

LOS COSTES EDUCATIVOS EN SU PERSPECTIVA CONTABLE

por JESÚS BRORTÓ

Universidad de Zaragoza

1. Introducción

Esta comunicación tiene como objetivo básico presentar de forma resumida la metodología seguida por la Contabilidad de Costes para analizar, elaborar y presentar la información que precisan los centros de enseñanza, teniendo en cuenta al mismo tiempo los criterios de registro contable utilizados con carácter general por las demás unidades de producción.

Igualmente se pretende establecer criterios generales de clasificación de los costes educativos que faciliten la definición de los índices de gestión basados en el coste y que pueden ser utilizados por los centros de enseñanza.

1.1. La información contable en los centros de enseñanza

La información contable en los centros de enseñanza puede seguir básicamente dos modelos contables que tendrían como punto de referencia, ya el esquema previsto por A.I.C.P.A. Industry Audit Guide. «Audits of Colleges and Universities» basado en la utilización de la contabilidad de fondos, ya el esquema previsto con carácter general por el Plan General de Contabilidad y dentro del cual se encontrarían tanto el Plan de Cuentas para Centros Docentes elaborado por la Federación Española de Religiosos de Enseñanza (FERE) del año 1983, como la Adaptación del Plan General de Contabilidad a las Fundaciones Benéfico-asistenciales, publicado por O. M. de 23 de junio de 1986.

Mientras estos últimos modelos, que son los que seguiremos por tener más aceptación en nuestro país, dan prioridad a la información globalizada sobre la situación y los resultados de la entidad; el primero centra el interés de su información en la determinación de los diferentes recursos (tanto en su faceta de inversión, como de financiación) utilizados por las instituciones para ejecutar su actividad docente, teniendo en cuenta las restricciones de uso a que pudieran estar sometidos estos recursos, o a los fines específicos a que pudieran estar destinados.

1.2. Usuarios de la información contable y sus necesidades de información

Con carácter general podemos señalar que los usuarios de la información contable se agrupan en dos categorías, que habitualmente se definen como usuarios internos y usuarios externos, según que éstos estén encargados o no, de realizar o intervenir de forma directa la gestión de la actividad desarrollada por la entidad (lo que supone entre otras cosas establecer el modelo contable que seguirá ésta).

Los usuarios internos estarán, consecuentemente, interesados en disponer de una información contable que les permita tener un conocimiento actual de la entidad y que les sirva de herramienta para fundamentar su proceso de toma de decisiones.

Los usuarios externos, dado que no son los encargados de tomar las decisiones de gestión ordinaria de la entidad, reciben una información dirigida a garantizar fundamentalmente su interés en el funcionamiento de la misma. Por lo tanto, socios fundadores, beneficiarios o destinatarios de la actividad, personal asalariado, entidades financieras, organismos públicos, y la sociedad en general, serán los destinatarios de una información completa, clara y fiable que les permita conocer periódicamente, a modo de rendición de cuentas efectuada por los administradores, tanto la situación económico-financiera de la entidad como los servicios prestados y los recursos utilizados para conseguirlos. Como es conocido, el balance de situación y la cuenta de resultados son los dos informes contables básicos destinados a cumplir con esta finalidad.

1.3. La contabilidad ante los objetivos de información de los centros de enseñanza

Con el fin de permitir la elaboración de la información requerida por los dos tipos de usuarios que acabamos de señalar, la contabilidad

ha desarrollado dos ramas que generalmente se denominan contabilidad financiera y contabilidad de gestión.

Mientras la primera tiene como objetivo fundamental suministrar la información que precisan los usuarios externos, la segunda se dirige hacia los usuarios internos para constituirse en una verdadera herramienta de gestión.

En una encuesta internacional sobre la utilización de los indicadores de ejecución en las universidades, realizada en el año 1985 y publicada por la «Revue Internationale de Gestion des établissements d'enseignement supérieur» en julio de 1987, se muestra que entre los indicadores juzgados más importantes por los centros que contestaron al cuestionario figuraban los «costes unitarios» inmediatamente después de los indicadores de «Efectivos de estudiantes» y «Tasa de encuadramiento», siendo únicamente los países anglosajones (Estados Unidos, Reino Unido e Irlanda) los que daban esta prioridad a los costes unitarios.

Ya que el objeto de esta encuesta era determinar a través de «la experiencia y de las prácticas de los establecimientos, con el fin de que la información adquirida les permita mejorar su toma de decisiones, establecer mejores comparaciones entre sí o incluso responder mejor a las demandas de información cada vez más numerosas, procedentes de organismos diversos, sobre sus realizaciones», podemos afirmar que la información contable y más concretamente los costes constituyen también en los centros de enseñanza un elemento básico en el sistema de información sobre la gestión de los mismos.

2. *Los costes en la doctrina contable*

Según el Boletín n.º 4 de Terminología Contable de A.I.C.P.A. el término *coste* se define de la siguiente forma:

«Coste es la cuantía, medida en términos monetarios, del efectivo gastado u otra propiedad transferida, acciones emitidas, servicios realizados u obligaciones de pago incurridas, en consideración de los bienes o servicios recibidos o a recibir. Los costes pueden clasificarse como expirados o no expirados. Los costes no expirados (activos) son aquellos que son aplicables a la producción de ingresos futuros... Los costes expirados no son aplicables a la producción de ingresos futuros, y por esta razón se tratan como deducción de los ingresos corrientes o son cargados contra los beneficios retenidos.»

Es conveniente en consecuencia distinguir, a la vez que se muestran las relaciones existentes, entre los costes y los flujos financieros y económicos que registra la contabilidad financiera y su presentación en los documentos contables.

2.1. *Flujos financieros: cobros y pagos*

Cuando se registra los movimientos de efectivo en una entidad económica los cobros corresponden a las entradas de efectivo mientras que los pagos corresponde a la salida de efectivo. Suponen, por tanto, meros movimientos de tesorería.

Los pagos originados por la adquisición de bienes permitirán en la mayoría de las ocasiones registrar el coste de los bienes adquiridos por la entidad.

2.2. *Flujos económicos: ingresos y gastos*

La realización de las actividades que constituyen el objeto de la entidad supone la obtención de unos recursos del exterior como contraprestación directa o indirecta por los bienes y/o servicios que la entidad proporciona, y para lo cual habrá destinado unos bienes y/o servicios adquiridos por la entidad. Mientras los primeros constituyen los ingresos, los segundos son los gastos.

Ilustrémoslo con un ejemplo: Si un centro de enseñanza por la realización de su actividad docente recibe unos recursos del exterior (subvenciones, matrículas, mensualidades, etc.) la contrapartida de todos estos compromisos asumidos por terceros por los servicios que rinde el centro de enseñanza constituirán el volumen de ingresos del centro, que ya sea en el mismo período o en otro, darán lugar a los cobros (entrada de efectivo). Ahora bien, la ejecución de la actividad docente supone aplicar (y en consecuencia la imposibilidad de destinarlos a otros fines) unos bienes (edificios, mobiliario, material escolar, etc.) para la prestación de los servicios que entraña la enseñanza; éstos son los gastos. De igual forma que los ingresos han de ser expresados en términos monetarios por la corriente de efectivo que generarán, los gastos correspondientes también deben expresarse en términos monetarios por el «coste» de los bienes y servicios de los que se desprende el centro y que constituyen el gasto.

Definidos de esta forma ingresos y gastos, el resultado que determina la contabilidad no es otra cosa que la diferencia entre ingresos y gastos, es decir, el importe monetario de los ingresos y los gastos (expresados por el «coste») necesarios para la obtención de dichos ingresos.

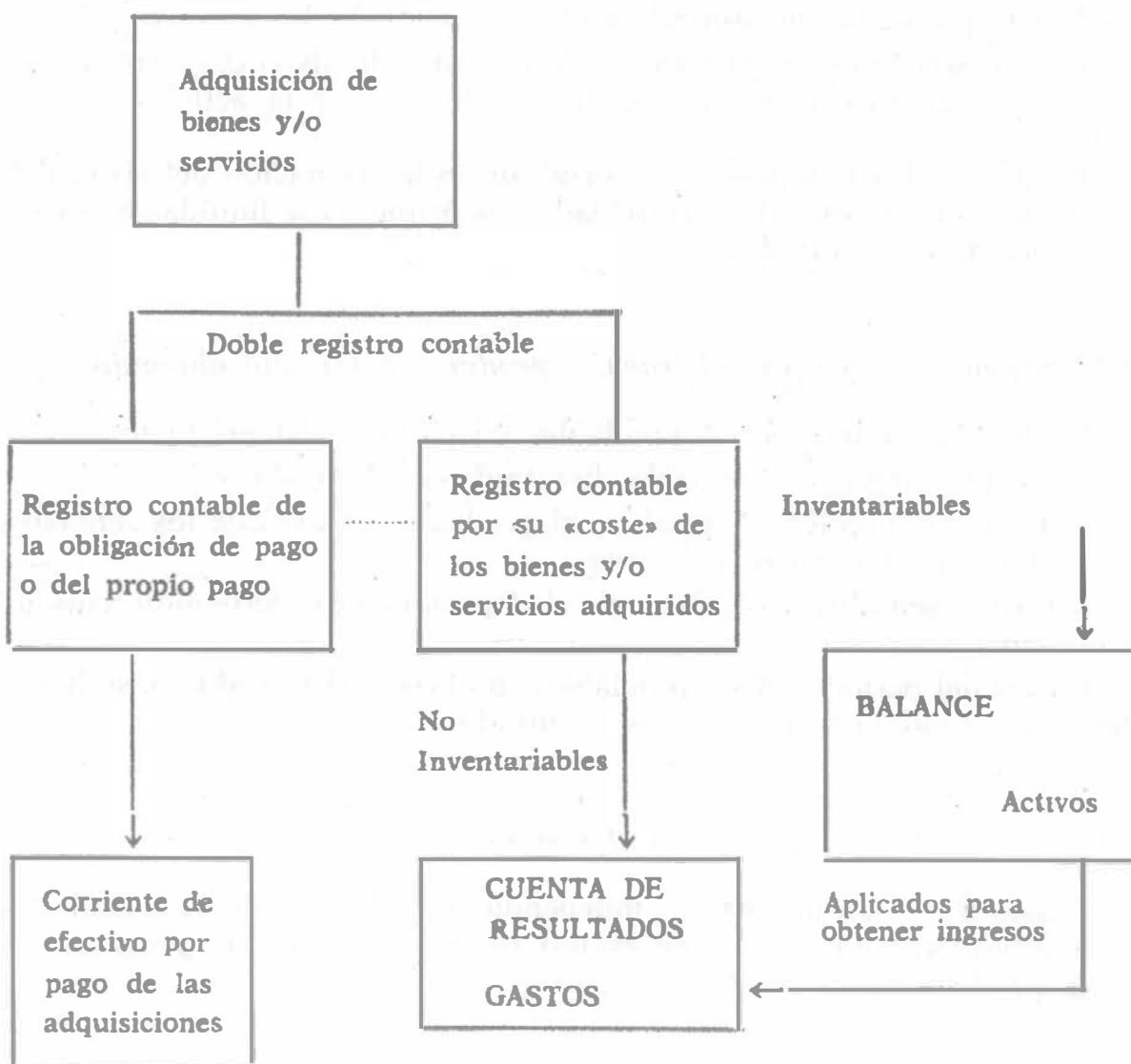
2.3. Los costes y su relación con el balance y la cuenta de resultados

Si el balance y la cuenta de resultados constituyen los dos documentos principales elaborados por la contabilidad financiera para mostrar en el primero la situación de la entidad en un momento determinado del tiempo y en el segundo los resultados obtenidos por la entidad durante un determinado período, tanto en uno como en otro han de estar reflejados los «costes» de los bienes y/o servicios adquiridos y/o producidos en su momento por la entidad.

El balance ha de mostrar los costes de los bienes y/o servicios que tiene la entidad en esa fecha, mientras que la cuenta de resultados al describir los gastos mostrará los costes de los bienes y/o servicios a los que ha renunciado la entidad para obtener los ingresos en dicho período.

El diagrama n.º 1 muestra estas relaciones.

Diagrama n.º 1



3. Criterios de clasificación de los costes

La contabilidad, para determinar los gastos incurridos en la obtención de los ingresos, precisa, como hemos visto, determinar el coste de los bienes y servicios de los que se desprende la entidad, mediante unos cálculos sobre las valoraciones correspondientes a las adquisiciones de los factores productivos. En este sentido es conveniente recordar que E. Schneider calificaba a los costes como «un puro concepto aritmético».

Para realizar estos cálculos la doctrina contable ha recogido, entre otras, las siguientes clasificaciones de costes utilizadas por los centros de producción:

3.1. Según su aplicación a la realización de la actividad del centro

Costes no necesarios: Costes expirados durante un determinado período sin que se hayan utilizado en la obtención de los ingresos.

Costes necesarios: Costes de los factores productivos cuya aplicación al proceso de producción ha permitido desarrollar la actividad en el centro.

Solamente los segundos se incorporan en la formación del coste del producto como «costes de la actividad», los primeros se liquidan a través de la cuenta de resultados.

3.2. Según su aplicación al trabajo, producto o servicio obtenido

Costes de producción: Acumulables en el coste del producto.

— **Costes directos:** Asignables directamente al producto.

— **Costes indirectos:** Asignables al producto a través de los repartos de los departamentos o secciones.

— **Costes semidirectos:** Directos al departamento, pero indirectos al producto.

Costes del período: No acumulables en el coste del producto, se liquidan como gastos en la cuenta de resultados.

3.3. Según su vinculación con el volumen de actividad

Costes fijos: Su importe es independiente del nivel de actividad. Se suelen clasificar en «costes de estado parado», «costes de preparación de la producción» y «costes semifijos».

Costes variables: Su importe es función del volumen de actividad. Se pueden clasificar en «costes proporcionales», «costes progresivos» y «costes degresivos».

En esta clasificación es importante la distinción que realiza P. Lauzel entre «cargas de estructura» y «cargas operacionales».

«Las cargas de estructura son las que la empresa soporta para disponer de una cierta capacidad o potencial, en función de los objetivos, definidos por su política general y de acuerdo con una estrategia que implica acciones coordinadas a medio y largo plazo.»

«Las cargas operativas son las que dependen estrechamente del grado de uso, de la intensidad y del rendimiento en el empleo de los medios disponibles durante un período corto vinculado al ciclo normal de explotación.»

4. Análisis básicos en la contabilidad de costes

La contabilidad de costes ha desarrollado unos métodos que de forma sistemática permiten la realización de los cálculos tendentes a la determinación de los costes para cada factor, actividad o producto, en lo que constituyen los análisis básicos de la contabilidad de costes.

4.1. Costes de los factores

Supone generalmente la primera etapa del proceso de análisis de costes. En dicho análisis se identifican todos aquellos factores utilizados por la entidad para desarrollar su actividad.

Aunque con carácter general se pueden clasificar según la naturaleza del factor en:

Coste de los materiales.

Coste de personal.

Coste financiero.

Coste de tributos.

Coste de trabajos, suministros y servicios exteriores.

Coste de transportes y fletes.

Coste de diversos de gestión.

Coste de dotaciones a la amortización y provisiones.

Hay que tener en cuenta que el análisis más importante en esta fase lo constituye la determinación de los criterios (real o calculado) que con

carácter general permiten determinar los costes expirados en cada período (criterios de periodificación de las adquisiciones), su carácter de fijo o variable y si son directos o indirectos respecto al producto, una vez que se haya establecido su carácter de costes necesarios.

En este aspecto es muy importante considerar que serán los objetivos de información perseguidos los que justificarán los criterios de cálculo del coste que se haya seguido, y que, en consecuencia, para fines de gestión económico-financiera tendrán más importancia los criterios de esta naturaleza (*) que los principios y normas de contabilidad financiera para estimar el coste.

Una clasificación válida del coste de los factores para centros de enseñanza debería considerar con carácter general los siguientes.

1. Costes corrientes o de funcionamiento.

1.1. Costes de personal.

- 1.1.1. Personal docente.
- 1.1.2. Personal administrativo.
- 1.1.3. Personal de servicios.

1.2. Costes de bienes y servicios.

- 1.2.1. Alquileres.
- 1.2.2. Mantenimiento y reparación de edificios.
- 1.2.3. Mantenimiento y reparación de mobiliario y equipo.
- 1.2.4. Calefacción.
- 1.2.5. Suministros: Agua, electricidad...
- 1.2.6. Comunicaciones: Teléfono, telex, etc.
- 1.2.7. Transportes.
- 1.2.8. Manuales escolares y material pedagógico.
- 1.2.9. Primas de seguros.
- 1.2.10. Servicios de asesoramiento contratados.
- 1.2.11. Otros.

1.3. Costes financieros.

- 1.3.1. Por operaciones financieras corrientes.
- 1.3.2. Por financiación ajena permanente.
- 1.3.3. Coste de los fondos propios (coste oportunidad).

2. Costes de capital o de inversión.

2.1. Terreno.

* Por ejemplo, será necesario determinar, en términos de coste de oportunidad, la aplicación de factores que por ser aportados por la propiedad, financiación propia, efectivos personales que por su carácter de propietarios no tienen establecidos unos contratos laborales con la entidad, y que la contabilidad financiera considera como componentes del resultado.

- 2.2. Construcción.
- 2.3. Equipo pedagógico.
- 2.4. Equipo administrativo.
- 2.5. Mobiliario.

4.2. Coste de los departamentos o secciones

Una vez determinados los costes de los factores productivos ha de procederse a su reparto entre los distintos departamentos o secciones a través de los cuales se realizan las actividades del centro de enseñanza, dando lugar a los cuadros de reparto primario (factores-secciones) y secundario (secciones-secciones), que dependerán en su formato de la propia organización del centro educativo.

Con carácter general podrían establecerse las siguientes secciones:

Secciones docentes:

- Preescolar.
- E.G.B.
- F.P. I.
- B.U.P.
- F.P. II.
- C.O.U.
- Otras.

Secciones auxiliares:

- Limpieza.
- Mantenimiento.
- Servicio de residencia.
- Servicio médico.
- Otros servicios auxiliares.

Dirección y Administración.

Será necesario en este caso establecer los criterios de reparto de los costes de los factores entre las secciones (puede verse a modo ilustrativo las normas de imputación de costes contenidas en el Plan de Cuentas para Centros Docentes de la F.E.R.E.).

Si tomamos la clasificación de costes de factores para determinar los costes de las secciones podríamos utilizar los cuadros de reparto, que indicamos a continuación a modo de ilustración.

CUADRO DE REPARTO DE COSTES DE LOS FACTORES ENTRE LAS SECCIONES

FACTORES	SECCIONES						
	Preescolar	E.G.B.	F.P. 1	B.U.P.	F.P. 2	C.O.U.	Otras
Costes de personal							
— Personal docente							
— Personal administrativo							
— Personal de servicio							
Costes de bienes y servicios							
— Alquileres							
— Mant. y rep. de edificios							
— Idem. de mobil. y equipo							
— Calefacción							
— Suminist.: Agua, Elect. ...							
— Comunicaciones: Tel., telex							
— Transportes							
— Manual. escol. y mat. ped.							
— Primas seguros							
— Servicios de ases. contr.							
— Otros							
Costes financieros							
— Por op. financ. ctes.							
— Por financ. ajena perman.							
— Coste de los fondos prop.							
Costes de capital o de inv. (Dotaciones a la amortiz.)							
— Edificios y construcc.							
— Equipo pedagógico							
— Equipo administrativo							
— Mobiliario							
TOTAL COSTES PRIMARIOS							
Secciones docentes							
— Preescolar							
— E.G.B.							
— F.P. I							
— F.P. II							
— B.U.P.							
— C.O.U.							
— Otras							
Secciones auxiliares							
— Limpieza							
— Mantenimiento							
— Serv. Comedores							
— Serv. Residencia							
— Serv. Médico							
— Otros							
Dirección y Administración							
COSTES TOTALES							

4.3. Coste de los productos o servicios

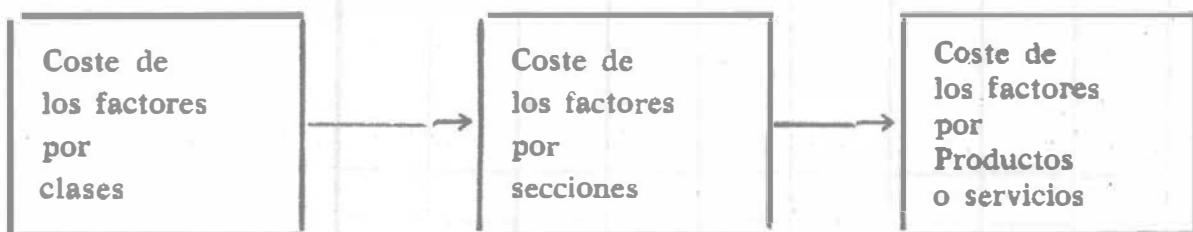
La tercera y última etapa es la que permite obtener a partir del coste de las actividades el coste de los productos o servicios prestados.

De nuevo tendrán que establecerse criterios que permitan identificar los servicios prestados cuyo coste queremos calcular y las bases de reparto de los mismos que generalmente serán las horas de actividad, los cursos, grupos de alumnos o plaza escolar, cuyo coste nos permitirá conocer el margen obtenido por servicio prestado y facturado.

En este caso es posible que existan determinadas prestaciones que por ser directas al producto o servicio no sea necesario recurrir a su reparto entre las diferentes secciones, por ejemplo, transporte escolar concertado por plaza de alumno, material didáctico entregado al alumno, etcétera.

5. Los sistemas de costes

Como hemos indicado en el punto anterior la contabilidad de costes permite la asignación de costes por factores (clasificación), por actividades (secciones) y por productos o servicios (portadores). El diagrama 2 resume lo que hemos indicado:

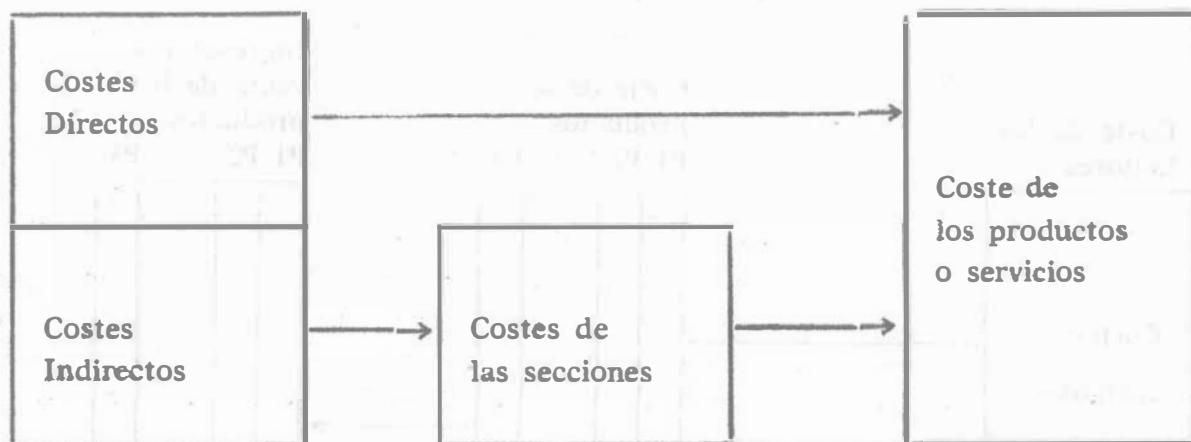


Sin embargo al proceder a la determinación de estos costes pueden seguirse criterios distintos para calcular el coste del producto o servicio, dando lugar a los diferentes sistemas o métodos de coste.

5.1. Sistemas de coste completo

Cuando tanto los costes fijos o de estructura como los costes variables u operacionales se imputan a los productos, sea de forma directa o a través de su reparto previo entre las secciones se denomina coste completo.

El siguiente diagrama 3 nos permitiría mostrar las etapas conducentes a la determinación del coste completo.



Estos sistemas de costes son especialmente útiles cuando interesa conocer el resultado analítico de cada producto, o cuando se persigue establecer criterios de valoración de los productos o trabajos realizados por la empresa que no han sido vendidos en el período en que se han producido.

Presenta el inconveniente de que los costes unitarios dependerán del nivel de actividad y/o volumen de producción ya que los costes fijos o de estructura se reparten entre un número distinto de unidades. Igualmente ha sido criticado por obligar a establecer criterios de reparto de algunos costes con carácter arbitrario.

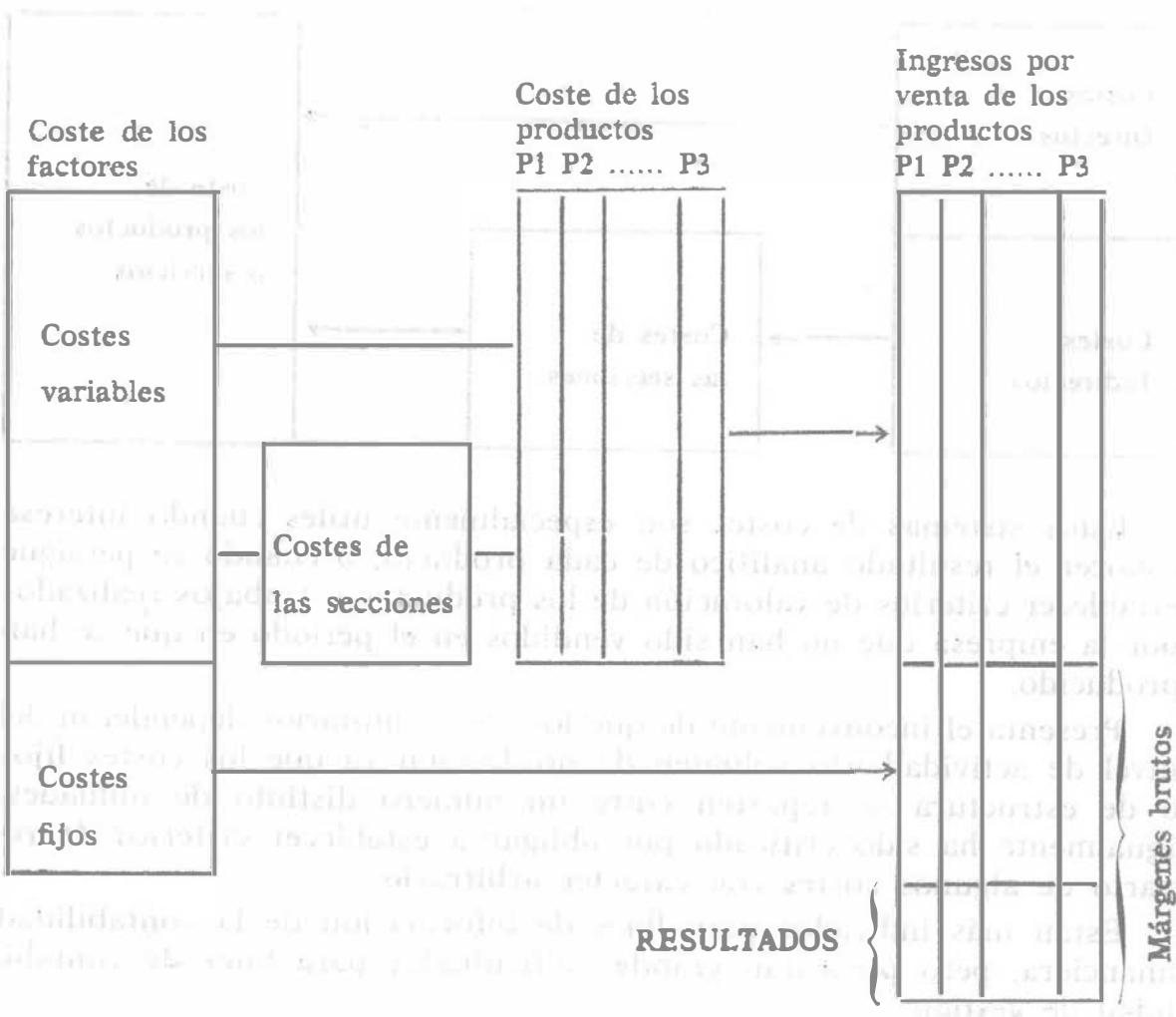
Están más indicados para fines de información de la contabilidad financiera, pero presentan grandes dificultades para fines de contabilidad de gestión.

5.2. Sistemas de coste directo

Con el fin de evitar los problemas que plantean los sistemas de coste completo se han desarrollado los sistemas de coste parcial en los que se considera que el coste de determinados factores (generalmente los costes de estructura) no debe ser objeto de imputación al producto para determinar su coste (*).

(*) Se asume la hipótesis de que los costes de estructura no son consecuencia de la producción obtenida o de la actividad desarrollada, sino que se producen para permitir que la entidad disponga de una determinada capacidad de producción durante el período de tiempo analizado, por lo que los costes de estos factores deberán vincularse al período y no al producto.

El diagrama 4 nos permitiría mostrar las etapas conducentes a la determinación del coste directo (coste variable de producción):



Estos sistemas de coste han mostrado su utilidad para fines de contabilidad de gestión, ya que los modelos de apoyo a la toma de decisiones utilizan preferentemente los costes unitarios variables como mejor aproximación disponible de los costes diferenciales o marginales.

Presenta el inconveniente de dejar las existencias de producción infravaloradas por lo que no suele utilizarse para fines de contabilidad financiera.

5.3. Sistemas de coste estándar

Hasta ahora hemos supuesto que el proceso de análisis y cálculo del coste de los productos y servicios se realizaba una vez que realizada la

actividad empresarial podríamos constatar tanto los consumos de factores, como sus precios de adquisición o los niveles de actividad o volúmenes de producción obtenidos.

Nada se opone, sin embargo, a que se proceda a determinar el coste del producto o servicio antes de que tenga lugar el proceso de producción, simplemente contemplando de acuerdo con las características técnicas y económicas de los factores, secciones y producción, el modo en que debería realizarse, o en el que se espera que se ejecute el proceso de producción.

Aparecen de esta forma unas normas (estándares) a las que deberían ajustarse tanto los rendimientos como los precios de los factores.

El interés de este sistema de costes está en que a medida que se ejecuta la producción es posible mantener un control del proceso mediante la comparación sistemática entre los costes previstos (estándares) y los costes reales.

6. Aplicación de los sistemas de costes en los centros de enseñanza

El cálculo de los costes en los centros de enseñanza permite disponer de una herramienta valiosísima para tomar decisiones sobre la mayor parte de los aspectos relativos a la rentabilidad de la explotación, así como a la fijación de la política de precios o al establecimiento de las líneas de actuación.

Sin embargo, aunque estos aspectos no sean siempre los fundamentales al decidir la continuidad de la explotación, cuando como en el caso de los centros de enseñanza, generalmente son administrados por entidades sin ánimo de lucro, no por ello su conocimiento y correcta valoración dejará de conducir a un mayor control de los recursos comprometidos en la explotación.

Mostraremos, por tanto, a través de un ejemplo de aplicación de cada uno de los sistemas de costes a los que nos hemos referido en el punto anterior, el papel que el uso de los sistemas de coste completo, directo y estándar, pueden desempeñar en un centro de enseñanza.

6.1. Determinación de los costes unitarios

Tal como hemos indicado, la determinación del coste completo unitario por hora de actividad de cada sección, el coste de la plaza escolar, o el coste unitario de los servicios prestados al alumno que recibe la enseñanza en la sección Sj, se cumplirá que

$$kA_j = \frac{KD_j}{A_j} + \frac{KS_j}{A_j} = \frac{KD_j}{A_j} + \frac{KS_j}{HS_j} \cdot \frac{HS_j}{A_j}$$

y, por tanto

$$kA_j = \frac{KD_j}{A_j} + \frac{KS_j}{HS_j} \cdot \frac{HS_j}{N_j} \cdot \frac{1}{A_j/N_j}$$

siendo:

KD_j los costes directos de los servicios prestados a los alumnos de la sección S_j.

A_j Alumnos de la sección S_j

N_j Número de grupos o unidades de la sección S_j.

KS_j Costes indirectos que constituyen el coste total de la sección S_j.

HS_j Horas de actividad (horas de docencia) que indican el nivel de actividad de la sección S_j.

El estudio comparado en el tiempo (otros períodos) y en el espacio (otros centros de enseñanza) de los componentes del coste unitario, proporcionará, tanto a la dirección como al resto de los usuarios de la información contable, elementos de juicio para evaluar el rendimiento de los factores que podemos determinar descomponiendo KD_j y KS_j en el producto de las cantidades por sus precios (KD_j/A_j; KS_j/HS_j) y la incidencia que en el coste unitario tiene la organización y distribución de las actividades de centro (lo que en gran medida determina la calidad de la enseñanza ofrecida) (HS_j/N_j; A_j/N_j).

6.2. Fijación de los puntos de equilibrio

Para fijar la política docente que va a seguir un centro docente, sobre todo cuando es administrado por una entidad sin ánimo de lucro, es muy importante conocer, tanto a nivel global como a nivel de sección, cuál es el volumen máximo de actividad que permite equiparar los gastos e ingresos durante el periodo de análisis.

Si hemos seguido un sistema de coste directo que nos haya permitido discriminar los costes fijos o de estructura (Kf) y determinar el coste variable por alumno (k), será suficiente conocer el ingreso obtenido por alumno (p) para poder determinar el número de alumnos (A) necesarios para alcanzar el nivel de equilibrio entre ingresos y gastos (umbral de rentabilidad o punto muerto de la explotación)

$$A \cdot p = Kf + A \cdot k; A = Kf/(p - k) = Kf/m$$

siendo m el margen bruto unitario o margen unitario sobre coste variable.

6.3. *Establecimiento y control del presupuesto*

El presupuesto constituye la formulación cuantitativa de un plan de acción, lo que lo convierte en un instrumento para controlar su ejecución. Al mismo tiempo el presupuesto general o maestro de la entidad, permite coordinar todas las tareas dirigidas a lograr cada uno de los objetivos propuestos.

El presupuesto en los centros educativos no debe servir sólo para establecer la definición de autorizaciones para la acción administrativa a través del conocimiento de las consignaciones presupuestarias, sino que debe permitir llevar a cabo otra gran variedad de tareas como la planificación, evaluación de la ejecución o, para motivar al personal involucrado.

Ya hemos señalado que los sistemas de coste estándar están necesariamente vinculados al presupuesto de la entidad, permitiendo de forma completa y sistemática vigilar su ejecución.

A su vez, los mismos esquemas de análisis y cálculo de los costes podrán servir de guía para establecer las previsiones sobre las necesidades de actividad de las secciones del centro, sistematizando el proceso de elaboración del presupuesto.

La aplicación sistemática del cálculo de los costes por los centros docentes permitirán una mejora sustancial en el proceso de elaboración, ejecución y control de los presupuestos establecidos.

7. *Conclusiones*

1. A lo largo de esta comunicación hemos intentado poner de manifiesto las ventajas que un sistema de costes bien fundamentado teóricamente puede ofrecer a la dirección del centro de enseñanza.

2. Para conseguirlo hemos presentado de forma resumida las distintas fases de análisis y modalidades de cálculo que utiliza la contabilidad de costes, con especial insistencia en la terminología, ya que para lograr una verdadera comunicación de la información se hace imprescindible la existencia de un lenguaje común.

3. Al mismo tiempo hemos intentado mostrar con la ayuda de unos casos sencillos, la importancia que el establecimiento de los sistemas de costes puede tener para el centro de enseñanza al permitirle:

a) Elaborar de forma sistemática unos indicadores de gestión objetivamente establecidos y basados en los costes unitarios (tanto para fines internos, como externos).

- b) Tomar decisiones sobre el mantenimiento, clausura o apertura de nuevas secciones, ampliación de las ya existentes, contratación de nuevos servicios, etc.
- c) Contribuir al proceso de elaboración, ejecución y control del presupuesto.

Domicilio del autor: Jesús Broto, Facultad de Ciencias Económicas, Cátedra de Contabilidad, Universidad de Zaragoza.

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

SUMMARY: EDUCATIONAL COSTS STUDIED BY ACCOUNTANCY.

The methodology followed by the Costs Accountancy to analyse, elaborate and present the information needed at teaching centres is presented here. Equally, we determine the general criterions for classifying educational costs, as a way of facilitating the definition of the management indexes based on the cost. That will serve to give a better information to those who are responsible of taking decisions at the teaching centres.

KEY WORDS: Accountancy. Costs. Education. Indicators.

INTRODUCCIÓN

En la actualidad se considera que el análisis de los costes es una actividad fundamental en la administración de las empresas y organizaciones públicas. Aunque este tipo de actividad es de naturaleza contable, no obstante, se ha desarrollado una cierta independencia en su desarrollo, siendo sus principales objetivos la obtención de datos económicos precisos y la formulación de recomendaciones para la mejor utilización de los recursos. La actividad contable, en cambio, tiene como finalidad la obtención de datos económicos precisos y la formulación de recomendaciones para la mejor utilización de los recursos.

En el campo de la administración pública, el análisis de los costes es una actividad que se ha desarrollado recientemente, aunque ya existe una larga tradición en el campo de la contabilidad. La actividad contable, en cambio, tiene como finalidad la obtención de datos económicos precisos y la formulación de recomendaciones para la mejor utilización de los recursos.