

CRITERIO DE DETERMINACION DEL COSTE PARA LA PLANIFICACION Y EL CONTROL DE LOS CENTROS DOCENTES

por ENRIQUE LÓPEZ GONZÁLEZ y
JOSÉ MIGUEL FERNÁNDEZ FERNÁNDEZ
Universidad de León

I. Introducción

En la actualidad se admite plenamente que para facilitar las decisiones de carácter económico cualquiera que sea la actividad desarrollada, los responsables de las mismas deben contar con información acerca de alguna medida particular de su costo, entendido éste, de acuerdo con Pedersen [1], como «el consumo valorado de los bienes y servicios necesarios para la producción o prestación de servicios que constituye el objetivo de tal actividad».

Por tanto, es preciso disponer de un sistema de información contable que recopile y acumule los datos sobre los costes de una forma organizada o sistematizada para satisfacer deseos generales que, siendo comunes a los responsables de la gestión, pueden ser predeterminados en atención a los distintos propósitos que guían su actuación y que a efectos del presente estudio podríamos resumir de acuerdo con Horn-gren [2] en los dos siguientes: el cálculo del coste, para la determinación de los beneficios, y en segundo lugar, la planificación y el control del coste, para predecir las consecuencias económicas de distintas decisiones.

La elección de un sistema contable particular dependerá, en todo caso, de variables internas de cada actividad, lo que obliga a su adaptación a las peculiaridades de cada unidad económica. En este sentido, las entidades acreedoras de nuestra consideración serán los centros do-

centes cuyo objetivo principal es la prestación de servicios educativos lo que a priori puede suponer una restricción adicional frente al estudio de organizaciones comerciales e industriales, debido a, como indica Bosch Font [3], «la difícil especificación de las características y estándares de lo que la actividad educativa produce».

En el presente trabajo vamos a tratar de analizar, en primer lugar, los métodos de determinación del coste considerados bajo el prisma de los distintos propósitos que guían la toma de decisiones por parte de los responsables de la gestión de los centros docentes, para posteriormente, interesados por la planificación y control de los mismos, pasar a discutir las posibilidades de análisis del coste, incluyendo la consideración de algunos indicadores de ejecución, lo que nos permitirá obtener alguna conclusión acerca del papel que pueda jugar la contabilidad de costes en la gestión de los centros docentes.

II. Métodos de determinación del coste de los centros docentes

Los objetivos del coste en los centros docentes pueden referirse tanto a programas específicos o únicos como a procesos de producción de servicios similares o repetitivos, por lo que se pueden considerar dos métodos de determinación de costes, denominados por la Asociación Nacional de EE.UU. de Gerentes de Colegios y Universidades (NACUBO): el método del servicio específico y el método del servicio continuo [4], correspondiendo ambos a los conocidos en la contabilidad de empresas comerciales o industriales como los métodos por órdenes de fabricación y por procesos, respectivamente.

II.1. Método del servicio específico

Como ya su nombre indica, este método se aplica para la captación del coste incurrido por la prestación de un servicio que puede identificarse de forma específica o separada, debido a alguna o algunas de sus características que lo diferencian del resto de los servicios, es decir, como cada servicio es único o específico, el coste del mismo se puede segregar mejor que considerarlo como parte de un proceso continuo. De esta forma, el coste de las diferentes unidades de servicio se acumula individualmente para el período en el que se proporciona el servicio.

Ejemplos de servicios específicos son los programas de cursos concretos o especiales o los seminarios, donde cada programa tiene objetivos particulares que requieren diferente cantidad de esfuerzo del personal,

bienes o servicios u otros gastos para lograr alcanzar el resultado por el que se concibió dicho proyecto o curso.

II.2. Método del servicio continuo

La aplicación de este método interesa en principio cuando las actividades incluyen costes de unidades de servicios similares o representan un número uniforme de costes que pueden agregarse para definir el coste en un período, es decir, que el servicio se proporciona por varias unidades organizacionales (departamentos o centros de coste) que desarrollan actividades normalizadas donde se efectúan todos los consumos correspondientes a una determinada fase del proceso de prestación de servicios educativos. Así, los costes acumulados en un departamento dado se dividen por el número de servicios prestados durante el período, por ejemplo, horas lectivas de impartición docente, para entonces, obtener un coste unitario promedio del mismo que se acumula con los de otros departamentos para obtener los costes totales aplicados a la prestación del servicio. De esta forma, los costes pueden acumularse a través de varios procesos o unidades organizacionales hasta el desarrollo completo de las actividades.

Ejemplos de servicios continuos son los programas de los títulos de estudio impartidos por un departamento universitario, que proporciona docencia de las distintas asignaturas en una Facultad o Escuela Universitaria donde los programas están diseñados atendiendo a un curriculum definido.

Por tanto, podemos observar cómo a diferencia del servicio continuo que tiene que ver con promedios generales y gran cantidad de servicios similares, la característica principal del método del servicio específico es su intento de aplicar los costos a unidades de servicio específico. Sin embargo, el criterio de selección del método a utilizar para la determinación del costo dependerá, como ya se indicó, del propósito perseguido por los responsables de la gestión de los centros docentes. Así, a efectos del cálculo del coste para guiar las decisiones de precio o estrategias de producto educativo, la NACUBO recomienda las consideraciones siguientes:

1. El coste incurrido por una unidad organizativa para proporcionar uno o más servicios uniformes en un período concreto debe acumularse como uno o más objetivos de coste por el método del servicio continuo.
2. El coste incurrido por una unidad organizacional que proporciona diferentes servicios en un período que pueden identificarse de

forma separada o específica deben acumularse por el método del servicio específico.

3. El coste incurrido por una unidad organizacional que proporciona uno o más servicios uniformes y uno o más servicios diferentes pueden acumularse por ambos métodos.

Por otro lado, a efectos del propósito genérico de la planificación y el control del coste, los costes incurridos en la prestación de los servicios educativos deben acumularse por centros de coste o de incumbencia, lo que permitirá juzgar, por ejemplo, el desempeño de la organización desde una perspectiva de eficiencia de la misma, como requisito para el éxito en la gestión de los centros docentes.

III. Análisis del coste de los centros docentes

Una vez obtenida la información sobre el coste se podrá llevar a cabo un análisis del mismo que incluirá la revisión y evaluación de los costes e información estadística con ellos relacionada, en orden a determinar las implicaciones del pasado y del presente, así como, proporcionar información relativa a la discusión de oportunidades alternativas y facilitar la selección de las consideradas como apropiadas a la dimensión y entorno en que se desenvuelve la actividad de los centros educativos. Por tanto, se trata de facilitar los procesos de planificación y control, en donde la medición de los costes efectivos de la prestación de los servicios educativos se convierte en un elemento fundamental, para lo cual entre los distintos análisis que se pueden considerar en este sentido, nuestra modesta consideración se va a centrar en la descripción del Análisis Coste-Beneficio y el Análisis de las desviaciones según presupuesto, respectivamente.

III.1. Análisis coste-beneficio

En el campo de la planificación, una vez fijados los objetivos a conseguir, la selección de las alternativas que permiten la consecución de los mismos, puede realizarse a través de la aplicación de diversas técnicas, entre las que destaca el análisis coste-beneficio que al relacionar el coste del servicio con el ingreso derivado de la prestación del mismo, trata de presentar los resultados previstos según los posibles niveles de actividad considerados, es decir, nos permite examinar cómo pueden variar los costes y los beneficios atendiendo a las diferentes alternativas de actividad de un centro docente, como pueden ser por ejemplo, cambios en las peticiones de estudiantes, en el número de cursos o en

el número de créditos por curso o asignatura, en el coste de los bienes adquiridos, etc.

En la estimación previsional de los costes y beneficios en unidades monetarias para cada período de tiempo que abarque un proyecto o programa, se ha de atender a la valoración de los outputs y recursos implicados, introduciendo a menudo elementos subjetivos ante la necesidad de otorgar valores monetarios a efectos intangibles. Dado que la contabilidad analítica proporciona información acerca de consumos efectivos de recursos a precios corrientes de mercado, tendrán que realizarse ajustes conducentes a la obtención de los denominados precios sombra que reflejen el auténtico valor social de los inputs [5].

En cuanto a los beneficios, su determinación se complica al contemplar las peculiaridades de los productos educativos, por lo que en muchas ocasiones en vez de proceder a la medición de los beneficios, se aboga por la realización de una estimación de la eficacia, es decir, del grado en que cada alternativa es de presumir que consiga sus propios objetivos y así poder explicitar el efecto cuantitativo ligado al resultado esperado para cada programa.

De acuerdo con esto podemos observar cómo la aplicación práctica de este análisis en la gestión de los centros docentes, dada la problemática que presenta la valoración del resultado del proceso educativo, considerado éste con generalidad como algo más que la mera transmisión de conocimientos, plantea la necesidad de contar con indicadores, aunque sean de carácter parcial o aproximativo, acerca de la ejecución de dicha actividad. En este sentido, en el cuadro 1 presentamos indicadores parciales de ejecución de los centros docentes en un intento de adaptación de los desarrollados por Sorenson y Grove [6] para organizaciones no lucrativas.

A pesar de todos los inconvenientes que subyacen en la aplicación de esta técnica, se le reconoce mucha utilidad, pues introduce una mayor racionalidad en la siempre difícil misión de asignar los escasos recursos públicos. La validez del mismo ha de valorarse en sus justos términos, sin que, como señalan Prest y Turvey [7], sea un «instrumento infalible en la búsqueda de la nueva utopía ni una pérdida de recursos en medir lo inmensurable».

III.2. Análisis de las desviaciones según presupuesto

Este análisis supone el examen de los costes de cuya consideración es responsable el gestor del centro docente, para lo cual interesa que en los registros contables esté implantado un sistema de costes presu-

CUADRO 1.—Indicadores parciales de ejecución de los Centros Docentes

Indicadores	Significado	Letras acerca de:	Ejemplos:
Disponibilidad	Cantidad y tipo de cursos o seminarios ofrecidos	Qué se puede ofrecer.	<ul style="list-style-type: none"> * Lista de Programas o cursos disponible en los planes de estudio. * Número, capacidad y localización de aulas y seminarios. * Número y categoría del profesorado.
Amplitud del servicio	Compara la cantidad de los servicios rendidos con la capacidad disponible y/o la demanda potencial.	Cuántos servicios se prestan.	<ul style="list-style-type: none"> * Número de estudiantes en los cursos comparado con las cuotas de cursos. * Número de usuarios de la Biblioteca. * Porcentaje de utilización, por los alumnos del último curso, de los servicios centrales de orientación profesional.
Grado de conocimiento de los usuarios	Conocimiento de los usuarios de la existencia de los servicios. Gama y condiciones para el acceso y beneficio de los cursos.	Qué se conoce de lo que se ofrece.	<ul style="list-style-type: none"> * Conocimiento de los futuros estudiantes de los cursos ofrecidos por un departamento académico, o de los servicios ofrecidos por centro de proceso de datos.
Acceso	Indica si los servicios son obtenidos por los usuarios apropiados.	Facilidad de obtención y uso de los medios.	<ul style="list-style-type: none"> * Disponibilidad de medios de fotocopia. * Localización de parkings de automóviles. * Tiempo de espera medio en los servicios de biblioteca, horas de utilización de los mismos.

Enfoque apropiado	Tipo correcto y cantidad de servicio ofrecido.	Es la cantidad y/o calidad de los medios utilizados la res- puesta.	* Demanda de cursos: Número y «calidad» de los solicitantes. * Comparación del tamaño de la clase y capacidad de las aulas o seminarios.
Aceptación	Reafirmación del rendimiento del servicio/curso con las pre- ferencias de los usuarios.	Satisfacción de los estudian- tes con los cursos.	* Demanda de cursos. * Número de quejas de la Biblio- teca.
Impactos/ resultados/ beneficios	Identifica el beneficio social o económico.	Efectos monetarios y no mo- netarios.	* Incremento en las ganancias ob- tenidas en la atención de los gra- duados a un programa docente. * Beneficios para la comunidad local de un programa cultural.
Eficiencia	Compara los inputs de recur- sos con los outputs.	Cuánto cuestan los recursos utilizados.	* Coste de estudiante por curso. * Coste por comidas servidas.
Eficacia	Compara el cumplimiento con los objetivos programados.	Características, duración, con- tenido.	* Porcentaje de utilización de aulas. * Número de graduados con em- pleo profesional a nivel de estu- dios correspondiente. * Comparación del contenido del curso programado con el conte- nido real del curso.

puetados. En este sentido, para Rivero Torre [8]: «el presupuesto, en lo relativo a costes, debe establecerse como el objetivo correspondiente al óptimo de la explotación para una dimensión dada de empresa tanto en términos de «capacidad» instalada como en lo que respecta a la «actividad» óptima correspondiente. De esta forma, las desviaciones entre el Estándar que marca los objetivos alcanzables y los logros obtenidos al final del período para el que se establece el Estándar, constituyen las desviaciones que ofrecen información base sobre la cual debe centrarse el análisis para determinar cuáles han sido las causas que, en su caso, han impedido alcanzar durante el período los objetivos de Resultados establecidos y, en consecuencia, servir, asimismo, de base para establecer, de cara a los períodos futuros, las oportunas correcciones bien en la política de gestión o bien en los propios objetivos establecidos en el Estándar.

El análisis nos permitirá distinguir entre las desviaciones motivadas por factores endógenos, es decir, causadas por la actuación misma del responsable de la gestión y las desviaciones cuyo origen se debe a circunstancias exógenas, fuera de su control, que bien pudieran atribuirse, entre otros, a los siguientes factores: a) cambios en el nivel de actividad, como por ejemplo, el aumento o la disminución en el número de alumnos sobre el planificado; b) decisiones de decisión institucional que impliquen un nivel de prestación de servicio distinto al inicial, y c) el efecto del entorno sobre el coste, como por ejemplo, la rapidez de obsolescencia de algunos conocimientos, técnicas o experiencias.

Esta distinción muestra un gran interés de cara al establecimiento de oportunas correcciones: en el primer caso, el análisis de las desviaciones internas o endógenas, dará lugar a cambios en la propia política de gestión, por ejemplo, ajustando los gastos subsiguientes para así asegurar el cumplimiento del coste presupuestado, mientras que en el segundo caso, el análisis de las desviaciones externas o exógenas, dará lugar a cambios en los objetivos, por ejemplo, ajustando el coste presupuestado hasta un nuevo nivel de cuyo logro se responsabilice el gestor del centro docente.

IV. Conclusiones

1. La gestión de los centros docentes necesita disponer de un sistema de contabilidad de costes que le permita obtener datos del coste en atención a los distintos propósitos que guían la actuación de los responsables de dicha gestión.

2. Tales propósitos constituyen el criterio de selección del método

a utilizar para la determinación del coste, donde podemos distinguir entre el método del servicio específico y el método del servicio continuo. En este sentido, la característica principal del primero, a diferencia del método del servicio continuo que tiene que ver con promedios generales y gran cantidad de servicios similares, consiste en su intento de aplicar los costos a unidades de servicio específico.

3. Una vez obtenida la información del coste, proporcionada por dicho sistema contable, se podrá realizar un análisis del coste. De esta forma, interesado por el propósito de la planificación y del control del costo de los centros docentes, se podrá llevar a cabo, entre otros, un Análisis Coste-Beneficio y un Análisis de las desviaciones sobre el coste presupuestado.

4. El Análisis Coste-Beneficio relaciona el coste del servicio con el ingreso derivado de su prestación, lo que nos permite examinar como varían éstos atendiendo a las diferentes alternativas de actividad propias de un centro docente. La aplicación práctica del mismo presenta, no obstante, una problemática particular por la difícil valoración de la enseñanza en términos de unidad de output, por lo que interesa contar con algún indicador parcial de ejecución.

5. El Análisis de las desviaciones según presupuesto, que presupone contar con un sistema contable de costes presupuestados, implica el examen de la naturaleza y las causas de las desviaciones que, en su caso, han impedido alcanzar, durante un período considerado, los objetivos establecidos. De esta forma, se facilitarán las oportunas correcciones bien sea en la política de gestión o en los objetivos establecidos por el responsable de la gestión del centro docente.

Domicilio de los autores: Universidad de León, León.

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

NOTAS

- [1] PEDERSEN, H. W. (1958) *Los costes y la política de precios*, p. 6 (Madrid, Aguilar).
- [2] HORNGREN, CH. T. (1984) *Contabilidad de Costos. Un enfoque de gerencia* p. 77 (México, ed. Prentice Hall).
- [3] BOSCH, F. (1987) *Los fines y la gestión del sistema educativo español*, p. 26 (Madrid, Instituto de Estudios Fiscales).
- [4] NABUCO (1982) *College and University Business Administration*, pp. 355-357 (Washington, Ed. Nabuco).
- [5] MISHAN, E. J. (1980) El ABC del coste-beneficio, en *VARIOS Análisis del Coste-beneficio* (Madrid, Instituto de Estudios Fiscales).

- [6] SORENSEN, J. E. y GROVE, H. D. (1977) Cost-outcome and cost-effectiveness analysis: emerging non-profit performance evaluation techniques, *The Accounting Review*, LII:3, July, pp. 658-675.
- [7] PREST, A. R. y TURVEY, R. (1965) Cost-Benefit Analysis: A Survey, *The Economic Journal* LXXV, december, p. 686.
- [8] RIVERO, P. (1987) *Analisis de Balances y estados complementarios*, p. 240 (Madrid, Pirámide).

SUMMARY: CRITERIA FOR DETERMINING COST IN ORDER TO PLANIFY AND CONTROL TEACHING CENTRES.

The following article tries to analyse, firstly, the methods followed to determine the cost according to the different purposes which lead managers at the teaching centres to a decision. Afterwards, interested in planning and control processes at these centres, the article passes to discuss the possibilities and interest of the cost analysis, considering some execution indicators as well, what will allow us to obtain some conclusions about the role that the Cost Accountancy can play in the management of the centres.

KEY WORDS: Education. Cost. Accountancy. Management.