

XI CONGRESO INTERNACIONAL DE COSTOS Y GESTIÓN

**XXXII CONGRESO ARGENTINO DE PROFESORES
UNIVERSITARIOS DE COSTOS**

**LA MEDIDA DE LOS COSTES DE LAS UNIVERSIDADES EN
TIEMPOS DE CRISIS**

Tipificación: Aportes a las Disciplinas de Costos, Gestión o afines a
ambas

Autores

M^a Belén Morala Gómez

Profesora Titular de Economía Financiera y Contabilidad
Universidad de León (España)

Cristina Gutiérrez López

Profesora Asociada de Economía Financiera y Contabilidad
Universidad de León (España)

INSTITUCIÓN NACIONAL
ASOCIACIÓN ESPAÑOLA DE PROFESORES UNIVERSITARIOS DE
CONTABILIDAD (ASEPUC), EN CALIDAD DE SOCIOS

Trelew – Patagonia Argentina, Septiembre de 2009

**XI CONGRESO INTERNACIONAL DE COSTOS Y GESTIÓN
XXXII CONGRESO ARGENTINO DE PROFESORES UNIVERSITARIOS DE COSTOS**

LA MEDIDA DE LOS COSTES DE LAS UNIVERSIDADES EN TIEMPOS DE CRISIS

Tipificación: Aportes a las disciplinas de Costos, Gestión o Afines.

RESUMEN

La situación a la que actualmente se enfrentan las universidades europeas añade a la crisis económica general, un constante aumento en sus costes, así como un estancamiento de la inversión pública. Es precisamente este contexto de restricciones y presiones financieras el que explica la reciente preocupación a nivel europeo por explorar posibles medidas para enfrentarse a los nuevos retos.

En este sentido, la European University Association (EUA) considera imprescindible identificar los costes completos de las actividades universitarias, no solo como instrumento de gestión estratégica sino también, para asegurar una mejor asignación presupuestaria y de responsabilidades.

No obstante, el proceso de puesta en funcionamiento de modelos de costes completos en las instituciones universitarias no está exento de dificultades. La presente comunicación intenta identificar los principales problemas que deben solventar las universidades europeas con el fin de enfrentarse con éxito a un proceso de esa naturaleza. Igualmente, pretende determinar cuales son las condiciones relativas a la financiación y gestión de este tipo de instituciones que favorecen la implantación y el desarrollo de este tipo de modelos. Finalmente, la comunicación expondrá las características comunes presentes en los diversos modelos de costes completos actualmente implantados en diferentes universidades europeas, lo que permitirá identificar una serie de pasos o procedimientos a seguir por parte de aquellas instituciones que o bien no han implantado de momento ningún modelo, o no han alcanzado un nivel de desarrollo adecuado.

1. INTRODUCCIÓN

La creciente necesidad de fondos por parte de las universidades, los recortes de la financiación pública y la crisis económica general han contribuido a la aparición de una serie de pronunciamientos a nivel de la Unión Europea, por parte tanto de sus órganos rectores, la Comisión y el Consejo de las Comunidades, como de organismos profesionales, entre los que destaca por su importancia la *European University Association* (EUA).

Todos ellos, se centran en un tema común: la necesidad de universidades financieramente sostenibles. La comprensión y el análisis adecuado del concepto y de las exigencias que el mismo plantea a las universidades resultan imprescindibles. La EUA se encuentra actualmente inmersa en el proceso de abordar globalmente el concepto, centrandó sus primeros esfuerzos en lo que se considera la herramienta básica de gestión para su consecución: el sistema de costes completos. A este sistema, objeto central de nuestra comunicación, dedicamos el resto del trabajo, analizando para ello, cuales son las principales cuestiones a considerar a la hora de implantarlo en las universidades europeas, así como las exigencias mínimas a las que dicho sistema debería adaptarse.

2. LA FINANCIACIÓN Y LOS COSTES DE LAS UNIVERSIDADES EN LAS DECLARACIONES EUROPEAS

La preocupación de la Unión Europea por el tema de la financiación y costes de las Universidades viene manifestándose de forma reiterada en diversas Comunicaciones de la Comisión y del Consejo de la Unión Europea desde hace varios años.

Así, en 2005, la Comunicación de la Comisión titulada “Movilizar el capital intelectual de Europa: crear las condiciones necesarias para que las universidades puedan contribuir plenamente a la estrategia de Lisboa”, identifica ya los principios que deben guiar la modernización de las universidades europeas. Estos, estarían relacionados con la capacidad de atracción, la necesaria mejora de de la gestión del sistema y de los centros, y la financiación de más y mejores inversiones.

En materia de gestión, las universidades reivindican un acuerdo que les permita asumir la responsabilidad de sus programas, de su personal y de sus recursos, incluidos los financieros, por los que deberían rendir cuentas. Si pretenden mejorar su financiación, las universidades deben demostrar un uso eficaz de los recursos.

En la Comunicación de la Comisión de 2006 “Cumplir la agenda de modernización para las universidades: educación, investigación e innovación”, se vuelve a insistir en la importancia de la autonomía, la responsabilidad y la financiación, como factores determinantes del futuro de la universidad.

Por otra parte, la Resolución del Consejo de 23 de noviembre de 2007 sobre la modernización de las universidades con vistas a la competitividad de Europa en una economía mundial del conocimiento, reitera la necesidad de que las universidades gocen de autonomía suficiente, mejor administración y mayor responsabilidad en sus estructuras, para hacer frente a las nuevas exigencias de la sociedad y para que puedan

incrementar y diversificar sus fuentes de financiación a fin de reducir la diferencia de financiación con los principales competidores de la Unión Europea.

En los Papeles de Trabajo de la Comisión, que acompañan al Informe de ésta al Consejo con respecto a la resolución anterior, se hace una referencia explícita a los procesos de reforma de la gestión y la financiación de las universidades europeas. Por lo que se refiere al primero de los aspectos, la reforma de la gestión, se constata una tendencia general hacia la autonomía institucional en todas las universidades de los países europeos. Efectivamente, aunque se mantenga el papel claramente visible del gobierno, cada vez son más las cuestiones políticas y los poderes que se atribuyen a los altos cargos de estas instituciones. No obstante, la autonomía completa y la responsabilidad son cuestiones que se detecta, están más adelantadas en el Reino Unido, donde el proceso comenzó antes.

En materia de financiación, se pone de manifiesto un déficit de la inversión privada en las instituciones de educación superior. Así, mientras la inversión pública en este apartado se sitúa solo ligeramente por debajo de la de Estados Unidos y bastante por encima de la de Japón, la inversión privada es, en estos dos últimos casos, mucho más alta que en Europa. Como resultado, la financiación total de las instituciones de educación superior en Europa se sitúa bastante por debajo de la correspondiente a Estados Unidos. Para paliar esta situación las instituciones europeas están experimentando con diferentes alternativas: los fondos competitivos, principalmente para proyectos de investigación, y los acuerdos de actuación que ligan la financiación a los resultados.

En una reciente conferencia pronunciada por Odile Quintín, Directora General de la Dirección General de Educación y Cultura de la Comisión Europea, se manifiesta nuevamente la preocupación por el déficit de financiación en el sistema de educación superior europeo, a la vez que se afirma la necesidad de un sector universitario innovador y financieramente sostenible, no solo para hacer frente al creciente nivel de competencia a nivel global, sino también para maximizar los beneficios de nuestra sociedad del conocimiento. En cuanto a los proyectos que la Directora General considera que están contribuyendo de forma significativa a ampliar nuestro conocimiento de los problemas a los que se enfrentan las universidades en materia de financiación, figuran los llevados a cabo por la Asociación de Universidades Europeas (a los que más adelante nos referiremos), relativos a los sistemas de costes completos en estas instituciones, así como a las posibles vías de diversificación de sus ingresos.

Por último, en la Nota de la Comisión al Consejo de la Unión Europea de 4 de marzo de 2009 relativa a la modernización de las universidades: la sostenibilidad financiera de la investigación, las referencias a la financiación y costes de las universidades se hacen más explícitas.

Se considera la sostenibilidad financiera como condición imprescindible para conseguir el Espacio Europeo de Investigación. En ese aspecto, se indica que la universidad se enfrenta a los siguientes retos: diversificar sus fuentes de financiación a fin de que soporten sus actividades de investigación, caminar hacia la recuperación completa de los costes de investigación y adaptarse a financiar la investigación con fondos competitivos.

Para lograr todos esos objetivos, la Comisión entiende que sería necesario partir de unos conceptos comunes relativos a los costes reales de las actividades de investigación, que permitieran discutir el nivel adecuado de cobertura de los mismos por parte de los organismos financiadores. Por otra parte, sería igualmente necesario que las universidades fueran capaces de poner un precio a las actividades de investigación que llevan a cabo para organismos privados. En este sentido, el desarrollo de un sistema de costes completos debería ser un componente imprescindible de la gestión financiera de las universidades. La Comisión apunta el escaso desarrollo de este tipo de sistemas en las universidades europeas.

Además de los esfuerzos de la Comisión, debemos también destacar en este sentido, el trabajo y proyectos de la *European University Association* (EUA). Esta organización, que representa tanto a las universidades europeas como a las conferencias nacionales de rectores, tiene como misión promover el desarrollo de un sistema coherente de educación superior e investigación a nivel europeo.

La primera vez que la EUA aborda explícitamente el tema de la financiación y los costes de las universidades, fue en abril de 2005, a través de la Declaración de Glasgow: "*Strong Universities for a Strong Europe*". La Declaración hace hincapié en la financiación como prerrequisito para asegurar el futuro de las universidades y, como consecuencia, su capacidad para promover la innovación cultural, social y tecnológica. Igualmente, las conclusiones de dicha Declaración ponen de manifiesto la obligación por parte de las universidades, de buscar nuevas vías de financiación, así como de implantar modelos de costes completos, que puedan emplearse para justificar las nuevas necesidades de fondos.

En la conferencia de la EUA celebrada en Uppsala en octubre de 2005, se vuelve a insistir en la necesidad de responder a los nuevos retos a través de cambios en las estrategias y de una completa revisión de los sistemas de financiación y los modelos costes de costes hasta entonces empleados. En una de las sesiones inaugurales, a cargo de uno de los vicerrectores de la universidad anfitriona, se explica de forma expresa, que el principio fundamental que subyace bajo el sistema de costes completos supone que la financiación de cualquier proyecto significa la recuperación de todos los costes indirectos del mismo, incluyendo instalaciones, administración y demás. Si no sucede así, dado que en la mayoría de los países los fondos destinados a las universidades, no solo no han aumentado sino que han disminuido en los últimos tiempos, se corre el riesgo de que los mismos se dediquen a recuperar los costes generados por aquellos proyectos, con la consiguiente reducción de los fondos destinados a las actividades típicamente universitarias.

Finalmente, la conferencia urge a los países de la Unión Europea a aceptar el principio de la recuperación de los costes completos y a decidir sobre su proceso de puesta en práctica.

En 2006, en la Conferencia de Hamburgo, la EUA aborda un buen número de cuestiones relacionadas con la modernización de la financiación de la universidad, como por ejemplo, el tema de su diversificación, las tasas privadas, la transparencia y la responsabilidad en la gestión de las distintas fuentes de financiación. Concretamente, en una de las sesiones plenarias titulada "Sostenibilidad Financiera: Tradiciones cambiantes y Estructuras Renovadas", Jim Port, estudiando una serie de instituciones de educación superior correspondientes a ocho países desarrollados: Australia, Inglaterra, Alemania,

Irlanda, Japón, Países Bajos, Suecia y EEUU, se plantea la cuestión de cómo es posible proteger a la vez, tanto su viabilidad económica como financiera. Detecta, en primer lugar, que pese a la diversidad de sistemas de gestión (existen instituciones nacionales, federales, unitarias, públicas, privadas, etc.), todas ellas se enfrentan a problemas que pueden considerarse comunes, como por ejemplo:

- ❖ Aumento continuado de las funciones atribuidas a este tipo de instituciones,
- ❖ Constante disminución de los fondos estatales que reciben, medida como porcentaje se sus ingresos.
- ❖ Agudización de las presiones del mercado.
- ❖ El crecimiento de la actividad de estas entidades supera las inversiones que las mismas llevan a cabo.
- ❖ La financiación procede esencialmente de contratos o incentivos.

Como consecuencia, citando una frase de Sir Howard Newby, Jefe ejecutivo del *Higher Education Funding Council for England*, debe producirse un cambio fundamental en las relaciones entre el estado y las instituciones de educación superior, de tal forma, que si en un tiempo fue el estado el que proporcionó medios a las universidades, deben ser ahora éstas últimas quienes proporcionen medios al gobierno. Se trata, en definitiva, de que el trabajo que se desarrolle hoy, no perjudique lo que se va a hacer mañana. Para ello, resulta imprescindible disponer de unas herramientas básicas de gestión, entre las que por su importancia se hace mención expresa a los sistemas de costes, así como de cierta libertad para obtener superávits, tomar fondos prestados, invertir o asumir riesgos.

Entre las iniciativas políticas que se proponen en esta conferencia, a fin de solventar los problemas anteriores, destacan las ya ensayadas en el Reino Unido, país pionero en estas cuestiones, entre las que se pueden citar las siguientes:

- ❖ Sistema de costes para todas las instituciones educativas de educación superior.
- ❖ Mejora en el sistema de financiación pública de la investigación, basado en los costes completos de la actividad.
- ❖ Aumentos en las tasas de matrícula del alumnado, lo que implica un sistema de mayor orientación al mercado.
- ❖ Subvenciones de capital para la inversión en infraestructuras, de tal forma, que los fondos resulten predecibles y las instituciones puedan planificar a largo plazo.
- ❖ Control de la sostenibilidad institucional.

La Declaración de Lisboa de la EUA, de mayo de 2007, vuelve a hacer hincapié en los temas de autonomía y financiación. Se considera, en este sentido, imprescindible que las universidades gocen de un mayor grado de autonomía, entendiendo que esto significaría no solo el poder controlar activos tan importantes como el personal y el patrimonio, sino también asumir sus responsabilidades ante la comunidad universitaria y la sociedad en su conjunto. Asimismo, si de verdad se desea que las universidades puedan responder de forma eficaz a los retos de una sociedad en constante evolución necesitan una adecuada financiación.

La Declaración también se refiere al tema de la contabilidad de costes completos para las actividades de investigación, que se está instaurando poco a poco entre las universidades europeas, esperando que las agencias y programas de investigación financien los costes completos de tales actividades.

La conferencia de la EUA celebrada en Bruselas los días 7 y 8 de febrero de 2008, con el título "*Universities urged to identify the full costs of their activities*" aborda también el tema de la sostenibilidad financiera de las universidades. En este sentido, el

comisario europeo de Educación, Juventud y Cultura, Jan Figel, apunta que pocos temas resultan tan importantes para el futuro de la universidad como éste. Más concretamente, su vicepresidenta Christina Ullenius, especifica que el objetivo de la citada conferencia es proporcionar a las universidades recomendaciones y consejos prácticos para conseguir que su gestión financiera camine hacia la contabilidad de costes completos (EUA, 2008). Yuille (2008 a y b) considera que, precisamente, la contabilidad de costes completos es uno de los medios útiles a fin de entender las necesidades de fondos

Por último, en el informe de la EUA, titulado "*Financially Sustainable Universities: Towards Full Costing in European Universities*", financiado en su mayor parte por la Comisión Europea, a través del programa Sócrates, su presidente, el profesor Georg Winckler comienza haciendo referencia a la importancia crucial que, para las universidades europeas tiene el tema de la sostenibilidad financiera, especialmente cuando se piensa en el futuro de la sociedad europea del conocimiento. "*Solo aquellas instituciones que conocen los costes completos de sus actividades y proyectos son capaces de juzgar si pueden operar sobre una base financieramente sostenible.....Serán aquellas universidades fuertes, que gocen de una gran autonomía y responsabilidad más que aquellas otras sobrerreguladas tanto a nivel nacional como europeo, las que se encontrarán en mejores condiciones para responder a los constantes cambios y demandas de la sociedad, así como para contribuir al logro del Espacio Europeo de Educación Superior*" (p.4)

3. EL CONCEPTO DE SOSTENIBILIDAD FINANCIERA

Como podemos observar, todas las declaraciones anteriores insisten en un tema fundamental: la sostenibilidad financiera de las universidades. Vamos, a continuación, a detenernos en el análisis de este concepto, con el fin no sólo de determinar lo que el mismo, significa en el ámbito universitario, sino también, de observar su relación con lo que constituye el eje central de la presente comunicación: el sistema de costes completos en las universidades europeas.

La OECD en su documento "*On the Edge: Securing a Sustainable Future for Higher Education*" (2007), define el concepto de sostenibilidad financiera aplicable a las instituciones de educación superior. En este sentido, afirma que únicamente podrá considerarse que una entidad se está gestionando de forma financieramente sostenible cuando esté recuperando sus costes completos, además de invirtiendo en infraestructuras, de tipo físico, humano e intelectual a un nivel adecuado que le permita mantener la capacidad productiva necesaria para cumplir su plan estratégico y servir a sus estudiantes.

Otra forma de expresar esta misma idea consistiría en señalar que cualquier institución necesita desarrollar su actividad hoy, sin que ello suponga poner en peligro su capacidad de hacerlo en el futuro.

En consecuencia, el conocimiento y la recuperación de los costes constituyen aspectos centrales de la sostenibilidad financiera. Evidentemente, si todas las actividades de una entidad generasen suficientes ingresos como para cubrir sus costes completos, dicha entidad sería sostenible desde un punto de vista financiero.

En el ámbito público, estas cuestiones no se han considerado relevantes hasta fechas recientes. Efectivamente, los presupuestos de las entidades públicas se han centrado básicamente en los costes recurrentes de las actividades, pues la financiación de los costes de capital corría a cargo de las administraciones. Una vez que ya no es posible afirmar que estas dispongan siempre de recursos que puedan asignarse prioritariamente a financiar las necesidades de inversión de las distintas instituciones, la planificación de la financiación de la inversión propia, junto con la recuperación de los costes recurrentes, se convierten en temas también inexcusables para las entidades públicas.

Esta necesaria consideración de los costes completos por parte de las entidades públicas les obliga a enfrentarse a temas, que hasta la fecha no se habían planteado. Entre ellos los relativos al consumo o depreciación de activos, su renovación, la financiación o el riesgo.

Conseguir esa “sostenibilidad financiera” va a suponer, como ya apuntamos anteriormente, un cambio de filosofía para muchas de estas instituciones, cambio que evidentemente solo podrá conseguirse a largo plazo y contando con un apoyo decidido de las administraciones y una cuidada gestión estratégica. La mayoría de las instituciones se cuestionan, en efecto, si estos cambios no amenazarán su libertad académica, o perjudicarán el papel de servicio público que cumplen, si el gobierno estará realmente dispuesto a pagar sus costes económicos completos, permitirá que las mismas obtengan superávit o penalizará de alguna forma a aquellas otras que aumenten sus costes corrientes en detrimento de la inversión en infraestructuras.

En la revisión del *Transparent Approach to Costing* (TRAC), el sistema de costes aplicado en el Reino Unido, llevada a cabo por el *Joint Costing and Pricing Steering Group* (JPSG), el párrafo 16, se refiere expresamente al reto que la introducción de estos procesos supone para la mayoría de las universidades. Pues, siendo cierto que se trata de técnicas que son bien conocidas en el ámbito privado, al intentar aplicarlas a estas instituciones educativas se debe poner especial cuidado en el respeto a la naturaleza de los procesos académicos para no poner en peligro las condiciones que hacen que una universidad, departamento, colegio universitario tenga éxito, aunque se trate de entidades distintas de las empresas comerciales.

El cambio de filosofía exige, efectivamente, integrar las estrategias financieras y las académicas. La realidad es que tradicionalmente la gestión universitaria no se ha llevado a cabo con los mismos parámetros que la gestión empresarial. Por ejemplo, los académicos suelen considerar que pueden solicitar cualquier tipo de ayuda a la investigación o desarrollar cualquier tipo de curso sin que la escasa recuperación de costes suponga ningún tipo de restricción. Conseguir la sostenibilidad financiera exigiría necesariamente considerar ambas perspectivas. Como ejemplo de medidas que ya se están adoptando con esta idea, podríamos citar el caso de Alemania, donde los gobiernos locales están ampliando el ámbito de acción financiera de las universidades, permitiéndolas retener el dinero que ganan a través del uso eficaz de sus activos (por ejemplo, a través del alquiler), o de la comercialización de patentes.

De todas formas, y si bien es cierto que no es posible que todas las actividades puedan recuperar la totalidad de sus costes económicos, lo que sí es verdad es que la política de recuperación de costes ayuda a las instituciones a identificar las implicaciones

financieras de las distintas actividades y a tomar, de forma consciente, decisiones relativas a cuales son las actividades que deben ser subvencionadas y de qué manera.

Analizando detenidamente la definición del concepto de sostenibilidad financiera podemos observar que reúne, a su vez, cuatro elementos:

a) Una estrategia: la estrategia identifica o se corresponde con el motivo por el cual existe la organización y la forma en la que la misma puede añadir valor al trabajo que realiza. Es cierto que cuando las instituciones dependen del estado y sirven a un mercado estable y bien definido, la posición estratégica puede ser un aspecto de escasa relevancia. No obstante, en el contexto actual de restricciones financieras, presiones de mercado y riesgos, no debe desestimarse su importancia. No puede seguir asumiéndose que el papel y la posición en el mercado de las universidades, permanecerá invariable en el futuro. La gestión financiera tradicional de esas instituciones, con ser necesaria, no es suficiente para afrontar los nuevos retos, pero a la vez un modelo estrictamente comercial, puede poner en peligro sus valores y outputs. Es necesario integrar las estrategias académicas y financieras si se pretende asegurar un futuro sostenible, además de tener en cuenta que la principal fuente de riesgos y oportunidades financieras tiene su origen en las acciones del personal académico de la entidad.

b) Sostenibilidad operativa: precios, recuperación de costes y generación de ingresos.

Cualquier institución debe asegurarse de que sus actividades principales se financian de forma sostenible, pues de otra forma, necesitará siempre la ayuda externa y sus inversiones a largo plazo podrán verse seriamente amenazadas.

Los precios representan un instrumento clave para garantizar la sostenibilidad de cualquier empresa de tipo comercial. Pudiera, por lo tanto, argumentarse que en el caso de las universidades no resultarían tan relevantes, sin embargo, es preciso considerar que siempre que los servicios se prestan percibiendo tasas como contrapartida, debe seleccionarse una estrategia de precios. Además, también se producen situaciones en las que las universidades establecen precios de mercado, aunque solo sea con respecto a determinadas actividades. Así, en la mayoría de los países, los servicios de consultoría y asesoría así como la investigación de tipo industrial se facturan a precios de mercado, y en otros, como Reino Unido o los Países Bajos, las tasas de los estudiantes extranjeros y de los estudiantes a tiempo parcial, siguen ese mismo criterio.

No obstante, la financiación pública de la docencia y la investigación suele estar basada en los costes, si bien, el nivel de financiación puede también depender de decisiones de tipo político. Concretamente, en Irlanda la asignación de fondos a las universidades se lleva a cabo a través de una fórmula basada en un sistema de costes unitarios cuyos principales inputs son los estados financieros auditados de las universidades, así como las matriculaciones.

La tendencia habitual en la mayoría de los países ha sido financiar la educación superior por debajo de su coste real, con lo cual, las universidades se han visto obligadas a financiar el consiguiente déficit a través de mejoras en sus niveles de eficiencia, pero a costa de reducir su capacidad de adaptación financiera y de responder a nuevas iniciativas. En este sentido, en el Reino Unido, el gobierno ha aceptado los datos proporcionados por el *Transparent Approach to Costing*, que mostraban un déficit de

financiación de la investigación para el período 2001 a 2004. De esa manera se ha conseguido que durante los años 2003 y 2004 la Oficina de Ciencia y Tecnología, en colaboración con los principales organismos financiadores, haya intentado mejorar la sostenibilidad de la investigación básica (Creagh, 2008)

La información sobre los costes, a la que ya hemos hecho referencia al comentar los numerosos pronunciamientos europeos en materia de universidades, resulta útil a efectos del cálculo de precios, pero también, para un buen número de finalidades adicionales.

La primera cuestión a considerar sobre el tema de los costes es el hecho de que si bien, en el pasado se prestó especial interés a los costes de los inputs que empleaban este tipo de instituciones, como por ejemplo: personal, equipos, instalaciones, así como a los costes de las diferentes unidades operativas: departamentos, facultades, etc., actualmente, y en consonancia con lo que sucede en el sector privado, se observa un movimiento hacia el sistema de costes de las actividades, el sistema ABC. De esta forma, las universidades obtienen información relativa a los costes de la docencia, de la investigación, los costes de los distintos tipos de alumnos (a tiempo completo, a tiempo parcial, alumnos de doctorado, etc.), o los costes de las distintos tipos de enseñanza (presencial o no presencial) (Cox, Downey, y Smith, 2001)

Teniendo en cuenta que el cálculo de costes se referiría a los costes de las distintas actividades que llevan a cabo las instituciones educativas, las finalidades a las que nos referíamos anteriormente podrían concretarse en las siguientes:

- ❖ Permitiría a los directivos determinar qué actividades producen superávit y cuales déficit, al tiempo que conocer los costes reales de cada una de ellas.
- ❖ Podría utilizarse como medida de presión a la hora de solicitar financiación adicional tanto a las administraciones como a otros organismos.
- ❖ Haría posible la rendición de cuentas, especialmente por lo que se refiere al uso de fondos públicos.

En cuanto a la generación de ingresos, la mayoría de las universidades intenta conseguir su aumento recurriendo a las mismas fuentes públicas que financian la mayor parte de su docencia e investigación. No obstante, teniendo en cuenta las limitaciones de éstas, especialmente en época de crisis, sería interesante la búsqueda de otras alternativas. Entre ellas, se podrían citar las actividades relacionadas con la transferencia de conocimientos, la venta de la capacidad ociosa o la búsqueda de sponsors o socios comerciales.

c) Invertir para el sostenimiento de las infraestructuras: Esta sería la tercera condición para lograr la sostenibilidad financiera. Cuando se habla de infraestructuras es necesario tener en cuenta que las universidades necesitan invertir tanto en infraestructuras de tipo físico como personal. Normalmente se hace referencia a las infraestructuras del primer tipo porque resulta más fácil medir el progreso en este ámbito. No obstante, hay que tener en cuenta que la inversión en recursos humanos es un aspecto crucial en la universidad. De hecho, en algunos países el personal docente no solo está mal pagado, sino que también se ve obligado a trabajar durante largas jornadas, por lo que en determinadas disciplinas, resulta difícil atraer personal joven y consecuentemente, la sostenibilidad de estas instituciones puede verse seriamente amenazada.

Con respecto a las infraestructuras de tipo físico, mantener su capacidad productiva, haciendo que las mismas permitan desarrollar de forma eficaz tanto la docencia como la investigación, plantea una serie de problemas, que intentaremos resumir a continuación. Por una parte, es cierto que los procedimientos contables habituales en la mayoría de los países exigen la amortización de los activos fijos, lo que estaría generando liquidez que podría invertirse en la renovación de activos. Sin embargo, es preciso considerar que la amortización se realiza sobre la base de valores históricos, que no se corresponden con los actuales valores de mercado. Este problema se ve además agravado por el hecho de que en la mayoría de las ocasiones no se trata simplemente de mantener la función original de los activos. En muchos casos, el rápido crecimiento y desarrollo de la educación superior exige cambios en las funciones que deben cumplir los activos (Espinasse, 2009).

Por otra parte, muchas instituciones no obtienen o crean superávits o reservas que les permitan afrontar la inversión en activos y, en aquellos países, en los que el estado es quien financia las inversiones en capital, las instituciones no controlan los fondos con los que renovar los activos (Port, 2006).

Por último, la percepción, en muchas de estas instituciones, de que si obtienen superávits o gestionan demasiado bien sus activos no van a necesitar fondos públicos contribuye a que, en ocasiones, descuiden la inversión a largo plazo en favor del consumo actual.

La forma de resolver todos esos problemas, pasaría por que las universidades fueran capaces de recuperar sus costes completos y obtener además un superávit de sus operaciones corrientes, o bien, que tuvieran acceso a una financiación de carácter regular y planificada, relacionada con sus necesidades a largo plazo.

La obtención de superávits proporcionaría a las instituciones una seguridad financiera que les permitiría hacer frente a posibles contingencias a la vez que aprovechar determinadas ventajas.

Así, por ejemplo, en Inglaterra, el *Higher Education Funding Council for England* (HEFCE) lleva años controlando la situación financiera de déficit o superávit de las instituciones de enseñanza superior. El HEFCE considera que estas instituciones deben recuperar sus costes completos y obtener normalmente un excedente de entre un 3 y un 4% de sus ingresos. Si bien, en los últimos años, este nivel ha disminuido y cerca de un tercio de las instituciones operan en déficit.

El recurso al préstamo, habitual en la empresa privada para financiar sus inversiones, constituye todavía una nueva experiencia para muchas universidades, por lo que se trata con mucha cautela. En este sentido, algunas universidades están ya buscando y obteniendo valoraciones por parte de agencias de calificación de créditos. Por ejemplo, en los Países Bajos la *Stichting Waarborgfonds HBO*, una fundación de garantía controla la calidad de los préstamos obtenidos por las universidades para financiar sus infraestructuras. La citada fundación evalúa todos los años los presupuestos y los informes anuales de las instituciones que garantizan, informando en caso necesario, al Consejo o al Ministerio.

d) **Gestión del riesgo y tratamiento de la crisis financiera:** las nuevas estrategias y formas de financiación, a las que hemos hecho referencia anteriormente,

suponen evidentemente, nuevos riesgos para las universidades, que se añaden a los riesgos de mercado y operativos, que si bien, han estado siempre presentes en este tipo de entidades, se agudizan en época de crisis.

En este contexto, la política de las universidades no debe ser eliminar o evitar el riesgo, sino tratar de asegurarse de que el riesgo que aceptan se ve compensado con las oportunidades y beneficios que esperan conseguir.

En cuanto al tratamiento de las crisis financieras, la visión es diferente en los distintos países de la Unión Europea. En general, las instituciones dependientes del estado no pueden fracasar, por lo que no perciben ese riesgo de insolvencia. Así, en Alemania los presupuestos de las universidades proceden prácticamente en su totalidad de fondos públicos y sus posibilidades de participar en actividades comerciales son limitadas, por lo que el cumplimiento de las normas financieras, principalmente de las leyes presupuestarias, se considera suficiente a efectos del control financiero de dichas instituciones.

En otros países, donde el grado de autonomía de las instituciones universitarias es mayor, también el riesgo de fracaso aumenta. El gobierno británico, por ejemplo, ha manifestado que no pretende convertirse en un banquero a quien acudir como último recurso. No obstante, de momento, todavía no se ha podido probar que el gobierno o la HEFCE hayan permitido la desaparición de ninguna institución de educación superior. De todas formas, y aunque tampoco se hayan producido insolvencias, las instituciones con dificultades financieras se han acabado fusionando con otras más fuertes perdiendo su identidad individual.

La EUA se propone abordar durante los próximos años, y a gran escala, el tema de la sostenibilidad financiera. El primer paso en ese proceso debe ser identificar los costes completos de las actividades universitarias, tema que abordaremos a continuación y objeto fundamental de nuestra comunicación. Una vez completada esta primera fase, el siguiente paso en la estrategia de la EUA será diversificar las fuentes de ingresos de las universidades a fin de que puedan responder de forma eficaz a los múltiples retos que, el cada vez más mercado global de la educación, plantea a las universidades del siglo XXI.

4. EL SISTEMA DE COSTES COMPLETOS EN LAS UNIVERSIDADES EUROPEAS

A la hora de diseñar un sistema de costes completos para las universidades europeas es preciso analizar previamente una serie de temas, que el profesor Yuille, de la universidad de Liverpool, en su conferencia titulada "*Towards Full Costing in European Universities*" y pronunciada en la última convención de la EUA celebrada en Praga en marzo de 2009, resume así:

- ❖ Terminología.
- ❖ Diversidad.
- ❖ Nivel de desarrollo del sistema de costes completos.
- ❖ Elementos impulsores del sistema.
- ❖ Beneficios del sistema.
- ❖ Obstáculos a la implementación del sistema.
- ❖ El papel del apoyo externo.
- ❖ El papel de los diferentes esquemas de financiación.

❖ Responsabilidad y complejidad.

Terminología: uno de los principales problemas a los que se debe hacer frente cuando se trata de comparar los datos relativos a la educación superior en Europa es precisamente la ausencia de una terminología común en los ámbitos contable y financiero. Ese problema es consecuencia de una serie de factores, entre los cuales, podemos referirnos a los siguientes:

Por una parte, los Proyectos Marco de Investigación FP6 y FP7 de la Comisión Europea han generado una cierta confusión, pues términos específicamente pensados para las actividades de investigación, están actualmente generalizándose para el resto de actividades.

Por otra parte, la teoría de contabilidad de gestión, en particular el sistema ABC (*Activity Based Costing*), que como hemos indicado, es la técnica comúnmente utilizada como sistema de costes en el ámbito universitario, no goza en este entorno, del mismo nivel de comprensión y entendimiento que en el ámbito privado.

Además, el *Transparent Approach to Costing* (TRAC), el sistema de costes utilizado en el Reino Unido, país pionero en esta materia, ha generado igualmente, problemas terminológicos, pues también en este caso, se ha tratado de generalizar el uso de ciertos conceptos con un significado específico en su país de origen.

Por último, las legislaciones nacionales son tan diferentes en cuestiones tales como los sistemas de amortización, los términos utilizados en los estados financieros o las reglas que se refieren a los seguros de las propiedades del sector público, que hacen especialmente difícil el desarrollo de una terminología estándar.

Como consecuencia de todas las restricciones anteriores, de momento la EUA sugiere la adopción con carácter general, de la definición del coste completo como la capacidad de identificar y calcular todos los costes directos e indirectos de las actividades universitarias, dejando margen suficiente para que los distintos países adopten enfoques diferentes. No obstante, anima a la Comisión Europea a trabajar a favor de una terminología común en esta materia y a aplicar de formar coherente los términos resultantes.

Diversidad: teniendo en cuenta las diferencias de las universidades europeas en cuanto a estatus legal (agencias gubernamentales, instituciones del sector público que operan de forma autónoma, entidades legalmente independientes sometidas a las normas públicas y entidades no lucrativas que actúan bajo normas privadas), tamaño, orientación (docencia o investigación), estructuras relativas a la propiedad (la universidad posee la mayor parte de los edificios o es el estado el que lo hace), la financiación (fondos públicos nacionales, fondos privados nacionales o fondos internacionales), el gobierno (en términos de unidades como facultades, instituciones, departamentos o centros) o los costes (la mayoría de las estructuras de costes de las universidades siguen basándose en los elementos del costes, dificultando el proceso de medida de los costes de los productos, sean estos programas o proyectos), y el nivel de autonomía, así como el impacto que todos estos factores tienen sobre el desarrollo y puesta en práctica de un

sistema de costes completos, resulta imprescindible para las universidades identificar otras con estructuras similares, tanto a efectos de cooperación como de comparación.

Nivel de desarrollo del sistema de costes completos: en este caso, también se pueden identificar diferencias notables entre los distintos países europeos. Considerando que son aquellos países con una iniciativa coordinada a nivel nacional y apoyo financiero de sus gobiernos los que se sitúan a la cabeza de este proceso, la EUA en su documento "*Financially Sustainable Universities*" (EUA, 2008) diferencia cuatro grupos de países:

- ❖ Países en los que la iniciativa en cuanto al desarrollo del sistema de costes completos ha partido del gobierno, del que se ha recibido igualmente apoyo, tanto financiero como de asesoramiento. Ejemplo: Reino Unido.
- ❖ Países en los que la iniciativa ha procedido, bien de universidades individuales o bien, de grupos de universidades, pero sin apoyo gubernamental. Entre estos países se sitúan los Países Bajos o Austria.
- ❖ Países en los que el sector universitario, ya sea a través de un grupo de universidades o de la Conferencia de Rectores junto con alguna autoridad pública está desarrollando un modelo de costes completos. Irlanda, Alemania o España¹⁷⁶ estarían en este caso.
- ❖ Países en los que el sector universitario, ya sea a través de un grupo de universidades o de la Conferencia de Rectores y al margen de cualquier apoyo gubernamental, está desarrollando un modelo de costes completos. Suecia o Bélgica o la Universidad de Coimbra (Mano, 2008), se situarían en este grupo.

Además de apoyo gubernamental, existen también otros factores que afectan sobremanera al desarrollo del sistema en los distintos países. En este sentido, la calidad de los datos de partida y de los sistemas de información ya existentes afecta, evidentemente, al tiempo, esfuerzo e inversiones necesarias para desarrollar el proceso. Hay universidades cuyas bases de datos, notablemente sofisticadas, proporcionan ya información relativa a estudiantes, cursos, personal, tiempo de personal, uso del espacio, etc., lo cual, simplifica notablemente la cuestión a la que estamos haciendo referencia.

La consideración conjunta de los factores anteriores permitiría distinguir tres niveles en el desarrollo de los sistemas de costes:

- ❖ Desarrollo total del sistema de costes completos, que se aplica a la mayoría de las unidades estructurales de las universidades a efectos de calcular los costes completos de sus actividades (docencia, investigación, otras). En este nivel se situarían el Reino Unido y los Países Bajos.

¹⁷⁶ En España, aunque desde hace más de diez años se han llevado a cabo iniciativas en materia de contabilidad de costes en el entorno universitario, todavía no se dispone de un modelo que permita a las universidades conocer cual es el coste real de la docencia, de los distintos proyectos de investigación, de las diferentes titulaciones o de las distintas asignaturas. La Oficina de Cooperación Universitaria (OCU), a través de su Comité Científico, elaboró en 2006 el Libro Blanco de los Costes en las Universidades, ofreciendo a las mismas, la posibilidad de adaptar el modelo a la realidad concretas de cada una de ellas. Toda esta información se encuentra disponible en el Portal de Costes de las Universidades, en la siguiente dirección de Internet: http://portal.ocu.es/portal/page/portal/costes_universidades

- ❖ El sistema de costes completos se encuentra en estado de desarrollo: en esta situación se encontraría la mayor parte de los países europeos: Suecia, Irlanda, Alemania, Austria o España.
- ❖ Se están desarrollando la metodología y las bases de datos necesarias para la asignación de costes indirectos, pero aún no se ha tomado la decisión de desarrollar el sistema de costes completos. En esta situación se encontrarían la mayor parte de los nuevos países de la Unión Europea: Estonia, República Checa, Polonia o Eslovenia (Jamnik, 2008).

Tomando en consideración este amplio abanico de estados de desarrollo, resultaría imprescindible que las instituciones europeas tomaran conciencia de esta situación, proporcionando la ayuda y apoyo necesarios en cada caso.

Elementos impulsores del sistema: de entre los diferentes elementos que impulsan a las universidades a poner en práctica un sistema de costes completos y que comprenderían desde factores específicamente institucionales hasta internacionales, pasando por factores nacionales, la mayoría de las universidades destaca el papel del sistema de costes completos como elemento esencial para la toma de decisiones a nivel institucional. En efecto, la tendencia general al incremento de la financiación externa competitiva fuerza a las universidades a identificar sus costes completos. Solo así tendrán la posibilidad de recuperar más costes indirectos e identificar la cantidad adicional de fondos que necesitan conseguir o desviar de otros proyectos, en el caso de que la financiación no sea total.

A nivel europeo, los programas de desarrollo tecnológico e investigación, al representar programas de financiación competitiva y contener condiciones de recuperación de costes, suponen un buen estímulo para el desarrollo de los sistemas de costes completos por parte de las universidades europeas. Efectivamente, aquellas universidades capaces de identificar los costes completos de un programa de investigación financiado por el *7th Framework Programme* (FP7), pueden recuperar un porcentaje más elevado de costes indirectos que aquellas otras que no han puesto en práctica un programa de similares características (Estermann, 2008).

Beneficios del sistema: La puesta en práctica de un sistema de contabilidad de costes de uso generalizado por parte de las universidades proporcionaría beneficios no sólo a dichas instituciones, sino que también podría hablarse de beneficios a nivel nacional y europeo.

En primer lugar, es cierto que los principales beneficiarios del sistema serían las propias universidades, que mejorarían su proceso de toma de decisiones al obtener un mejor conocimiento de las implicaciones financieras de sus decisiones y disponer de una información actualizada y razonable sobre el coste de sus actividades. Asimismo, el sistema permitiría la comparación entre universidades, dentro de los límites comentados anteriormente, a la vez que mejoraría sus posibilidades de conseguir una financiación más elevada de los costes en sus negociaciones con organismos públicos y privados

A nivel nacional, el hecho de que las universidades pudieran probar de forma fiable el dinero que necesitan, proporcionaría a los organismos responsables de su financiación una base mucho más objetiva a la hora de decidir la asignación

presupuestaria. A su vez, el incremento en la confianza mutua que se conseguiría con este sistema, permitiría a las universidades anticipar la financiación gubernamental, y esto, evidentemente, redundaría en una mejor planificación a largo plazo de las inversiones universitarias.

A nivel europeo, el hecho de disponer de sistemas de costes fuertes y, por lo tanto, de universidades más eficientes y sostenibles, permitiría dedicar mayores fondos no solo a la educación y la investigación, sino también, a instalaciones o personal. De esa forma, se reforzaría el Espacio Europeo de Educación Superior e Investigación y mejoraría la competitividad europea frente al resto del mundo. Además, el aumento de la confianza mutua entre organismos financiadores y universidades, se produciría también a este nivel, y es de esperar que pudiera traducirse en una simplificación de las reglas relativas a la obtención de fondos europeos y un recorte de los gastos que actualmente se dedican a procedimientos administrativos.

En este sentido, sería interesante que las propias instituciones europeas dedicasen sus esfuerzos a difundir los beneficios del sistema a los tres niveles ya apuntados.

Obstáculos a la puesta en marcha del sistema: si, como acabamos de comentar, la aplicación del sistema de costes completos produce tan grandes beneficios tan importantes, es necesario explicar los motivos por los que el uso del mismo no está todavía generalizado.

En este sentido, puede hablarse de obstáculos internos o institucionales y de obstáculos externos.

Entre los primeros deberíamos de citar la tradicional resistencia a los cambios dentro de la comunidad universitaria, combinada con un cierto temor hacia un enfoque más empresarial de la institución. En otras ocasiones, es la falta de interés de los responsables de la institución la que convierte el proceso en lento y difícil. No obstante, el principal problema al que se alude siempre que se pretende poner en marcha un proceso de esa naturaleza es la resistencia al control del tiempo por parte del personal académico. Los motivos con los que se pretende justificar esa resistencia se relacionan con la incompatibilidad que se suele apreciar entre el control del tiempo y la libertad académica, el miedo a que el registro de los tiempos pueda utilizarse con otras finalidades distintas a la de justificar el coste completo de los programas, el incremento en la burocracia o la pérdida de tiempo ocasionada por la necesidad de rellenar hojas con los tiempos.

Sin embargo, teniendo en cuenta que la mayor parte del gasto universitario corresponde a gastos de personal, y que diversos autores consideran que uno de los factores responsables de que las distintas iniciativas en materia el cálculo de costes en las universidades hayan alcanzado un éxito bastante limitado, reside, precisamente, en la escasa atención que se ha prestado al tema de la medida y asignación del coste de personal a las actividades (Cropper y Cook, 2000), debemos entender que estamos ante un asunto de vital importancia.

Ahora bien, existen numerosos métodos de asignación y registros de tiempo, y estudios que demuestran que todos ellos alcanzan resultados similares. Por lo tanto, es

conveniente que las autoridades tanto europeas como nacionales, acepten una amplia gama de sistemas, de tal forma que cada universidad pueda elegir aquel que considere más adecuado en términos de consumo de tiempo, coste, fiabilidad y adecuación al entorno cultural del país. Igualmente, dada la sensibilidad del tema, es preciso tratarlo con especial cautela, buscando una comunicación adecuada con los departamentos de personal y las asociaciones sindicales.

Como consecuencia de lo comentado anteriormente, merece la pena que nos detengamos, siquiera sea brevemente, en el análisis de los distintos métodos de asignación de tiempos ya ensayados en distintas universidades. Tengamos en cuenta que el objetivo de todos ellos es exactamente el mismo: determinar cómo el personal consume su tiempo de trabajo y asignarlo convenientemente.

- ❖ Estudios del personal: este método puesto en práctica en el Reino Unido, puede llevarse a cabo electrónicamente, vía e-mail, o a través de una base de datos online. En cualquier caso, se exige al personal que rellene una encuesta estimando la asignación de su tiempo. Las categorías más amplias en el caso de personal docente consistirían en distribuir el tiempo ente docencia, investigación y otros, no obstante, el nivel de sofisticación puede aumentarse incluyendo subtipos de actividades. Las encuestas cubren periodos semestrales o anuales, siendo obligatorio completar las mismas, pero el sistema británico estima que pueden obtenerse resultados razonables si la encuesta se rellena anualmente por parte de un tercio del personal.
- ❖ Entrevistas al personal: en este caso, las entrevistas pueden ser de tipo personal, si se quiere tener un conocimiento preciso de la asignación del tiempo del personal, o pueden consistir en entrevistas con el personal directivo de una determinada unidad o servicio, que pueda proporcionar una estimación razonable de la asignación de tiempos en dicha unidad. Es el método normalmente aplicado en el caso del personal no docente.
- ❖ Hojas de tiempos: El personal registra la asignación de su tiempo de forma rutinaria, utilizando hojas de Excel o cualquier otro sistema.
- ❖ Creación de perfiles: este sistema consistiría en diseñar varios perfiles de individuos que desarrollan tareas similares.
- ❖ Otras técnicas: en ocasiones se han utilizado los *workshops* como un foro adecuado para que el personal presente datos y estimaciones técnicas, o en el que se pide al personal que efectúe una división de su tiempo en diferentes actividades y rellene una hoja sobre la base de las actividades realizadas en el ejercicio inmediatamente anterior. Este método aparece extensamente comentado y valorado, de forma muy positiva, en el estudio llevado a cabo por Reich y Abraham (2006).

Papel del apoyo externo: El apoyo externo, al que ya nos hemos referido al hablar de los elementos impulsores del proceso, ha demostrado ser una cuestión de gran trascendencia a la hora de garantizar el éxito del proceso. Dicho apoyo se puede recibir no solo en la fase de desarrollo, sino también, para la implementación del modelo, e incluso, en una fase posterior, en forma de financiación de los costes totales de las distintas actividades universitarias. Puede proceder de las diversas Conferencias de Rectores, de los organismos que, a nivel nacional, se encargan de la financiación y organización de las universidades, de órganos internacionales, o también, de consultores externos (Schök, 2008).

Además, el apoyo externo puede concretarse tanto en contribuciones financieras directas o puede adoptar la forma de asesoramiento a las instituciones educativas, bien sea mediante conferencias, *worshops*, materiales que puedan servir de guía, páginas Web con contenidos adecuadas al caso, intercambio de programas, etc. (Estermann, 2008)

En este sentido y dada la importancia del tema, sería interesante hacer un llamamiento a los gobiernos nacionales para que proporcionasen apoyo financiero, técnico y humano a las universidades, a fin de que mejorasen sus capacidad de poner en práctica el modelo de costes completos.

El papel de los esquemas de financiación: también en este caso, en el apartado correspondiente a los elementos impulsores del sistema hicimos una referencia expresa a la importancia en ese sentido de los esquemas de financiación nacionales y europeos, como el FP7. No obstante, resulta curioso comprobar cómo, en ocasiones, estos sistemas se han convertido en una barrera a la implementación de los modelos de costes completos.

Así, los sistemas FP7 establecen tres posibilidades para la recuperación de los costes indirectos, a saber, un sistema de contabilidad analítica para las entidades más avanzadas, un método simplificado para aquellas entidades con sistema menos complejos, o la recuperación de un porcentaje determinado en el caso de aquellas instituciones cuyos sistemas de costes no están preparados para identificar los costes indirectos. Sin embargo, se ha comprobado que en los dos primeros casos, se debería proporcionar una visión más amplia de los posibles sistemas de costes completos que podrían utilizarse, con el fin de reducir las inseguridades manifestadas por las instituciones.

Por otra parte, un problema habitual que presentan estos esquemas de financiación competitivos es que, incluso cuando las universidades identifican la totalidad de los costes de los proyectos, estos solo se financian de forma parcial. En esta situación, cada vez son más las universidades que rechazan proyectos que puedan poner en peligro su propia sostenibilidad financiera. Esto crea un conflicto, pues programas ideados para impulsar la investigación, la innovación o el crecimiento económico, pueden acabar frenándolo.

En este aspecto, sería importante que todos aquellos organismos, nacionales o europeos, que financian proyectos de investigación dieran un paso en el sentido de financiar completamente los costes de tales proyectos, contribuyendo así a la sostenibilidad financiera de las universidades. También, y con respecto a las instituciones europeas, deberían modificarse las reglas de los actuales FP7, no solo con el fin de simplificarlas, sino también de negociarlas con las partes interesadas.

Responsabilidad y complejidad: La responsabilidad de las universidades, entendida como su capacidad para cumplir objetivos, demostrar calidad y poner de manifiesto cómo han empleado la financiación recibida, es una cuestión íntimamente ligada tanto con su grado de autonomía, como con la existencia de un sistema de costes completos. Por una parte, no tiene sentido hablar de responsabilidad cuando no se posee

un nivel adecuado de autonomía en materia legal y financiera, que permita tomar decisiones y comprender la necesidad de contar con instrumentos adecuados, como un sistema de costes completos. La ausencia de autonomía puede, de hecho, representar un obstáculo para la implementación de dichos sistemas, pues si no es posible influir sobre los costes (personal, instalaciones...), identificarlos deja de ser un asunto de importancia. Por otra parte, los sistemas de costes completos pueden considerarse como uno de los pilares básicos de la responsabilidad, el instrumento básico para demostrar a los distintos organismos financiadores, estudiantes, impositores y público en general, cómo se emplea el dinero de la universidad.

Por lo que se refiere al tema de la complejidad, es necesario tener en cuenta que un sistema de costes completos es ya de por sí un proceso complejo, que debe adaptarse a las necesidades específicas y a las características propias de cada universidad. Sería, por lo tanto, deseable, no introducir en dicho proceso más dificultades que las estrictamente necesarias. No obstante, hay que mencionar el hecho de que los diversos sistemas de financiación externa incrementan, en muchas ocasiones, la complejidad de dicho proceso, al imponer exigencias diferentes y en ocasiones contradictorias, sobre los sistemas de costes a emplear por parte de las universidades. La coordinación de todos estos sistemas ya sean nacionales, europeos o internacionales, se convierte así, en un asunto de vital importancia.

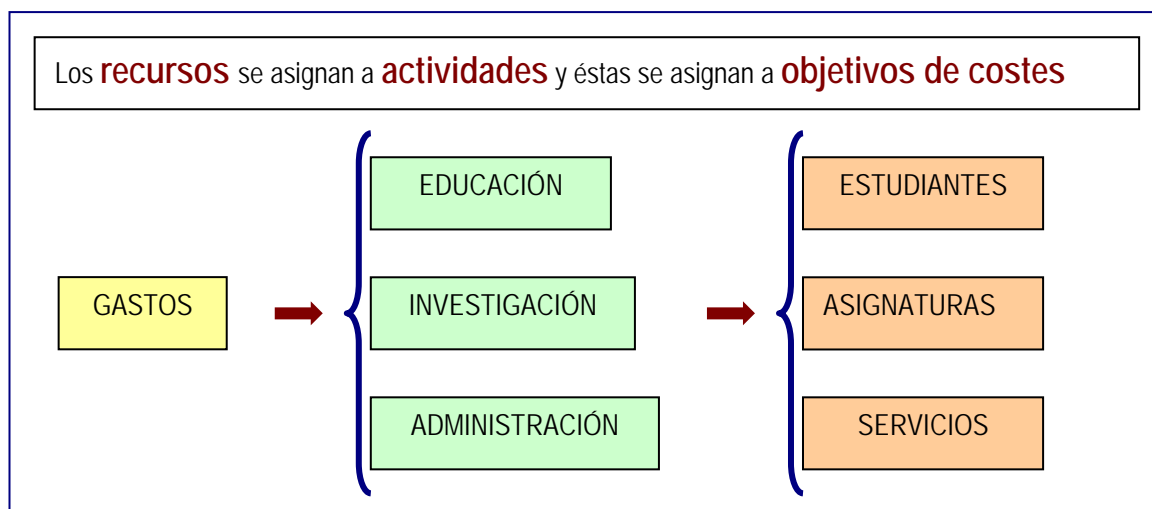
5. ASPECTOS GENERALES A CONSIDERAR EN EL DISEÑO DE UN SISTEMA DE COSTES COMPLETOS EN LAS UNIVERSIDADES

A lo largo de la exposición anterior, hemos puesto de manifiesto que la metodología de costes cuyo uso se defiende actualmente en las universidades, es el sistema ABC.

Los dos principios fundamentales en lo que se apoya el sistema son los siguientes: en primer lugar, las actividades consumen recursos y en segundo lugar, los servicios, productos o clientes consumen actividades. Es decir, el sistema ABC proporciona información sobre las actividades que desarrolla, en ese caso, la universidad, los recursos que consume y el propósito u objetivo de tales actividades.

La ventaja de este sistema frente a los sistemas de costes tradicionales reside en el hecho de los primeros asignan los costes generales en una sola fase, es decir, la directamente a los productos, servicios o clientes, empleando métodos excesivamente simples, que conducen a una información poco fiable. No consideran toda la amplia gama de actividades que llevan a cabo las diversas instituciones y que son, en definitiva, las responsables de aquellos costes. El sistema ABC, por el contrario, se centra en las actividades realizadas para conseguir los distintos objetivos de costes. La asignación se efectúa, por lo tanto, en las dos etapas que figuran en el cuadro anterior: en la primera, se asignan los costes a las actividades que los consumen. En la segunda, los costes de las actividades se atribuyen a los productos o servicios específicos que consumen aquellas actividades.

Gráfico 4.- Esquema de funcionamiento del sistema ABC



La asignación de costes implica la distribución de los mismos, desde un elemento fuente a un elemento destino, sobre la base del consumo del primero por parte del segundo. El nivel de observación de esa relación de consumo determina si se habla de una asignación directa, si la relación fuera directamente observable, o indirecta, a través de un portador de costes, cuando aquella no resulte de observación directa.

La necesidad de estos sistemas en el ámbito universitario viene determinada por el ambiente cada vez más competitivo y sujeto a restricciones financieras, que caracteriza al entorno en el que actualmente se mueven las universidades. Como acabamos de señalar, el sistema permite relacionar los costes de los productos proporcionados, tales como cursos, investigación, asesoramiento, con los ingresos recibidos de los mismos. Solo una adecuada comprensión de la relación entre el tipo de cliente, el precio, la asignación de recursos, los gastos en infraestructuras, permitirán a las universidades tomar decisiones estratégicas relacionadas con:

- El tipo de producto que debe proporcionarse y el de estudiante al que dirigirse: por una parte, las universidades ofrecen una gran diversidad de cursos y estudios, cada uno de los cuales consume distintos recursos, por otra parte, el tipo de estudiante de los diferentes cursos afecta también a su coste (los estudiantes internacionales consumen más recursos que los nacionales). La información es vital para que la decisión sea correcta.
- El método de prestación del servicio: cualquier decisión relativa a la forma de llevar a cabo los cursos o programas universitarios (presencial, on line....) debe ir acompañada de un estudio no solo de las preferencias de los estudiantes, sino también, de los costes que supone cada una de las alternativas.
- La asignación de recursos: solo cuando se relaciona el consumo de los diferentes recursos con las actividades universitarias y éstas con los distintos clientes o productos, pueden asignarse eficientemente los recursos en función de la previsión del número y composición de los productos y estudiantes a los que se servirá (Robertson y otros, 1998).

Tras esta breve referencia a la metodología de costes a emplear, podemos pasar ya a señalar los aspectos fundamentales a considerar en el diseño de un sistema de esta naturaleza en las universidades. Como indica Egan (2008), en una conferencia pronunciada durante el *International Symposium on University Costs and Compacts*, cualquier sistema de costes debe ser suficientemente flexible, pero también adaptarse a una serie de exigencias mínimas. A esa misma flexibilidad se hace referencia en la propuesta de código de buenas prácticas en materia de costes, publicado por la *International Federation of Accountants* (IFAC, 2008), que entiende ningún sistema de costes puede considerarse universalmente válido, deberá adaptarse necesariamente a las necesidades, características y estructura de costes de cada entidad.

En este sentido, tomando como referencia el documento de la EUA titulado "*Financially Sustainable Universities: Towards Full Costing in European Universities*" (2008), así como las diversas experiencias comentadas por parte de los países más avanzados en la materia, Reino Unido y Países Bajos (TRAC, 2005; Aartsen, 2008 y Wolters, 2009) pretendemos, a continuación, señalar una serie de aspectos generales que podrían ayudar a las universidades que quisieran implantar un sistema de costes completos, a hacerlo en una dirección correcta. Se trata de una serie de principios comunes que conformarían la base sobre la que se desarrollarían diferentes enfoques, adaptados a las características propias de cada universidad. Eso sí, como paso previo, sería necesario analizar y estudiar detalladamente todos los aspectos que se trataron en el apartado anterior.

- ❖ **Identificar las actividades universitarias fundamentales:** en función del nivel de desarrollo del sistema, esto podrá hacerse de forma más general o más específica. Cuanto menor sea el número de actividades, más simple será tanto la recogida de datos como su asignación.
 - Actividades relacionadas con la docencia:
 - Estudios de grado
 - Estudios de posgrado
 - Formación continuada
 - Actividades relacionadas con la investigación: la división en este caso puede realizarse sobre la base del organismo que financian los proyectos. Nacionales, internacionales, o europeos.
 - Otras
 - Servicios públicos (bibliotecas, museos)
 - Actividades comerciales (servicio de publicaciones, librería, tienda)
- ❖ **Elegir los distintos objetivos de costes:** dependiendo del contexto institucional y de los objetivos que persiga el sistema de costes, pueden consistir en:
 - Cursos, asignaturas o créditos.
 - Proyectos de investigación.
 - Servicios.
 - Tipos de estudiantes (internacionales, domésticos, graduados, no graduados)
- **Analizar los portadores de costes de las actividades, tanto los principales como los secundarios.**
 - El principal portador de costes será el tiempo consumido por parte del personal académico.

- Como portadores secundarios podrá utilizarse cualquiera de los siguientes, dependiendo del tipo de coste que se pretenda asignar:
 - Tiempo consumido por el resto del personal.
 - Número de profesores, medidos en equivalentes a tiempo completo.
 - Metros cuadrados, cuando se hace referencia al uso de espacios e instalaciones.
 - Número de personal administrativo, en equivalentes a tiempo completo.
 - Número de exámenes.
 - Número de horas de docencia, o número de horas de tutoría.
 - Número de solicitudes de becas de investigación.
 - Número de proyectos de investigación.
 - Número de estudiantes.
 - Número de graduados.
 - Número de sesiones de atención a los alumnos.
 - Número de créditos.
 - Número de solicitudes
 - Otros.....
- ❖ **Diseñar una metodología de asignación de costes:** esta fase conllevaría las siguientes actuaciones:
 - En primer lugar, identificar todos los costes directos, para asignarlos de forma directa o a las actividades o a los objetivos de coste.
 - En segundo lugar, asignar el resto de los costes indirectos, lo cual exige:
 - Recoger estos costes en grupos, representando distintas tareas o departamentos. Ejemplos de estos grupos de costes serían los correspondientes a servicios académicos, los gastos educativos de tipo general, los servicios centrales y de administración, los correspondientes a instalaciones para el personal o el alumnado...
 - Asignarlos de acuerdo con los portadores de costes adecuados a cada caso.
 - La asignación se realizará en una o varias etapas, o incluso se realizarán asignaciones recíprocas.
 - A continuación, será necesario determinar y asignar el tiempo del personal: como ya indicamos, este es precisamente uno de los aspectos más controvertidos y a la vez más importantes del sistema de costes. En el apartado anterior expusimos brevemente las diferentes alternativas, pudiendo apuntar en este momento, la tendencia observada en los países más avanzados en la materia hacia una combinación de métodos.
- ❖ **Definir la base de costes a utilizar:** las dos alternativas más importantes en este sentido son la utilización de datos históricos, o bien, el empleo de datos actuales. La elección de una u otra depende, básicamente de los datos y sistemas disponibles. En el primer caso, se analizan costes de periodos pasados, que pueden obtenerse de varias fuentes, entre ellas, los estados financieros previos. En el segundo caso, se emplean costes actuales, que exigen contar con unos sistemas financieros y de recursos humanos mucho más complejos y sofisticados.

6. CONCLUSIONES

- ❖ Las nuevas y crecientes necesidades de fondos y la crisis económica general han hecho proliferar los pronunciamientos en esta materia, por parte tanto de los órganos de dirección de la Unión Europea, como de organismos profesionales como la EUA.
- ❖ El tema fundamental en todos estos pronunciamientos es el concepto de sostenibilidad financiera.
- ❖ La EUA se propone abordar, en un futuro próximo, el tema de la sostenibilidad financiera en toda su extensión.
- ❖ Conseguir universidades financieramente sostenibles exige disponer de herramientas de gestión adecuadas, como un sistema de costes completos, de tal forma que la entidad, una vez conocidos los costes, sea capaz de recuperarlos, tanto los directos como los indirectos.
- ❖ El diseño e implantación, por parte de todas las universidades europeas de un sistema de costes, constituye el objetivo inicial de la EUA en el proceso de conseguir la sostenibilidad financiera de las universidades.
- ❖ Desarrollar un sistema de esa naturaleza exige la consideración de aspectos, tales como la diversidad terminológica entre los países de la Unión Europea, las diferencias entre las distintas universidades en términos de estructura, forma de gobierno nivel de autonomía, los distintos beneficios que cada una de ellas, percibe del sistema y los obstáculos a los que se enfrentan, la diversidad del nivel de desarrollo del sistema de costes completos entre los distintos países, los diferentes grados de apoyo externo en cada uno de los, así como la propia complejidad del sistema.
- ❖ Como consecuencia de todo lo anterior, no sería ni bueno ni deseable buscar un sistema de costes completos universalmente válido para todas las universidades europeas, sino que el sistema debería adaptarse a las características propias de cada una de ellas.
- ❖ No obstante lo anterior sí es posible enunciar unas características básicas o principios comunes a los que el sistema debería adaptarse. Así existe consenso en cuanto al empleo del sistema ABC como metodología de costes. Sistema basado en dos principios fundamentales: las actividades consumen recursos y los objetivos de coste: productos, servicios o clientes consumen actividades. Sobre esta base, cualquier sistema de costes debería seguir los siguientes pasos: definir actividades, objetivos de costes, portadores de costes método de asignación de costes y bases de costes a utilizar.

BIBLIOGRAFÍA

- AARTSEN, P.-J. (2008): "Accounting comparisons and assessing performance. Experiences in implementing Full Cost in NL". EUA, February, Brussels, en:
http://www.eua.be/fileadmin/user_upload/files/Experts_Conference_Brussels/Pieter_Jan_Aartsen_Compatibility_Mode.pdf [Consulta: 17/02/2009].
- AZIZI, I. (2007): "Activity-based Management in Higher Education: Can it Work?", en
http://www.sas.com/offices/asiapacific/malaysia/academic/2007_sum_paper/Azizi.pdf [Consulta: 12/03/2009].
- COX, K., DOWNEY, R., SMITH, L. (2001): "Activity-Based Costing and Higher Education: Can it Work?" The Department Chair, A resource for Academic Administrators, Volume 11, No. 3, Winter, en <http://www.k-state.edu/pa/researchinfo/papers/deptchair.pdf> [Consulta: 17/07/2009].
- CREAGH, I. (2008): "Full economic costing of research: an institutional view from King's College London". ". International Symposium on University Costs and Compacts", 14-15 July, Canberra, en: http://www.go8.edu.au/storage/events/2008/costs_compacts_presentations/14July/Ian_Creagh_King's_College_London.ppt [Consulta: 28/02/2009].
- CROPPER, P. Y COOK, R. (2000): "Activity-Based Costing in Universities-Five Years on". Public Money and Management. Volume 20, Issue 2, pp. 61-68.
- EGAN, S. (2008): "Funding the Full Economic Costs of Research". International Symposium on University Costs and Compacts", 14-15 July, Canberra, en http://www.go8.edu.au/storage/events/2008/costs_compacts_presentations/14July/steve_egan_higher_education_funding_council_for_england.ppt#291.22.PolicyIssues [Consulta: 28/02/2009].
- ESPINASSE, P. (2009): "Impact of external project-based research funding on financial management in universities". EUA Prague Convention. 18-21, Marzo, en:http://www.eua.be/fileadmin/user_upload/files/Convention_in_Prague_08/Pierre_Espinasse_Presentation.pdf [Consulta: 12/04/2009].
- ESTERMANN, T. (2008): "First Findings University Funding Project". EUA Experts Conference Towards Financially Sustainable European Higher Education Institutions. Brussels, 7 February, en:http://www.eua.be/fileadmin/user_upload/files/Experts_Conference_Brussels/Thomas_Estermann_Compatibility_Mode.pdf [Consulta: 12/02/2009].
- EUROPEAN UNIVERSITY ASSOCIATION (EUA) (2008): "Universities urged to identify the full costs of their activities", European University Association Experts Conference. Bruselas, en http://www.eua.be/fileadmin/user_upload/files/Press/TEpressrelease0802.pdf [Consulta: 12/02/2009].
- EUROPEAN UNIVERSITY ASSOCIATION (EUA) (2008): "Financially Sustainable Universities: Towards Full Costing in European Universities". EUA Publications. Bruselas, en: http://www.eua.be/fileadmin/user_upload/files/Publications/Financially_Sustainable_Universities.pdf [Consulta: 4/02/2009].

- FIGEL, J (2008): "Towards Financially Sustainable European Higher Education Institutions". Brussels, 7–8 February, en http://ec.europa.eu/commission_barroso/figel/speeches/docs/08_02_07_EUA_conf_video_en.pdf [Consulta: 12/02/2009].
- INTERNATIONAL FEDERATION OF ACCOUNTANTS (IFAC) (2008): "Costing to drive organizational performance – proposed international good practice guidance". Exposure Draft, Professional Accountants in Business Committee, New York, June, en: <http://www.ifac.org/Guidance/EXD-Details.php?EDID=0114> [Consulta: 22/02/2009].
- JAMNIK, S.M. (2008): "University of Ljubljana. Full cost accounting issue". EUA Experts Conference Towards Financially Sustainable European Higher Education Institutions. Brussels, 7 February, en: http://www.eua.be/fileadmin/user_upload/files/Experts_Conference_Brussels/Staska_Mrak_Jamnik_Compatibility_Mode_.pdf [Consulta 16/02/2009].
- JOINT COSTING AND PRICING STEERING GROUP (JCPSG) (2005): "Transparent Approach to Costing". June, en: <http://www.icpsg.ac.uk/downloads/guidance/Overview.pdf> [Consulta 2/02/2009].
- MANO, M. (2008): "The University of Coimbra's Perspective". EUA Experts Conference Towards Financially Sustainable European Higher Education Institutions. Brussels, 7 February, en: http://www.eua.be/fileadmin/user_upload/files/Experts_Conference_Brussels/Margarida_Mano_fw_Compatibility_Mode_.pdf [Consulta: 12/02/2009].
- OECD (2007): "On the Edge: Securing a Sustainable Future for Higher Education". OECD Education Working Papers. N° 7. OECD Publishing. doi:10.1787/220180871707
- PORT, J. (2006): "Financial sustainability of universities: the OECD/IMHE study and current UK experience". EUA Spring Conference, en: http://www.eua.be/eua/jsp/en/upload/PlenaryIII_Jim_Port.1144157340434.pdf [Consulta: 15/03/2009].
- REICH, F. AND ABRAHAM, A. (2006): "Activity Based Costing and Activity Data Collection: A Case Study in the Higher Education Sector". University of Wollongong, en: <http://ro.uow.edu.au/cgi/viewcontent.cgi?article=1220&context=commpapers> [Consulta 14/03/2009].
- SCHÖK, T.A.H. (2008): "Accounting Comparisons and Assessing Performance". EUA Expert Session 3. 7 Febrero en: http://www.eua.be/fileadmin/user_upload/files/Experts_Conference_Brussels/Thomas_Schoeck_Compatibility_Mode_.pdf [Consulta: 21/02/2009].
- ROBERTSON, S., APPLEBEE, G. BERNASCONI, R., FORSHAW, N. Y MCKAY, G. (1998): "Costing Methodology. For use withjn Australian Higher Education Institutions". Ernst and Young. 1998.
- WOLTERS, W. (2009): "Erfahrungsbericht zur Einführung der Vollkostenrechnung an Niederländischen Universitäten". Erfahrungsaustausch zum7, FRP,19/20, Januar, Bonn, en: http://www.eubuero.de/service/veranstaltungen/uniclub19012009/Download/dat_/fil_3134 [Consulta: 19/03/2009].
- YUILLE, M. (2008a): "Drivers, benefits and barriers for change". Expert Session 2. European University Association Experts Conference. Bruselas, 7 febrero, en

http://www.eua.be/fileadmin/user_upload/files/Experts_Conference_Brussels/Michael_Yuille_Compatibility_Mode.pdf [Consulta: 12/02/2009].

YUILLE, M. (2008b): "Conclusions". European University Association Experts Conference. Bruselas, febrero, en http://www.eua.be/fileadmin/user_upload/files/Experts_Conference_Brussels/Final_conclusions_Compatibility_Mode.pdf [Consulta: 12/02/2009].

YUILLE, M. (2009): "Towards Full Costing in European Universities". EUA Prague Convention. 18-21, Marzo, en http://www.eua.be/fileadmin/user_upload/files/Convention_in_Prague_08/Michael_Yuille_Presentation.pdf [Consulta: 2/04/2009].