

## **CRITERIOS PARA LA DETERMINACION DEL COSTE EN LOS CENTROS DOCENTES**

por VICENTE GARCÍA MARTÍN

*Facultad de Ciencias Económicas. Universidad de Málaga*

Deseamos iniciar nuestro trabajo, sobre el problema que nos ocupa, transmitiendo una inquietud que tenemos desde el preciso instante en que se nos invitó a participar en estas jornadas: el diferente grado de conocimiento que sobre materias contables presumimos tienen los asistentes a las mismas. Suponemos que, puestos a realizar una clasificación, habrá personas versadas, medianamente versadas y carentes de conocimiento sobre el tema. Por tanto, dirigiremos nuestra exposición teniendo presente a este último grupo, con ánimo de conseguir el objetivo final que se persigue que, desde luego, no es hacerles expertos contables, sino transmitirles algunas ideas en torno al tema de costes. Asimismo, quisiéramos agregar en este breve exordio que las posibles reflexiones económicas que iremos haciendo de estos entes educativos, además de tener como norte los de propiedad privada, se apoyarán exclusivamente en interpretaciones contables, huyendo en la medida que ello es posible de cualquier connotación ideológica.

Para no cansarles se procurará tener presente la recomendación que efectúa Ortega en su conocida obra «Qué es filosofía», cuando nos dice, refiriéndose al filósofo —consejo que nos puede ser de utilidad— que al emitir nuestras verdades, las propias del hacer de nuestras disciplinas, se «debe huir del cínico uso con que algunos hombres de ciencia se complacen como Hércules de feria, en ostentar ante el público los "bíceps" de su tecnicismo». Procuraremos que este consejo impregne nuestro trabajo al objeto de alcanzar para él el correspondiente marchamo de utilidad.

Después de esta introducción surge necesariamente una pregunta: ¿De qué vamos a hablar que pueda ser de interés para personas curti-

das en la dirección y gestión de empresas educativas? Pues bien, vamos a limitarnos a reflexionar, para no decepcionarles, sobre lo que dice el título de la ponencia, es decir, vamos a ocuparnos de efectuar unas breves notas, útiles desde el punto de vista contable, de lo que entendemos por un centro educativo y vamos a extraer aquellos conceptos imprescindibles de la contabilidad de costes que nos puedan alumbrar sobre la determinación de éstos en los centros docentes.

### 1. *Un centro educativo, ¿una empresa de negocio?*

Sin ánimo de aventurar ningún tipo de especulación ni dogmatismo, procederemos a ocuparnos, en un primer estadio de este trabajo, de analizar algunas de las notas esenciales que, desde un punto de vista contable, justifica una empresa de negocio. Creemos que al menos dos objetivos tienen necesariamente que cumplir estas unidades económicas: alcanzar un equilibrio económico en su gestión (obtener beneficio, o, *al menos, evitar las pérdidas*) y un equilibrio financiero (cumplir con puntualidad sus compromisos de pagos).

Creemos decir verdad si se afirma que tales metas también afectan a los centros educativos privados, con independencia de la forma jurídica que adopten —persona individual, cualquier tipo de sociedad mercantil, cooperativa, etc.— para cumplir con su gran objetivo social: la educación. Pero necesariamente, por exigencias de los fines de estas jornadas, nos vamos a ocupar exclusivamente de aspectos del equilibrio económico, soslayando el financiero, al estar fuera del contenido de esta ponencia.

Sin embargo, antes de despedirnos de este tipo de equilibrio e introducirnos en aquél, conviene señalar que toda unidad económica de producción está obligada a alcanzar permanentemente su equilibrio financiero, ya que de lo contrario se podría cuestionar su continuidad. Por tanto, este carácter esencial, al menos desde una óptica contable, también pensamos que debe cumplirse en los centros educativos.

¿Están obligados estos centros a obtener beneficio? Un intento de respuesta a esta pregunta nos permitirá adentrarnos con mayor profundidad en un análisis descendente o, si se quiere, en círculos concéntricos, de ratios cada vez más pequeños, del componente económico.

Creemos que no constituye especial dificultad señalar que los resultados que alcanza una empresa educativa —ya positivos o negativos— generalmente se determinan por la comparación del importe de sus ingresos y el importe de sus gastos. En esto hay plena coincidencia con cualquier otra empresa mercantil. Se podría apuntar que el espíritu que

sustenta el ideario del centro está carente de potenciar una actividad lucrativa. Pero esto, con ser cierto, pensamos que no garantiza que tal planteamiento tenga necesariamente que cumplirse, y ello por algunas importantes razones, entre otras, la que sigue: si un centro escolar acumula pérdidas, ¿quién garantiza su continuidad? ¿Acude el Estado o cualquier iniciativa privada y lo libera de ese revés económico? En resumidas cuentas, ¿no depende principalmente de la bondad de su gestión —que se concreta como mínimo en igualar gastos e ingresos— para poder tener garantizado el futuro? Ante esta realidad palmaria, hemos de reconocer, con independencia de otras connotaciones, que en lo esencial es coincidente con cualquier otra empresa de negocio.

Ante esto, ¿qué planteamiento de gestión ha de seguirse? Visto desde una óptica exclusivamente contable, conviene concretar que toda la actividad de la empresa educativa, así como la variedad de sus decisiones, va a tener una clara resonancia en la expresión: ingresos = gastos + excedentes, lo que obliga a un lógico crecimiento de sus ingresos o a un control y reducción de sus gastos. Esto, que a simple vista es una «obviedad», resulta que, a la larga, por diferentes y justificadas razones, no se puede cumplir con facilidad. El incrementar los ingresos no resulta fácil, sobre todo si nos referimos a un centro subvencionado, al depender de la autoridad política correspondiente. En esto, salvando algunas matizaciones lógicas, también coinciden con los planteamientos de cualquier otra economía empresarial, al quedar ésta influenciada por la competencia.

Con respecto a los costes, ¿hay también coincidencia con cualquier otra empresa privada de cualquier otro sector? Todas las empresas se encuentran relacionadas con el mundo externo a ellas a través de dos aspectos. Uno de ellos se concreta en la cesión a una determinada comunidad de los bienes y servicios producidos por ella. La cuantificación monetaria de tales bienes y servicios configura la cifra de venta contable del ente. De esto no nos ocuparemos; con lo afirmado es más que suficiente.

Pero para alcanzar las ventas y —que aquí radica el segundo aspecto— tiene previamente que adquirir del mundo externo a ella —a la empresa en cuestión— los factores productivos necesarios que, *adecuadamente combinados*, le permita producir los bienes y servicios deseados. Cuando nuestra empresa educativa acude al mercado para adquirir los correspondientes factores, ¿hace algo diferente a cualquier otra empresa de ese o de cualquier otro sector? Es más, ¿el precio de adquisición de los susodichos factores —dado que nos movemos en un mercado libre y competitivo— no suele ser igual o parecido para todas las empresas que pretenden su adquisición? Posiblemente, y a título de ejemplo, en

cuanto a la remuneración del personal, ¿no nos estamos moviendo, según qué sector, prácticamente con convenios laborales comunes? Igualmente puede suceder con el resto de los factores, lo que nos justifica que el centro educativo no se distingue de cualquier otra empresa de negocio. Ante esto, pues, cabe preguntarse, ¿dónde puede estribar la diferencia para que unas empresas —unos centros educativos— vayan mejor que otras?

No es fácil dar una respuesta definitiva, pero pensamos que una de ellas pasa necesariamente por la búsqueda, en todo momento —aquí radica parte del acierto económico— de la mejor combinación productiva de esos factores para conseguir la máxima producción; o lo que es lo mismo, alambiquemos de tal manera nuestro sistema productivo —todas las empresas lo tienen, ya físico o conceptual— para alcanzar mejoras en productividad, que puede concretarse, entre otras, en un abaratamiento de los costes. ¿Es ello posible? No es fácil tampoco contestar afirmativamente a esta pregunta, pero desde luego si no lo intentamos no podremos nunca saber cuál sería la respuesta.

Con lo descrito podemos llegar a algunas conclusiones. En primer lugar señalar que el centro educativo es una empresa de negocio, por que la realidad económico-financiera que lo condiciona le obliga a serlo. En segundo lugar, apuntar que creemos que vale la pena desarrollar, de la manera más sencilla posible, las potencialidades que los costes tienen, al objeto de ver si de su análisis se puede encontrar una luz que nos ayude a mejorar el componente negativo de nuestra gestión (los gastos). Si esto no es posible, podremos justificar racional y económicamente ante las instancias correspondientes la conveniencia de producir un incremento razonado de los ingresos (léase subvenciones).

Cuando hemos afirmado el carácter de empresa de negocio que, desde nuestra óptica, necesariamente poseen los centros educativos, se ha tenido presente no sólo a aquellos de iniciativa privada vinculados a una persona individual o sociedad mercantil, sino que también se contempla el vasto número de centros educativos pertenecientes a instituciones religiosas, abnegadas en muchos casos en prestar este servicio a la sociedad para transmitir, de acuerdo con su carisma fundacional, propio de su vocación, una visión cristiana de la vida. Comprendemos, pues, que afirmar el carácter de empresa de negocio a los colegios de estas instituciones religiosas puede resultar inapropiado e, inclusive, alguien puede sentirse, según los casos, molesto por ello. Desde luego, nuestra intención no es ofender a nadie, sino reivindicar expresamente algo que nos parece justo y legítimo, aunque por razones muy varias, que no son del caso, se mire a esta concepción de la empresa —la de negocio— con un matiz peyorativo. De otra parte, tampoco pen-

samos que las mismas sean un mal necesario. Creemos que este tipo de instrumento económico *adecuadamente ordenado*, colabora con el mandato del Creador de completar la creación. Por tanto, puede constituir, al menos, desde nuestro punto de vista —y el Vaticano II así lo afirma— uno de los muchos caminos de santidad que Dios abre a los hombres.

Con independencia de lo anterior, y centrando nuestras reflexiones en un terreno estrictamente económico-social, creemos que el que las empresas, dedicadas a una actividad honesta y legítima, alcancen cuentas de resultados positivas, constituye el primer objetivo o la primera responsabilidad social. Es más —y con ello nos centramos en los colegios—, si un centro educativo se separa de este modelo económico y se apoya, por ejemplo, para la prestación de sus servicios, en el espíritu de abnegación, sacrificio, renuncia, etc., de los componentes de una determinada institución religiosa —que por vocación hayan escogido ese camino de santificación—, ¿se ha pensado en el serio quebranto económico que puede originar al resto de los colegios privados —centros no obligados a moverse por esos altos ideales altruistas y trascendentes—, si se aceptasen subvenciones cuantitativamente compatibles con su espíritu de pobreza?

Con estas reflexiones damos por finalizada la primera parte de este trabajo, pasando seguidamente a ocuparnos de aquellos instrumentos de contabilidad de costes que, según nuestro punto de vista, pueden colaborar no sólo a discernir sobre la determinación de los costes, sino también a informarnos de dónde y cómo se generan.

## 2. Aspectos puntuales de la contabilidad de costes

### 2.1. Hacia una concepción de la contabilidad de costes

Viene siendo convenido, de manera casi generalizada en nuestro país, a niveles universitarios, la discriminación en la empresa, a efectos contables, de dos ámbitos diferentes de actuación: uno externo y otro interno. El primero se ocupa de las relaciones de aquélla con su entorno, configurándose como instrumento metodológico contable del mismo la contabilidad externa o también denominada contabilidad financiera. Esta persigue, entre sus fines esenciales, la determinación de los resultados derivados de esa actividad externa, así como determinar su situación económico-financiera (el balance). Las múltiples transacciones de las que se encarga esta faceta contable se sintetizan en las que motivan gastos, ingresos, pagos y cobros; pero estas problemáticas no constituyen objeto de nuestra atención en este trabajo.

El segundo ámbito, objeto de la contabilidad interna, de costes o analítica de la explotación —con estas denominaciones suele ser conocida—, persigue unos fines no distintos al primero pero sí complementarios. Bien es verdad que con la contabilidad financiera obtenemos bastante información, pero la contabilidad interna nos permite un conocimiento más racional y profundo de cuáles son las causas de los costes.

¿Que razones nos pueden reportar tal discriminación de la contabilidad para los centros docentes? Diríamos que las comunes para cualquier otra actividad empresarial. Para una explicitación más precisa de la idea que queremos transmitir, optamos por la transcripción ajustada del siguiente texto: «idealmente la información contable resultante de la aplicación de determinadas reglas debiera ser simultáneamente objetiva (es decir, independiente de la persona que prepara dicha información) y útil (es decir, que ilustre significativamente sobre la situación financiera de la empresa a la que se refiere)» [1].

«Estas dos cualidades, objetividad y utilidad, son generalmente contrapuestas entre sí: cuanto más útil es una información contable, menos objetiva es, y viceversa. Por ello, en la práctica se hace necesario buscar un compromiso entre ambas». Pues bien, la contabilidad financiera está fundamentada con principios y criterios generalmente admitidos, quedando afectadas sus magnitudes contables tanto por esta gama de principios, como por normas fiscales, mercantiles, etc. En resumen: heterogeneidad de criterios. Sin embargo, la contabilidad de costes debe ocuparse exclusivamente de la aplicación de criterios de estricta racionalidad económica para la determinación cuantitativa de las diferentes magnitudes contables de dicho ámbito interno. Por tanto, tales magnitudes son contempladas con criterios más subjetivos y más ajustados a las singularidades de la empresa objeto de ello.

Como de la información de la contabilidad financiera hacen uso tanto las personas directamente vinculadas con la empresa (administradores, accionistas, etc.) como las indirectamente relacionadas con ella (bancos, acreedores, personal, fisco, etc.), se sustenta en reglas o normas no emanadas por la propia empresa. De otra parte, la información elaborada por la contabilidad de coste es de uso exclusivo para los gestores de la empresa, y no tiene trascendencia alguna al exterior: los criterios en que se sustenta son los propuestos por aquéllos. Esta información específica, singular, abre nuevas perspectivas, aporta nuevas luces, despeja un poco ese horizonte cargado de incertidumbre y puede ser el fundamento de algunas importantes decisiones racionales que deben configurar la gestión económica de la unidad productiva. En resumen, con la

contabilidad de costes se alcanzan, al menos, dos objetivos esenciales: uno, la determinación del coste del bien o servicio que se produce; dos, disponer de una herramienta económica para racionalizar la toma de muchas decisiones en la empresa.

## 2.2. *Algunas precisiones terminológicas*

Es nuestro objetivo ir poco a poco adentrándonos en aquellos conceptos de contabilidad de costes que consideramos elementales y necesarios para su adecuada comprensión. No obstante, queremos anticipar al lector que tal temática es objeto de varias concepciones metodológicas; todas ellas con sus luces y sus sombras; unas, al mismo tiempo, mejores y peores que otras, dependiendo de las ventajas y desventajas que presenta cada una de ellas. Pues bien, vamos a exponer un camino; posiblemente algunos de los lectores, para quienes van pensadas estas reflexiones, conocerán otro mejor, en tal caso le invitamos a que lo sigan.

Hay algunos conceptos previos que, a veces, se confunden entre sí y que conviene tratar de discriminar. Nos referimos a la diferencia entre pagos, gastos, costes. El primero —pagos— hace referencia exclusivamente a la salida del dinero líquido de la empresa por los únicos canales que lo puede hacer, a saber: por la caja (pagos en efectivo), o por el banco (cheques, transferencias, cargos en c/c., etc.). Con el pago se atiende la adquisición de los bienes y servicios que la empresa necesita, o también la devolución de un préstamo o de una deuda contraída. De lo anterior conviene señalar una precisión: no necesariamente coinciden en el tiempo la adquisición de algo y su pago, pudiéndose demorar este último.

Dicen los teóricos que el pago y el gasto (equivalente monetario de la adquisición de bienes y servicios) son dos flujos, dos corrientes —pensemos, por ejemplo, para captar la idea, en el discurrir de una corriente de un río— de naturaleza diferente. La primera es exclusivamente financiera; la segunda de naturaleza económica, configurándose ésta como el principal objeto de la contabilidad de costes. Conviene matizar un poco este segundo concepto tal como nosotros lo entendemos. En efecto, cuando se adquiere cualquier bien o servicio (ya sea un edificio, una maquinaria, unas mercancías, la nómina de personal, la energía, etc.) lo consideramos como gasto con independencia de que se consuma de inmediato (energía) o tarde tiempo en ello (maquinaria).

Alguien podrá argüir que ¿cómo puede ser gasto un edificio o un mobiliario si aparece en los balances de la empresa! Esto es debido a

que se tiene la idea de que gasto es lo que «desaparece». Lo que sucede es que dentro del concepto gasto hay que distinguir la parte del mismo que se consume en el período —que «desaparece», diríamos en lenguaje coloquial—, y la parte que permanece aún visible. Piénsese, para comprender mejor esta idea, en el gasto realizado por la adquisición de 10 toneladas de cemento durante el período anual —que es el que convencionalmente se toma como referencia—, y que al final del mismo quedan unas existencia de 3 toneladas. En base a ello diremos que la valoración de las 10 toneladas que compramos durante el año se configura como el gasto de ese período, y las tres toneladas que quedan por consumir como las existencias finales de ese gasto. Entonces ¿cómo denominar a la valoración de las siete toneladas consumidas? Aquí estriba, para nosotros, la diferencia entre el gasto y el coste. Pero hagamos despacio su lectura para no perdernos con la aparición de un nuevo concepto.

No obstante, conviene —a modo de digresión— hacer una breve referencia genérica del concepto coste. Este tiene en su uso contable y no contable pluralidad de acepciones. Piénsese en las veces que se utiliza para denominar conceptos diferentes: desde el coste de la vida, pasando por el coste que reporta a la sociedad la polución atmosférica, y terminando, por ejemplo, en el coste que nos supone a los automovilistas el posible mal estado de las carreteras.

Pero antes de contestar a la pregunta anterior, conviene haceros una segunda pregunta: ¿qué es para nosotros, de acuerdo con la metodología que seguimos, el concepto de coste? Diremos, en primer término, que es una magnitud económica que utilizaremos preferentemente cuando nos circunscribamos al ámbito interno de la empresa; y, en segundo lugar, la valoración monetaria de los factores consumidos en el período. Alguien podrá preguntar si es correcto poder afirmar que el coste de producto «H» es de 2.000 pesetas. Evidentemente es coherente con nuestro discurso. Significa sencillamente que para conformar esa magnitud se hace conveniente valorar el consumo de los factores productivos necesarios —mano de obra, luz, maquinaria, mobiliario, materias primas, etcétera— para obtener tal producto o servicio. No obstante lo anterior, anticipamos a nuestro paciente lector que la definición que precede puede ser objeto de interpretaciones, lo que daría origen a que el producto o servicio realizado en una misma empresa podría alcanzar distintas valoraciones ante criterios alternativos diferentes. Lo cual nos sugiere que, contrariamente a lo que pudiera pensarse, la magnitud coste no es unívoca sino que es una magnitud relativa.

Pero volvamos a la naturaleza contable de las siete toneladas de cemento consumidas. Siguiendo nuestra metodología, hemos de afirmar



que la valoración monetaria del mencionado consumo de cemento se la viene denominando indistintamente como gasto periódico y coste. La primera acepción (prevalecen criterios objetivos de valoración de los consumos: fiscal, mercantil y generalmente admitidos) es utilizada preferentemente en contabilidad financiera para la determinación del resultado del período; la segunda (debiendo estar condicionada a efectos valorativos por criterios exclusivamente útiles o de racionalidad económica) es utilizada como instrumento analítico en el ambiente interno para la determinación cuantitativa, no sólo del consumo de factores productivos, sino también para la valoración de lo que pueden costar los productos. De otra parte, no tiene por qué limitarse la determinación del coste a lo anterior; también resulta útil la posibilidad de calcularlo para centros o lugares de costes que directa o indirectamente colaboran en el proceso productivo.

### 2.3. *Análisis sobre la especial fenomenología de determinadas magnitudes económicas*

Hasta aquí hemos pretendido discernir algunos conceptos esenciales para alcanzar nuestro objetivo final: que no es otro que tener criterios para la determinación de los costes de nuestros propios centros educativos, atendiendo para ello a sus especiales circunstancias.

Antes de adentrarnos en el fondo del problema, podría ser conveniente recurrir a un método expeditivo, sencillo y barato de determinación de costes de un centro educativo. Este consistiría en dividir el total importe de los gastos producidos durante el año entre el número de alumnos o entre el número de aulas, etc. De esta forma alcanzaríamos el coste unitario por alumno o por aula, etc. En principio este es un criterio lógico, informativo y coincidente con el propuesto, de alguna manera, por el Ministerio de Educación. Pero sobre el mismo podemos formularnos algunas interrogantes: ¿sirve para gestionar adecuadamente los colegios? ¿Es esta cifra de gasto la adecuada para los fines propuestos? ¿Podría disminuir? y si aumenta, ¿aceptamos sin más su nueva cuantía? ¿Sabemos dónde se generan estos costes?

Por tanto, sin desprestigiar la utilidad del cálculo de costes anteriormente descrito —si no hay otro, es indudablemente el mejor—, conviene que reflexionemos un poco para prever el comportamiento cuantitativo que puede tener en el desenvolvimiento de la empresa. Para ello seguiremos como método de explicación el ir planteándonos preguntas que nos hagan alcanzar una idea aproximada de la dimensión del problema propuesto.

Para la utilidad de nuestra explicación —tratando de ser fiel al pensamiento «orteguiano» con que iniciábamos estas reflexiones—, tomemos algunos ejemplos referidos a nuestros centros al objeto de alcanzar algún criterio de discernimiento. Si aumenta el número de aulas de un colegio, de un año con respecto al anterior, ¿aumenta, en la misma proporción, las asignaciones del director y del administrador? O lo que es idéntico: manteniendo un mismo número de aulas en dos ejercicios económicos consecutivos y aumentando el segundo año el número de alumnos con respecto al primero, ¿ello conlleva que tenga que aumentar en la misma proporción, por ejemplo, el consumo de energía eléctrica o el número de profesores? Ante estas preguntas pensamos que cabe racionalmente contestar que no.

Esto nos sugiere que hay determinadas partidas de costes —*a descubrir por los responsables económicos de las empresas*— que son FIJAS con respecto a la actividad de ésta, mientras que otras partidas no siguen ese comportamiento, sino que varían paralelamente con la actividad, denominándose VARIABLES. Ello nos permite elaborar una primera clasificación de los costes atendiendo a esta fenomenología, en COSTES FIJOS Y COSTES VARIABLES.

Otro problema a dilucidar en el cálculo de los costes estriba en determinar sobre qué deseamos conocer el coste. Acudamos nuevamente a unos ejemplos docentes. Es muy posible que queramos saber el coste por alumno, el coste de las aulas de BUP; o también podemos sentir curiosidad, alargando un poco más nuestro ejemplo, por determinar el coste de mantenimiento de la biblioteca. ¿Cómo calcularlo? Somos conscientes que todos los servicios del centro asumen costes, pero ¿qué tipo de coste y por qué cuantía se incorpora a cada uno de aquéllos? Cabe, asimismo, apuntar la idea de que participando una misma magnitud de coste en diferentes fines, ¿en qué cuantía participa en cada uno de esos fines? Todo esto nos lleva a la conveniencia de efectuar una nueva discriminación, en este caso entre COSTES DIRECTOS Y COSTES INDIRECTOS. Los primeros son perfectamente identificables con una unidad tomada como referencia; los segundos no lo son, necesitando ser repartidos en base a unos criterios previamente determinados. Si queremos conocer el coste total del colegio, es evidente que todas aquellas magnitudes de costes que se derivan de las diversas actividades desarrolladas por aquél serán costes directos. Pero si queremos conocer el coste del BUP nos encontramos con algunos costes directos —por ejemplo, los de aquellos profesores que impartan docencia exclusivamente en bachillerato—, y unos costes indirectos —los de los profesores que distribuyen su docencia entre BUP y COU.

No quisiéramos terminar este apartado sin hacer alguna referencia a la discriminación entre costes históricos y costes predeterminados o

presupuestarios, así como a su utilidad. Para ello es muy importante que se comprenda que la unidad económica en cuestión —en el caso que nos ocupa, el centro educativo— no debe actuar relajadamente en su actividad económica, sino que ésta debe quedar referida a unas magnitudes contables presupuestadas, coherentes con los objetivos programados y adecuadamente cuantificados. Es decir, como premisa de lo anterior, pensamos que toda acción empresarial, por humana, debe ser inteligente, lo que justifica que sea esta faceta del hombre la que marque la pauta hacia dónde se quiere ir, debiendo configurarse el presupuesto económico como la materialidad de ese deber ser.

Para ello se hace necesario distinguir entre costes predeterminados o presupuestados y costes históricos; la valoración de los primeros procede de un planteamiento racional, derivado de los objetivos que se deseen alcanzar, constituyendo, pues, aquellos costes, durante el ejercicio económico, uno de los puntos de referencia de los responsables de la gestión. De manera complementaria, a medida que avanza el ejercicio, se van determinando las magnitudes de costes históricos o reales, comprobándose si nos aproximamos o no a aquellos objetivos propuestos. De tal forma, que si se producen desviaciones entre el coste predeterminado y el real ello puede ser debido, además de a un mal planteamiento presupuestario, a fallos propios de los gestores o a factores externos independientes.

#### 2.4. *¿Dónde se producen los costes?*

Hasta aquí nos hemos preocupado de reflexionar sobre aspectos cuantitativos y cualitativos de los costes, pero sin embargo hay algo muy importante que nos ayudará a su mejor conocimiento y a lo que hasta ahora no hemos hecho referencia alguna: saber dónde se producen. En efecto, con anterioridad apuntábamos la idea de que fuera la inteligencia del hombre la que marcara los pasos para alcanzar una gestión racional. Pues bien, de nada nos sirve saber que la dimensión cuantitativa de cualquier magnitud económica —por ejemplo, el consumo de energía eléctrica—, sea muy elevada, porque la solución a este mal detectado, gracias posiblemente a la comparación entre costes presupuestados e históricos, no podrá apuntarse si no tenemos conocimiento de dónde se produce el mencionado coste. De ahí la conveniencia de que nos refiramos, aunque brevemente, a los centros de costes o lugares de costes.

¿Qué es un centro de costes? ¿Cuántos centros de costes debe haber en la empresa? Con la respuesta a estas preguntas habremos tratado

de solucionar otro de los problemas que suscita la acción empresarial. Un centro de costes no deja de ser, como otras magnitudes contables, un puro concepto. Sin embargo, este concepto abstracto debe tratar de ser representativo, en la medida de lo posible, de centros físicos, pero ello no tiene por qué ser necesariamente así. Por tanto, un centro de costes es un concepto contable que suele ser causa de generación de costes. En efecto, la actividad económica de la empresa se realiza, en mayor o menor grado, en ellos, absorbiendo, por tanto, la cuota de consumo de aquellas magnitudes económicas (salarios, luz, amortizaciones, etc.) implicadas en el proceso de producción, y materializándose en los correspondientes centros.

Respecto a la determinación del número de centros de costes que debe configurar una empresa, no hay nada definitivamente resuelto, dependiendo de criterios principalmente subjetivos. A este respecto se puede señalar, a título de mera orientación indicativa, como criterios convenientes, que el citado centro protagonice información adecuada y significativa para la gestión, así como que sea heterogéneo con cualquier otro.

Abundando algo más sobre el conocimiento de los centros de costes, cabe apuntar la conveniencia de su discriminación en principales o de producción y auxiliares o de servicios. Los primeros son los que asumen el protagonismo del coste; los que le dan principalmente el carácter de singularidad al proceso productivo de la empresa. Los segundos colaboran con los principales, pero no se configuran como el eje del proceso productivo señalado.

### 3. *Los costes en los centros docentes*

Hasta aquí se ha efectuado una síntesis de aquellos aspectos principales de la Contabilidad de costes que pudiera sernos de utilidad para una mejor comprensión del comportamiento económico de nuestros centros docentes. Quizás el paso siguiente debiera ser la determinación cuantitativa del coste/aula o del coste/alumno. Sin embargo preferimos omitirlo por carecer de utilidad a los fines que se persigue con esta ponencia.

La razón principal que nos mueve a su omisión es que con su cálculo, además de aportar una cuantía más, de las muchas que presumimos se han efectuado —posiblemente tantas como colegios—, nos salimos del objetivo propuesto en este trabajo, que no es otro que hacer explícito el carácter relativo de las mencionadas magnitudes contables, configurándose ello por una serie de factores, entre los cuales destacaremos los que nos parecen más influyentes.

¿Alcanzan igual cuantía en sus costes, para las mismas unidades de referencia —aula, alumno, etc.— la totalidad de los colegios? Esta pregunta puede servirnos para una mejor comprensión del tema. Pero prosigamos: como presumiblemente habrá bastante coincidencia en afirmar el lógico incumplimiento del anterior interrogante, cabe que propongamos otro que nos vaya adentrando en materia. ¿Responde a la realidad de cada uno de los colegios los cálculos efectuados por el Ministerio de Educación para la determinación del coste? Podríamos extender esta pregunta a todas las instituciones que quieran colaborar en la determinación de las susodichas magnitudes, y de ninguna de ellas se podría afirmar que sea la correcta. La razón es bien sencilla: según los criterios que se tengan presente, así será la cuantía de los costes.

Por ello pensamos que puede ser más ilustrativo entresacar algunas características que nos evidencien las razones de peso que pueden justificar la no coincidencia cuantitativa de los costes cuando éstos son elaborados para diferentes centros docentes y por diferentes personas.

### *3.1. Características determinantes del coste en los centros docentes*

Sin ánimo de ser exhaustivos ni dejar cerrado el tema, proponemos a la consideración del lector aquellas notas de los centros docentes que pueden justificar por sí mismas el carácter relativo de sus costes:

- A) La influencia del proyecto docente.
- B) Su estructura inmobiliaria.
- C) la objetividad y subjetividad del coste.
- D) La influencia en el coste de los diversos servicios.
- E) Especial referencia al problema de la amortización y del interés del proyecto docente.

#### *A) La influencia del proyecto docente*

Puestos a señalar aquellos componentes que imprimen heterogeneidad a la determinación del coste, nos parece que el primero que requiere de unas reflexiones es el concerniente al proyecto educativo. El mismo hace referencia a la «tipología producto» que queremos ofrecer a la sociedad. En este sentido, no hay duda en afirmar que en función de los componentes que configuren dicho proyecto así será su coste.

Presumiblemente la oferta de productos educativos en nuestro país, hasta hace algunos años, se podría decir que era plural, lo que lógica-

mente conllevaba pluralidad de costes. Sin embargo, con la intromisión de un concepto probablemente mal interpretado: la igualdad, las autoridades políticas pretenden alcanzarla principalmente vía financiación, para lo cual establecen un punto de referencia uniformista: el coste. De ello se deriva —hacemos una interpretación exclusivamente económica y no de otro signo— que habrá colegios que en función de su oferta educativa estarán igual o inferior en coste a las propuestas oficiales, pero otros se situarán por encima —¿sobre todo aquéllos cuyos idearios se ajusten a los valores convenidos en la sociedad actual?—, lo que puede justificar su pronta desaparición.

Esto nos sugiere unas reflexiones, a modo de digresión del tema principal que nos ocupa, que seguidamente se pasa a exponer: ¿es justo tal proceder en una sociedad que se autocalifica de pluralista? ¿Es coherente la convivencia de presupuestos determinados en los idearios fundacionales de muchas iniciativas docentes con la palmaria realidad tan distanciada a veces de aquéllos? La respuestas a estos interrogantes quizás pueda encontrarse en la «Enciclica Sollicitudo rei socialis» de Juan Pablo II, cuando en el punto 15 afirma: «es menester indicar que que en el mundo actual, entre otros derechos, es reprimido a menudo el derecho de iniciativa económica. No obstante eso, se trata de un derecho importante no sólo para el individuo en particular, sino además para el bien común. La experiencia nos demuestra que la negación de tal derecho o su limitación en nombre de una pretendida «igualdad» de todos en la sociedad, reduce o, sin más, destruye de hecho el espíritu de iniciativa, es decir, *la subjetividad creativa del ciudadano*. En consecuencia, surge, de este modo, no sólo una verdadera igualdad, sino una «nivelación descendente». En lugar de la iniciativa creadora nace la pasividad, la dependencia y la sumisión al aparato burocrático que, como único órgano que «dispone» y «decide» —aunque no sea poseedor— la totalidad de los bienes y medios de producción, pone a todos en una posición de dependencia casi absoluta, similar a la tradicional dependencia del obrero proletario en el sistema capitalista. Esto provoca un sentido de frustración o desesperación y predispone a la despreocupación de la vida nacional, empujando a muchos a la emigración y favoreciendo, a la vez, una forma de emigración «psicológica».

### *B) Su estructura inmobiliaria*

La materialización de cualquier proyecto educativo requiere una infraestructura en que apoyarse: donde desarrollar sus potencialidades. Para ello caben dos alternativas: la construcción de un centro educativo o la posibilidad de su alquiler. Como es fácilmente deducible, el

tomar cualquiera de las dos alternativas anteriores implica costes diferentes.

El atributo de relatividad de costes se amplía cuando la construcción de los centros docentes responde a concepciones diferentes, lo que es lógica consecuencia de la materialización de proyectos educativos también distintos. Sin embargo a partir de un determinado momento en nuestro país, cuando el Estado inicia su intervención igualitarista, surge un uniformismo arquitectónico para aquellas iniciativas docentes que se quieran beneficiar de determinadas ayudas. Pero, a pesar de este igualitarismo, la magnitud de los costes sigue siendo relativa porque es presumible la no coincidencia cuantitativa entre zonas geográficas distintas y en fechas de realización también diferentes.

### *C) La objetividad y subjetividad del coste*

Abundando en la idea de relatividad de estas magnitudes económicas, conviene también descender a otros aspectos puntuales que nos la justifican. Veamos. Con independencia de que para todos los centros educativos el precio de adquisición de los factores que se necesitan suele ser prácticamente común —aunque según qué factores puede ser ligeramente diferentes; piénsese, por ejemplo, en la valoración que pueda tener el terreno y la construcción donde se haya ubicado el centro docente—, sin embargo no necesariamente tiene que coincidir el consumo que de los citados factores se haga; piénsese en el consumo de energía eléctrica.

Complementando lo anterior, también se hace necesario distinguir entre los factores productivos consumidos, aquellos cuya valoración viene determinada objetivamente —salarios, energía, etc.— de los determinados subjetivamente. A este respecto un ejemplo importante de subjetividad valorativa lo constituye la que se realiza para determinar la cuantía de la depreciación de activos fijos, tales como mobiliario, instalaciones, edificios, etc. Como fácilmente podrá deducirse, la determinación del coste por aula o por alumno, atendiendo a esta problemática, no sólo será diferente entre los colegios, sino que también podrá serlo, dentro del mismo colegio, si la valoración se hace por personas distintas.

*D) La influencia en el coste de los diversos servicios*

Otro aspecto a tener presente en la determinación del coste del centro educativo —lo que nos justifica también su relatividad— es el referente a los servicios que presta.

Desde el punto de vista contable no conlleva necesariamente un mismo coste un centro que se ocupa exclusivamente de la educación reglada, que aquel otro que tiene una gama complementaria de servicios. Y ello, de manera fundamental, porque su estructura de costes fijos indirectos hay que repartirla no solamente sobre la educación reglada, sino también sobre los otros servicios que presta el centro. Como consecuencia de lo cual el coste por aula o por alumno se rebajará al absorber menos proporción de costes fijos indirectos.

*E) Especial referencia al problema de la amortización y del interés de la inversión*

Con independencia de que en epígrafes anteriores se ha insinuado el problema de la amortización, no obstante quisiéramos dedicarle a este tema, junto al del interés, una especial referencia. Y ello lo haremos fundamentalmente por la importancia de tales magnitudes y el cuestionamiento que, en determinadas circunstancias, se hace de ellas en la determinación de los costes.

Para su adecuado desarrollo nos parece que sería más interesante si las contempláramos —amortización e interés— en base a la siguiente hipótesis de trabajo: se opta por la creación de un centro educativo para atender un determinado proyecto docente, contando con una financiación ajena y a largo plazo. Con ello se trata de observar cómo este modelo de inversión-iniciación genera costes, independientemente de los problemas financieros que del mismo puede entresacarse.

Hay un primer coste a considerar, aunque su cuantificación, como ya se apuntó en otro epígrafe, es subjetiva. Nos referimos al proceso de depreciación de sus activos. Estos, como consecuencia, entre otros factores, del uso y del paso del tiempo, están sometidos a un continuo proceso de depreciación. El problema estriba en determinar la cuantía de la misma. Pensamos que al menos tres criterios pueden servirnos de punto de referencia. Uno puede ser el de orden fiscal, en virtud del cual procederemos a contemplar como coste de depreciación el porcentaje que sobre su valor de compra la legislación al respecto establezca. Un segundo criterio, no necesariamente coincidente con el anterior, puede ser aquel que se ajuste más a la naturaleza depreciativa del correspon-



diente activo, estando condicionado principalmente por un componente económico. En tercer lugar se puede utilizar como criterio, aunque económicamente quizás no sea el caso más correcto, el mismo que se considere en la amortización del principal de la deuda. Quiere ello decir que establecemos como criterio para la determinación del coste por depreciación de activo el mismo plazo exigido para la amortización del préstamo. No queremos entrar en la discusión y fundamentación de cada uno de estos criterios para no alargar estas reflexiones, solamente lo explicitamos a título informativo, al objeto de insistir en lo concerniente al carácter relativo de los costes.

Conviene no olvidar, de otra parte, que tal modelo de inversión-financiación conlleva, además, otro importante coste: los gastos financieros derivados de la operación de préstamo. Componente éste que, desde un punto de vista estrictamente económico, debe mantenerse también cuando los recursos financieros aportados estén configurados, a título jurídico, como aportaciones de capital.

Con objeto de abundar en la idea de relatividad del coste, y más en concreto en la influencia que el proceso depreciativo de las inversiones fijas plantea, conviene dejar constancia de otro aspecto a considerar en la determinación de costes de algunos centros docentes. Nos referimos a aquellos colegios cuyos edificios, ya amortizados, poseen un valor nominal y real superior al que originariamente costó —siempre que condicionantes extraeconómicos no lo imposibiliten— derivado todo ello, no sólo de la influencia de la inflación, sino también de otros factores. Ante esto vuelve a aparecer en la determinación del coste de los centros la relatividad no sólo derivada de distintos precios de compra de los factores, de la posible diferencia en el nivel de consumo de éstos, de la subjetividad en la determinación de algunas magnitudes de costes, sino también del carácter heterogéneo de los costes, derivado de la consideración en unos centros y su no consideración en otros de determinadas magnitudes económicas.

### 3.2. *Algunos aspectos a tener presente para la gestión de los centros educativos*

Por último, no queremos cerrar estas reflexiones sin antes hacer alguna alusión a aspectos concretos de la gestión, para lo cual se procede a efectuar un análisis de:

- A) Notas sobre el proceso de producción en los centros educativos.
- B) Posible incidencia de los costes en la gestión de los centros educativos.

A) *Notas sobre el proceso de producción en los centros educativos*

En términos generales se puede definir el proceso de producción como aquella combinación productiva singular que nos permite la obtención de determinados bienes y servicios. Para no insistir en conceptos abstractos, y tratando de ser fieles al compromiso de sencillez que asumimos al iniciar este trabajo, procederemos a comparar, para una mejor comprensión de la idea, a título de ejemplo, una empresa de cemento y una empresa productora de automóviles. Como es fácilmente explicable, la fabricación de cemento necesitará obviamente de un proceso de producción diferente al de automóviles; las combinaciones productivas necesarias para alcanzar ambos tipos de bienes tienen forzosamente que ser distintas. Parecida comparación se puede efectuar entre dos empresas de servicios, pero que la producción de cada una de ellas sea diferente: un colegio y un banco. Cada una necesitará una determinada combinación productiva para alcanzar los fines que le son propios.

¿Qué produce el centro educativo? Evidentemente produce un servicio, pero ¿un servicio común o uniforme al resto de los centros de esta índole? Presumimos que la producción que realiza responde a un modelo preconcebido de proyecto educativo. Sus inspiradores, sus promotores, etc., ofrecen a la sociedad una manera de entender la educación de las personas y no sólo en el sentido técnico del término (tales como la enseñanza de las matemáticas, etc.), sino una forma singular de entender al ser humano. ¿Tendrá demanda tal servicio? ¿Es compatible en precio y en otros aspectos con el que pretende financiar el Estado en cada momento histórico? Dejamos al lector que conteste a estas reflexiones, pero las mismas, no se confundan, no proceden de una intencionalidad ideológica de quien redacta estas líneas, sino que creemos constituye los presupuestos básicos para iniciar una acción empresarial educativa.

Efectuadas estas breves notas sobre el proceso productivo en la unidad económica colegio, pasamos a continuación a ocuparnos de algunas características que pueden apreciarse en aquél. Destaca, dentro de la pluralidad de clases de costes, por su importancia cuantitativa y por su protagonismo cualitativo, la correspondiente al personal, y, según en qué casos, la de la amortización e intereses. Los mismos, además, tienen la característica de su fijeza, lo que justifica que, con independencia del número de alumnos, su cuantía no varíe. No obstante, cabe otra nota más precisa a tener presente con respecto a su fijeza: nos referimos a que ésta no sólo se da a nivel de unidad económica (colegio), sino también a nivel de aula.

Para una mejor comprensión de lo que queremos expresar, simularemos un problema de gestión. A este respecto cabe decir del colegio, como de cualquier otra empresa, que está condicionado por una determinada estructura de costes fijos. Para obviar su influencia negativa se procede principalmente al incremento de los ingresos. Esto, que en cualquier empresa es lo racional, lo oportuno, en los colegios no es suficiente. Tal insuficiencia es debido, como ya se apuntó con anterioridad, a que, además, es necesario conocer los costes fijos por aula, ya que de aumentar el número de alumnos, no se puede hacer de cualquier forma, sino atendiendo a los cursos necesitados de ellos; y cada aula está, a su vez, condicionada a su propia estructura de costes, con independencia del número de alumnos.

Por último, una nota más a considerar, que hace del centro educativo, desde el punto de vista económico, una empresa singular con respecto a la generalidad, es en lo referente a la relación productividad-calidad. Sin ánimo de ser exhaustivos, podemos definir como productividad la relación existente entre medios empleados y ventajas adquiridas, de forma que ante una aplicación de recursos se alcance la mayor posible cantidad de bienes o servicios, manteniendo la calidad. Si se analiza esta fenomenología en los colegios, y, sobre todo, tomando como referencia al profesorado (recursos empleados), se observa que el objetivo no es el modelo de productividad descrito con anterioridad, sino que el paradigma consiste en alcanzar una mayor proporción profesor-alumno, ya que este índice, a medida que crece, se presume implica una mejor calidad de la enseñanza. Es más, se pretende, para alcanzar una buena formación del del alumno, complementar con otros recursos económicos, materializados principalmente en bienes instrumentales, que colaboran al mencionado objetivo anteriormente diseñado. Ante esta dinámica cabe preguntarse: ¿es posible entonces la educación privada? Pienso que sí, todo depende de que determinados estratos sociales tengan conciencia de la importancia de invertir en educación y cuenten con medios para ello; o de que la combinación del crecimiento de renta de un país junto a las prioridades establecidas por los gobiernos sí lo permita.

#### *B) Posible incidencia de los costes en la gestión de los centros docentes*

Hasta aquí se han desarrollado algunos criterios, más o menos útiles, para la determinación de los costes. Pero sin embargo la consecución de éstos no es un fin en sí mismo, sino que debe ser un instrumento valioso para que la toma de decisiones sea lo más racional.

A este respecto podemos referirnos a criterios puntuales donde el conocimiento de los costes —según qué tipo de empresa— significan un arma útil para colaborar a una gestión adecuada. Entre aquellos criterios pueden destacarse, a título orientativo, principalmente, los que siguen.

— Criterio para decidir sobre la conveniencia de fabricar un producto o adquirirlo fuera de la empresa.

— Criterio para saber si interesa cerrar o no una sucursal.

— Criterio para decidir o no la aceptación de un pedido.

— Criterio para dilucidar qué producto de los varios producidos en la empresa, es el más rentable, etc.

¿Es esto aplicable a los centros educativos? Pensamos que no todo lo que ha sido útil para una determinada empresa tiene que serlo necesariamente para cualquier otra, sobre todo cuando un determinado instrumento ha nacido y se ha desarrollado específicamente para un modelo de empresa. No obstante, por analogía se puede comprobar si ello puede tener alguna utilidad para los centros educativos.

Si nos concretamos a éstos, aunque sea a un nivel superficial —con estas reflexiones no se pretende otra cosa—, podemos vislumbrar algún tipo de decisión donde los costes puedan sernos de utilidad. A este respecto podemos entresacar algunos problemas tales como los que siguen:

— Ante un coste de los servicios de comedores, por ejemplo, superior al de los ingresos que se perciben por los mismos, ¿conviene dejar de prestar el mencionado servicio?

— Otro problema a dilucidar puede ser —ya nos referimos a esta pregunta en otra parte de nuestro trabajo—: si ante una disminución del número de alumnos en uno de los cursos de la docencia reglada, con diferentes grupos conviene cerrar un aula al no tener alumnos suficientes.

— Qué número mínimo de alumnos permite que el centro educativo iguale sus costes a sus ingresos, etc.

Para un posible discernimiento de estos problemas, en aras de alcanzar una toma de decisión razonable, conviene que apuntemos, aunque sea brevemente, la instrumentación contable que nos puede ser de utilidad.

Ya anunciábamos con anterioridad el carácter relativo de la magnitud coste, así como la diferente configuración que las magnitudes económicas consumidas pueden tener en su aplicación: fijas, variables, directas, indirectas. De tal manera que cuando nos refiramos al coste de cualquier servicio, tenemos que discernir a qué tipo de coste estamos haciendo referencia, así como a la cuantía de sus componentes.

Si tomamos, a título de ejemplo, el coste de los servicios de comedor, y nos planteamos la decisión de tener que cerrarlo porque pierde dinero, habría que discernir, antes de tomar la decisión, cuáles son sus diferentes componentes y actuar en consecuencia. En efecto, posiblemente el coste total del servicio esté formado por los costes directos del comedor (personal, comidas, etc.) y además absorba una parte de los costes de estructura del colegio (costes indirectos). En tal caso podemos utilizar como método la comparación entre los ingresos de este servicio y los *costes directos* del mismo, de forma que si aparece un margen positivo —los ingresos son superiores a estos costes directos— no resulta económicamente aconsejable el cierre de este servicio porque no absorba parte de los mencionados costes de estructura imputados a los servicios de comedores. Los cuales, si se cerrara el comedor, recaerían sobre otros ingresos de otros servicios. El abanico de casuísticas se podría ampliar así como su estudio racional. Sin embargo, pensamos que no es el lugar ni el momento para proceder a ese análisis. Solamente hemos pretendido con estas reflexiones señalar la posible utilidad que la adecuada manipulación de las magnitudes de costes, atendiendo a sus específicas metodologías, nos sirva para la toma de decisión. Con ello, pues, invitamos a los responsables de la gestión de estos centros —a los que estas reflexiones les hayan resultado novedosas— a que prosigan trabajando en esta línea, porque les ayudará a mejorar la gestión de esas empresas singulares.

#### 4. Conclusiones

Después de este caminar por el mundo de la contabilidad de costes, donde se ha pretendido esbozar sintéticamente una metodología, creemos poder apuntar algunas conclusiones, a las que ya indirectamente hemos hecho referencia:

1. Hemos querido justificar el carácter de empresa de negocio que conlleva un centro docente privado. No obstante, ello no quiere decir que la gestión esté conformada exclusivamente por motivaciones «utilitaristas».

2. Asimismo se ha pretendido explicar aquellos conceptos imprescindibles que nos pueden resultar de utilidad para una mejor comprensión de la fenomenología económica de la empresa.

3. Se ha reiterado fundamentalmente el carácter relativo de la magnitud coste, con la repercusión que ello puede tener de cara a los problemas de subvenciones entre otras.

4. Por último, se ha apuntado la posibilidad de cómo manipulando los costes —donde la imaginación empresarial tiene que ser causa—, se puede conseguir racionalizar la gestión.

**Dirección del autor:** Vicente García Martín, Catedrático de Contabilidad, Facultad de Ciencias Económicas, Universidad de Málaga.

*Fecha de recepción de la versión definitiva de este artículo:* 1-VI-1988.

#### NOTA

[1] PEREIRA, F. y OTROS *Contabilidad para la dirección*, p. 155 (Pamplona, Eunsa).

#### SUMMARY: SOME CRITERIA FOR DETERMINING COST AT TEACHING CENTRES.

This article tries to transmit our concern about the scarce knowledge that the vast majority of the people in charge of teaching centres have about the countable situation of their schools. From here, we intend to transmit to everybody who is related to the teaching world some ideas of accountancy that will help them to get familiar with techniques they can employ to know the incur costs of their activity.

**KEY WORDS:** Accountancy. Education. Costs. Educational centres.