

XXXVI CONGRESO ARGENTINO
DE PROFESORES UNIVERSITARIOS DE COSTOS

“La aplicación de la Teoría General del Costo en la servucción de unidades académicas de Universidades Publicas no aranceladas: ¿normalización de los recursos?”

Categoría Propuesta: Aportes a la disciplina

Cr. Manuel O. Cagliolo (Socio activo)

MBA. Gladys Ferraro (Socio activo)

Cr. Gustavo Metilli (Socio activo)

Santa Rosa, La Pampa 30 y 31 de Octubre y 1º Noviembre 2013

INDICE

| | |
|---|----|
| Resumen..... | 2 |
| Ideas Base: La Teoría General del Costo..... | 3 |
| ¿Por qué son importantes los costos públicos?..... | 3 |
| ¿Como funciona el sistema presupuestario de la unidad académica?..... | 4 |
| ¿Con qué sistema de información cuenta la unidad académica para su gestión? | 5 |
| ¿Por qué hay que normalizar los recursos presupuestarios?..... | 6 |
| Mapeo de la servucción: paso fundamental para la normalización..... | 8 |
| ¿Cómo se pueden normalizar los recursos?..... | 9 |
| ¿Como encuadra esta gestión de corto plazo con la gestión estratégica de costos de las unidades académicas?..... | 14 |
| Conclusiones..... | 16 |
| Bibliografía..... | 18 |

**“La aplicación de la Teoría General del Costo en la servucción de unidades académicas de Universidades Publicas no aranceladas:
¿Normalización de los recursos?”**

Categoría Propuesta: Aportes a la disciplina

RESUMEN

El presente trabajo es una propuesta de normalización de los recursos presupuestados en la etapa preventiva de las unidades académicas de universidades públicas no aranceladas, a partir de la priorización del uso de los recursos (Indicador I) y la medición del impacto generado en la etapa de devengamiento (Indicador E).

Los recursos escasos con los que cuentan estas organizaciones y el momento de medición de resultados, solo en el momento de devengamiento del proceso presupuestario mediante el sistema de gestión SIU-Pilagá, hace necesario (e imprescindible) comenzar el proceso de eficiencia en la toma de decisiones desde la etapa preventiva del presupuesto.

Para ello será necesaria la incorporación al sistema de un “satélite de información” que permita racionalizar la toma de decisiones, desde la etapa preventiva atendiendo las necesidades de todos los integrantes de la servucción de la unidad académica en el año calendario, apuntando al logro de los objetivos estratégicos planteados por la organización.

El satélite de información aportará información cuali y cuantitativa, que será útil no solo para alcanzar el objetivo planteado en el trabajo, sino a la hora de elaborar los indicadores en la etapa de autoevaluación de la unidad académica. No olvidemos que el sistema de gestión SIU-Pilagá procesa información de “gastos” y no de costos.

El esquema de análisis presentado nos permite comprobar que la aplicación de la Teoría General del Costo a la servucción de las unidades académicas de universidades no aranceladas, facilita la normalización del sacrificio de los recursos presupuestados en la etapa preventiva.

1. Ideas Base: La Teoría General del Costo

La Teoría General de Costo tiene como objetivo la construcción de esquemas de análisis que interpreten y expliquen la realidad del fenómeno productivo y que vinculen razonablemente los recursos con los resultados obtenidos a través de la definición de relaciones funcionales entre las distintas acciones que componen el proceso productivo en cuestión y su valorización¹.

El concepto de costo es genérico y abarca las actividades de organizaciones prestadoras de servicios educativos. El proceso de prestación de servicios es considerado un proceso productivo desde el enfoque de la servucción². Se puede entonces identificar fenómenos físicos económicos, monetizados como necesidad instrumental.

El servicio educativo a ser analizado es el prestado por las unidades académicas de universidades públicas no aranceladas. Por lo tanto unidades gestoras de presupuesto público. Puede pensarse entonces que la necesidad cuantitativa es central en el esquema de análisis, los factores productivos (en este caso específico) serán predeterminados aunque no siempre normalizados, sin embargo la generación de información que hace a la necesidad cualitativa es también importante cuando se hace análisis de gestión.

La aplicación de la Teoría General del Costo a este tipo de organizaciones ya fue analizada en un trabajo presentado en el III Congreso Internacional de Costos en Madrid, España en el año 1993³

2. ¿Por qué son importantes los costos públicos?

Se podría explicar remitiendo a lo escrito por el Cr. Roberto M. Rodríguez ("Los costos en el sector público" Editorial Errepar-2006): "*Única alternativa posible para poder evaluar los alcances de los principios de Eficiencia, Eficacia y Economía (que nacen en la creación de los nuevos Modelos de Gestión de la Hacienda Pública) en el uso de los recursos y para proceder a la toma de decisiones vinculadas con la prestación de los servicios*".

Esta idea, que es de una lógica indiscutible aunque de dudosa aplicación, ha sido recogida por la Convención Nacional Constituyente de Santa Fe. El origen de este cambio de suma importancia para un estado en democracia, que ha sido tomado como fuente por la Asamblea Constituyente, se puede atribuir a los reclamos de la ciudadanía, no solo argentina sino mundial. La fuente jurídica que hace referencia a los tres principios importantes, es la Ley de Administración Financiera N° 24156⁴, principios que requieren el apoyo de otros como efectividad, equidad y excelencia.

Los principios son conceptos ex ante, previos al hecho económico en sí, que deberán ser complementados por criterios que permitan la contrastación posterior del recurso y permitir el análisis de la gestión del uso de los mismos.

¹ OSORIO, Oscar M "Hacia una teoría general de los costos en contabilidad" - Revista COSTOS Y GESTIÓN. T.III - N° 10 - Argentina - Diciembre 1993.

² EGLIER, Pierre y Langeard Eric (1988): *Servucción, el marketing de los servicios*. Mc.Graw Hill. España

³ ALONSO Nora, BUSTOS Adolfo, DUFOUR Gabriela, SALAS Luis: *Aplicación de la Teoría General del Costo en las Organizaciones Públicas*. Revista Costos y Gestión N° 11 año 3. Argentina. 1994.

⁴ LEY 24.156. Honorable Congreso de la Nación Argentina. *Administración Financiera y de los Sistemas de Control del Sector Público Nacional* Publicada en B.O.29/10/1992 N°. 27503 Pág. 30

3. ¿Cómo funciona el sistema presupuestario de la unidad académica?

La actividad administrativa de las universidades no aranceladas se manifiesta en un complejo armónico y coordinado de operaciones económicas tendientes a un fin: satisfacer las necesidades económicas de la institución. La coordinación en la gestión económica-administrativa se lleva a cabo por medio de un plan financiero que prevé las necesidades ha satisfacer en cada periodo y confrontar las erogaciones necesarias para poder hacerlo con los recursos presumiblemente disponibles al efecto.

Obviamente que esta satisfacción de necesidades se lleva a cabo con recursos escasos, y que es muy difícil satisfacer la totalidad de las necesidades de las instituciones educativas. Por tal motivo el Estado Nacional formula el presupuesto destinado a lograr este propósito.

Es entonces el presupuesto el plan preventivo relativo al probable curso de los ingresos y gastos en términos monetarios, que durante un ejercicio ha de registrar la Universidad. La formulación, ejecución y evaluación de este presupuesto público, así como el desarrollo conceptual y metodológico necesario, se encuentra legislado en la Ley N° 24.156.

El Consejo Superior de la Universidad a la cual pertenece la unidad académica, es el responsable de aprobar la propuesta realizada por la Comisión de Economía y Finanzas respecto a la distribución de los pesos que el Poder Ejecutivo otorga a esa Universidad en la Ley de Presupuesto Nacional.

Es así, como la Universidad debe definir el destino de sus recursos antes del comienzo del año presupuestado. Las Unidades académicas deberán presentar las necesidades para el próximo ejercicio y por lo general lo hacen sobre base incremental sobre la base del año ejecutado más un adicional.

En los últimos años el porcentaje destinado a costos laborales es superior al 85% en la mayoría de las universidades, y el porcentaje restante es el destinado al funcionamiento. De modo que las unidades académicas deberán ser muy racionales a la hora de la asignación⁵.

Toda esa dinámica se extiende desde que se establece la deuda y se afecta el crédito presupuestario, hasta quedar cerrado el ciclo mediante la extinción de la deuda a través del pago. Según el artículo N° 29 de la Ley 24.156, los créditos del presupuesto de gastos constituyen los límites máximos disponibles para gastar.

Las unidades académicas deben desarrollar funciones en el ámbito de la Administración Pública: planificación y gestión de las operaciones del crédito público, la organización de la ejecución de los gastos e ingresos, y el registro contable de todas estas operaciones. En los últimos años cuentan para ello con sistemas como el SIU-Wichi (Sistema de Información Gerencial), SIU-Mapuche (Sistema de gestión de recursos humanos) y desde el año 2013 el sistema integrado de gestión SIU Pilagá⁶.

Las principales características de los momentos de las transacciones a registrarse son las siguientes (Artículo N° 31 Dec.1344 Ley 24156) se muestran en el Cuadro N°1

⁵ La Ley de Presupuesto Nacional prevé el 85% para el primer rubro (Salarios) y 15% para el segundo.

⁶ El SIU-Pilagá es un sistema de gestión presupuestaria, financiera y contable aplicado por más de cuarenta y cinco instituciones nacionales educativas de nivel superior de Argentina.

| | | | |
|--|---------------------------|---------------------------------------|--|
| Previos a la Ejecución Presupuestaria | de tipo presupuestario | Apropiación Presupuestaria | Distribución administrativa |
| | | Preventivo | Mero registro de carácter ordenativo, sin consecuencias potenciales o reales irreversibles en relación con un determinado proveedor o tercero. Anotación o previsionamiento de un gasto con voluntad de ejecutarlo en el futuro. |
| | | Compromiso | Etapa de registro de carácter preventivo, condicionada a al efectiva contraprestación por parte de un tercero. |
| Propios a la Ejecución Presupuestaria | de tipo patrimonial | Devengado | Obligación de pago surgida a partir de la entrega de un bien o de la prestación de un servicio a favor de la unidad académica, que se documenta por medio de una factura perteneciente a un proveedor o contratista. Esta etapa representa la deuda exigible que la unidad académica tiene para con estos últimos. |
| | | Pagado | Registra la cancelación de esa deuda exigible, y se respalda con la emisión de un cheque o entrega de dinero. |

CUADRO Nº 1 Elaboración Propia

Es entonces, con el devengamiento del gasto –algo que ocurre cuando se considera “gastado” un crédito y por lo tanto ejecutado el presupuesto de dicho concepto (Artículo Nº 31 de la Ley N° 24.156.)- que se cierra el ciclo de ejecución del presupuesto de gastos.

Del lado de los recursos los registros se dan en los siguientes momentos: Cálculo del Recurso, Recurso Vigente, Devengado y Percibido.

4. ¿Con qué sistema de información cuenta la unidad académica para su gestión?

Como ya se ha mencionado en el año 2013 se ha puesto en funcionamiento el sistema integrado de gestión SIU-Pilagá. Una herramienta de gestión apta para realizar en forma integrada la gestión del presupuesto, ejecución del gasto y recaudación⁷. Permite gestionar en cada etapa de ejecución del gasto.

El SIU Pilagá es un avance importante en la gestión del sacrificio de los recursos proyectados y reales de las unidades académicas. Tiende a que dicha gestión se realice con economicidad, eficiencia y efectividad dentro de un marco de transparencia para la ciudadanía en general, sin embargo tiene su enfoque de análisis en el gasto sin incluir costos, y si bien controla el gasto en cualquiera de las etapas, al no encontrarse normalizado, la variación calculada no estaría midiendo grado de eficiencia y además es incompleta, ya que solo incluye los sacrificios erogables (gastos para la administración pública).

Ante la insuficiencia de los sistemas existentes, se hace necesario contar con un “satélite de información cuali y cuantitativa” que permita la “normalización de los recursos a sacrificar” en el periodo para medir la verdadera eficiencia, y gestionar desde la etapa preventiva. Con esa base de datos, el sistema tendría que permitir objetivizar el proceso de toma de decisiones ante alternativas de sacrificio de recursos escasos.

Este satélite de información, podría estar integrado ya sea parcial o totalmente con el SIU Pilagá (si técnicamente es viable), de modo que se podría hablar de un dualismo moderado de contabilidad de gestión.

⁷ Integra las áreas de Presupuesto, Liquidaciones, Tesorería y Contabilidad

5. ¿Por qué hay que normalizar los recursos presupuestarios?

Tal lo apuntado anteriormente, en la Administración Pública también se hace necesario establecer parámetros o pautas de aceptación para determinar los primeros aspectos de la eficiencia presupuestaria.

Se trata ni más ni menos, de la aplicación de la Teoría General del Costo y su principio de necesidad. Sabemos que a partir del mencionado principio, los sacrificios de factores se pueden encuadrar o definir ex ante del proceso de servucción (como es aplicable a nuestro caso), y es el preciso momento en el cual se anticipan cuales serán los factores a sacrificar, en que cuantía se consumirán, en donde, y porqué.

Coincidimos plenamente con Profesor Enrique Cartier cuando afirma que una vez definida una pauta como normal, es la que se debe considerar. Finalmente se culmina el ciclo definiendo un “número”, pero detrás del cual hay toda una consideración sobre la normalidad del proceso productivo, en este caso prestación de servicio de educación superior (servucción).

Una vez finalizados los distintos procesos de servucción, puede ocurrir que existan excedentes, entonces será allí donde se profundice el análisis para saber porque el proceso salió de esa “normalidad”.

Algunos de estos consumos excedentes podrán justificarse y otros quizás no tengan esa posibilidad, pero aunque exista una justificación a ese desvío, esto no quiere decir que se acepte como normalidad.

Estas pautas definen el criterio con el que se trabaja. Se trata de definir el modo de operar un proceso de servucción, en este caso, pensando en el cómo debería ser, considerando la eficiencia también “normal”.

Además, como se menciona en el presente aporte, las Facultades de Ciencias Económicas que posean entre sus ofertas académicas la carrera de Contador Público, prontamente deberán someterse a un proceso de autoevaluación Institucional, para posteriormente pasar a un proceso de Acreditación de la mencionada carrera, por parte de la CONEAU⁸. Por ende, el hecho de tener sistemas normalizados de consumos y relaciones de eficiencia normales favorece la inserción en la certificación de calidad o trabajar con normas de calidad.

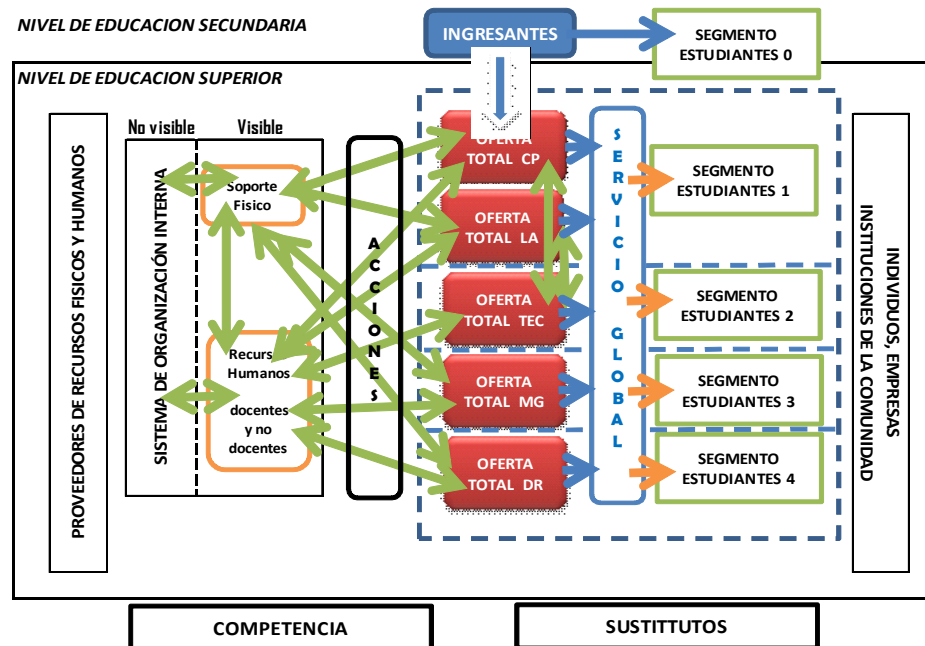
La normalización de los recursos presupuestarios implica fijar las bases para el presente y futuro sacrificio de los mismos, atendiendo las necesidades institucionales planificadas, el impacto estratégico que el sacrificio genera, y el grado de satisfacción de los interesados (que dependerá del/los segmento/s implicados en la servucción en la que participa el recurso).

Por lo tanto la normalización de los recursos presupuestarios será un proceso de elaboración y aplicación de normas, las que en definitiva son herramientas de gestión y control estratégico. En este proceso se deberán regular las actividades y relaciones implicadas en la servucción del servicio de la unidad académica⁹ (Cuadro N°2). Para ello deberán establecerse terminologías, características, especificaciones y atributos de los

⁸ Comisión Nacional de Evaluación y Acreditación Universitaria. (Titulo IV Capítulo 2 Sección 3 de la Ley de Educación Superior N° 24.521).

⁹ CAGLIOLO Manuel, FERRARO Gladys, METILLI Gustavo: ¿Es posible hablar de Gestión Estratégica de Costos de la Servucción de una Unidad Académica de Universidad no arancelada? XXXV Congreso Argentino de Profesores Universitarios de Costos. Jujuy -Octubre 2012

recursos a sacrificar (principio de la necesidad cualitativa desde la óptica la Teoría General del Costo)¹⁰



Cuadro N° 2: Servucción del servicio de la unidad académica (Elaboración Propia)

El sacrificio de los recursos específicos del servicio prestado por la unidad académica, debería tener atributos y especificaciones propias de cada unidad porque dependerá de los objetivos estratégicos que cada una establezca. Y la fijación de objetivos estratégicos surgen como consecuencia del diagnostico institucional, y de los recursos que cada unidad académica reciban del presupuesto universitario (Crédito afectado). Esto implica trabajar con recursos escasos.

En definitiva sería un análisis de costo/beneficio con horizonte estratégico. La importancia del horizonte del impacto se debe a las implicancias que el sacrificio de los recursos posee, los que no siempre pueden percibirse en el corto plazo por ejemplo la normalización de los recursos de formación de grado, en que los resultados se podrán observar cuando el graduado se inserta en el mercado laboral.

5.1 ¿Que objetivos se persigue con la normalización?

1. Reducir costos, ya que tiende a que el sacrificio de los recursos sea eficiente y mínimo.
2. Optimizar la relación costo/beneficio de la unidad académica desde la etapa de prevención presupuestaria.
3. Asignar recursos escasos a las diferentes actividades de la unidad académica evaluando costo/beneficio.
4. Diagnosticar la verdadera productividad de los costos generados por la estructura.

¹⁰ Un concepto distinto de "cualitativo del gasto" tiene la Ley de Presupuesto, ya que esta referido a que el concepto de la obligación será acorde con el crédito presupuestario al cual se imputará el gasto. Si no se respeta esta regla, existe malversación de fondos.

5. Alcanzar la coherencia entre el plan estratégico institucional y el presupuesto del año académico.
6. Otorgar bases auténticas para el control en cualquiera de las etapas presupuestarias.
7. Sentar bases para las la afectación del crédito del año siguiente.

5.2 ¿Qué ventajas posee?

- a) La normalización de los recursos presupuestados en la etapa de previsión permitirá descubrir las anomalías, que implican ineficiencia por sacrificar recursos rutinariamente.
- b) La normalización no centra su atención solo “en cuanto se debería sacrificar”, sino “porque se debe sacrificar ese recurso”, y si esta “es la mejor opción”. Permite ser analítico y creativo.
- c) Permite vincular el planeamiento estratégico de la unidad académica con el presupuesto anual.
- d) En épocas de mayor escasez de recursos, permitirá sacrificar solo aquellos en base a las prioridades y posibilidades definidas previamente.
- e) Proporciona un sistema de control en la etapa preventiva, lo que en término de tiempo implica un lapso muy anterior al pago, control que efectúa el Sistema SIU-Pilagá.

6. Mapeo de la servucción: paso fundamental para la normalización

Una buena práctica, a la hora de definir los factores normales que se sacrificarán en el proceso de servucción, es la realización de un mapeo, o sea un esquema analítico del proceso y sus etapas, secciones y acciones.

De esta manera, se pueden establecer de manera objetiva donde se consumen factores, que factores se consumen, y se puede definir su cuantía y el porqué de los mismos. Surge así la identificación de relaciones de causa efecto entre factores consumidos y servicio prestado u objetivo planteado, y por otro lado, también surgen algunas relaciones funcionales, que no son claramente identificables con aquel servicio prestado. Para realizar una correcta apropiación de los factores consumidos, debemos “inventar”, la manera de relacionarlos con él.

En el presente trabajo, hemos optado por seleccionar a manera de modelo para el desarrollo del mapeo, solamente una etapa del macroproceso de la servucción de una unidad académica.

Partimos de la gráfica propuesta en el Cuadro N°2, donde claramente se evidencian los componentes de la servucción de una unidad académica, a la cual le incorporamos algunos recortes analíticos para profundizar aun más el análisis.

Las acciones de la servucción general las hemos identificado claramente, para mejor comprensión del lector, con las funciones básicas de la Universidad Pública según la ley de Educación Superior¹¹: Docencia, Investigación, Extensión, y Gestión.

Dentro del Área de Gestión, centramos el análisis en un departamento que colabora en el macroproceso del servicio educativo que presta la unidad académica, y es el Departamento de Atención al alumno, dentro del cual se desarrollan diversas acciones que son las que consumirán factores, tal como se demuestra en las gráficas siguientes.

¹¹ LEY NACIONAL DE EDUCACIÓN SUPERIOR. N° 24.521. Sancionada: 20/7/1995. Promulgada: 7/8/1995 (Decreto 268/95). Publicada: 10/08/1995(B.O. 28204) Artículo 28°

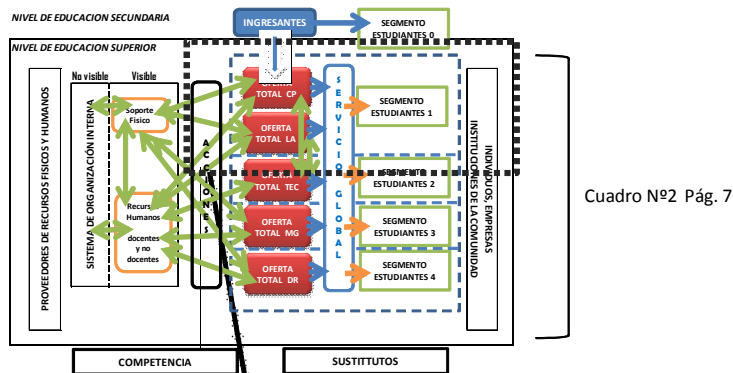
7. ¿Cómo se pueden normalizar los recursos?

A continuación sugerimos una serie de pasos, que en base a lo experimentado a lo largo de los años en nuestra unidad académica, nos parece posible de ser aplicada.

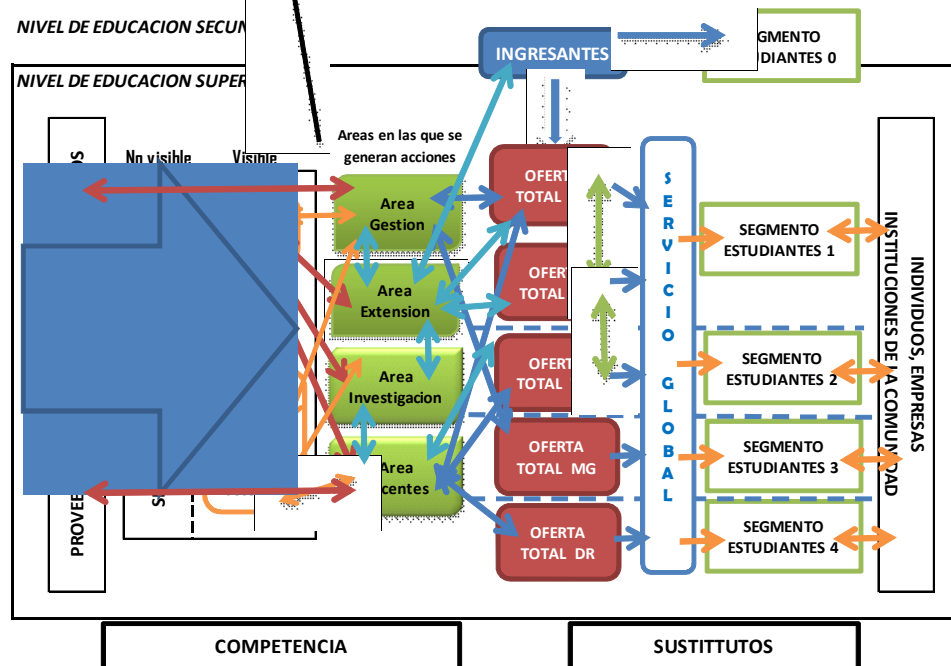
● **1º paso:** Tener claros los objetivos estratégicos (que surgen del Plan Estratégico), y en el corto plazo las metas que se acordaron para el año académico (fijados por los órganos políticos de la unidad académica). Es importante aclarar también, que aquellas unidades académicas que se encuentren en proceso de autoevaluación institucional poseen lineamientos que pueden utilizarse a los efectos de la normalización.

● **2º paso:** Diseñar las servucciones que conforman la Oferta Total identificando el soporte físico, el personal de contacto, el sistema de organización interna, y los estudiantes del segmento correspondiente, ya que sin ellos no hay servicio educativo (Cuadro N°2 pág. 7)

● **3º paso:** Identificar las áreas que funcionaran como centros de costos ejecutando las acciones que implicaran sacrificios de recursos. (Cuadro N° 3).



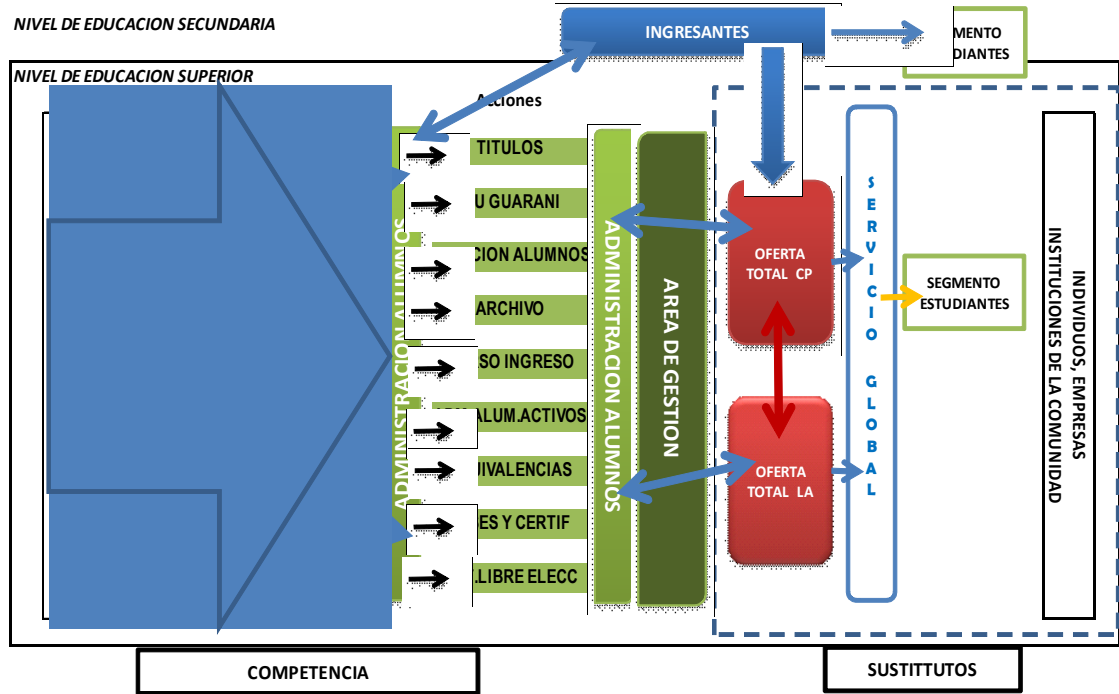
Cuadro N°2 Pág. 7



Cuadro N° 3 (elaboración Propia)

● **4º paso:** Determinar la capacidad operativa del área. Esta dependerá del soporte físico (inmuebles, muebles, y equipamiento) del tiempo y productividad técnica¹² del área: la intensidad y racionalidad de uso de estos factores fijos para alcanzar el objetivo de la servucción. (por ejemplo expediente de título para elevar a la Oficina de Títulos en sede Universidad)

● **5º paso:** Identificar las actividades que cada área deberá llevar a cabo para alcanzar los resultados esperados. (Ejemplo Cuadro N°4: Área Gestión: Atención Alumnos)



Cuadro N° 4: Área Gestión: Atención Alumnos Elaboración propia

● **6º paso:** Ahora será el momento de definir las acciones que desarrollará el departamento elegido, en este caso Atención alumnos. Y posteriormente elaborar la base de datos (ejemplo en Cuadro N°5) que formará parte del satélite de información. Esta base contendrá información cuali y cuantitativa que permitirá acumular costos y poder utilizarlo para la toma de decisiones de la unidad académica.

| AREA GESTION | | | | | | | | | | | |
|------------------|--------------------------------|---------------------|---------|----------|---|---------|----------|--|---------|----------|------------|
| ATENCION ALUMNOS | ¿Dónde? | ¿Qué? | | | ¿Cuánto? | | | | | | ¿Para que? |
| | Actividades que se desarrollan | Recursos (¿Cuáles?) | | | Cantidad de Recursos (unidades físicas) | | | Cantidad de Recursos (unidades monetarias) | | | Objetivo |
| | | Físicos | Humanos | Tecnolog | Físicos | Humanos | Tecnolog | Físicos | Humanos | Tecnolog | |
| TITULOS | | | | | | | | | | | |
| SIU GUARANI | | | | | | | | | | | |
| ATENCION ALUMNOS | | | | | | | | | | | |
| ARCHIVO | | | | | | | | | | | |
| | | | | | | | | | | | |

Cuadro N° 5: Base de datos para Atención Alumnos. Elaboración Propia

¹² Osorio, Oscar: La capacidad de Producción y los Costos. 1987

● **7º paso:** Los recursos quedarán determinados de forma física y monetaria. Pero deben ser normalizados, para ello deberán tenerse presente las metas a ser alcanzadas y los lineamientos estratégicos. Difícilmente que esta normalización sea la óptima utilización de recursos, al menos en las primeras etapas, se trata de lo “alcanzable”, de aplicar racionalización de recursos¹³, tendiendo a lograr los estándares de autoevaluación y satisfaciendo las necesidades de los actores de la servucción.

Es probable entonces que los recursos normalizados excedan los presupuestados, los que conforman el “Crédito Afectado”, distribuido en distintos incisos establecidos por el clasificador de la Ley de Presupuestos. Esto implicará una decisión: qué sacrificios deben ser reducidos, qué acciones deben eliminarse o reemplazarse por otras que impliquen menor costo.

La normalización no debería estar viciada de subjetividad, de modo que para no afectar la calidad y eficiencia de la servucción, proponemos racionalizar las decisiones mediante un análisis de los sacrificios sobre la base de la evaluación de cuatro variables (Cuadro N° 6) que permitirá alcanzar el **Indicador “de la triple I”**.

| <i>Indicador I</i> | <i>Significa:</i> |
|-----------------------|--|
| IRREEMPLAZABLE | No reemplazable, insustituible |
| IRREDUCIBLE | No se puede reducir |
| IMPRESINDIBLE | Necesario, indispensable, esencial, forzoso, indefectible, inexcusable, conveniente, obligatorio, preciso, útil, vital |

| Variable | Evaluación | Que implica |
|--|------------|---|
| a) La necesidad legal de sacrificar el recurso | SI | Cuando exista una obligación de llevar a cabo la acción o actividad que implica sacrificio de recursos. |
| | NO | Cuando no exista una obligación de llevar a cabo la acción o actividad que implica sacrificio de recursos. |
| b)Facilidad Técnica: | ALTA | Cuando los recursos sacrificados impliquen pocos cambios en la servucción, y el efecto es pequeño, o bien que no impliquen modificar políticas que puedan afectar al interior o exterior de la unidad académica. |
| | MEDIA | Cuando del sacrificio de los recursos surjan cambios sustanciales en la servucción que afecten la aptitud de las personas u obliguen al reciclaje de los mismos, o cuando impliquen cambios de políticas o estructura de la unidad académica, pero que con un esfuerzo normal puedan superarse. |
| | BAJA | Cuando del sacrificio de los recursos deriven cambios importantes para los que la unidad académica no este preparada, o bien afecten cuestiones fundamentales a la política de la misma que implique decisión del Consejo Académico |
| c)Facilidad Operativa: | ALTA | La unidad académica dispone del “know how” necesario para afrontar el cambio de la servucción. O si bien las técnicas necesarias para realizar la actividad no son utilizadas en la unidad académica, pero son dominadas por alguno de los integrantes de la institución. |
| | MEDIA | Cuando la técnica no es dominada por la unidad académica pero acceder a la misma en el exterior implica un costo normal. |
| | BAJA | Cuando la unidad académica no dispone de la técnica y en el exterior, no es conocida, o es dominada por pocos especialistas, y el costo de obtenerla es alto |
| d)Riesgo de no sacrificar los recursos | ALTA | El impacto que genera el no sacrificar el recurso es importante |
| | BAJA | El impacto que genera el no sacrificar el recurso es poco importante |

Cuadro N°7 Variables para establecer el Indicador de las 3 íes (Elaboración Propia)

Sometido el recurso al análisis de las variables según el momento y/o meta propuesta, el mismo podrá tener las **3 íes**, o sea que el recurso deberá ser el ultimo en eliminarse o resignarse ante la escasez, o bien otra combinación que permita racionalizar

¹³ La racionalización no solo implica reducir, sino que es una forma de plantear mas racionalmente el cumplimiento de los objetivos de la organización. Jorge Artigas, Manuel Cagliolo Revista Costos y Gestión N° 11. Argentina. 1994

la decisión. La priorización estará en base a la cantidad y calidad de íes alcanzadas en el análisis. (Cuadro N° 7)

Obviamente que la pregunta será: ¿quién/es es/son el/los responsables/s de este análisis? ¿Quién/es ordena/n las prioridades? La respuesta la tendrá cada unidad académica en función al tipo de gobierno, contexto en el que se desenvuelva, cultura, organización interna, etc. No es un modelo único y rígido

| Clasificador | | | Concepto | Nec.Legal | | Factibilidad Técnica: | | | Factibilidad | | | Riesgo de no | | PRIORIDADES | | | | | | |
|--------------|----|--|-------------------------------|-----------|----|-----------------------|-------|------|--------------|-------|------|--------------|------|----------------|-------------|----------------|---|---|---|---|
| Inc | Pr | Par | | SI | NO | Alta | Media | Baja | Alta | Media | Baja | Alta | Baja | Imprescindible | Irreducible | Irreemplazable | | | | |
| 2 | 3 | <i>Bienes de Consumo</i> | | | | | | | | | | | | | | | | | | |
| | | <i>Productos de Papel, carton e impresos</i> | | | | | | | | | | | | | | | | | | |
| | | 1 | Papel de escritorio y carton | 1 | | | 1 | | | | | | 1 | | 1 | 0 | 0 | 0 | 1 | 0 |
| | | 2 | Papel de computacion | | 1 | | | 1 | | | | | 1 | | 0 | 0 | 0 | 1 | 1 | 0 |
| | | 3 | Productos de artes gráficas | | 1 | | | 1 | 1 | 1 | | | 1 | | 0 | 0 | 0 | 1 | 0 | 0 |
| | | 4 | Productos de papel y carton | | | | | 1 | 1 | 1 | | | 1 | 1 | 0 | 0 | 0 | 1 | 0 | 0 |
| | | 5 | Libros, revistas y periódicos | 1 | | | | 1 | 1 | 1 | | | 1 | 1 | 0 | 0 | 0 | 1 | 0 | 0 |
| | | 6 | Textos de enseñanza | | | 1 | 1 | 1 | | | | | 1 | | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 |
| | | 7 | Especies limbradas y valores | | | 1 | | | 1 | | | | 1 | | 0 | 0 | 0 | 1 | 1 | 0 |
| | | 9 | Otros n.e.p. | 1 | | | | | 1 | | | | 1 | | 1 | 0 | 0 | 1 | 1 | 0 |

Cuadro N°7Ejemplo Tabla de priorización: Indicador de las 3 íes (Elaboración Propia)

Valga una aclaración para los recursos del Inciso 1 del clasificador presupuestario. Nos estamos refiriendo a los recursos humanos factores de adquisición comprometida. Esto implica que al momento de normalizar estamos en presencia de un recurso con características de 3 íes. Por lo tanto solo se podrá trabajar en el mejoramiento del uso del tiempo de los recursos humanos para evitar la subutilización de los recursos.

● **8º paso:** Llega el momento de **evaluar el impacto** que la normalización de los recursos ha generado, por lo tanto estamos en la etapa de devengamiento del presupuesto. A diferencia de los resultados que genera el sistema SIU Pilagá, el “satélite de información” permitirá comparar los **recursos normalizados** con los sacrificados, **por lo tanto estamos analizando eficiencia propiamente dicha.**

Aquí proponemos trabajar con el **Indicador de triples “E”**

| <i>Indicador E</i> | <i>Significa:</i> |
|---------------------|---|
| EFICIENCIA | Alcanzar la meta propuesta con el menor costo |
| EFICACIA | Grado en el que se cumplen las metas propuestas |
| ECONOMICIDAD | Si pueden existir alternativas más eficaces y eficientes para lograr el mismo impacto, para poder así ser aplicadas en el presupuesto del año siguiente |

Eficiencia: analiza el volumen de recursos sacrificados para alcanzar las metas propuestas en cada servucción. Una servucción eficiente es aquella que ha realizado el mejor uso de los recursos y, por tanto, tiene el menor costo posible (Capacidad para lograr resultados, con el mínimo costo).

Trabajar al mínimo costo no debe significar “a cualquier costo sin interesar objetivos” sino aplicar juicios de valor. Muchas veces la mayor eficiencia se logra trabajando técnicamente sin hacerse problemas éticos de ningún tipo. Pero si de eficiencia se trata analizar el proceso del servicio de la unidad académica bajo la óptica de la teoría general del costo es imprescindible.

Conocer desde la normalización que recursos son necesarios en las acciones tendientes a lograr los resultados, donde son necesarios, cuanto y porque, será el camino para alcanzar la eficiencia deseada. El análisis de eficiencia permitirá comparar las

diferentes servucciones. Entonces calculando el índice ex ante, facilitará el análisis de alternativas para lograr el costo eficiente de la servucción.

El indicador podrá ser físico y/o monetario. Pero cualquiera sea siempre surgirá de comparar lo realmente sacrificado con lo normalizado. Siguiendo el ejemplo utilizado en el mapeo algunos de los indicadores de eficiencia podrían ser:

| ¿Qué se mide? | ¿Como? | ¿Cuándo? |
|---|---|-----------------|
| Expedientes de Trámites de Títulos | (Cantidad de trámites terminados – Cantidad de trámites a realizar) | Mensualmente |
| Utilización de RRHH para atención al alumno | Horas reales frente alumnos – Horas normalizadas frente alumnos | Semanal/Mensual |

a) Eficacia: está dada por el grado en que se cumplieron los objetivos previstos. Es el impacto que la acción llevada a cabo en la servucción genera en la unidad académica. Tiene que ver con optimizar todos los procedimientos para obtener los mejores resultados. Supone un proceso de organización y planificación cuyo objetivo serán que aquellos resultados establecidos puedan ser alcanzados.

| ¿Qué se mide? | ¿Como? | ¿Cuándo? |
|---|--|------------------------|
| Expedientes de Trámites de Títulos | $\frac{\text{Cantidad de solicitud de trámite de títulos presentadas}}{\text{Cantidad de Expedientes terminados}}$ | Mensualmente |
| Utilización de RRHH para atención al alumno | $\frac{\text{Horas reales frente a alumnos}}{\text{Cantidad de alumnos atendidos}}$ | Diario-Semanal-Mensual |

b) Economicidad: Permite analizar la existencia de alternativas más eficaces y eficientes para lograr el mismo impacto, para poder así ser aplicadas en el presupuesto del año siguiente. Los indicadores de economía detectarán si los recursos se han adquirido al menor costo y en el tiempo oportuno.

La Auditoría General de la Nación define: “Economía: Se refiere a la adquisición de la cantidad y calidad apropiada de recursos financieros, humanos, materiales, informáticos, tecnológicos, etc. con oportunidad y al más bajo costo y al grado en que los servicios y bienes producidos satisfacen las necesidades para las cuales fueron dirigidos”¹⁴

Un indicador de economicidad puede ser: $\frac{\text{Costos sacrificados}}{\text{Costos normalizados}} \leq 1 \geq$ es una medida de comportamiento y eficiencia económica que esta en función de la valoración que realiza el individuo, tanto de las posibles combinaciones de recursos como de los valores que les asignan.

¹⁴ Normas de Auditoría Externa de la Auditoría General de la Nación. Aprobadas por Resolución 145/93AGN del 7 de octubre de 1993. Pág. 34

En función de las características propias de cada entidad podrán establecerse indicadores respecto de los recursos utilizados que informarán sobre el grado de economía con que se utilizaron aquéllos. Podrán establecerse indicadores para cada tipo de recursos: humanos, materiales y financieros (materiales inutilizados, tiempos de avería de equipos informáticos, tiempos de demoras de tramites de alumnos, sistemas subutilizados, entre otros), es fundamental entonces el mapeo de la servucción, ya que la normalización de los recursos a sacrificar permitirá evitar las anomalías que implicaran deseconomías.

Obviamente que el grado de eficacia y eficiencia alcanzada en las acciones llevadas a cabo en la servucción educativa, dependerá de los recursos humanos (personal de contacto: docentes y no docentes), de los estudiantes (elemento clave en la servucción) del tipo de liderazgo directivo y de las empresas y organizaciones que interactúan con las unidades académicas.

Analicemos en el ejemplo de la servucción mapeado la emisión de títulos a graduados. El no docente a cargo de la tarea es muy eficiente, sacrifica muy bien los recursos (uso informática, papelería, horas aplicadas al proceso, etcétera) pero no es capaz de alcanzar la cantidad de expedientes diarios establecidos como meta en base a los estudiantes graduados en el periodo. Esto implica que no es eficaz, porque en este departamento se necesitaría otra persona como mínimo, o bien reasignar las tareas de otro personal con tiempos ociosos en ese periodo (atendiendo la estacionalidad de algunos tramites).

| | | EFICACIA | | E C O N O M I C I D A D |
|---|----|--|---|--|
| | | NO | SI | |
| EFICIENCIA | NO | No es eficiente ni eficaz Desperdicia los recursos empleados y no alcanza los resultados previstos | No es eficiente pero es eficaz: Consigue los resultados planeados, pero ha empleado excesivos recursos. | |
| | SI | Es eficiente pero no eficaz: Utiliza adecuadamente los recursos de que dispone pero no alcanza a los resultados esperados | Es eficiente y eficaz: Alcanza los objetivos establecidos de manera adecuada/optima de los recursos | |
| Calidad, Cantidad, oportunidad, menor costo, mayor satisfacción de la necesidad con los recursos sacrificados | | | | |

8. ¿Cómo encuadra esta gestión de corto plazo con la gestión estratégica de costos de las unidades académicas?

El desarrollo realizado hasta ahora, esta referido al corto plazo: gestión de los recursos presupuestados de las unidades académicas. Mediante la normalización permitirá identificar anomalías en búsqueda de eficiencia, eficacia y economía.

Ahora bien, como encuadra el análisis en un enfoque estratégico de servucción, donde se identifican los impulsores de valor estructurales (del soporte físico), y operativos (personal docente, no docente, organización Interna), que permitirán alcanzar el nivel de competitividad y calidad deseado por las unidades académicas

Trabajando con el ejemplo desarrollado encuadramos el mismo en la dimensión del contexto institucional, variable Estructura Interna de la Unidad Académica¹⁵.

| Impulsores | Causales | Variables de causales: Estándares normalizados | Dimensiones de Estándares |
|---|--|---|---------------------------|
| OPERACIONALES: PERSONAL DE CONTACTO Y SISTEMA DE ORGANIZACIÓN | Estructura interna de la Unidad Académica | Rapidez de Comunicación Participación en Estrategias Implementadas Diseño del organigrama: sector gobierno, gestión y administración Diseño de procesos operativos principales Detección de puntos críticos Existencia de herramientas de evaluación de la calidad Grado de disponibilidad, seguridad, confiabilidad, actualidad del Sistema de información | CONTEXTO INSTITUCIONAL |

Causales de costos en la servucción de las Unidades Académicas¹⁶

Se han normalizado los sacrificios de recursos de las acciones de cada área (centros de costos) de las Unidades académicas en la etapa preventiva. Las anomalías que surjan del análisis en el devengamiento permitirá a detectar los puntos críticos, ir construyendo o mejorando herramientas de evaluación de la calidad académica, el grado de disponibilidad, confiabilidad, etc... o sea las variables de causales de costos estratégicos en la dimensión del contexto institucional.

Cuando la normalización se realice en todas las servucciones que conforman la oferta total de las unidades académicas, se estará trabajando en todas las dimensiones y causales, se estará evaluando eficiencia, sus resultados, tal como lo haría cualquier empresa, pero difiriendo de estas en que el grupo de interés de la información no son los socios o accionistas, porque se esta en presencia de recursos públicos.

Este mecanismo de normalización podrá servir de guía para generar los cambios, mejoramientos o rediseños de procesos en la servucción de unidades académicas de universidades no aranceladas, que apunte a la transparencia en el uso de los recursos, comprometiéndolas a reducir los costos y los tiempos en búsqueda de un ahorro publico que redundará en eficiencia, eficacia y economicidad para la unidad académica y la comunidad en su conjunto.

¹⁵ CAGLILOLO Manuel, FERRARO Gladys, METILLI Gustavo: *¿Es posible hablar de Gestión Estratégica de Costos de la Servucción de una Unidad Académica de Universidad no arancelada?* XXXV Congreso Argentino de Profesores Universitarios de Costos. Jujuy -Octubre 2012
¹⁶ Extracción de la Tabla N° 1. Trabajo referenciado la nota al pie 14

CONCLUSIONES

El presupuesto de las unidades académicas debe ser la herramienta de gestión que permita racionalizar el uso de los recursos escasos disponibles. Es necesario entonces interrelacionar las asignaciones del gasto con las mejores formas de gestión, incorporando los costos al análisis.

Realizar el mapeo de la servucción permitirá organizar los procesos, eliminando lo innecesario (lo que no agrega valor al resultado final) normalizando los sacrificios necesarios para alcanzar el objetivo de manera eficiente, eficaz y con economicidad.

La normalización implicará un esfuerzo, sin embargo las simples reorganizaciones que puedan realizar las instituciones no siempre implicarán cambios que sean percibidos en la servucción final, y que apunten a lograrla. Generalmente se replican año tras año las acciones que implican afectación de crédito.

Una vez que se ha logrado la normalización será necesario el proceso de mejoramiento continuo, con acciones que pueden llegar a ser simples cambios, pero también pueden implicar mejoras que demanden dedicación, tiempo y liderazgo desde la conducción, de modo que los esfuerzos se orienten a la contención del sacrificio de los recursos fundamentados en el ahorro ya que se estará trabajando sobre lo imprescindible, irremplazable e irreductible que permita lograr eficiencia, eficacia y economicidad.

Obviamente que se necesita una consistencia entre la visión institucional del planeamiento estratégico de la unidad académica y la normalización, ya ésta dependerá de las metas deseadas y las necesidades presupuestarias para hacer frente las metas.

Quizás es viable pensar en los hábitos que menciona Stephen R. Covey¹⁷ para implementarlo en nuestras unidades académicas:

- ✓ Ser proactivo: conscientes de las decisiones que se toman.
- ✓ Empezar con el final en mente, es fundamental que se tenga en cuenta el objetivo.
- ✓ Poner primero lo primero, poner prioridades, actuando con racionalidad, pero pensando *en para quien es prioritario y que es prioritario*.
- ✓ El beneficio de las acciones realizadas debe beneficiar a la unidad académica, y ello implica docentes, no docentes, estudiantes y organizaciones interactuantes.
- ✓ Sinergizar: Trabajar en equipo, implica efectividad, confianza e innovación.

Sabemos que poner en práctica esta normalización no es fácil. Que implicará un cambio muchas veces cultural con todo lo que ello representa, que los tiempos son utilizados para lo urgente y no para lo importante, que deberá surgir de una decisión política y estratégica. Pero la esperanza es lo último que se pierde y vale la pena intentarlo.

17 "Los siete hábitos de la gente altamente efectiva" Editorial PAIDOS IBERICA

BIBLIOGRAFIA

ALONSO Nora, BUSTOS Adolfo, DUFOUR Gabriela, SALAS Luis: Aplicación de la Teoría General del Costo en las Organizaciones Publicas. Costos y Gestión (IAPUCO) N° 11 año 3. 1994

ARTIGAS, Jorge; CAGLIOLO, Manuel: Gestión de Racionalización de Costos. Revista Costos y Gestión T.III N° 11. IAPUCO. 1994

ATCHABAHIAN, Adolfo, "Régimen jurídico de la gestión y del control en la hacienda pública. Tratado sobre la ley 24.156 y las de contabilidad y de obras públicas", Buenos Aires, Depalma, 1996.

CAGLIOLO Manuel, FERRARO Gladys, METILLI Gustavo: ¿Es posible hablar de Gestión Estratégica de Costos de la Servucción de una Unidad Académica de Universidad no arancelada? XXXV Congreso Argentino de Profesores Universitarios de Costos. Jujuy - Octubre 2012

COVEY STEPHEN R.: "Los siete hábitos de la gente altamente efectiva" Paidós Iberica-2011

EIGLIER, Pierre y Langeard Eric: Servucción, el marketing de los servicios. Ed. Mc.Graw Hill. España. 1998.

GRECO, CARLOS: Financiamiento de las Universidades Nacionales: análisis de una década. Gestión Universitaria Vol.2 N° 1 2009

OSORIO, Oscar M: "*Hacia una teoría general de los costos en contabilidad*" - Revista Costos y Gestión - T.III - N° 10 - Argentina - Diciembre 1993

OSORIO, Oscar M: La capacidad de Producción y los Costos. Editorial Macchi, 1987

RODRÍGUEZ, ROBERTO M.: Los costos en el sector público. Editorial Errepar. 2006.

LEY 24.156. Honorable Congreso de la Nación Argentina. Administración Financiera y de los Sistemas de Control del Sector Público Nacional. 30/09/1992. Publicada en B.O.29/10/1992 N°. 27503 Pág. 30

LEY 24.521. Honorable Congreso de la Nación Argentina. Educación Superior. Sancionada: 20/7/1995. Promulgada: 7/8/1995 (Decreto 268/95). Publicada 10/08/1995. B.O.10/08/1995 N°. 28204 Pág. 1.

NORMAS DE AUDITORIA EXTERNA DE LA AUDITORIA GENERAL DE LA NACIÓN. Resolución 145/93AGN -7 de octubre de 1993.