 resume los análisis a que deben someterse los CMS para evaluar la idoneidad de su diseño para satisfacer las necesidades de información de la gerencia que justifica su aceptación, esto es, la conveniencia de su implantación y mantenimiento.

1.- Análisis sobre la coherencia lógica del modelo al establecer las reglas y criterios usados en la representación de la realidad.

La **continuidad**, aplicación homogénea en el tiempo, y la **uniformidad**, aplicación homogénea en el espacio, suponen la **consistencia** al aplicar las reglas y criterios en cada CMS, como modelos de representación de la realidad. Se mejora así la **comparabilidad** de los informes, aumentando la **comprensión** de la realidad representada.

2.-Análisis sobre la capacidad del modelo para convencer a la dirección de que los informes del CMS reflejan la realidad

La **fiabilidad**, o confianza en los informes que puede elaborar un CMS, se verá reforzada por las siguientes cualidades:

- La **fiabilidad**, distinguiendo entre:
 - La **exactitud** (Ausencia de error), y
 - La **precisión** (Capacidad de discriminar entre realidades diferentes)
- La **neutralidad** o ausencia de sesgo en la información
- La **verificabilidad**, condicionada por:
 - La **objetividad**, (Los informes son independientes del elaborador).
 - La "**posibilidad de rastrear**" (a través de las fases del proceso).

3.-Análisis sobre la capacidad del CMS para que los informes sean compatibles con los objetivos perseguidos con su comunicación.

Con este análisis se debe garantizar la **relevancia**, entendida como adecuación del contenido informativo del documento contable para fundamentar el curso de acción seleccionado.

Puesto que todo proceso de modelización supone una simplificación (abstracción) de la realidad, que le dota de la generalidad necesaria para su aplicación a distintas realidades, se hará imprescindible fijar los límites descriptivos y predictivos del CMS diseñado.

La multiplicidad de objetivos, metas y tareas asignadas a los distintos niveles de la gerencia hace que el número de requerimientos de información sea ilimitado, mientras que para garantizar la economicidad del sistema de contabilidad de gestión debe limitarse el número de informes elaborados.

Para encontrar una solución de equilibrio es necesario analizar algunas circunstancias que concurren en la estructuración del proceso de toma de decisiones en una organización:

Respecto al **momento de la decisión**, es básico que la información sea **oportuna**, es decir, conocida antes de que se tome la decisión para la que se requiere aunque para ello deba utilizarse una información menos precisa, pero disponible en el momento de tomar la decisión.

Respecto al **nivel decisor**, los informes deberán ser más **sintéticos y globales** cuando se dirigen a los niveles de la alta dirección, mientras que los niveles, donde predominan decisiones de carácter operativo, requerirán información **segmentada** relativa a sus necesidades de información que permita orientar sus decisiones, por lo que los informes serán más **analíticos**.

Respecto a la **naturaleza de la decisión**, debe distinguirse entre las decisiones vinculadas a la **planificación-control**, y a la **constatación** de las actividades. Será necesario, en consecuencia, elaborar información tanto **prospectiva** como **retrospectiva**, y **recurrente** como **no recurrente**, según lo requiera cada clase de decisión.

Cuando un proceso de modelización debe tener en cuenta la existencia de múltiples objetivos a alcanzar con la utilización del modelo resultante, se hace necesario proceder a un análisis previo a su clasificación y estructuración, tendente a determinar la compatibilidad de objetivos.

Los siguientes principios generales deben guiar dicho análisis:

a) Los modelos de contabilidad de gestión se elaboran condicionados por el objetivo (único o múltiple) de información que se quiere alcanzar;

b) La principal razón que justifica la estructura de un determinado modelo de contabilidad de gestión es el objetivo u objetivos de información que se pretenden alcanzar con su elaboración;

c) Un modelo de contabilidad de gestión debe proporcionar todos los informes requeridos siempre que sus objetivos de información, sean compatibles con la estructura de dicho modelo. Cuando no exista compatibilidad, habrá que utilizar tantos modelos distintos como objetivos de información requeridos resulten incompatibles.

Las dos cualidades siguientes indican el grado en que los distintos modelos son capaces de asegurar la compatibilidad entre distintos objetivos de información:

La **flexibilidad** del modelo de contabilidad de gestión para adaptar sus informes a los diferentes niveles de decisión, en el momento en que deban estar disponibles, siendo adecuados a la naturaleza de la decisión a tomar.

La **adaptabilidad** del modelo para incorporar las nuevas necesidades de información surgidas como consecuencia de cambios en la realidad objetiva o en la estructuración de las competencias para tomar decisiones dentro de la organización.

4.-El análisis de la economicidad del CMS. (análisis coste-beneficio)

Este análisis se basa en la comparación entre los ingresos y gastos diferenciales o incrementales asociados a la implantación y al uso del CMS diseñado:

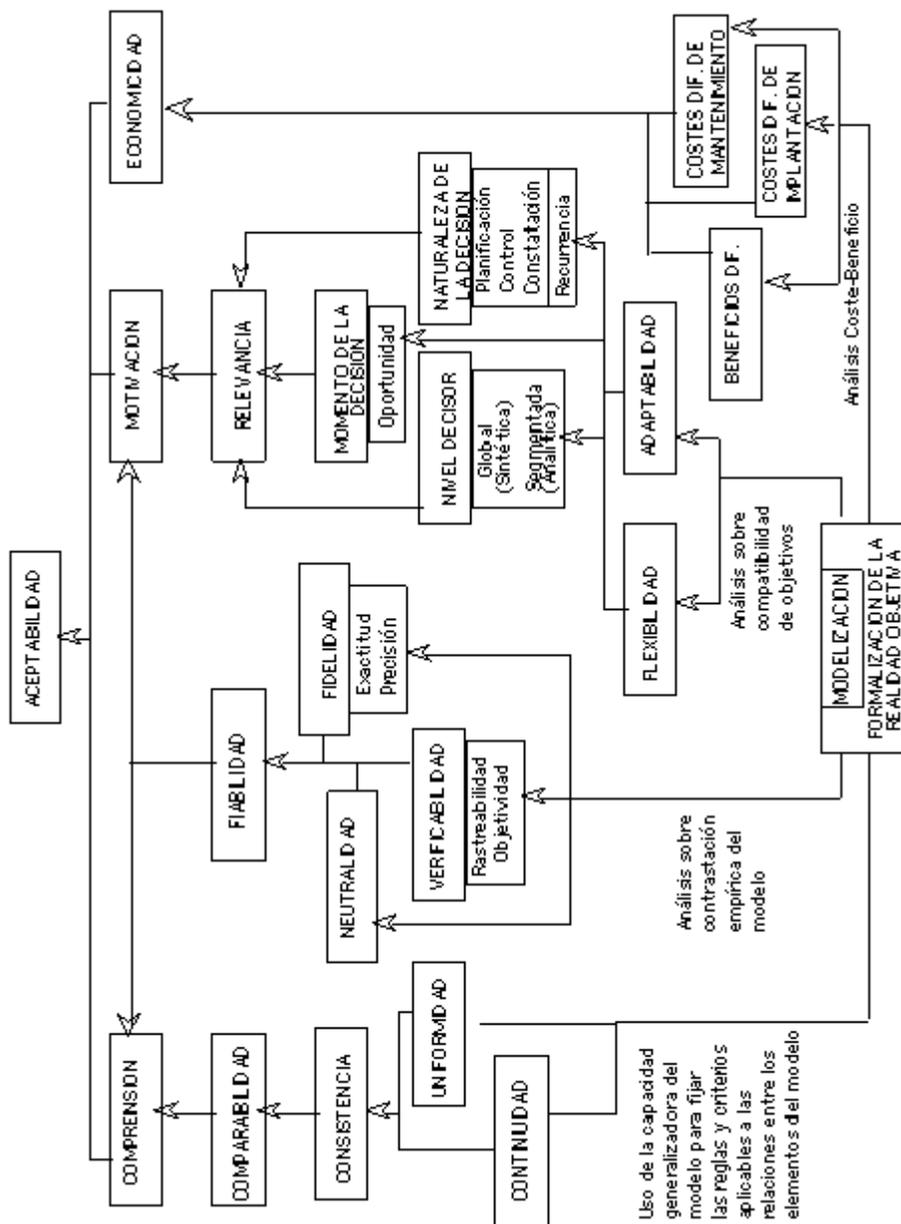


Figura 6

IV.- LA ADAPTACIÓN DE LOS SISTEMAS DE COSTES A LAS UNIVERSIDADES

A pesar de que no se pretende con este apartado describir de forma exhaustiva, las diferencias entre un sistema de costes para la gestión de empresas industriales y un sistema de costes para las Universidades Públicas, hay, sin embargo, dos diferencias básicas que se deben señalar:

1 - Mientras que en una empresa industrial se consumen factores (costes) en las actividades que permiten obtener unos productos con los que se consiguen los ingresos (financiación), en una Universidad Pública se captarán unos ingresos (financiación) que permitan realizar las actividades que consumen los factores (costes) y, así, obtener los productos o servicios que satisfagan a los ciudadanos. Es decir, lo que se puede considerar un fin en un caso, sería un medio en el otro.

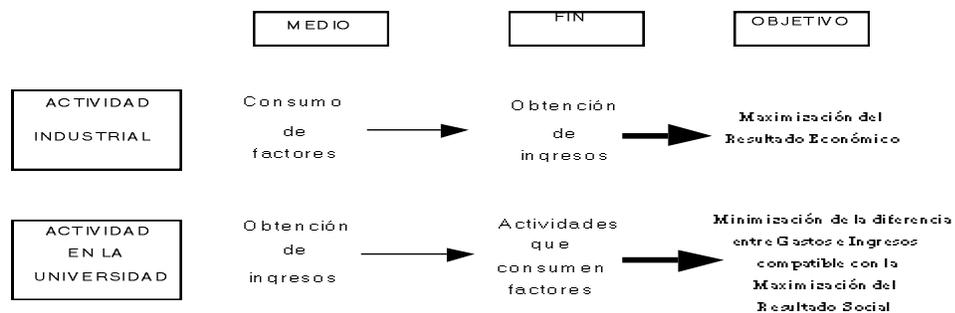


FIGURA 7

2 - Como se ha indicado en III, los CMS se diseñan en las empresas para apoyar la actuación de la gerencia, sin embargo, en las Universidades debe ser además un sistema que permita a los usuarios externos, obtener información sobre los costes de cada servicio prestado y evaluar la eficiencia en la aplicación de los recursos financieros utilizados.

En resumen, al diseñar un CMS para una Universidad Pública, sería conveniente incorporar el proceso de cálculo y asignación del coste de los factores aplicados en la realización de las actividades universitarias, para obtener los costes de dichas actividades, así como de los cursos y demás servicios docentes prestados, como una parte importante de los informes requeridos para "la rendición de cuentas" ante la sociedad.

A continuación se abordan otras diferencias que conviene reflejar al implantar el CMS en las Universidades Públicas.

A - El proceso "productivo"

La tabla I, al clasificar las actividades económicas, permite identificar los diferentes tipos de factores, actividades y productos propios de cada una de ellas. Aunque las

Universidades Públicas (UP), de hecho, realizan actividades propias de los hospitales (clínicos universitarios), restaurantes (servicio de comedores universitarios), centros comerciales (librerías, papelerías, fotocopias y venta de otros artículos universitarios), otras explotaciones agrícolas, ganaderas...(anejas a centros universitarios), y para las que el CMS debe incorporar los elementos de análisis siguiendo los criterios generales utilizados por las demás unidades económicas de producción, se considera que la actividad característica (básica) de la Universidad consiste en la enseñanza e investigación.

La figura 8 muestra la clasificación del coste de los factores más relevante para su control, resaltando que mientras para las actividades anexas debe justificarse la aplicación de los factores económicos para la obtención de los productos y servicios facturados sobre bases de rentabilidad económica, no sucede lo mismo para los servicios de enseñanza e investigación, ya que deben evaluarse en términos de rentabilidad social, mostrando las relaciones entre ingresos (subvenciones, etc) y valoración social de los servicios rendidos, que justifican la utilización de dichos ingresos en la financiación de los factores utilizados:

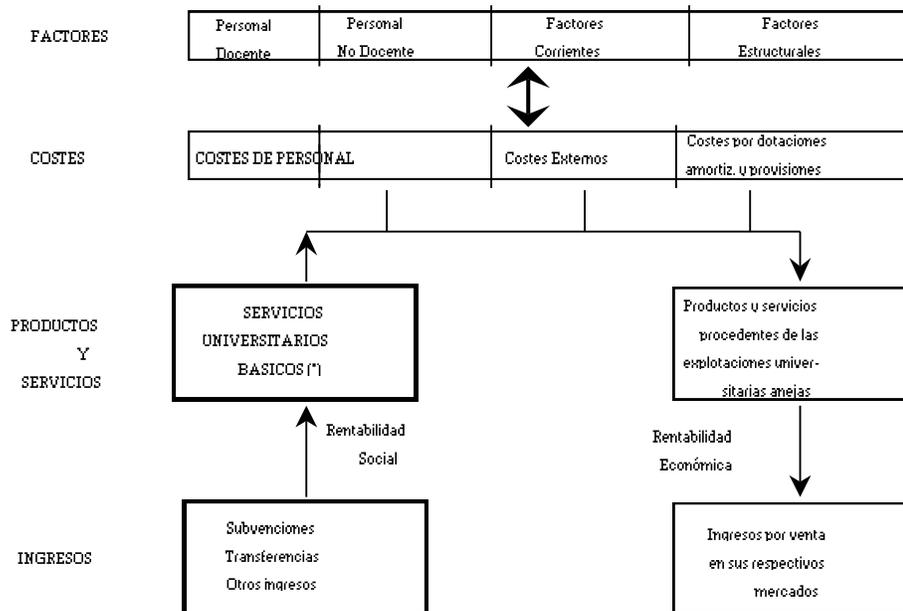


FIGURA 8

Los principios básicos de diferenciación y de proporcionalidad son indiscutiblemente principios básicos que también incorporará el CMS en una Universidad. Sin embargo, la formación del coste a través de la estructura del proceso productivo, tal como se ha descrito en la figura 5, es solamente aplicable a los productos que persiguen una rentabilidad económica (venta en el mercado), que, como afirmamos es una actividad aneja.

B - Ciclo de la Contabilidad de Costes. La necesidad de distintos subsistemas.

En la actualidad, un colectivo de usuarios cada vez más numeroso y variado demanda información económico-financiera sobre la situación de las diferentes unidades de producción económica, en general, y de las UP, en particular.

Los CMS deben responder a esta demanda sustituyendo la idea de utilizar un único esquema para el cálculo, análisis y asignación del coste, que atendería a esta multiplicidad de objetivos, por el desarrollo de diversos subsistemas, según los objetivos pretendidos por los diferentes usuarios a quienes se destina la información. La idea de elegir entre "uno u otro sistema", o sea ¿cuál de ellos? se ha de cambiar por la idea de utilizar varios a la vez, o sea ¿cuáles?. El singular se debe transformar en el plural.

En los organismos públicos dado que su objetivo principal es la prestación de un servicio social, utilizando recursos públicos obtenidos al margen del mercado, se requiere una evaluación de la economía, eficiencia y eficacia con que se utilizan. Por ello se han utilizado sistemas tanto orientados, unos, hacia el control del presupuesto, como, otros, hacia la gestión patrimonial.

Aparecen de este modo junto a un sistema contable para el control presupuestario, uno o varios sistemas contables para la gestión de la actividad económica, principalmente:

- un sistema de Contabilidad Financiera (obligatorio)
- un sistema de Contabilidad de Costes o de Gestión (obligatorio en la medida que se destine a rendir cuentas)

La necesidad de múltiples registros en la Contabilidad de Costes, puede ser todavía más necesaria (o incluso obligatoria) en los organismos públicos: ya que unos se destinarán a los usuarios externos con preponderancia de la objetividad en su elaboración; otros destinados a la gestión, con preponderancia de la confidencialidad de los informes.

En la figura 9 se representan los sistemas y subsistemas necesarios en una Universidad Pública (UP).

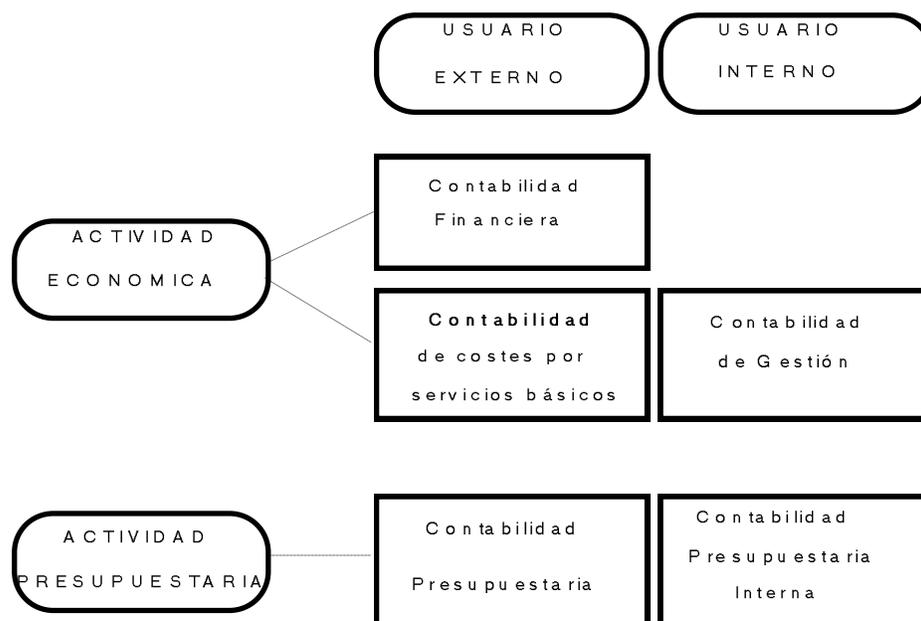


Figura 9

C - El sistema de calculo de costes.

Para resumir la coordinación contable aplicable a las U.P., podemos tomar como base de comparación los diagramas representados en las figuras 4 ó 5 según se utilice el sistema monista o dualista.

Con respecto a las actividades correspondientes a las explotaciones anejas a la actividad universitaria, podrían seguirse para su especificación, en el diseño del CMS, los mismos criterios de adaptación que se seguirían si hubiese de efectuar esta adaptación una empresa con ánimo de lucro y cuya actividad fuese comercial, transformadora o de servicios.

En cambio si nos limitamos a las actividades dirigidas a la consecución de los Servicios Universitarios básicos, será necesario analizar la pertinencia de:

-Eliminar las clases de cuentas correspondientes a inventarios y costes de producción vendida, ya que por tratarse de servicios no son susceptibles de almacenamiento, por lo que no existirían transacciones de los tipos 1), 4), 11), 12) y 13) de las reseñadas en la figura 5;

-Eliminar las transacciones del tipo 6) ya que conviene incorporar al análisis por centros (en función de las actividades) la totalidad de los costes de los factores debidamente reclasificados.

-Establecer informes que permitan comparar los costes históricos de las actividades con otros costes de referencia (estándares, ejercicios anteriores, mercado, etc.) para esas mismas actividades. El objetivo de este tipo de informes es analizar la eficiencia de los responsables de cada departamento o Centro de Responsabilidad. Para ello se tendrá que diseñar y elaborar los informes, a partir de los datos obtenidos en el análisis por centros [transacciones 2), 5), y 8)], con los datos incluidos en los ficheros establecidos para almacenar los costes de referencia seleccionados (estándares, ejercicios anteriores, mercado, etc.);

-Se procederá de forma similar a lo señalado en el párrafo anterior cuando se quiera obtener los informes sobre los costes de los servicios universitarios para conocer la evolución seguida por el coste de los mismos [transacciones 2), 5), 8) y 9)].

-Se establecerán los informes que al comparar los costes de los productos finales (servicios de enseñanza e investigación), con los ingresos que generan, permitan evaluar los márgenes y o resultados correspondientes a cada uno de ellos [transacciones 14) y 15)].

Finalmente los registros del tipo 16), 17), 18), 19) y 20) por las diferencias o desviaciones contables originadas por modificaciones en los criterios de valoración que podrían surgir al determinar los "costes de los factores", "su reclasificación", "determinación de los costes de los centros de análisis", "del coste de los servicios básicos", así como de la "conciliación entre el resultado interno y el de la contabilidad financiera", podrán ser utilizadas cuando se desee llevar cálculos separados con la contabilidad financiera.

A continuación, se presenta la figura 10 con la coordinación contable resultante después de efectuar, sobre la figura 5, las modificaciones propuestas en los párrafos anteriores.

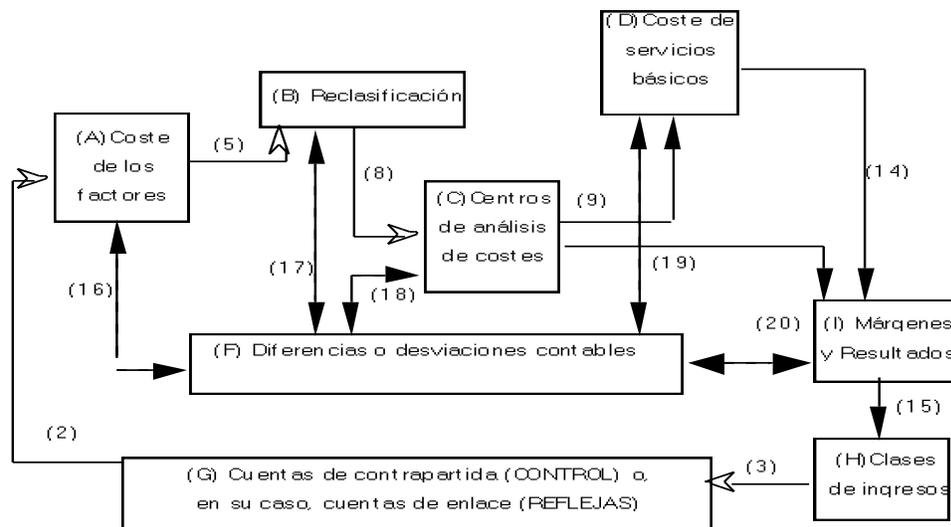


Figura 10

Como variante a este modelo, podría plantearse la razonabilidad de utilizar otro, que permitiera el uso de dos sistemas de costes autónomos: uno para el cálculo de los costes por actividades; otro para el cálculo del coste por servicios básicos. En este caso se recuperaría el registro 6) en sustitución del registro 9), por lo que se podría obtener:

- 1º El coste de cada actividad, por los registros secuenciales 2), 5) y 8)
- 2º El coste de cada servicio, por los registros secuenciales 2), 5) y 6)

D - Elaboración de informes.

El CMS debe permitir la obtención de informaciones requeridas por la gerencia para que ésta pueda tomar decisiones racionales y emitir juicios sobre la actividad económica de la entidad que dirige y administra. En el caso de las UP debe proporcionar información del coste constatado y preestablecido para los diferentes factores (personal docente, personal no docente, factores corrientes y dotaciones), actividades (Facultades, departamentos, servicios de apoyo y actividades) y de los "productos finales" (enseñanza, investigación y "actividad económica").

En la figura 11 pueden observarse los siguientes informes del CMS implantado en una U.P, que permiten analizar la actividad económica de la entidad:

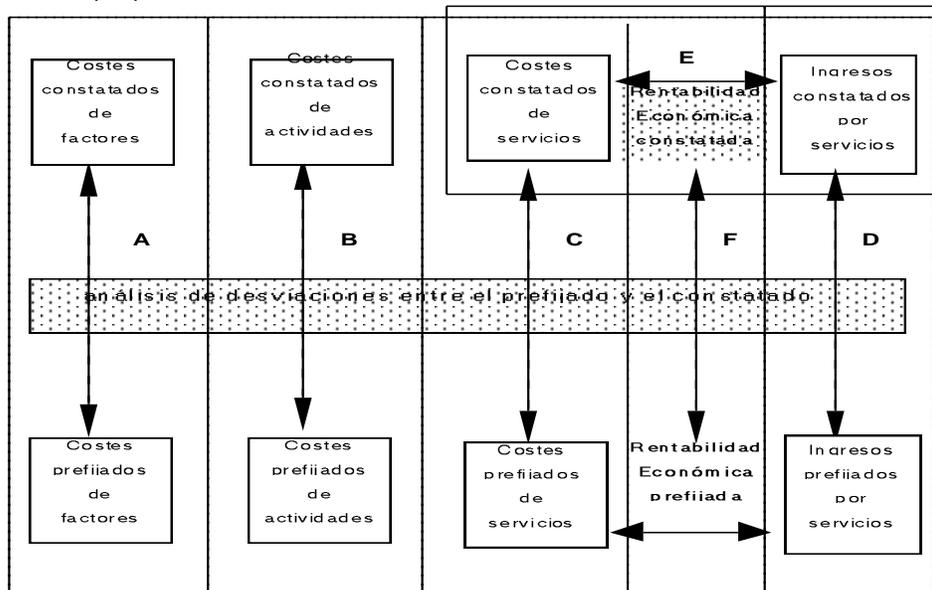


Figura 11

- A.-Análisis del coste de los factores productivos aplicados en el periodo
- B.-Análisis del coste de las actividades realizadas durante el periodo
- C.-Análisis del coste de los servicios básicos prestados en el periodo
- D.-Análisis de los ingresos obtenidos en el periodo
- E.-Análisis de la rentabilidad económica constatada en los diferentes servicios

F.-Análisis de las variaciones en la rentabilidad económica

V.- CONCLUSIONES

a) La contabilidad de gestión debe situar a sus responsables en el papel de usuarios de la información que elabora, es decir, les obliga a enfrentarse a los problemas de la toma de decisiones en el mundo empresarial. La contabilidad financiera, en cambio, los sitúa en el papel de elaboradores de información para terceros ajenos a la empresa.

En una Universidad Pública, además se debe añadir como objetivo del CMS, informar a los ciudadanos, sobre los costes de cada servicio básico y los ingresos utilizados para la financiación de esos servicios de forma que se pueda medir la eficiencia con que se utilizan los recursos financieros públicos.

b) Mientras que en el sector privado hay una distinta separación entre sistemas destinados a usuarios externos y sistemas destinados a usuarios internos, en el sector público por administrar recursos públicos, parte del sistema de Contabilidad de Costes también se destina a rendir cuentas, por lo que debe ser elaborado con criterios de valoración uniformes para permitir la certificación y la comparabilidad. Por otro lado, el subsistema destinado a los usuarios internos debe permitir la obtención de información relevante para la racionalización e intervención en los procesos de diagnóstico, planificación y control.

c) La primera etapa para la implantación de un CMS debe ser el diseño de un modelo base que permita mostrar las distintas fases de análisis y cálculo utilizadas y, además que permita la obtención de los informes necesarios para los diferentes usuarios.

d) El modelo presentado se caracteriza por su flexibilidad permitiendo su adaptación en la elaboración de un CMS en cualquier unidad económica. Además, permite la existencia de más de un sistema contable de costes en una misma empresa o entidad, si se constata que es la forma más eficiente y económica para obtener la información demandada.

e) El análisis de la secuencia factores-actividades-productos es fundamental para evaluar las actividades, internamente realizada, y las producciones finales, y para justificar las decisiones tomadas.

f) Un modelo contable no se limita a una relación de técnicas, principios y prácticas contables que lleven a elaborar estados financieros acordes con la legislación positiva que los regula, sino que, además, permita comunicar la información relevante para cada problema gerencial.