

PRINCIPIOS GENERALES SOBRE

CONTABILIDAD ANALÍTICA DE LAS

ADMINISTRACIONES PÚBLICAS

ÍNDICE

	<u>Página</u>
Presentación	5
1. Introducción (Objetivos del documento, estructura del mismo y componentes del grupo de trabajo)	8
2. Ámbito de aplicación (Entes a los que va dirigido el documento: Administraciones Públicas Estatal, Autonómica y Local)	13
3. Definiciones Básicas	21
3.1. <i>Sistema de Contabilidad Analítica</i>	22
3.2. <i>Clasificación de los Costes</i>	24
3.3. <i>Ingresos</i>	24
3.4. <i>Cargas Incorporables y no Incorporables</i>	25
3.5. <i>Objeto de Coste</i>	26
3.6. <i>Elemento de Coste</i>	27
3.7. <i>Centro de Coste</i>	28
3.8. <i>Centro de Responsabilidad</i>	29
3.9. <i>Actividades / Productos</i>	30
3.10. <i>Costes Subaplicados y Sobreaplicados</i>	30
3.11. <i>Subactividad</i>	31
3.12. <i>Grado de Cobertura de Costes</i>	34
3.13. <i>Criterios de Reparto</i>	35
3.14. <i>Principio del devengo</i>	37
3.15. <i>Coste de oportunidad</i>	38
4. Elementos de Coste. (Clasificación de los costes según su procedencia y lista básica de elementos)	40
4.1. <i>Listado general de elementos de coste</i>	43
4.2. <i>Listados particulares de elementos de coste</i>	51
4.2.1. <i>Ejemplos de Elementos de Coste en Universidades</i>	52
4.2.2. <i>Ejemplo de Elementos de Coste en Museos</i>	56
4.2.3. <i>Ejemplo de Elementos de Coste en el Instituto Nacional de Administración Pública (I.N.A.P.)</i>	61

Página

4.2.4. Ejemplo de Elementos de Coste en Confederaciones Hidrográficas.....	66
4.2.5. Relación de Elementos de Coste propuesta por el Ministerio de Defensa	69
5. Ingresos	71
6. Centros de Coste. (Tipos y criterios para su determinación)	80
6.1. <i>Definición de Centro de Coste</i>	81
6.2. <i>Tipos de Centro de Coste</i>	84
6.3. <i>Determinación de Centros de Coste</i>	86
6.4. <i>Centros de Responsabilidad</i>	87
6.5. <i>Ejemplos de determinación de Centros de Coste.....</i>	89
6.5.1. Centros de Coste definidos en Universidades.....	89
6.5.2. Centros de Coste definidos para Museos.....	94
6.5.3. Centros de Coste definidos para el Servicio Municipal de Limpieza de Vigo ..	98
7. Actividades/Productos. (Tipos y criterios para su determinación) ...	100
7.1. <i>Definición de Actividades</i>	101
7.2. <i>Tipos de Actividades</i>	102
7.3. <i>Determinación de Actividades.....</i>	103
7.4. <i>Ejemplos de determinación de actividades.....</i>	104
7.4.1. Actividades definidas en Universidades.....	104
7.4.2. Actividades definidas en Museos	108
7.4.3. Actividades definidas en el Servicio Municipal de Limpieza de Vigo	114
8. Relaciones entre Estructuras.....	116
8.1. <i>Relaciones Elementos-Centros de Coste. Criterios de imputación.....</i>	121
8.2. <i>Relaciones Elementos-Actividades. Criterios de imputación.....</i>	131
8.3. <i>Relaciones entre Centros de Coste. Criterios de imputación.....</i>	142
8.3.1. Relaciones entre centros que no presentan problemas de prestaciones recíprocas	143

8.3.2. Relaciones entre centros que presentan problemas de prestaciones recíprocas	147
8.4. <i>Relaciones Centros de Coste-Actividades. Criterios de imputación</i>	148
8.5. <i>Relaciones entre Actividades-Centros de Coste. Criterios de imputación</i>	151
8.5.1. Relaciones Actividades - Centros.....	152
8.5.2. Relaciones Actividades - Actividades.....	153
8.5.3. Imputación del coste procedente de las Actividades Auxiliares imputadas a los centros receptores	154
8.6. <i>Relaciones entre Actividades. Criterios de imputación</i>	154
8.7. <i>Relaciones de Elementos de Ingreso con actividades</i>	160
8.8. <i>Conclusiones</i>	163
8.9. <i>Cuadros</i>	165
9. Las Relaciones entre los Sistemas de Información de la Organización. Procesos de Conciliación	169
9.1. <i>Las Relaciones entre los Sistemas de Información de la Organización</i>	170
9.2. <i>Procesos de conciliación</i>	192
9.2.1. Características básicas del proceso de conciliación	193
10. Procesos de Agregación y Consolidación	203
10.1. <i>Procesos de agregación en el Sector de las Administraciones Públicas</i>	205
10.2. <i>Procesos de agregación no jerárquica o transversal en el Sector de las Administraciones Públicas</i>	208
10.3. <i>Procesos de consolidación en el Sector de las Administraciones Públicas</i>	209
11. Documentos e Informes	211
. <i>Informes Normalizados</i>	218
12. Glosario de Términos	229
Anexo I Miembros de la Comisión de Expertos para la elaboración de estudios de contabilidad pública	241
Anexo II Grupo de trabajo	245

PRESENTACIÓN

El contexto en que actualmente se desenvuelve la gestión pública viene marcado, cada vez con más fuerza, por la demanda de nuevas fuentes de información. Esa demanda, que podemos considerar como una tendencia que se ha venido desarrollando progresivamente con el paso de los años, presenta en estos momentos unas características que la diferencian cualitativamente de las concepciones tradicionales de la contabilidad como instrumento para el seguimiento y control del presupuesto.

Entre los retos que tiene actualmente la gestión pública hay que mencionar el equilibrio y la armonización entre los principios de legalidad, eficacia y eficiencia. Estos cambios implican fomentar una cultura administrativa orientada hacia una gestión profesional y responsable que ponga el acento en los resultados a obtener sin olvidar la transparencia como criterio general de la actuación pública.

Nuestros legisladores no han sido ajenos a esa demanda y así lo han manifestado con la promulgación de la nueva Ley General Presupuestaria que señala el logro de una actuación eficaz y eficiente como uno de los principios básicos de la gestión pública. Se refuerza el objetivo de la transparencia en la información contable al señalar, entre los fines de la contabilidad pública, el de suministrar información para la determinación de los costes de los servicios públicos y para el seguimiento de los objetivos previstos en los Presupuestos Generales del Estado.

La calidad de los instrumentos de información es un factor clave para mejorar la toma de decisiones y mantener la confianza de los ciudadanos en las entidades del sector público. A medida que se amplía la demanda de información existe una creciente presión sobre los gestores públicos para utilizar sistemas de información que permitan realizar una gestión racional de los recursos y enfrentarse a los nuevos desafíos de servicio, calidad y transparencia.

La contabilidad analítica se configura como uno de los instrumentos que permite obtener información útil para la toma de decisiones en el ámbito de la gestión de los recursos públicos. A efectos de la publicidad de la información de costes, es preciso indicar que no está condicionada por el mismo grado de confidencialidad, como sucede en el ámbito de las empresas, que operan en un marco de competencia.

La publicación del Plan General de Contabilidad Pública de 1983 supuso el punto de partida en la implantación de modelos de contabilidad analítica en el sector público español, ya que dicho Plan reservó el Grupo 9 de su Cuadro de Cuentas para el registro de las operaciones según los criterios de la contabilidad de costes. La experiencia en la

aplicación de este modelo en la Administración del Estado no logró alcanzar los resultados esperados y el Plan General de Contabilidad Pública, vigente en la actualidad, y aprobado en el año 1994, no desarrolló el citado Grupo 9, siguiendo la misma línea que el Plan General de contabilidad de la empresa aprobado en el año 1990, que ha dejado libertad a las empresas para que desarrollen su contabilidad analítica de la forma más adecuada a sus fines.

No obstante, la IGAE ante la carencia de estudios en este ámbito contable y consciente de la necesidad de ofrecer unas pautas en el sector público para el cálculo de los costes, impulsó la aplicación de un sistema CANOA (Contabilidad Analítica Normalizada para las Administraciones Públicas) en diversos entes caracterizados por una diversidad de actividades realizadas y servicios prestados.

Estas experiencias prácticas en el cálculo de los costes han puesto de manifiesto la necesidad de elaborar unos principios generales de contabilidad analítica en las Administraciones Públicas que permitan disponer de un marco de referencia y aclarar los procedimientos de esta área contable.

Considerando que la investigación en la materia ha alcanzado un nivel adecuado de desarrollo para la elaboración de estos principios, y dentro de una política de especial sensibilización por prestar atención a las demandas informativas de los gestores y agentes sociales, la IGAE consideró oportuno promover la creación de un grupo de trabajo con el objeto de elaborar el documento que tengo la satisfacción de presentar.

Este grupo de trabajo se constituyó en diciembre de 2002, en el marco de la Comisión de contabilidad pública creada en el seno de la IGAE. Dicho grupo de trabajo ha estado dirigido y coordinado por el Subdirector General de Planificación y Dirección de la Contabilidad, e integrado por funcionarios de la IGAE, representantes de los distintos ámbitos de las Administraciones Públicas y del mundo académico, que con su experiencia profesional, investigadora y docente han enriquecido con sus aportaciones e intercambio de ideas el contenido de esta publicación.

Desde la fecha de constitución del citado grupo se celebraron reuniones periódicas en las que se analizaron y debatieron los distintos puntos del documento. Una vez consensuado su contenido por los miembros del grupo, el borrador fue presentado a los miembros de la Comisión de contabilidad pública el 4 de febrero de 2004, al objeto de que durante un período de tiempo pudieran formular los comentarios y sugerencias que estimaran oportunas. Analizadas las observaciones recibidas, e introducidas las modificaciones pertinentes, el documento definitivo fue aprobado por los miembros de la Comisión en la reunión celebrada el día 20 de julio de 2004.

Por tanto, la obra que se presenta es fruto de este acercamiento a la realidad de los entes del sector público, de una etapa de investigación que ha permitido asentar unos conocimientos en la materia y de la dilatada experiencia práctica que sus autores han desarrollado en su vida profesional. Pretende, con un enfoque pragmático, ofrecer criterios normalizadores básicos y recomendaciones que permitan implantar un modelo de costes en las entidades del sector público estatal, autonómico y local.

Esta publicación constituirá un hito en esta disciplina contable, contemplando un marco conceptual y metodológico que conformará un nuevo cuerpo doctrinal de referencia que puede inspirar futuras normas contables en las Administraciones Públicas.

Se ofrece un instrumento útil de consulta para los profesionales del sector público y para cualquier lector interesado en las peculiaridades del cálculo de los costes en el sector público, caracterizado por una gran complejidad en sus estructuras organizativas y funcionales.

Este conocimiento de los costes no debe constituir el objetivo final en la gestión pública en la que el beneficio no constituye un indicador válido para su evaluación, como sucede en el ámbito empresarial. El gestor público debe lograr el mayor beneficio social en el marco de una gestión eficaz y eficiente. Por ello es importante complementar la información de costes con los indicadores de gestión que constituyen un elemento esencial en el seguimiento de los objetivos y el control de la gestión.

En conclusión, con esta publicación se inicia una serie de documentos en el ámbito de la Contabilidad de Gestión en el sector público con el objetivo de recoger recomendaciones y criterios para la utilización de sistemas que aporten mejores elementos de información para la adopción racional de decisiones, cubriendo la carencia en el tratamiento contable de estos aspectos.

José Alberto Pérez Pérez
Interventor General de la Administración del Estado

1. INTRODUCCIÓN

1. INTRODUCCIÓN.

El presente documento, que recibe el nombre de “Principios Generales sobre Contabilidad Analítica de las Administraciones Públicas”, tiene por objeto establecer una serie de normas y criterios generales que permitan diseñar un marco de referencia general en la implantación de Sistemas de Contabilidad Analítica en este sector.

A diferencia de lo que ocurre en el ámbito de la Contabilidad Financiera, en que existe una práctica acendrada producto de la experiencia, en el campo de la Contabilidad Analítica Pública, y, probablemente, como consecuencia de la diversidad de entes que componen dicho sector, no existen pautas concretas, o al menos éstas son demasiado generales, que permitan delimitar correctamente su aplicación.

Una primera nota a destacar es la íntima relación que existe entre diseño de sistemas de Contabilidad Analítica y procesos productivos de una organización. Mediante el sistema de Contabilidad Analítica se pretende determinar agregados contables que permitan conocer el coste de las variables representativas de dichos procesos tanto desde un punto de vista orgánico como funcional y, en su caso, la comparación con los ingresos obtenidos, aunque, como se verá más adelante, el concepto de ingreso en un sector provisor de bienes y servicios públicos, o, al menos, semipúblicos, tiene unas connotaciones diferenciadoras del concepto habitual de ingreso.

La importancia creciente de la necesidad de sistemas de información en organizaciones complejas privadas que permitan deslindar convenientemente áreas de actuación, líneas de rentabilidad, etc., se ve agudizada en el ámbito de las organizaciones administrativas públicas donde ese grado de complejidad es mayor si cabe y donde los sistemas de información, si excluimos los derivados del sistema de Contabilidad Financiera, no pasan de ser meros balbuceos que apenas resisten un análisis serio salvo en casos excepcionales.

Como puede deducirse de lo dicho hasta ahora, no es tarea fácil tratar de compendiar en un solo documento los conceptos fundamentales que afectan a un área dentro de los sistemas de información de una organización que está tan íntimamente ligada con los procesos productivos característicos de dicha

organización, de tal manera que, posiblemente, sea una presunción hablar de normas o principios del sistema de Contabilidad Analítica, siendo necesariamente mejor hablar de múltiples Sistemas de Contabilidad Analítica, casi tantos como organizaciones hay en el ámbito productivo, casi tantos como organizaciones, en nuestro caso, hay en el sector Administraciones Públicas.

No obstante, como se verá más adelante, no es sólo que cada organización presente unas características diferenciadoras respecto de las demás, es que, en la mayor parte de los casos, sus sistemas de información actuales han sido concebidos por y para esa organización, quedando los sistemas de información generales tales como Contabilidad Financiera, seguimiento presupuestario, etc., muy lejos del objetivo fundamental que precisamente, desde el punto de vista de su propia ontología, presenta un sistema de Contabilidad Analítica, donde lo esencial es precisamente lo particular, donde las propias necesidades de análisis implican descender a niveles suficientes de conocimiento y éstos vienen determinados, como ya se ha dicho, por las propias características de la organización.

No obstante, a pesar de la dificultad de la tarea, y al menos como un primer paso, como un primer documento al que puede, y posiblemente debe, seguir otros específicos de áreas o subsectores concretos de las organizaciones administrativas, parece necesario sentar una serie de conceptos generales, de “lugares de encuentro”, de lenguaje común en suma, que permitan servir de base a desarrollos posteriores y, necesariamente, a profundización y “personalización” en cada una de las organizaciones objeto de este documento.

En el apartado segundo se establece el marco de los sujetos contables a los que este documento va dirigido, en el buen entendimiento de que, posiblemente, puedan quedar “zonas oscuras” donde no exista una delimitación clara sobre las características empresariales o no de la organización. En cualquier caso, la decisión de ser tenido en cuenta o no por esas organizaciones es independiente de las características de su producción.

En el punto tercero se describen algunos de los conceptos fundamentales que impregnan la terminología de Contabilidad Analítica, no con ánimo exhaustivo, sino tratando de sentar ideas fundamentales que se desarrollarán a lo largo de todo el documento.

En los puntos cuatro, cinco, seis y siete se describe lo que en terminología del documento se denominan “estructuras de una organización”, que podrían asemejarse al concepto habitual de objetos de coste. En el punto cuatro se describen los Elementos de Coste, las agregaciones que por categorías económicas se consideran más significativas en el ámbito en el que nos estamos moviendo, en definitiva, se trata de responder a la pregunta *¿en qué gasta o, mejor, consume la organización?*.

En el punto cinco se hace referencia a los ingresos, aspecto éste controvertido y en el que habrá ocasión de profundizar, haciendo, necesariamente, referencia a los Documentos de Principios Contables Públicos 2 y 4 (“Derechos a Cobrar e Ingresos” y “Transferencias y Subvenciones”).

En el punto seis se definirá la tipología de Centros de Coste y Centros de Responsabilidad, señalando las características que, a juicio de los ponentes, deben reunir las unidades organizativas o cualquier otra entidad para ser consideradas como tales, haciendo hincapié en que esos criterios no dejan de ser juicios de valor y, por tanto, tienen un carácter meramente orientativo. Mediante el concepto de Centro de Coste se presta atención a la pregunta *¿quién consume en la organización?*, y mediante el criterio de Centro de Responsabilidad se hace referencia a quién es el responsable del consumo.

El punto siete se dedica al concepto de Actividades/Productos, entendiendo que en terminología del documento son considerados términos similares, hablándose de distintos niveles de actividad, alguno de los cuáles será lo que en la literatura usual sería un producto. Se pretende dar respuesta a la pregunta *¿para qué ha consumido, con qué finalidad ha consumido la organización?*

Al hablar de estas estructuras se comenzará con una serie de criterios generales y, a continuación, se prestará especial atención a ámbitos concretos del sector Administraciones Públicas que, bien por su importancia, bien por presentar características afines en diversos sujetos contables, merezcan esa atención especial a juicio de los redactores de este documento.

En el punto ocho se describen las relaciones entre las estructuras antes mencionadas. Se pretende dar solución en este punto al eterno problema de establecer criterios válidos para conseguir imputaciones fiables en los procesos

de agregación de costes, problema básico en la literatura contable al que normalmente se hace referencia con la denominación de reparto de costes indirectos en sus distintos niveles.

En el apartado nueve se atiende al problema de la disparidad de “resultados” que se puede plantear entre sistemas de información que, a pesar de partir de la misma información básica, al menos en una serie de aspectos concretos, por diferencias en criterios de periodificación, prácticas presupuestarias, etc., producirían una indeterminación en los procesos de tomas de decisión. Se define un Proceso de Conciliación que permita explicar razonadamente esas posibles divergencias.

En el punto diez se delimitan los conceptos de agregación y consolidación en entes en los que el principio de entidad contable presenta características propias debido a los sistemas jerárquicos en que se encuentran encuadradas esas organizaciones.

En el apartado once se definen documentos normalizados básicos que compondrán la información mínima a obtener en un sistema de análisis de costes, y se aventuran algunas posibilidades en cuanto a la explotación personalizada de información por parte de los distintos gestores y organizaciones, aspecto éste íntimamente relacionado con las características de cada una de ellas.

Por último, se ha creído conveniente facilitar la lectura y comprensión del documento con la inclusión de un glosario terminológico que resuma los conceptos fundamentales empleados en el mismo.

2. ÁMBITO DE APLICACIÓN

2. ÁMBITO DE APLICACIÓN.

A partir de la gran división de las unidades económicas productivas: Sector Público y Sector Privado puede concluirse categóricamente que el presente documento va dirigido a entes que integran el Sector Público.

Inmediatamente después de la afirmación anterior surgen dos preguntas ¿a todos los entes que configuran el entramado del Sector Público? Y ¿qué ocurre con aquellos entes que están en el límite entre lo que se puede definir como público y privado?

En el presente punto se va a tratar de delimitar el conjunto de los aspectos, de las interrogantes anteriores, si bien parece interesante aclarar desde este momento que las indicaciones que a continuación se expondrán serán, al menos en algunos casos, meras sugerencias basadas en valoraciones que, como tales, pueden, y deben, ser objeto de argumentaciones diversas, pudiendo decirse que este punto debe quedar suficiente y necesariamente abierto a juicios de valor individuales que serán objeto de determinación definitiva en las instancias que corresponda.

El Sector Público, en el ejercicio de sus actuaciones y en virtud de la técnica de descentralización territorial reconocida implícitamente en la Constitución de 1978, se divide en tres subsectores: estatal, autonómico y local.

En cada uno de ellos se integra un conjunto amplio y heterogéneo de entidades de diferente naturaleza (entidades sometidas a Derecho público, entidades sometidas a Derecho privado y aquellas a las que les son de aplicación ambos ordenamientos dependiendo del área de actividad de la entidad a que se apliquen), cuya pertenencia al Sector Público viene determinada por:

- El sometimiento a un régimen presupuestario. Si bien la cualidad o el valor del presupuesto en las distintas entidades es diferente, dicho sometimiento es la manifestación de la voluntad política en materia económica.
- La gestión de estas entidades se encuentra sometida en su caso a control financiero, de eficacia y legalidad al objeto de verificar su adecuación a las disposiciones y directrices emanadas de los órganos políticos.

- El deber de rendir cuentas de su gestión a los correspondientes órganos fiscalizadores de cuentas y en último término al Tribunal de Cuentas.

En relación con la delimitación del Sector Público, el artículo 1 de la Ley Orgánica del Tribunal de Cuentas configura a éste como “el supremo órgano fiscalizador de las cuentas y de la gestión económica del Estado y del sector público...” y el artículo 4 de la citada ley establece que: “ integran el sector público:

- a) La Administración del Estado.
- b) Las Comunidades Autónomas.
- c) Las Corporaciones Locales.
- d) Las entidades gestoras de la Seguridad Social.
- e) Los Organismos Autónomos.
- f) Las Sociedades estatales y demás Empresas públicas.”

A efectos de este documento, el Sector Público esta formado por:

- ***Sector Público Estatal.***

A la hora de analizar la tipología de las entidades que integran el sector público estatal hay que tener en cuenta lo establecido en la Ley 6/1997, de 14 de abril, de Organización y Funcionamiento de la Administración General del Estado (LOFAGE), que simplificó la dispersión normativa existente sobre la Administración General del Estado y resto de entidades, así como lo establecido por la Ley 47/2003, de 26 de noviembre, General Presupuestaria.

De acuerdo con estas normas, el sector público estatal está integrado por:

- Administración General del Estado.
- Organismos públicos regulados en el Título II de la LOFAGE, que son las entidades de derecho público que desarrollan actividades derivadas de la propia Administración General en calidad de organizaciones instrumentales diferenciadas y dependientes de ésta. Estos Organismos se clasifican en:
 - Organismos autónomos, dependientes de la Administración General. Realizan actividades fundamentalmente administrativas y se someten plenamente al Derecho público.

- Entidades públicas empresariales, dependientes de la Administración General o de cualesquiera otros Organismos públicos. Realizan actividades de prestación de servicios o producción de bienes susceptibles de contraprestación económica y, aún cuando se rigen en general por el Derecho privado, les resulta aplicable el régimen de Derecho público en relación con el ejercicio de potestades públicas y con determinados aspectos de su funcionamiento.
- Entidades que integran el sistema de la Seguridad Social.
 - Banco de España que, de acuerdo con la disposición adicional VIII de la LOFAGE, se regirá por su legislación específica.
 - Entidades a que hacen referencia las disposiciones adicionales IX y X de la LOFAGE, así como el resto de entidades contempladas en el artículo 2.1.g) de la Ley General Presupuestaria, que se regirán por su legislación específica, por las disposiciones de la Ley General Presupuestaria que les sean de aplicación y supletoriamente por la LOFAGE.
 - Sociedades mercantiles estatales a que hace referencia el artículo 2.1.e) de la Ley General Presupuestaria, definidas en la Ley de Patrimonio de las Administraciones Públicas como aquellas en las que la participación directa o indirecta, en su capital social de las entidades que, conforme a lo dispuesto en la Ley General Presupuestaria, integran el Sector público estatal, sea superior al 50%. Para la determinación de este porcentaje, se sumarán las participaciones correspondientes a las entidades integradas en el sector público estatal, en el caso de que en el capital social participen varias de ellas.
 - Fundaciones del Sector público estatal a que hace referencia el artículo 2.1.f) de la Ley General Presupuestaria, definidas en la Ley de Fundaciones, como aquellas fundaciones en las que concurra alguna de las siguientes circunstancias:
 - a) Que se constituyan con una aportación mayoritaria directa o indirecta, de la Administración General de Estado, sus organismos públicos o demás entidades del Sector público estatal.

- b) Que su patrimonio fundacional, con un carácter de permanencia, este formado en más de un 50% por bienes o derechos aportados o cedidos por las referidas entidades.
- Consorcios, se encuentran definidos en el artículo 2.1.h) de la Ley General Presupuestaria. Los consorcios dotados de personalidad jurídica propia, cuando una o varias de las entidades del sector público estatal haya aportado mayoritariamente a los mismos dinero, bienes o industria o se haya comprometido, en el momento de su constitución, a financiar mayoritariamente dicho ente, siempre que sus actos estén sujetos directa o indirectamente al poder de decisión de un órgano del Estado.
- Órganos constitucionales, a que hace referencia el artículo 2.3 de la Ley General Presupuestaria, como aquellos órganos con dotación diferenciada en los Presupuestos Generales del Estado que, careciendo de personalidad jurídica no están integrados en la Administración General.
- **Sector Público Autónomo.**

Para determinar las entidades que integran el Sector público de las Comunidades Autónomas se ha de tener en cuenta lo establecido en sus correspondientes Leyes de Hacienda, de régimen económico y presupuestario, etc.

La terminología utilizada no es la misma en las distintas Comunidades, así por ejemplo en la Comunidad Autónoma de Aragón se ha adaptado la terminología a la establecida en la LOFAGE, mientras que en la mayoría de Comunidades se mantiene una terminología similar a la que se recogía en la Ley General Presupuestaria antes de la modificación introducida por la Ley 50/1998, de 30 de diciembre, de Medidas fiscales, administrativas y del orden social.

Con carácter general se puede decir que el sector público autónomo está integrado por:

- La Administración de la Comunidad, que está constituida por los órganos centrales con competencias en toda la región, las Consejerías, y por los órganos periféricos con competencias limitadas a la provincia, y las Delegaciones provinciales de cada Consejería.
- Organismos Autónomos clasificados en:

- Organismos Autónomos de carácter administrativo.
- Organismos Autónomos de carácter comercial, industrial, financiero y análogo.
- Entidades del Sistema de la Seguridad Social.
- Empresas públicas. En la mayoría de las CCAA tienen la consideración de empresas públicas:
 - Aquellas sociedades mercantiles en cuyo capital sea mayoritaria la participación directa o indirecta de la Comunidad o de sus Organismos autónomos.
 - Aquellas entidades de derecho público con personalidad jurídica propia que hayan de ajustar su actuación al ordenamiento jurídico privado.
- El resto de entes del sector público de la Comunidad que se rigen por su normativa específica, por ejemplo las Universidades.
- Fundaciones públicas autonómicas.
- Consorcios. Conforme se establece en alguna de las Leyes de Hacienda la Administración de la Comunidad puede participar en consorcios con otras Administraciones Públicas y con entidades privadas para fines de interés público o utilidad social.
- Órganos superiores regulados en el Estatuto de Autonomía: Parlamento o Asamblea, Órganos de control externo, etc.
- **Sector Público Local.**

A la hora de analizar las entidades que integran el Sector público local hay que tener en cuenta lo dispuesto en la Ley 7/1985 de 2 de abril, de Bases del Régimen Local y en la Ley 39/1988, de 28 de diciembre, reguladora de las Haciendas Locales.

El Sector Público Local está integrado por:

- La propia Entidad Local: municipios, provincias, islas, mancomunidades, comarcas, etc.
- Organismos Autónomos.
- Sociedades mercantiles en cuyo capital tenga participación total o mayoritaria la entidad local.
- Fundaciones públicas locales.
- Entidades Públicas Empresariales
- Consorcios. Conforme se establece en el artículo 87 de la Ley 7/1985, de 2 de abril, de Bases del Régimen Local, las entidades locales pueden constituir consorcios con otras Administraciones públicas para fines de interés común o con entidades privadas sin ánimo de lucro que persigan fines de interés público, concurrentes con los de las Administraciones Públicas.

Una vez delimitado el Sector Público de acuerdo con el Proyecto de Documento sobre Principios Contables de Consolidación en el Sector Público, cabe hacer las siguientes precisiones:

1. En principio, el presente documento va referido a todas aquellas organizaciones citadas con anterioridad, si bien a nadie se escapa que su aplicación encontrará un campo especialmente necesitado en el ámbito de las Administraciones Públicas en los diferentes niveles: Estatal, Autonómico y Local.
2. El subsector de las empresas públicas, con las distintas versiones en cuanto a denominación y organización, posiblemente disponga de sistemas de información con un grado suficiente de desarrollo como para que se apliquen con carácter general criterios aceptables desde el punto de vista del análisis de costes.

3. Existen sectores “frontera” en los que sería difícil discutir la aplicabilidad o no de este documento. Cada caso concreto será objeto del correspondiente estudio.

3. DEFINICIONES BÁSICAS

3. DEFINICIONES BÁSICAS.

3.1. Sistema de Contabilidad Analítica.

La actuación de las Administraciones Públicas no sólo debe estar presidida por el cumplimiento de la legalidad vigente, sino que es necesario que esa actuación se desarrolle con el empleo del menor número posible de recursos económicos y alcanzando los objetivos prefijados, máxime en un momento de austeridad presupuestaria.

Existen diversas referencias legislativas sobre la conveniencia de acometer esfuerzos en orden a conseguir los objetivos señalados, valga como ejemplo la exposición de motivos de la Ley 8/89 de 13 de abril de Tasas y Precios Públicos que recoge, entre otros planteamientos, la necesidad de que las tasas puedan ocupar un lugar efectivo entre los ingresos no financieros de los Entes Públicos, consiguiéndose una estructura más diferenciada de los ingresos públicos coactivos, que haga recaer sobre los beneficiarios directos de ciertos servicios y actividades públicos el coste de su prestación. Con esta asociación del principio de capacidad económica y del de equivalencia, se pretende mejorar no sólo la suficiencia del sistema en su conjunto sino los componentes de equidad y justicia del mismo.

Una técnica fundamental para desarrollar esos y otros requisitos ineludibles (ayuda a la presupuestación, planificación y control, etc.) es la que aporta la Contabilidad Analítica, entendida no como un esfuerzo puntual sino como un **Sistema** que permita la obtención periódica de información relevante.

A pesar de la dificultad que entraña la definición de un concepto tan general cabe destacar las siguientes notas que se desprenden del propio enunciado:

SISTEMA. Conjunto de técnicas integradas que permiten obtener información en la forma requerida con el menor coste posible, es decir, de una manera eficiente y relevante tanto desde el punto de vista de su contenido como de su periodicidad.

CONTABILIDAD. Con la voz “contabilidad” se hace referencia a la “medición” de los datos, a la plasmación de información en una serie de agregados relevantes, ordenados de una forma determinada y aplicando principios generalmente aceptados para su formación.

ANALÍTICA. Aquí se podría acudir al significado “vulgar” de la expresión que permite hablar del proceso que consiste en la “distinción y separación de las partes de un todo”, en este caso de una organización determinada, con el propósito de estudiar cada una de esas partes tanto desde un punto de vista individual como en sus relaciones con el resto de componentes.

Sistema de Contabilidad Analítica sería el conjunto de técnicas contables que permite el estudio de una organización tanto desde el punto de vista orgánico como funcional mediante el análisis detallado de sus componentes con el objetivo de obtener información relevante sobre el proceso de formación de costes e ingresos tanto temporal como cualitativamente, de manera eficiente.

COSTE. En un sentido general, coste es la contraprestación que hay que entregar para conseguir algo, lo que es preciso pagar o sacrificar para obtenerlo, ya sea mediante la compra, el intercambio o la producción.

Como concepto más amplio que posiblemente tiene una estrecha relación con el concepto de sacrificio, pero que aproxima la definición a términos productivos, puede considerarse que coste sería la aplicación de un gasto.

Con el término “coste” se produce en el campo de las Administraciones Públicas una primera cuestión a resaltar, cuestión que será comentada más en profundidad según avance este documento, y es la diferenciación, fundamental desde nuestro punto de vista, entre Gasto Presupuestario y Coste, aspecto éste que interesa dejar resuelto desde el primer momento para evitar dudas o confusiones terminológicas futuras.

Como probablemente nadie ignora, la práctica presupuestaria a la que están sometidos la mayoría de los entes a los que este documento se dirige se caracteriza por ser un presupuesto de medios y no responde al concepto, dificultoso de definir por otra parte, de Presupuesto de Gestión. Con ese concepto, relativamente nuevo en la hermenéutica presupuestaria de las Administraciones Públicas españolas, se haría referencia a todos aquellos gastos/costes en los que una organización determinada podría incurrir para llevar a cabo sus objetivos, incluyéndose, por tanto, convenientemente periodificados y

clasificados, gastos que, en estos momentos, con la actual técnica presupuestaria, no forman parte del presupuesto de la organización.

Se hace referencia, por poner un ejemplo suficientemente significativo, al caso de las amortizaciones, que supone, sin ningún género de dudas un coste en que se incurre en el proceso productivo de cualquier ente y que, sin embargo, no se haya incluido en su presupuesto.

Existen otras prácticas presupuestarias que afectan a la compatibilidad del concepto Gasto Presupuestario-Coste, fundamentalmente derivadas de la “permisividad” con que a efectos de periodificación actúa la dinámica presupuestaria y que dadas las características de este documento no se considera necesario comentar en profundidad en este momento.

En un sentido más estricto, coste es la valoración monetaria de los consumos necesarios realizados o previstos por la aplicación racional de los factores productivos en la obtención de los bienes, trabajos o servicios que constituyen los objetivos del sujeto contable.

3.2. Clasificación de los Costes.

Para asignar los costes a los objetos de costes, que más adelante se comentarán, es necesario hacer distintas clasificaciones. Las más comúnmente utilizadas son las siguientes:

- ✓ Fijos versus variables.
- ✓ Directos versus indirectos.
- ✓ De producción o servicios versus del período.
- ✓ Controlables versus no controlables.

3.3. Ingresos.

Las unidades encuadradas en el sector de las Administraciones Públicas son, por su propia naturaleza, entidades sin fines de lucro cuya acción fundamental se centra, bien en la ejecución de actividades de tipo político, en su sentido más amplio, bien en la provisión de ciertos bienes y servicios que la iniciativa privada no presta, ya sea por su peculiar carácter (por ejemplo la Defensa Nacional), ya porque, siendo necesaria su provisión a la ciudadanía, no hay expectativas de

beneficio. No obstante, en ciertos sectores, algunas entidades de carácter público concurren en competencia con el sector privado; se trata normalmente de ámbitos como la educación universitaria o el tráfico postal en donde hasta hace poco tiempo el Sector Público actuaba en régimen monopolístico o con un alto grado de exclusividad, permitiéndose actualmente la concurrencia del sector privado. También cabe hablar de otros sectores concurrentes como la Sanidad o actividades culturales de diversa índole.

Bajo esta perspectiva podemos establecer dos tipos de Entidades Públicas: las que tienen un carácter fundamentalmente **político** que efectúan actividades indivisibles de difícil o imposible medición y aquellas otras que aprovisionan a los ciudadanos o a otros entes públicos de bienes y servicios.

La financiación de uno u otro grupo de entidades varía, de forma que generalmente los primeros adquieren sus recursos a través de **transferencias** (cuyo origen último se halla en el sistema impositivo), mientras que los otros pueden obtener sus recursos además de por esta vía, mediante la venta de los bienes y servicios que producen. Otras fórmulas de financiación de estos entes tienen su origen en el poder coercitivo que la ley les otorga obteniendo recursos mediante la aplicación de sanciones y cobro de multas. Por último, en algunos casos se permite que determinados organismos puedan endeudarse y financiarse a través de préstamos.

La Contabilidad Analítica aplicada al ámbito público tratará todos los ingresos, cualquiera que sea su naturaleza, aparezcan o no vinculados a la actividad que se realice. De esta forma se considerarán ingresos los derivados de la venta de los bienes o servicios prestados por el ente, los procedentes de multas y sanciones que guarden relación con las actividades realizadas y las cantidades recibidas en concepto de transferencia, pública o privada.

3.4. Cargas Incorporables y No Incorporables.

La determinación de las cargas como incorporables o no en función de su correspondencia con las actividades que son propias del sujeto contable tiene una amplia repercusión en el ámbito de las Administraciones Públicas sujetas a prácticas como la centralización de partidas presupuestarias, utilización de centros gestores del gasto que poco tienen que ver con el consumidor final,

adscripción a determinados entes de bienes que explotan otros distintos, dispersión de competencias y otras actuaciones que pueden dar lugar a confusión en el momento de concretar los medios aplicados por cada sujeto contable.

La existencia de las cargas incorporables o no incorporables puede manifestarse de diversas maneras:

- 1) Por su propia naturaleza, caso de bienes de Inmovilizado o Existencias.
- 2) Por razón del período, cargas que afectan a períodos anteriores.
- 3) Por razón del sujeto contable, cargas que se incluyen en el presupuesto de un ente cuando en realidad son consumidas por otro.

Son cargas incorporables aquéllas que sean atribuibles al sujeto contable por formar parte del coste de uno o varios centros y/o actividades para el período en estudio. Se pueden corresponder con gastos del presupuesto o cálculos internos del ente o estar integrados en el presupuesto o cálculo interno de otro Ente Público.

Son cargas no incorporables aquéllas que no se considera que contribuyen a formar el valor añadido de la actividad productiva de la organización, bien por razón del período (costes de otros ejercicios) bien por no corresponderse con las actividades propias de la organización, bien por su naturaleza (adquisición de inmovilizado, adquisición de materias almacenables).

3.5. Objeto de Coste.

Mediante tal expresión se hace referencia a toda magnitud mensurable en términos de Contabilidad Analítica que, por ser relevante para la toma de decisiones en los ámbitos de planificación y control dentro de una organización, se convierte en objetivo de cálculo en el proceso de determinación de costes.

Los objetos de coste se clasificarían de acuerdo con los siguientes tipos:

Elementos de Coste. La clasificación por elementos de coste atenderá a aquellos hechos económicos que se consideren relevantes, bien por su importancia cuantitativa, bien por su importancia cualitativa.

Centros de Coste. Divisiones de una organización que pueden o no ser componentes orgánicos de la misma y que se consideran relevantes en la formación de costes.

Centros de Responsabilidad. Divisiones de una organización que pueden o no ser componentes orgánicos de la misma y que se consideran relevantes en la delimitación de responsabilidades.

Actividades/productos. Acciones realizadas dentro de una organización que se agregarán o individualizarán dentro del proceso de determinación de costes de acuerdo con su importancia.

Evidentemente, como se tendrá ocasión de explicar en su momento, la definición de cada uno de esos objetos de coste entraña juicios de valor en función de las circunstancias concretas de cada organización que son imposibles de determinar “a priori”: Serán los gestores quienes, por necesidades propias o como consecuencia de la demanda de información de otros agentes, expliciten dichos agregados, pudiendo variar estos a lo largo del tiempo.

Más adelante se darán pautas generales para la definición de cada una de estas magnitudes, siempre con ese carácter de aproximación presente en todos los aspectos de la Contabilidad Analítica que impide marcar líneas tan claras como determina la Contabilidad Financiera.

3.6. Elementos de Coste.

Son elementos de coste cada una de las categorías significativas en que se clasifican los consumos de una organización agrupados por sus características económicas y el nivel de información que requiera el sujeto contable.

La diversidad de actividades realizadas por un gran número de entes que operan en sectores muy dispares, hace poco recomendable la imposición de una lista cerrada de elementos de coste. Esta pluralidad implica que la característica de “significativa” sea variable en dos sentidos:

- 1) En relación con la cantidad de consumo de un mismo elemento por dos organizaciones distintas.

- 2) En relación con la propia denominación del elemento de coste. Esta debe ser lo más concreta posible en concordancia con la realidad del ente, huyendo de terminologías tan generales que nada digan a los usuarios de la información de costes.

Así pues, se recomienda una clasificación de elementos de coste que, sin ser obligatoria, permita llegar a una lista estándar que facilite la obtención de datos comparables al menos en las categorías superiores de esta clasificación.

3.7. Centro de Coste.

En el sector de las Administraciones Públicas cualquier organización sea de tipo empresarial, cuasiempresarial o administrativo se estructura en unidades o departamentos en función de su proceso productivo. Estas divisiones, en principio naturales o reales, son consecuencia de su actividad y son básicas para una correcta planificación y control de la gestión. Si se quieren medir parámetros tales como la eficiencia o la economía, necesarios para la toma de decisiones, es imprescindible cuantificar los costes en que ha incurrido cada uno de estos centros orgánicos. De esta forma, la Contabilidad Analítica en el ámbito del Sector Público, junto con su objetivo principal, la determinación de costes de las actividades, debe considerar objeto de coste fundamental a las distintas unidades que han intervenido en el proceso de producción, es decir, a los Centros de Coste.

Se puede definir Centro de Coste en una primera aproximación como el lugar, físico o no, dónde, como consecuencia del “proceso productivo”, se consume toda una serie de medios que se incorporan a las actividades, entendidas éstas en un sentido amplio como el conjunto de operaciones de todo tipo que crean productos y servicios.

Tradicionalmente se ha considerado a los Centros de Coste como meros instrumentos de reparto, actuando como intermediarios para imputar costes indirectos a las actividades como ocurre en el caso de las Secciones Homogéneas del Plan Francés. Tendencias más recientes como en los Modelos ABC (Activity Based Costing) y ABM (Activity Based Management) parecen dirigir toda su atención al cálculo del coste de las Actividades. Una tercera opción, que consideramos adecuada para las Administraciones Públicas, es tratar los centros

como auténticos portadores de coste, elevando su estatus al nivel de relevancia de las actividades en cuanto a objeto de coste, lo que no impediría que, en su caso, se produzca una asignación directa de los costes a éstas.

La tipología de los centros de coste será objeto de tratamiento en el apartado 4º de este documento, ahora sólo queremos señalar la distinta naturaleza que éstos pueden tener dependiendo del sujeto contable. De esta manera un Centro de Coste podrá ser una unidad de tipo administrativo encuadrada en el organigrama del ente como, por ejemplo, una Dirección General o una Subdirección; puede ser una máquina, por ejemplo una rotativa en el Boletín Oficial del Estado; puede ser un vehículo, cuyo ejemplo más claro es el caso del Parque Móvil del Estado, en donde cada automóvil se ha definido como un Centro, pueden ser las aulas en las Universidades, etc.

3.8. Centro de Responsabilidad.

La responsabilidad, la eficacia y la eficiencia en la gestión de los fondos constituyen exigencias que hoy día tienen que hacerse compatibles con la autonomía que caracteriza a las instituciones públicas.

Así pues, se considera conveniente, que cuando se diseñen Sistemas de costes para estas organizaciones resulte necesario definir y agrupar los costes no sólo por las actividades/productos, sino también por centros. Centros que a su vez se pueden establecer en función de criterios de responsabilidad, con lo cual se tendría una agrupación de costes por actividades/productos, por centros, y oportunamente por centros de responsabilidad, lo que coadyuvaría a la mejora de la gestión de los recursos, estando en correspondencia con las exigencias actuales de disponer de información válida para el proceso de gestión y toma de decisiones.

Un centro de responsabilidad es una unidad organizativa dirigida por un responsable de sus actividades. Los centros de responsabilidad siguen un orden jerárquico. En el nivel inferior de la organización se localizan centros de responsabilidad operativos, y en el inmediato superior, centros de responsabilidad funcionales. Desde el punto de vista de la alta dirección, la entidad, como un todo, constituye un centro de responsabilidad, el cual se localiza a nivel general. Aunque estas grandes unidades encajan en la definición de centro de

responsabilidad, el término se usa para referirse principalmente a las unidades del nivel inferior. En otro orden también es frecuente referirse a los Programas como Centros de Responsabilidad.

3.9. Actividades/Productos.

Uno de los objetivos fundamentales de la Contabilidad Analítica aplicada a las Administraciones Públicas consiste en la obtención del coste efectivo de producir un bien o un servicio público. Estos bienes y servicios son resultado de un proceso en el que se aplican los factores productivos y en el que converge un conjunto de actuaciones de diversa naturaleza: administrativas, técnicas, comerciales, etc., es decir, diferentes tareas.

La variedad y heterogeneidad de las entidades que conforman el conjunto de las Administraciones Públicas supone también diversidad en su actividad, y de esta forma en el ámbito público se desarrollarán labores de tan distinta naturaleza como pueden ser la ejecución de obras públicas, impartición de docencia, suministro de agua, actuaciones hospitalarias, registros de patentes, etc. Tal diversidad dificulta generalizar y aplicar a todo el microcosmos público un mismo criterio para establecer una relación taxonómica de actividades siendo por lo tanto preciso efectuar labores de singularización en cada ente o grupo de entes, lo que no impide que se establezcan agrupaciones de tipo genérico (directivas, auxiliares, finalistas, etc.) como se expondrá al desarrollar el apartado cuarto del presente Documento.

Actividad sería, pues, el conjunto de actuaciones que tiene como objetivo la aplicación de un valor añadido a un objeto, mediante la utilización combinada de factores en un proceso productivo, para obtener bienes o prestar servicios.

3.10. Costes Subaplicados y Sobreaplicados en relación con el Presupuesto de cada ente.

La necesidad de obtención de información relevante desde el punto de vista temporal así como la de obtener un cálculo “a priori” con el objeto de fijar precios puede conducir a la conveniencia de contar con estimaciones de costes basadas en modelos de costes presupuestados.

En este sentido, las Administraciones Públicas, al disponer de presupuestos pueden calcular los costes de los servicios sin necesidad de esperar al conocimiento real de los costes, utilizando para ello datos previsionales procedentes del presupuesto y de la estimación de determinadas partidas no presupuestarias. Esto podría permitir a los responsables públicos conocer el coste de los servicios antes del conocimiento del coste real de determinados elementos de coste, centros o actividades.

La diferencia entre los costes presupuestados en los servicios prestados y los costes reales sólo puede conocerse después de comparar los costes presupuestados con los costes reales y, por tanto, después de conocer estos últimos, normalmente al final del ejercicio o incluso más tarde, en el período siguiente. Cuando se determine esa diferencia, se podrá saber si se han presupuestado en los servicios unos costes superiores a los que realmente se ha incurrido (en tal caso habrá costes sobreaplicados) o si ha ocurrido lo contrario (con lo que habrá costes subaplicados).

Pues bien, lo esperado es que existan costes sobreaplicados o subaplicados, porque los costes estimados (previstos) raramente coincidirán con los reales.

Ahora bien, es evidente que además de lapsos temporales en el conocimiento de los costes que realmente se han producido, si se efectúan cálculos “a priori” pueden existir diferencias en función de la producción realmente obtenida como consecuencia de una “sobredimensión” o el caso contrario en relación con los factores fijos aplicados al proceso productivo, como se verá en el apartado siguiente.

En cualquier caso, una vez hecha la comparación entre costes previstos y reales se puede cuantificar la diferencia y analizar las causas, para tomar las medidas oportunas.

3.11. Subactividad.

El concepto de subactividad se relaciona estrechamente con el de Actividad Normal de una organización. En efecto, se supone que en una organización, o más concretamente en una parte de la misma, se incurre en un coste de subactividad como consecuencia de que esa organización no está funcionando a

pleno rendimiento, es decir, no está empleando al máximo potencial sus factores productivos.

Posiblemente la cuestión se aclara mucho más con un ejemplo: supongamos que en un edificio en régimen de arrendamiento donde se venden libros existen dos plantas por las que la organización está pagando alquiler y que, sin embargo, no son utilizadas por los motivos que sean y que, en este momento, no son importantes. Es evidente que ese sobrecoste está incidiendo en el coste total de la organización que podría, en su caso, destinar esas dos plantas a un uso alternativo.

El problema fundamental del concepto de subactividad radica posiblemente en dos facetas distintas pero íntimamente relacionadas, por una parte en lo referente a lo que se considera como Actividad Normal en relación con los Costes Fijos, y, en procesos no puramente industriales la cuestión se hace aún más dificultosa, y, en segundo lugar, hasta qué punto el posible exceso de potencial productivo respecto al nivel de actividad es o no necesario para poder mantener en condiciones normales esa actividad.

Como se ha comentado en el párrafo anterior, la dificultad de encontrar parámetros que relacionen los conceptos Actividad Normal y Actividad Real se incrementa en el caso de organizaciones, como ocurre con frecuencia respecto a los entes a los que se dirige este documento, en los que no se realiza una actividad fabril, y en los que la actividad no se concreta en un bien, sino que se expresa mediante la prestación de servicios cuyo grado de homogeneidad es muy dispar. Así, emitir dictámenes sobre expedientes administrativos no puede servir, en la mayoría de los casos, como unidad de referencia para medir la actividad de un ente concreto y los medios empleados para su obtención, mano de obra básicamente, no son fácilmente reconducibles a mediciones de potencial productivo.

En los casos señalados anteriormente se deberían introducir factores correctores que "igualaran", que homogeneizaran la medición de la producción, y, por tanto, hicieran posible la obtención del denominador de la comparación, con lo que se debería hacer referencia a criterios de calidad, conceptos que pueden escapar del primer paso que pretende este documento en la materia que nos ocupa.

Por otra parte, ya se ha mencionado la dificultad de medir el otro parámetro, el parámetro de comparación, en definitiva, el numerador de la proporción. Tal vez sirva un ejemplo para ilustrar lo que aquí se dice: supóngase un ente cuyo objetivo es la enseñanza, por ejemplo, una Universidad, y piénsese en las aulas donde se imparten las clases correspondientes. Desde un punto de vista extremo podría considerarse que en un aula se dictan clases durante las 24 horas del día durante todo el año. Parece evidente que desde un punto de vista realista tal situación es utópica si no quimérica, todo el mundo estaría de acuerdo en que el término de comparación posiblemente no aportara nada. Pero, ¿qué se consideraría actividad normal en un aula?, se podría responder que ocho horas, o seis, o doce, pero, sin un acuerdo previo no se conseguiría determinar ese grado de actividad normal que sirviera de referente. (El argumento podría complicarse aún más si empezáramos a considerar otras situaciones como vacaciones, uso de bibliotecas que en algunos casos permanecen abiertas toda la noche, etc.).

No obstante, a pesar de las dificultades señaladas, se puede hablar en este tipo de organizaciones de estos conceptos basándonos en diversos aspectos, por ejemplo en comparaciones medias internas. Así, se podría decir que un aula que se ha usado durante seis horas de media al día ha tenido un grado de subactividad mayor que un aula que se ha usado ocho horas al día.

Existe, por otra parte, la posibilidad de que un factor se utilice por encima de lo que se podría considerar actividad normal del mismo, si bien es un caso mucho menos frecuente que el contrario y, a veces, responde a una inadecuada medición de lo que sería su actividad normal. Se introduce de esta manera el concepto de Sobreactividad, que, evidentemente, induciría una reducción de los costes medios si suponemos, por la propia definición del concepto, que los costes fijos permanecen constantes. No obstante, en relación con este concepto, debe tenerse en cuenta que, al menos en algunos casos, la utilización de un factor por encima de su capacidad normal productiva puede provocar una disminución de su tiempo de uso (piénsese en una máquina que está siendo utilizada por encima de lo recomendable) o a una disminución en la calidad de la producción obtenida (caso del aprovechamiento de los pasillos de un Museo como lugar de exposición de obras artísticas), por lo que el incurrir en una sobreactividad no debe, al menos en los casos citados, ser considerado como un logro de la organización, sino

como un factor distorsionante del proceso productivo que necesita ser convenientemente explicado por los responsables de que la organización haya incurrido en esa circunstancia.

Resumiendo los conceptos anteriores podría hablarse de:

SUBACTIVIDAD ESTRUCTURAL O ENDÓGENA. *Desocupación en un período determinado no producida por la infrautilización de factores (costes fijos) consecuencia de una sobredimensión, sino que se deriva de las características propias del proceso productivo en una organización determinada. (Volviendo a ejemplos anteriores, se puede pensar en una Universidad que mantiene, como consecuencia del calendario escolar, sus aulas vacías durante los períodos vacacionales, o la necesidad de contar en el caso del Boletín Oficial del Estado con un grupo de personas como “retén de emergencia” para poder suplir cualquier ausencia de empleados con el objetivo de que siempre se produzca la publicación del Boletín). Podría decirse que existe un exceso de capacidad necesario para alcanzar los objetivos de la organización, que implica la infrautilización de recursos y una subactividad necesaria.*

SUBACTIVIDAD EXÓGENA. *Expresión del cálculo de la parte del coste que puede asignarse a la desocupación productiva en un período determinado por la falta de utilización o por un uso inferior al “normal” de los factores productivos.*

Un ejemplo puede ser el de una imprenta de un Ministerio que dispone de un potencial de producción de 10.000 páginas diarias y sólo produce una media de 100 al día.

SOBREACTIVIDAD. *Concepto que define la utilización de los factores productivos por encima de lo que se considera potencial o técnicamente posible en un período determinado.*

3.12. Grado de Cobertura de Costes.

En el caso de la Administración Pública no puede hablarse de Márgenes y Resultados con el mismo alcance con que se hace en el ámbito empresarial, sino

que estos conceptos deben ser entendidos dentro de un contexto de oferta de bienes y servicios públicos en donde los ingresos obtenidos y los fines perseguidos presentan una peculiaridad especial. El objetivo fundamental de obtención de beneficios cede su puesto al que es su substitutivo en el ámbito de las organizaciones sin fines de lucro: la eficiencia en la prestación de bienes y servicios.

En consecuencia hay que desechar los conceptos genéricos de beneficio y pérdida y sustituirlos por el más adecuado de Grado de Cobertura de Costes, que no es sino la diferencia entre los costes de las actividades y los ingresos a ellas vinculados y que pondrá de manifiesto en qué medida éstos, los ingresos, financian a aquéllas, las actividades.

También es posible determinar distintos niveles de costes, que si se comparan con los ingresos proporcionan los grados de cobertura sobre costes a distintos niveles. Así se puede conocer el grado de cobertura sobre costes primarios, sobre costes funcionales o margen sobre costes totales.

3.13. Criterios de Reparto.

El desarrollo ordenado y controlado de la gestión en las organizaciones tanto públicas como privadas exige definir funciones, asignar responsabilidades y establecer mecanismos de control interno, lo que es esencial para poder aplicar el Sistema de Contabilidad Analítica a dichas organizaciones.

La aplicación del Sistema de Contabilidad Analítica consiste en ensamblar el modelo de costes que se desea implantar con la estructura organizativa de la entidad contable, lo cual obliga a definir elementos de coste, centros de coste, centros de responsabilidad, actividades, servicios e ingresos dentro de la organización.

Uno de los aspectos que más atención ha recibido por parte de los estudiosos de la Contabilidad Analítica es la asignación de costes o reparto de elementos de coste entre centros y actividades. En principio puede decirse que la asignación de elementos de coste directos no plantea problemas de reparto alguno, pues se asigna su importe íntegro al objeto de coste.

Sin embargo, para asignar los costes indirectos es necesario utilizar claves de reparto que están condicionadas por el diseño que se haya hecho del modelo de coste y además por la elección de la base de asignación del consumo del objeto de coste. Esta elección no tiene por qué ser arbitraria sino que es posible emplear técnicas estadísticas para acotar el campo de posibilidades y así racionalizarla, mediante regresiones que permitan utilizar aquellas claves de distribución (unidades de medida) que alcancen los coeficientes de determinación más próximos a la unidad.

Estos problemas de elegir la mejor clave de distribución, que sólo se presentan para los costes indirectos, son menos frecuentes en las empresas públicas, generalmente del sector de servicios, que en las empresas privadas pertenecientes a diferentes sectores productivos. Por otra parte, aun existiendo costes indirectos, en algunas ocasiones puede realizarse el reparto sin necesidad de acudir a claves de distribución, utilizando asignaciones globales para determinados grados de cobertura de coste como ocurre cuando se aplican los costes de las Actividades Directivas y Generales a las Actividades Finalistas, según veremos más adelante.

Por otro lado, en la mayoría de las Administraciones Públicas, los costes de personal tienen un peso muy significativo y su reparto se puede hacer generalmente de forma directa.

Además, los centros de responsabilidad de costes recogen fundamentalmente costes directos, fijos y variables, cuya característica esencial es que son controlables por la persona responsable del centro. Al centro de responsabilidad pueden ser asignados otros costes que, a pesar de ser consumos de un centro no son costes controlables por dicho centro porque el responsable de esos consumos pertenece a otro centro distinto. Por ejemplo, los costes de amortización del edificio x, en el que se desarrolla la actividad de compras cuyos consumos son controlables por el responsable del Centro de Responsabilidad de Compras, es un coste controlable por el responsable del Centro de Gestión de Inmovilizado, aunque esa amortización se asigne al Centro de Compras.

Como vemos, el diseño del modelo concreto de Contabilidad de Costes de una organización se encuadra en el Sistema de Contabilidad Analítica definido más arriba. Este diseño se adaptará a las condiciones de cada unidad organizativa y a

las características que quiera imprimir la dirección al sistema informativo. Estas características podrán incluir más o menos exigencias al modelo, creando distintos centros de responsabilidad y centros de costes, estableciendo distintas agrupaciones de elementos y actividades, pero siempre con el objetivo de dirigir mejor la organización con una planificación y control de costes que satisfaga las necesidades de la dirección.

Así pues, se pueden definir como la herramienta formal que permite distribuir los elementos de coste entre distintos objetos de coste (centros, actividades). Para aquellos elementos que sean costes indirectos se utilizan “claves” que permitan establecer correlaciones entre los elementos y los objetos de coste o entre los distintos objetos de coste. La clave de reparto estará constituida por un factor cuya medida es fácilmente determinable y cuyo valor es proporcional al verdadero consumo de costes.

Los criterios de reparto pueden utilizarse en varias fases, en función del modelo y agregaciones contables que se contemplen:

- Reparto de Elementos de Coste a Centros.
- Reparto de Elementos de Coste a Actividades.
- Reparto de Costes pendientes en Centros a Actividades.
- Reparto de Actividades Auxiliares a Centros de Coste
- Reparto de Actividades Directivas y Generales a Actividades Finalistas.
- Repartos entre Centros de Coste.
- Repartos entre Actividades.

3.14. Principio del devengo.

No se han expuesto en estas definiciones básicas los principios que impregnan el ámbito contable por considerar que su aplicación en el campo de la Contabilidad Analítica se da por supuesto. Valga como ejemplo de lo anterior el caso del Principio de Importancia Relativa o el de Entidad Contable, si bien pueden adquirir matices diferenciales derivados de las expectativas de análisis implicadas.

No obstante, sí parece necesario hacer mención expresa del Principio del Devengo por su constante aplicación en este ámbito.

Se puede hablar así de una aplicación estricta de este principio en lo referente al Sistema de Contabilidad Analítica independientemente de su consideración o no en el ámbito de la Contabilidad Financiera.

Podríamos definirlo como la imputación temporal de gastos e ingresos en función de la corriente real de bienes y servicios que los mismos representan, independientemente de los movimientos monetarios que susciten.

3.15. Coste de Oportunidad.

En relación con los denominados “Costes de Oportunidad” cabe decir que en el ámbito de las organizaciones a las que va dirigido este documento parece muy discutible la justificación de su cálculo.

Si analizamos los componentes del concepto “coste de oportunidad” puede apreciarse que uno de ellos, el denominado “sueldo del empresario” no tiene ningún sentido en el campo de las organizaciones administrativas.

Cuestión diferente es el que se plantea con el otro gran componente de ese coste, que puede conceptualizarse como “lo dejado de ganar por una posible utilización alternativa de recursos”. De ese concepto interesaría destacar dos aspectos: 1) posibilidad de empleos alternativos y 2) ganancias derivadas de esos posibles usos alternativos, conceptos éstos que se remarcarán a lo largo de los párrafos siguientes.

Desde nuestro punto de vista, el aspecto fundamental, que puede ser sin duda discutible, se deriva de la existencia o no de esas posibles alternativas, que si bien siempre pueden estar presentes en el ámbito de la empresa privada, al menos desde una perspectiva teórica y siempre que no exista un coste derivado de la realización de ese empleo alternativo y que jugaría como factor de signo contrario aunque suele ser un factor relativamente olvidado en el campo teórico*, en el sector de producción de los Bienes Públicos o Semipúblicos esos posibles

* Se hace referencia al posible coste que en un momento determinado podría representar para una organización la decisión, por ejemplo, de cerrar una fábrica y su consideración como partida que disminuiría, al “reducir” posibilidades, el cálculo del coste de oportunidad.

usos alternativos se ven implícitamente cercenados por la misma definición de esos bienes.

La afirmación anterior se plantea en toda su extensión respecto de las entidades componentes de las Administraciones Públicas, donde salvo raras excepciones, la producción fundamental es la de los Bienes Públicos.

Esa “pureza” va disminuyendo según nos acercamos al ámbito empresarial, en que, a veces, se compite incluso en situaciones de mercado libre.

Como decimos, no parece posible determinar un coste de oportunidad en el caso de las Administraciones Públicas, su propia esencia impide el empleo de los recursos en otras alternativas, lo que evidentemente no implica que no existan alternativas en el modo de producir, lo que no existe son decisiones libres que determinan el coste de oportunidad privado, como la decisión, por ejemplo, de cerrar una planta productiva.

En el otro extremo del espectro de organizaciones aquí tratadas se encontrarían las empresas públicas, y, aun en este campo, es discutible la consideración de estos sujetos como entes que persiguen como objetivo básico el beneficio, al menos con las mismas consideraciones que determinan este objetivo en el ámbito privado, lo que, evidentemente, no quiere decir que no pretendan ser eficientes en la obtención de sus productos, y es ahí donde también parece muy discutible la necesidad, y más aún, la justificación teórica de ese cálculo.

En ámbitos donde predomine de manera tajante el concepto de rentabilidad podría ser lógica desde un punto de vista técnico su inclusión.

En cualquier caso, y aunque la decisión última fuese el cálculo de ese coste de oportunidad, creemos que en sectores productivos donde prime la financiación a través de transferencias, la determinación de su cálculo no debería obtenerse nunca en base a un porcentaje sobre un conjunto de recursos, sino justificando importes individuales de empleos alternativos.

4. ELEMENTOS DE COSTE.

4. ELEMENTO DE COSTE.

La clasificación por elementos de coste pretende conseguir un conjunto relevante de información desde el punto de vista de las características económicas del coste en que ha incurrido una organización.

Ese “conjunto relevante” afecta desde luego a uno de los problemas básicos de la Contabilidad y a los de cualquier sistema de información: conseguir un grado suficiente de información agregada en relación con los fines que persiga ese sistema. La cuestión afecta de lleno a los criterios de cada uno de los sujetos receptores de esa información, aspecto éste que no solamente en el apartado referido a los elementos de coste sino también en los datos relativos a centros y actividades, se ve agudizado en el ámbito de la Contabilidad Analítica.

De acuerdo con lo anterior se ha optado, al igual que hacen los Planes de Contabilidad General, por diseñar una lista de elementos que intente ofrecer una base sobre la que diseñar aquéllas específicas que cada organización necesite.

Por supuesto, dentro de cada una de las categorías señaladas se deberán efectuar las desagregaciones que cada ente estime oportuno y, por otra parte, es evidente que no necesariamente esas categorías deberán ser tenidas siempre en cuenta, pudiendo, por el contrario, ser agregadas cuando las condiciones, en función del principio de importancia relativa, así lo aconsejen. En ese sentido, por ejemplo, en una organización con unas características de producción que impliquen la adquisición de un volumen y una variedad importante de materias primas sería recomendable que se abrieran tantos elementos de coste como tipos de materia se adquieren, mientras que en otras organizaciones el coste de dichas adquisiciones ni siquiera existirá.

Una vez destacado ese carácter de *lista o tabla abierta de elementos de coste*, cabe destacar que sí que deben existir, como no podía ser de otra manera, referencias comunes básicas en este tipo de información, es decir, deben existir categorías de agregación que permitan utilizar un mínimo común a la hora de presentar datos. Ese mínimo común vendría referido a las siguientes agregaciones:

COSTES DE PERSONAL

COSTES DE ADQUISICIONES DE BIENES Y SERVICIOS

SERVICIOS EXTERIORES

COSTES DE TRIBUTOS

COSTES CALCULADOS (Amortizaciones y Previsión social de funcionarios)

COSTES FINANCIEROS

COSTES DE TRANSFERENCIAS

OTROS COSTES (Diferencias de inventarios).

A la hora de redactar este documento se podría haber optado por utilizar, por copiar podría decirse, la clasificación económica del Plan General de Contabilidad Pública en cuanto a la correspondiente clasificación de cuentas, ya que, evidentemente, los dos Sistemas contables, el de Contabilidad Financiera y el de Contabilidad de Costes, actúan sobre unos datos que reflejan movimientos no exactamente iguales, pero sí muy similares en cuanto a su contenido y a su naturaleza económica.

No obstante, la práctica contable ha puesto de manifiesto que, además de categorías específicas de la Contabilidad Analítica como Previsión Social de Funcionarios, existen aspectos olvidados o no resaltados por las clasificaciones de dicho Plan y que, sin embargo, tienen una gran importancia en la mayoría de las organizaciones administrativas.

Así, como categorías diferenciadas, se incluyen los costes de fotocopiadoras o los de mantenimiento de aplicaciones informáticas, incluidos en la práctica contable, como consecuencia de las determinaciones presupuestarias, en apartados relativamente contradictorios como Reparaciones y conservación de equipos para proceso de información, cuando, por otra parte, dichas aplicaciones son consideradas por el Plan como Inmovilizado Inmaterial.

De esta forma, no debe buscarse una identificación plena entre cuentas del Grupo 6 del Plan y Elementos de Coste, si bien esas diferencias no son tan grandes. En cualquier caso, debe constar que se ha preferido la diferenciación con tal de conseguir reflejar adecuadamente la realidad.

Además de la lista general se ha creído oportuno incluir aquellas tablas de elementos de coste que se consideran de referencia para ciertos órganos de la Administración (Museos, Universidades, etc.) que por su número o importancia han sido objeto de una especial aclaración.

4.1. Listado general de elementos de coste.

COSTES DE PERSONAL

Retribuciones al personal, cualquiera que sea la forma o el concepto por el que se satisfacen, cuotas a cargo de la entidad a los regímenes de Seguridad Social y de pensiones del personal a su servicio y los demás costes de carácter social del personal dependiente de la misma.

Sueldos y salarios.

Remuneraciones fijas y variables satisfechas al personal que preste sus servicios en la entidad:

- *Remuneraciones fijas.*
- *Remuneraciones variables.*

Se consideran remuneraciones fijas aquéllas que de forma periódica e importe predeterminado se satisfacen al trabajador por su jornada normal de trabajo, actividad típica y categoría profesional (sueldo base, trienios, complemento específico, complemento de destino, etc.).

Serán variables aquéllas que sin ser periódicas en su devengo ni fijas en su cuantía están destinadas a retribuir el especial rendimiento, la actividad extraordinaria, el interés o la iniciativa y los servicios extraordinarios fuera de la jornada normal de trabajo, (horas extraordinarias, productividad, guardias, gratificaciones, etc.).

Indemnizaciones.

Cantidades que se entregan al personal del Organismo para resarcirle de un daño o perjuicio. Se incluyen específicamente en este elemento de coste las indemnizaciones por despido y jubilaciones anticipadas.

Cotizaciones sociales a cargo del empleador.

Recoge las aportaciones del Organismo, sujeto de la Contabilidad, a los distintos regímenes de Seguridad Social y de pensiones del personal a su servicio.

Otros costes sociales.

Costes de naturaleza social realizados en cumplimiento de una disposición legal, o voluntariamente, por la entidad incluye:

Formación y perfeccionamiento.

Acción social.

Seguros del personal.

Otros.

Indemnizaciones por razón del servicio.

Indemnizaciones que, para resarcir gastos de esta naturaleza y de acuerdo con la legislación vigente, deba satisfacerse al personal que presta sus servicios en el Organismo.

Transporte de personal.

Coste derivado del traslado del personal a su centro o lugar de trabajo.

ADQUISICIÓN DE BIENES Y SERVICIOS

Recoge el coste de mercaderías y demás bienes incluidos en los subgrupos 30, 31 y 32 del Plan General de Contabilidad Pública consumidos por los centros y/o las actividades que ha realizado el Organismo en el ejercicio económico. Comprende también los trabajos que formando parte del proceso de producción propia, se encarguen a otras empresas.

Coste de materiales de reprografía e imprenta.

Coste de otros materiales.

Adquisición de bienes de inversión.

Adquisición de bienes que por su propia naturaleza, constituyen un elemento de inmovilizado pero que debido a las características de producción del Organismo (organismos inversores) se consideran incluibles como coste de las actividades a las que van destinadas.

Trabajos realizados por otras empresas.

SERVICIOS EXTERIORES

Servicios de naturaleza diversa adquiridos por la entidad, no incluidos en adquisición de bienes corrientes y servicios o que no forman parte del precio de adquisición del inmovilizado o de las inversiones financieras temporales.

Costes de investigación y desarrollo del ejercicio.

Recoge, entre otros, los costes de investigación y desarrollo por servicios encargados a empresas, universidades u otras instituciones dedicadas a la investigación científica o tecnológica.

Arrendamientos y cánones.

Importe devengado por el alquiler de bienes, muebles e inmuebles, así como las cantidades fijas o variables que se satisfacen por el derecho al uso o a la concesión de uso de las distintas manifestaciones de la propiedad industrial.

Terrenos y bienes naturales.

Construcciones.

Instalaciones técnicas.

Maquinaria.

Utillaje.

Mobiliario.

Equipos para proceso de información.

Elementos de transporte.

Otro inmovilizado material.

Aplicaciones informáticas.

Cánones.

Reparaciones y conservación.

Coste de sostenimiento de los bienes contabilizados en el Grupo 2.

Terrenos y bienes naturales.

Construcciones.

Instalaciones técnicas.

Maquinaria.

Utillaje.

Inversiones destinadas al uso general.

Mobiliario.

Fotocopiadoras.

Equipos para proceso de información.

Elementos de transporte.

Otro Inmovilizado Material.

Aplicaciones informáticas.

Servicios de profesionales independientes.

Importe que se satisface a los profesionales por los servicios prestados a la entidad.

Comprende los honorarios de economistas, abogados, auditores, notarios, etc., así como las comisiones de agentes mediadores independientes.

Transportes.

Transportes a cargo de la entidad realizados por terceros, cuando no proceda incluirlos en el precio de adquisición del inmovilizado o de las existencias. En esta cuenta se registrarán, entre otros, los transportes de ventas.

Primas de seguro.

Cantidades devengadas por la entidad en concepto de primas de seguros, excepto las que se refieren al personal, que deben contabilizarse dentro del elemento "Cotizaciones sociales a cargo del empleador" cuando se trate de cuotas a los distintos regímenes de seguridad social, y en "otros costes sociales" cuando lo sean por seguros sobre la vida, enfermedad, etc., contratados por el organismo con otras entidades.

Servicios bancarios y similares.

Cantidades satisfechas en concepto de servicios bancarios y similares, que no tengan la consideración de gastos financieros.

Publicidad, propaganda y relaciones públicas.

Costes de divulgación, edición, catálogos, repertorios y cualquier otro medio de propaganda y publicidad conducente a informar a los ciudadanos de los servicios de la entidad, campañas de divulgación, orientación y de fomento o promoción cultural, artística y comercial; las campañas informativas sobre gastos e ingresos públicos, emisión de deuda pública, seguridad vial, medicina preventiva y alimentación y, en general, las que tiendan a propiciar el conocimiento y colaboración de los servicios públicos, a través de los diversos medios de comunicación social.

Suministros.

Electricidad y cualquier otro abastecimiento que no tuviere la cualidad de almacenable.

Energía eléctrica.

Agua.

Gas.

Combustibles.

Otros suministros.

Comunicaciones.

Costes de teléfono, télex, telégrafo y correos u otro medio de comunicación.

Comunicaciones telefónicas.

Comunicaciones informáticas.

Comunicaciones postales.

Otras comunicaciones.

Costes diversos.

Aquellos costes no comprendidos en las cuentas anteriores.

Material de oficina ordinario no inventariable.

Prensa, revistas, libros y otras publicaciones.

Limpieza y aseo.

Seguridad.

Otros costes diversos.

TRIBUTOS

Tributos exigidos a la entidad cuando ésta sea contribuyente, excepto, si los tributos deben contabilizarse en otras cuentas, como los que incrementan el gasto por compras realizadas.

Tributos de carácter local.

Tributos de carácter autonómico.

Tributos de carácter estatal.

La clasificación que aquí se propone es una de las posibles, siendo igualmente válidas otras que no consideren factor principal de agregación el sujeto activo de la relación tributaria, como por ejemplo aquéllas que diferenciarían los tributos sobre producción e importaciones de los que recaen sobre la renta y el patrimonio.

COSTES CALCULADOS

Amortizaciones.

Importe de la depreciación efectiva sufrida por el inmovilizado material o inmaterial, por su aplicación al proceso productivo.

Inmovilizado Material.

Construcciones.

Instalaciones técnicas.

Maquinaria.

Utillaje.

Mobiliario.

Fotocopiadoras.

Equipos para proceso de información.

Elementos de transporte.

Otro Inmovilizado Material.

Inmovilizado Inmaterial.

Aplicaciones Informáticas.

Otro Inmovilizado Inmaterial.

Previsión Social de Funcionarios.

Dentro del personal que presta servicio en el sector público pueden distinguirse dos tipos:

a) Personal sometido al Régimen General de la Seguridad Social.

b) Personal excluido del Régimen General de la Seguridad Social.

En el primer caso, existe una situación similar a la de una empresa que cotiza por sus trabajadores, lo que no representa ningún problema desde el punto de vista del análisis de costes, incluyéndose los derivados de ese régimen en el elemento “ Cotizaciones sociales a cargo del empleador “.

En el segundo caso, personal excluido del Régimen General de la Seguridad Social, las características peculiares de este régimen se concretan en los aspectos siguientes:

1. Las prestaciones sanitarias son atendidas por entidades de las Administraciones Públicas (MUFACE, ISFAS).
2. Determinados riesgos y prestaciones se cubren directamente por el propio estado (pensiones de jubilación, por ejemplo) a través de la Sección Presupuestaria “Clases Pasivas“.

Así, un ente (o una división orgánica del mismo) que fuera intensivo en la utilización de personal laboral (o funcionario acogido al Régimen General de la Seguridad Social) tendría unos costes mayores que uno en el que ocurriera lo contrario.

Con el cálculo de la Previsión Social de Funcionarios lo que se pretende es determinar el coste efectivo que le supondría al ente público la cobertura (si

existiera un sistema presupuestario diferente) de las prestaciones de dicho personal.

Como métodos de cálculo concreto de ese coste cabe hablar de:

1. Método de agregación.

Se basa en calcular, para un período determinado, la diferencia entre el valor actual calculado de las prestaciones de jubilación a percibir en su momento y la aportación realizada por el funcionario para adquirir el derecho.

2. Método de Homogeneización.

Precisa de dos elementos de cálculo:

a) Base de cotización.

b) Tipo de cotización.

Pretende asimilar al personal no acogido al Régimen General de la Seguridad Social con el que sí está sujeto al mismo, con lo que se facilitaría un cálculo aproximado de dicho coste a la vista de las dificultades (gran cantidad de variables y, por tanto, de hipótesis) que presenta el método de agregación.

COSTES FINANCIEROS

La consideración de costes financieros viene referida a aquellos determinados de manera explícita. En cualquier caso no se considerarán como un coste identificable con un centro o actividad concreta y tendrán, como consecuencia, la consideración de costes incorporables como un sobrecoste o suplemento del resto.

COSTES DE TRANSFERENCIAS

Las transferencias que entrega el Organismo a otros entes tendrán la consideración de coste en el supuesto de que éstas sean gestionadas por el Organismo concedente por formar parte de su actividad.

En efecto, las normas reguladoras de las transferencias y subvenciones pueden establecer que la entrega y distribución de los fondos a los beneficiarios últimos de las mismas se efectúe a través de un intermediario (que puede ser una Administración Pública). Este intermediario, según los casos, puede desarrollar dos tipos de funciones:

- a) Realizar un servicio de tesorería, en cuanto recibe los fondos del ente concedente, y los distribuye entre los beneficiarios previamente seleccionados por el ente concedente, según criterios establecidos por este último.
- b) Recibir los fondos del ente concedente y distribuirlos entre los beneficiarios que seleccione el propio intermediario, según criterios establecidos por el ente concedente.

En el primer caso el intermediario efectúa exclusivamente un servicio de tesorería, por lo que dichos fondos no van a suponer ni un ingreso ni un gasto para el mismo. Por lo tanto este tipo de flujos, al ser meras operaciones de tesorería no deben ser incluidos como costes.

En el segundo de los casos el ente intermediario efectúa una verdadera gestión de los fondos, por lo que se incluirán como mayor importe de costes.

OTROS COSTES

Diferencias de inventario.

Elemento que recoge el importe procedente de la diferencia entre el inventario contable y el inventario real, valorado al coste según el criterio aplicado, por las mermas, roturas, pérdidas o eliminación por obsolescencia de los materiales (inputs) o productos (outputs) almacenados.

Aunque no es habitual la incorporación de Provisiones como elementos de coste, podría considerarse la inclusión como tal de las Provisiones para Grandes Reparaciones.

4.2. Listados particulares de elementos de coste.

La mayoría de estos elementos son comunes a todas las unidades que integran las Administraciones Públicas y por lo tanto su contenido ha sido suficientemente detallado en páginas anteriores; otros tienen un carácter singular pues pertenecen con exclusividad a este tipo de entidades y requieren detenerse en ellos a fin de explicar sus peculiaridades.

4.2.1. Ejemplo de Elementos de Coste en Universidades.

COSTES DE PERSONAL

SUELDOS Y SALARIOS

Remuneraciones fijas.

Dentro de este tipo de remuneraciones son propias de las Universidades los *Complementos Docentes* que recogen, además de los complementos de destino y específico, el complemento singular por cargo docente (es decir, por desempeñar, siendo además personal dedicado a la docencia, algún cargo de gobierno, tanto a nivel general de la Universidad –Rector, Vicerrector–, como de Facultad –Decano Vicedecano–, o de departamento – Director de Departamento–), y el de méritos docentes o quinquenios.

Remuneraciones variables.

INDEMNIZACIONES

COTIZACIONES SOCIALES A CARGO DEL EMPLEADOR

OTROS COSTES SOCIALES

INDEMNIZACIONES POR RAZÓN DEL SERVICIO

OTRAS INDEMNIZACIONES

Este elemento recoge los gastos extraordinarios ocasionados por la asistencia del personal de las universidades a tribunales, órganos colegiados, congresos y reuniones necesarias para el normal funcionamiento de la Universidad.

TRANSPORTE DE PERSONAL

COSTES DE OTRO PERSONAL

Son costes de “otro personal” aquéllos que tienen su origen en las retribuciones satisfechas a conferenciantes y profesores de titulaciones propias (impartición de cursos, masters, seminarios etc., que la Universidad organiza al margen de la llamada “docencia oficial”).

COSTES DE BECARIOS

Son las remuneraciones satisfechas a determinados estudiantes a los que la Universidad ha concedido una beca de colaboración. Como contraprestación éstos desempeñan diferentes labores principalmente de tipo administrativo. No están acogidos al régimen de la Seguridad Social ni a ningún otro sustitutorio.

ADQUISICIÓN DE BIENES Y SERVICIOS

COSTE DE MATERIALES PARA LA DOCENCIA

Incluye los costes de los materiales fungibles necesarios en la impartición de la docencia (tizas, borradores, etc.) y que deben diferenciarse del material de oficina ordinario, con una finalidad diferente y cuyos costes se recogen en un elemento de coste específico.

COSTE DE MATERIALES DE REPROGRAFÍA E IMPRENTA

Recoge los consumos de productos tales como tinta, papel, etc., necesarios para el funcionamiento de los servicios de imprenta y fotocopiadoras.

MATERIAL E INSTRUMENTACIÓN DE LABORATORIO Y EXPERIMENTACIÓN

Incluye los consumos del instrumental y material típico de laboratorios como tubos de ensayo, quemadores, bidones, disolventes, reactivos, etc., necesarios para efectuar prácticas e investigaciones en este tipo de recintos.

COSTE DE FOTOCOPIAS

ADQUISICIÓN DE BIENES DE INVERSIÓN

TRABAJOS REALIZADOS POR OTRAS EMPRESAS

Se incluye el coste originado como consecuencia de la ejecución de trabajos encargados a empresas ajenas a las universidades y que forman parte del “proceso de producción “ de éstas. Un ejemplo característico que se apreció en cierta Universidad es la contratación con una empresa dedicada a la docencia privada para impartir asignaturas idiomáticas que formaban parte de la actividad docente.

SERVICIOS EXTERIORES

COSTES DE INVESTIGACIÓN Y DESARROLLO DEL EJERCICIO

ARRENDAMIENTOS Y CÁNONES

De terrenos y bienes naturales.

De construcciones.

De instalaciones técnicas.

De maquinaria.

De utillaje.

De mobiliario.

De fotocopiadoras.

De equipos para proceso de información.

De elementos de transporte.

De otro inmovilizado material.

De aplicaciones informáticas.

Cánones.

REPARACIONES Y CONSERVACIÓN

De terrenos y bienes naturales.

De construcciones.

De instalaciones técnicas.

De maquinaria.

De utillaje.

De inversiones destinadas al uso general.

De mobiliario.

De fotocopiadoras.

De equipos para proceso de información.

De elementos de transporte.

De otro Inmovilizado material.

De equipos de laboratorio.

De aplicaciones informáticas.

SERVICIOS DE PROFESIONALES INDEPENDIENTES

TRANSPORTES

PRIMAS DE SEGUROS

SERVICIOS BANCARIOS Y SIMILARES

PUBLICIDAD, PROPAGANDA Y RELACIONES PÚBLICAS

SUMINISTROS

Energía eléctrica.

Agua.

Gas.

Combustibles.

Otros Suministros.

COMUNICACIONES

Comunicaciones telefónicas.

Comunicaciones informáticas.

Comunicaciones postales.

Otras comunicaciones.

COSTES DIVERSOS

Material de oficina ordinario no inventariable.

Prensa, revistas, libros y otras publicaciones.

Limpieza y aseo.

Seguridad.

Otros costes diversos

TRIBUTOS

De carácter local.

De carácter autonómico.

De carácter estatal.

COSTES CALCULADOS

Amortizaciones

Del inmovilizado material.

De construcciones.

De instalaciones técnicas.

De maquinaria.

De utillaje.

De mobiliario.

De fotocopiadoras.

De equipos para proceso de información.

De elementos de transporte.

De otro inmovilizado material.

De equipos de laboratorio.

Del inmovilizado inmaterial.

De aplicaciones informáticas.

De otro inmovilizado inmaterial.

Previsión Social de Funcionarios

4.2.2. Ejemplo de Elementos de Coste en Museos.

COSTES DE PERSONAL

SUELDOS Y SALARIOS

Remuneraciones fijas

Remuneraciones variables

INDEMNIZACIONES

COTIZACIONES SOCIALES A CARGO DEL EMPLEADOR

OTROS COSTES SOCIALES

INDEMNIZACIONES POR RAZÓN DEL SERVICIO

TRANSPORTE DE PERSONAL

COSTES DE OTRO PERSONAL

Retribuciones y otros gastos ocasionados por los servicios prestados por personas que no formando parte de la plantilla del Organismo participan en la realización de las actividades de éste.

- Personal de exposiciones

Remuneraciones a comisarios, coordinadores, asesores técnicos e intérpretes y gastos de alojamiento, viajes, manutención, etc, ocasionados con motivo de las exposiciones que no tienen la consideración de indemnizaciones por razón del servicio .

- Catalogadores

Contrato para la catalogación y clasificación de los fondos de la Biblioteca.

- Otro personal

Asesores técnicos de dirección

ADQUISICIÓN DE BIENES Y SERVICIOS

COSTE DE MATERIALES DE REPROGRAFÍA E IMPRENTA

Recoge los consumos de productos tales como tinta, papel, etc., necesarios para el funcionamiento de los servicios de imprenta y fotocopiadoras.

COSTE DE OTROS MATERIALES

Material audiovisual y fotográfico.

Material para restauración.

Material para talleres infantiles.

ADQUISICIÓN DE BIENES DE INVERSIÓN

TRABAJOS REALIZADOS POR OTRAS EMPRESAS

Trabajos realizados por otras empresas para exposiciones:

Montaje y desmontaje de exposiciones.

Embalaje y almacenamiento de obras.

Producción de obras de exposiciones.

Acciones y conferencias.

Instalación y reposición de rótulos.

Trabajos para catálogos.

Servicios de azafatas.

Visitas guiadas.

Traducciones.

Otros trabajos realizados por otras empresas.

Incluye aquellos trabajos no destinados a una exposición determinada:

Seguimiento de prensa.

Instalación y reposición de rótulos.

Trabajos fotográficos.

Trabajos de publicaciones (revista del Museo, memoria).

Visitas guiadas generales.

SERVICIOS EXTERIORES

COSTES DE INVESTIGACIÓN Y DESARROLLO DEL EJERCICIO

ARRENDAMIENTOS Y CÁNONES

De terrenos y bienes naturales.

De construcciones.

De instalaciones técnicas.

De maquinaria.

De utillaje.

De mobiliario.

De fotocopiadoras.

De equipos para proceso de información.

De elementos de transporte.

De otro inmovilizado material.

De aplicaciones informáticas.

Cánones:

Derechos de autor sobre catálogos, videos, fotografías, diapositivas, etc

REPARACIONES Y CONSERVACIÓN

De terrenos y bienes naturales.

De construcciones.

De instalaciones técnicas.

De maquinaria.

De utillaje.

De inversiones destinadas al uso general.

De mobiliario.

De fotocopiadoras.

De equipos para proceso de información.

De elementos de transporte.

De otro inmovilizado material.

De equipos de laboratorio.

De aplicaciones informáticas.

SERVICIOS DE PROFESIONALES INDEPENDIENTES

TRANSPORTES

Se incluye, entre otros, el transporte de obras de arte.

PRIMAS DE SEGUROS

Importe satisfecho para asegurar las obras de arte de las exposiciones temporales o de la colección permanente.

SERVICIOS BANCARIOS Y SIMILARES

PUBLICIDAD, PROPAGANDA Y RELACIONES PÚBLICAS

Costes de divulgación, folletos y cualquier otro medio de propaganda y publicidad conducente a informar a los ciudadanos de los servicios del Museo.

SUMINISTROS

Energía eléctrica.

Agua.

Gas.

Combustibles.

Otros suministros.

COMUNICACIONES

Comunicaciones telefónicas.

Comunicaciones informáticas.

Comunicaciones postales.

Otras comunicaciones.

COSTES DIVERSOS

Material de oficina ordinario no inventariable.

Prensa, revistas, libros y otras publicaciones.

Limpieza y aseo.

Seguridad.

Otros costes diversos.

Se incluyen los gastos de manutención, alojamiento y viajes no vinculados a una exposición determinada.

TRIBUTOS

En los museos se han detectado los siguientes tributos:

Trámites y aranceles aduaneros.

Licencias de obras.

COSTES CALCULADOS

Amortizaciones

Del inmovilizado material.

De construcciones.

De instalaciones técnicas.

De maquinaria.

De utillaje.

De mobiliario.

De fotocopiadoras.

De equipos para proceso de información.

De elementos de transporte.

De otro inmovilizado material.

De equipos de laboratorio.

Del inmovilizado inmaterial.

De aplicaciones informáticas.

De otro inmovilizado inmaterial.

Previsión Social de Funcionarios

4.2.3. Ejemplo de Elementos de Coste en el Instituto Nacional de Administración Pública (I.N.A.P.).

COSTES DE PERSONAL

SUELDOS Y SALARIOS

Remuneraciones fijas.

Remuneraciones variables.

INDEMNIZACIONES

COTIZACIONES SOCIALES A CARGO DEL EMPLEADOR

OTROS COSTES SOCIALES

INDEMNIZACIONES POR RAZÓN DEL SERVICIO

TRANSPORTE DE PERSONAL

RETRIBUCIONES A FUNCIONARIOS EN PRÁCTICAS

Este tipo de retribuciones suponen un elemento de coste distinto a los costes de personal porque, si bien refleja la retribución a personas, éstas no mantienen una relación laboral con el Organismo en sentido estricto y por lo tanto no pueden considerarse como personal del mismo, sino que realmente son funcionarios que se hallan inmersos en un proceso de pruebas de acceso a la Administración y de formación que culminará con la superación de los cursos que el INAP imparte con tales fines. Mientras dura este período de prácticas y en tanto en cuanto no tomen posesión de su puesto de trabajo, la nómina de estos funcionarios se paga con cargo a los presupuestos de este Organismo.

ADQUISICIÓN DE BIENES Y SERVICIOS

COSTE DE MATERIALES PARA LA DOCENCIA

Incluye los costes de los materiales fungibles necesarios en la impartición de la docencia (tizas, borradores, material impreso, etc.) y que deben diferenciarse del material de oficina ordinario, con una finalidad diferente y cuyos costes se recogen en un elemento de coste específico.

COSTE DE MATERIALES DE REPROGRAFÍA E IMPRENTA

Recoge los consumos de productos tales como tinta, papel etc., necesarios para el funcionamiento de los servicios de imprenta y fotocopiadoras.

COSTE DE FOTOCOPIAS

ADQUISICIÓN DE BIENES DE INVERSIÓN

TRABAJOS REALIZADOS POR OTRAS EMPRESAS

**ALOJAMIENTO Y VIAJES DE PARTICIPANTES EN CURSOS,
CONFERENCIAS Y SEMINARIOS**

SERVICIOS EXTERIORES

COSTES DE INVESTIGACIÓN Y DESARROLLO DEL EJERCICIO

ARRENDAMIENTOS Y CÁNONES

De terrenos y bienes naturales.

De construcciones.

De instalaciones técnicas.

De maquinaria.

De utillaje.

De inversiones destinadas al uso general.

De mobiliario.

De fotocopiadoras.

De equipos para proceso de información.

De elementos de transporte.

De otro inmovilizado material.

De aplicaciones informáticas.

Cánones.

REPARACIONES Y CONSERVACIÓN

De terrenos y bienes naturales.

De construcciones.

De instalaciones técnicas.

De maquinaria.

De utillaje.

De inversiones destinadas al uso general.

De mobiliario.

De fotocopiadoras.

De equipos para proceso de información.

De elementos de transporte.

De otro Inmovilizado material.

De equipos de laboratorio.

De aplicaciones informáticas.

SERVICIOS DE PROFESIONALES INDEPENDIENTES

TRANSPORTES

PRIMAS DE SEGUROS

SERVICIOS BANCARIOS Y SIMILARES

PUBLICIDAD, PROPAGANDA Y RELACIONES PÚBLICAS

SUMINISTROS

Energía eléctrica.

Agua.

Gas.

Combustibles.

Otros Suministros.

COMUNICACIONES

Comunicaciones telefónicas.

Comunicaciones informáticas.

Comunicaciones postales.

Otras comunicaciones.

COSTES DIVERSOS

Material de oficina ordinario no inventariable.

Prensa, revistas, libros y otras publicaciones.

Limpieza y aseo.

Seguridad.

Otros costes diversos.

TRIBUTOS

De carácter local.

De carácter autonómico.

De carácter estatal.

COSTES CALCULADOS

Amortizaciones

Del inmovilizado material.

De construcciones.

De instalaciones técnicas.

De maquinaria.

De utillaje.

De mobiliario.

De fotocopiadoras.

De equipos para proceso de información.

De elementos de transporte.

De otro inmovilizado material.

De equipos de laboratorio.

Del inmovilizado inmaterial.

De aplicaciones informáticas.

De otro inmovilizado inmaterial.

Previsión Social de Funcionarios

4.2.4. Ejemplo de Elementos de Coste en Confederaciones Hidrográficas.

COSTES DE PERSONAL

SUELDOS Y SALARIOS

Remuneraciones fijas.

Remuneraciones variables.

INDEMNIZACIONES

COTIZACIONES SOCIALES A CARGO DEL EMPLEADOR

OTROS COSTES SOCIALES

INDEMNIZACIONES POR RAZÓN DEL SERVICIO

TRANSPORTE DE PERSONAL

ADQUISICIÓN DE BIENES Y SERVICIOS

TRABAJOS REALIZADOS POR OTRAS EMPRESAS

SERVICIOS EXTERIORES

ARRENDAMIENTOS Y CÁNONES

De terrenos y bienes naturales.

De construcciones.

De instalaciones técnicas.

De maquinaria.

De utillaje.

De mobiliario.

De fotocopiadoras.

De equipos para proceso de información.

De elementos de transporte.

De otro inmovilizado material.

De aplicaciones informáticas.

Cánones.

REPARACIONES Y CONSERVACIÓN

De terrenos y bienes naturales.

De construcciones.

De instalaciones técnicas.

De maquinaria.

De utillaje.

De mobiliario.

De fotocopiadoras.

De equipos para proceso de información.

De elementos de transporte.

De otro inmovilizado material.

De inversiones destinadas al uso general.

Las características propias derivadas de la prestación, de los servicios hidrográficos implican la realización de grandes obras de infraestructura (presas, canales de abastecimiento, etc.), elementos estos que se ponen a disposición de las Confederaciones Hidrográficas para la realización de dichos servicios.

Una parte importante de los gastos de mantenimiento de esas infraestructuras es realizada directamente por entidades diferentes a las Confederaciones (Estado, Comunidades Autónomas, etc.) teniendo, no obstante, que realizar la Confederación el gasto referente a una parte de ese mantenimiento en algunos casos.

En determinadas ocasiones se incluyen esos gastos dentro del Capítulo VI del presupuesto de los organismos, si bien, al menos en casos puntuales, dichos gastos no reúnen las características (véase Documento de Principios Contables nº 6 relativo al Inmovilizado no Financiero) necesarias para ser considerados como inversión, sino que deberían ser incorporadas como coste del ejercicio.

De aplicaciones informáticas.

SERVICIOS DE PROFESIONALES INDEPENDIENTES

TRANSPORTES

PRIMAS DE SEGUROS

SERVICIOS BANCARIOS Y SIMILARES

PUBLICIDAD, PROPAGANDA Y RELACIONES PÚBLICAS

SUMINISTROS

Energía eléctrica.

Agua.

Gas.

Combustibles.

Otros Suministros.

COMUNICACIONES

Comunicaciones telefónicas.

Comunicaciones informáticas.

Comunicaciones postales.

Otras comunicaciones.

COSTES DIVERSOS

Material de oficina ordinario no inventariable.

Prensa, revistas, libros y otras publicaciones.

Limpieza y aseo.

Seguridad.

Otros costes diversos.

TRIBUTOS

De carácter local.

De carácter autonómico.

De carácter estatal.

COSTES CALCULADOS

Amortizaciones

Del inmovilizado material.

De construcciones.

De instalaciones técnicas.

De maquinaria.

De utillaje.

De mobiliario.

De fotocopiadoras.

De equipos para proceso de información.

De elementos de transporte.

De otro inmovilizado material.

De equipos de laboratorio.

Del inmovilizado inmaterial.

De aplicaciones informáticas

De otro inmovilizado inmaterial

Previsión Social de Funcionarios.

4.2.5. Relación de Elementos de Coste propuesta por el Ministerio de Defensa.

COSTE DE PERSONAL

Altos Cargos

Personal eventual

Funcionarios.

Laborales.

Incentivos al rendimiento.

Cotizaciones Sociales a cargo de las FAS

Indemnizaciones.

COSTE DE ADQUISICIONES DE BIENES Y SERVICIOS

Compras de Mercaderías.

Compras de materias primas

Compras de otros Aprovisionamientos

SERVICIOS EXTERIORES

Arrendamientos y Cánones

Reparaciones, mantenimiento y conservación.

Trabajos realizados por otras empresas

Transportes

Primas de seguro

Gastos diversos

Tributos

Suministros

Comunicaciones

Otros gastos de vida y funcionamiento

COSTES CALCULADOS

Amortizaciones de inversiones en infraestructura y otros bienes

Amortizaciones de inversiones militares asociadas al funcionamiento operativo de los servicios.

Amortizaciones militares de carácter inmaterial

COSTE DE TRANSFERENCIAS

Corrientes al exterior

COSTES FINANCIEROS

Gastos financieros

5. INGRESOS

5. INGRESOS.

El concepto de ingresos ha sido tradicionalmente descuidado en el estudio de la Contabilidad Analítica, como puede comprobarse consultando la bibliografía existente, en la que los apartados relativos a estas magnitudes ocupan un espacio residual en comparación con los referentes a los costes.

Esa situación se ha venido produciendo como consecuencia de la consideración, probablemente errónea, de que las cuantías relativas a los ingresos venían fácilmente determinadas y su estudio no requería solucionar problemas de asignación o imputación como sí ocurría en el caso de los costes.

En el fondo, se pensaba que eran los costes y el mercado los factores determinantes del precio y estos dos factores, en última instancia, se comportaban como variables exógenas desde el punto de vista contable, por lo que las posibilidades de análisis de formación de los ingresos estaban perfectamente determinadas, bien por el estudio de dichos costes, bien por las circunstancias del mercado en relación con la producción del ente.

Este análisis se ve quebrado en sus presupuestos básicos en la actualidad por diversos factores en los que, posiblemente, no haya lugar para abundar en este momento, si bien puede señalarse que en relación con las unidades productivas del sector privado la multiplicación de productos, podría decirse la "personalización" del producto, implica que el análisis de los ingresos y la determinación de resultados, su segregación en función de las fases productivas, etc, implican que dicha magnitud esté relativamente lejos de resultar tan simple como hasta hace poco tiempo se creía.

En relación con las unidades que nos ocupan, las integrantes del Sector Público con la amplitud que se ha determinado en el punto dos de este documento, los problemas, con ser similares a los de las economías productivas privadas en aquellos casos en que nos estamos refiriendo a organizaciones cuasiempresariales, presentan además un factor determinante que hace a estas unidades cualitativamente diferentes en éste y en tantos otros aspectos: la obtención de ingresos no se produce de acuerdo a condiciones de competencia mediante el mecanismo del mercado, sino que una parte importante de la obtención de ingresos tiene su origen primero en la estructura impositiva, no siendo

desdeñables tampoco los obtenidos como consecuencia del ejercicio del poder sancionador del Estado, es decir, ingresos completamente desvinculados de la estructura productiva de cada organización, entendiéndose esta desvinculación como "no retribución" de los costes, sin querer decir con ello que esas unidades tengan una disponibilidad total en cuanto a sus posibilidades de obtención de ingresos. Por el contrario, parece nota común a todas las organizaciones públicas el principio de eficiencia en su actuación tal como se ha descrito en las páginas anteriores, con el consiguiente proceso de minimización de costes implícito dentro de las asignaciones productivas que las necesidades del bien público determinen.

Resumiendo lo dicho hasta ahora, puede decirse que no existe (y éste va a ser un problema fundamental a la hora de evaluar, o incluso de discutir la admisibilidad del concepto de rentabilidad en estas organizaciones), en muchos de los entes a los que este documento se dirige, una relación, una VINCULACIÓN, entre Costes e Ingresos, ya que esos ingresos se configuran con una determinación exógena a las reglas del mercado y con un carácter de cobertura del diferencial Ingresos generados por la Actividad de la Organización-Costes en que ha incurrido la entidad. Sin entrar ahora en la discusión sobre si son los costes los que determinan esos ingresos o, por el contrario, los niveles de producción y las características de los mismos son factores que vienen determinados por las posibilidades de ingresos a obtener.

Lo que sí está claro desde el punto de vista de la Contabilidad Interna es que aquello que parece no ofrecer demasiados problemas (al menos en una primera aproximación) en cuanto a la comparabilidad ingresos / costes se convierte en un problema capital.

El primer problema es, pues, una cuestión casi ontológica, es decir, de esencia de esos ingresos y, es, además, una cuestión de difícil solución práctica a la hora de relacionar ingresos con costes si no nos situamos a un nivel global en relación con una determinada organización.

El problema, como trataremos de explicar a continuación, se produce en aquellas organizaciones que realizan actividades por las que reciben transferencias, entendidas éstas en su concepto presupuestario.

La consideración de dichas transferencias como ingresos que pueden relacionarse con una actividad concreta implica una posibilidad de análisis diferente al caso de que no considere esa posibilidad. En definitiva, lo que se está tratando de discutir es hasta qué punto la realización de unas u otras actividades por parte de un ente concreto condiciona o no la obtención de ingresos vía Capítulos 4 ó 7 del Presupuesto de dicho ente y, por tanto, debe considerarse a esa actividad concreta generadora de unos ingresos que no se producen en el caso de otra actividad.

Ejemplo.- Supóngase el caso de una Universidad que realiza actividades de investigación materializadas en dos proyectos, Proyecto A y Proyecto B. En principio, un proyecto de investigación podría venir financiado con cargo a transferencias recibidas de una Administración Pública que intentan sufragar la investigación en su conjunto, no un proyecto concreto, por otra parte, también podría haber sido financiado con cargo a una transferencia recibida exactamente para ese proyecto, bien con cargo a fondos de una Administración Pública o de un sujeto privado, podría haber recibido fondos a través de un contrato con un sujeto público o privado, podría haber sido financiado con una combinación de las posibilidades anteriores, etc.

La consideración con criterios de contabilidad privada de afectación o no afectación de esos "ingresos" supondría que ciertas actividades podrían o no ser consideradas rentables en función de que obtuvieran o no fondos singularizados en relación con otras que obtienen esos fondos de manera global aunque sea el mismo sujeto externo a la organización el que aporta esos fondos.

A partir de lo hasta ahora dicho, cabe concluir que existen fuertes restricciones, como no podía ser de otra manera, a la hora de manejar conceptos como "rentabilidad" en el sector de las Administraciones Públicas y que la afectación o no de unos ingresos a una actividad concreta puede venir condicionada por aspectos ajenos a criterios meramente productivos en cuanto al importe de dichos ingresos, por lo que parece mucho más correcto, al menos en algunos casos, hablar de "grado de cobertura de costes" o "diferencial de ingresos-costes" en lugar de otros términos habituales en la literatura contable y de la forma de cubrir esos diferenciales, en vez de hablar de márgenes o resultados.

Lo que si parece evidente es que, en ciertos casos, se producen situaciones similares, creemos que en ningún caso deben considerarse como idénticas, a las de mercado, en las que los entes públicos intentan "vender" sus productos en

situaciones asimilables (insistimos en que estos casos son absolutamente marginales aunque pudiera parecer lo contrario*) a las de mercado.

El problema práctico se produce cuando, en un caso concreto, se intenta determinar hasta qué punto ciertos ingresos recibidos sin contraprestación pueden afectarse a actividades concretas.

Si se tiene en cuenta el Documento de Principios Contables Públicos nº 4 "Transferencias y Subvenciones" en principio parecería que la consideración de las transferencias como "...entregas dinerarias o en especie...destinándose dichos fondos a financiar operaciones o actividades no singularizables", mientras que en el caso de las subvenciones se destaca su carácter de "...afectadas a un fin, propósito, actividad o proyecto específico..." aclararía la cuestión: cuando hubiera esa singularidad los ingresos se afectarían a la actividad a la que van destinados, mientras que en el caso de las transferencias en sentido contable no se produciría esa afectación.

La cuestión dista mucho de ser tan clara, sin embargo, y la regla, con indudable finalidad práctica, peca de la ambigüedad que a veces producen las soluciones teóricas. En efecto, piénsese en el caso de un ente que decide desagregar mucho sus actividades a la hora del análisis contable; en ese caso habrá serias dificultades para considerar afectadas algunas de las "entregas dinerarias o en especie" recibidas, mientras que en caso contrario, máximo nivel de agregación, todas las entregas se considerarían afectadas.

Según nuestra opinión, poco aporta la distinción entre Subvenciones y Transferencias desde un punto de vista práctico en el campo de la Contabilidad Analítica, por lo que serán las situaciones concretas, evidentemente contempladas de acuerdo con el nivel de desagregación de las Actividades/Productos, los parámetros fundamentales para efectuar consideraciones que, con toda seguridad, no deberían entenderse como cálculo

* Puede parecer que la venta de ciertos productos o servicios sería comparable o similar a los condicionantes de empresas que actúan en mercados semejantes, piénsese, por ejemplo, en la venta de libros sobre leyes por parte del Boletín Oficial del Estado o en la oferta de Cursos de Postgrado por parte de las Universidades Públicas, mercados éstos que podemos también contemplar en ofertas semejantes realizados por empresas privadas; aun en estos casos la oferta, y la producción por consiguiente, de estos bienes tiene unas características, por ejemplo derivadas de la necesidad de cobertura de necesidades que pueden considerarse semipúblicas, que la hacen diferente a la misma oferta por parte de los sujetos privados, por lo que las consideraciones de rentabilidad no son comparables

de resultados, sino, como se ha dicho más arriba, formas de cubrir el coste de dichas actividades.

De acuerdo con lo dicho, todo ingreso recibido por una organización tendrá la consideración de ingreso tratable por el Sistema de Contabilidad Analítica, independientemente de su afectación o no a una actividad concreta o de su consideración como ingreso corriente o de capital.

Al nivel de desarrollo en que en estos momentos se encuentra la Contabilidad Analítica aplicada a las Administraciones Públicas creemos que sólo aportaría confusión la consideración de conceptos como "Ingresos Calculados", "Precios de Transferencia", etc., magnitudes que, en definitiva, se obtendrían como una consecuencia directa del cálculo de costes.

En principio, es difícil establecer una lista de ingresos que sea útil para proceder a una agregación contable significativa en el ámbito de la Contabilidad Analítica; no obstante, parece ineludible intentarlo. La clasificación que se ofrece parte de los considerados realizados con anterioridad y está sujeta, como casi todo en el ámbito contable, a hipótesis de partida que son, necesariamente, subjetivas, con lo que las posibilidades de ofrecer información son tantas como las diferentes valoraciones que cada sujeto pueda emitir.

En un primer paso convendría establecer una diferenciación entre **INGRESOS AFECTOS A LAS ACTIVIDADES DEL ENTE y OTROS INGRESOS.**

De entrada, ya se aprecia la subjetividad en la clasificación: dependiendo de la amplitud que le demos a un término tan ambiguo como "actividad" así se considerarán las "entradas" de fondos. Somos conscientes de que pueden existir "puntos límite", "zonas" plagadas de ambigüedad, donde términos tan poco contables como los definidos en una Ley fundacional de un Organismo, por ejemplo, pueden determinar esa mayor o menor amplitud del término.

En cualquier caso, sí parece evidente que ciertos ingresos procedentes de liberalidades, si es que en algún caso existen, deberían ser considerados como ajenos a la actividad, en este caso se incluirán también los intereses procedentes de cuentas del ente en instituciones financieras, y, en general ingresos atípicos o extraordinarios, tales como los derivados de las concesiones de cafeterías, teléfonos públicos, etc.

Debe reseñarse, por si no ha quedado claro con anterioridad, que, en todo caso, las Transferencias recibidas por el ente procedentes de otros sujetos integrantes del sector Administraciones Públicas se considerarán como afectos a la actividad de la organización.

Dentro de los ingresos afectos a la actividad podrían considerarse:

TASAS

CONTRIBUCIONES ESPECIALES

PRECIOS PÚBLICOS

PRECIOS PRIVADOS

MULTAS Y SANCIONES

TRANSFERENCIAS CORRIENTES DE ENTES PRIVADOS

TRANSFERENCIAS CORRIENTES DE ENTES PÚBLICOS NACIONALES

TRANSFERENCIAS CORRIENTES UNIÓN EUROPEA

TRANSFERENCIAS CORRIENTES DE OTROS ENTES SUPRANACIONALES

TRANSFERENCIAS CORRIENTES DE ORGANISMOS INTERNACIONALES

TRANSFERENCIAS DE CAPITAL DE ENTES PRIVADOS

TRANSFERENCIAS DE CAPITAL DE ENTES PÚBLICOS NACIONALES

TRANSFERENCIAS DE CAPITAL UNIÓN EUROPEA

TRANSFERENCIAS DE CAPITAL DE OTROS ENTES SUPRANACIONALES

TRANSFERENCIAS DE CAPITAL DE ORGANISMOS INTERNACIONALES

INGRESOS DIVERSOS

La distinción presupuestaria entre Transferencias Corrientes y Transferencias de Capital puede no corresponder a la realidad económica subyacente, debiendo primar a la hora de la clasificación esa realidad sobre la práctica presupuestaria.

Un caso especialmente dificultoso es el de la consideración o no de las multas y sanciones como afectos a la actividad del ente: dependerá del tipo de ente, de cómo se defina su actividad y del caso concreto que se esté analizando, su

consideración o no como ingreso afecto a la actividad de dichas multas y sanciones.

A continuación se ofrecen algunos ejemplos prácticos de concreción de esa tabla general para determinados entes.

En primer lugar, se estudia el caso de **Universidades**, en particular, se ofrece la clasificación incluida en el Proyecto ESCUDO (publicado en el año 2000) para la Universidad de Oviedo:

INGRESOS AFECTOS A LA ACTIVIDAD

Ingresos por Docencia

Ingresos por Docencia Oficial

Precios públicos de las enseñanzas oficiales

Tasas de Secretaría por certificaciones y ventas de sobres

Tasas por la expedición de títulos oficiales

Ingresos por Docencia Propia

Precios Públicos de las Enseñanzas Propias

Ingresos derivados de Pruebas de Selectividad

Ingresos por Investigación

Ingresos de Extensión Universitaria

Ingresos de Relaciones Internacionales

Ingresos de Servicios Comunes de Investigación

Ingresos por Publicaciones

Ingresos de Actividades Específicas

INGRESOS NO AFECTOS A LA ACTIVIDAD

Ingresos por el uso de Instalaciones Universitarias (no deportivas)

Ingresos de Escuelas Profesionales

Ingresos Patrimoniales

Tasas Administrativas de Oposiciones

Uso de Teléfono

En el caso particular de los **museos**:

INGRESOS RELACIONADOS CON ACTIVIDADES INDIVIDUALES.

Concesión de la cafetería y autoservicio.

Estos ingresos se relacionarán con los costes de la actividad Servicios de hostelería.

Concesión para la explotación de las tiendas ubicadas en las dependencias del Museo.

Los ingresos originados por esta concesión comprenden un canon fijo y otro variable en función de las ventas.

Estos ingresos se relacionarán con el coste de la actividad Tiendas.

INGRESOS NO RELACIONADOS CON ACTIVIDADES INDIVIDUALES

Venta de publicaciones a través del servicio de publicaciones del Ministerio de Cultura y de las tiendas del Museo.

Venta de entradas.

Solo existe un tipo de entrada y ésta da derecho a visitar tanto las exposiciones temporales como la exposición permanente, por lo que resulta, en el momento de realizarse este estudio, inviable la comparación individualizada de cada una de las actividades con ese ingreso global.

Arrendamiento de bienes inmuebles.

Recoge todo tipo de ingresos derivados de alquileres ocasionales de las dependencias del Museo para rodajes publicitarios, visitas privadas, etc.

Con los ejemplos expuestos, Universidad de Alcalá y C.N.M.A.R.S. se ha pretendido poner de manifiesto dos entes que podrían situarse en puntos suficientemente alejados en cuanto a la posibilidad de individualizar ingresos con la información existente. Cabe señalar que, por otra parte, el conjunto de organizaciones a las que se refiere este documento se caracteriza por la no obtención de ingresos relacionados con su actividad, aspecto éste que cambia según nos vamos acercando al extremo empresarial.

6. CENTROS DE COSTE

6. CENTROS DE COSTE.

Paralelamente al conocimiento que pretende obtener una organización respecto del coste de sus productos se manifiesta la necesidad de conocer en qué medida cada una de las divisiones, cada uno de los componentes de la organización, incurren en ese proceso de formación de costes.

Es evidente que en una organización compleja, y las entidades a las que se refiere este documento lo son sin duda, es fundamental conocer los procesos de formación de costes en cada una de las unidades que la componen. En definitiva, se pretende conocer en qué medida contribuye cada unidad a la incorporación de valor añadido en el proceso de formación de costes, y, como contrapartida de ese aspecto, comprobar las posibles ineficiencias en que cada unidad incurre.

Un primer problema con el que se enfrenta la Contabilidad Analítica es el de la determinación de las unidades significativas para el análisis de costes, es decir, cómo dividir la organización, cuáles son los agregados contables determinantes a la hora de efectuar el estudio por centros de coste.

Como en tantos otros aspectos contables no existen criterios fijos que permitan ofrecer una guía segura para la determinación del nivel de agregación significativo de centros de coste en una organización. Posiblemente un factor determinante, como en otras ocasiones, sea consecuencia de las necesidades de información del gestor; no obstante, a continuación se desarrollarán una serie de premisas y definiciones que permitan, en unión de los ejemplos característicos de ciertas unidades, acotar, o, al menos, ejemplificar, esas posibilidades.

6.1. Definición de Centro de Coste.

Cada una de las unidades significativas en que se considera dividida una organización con el objetivo de obtener una información suficiente para el análisis de costes respondiendo a la pregunta básica de ¿quién consume?.

Así, un centro de coste sería una unidad mínima de gestión a la que se le puede atribuir todas o algunas de las siguientes características: actividad

homogénea, único responsable, una ubicación física, unos objetivos propios y una responsabilidad definida

En definitiva cada uno de los lugares donde se lleva a cabo las actividades necesarias para la consecución de las funciones que tiene asignada la organización

Como una primera consecuencia, o recomendación, puede señalarse que, salvo circunstancias excepcionales, un centro de coste siempre se corresponderá con una división orgánica de la entidad en estudio (una excepción, por ejemplo, lo constituye la definición de cada automóvil como centro de coste en el Parque Móvil del Estado) o con un conjunto de ellas. Es decir, si se pudiera disponer de un organigrama ideal (por ejemplo a nivel de negociado), incluso desde un punto de vista físico, cada centro de coste respondería a una de esas divisiones al mayor nivel de desagregación o a un conjunto de ellas (por ejemplo sección, servicio, etc.) o a una combinación horizontal o vertical de las mismas que no necesariamente respetara el desarrollo jerárquico de esa organización.

Evidentemente, este planteamiento de la cuestión conlleva una serie de hipótesis previas que están latentes en el mismo. Tal vez la más importante y condicionante de esas hipótesis es la debilitación de un concepto tradicionalmente importante en el ámbito de la literatura sobre la materia: el concepto de responsable de la unidad, del centro de coste.

Si se está presuponiendo que pueden existir centros de coste que son combinaciones de unidades sin dependencia jerárquica, o con una dependencia jerárquica no evidente, se está presuponiendo que no existe un responsable, o, al menos, un responsable “evidente”, de esa unidad significativa para el análisis de costes.

La consecuencia debe, no obstante, apreciarse en su justa medida. En efecto, lo que se está haciendo es abrir la posibilidad de que en casos relativamente extremos se dé esa circunstancia, aunque lo deseable será la situación contraria, que, por supuesto, debería ser la situación habitual en la mayoría de los casos.

A pesar de esa importancia del responsable a la hora de determinar los centros de coste significativos, el grupo redactor de este trabajo considera que, posiblemente, la situación no responde en el campo de organizaciones complejas, aun contando con su definición como estructuras jerárquicamente organizadas, a una situación tan idealizada como se presenta en los estudios teóricos, donde siempre existe ese responsable.

Es evidente que en todos los casos se encontrará una persona a la que se le puede atribuir ese concepto de responsable, pero, tal vez, a un nivel jerárquico no coincidente con la unidad en concreto. Es decir, si pensamos en el caso de una Universidad, por ejemplo, podemos encontrarnos con un edificio en donde se imparten clases de distintas titulaciones (lo que habitualmente se conoce como Aulario), y puede ocurrir que ese edificio no tenga un responsable directo que se ocupe del mismo, lo que no quiere decir que no haya un servicio de mantenimiento, unos conserjes, etc., porque existe una responsabilidad compartida, por ejemplo de tres decanatos, sobre el mismo.

Sin embargo, nadie dudaría que ese edificio constituye un centro de coste suficientemente claro a la hora de determinar quién consume en una Universidad.

Por otra parte, es fundamental dejar claro desde este momento que los centros de coste no deberán utilizarse como unidades similares a lo que serían Secciones Homogéneas del primitivo Plan Francés, es decir, unidades que aglutinan costes que se van a repartir a los productos con el mismo criterio: los centros de coste formarán unidades identificables desde un punto de vista físico (lo que no quiere decir, como se ha comentado más arriba, que tengan que ser necesariamente unidades orgánicas, sino que pueden serlo edificios, máquinas, automóviles, etc.).

Consecuencia de lo anterior es que no se definirán centros ficticios, es decir, centros que no puedan ser tangibles, salvo en casos excepcionales. Uno de esos casos es el que viene determinado por la posibilidad de que existan, aunque esto es evidentemente muy discutible, costes en los entes en estudio que no sean atribuibles a una unidad orgánica o física en particular, sino que deban atribuirse al conjunto de la organización, tales como, por ejemplo,

campañas institucionales de imagen de la entidad, y que se incluirán dentro del centro ORGANIZACIÓN.

Las consideraciones anteriores parten de un punto de vista pragmático que pretende introducir el menor número de complejidades posibles teniendo en cuenta los entes a los que se dirige, ya de por sí suficientemente complejos y con un mínimo desarrollo en las materias aquí tratadas.

6.2. Tipos de Centro de Coste.

CENTRO PRINCIPAL.- Centro que realiza una o varias actividades que configuran el proceso productivo de una organización determinada, contribuyendo de manera inmediata a la formación del valor añadido en que consiste dicho proceso.

Ejemplo.- Departamento Universitario, Unidades de Inspección de la Agencia Tributaria, Imprenta del Boletín Oficial del Estado, Sala de Exposiciones de un Museo Municipal, etc.

CENTRO AUXILIAR.- Centro que realiza una actividad de ayuda y que, sin afectar de manera inmediata a la formación del coste, se considera necesario para la correcta realización del proceso productivo de una organización.

Ejemplo.- Talleres mecánicos del Parque Móvil del Estado, servicios de Reprografía de un Ministerio, etc.

CENTRO DIRECTIVO Y GENERAL.- Centro encargado de coordinar la actividad de otros centros dependientes de él, o de realizar actividades de tipo administrativo o general que permiten el funcionamiento de la organización.

Ejemplo.- Director General y Staff en un Organismo autónomo, Dirección General de Personal en un Ministerio, etc.

CENTRO ANEXO.- Centro que realiza actividades no necesarias, o al menos no imprescindibles, para el proceso productivo de la organización.

Ejemplo.- Cafetería, guardería, etc. Debe tenerse en cuenta que en algunos casos, centros como Cafetería no tienen que ser necesariamente definidos como centros anexos sino que pueden ser considerados centros de otro tipo, como el caso en que una organización, por las especiales condiciones de su

ubicación o como consecuencia del proceso productivo que allí se desarrolla, necesite disponer de una cafetería para el personal.

CENTRO MIXTO.- Centro que participa simultáneamente de las características de dos o más de los tipos de centros señalados con anterioridad.

Ejemplo.- Servicio de Informática de diversos entes que realizan trabajos de apoyo interno y a la vez producen bienes con proyección al exterior, Servicios de Reprografía en algunos entes, etc.

Paralelamente a esta clasificación pueden encontrarse otras posibilidades de agrupación, en base, por ejemplo, al nivel de agregación en que se manifiesten, que, desde nuestro punto de vista responderían más a problemas de agregación o de obtención de información que a clasificaciones propiamente dichas. Así suele o puede hablarse de Centros Padre y Centros Dependientes, etc.

La clasificación utilizada es, evidentemente, una entre las muchas posibles. Por su trascendencia en el ámbito del Ministerio de Defensa se acompaña la clasificación que en él se utiliza.

CLASIFICACIÓN:

Centros de Estructura: Unidades orgánicas centrales de las que dependen otras áreas de la organización funcional o jerárquicamente y a las que sirven de apoyo.

Equivalente a los centros Directivos y Generales.

Centros Productivos: En su doble acepción de intermedios (auxiliares) y finales (principales), son los que tiene la finalidad de realizar las actividades necesarias para la consecución de los bienes o servicios asignados a la organización.

Centros Externos: Aquellos que aunque consumen recursos de la Organización, no están ligados a la consecución de los bienes o servicios asignados a la misma.

Centros Mixtos: Aquellos que participan de las características de varios de los centros anteriormente definidos.

6.3. Determinación de Centros de Coste.

Como se ha señalado con anterioridad, los centros de coste deben configurarse como una estructura de información con entidad propia sin que “a priori” deba ser determinante la posibilidad mayor o menor de obtener información relativa a los mismos.

El procedimiento lógico para la definición de centros de coste debe comprender un conocimiento real de la organización, una toma de contacto “física”, que incluirá entrevistas con los diversos responsables de cada área de la organización, del grupo que presente la propuesta de definición de centros de coste.

A partir de ese conocimiento físico, material, y del análisis del organigrama de la organización se confeccionará una primera propuesta, un borrador de la estructura de centros de coste que deberá ser aprobada tras el oportuno proceso de discusión por parte de los responsables de la organización al más alto nivel.

Se ha explicado más arriba que la estructura orgánica jerarquizada de un ente no debe ser un factor inalterable a la hora de determinar el conjunto de centros de coste, no obstante, esa apreciación debe ser evaluada en su justa medida: es recomendable que la estructura orgánica tenga un reflejo suficiente en el haz de centros de coste que se definan, y las variaciones que se manifiesten deberían ser suficientemente justificadas en relación con los procesos productivos del ente. Piénsese que, en definitiva, lo que se estaría explicitando con una discordancia entre la estructura orgánica y la estructura de centros de coste es que el ente no está bien organizado desde un punto de vista funcional.

Al ser una organización un ente “vivo”, que sufre cambios con el paso del tiempo, esa estructura de centros de coste sufrirá variaciones de tal manera que puede haber centros que desaparezcan y centros que “nazcan” en dicha organización, por lo que no se podrá hablar de una estructura permanente de centros y habrá que prever los procedimientos necesarios para que el Sistema de Contabilidad Analítica reciba información suficiente sobre esas variaciones.

Como complemento práctico de lo anterior, se ofrecerán varios ejemplos de definiciones de centros de coste en Universidades y Museos.

6.4. Centros de Responsabilidad.

El grado de descentralización del organismo es un aspecto a tener en cuenta al tratar los temas de responsabilidad. De hecho, y dada la dimensión que hoy tienen muchas organizaciones públicas, la implantación de un modelo de Contabilidad de Costes eficaz debe ir acompañado de una descentralización en unidades de gestión que permitan que éstos sean medibles por objetivos y puedan, por tanto, identificarse centros de responsabilidad en la ejecución de las actividades específicas, en las que se facilite el análisis de su contribución a la eficiencia general que se debe alcanzar a través del esfuerzo conjunto y coordinado de todas las unidades de gestión.

La relación entre el coste de los recursos empleados y los objetivos alcanzados en el cumplimiento de una función dada, marcará la eficiencia conseguida. Por tanto, si se lleva a cabo la actividad siguiendo criterios de eficiencia, se estará en condiciones de valorar y determinar responsabilidades, siempre y cuando el centro haya sido el lugar donde se acumularon los costes en un momento dado del proceso.

La división del organismo público en centros de responsabilidad puede apoyarse inicialmente en el organigrama de la organización, delimitando centros de responsabilidad para cada uno de los centros definidos, los cuales, al acumular costes propios u operativos, no asumen costes funcionales ni generales, siendo totalmente responsables de la gestión de los recursos empleados.

En este sentido, hay que recordar que a la hora de establecer los costes por centros de responsabilidad el criterio relevante para clasificar los costes vendrá dado por la autoridad y responsabilidad asumida por cada centro, de tal manera que los costes se agruparán en:

- Costes controlables: Derivados de factores cuyo uso lo deciden los responsables del centro.
- Costes no controlables: Asociados a factores empleados por el centro, pero cuyo uso no se decide en éste autónomamente.

En función del modo de medir los factores y los productos, los centros de responsabilidad se pueden clasificar en centros de costes, centros de beneficios o centros de inversión, mereciendo especial atención los centros de beneficios, por lo contradictorio que puede resultar esta denominación en una entidad pública:

- Centros de responsabilidad de costes: si sólo existe responsabilidad sobre sus costes. Es un centro en el cual se controlan los consumos de los factores en valores monetarios. Sus responsabilidades financieras son sólo las de controlar y reportar los costes. Todo un departamento se puede considerar como un único centro de costes, o un departamento puede contener varios centros de costes. La determinación del número de centros de costes depende de las consideraciones de coste-beneficio.
- Centros de responsabilidad de beneficios: si existe responsabilidad sobre sus costes y sus ingresos. Es aquel cuyo rendimiento se establece mediante la determinación de la diferencia entre sus ingresos y sus costes. Un centro de beneficios puede existir en las organizaciones públicas cuando un área o centro de responsabilidad recibe ingresos por sus servicios. Todos los administradores de centros de beneficios son responsables tanto de los ingresos como de los costes, pero quizás no se espere que maximicen las utilidades.
- Centros de responsabilidad de inversión: si existe responsabilidad sobre las inversiones realizadas. Frecuentemente, se considera que un centro de inversiones es un tipo especial del centro de beneficios, más que una categoría separada. En estos centros, el éxito se mide no sólo por los ingresos sino relacionando también tales ingresos con el capital o recursos invertidos.

Aunque no son frecuentes en las Administraciones Públicas, también se puede hablar de centros de responsabilidad de ingresos, cuando el objetivo es la maximización de los ingresos. Estas unidades asumen la responsabilidad de los gastos y de los ingresos, por tanto, encajan en la definición de centro de coste, y se diferencian de los centros de beneficio, en que los ingresos y los

gastos se controlan por separado, es decir, los gastos no se restan de los ingresos para dar una medida de la rentabilidad de la entidad.

Al igual que las instalaciones municipales, departamentos de hospitales y servicios como el de recogida de basura, algunos servicios de las universidades, perciben un precio por sus prestaciones e incurren en gastos para ofertarlos, por lo que pueden funcionar como centros de responsabilidad de beneficios. Como ejemplos se pueden citar, las Escuelas Infantiles, los Colegios Mayores y Residencias Universitarias o los propios Servicios de Publicaciones. En lo que respecta a los centros de responsabilidad de costes, un ejemplo clásico lo constituyen los Centros de Dirección y Administración, de Departamentos o Facultades, entre otros, mientras que los centros de responsabilidad de inversión los encontramos en las Aulas de Informática instaladas en las Facultades.

Concretando, en el modelo de costes que se defina para estas organizaciones, los costes se deberían acumular en los centros, lo que permitiría conocer el coste por centro, definido como coste operativo, es decir el relacionado con los procesos llevados a cabo en los centros y sobre los cuales se pueden establecer niveles de responsabilidad. Se defiende este posicionamiento para las universidades pensando en la posibilidad, de que al ser organizaciones altamente descentralizadas se podrán definir no sólo centros de costes, sino también centros de responsabilidad.

En la formación del coste habrá que distinguir, entonces, entre el coste por centros y el coste por actividades y/o productos. La formación del coste de los centros pasaría por la existencia de un único nivel, el operativo, por ser este nivel el que permitiría hacer coincidir determinados centros de costes con centros de responsabilidad, sobre los cuales exigir responsabilidades, dado el nivel de descentralización y autonomía que hoy tienen dichos centros.

6.5. Ejemplos de determinación de Centros de Coste.

6.5.1. Centros de Coste definidos en Universidades.

Las universidades en general se caracterizan por organizarse en unidades autónomas que a su vez conforman un microcosmos de centros significativos que permiten su clasificación siguiendo el esquema dibujado en páginas

anteriores. En efecto, llámese a estas unidades facultades (como en Alcalá de Henares), campus (como en la Universidad Carlos III) o de cualquier otra forma; alcancen una mayor o menor dimensión en cuanto a las subunidades que las integran; disfruten de un grado alto o bajo de centralización respecto a determinados órganos, todas ellas conforman un conjunto organizativo en el que, como norma general, conviven centros de distinta naturaleza: de dirección, administrativos, finalistas, auxiliares, anexos, etc. Lógicamente un Órgano superior rige, administra y representa a la Universidad en su conjunto, por lo que en una esfera distinta a la anterior aparecen otros centros con una clasificación, en cuanto a Contabilidad Analítica se refiere, acorde con las funciones señaladas. Por último otras unidades coexisten o pueden coexistir junto a las anteriores con funciones y grado de dependencia respecto a los órganos directivos muy variadas (fundaciones, colegios mayores, unidades de investigación, etc.). Todo ello supone un amplio universo de centros con naturaleza variada y posibilidades de agrupación distintas que hacen de las universidades sujetos contables verdaderamente peculiares que merecen por ello un tratamiento singular. Como ejemplo se ha escogido a la Universidad de Alcalá de Henares que ha sido objeto de estudio por la I.G.A.E, y cuyos costes fueron cuantificados por este órgano en 1995; pero perfectamente podría haberse ejemplificado con otras, verbigracia la Universidad de Oviedo, a la vanguardia de costes con su Proyecto ESCUDO, o la de Zaragoza que actualmente desarrolla proyectos de este tipo en un grado muy avanzado de desarrollo. Nuestro objeto, en cualquier caso, es el de ser didácticos en la manera de lo posible, por lo que huiremos de relaciones exhaustivas de Centros de Coste que tan largas son en las universidades, e intentando ser esquemáticos mostraremos la filosofía que subyace en la definición de las estructuras que nos ocupan.

En ningún caso debe considerarse la relación de centros de coste, y en su momento de actividades, que a continuación se acompaña, como un paradigma necesario respecto al resto de Universidades, sino que se pretende solamente ejemplificar lo que hasta ahora se ha venido diciendo.

En consecuencia los centros de coste definidos en la Universidad de Alcalá de Henares responden al siguiente esquema:

A.- CENTROS DE DIRECCIÓN, ADMINISTRACIÓN Y ASUNTOS GENERALES

1. ÓRGANOS DE DIRECCIÓN Y ADMINISTRACIÓN GENERAL DE LA UNIVERSIDAD

Estos centros coordinan la actividad de otros centros dependientes de ellos y realizan actividades propias de dirección y administración.

Rectorado.

Se agrupan en este centro aquellas unidades y órganos que constituyen el gobierno y la representación institucional de la Universidad. Se incluyen en este Centro tanto al Rector y los Órganos Colegiados (Consejo de Gobierno, Consejo Social, Claustro) como a determinados órganos unipersonales (cada uno de los Vicerrectores y el Secretario General). Por razones prácticas en la Universidad de Alcalá de Henares se agruparon todas estas unidades en un solo Centro de Coste pero nada impide la cuantificación de cada unidad de forma separada.

Gerencia.

Es el órgano responsable de la gestión económica y administrativa de la Universidad. En ella se integran distintas unidades: Gerente, Vicegerentes, Centro de Cálculo, etc.

2. ADMINISTRADORES GERENTES Y SECRETARÍAS DE CENTROS

Los administradores gerentes dependen orgánicamente de la Gerencia siendo responsables de la administración de las distintas Facultades, Escuelas Universitarias u otros centros como el Rectorado, etc. y junto con las Secretarías de Centros constituyen el soporte administrativo del gestor en tales unidades.

Se han definido tantos centros de coste de este tipo como administradores gerentes y secretarías existen. Además se han integrado en ellos ciertas unidades como conserjerías, delegaciones de alumnos, servicio de fotocopias, etc.

3. DECANATOS, DIRECTORES DE CENTROS Y STAFF

Son órganos de gobierno de las facultades y escuelas universitarias. Se han definido tantos Centros de Coste de esta naturaleza como facultades y escuelas universitarias hay y en ellos además del coste del Decano o Director correspondiente se incluye el de sus respectivos staffs, el de los vicedecanos y el de todo el personal administrativo dependiente.

B.- CENTROS PRINCIPALES

Para cada Facultad y Escuela Universitaria se han definido los siguientes centros finalistas:

4. DEPARTAMENTOS

Son las unidades encargadas de organizar y desarrollar la investigación y la docencia propias de sus respectivas áreas de conocimiento.

5. LABORATORIOS

Son los locales equipados con los medios apropiados para experimentar tanto con fines docentes como investigadores.

6. BIBLIOTECAS

Determinadas facultades como Derecho, Filosofía o Económicas son titulares de una Biblioteca; otras por el contrario comparten estos locales. Este es el caso de la llamada Biblioteca de Ciencias Experimentales que es compartida por varias facultades que ostentan tal cualidad: Farmacia, Medicina, Ciencias, etc. Esto último tiene trascendencia si se pretende calcular el coste de cada Facultad porque habría que recurrir a mecanismos de reparto.

7. AGRUPACIONES DE AULAS.

Las aulas agrupadas en facultades u otro tipo de unidad organizativa son consideradas como centros de coste pues conforman grandes espacios consumidores de ciertos costes de una manera relevante (limpieza, amortizaciones, etc.). La inclusión en el estudio de variables tales como el grado de utilización de estos espacios en determinados períodos puede dar lugar a la determinación de cálculo de subactividad por infrautilización de estas estructuras algo que de momento no se ha efectuado.

8. OTROS CENTROS DOCENTES

En la Universidad de Alcalá de Henares se han definido como Otros Centros Docentes, siendo cada uno de ellos un Centro de Coste independiente, aquellos órganos distintos a los Departamentos Universitarios, cuya finalidad es la impartición de docencia establecida en las titulaciones propias de la Universidad o cualquier otro tipo de enseñanza complementaria (cursos, ciclos, masters, etc.).

9. INSTITUTOS UNIVERSITARIOS

Son órganos dedicados fundamentalmente a la investigación científica y técnica o a la creación artística. También pueden realizar actividades docentes especializadas.

10. UNIDADES DE APOYO A LA INVESTIGACIÓN

Son centros al margen de los laboratorios corrientes que disponen de instalaciones muy especializadas y son utilizados por distintas instancias para prestar labores de investigación. Entre ellos se incluyen una Unidad de Microscopia Electrónica, un Animalario, una Unidad Radioactiva, etc.

11. CENTROS DE EXTENSIÓN UNIVERSITARIA

Son centros que realizan actividades docentes de enseñanzas no regladas y de tipo cultural y recreativo, como el servicio de deportes, el Aula de Danza, etc.

12. OTROS CENTROS

En este apartado se han incluido aquellas unidades que realizan una serie de actividades no consideradas como el objetivo general de la Universidad y que no han sido incluidas en los apartados anteriores citándose por ejemplo el Jardín Botánico, el Centro de Orientación e Información de Empleo o la Oficina de Transferencias de Resultados de Investigación (OTRI).

C.- CENTROS ANEXOS

Como tales centros se han definido las distintas cafeterías y librerías.

Para finalizar este apartado quisiéramos matizar que el coste de las Facultades y centros similares se calcularía por agregación de los distintos centros que la integran: departamentos, laboratorios, bibliotecas, aulas, decanatos,

administradores gerentes y, en su caso, otros centros. Ahora bien este esquema es válido para una Universidad organizada de tal modo que las facultades constituyen la unidad organizativa fundamental, de manera que los departamentos que integran cada una de ellas son independientes de los que integran las demás facultades pese a que el contenido y la denominación sea la misma; por ejemplo en la Facultad de Ciencias existe un Departamento de Matemáticas y otro en la de Ciencias Económicas y cada uno de ellos es independiente. Por el contrario, en las universidades "departamentales" donde un departamento es interfacultativo y presta sus servicios en distintas facultades y para distintas titulaciones, este hecho constituye un handicap que dificulta la cuantificación de los costes por Facultad.

6.5.2. Centros de Coste definidos para Museos.

Los centros de coste que aquí se relacionan fueron diseñados para el Museo de Arte Reina Sofía, no obstante la estructura puede ser aplicable a cualquier museo.

A. CENTROS DE DIRECCIÓN, ADMINISTRACIÓN Y ASUNTOS GENERALES

Estos centros coordinan la actividad de otros centros dependientes de ellos y realizan actividades propias de dirección y administración.

Director General

Subdirector General Gerente

Servicio Económico-Administrativo

Contabilidad y Presupuestos

Personal

Registro General y Gabinete Médico

Subdirector General Artístico

B. CENTROS DE COSTES FINALISTAS

Este tipo de centros comprende aquellos que realizan única y exclusivamente actividades principales, es decir aquellos que trabajan para el "mundo exterior" a la organización.

En los museos se han definido como centros finalistas:

Registro y Almacén de Obras de Arte.

Salón de Actos.

Colecciones.

Exposiciones.

Biblioteca y Documentación.

Obras de Arte Audiovisuales.

Restauración.

Publicaciones.

Agrupación de Salas.

En este centro de coste se incluye toda la superficie del museo susceptible de ser ocupada tanto por la exhibición de la colección permanente como por la de exposiciones temporales.

Se habla de superficie y no de número de salas puesto que éste varía dependiendo de las necesidades de cada exposición.

Los museos disponen de espacios especialmente acondicionados, en lo que se refiere a su climatización y seguridad, para acoger las exposiciones temporales. Cuando la magnitud de éstas lo requiere se habilitan zonas adyacentes de pasillos y galerías, ampliándose de este modo el espacio destinado a exhibición. De igual manera, la exhibición de la colección permanente tiene sus salas y espacios perfectamente acondicionados.

En estos supuestos se ha tenido en cuenta, a efectos de la obtención del coste de cada exposición, el total de m² ocupados (salas y galerías).

C.- CENTROS DE COSTE AUXILIARES

En este tipo de centros se incluirán aquellos que realizan una actividad de ayuda o de apoyo y que, sin afectar de manera inmediata a los costes de las actividades finalistas o principales, sí son imprescindibles para el funcionamiento de la organización.

El coste de estos centros se imputará a las actividades auxiliares que efectúen para su posterior imputación al coste de los centros no auxiliares.

Se ha definido como centro auxiliar el departamento de informática.

D.- CENTROS DE COSTE MIXTOS

En estos centros de costes se incluirán aquellos que participan simultáneamente de las características de más de una de las clases de centros señaladas anteriormente.

En los museos son centros mixtos:

Mantenimiento

Seguridad

Comunicación

Estos centros son básicamente principales, ya que la mayoría de sus actividades también lo son, pero realizan respectivamente las actividades: Mantenimiento general, Seguridad general y Prensa y relaciones públicas que han sido conceptuadas como actividades D.A.G.

E.- CENTROS DE COSTE ANEXOS

Son aquellos centros de coste que realizan actividades complementarias, o al menos con un grado de necesidad de segundo orden, en relación con las actividades de la organización entendida como ente productivo. Dentro de esta categoría se incluirán unidades como cafeterías, guarderías, etc.

Debido a la peculiaridad de estas unidades se permite la aplicación de los costes en ellas incluidos al coste de las actividades finalistas o considerar su coste como atribuible al conjunto de la organización afectando al coste global. En los museos se ha optado por aplicar esta última opción a los centros definidos como anexos. Son:

Cafetería-Restaurante.

Autoservicio.

Tiendas.

La correlación entre la estructura orgánica y centros de coste permite la agregación de éstos últimos a niveles orgánicos superiores:

Subdirección General Gerencia

Comunicaciones

Subdirección General Artística

Servicios de Hostelería

Por tanto el listado completo de centros de coste a nivel agregado sería:

DIRECTOR GENERAL

SUBDIRECCIÓN GENERAL GERENCIA

Subdirector General Gerente

Informática

Servicio Económico Administrativo

Contabilidad y Presupuestos

Personal

Registro General y Gabinete Médico

Registro y Almacén de Obras de Arte

Mantenimiento

Seguridad

COMUNICACIONES

Comunicación

Salón de Actos

SUBDIRECCIÓN GENERAL ARTÍSTICA

Subdirector General Artístico

Colecciones

Exposiciones

Biblioteca y Documentación

Obras de Arte Audiovisuales

Restauración

Publicaciones

Agrupación de Salas

SERVICIOS DE HOSTELERÍA

Cafetería - Restaurante

Autoservicio

Tiendas

6.5.3. Centros de Coste definidos para el Servicio Municipal de Limpieza de Vigo.

Su estructura podría ser aplicable a Ayuntamientos de similares características de población y territorio.

A.- CENTROS DE DIRECCIÓN, ADMINISTRACIÓN Y ASUNTOS GENERALES.

1. Concejalía de Limpieza.
2. Dirección del servicio.
3. Seguimiento y Control de Contratos Externos.

B.- CENTROS PRINCIPALES.

4. Unidades de limpieza varia.
5. Unidades de limpieza de playa.
6. Unidades de Recogida y Transporte de Residuos Sólidos Urbanos hasta la planta de transferencia.
7. Planta de Transferencia transporte y tratamiento, en su caso de residuos.
8. Contenedores en vía pública para recogida de residuos sólidos urbanos.
9. Papeleras en vía pública.
10. Unidades de Recogida y Transporte de Residuos Sólidos Urbanos Reciclables: papel, vidrio, plástico, pilas.

11. Contenedores en vía pública para recogida selectiva de residuos reciclables: papel, vidrio, plástico, pilas.
12. Unidades de Vaciado de Pozos Negros.
13. Unidad de limpieza de solares y otros.

C.- CENTROS AUXILIARES.

Se incluirían aquellos que realizan actividad de ayuda o apoyo que, sin afectar de manera inmediata al coste la actividad finalista de limpieza del Municipio, resultan imprescindibles para el funcionamiento del Servicio.

D.- CENTROS MIXTOS.

Los Centros relacionados a continuación tienen naturaleza mixta porque participan de las características de los Centros de Dirección Administración y Asuntos Generales de la Institución Municipal en tanto a la característica de Gobierno y representación del Municipio y participan de las características de Centros Auxiliares en tanto que sirven de apoyo a las actividades de prestación de servicios y en particular del Servicio de Limpieza.

- * Corporación.
- * Administración General.
- * Administración Económica: Presupuestos, Contabilidad, Fiscalización, Normativa Fiscal.

7. ACTIVIDADES / PRODUCTOS

7. ACTIVIDADES/PRODUCTOS.

TIPOS Y CRITERIOS PARA SU DETERMINACIÓN.-

7.1. Definición de Actividades.

DEFINICIÓN DE ACTIVIDAD.- Conjunto de actuaciones que tienen como objetivo la obtención, mediata o inmediata de un producto, bien o servicio, mediante un proceso productivo en el que se incorpora un valor añadido.

DEFINICIÓN DE PRODUCTO.- Bien o servicio resultado de una actividad o de un conjunto de ellas. Nivel máximo de desagregación de una actividad.

Las definiciones que se ofrecen son, desde luego, susceptibles de críticas, consecuencia del peligro inmanente a cualquier definición; no obstante, se ha preferido incluirlas con un objetivo claro que consiste en considerar que a pesar de esa posible diferencia de concepto entre actividades y productos desde el punto de vista del análisis de costes lo que interesa destacar es que en una organización se hacen cosas, se trabaja con un objetivo que, dependiendo del grado de desagregación que se haya considerado idóneo en relación con los centros de coste, en un momento determinado acaba en la obtención de algo material, un bien, o en la prestación de un servicio, bien para su consumo o su uso con carácter interno, bien para el exterior a la propia organización.

Es decir, realmente, un producto puede ser el conjunto de diversas acciones realizadas por diversos centros o bien puede ser el conjunto de una actuación realizada por sólo uno de esos centros. En ambos casos, lo que interesa remarcar es que los centros hacen algo, actúan, tienen actividad, que, como ya se ha dicho, dependiendo del grado de desagregación por centros de coste, y, evidentemente del grado de desagregación que se determine para actividades, puede consistir en la obtención de un producto, “externo” o “interno”, o en una parte, en un importe del valor añadido en definitiva, de ese producto.

De acuerdo con lo dicho, parece que, dependiendo de esos grados de desagregación, a veces al menos, la definición necesaria de actividades como una fase diferente a la concreción material de las mismas no añade un

elemento clarificador del proceso productivo de una organización determinada, sino que, por el contrario, puede desvirtuar el correspondiente análisis.

Así, no parece lógico, según nuestra opinión, introducir, al menos desde un punto de vista práctico, e independientemente de que desde una perspectiva teórica con el consiguiente grado de abstracción pueda ser útil o, incluso necesario, una diferenciación de fases entre actividades y productos: un centro hará una o varias actividades que podrán ser o no productos concretos o acciones con vocación de unirse a otras para conseguir finalmente ese producto.

De esta manera, lo que interesará saber es lo que ha hecho un centro de coste, en qué ha consistido su actividad, cuál ha sido su output, independientemente de que ese output sea denominado actividad o producto.

Por tanto, se hablará a partir de ahora de actividades de distinto nivel debiéndose tener en cuenta que el último de esos niveles puede ser un producto concreto.

7.2. Tipos de actividades.

ACTIVIDAD FINALISTA O PRINCIPAL.- Actividad tendente a la realización inmediata de los outputs, bienes y servicios, que constituyen el objetivo de una organización.

Ejemplo.- Realización de una exposición en un Museo, Impartición de clases en una Universidad, etc.

ACTIVIDAD AUXILIAR.- Actividad que sirve de soporte al proceso productivo de una manera mediata.

Ejemplo.- Mantenimiento de la rotativa del Boletín Oficial del Estado, Reparaciones mecánicas de coches del Parque Móvil del Estado, etc.

ACTIVIDAD DIRECTIVA, ADMINISTRATIVA Y GENERAL.- Actividades realizadas por los centros de igual denominación, o por los centros mixtos en su caso, que constituyen el soporte administrativo y de dirección en toda organización. Su diferencia con las actividades auxiliares radica, fundamentalmente, en no estar relacionadas directamente con el proceso productivo como tal.

Ejemplo.- Dirección General de un Organismo, Confección de Nóminas en un Ministerio, etc.

ACTIVIDAD ANEXA.- *Actividad que no se considera imprescindible para la realización de las funciones productivas de una organización. Entre otras, aquéllas que, si bien pueden cumplir una función social, no responden a criterios de organización de la producción y siempre que las organizaciones no estén obligadas a su realización como consecuencia de mandatos legales o acuerdos debidamente establecidos.*

Ejemplo. Actividades de guarderías, cafeterías, etc.

ORGANIZACIÓN.- *Actividad que recoge aquellas cargas que no son atribuibles a una actividad en concreto del ente por responder a costes derivados de acciones tales como, en algunos casos, una campaña institucional de imagen de dicho ente.*

TRABAJOS REALIZADOS POR LA ORGANIZACIÓN PARA SU PROPIO INMOVILIZADO (T.R.O.P.I.).- *Actividad que recoge los costes derivados de las acciones que emprende una organización determinada para la propia construcción o supervisión de elementos que van a formar parte de su Inmovilizado.*

Ejemplo.- Actividades realizadas por el Centro Nacional de Verificación de Maquinaria dependiente del Instituto Nacional de Seguridad e Higiene en el Trabajo tendentes al diseño y montaje de prototipos que sirvan para la realización de pruebas especiales de maquinaria, Trabajos realizados por las Unidades de Arquitectos de un Ministerio para la construcción de un nuevo edificio para ese Ministerio.

SUBACTIVIDAD.- *Expresión como actividad de la parte del coste de uno o varios centros de una organización que se manifiesta como desocupación no justificada desde un punto de vista técnico de factores productivos.*

7.3. Determinación de actividades.

La determinación de qué agregados contables son los significativos para estudiar una organización determinada en el aspecto de sus actividades presenta las mismas dificultades a que se ha referido este trabajo con

anterioridad. Determinar cuál es el nivel ideal de esa agregación entraña la consideración de juicios valorativos indeterminados desde una perspectiva genérica.

Para la determinación de esos niveles adecuados debe tenerse en cuenta que las actividades tendrían que reflejar, desde un punto de vista ideal, el objeto del ente en sus múltiples manifestaciones. Así, debe recordarse que en esta fase del análisis lo que se pretende es responder a la pregunta ¿PARA QUÉ TRABAJA EL ENTE?, En definitiva, en qué se concreta el trabajo que se desarrolla en una organización.

Pero, además de esa visión “finalista” de la actividad, debe considerarse el CÓMO SE DESARROLLA LA PRODUCCIÓN, es decir, no sólo interesa el resultado final de un proceso, sino que parece fundamental la consideración de cómo se ha ido desarrollando ese proceso, de qué actividades han permitido, desde un punto de vista estructural, auxiliar, etc., llegar al resultado final en que se concreta el objetivo de un ente.

En la práctica puede resultar muy complejo dividir el proceso productivo en ciertas organizaciones que, como consecuencia del grado de especialización de sus trabajos, necesitarán un “acercamiento” paulatino por parte de los analistas de coste, con el consiguiente apoyo institucional, si se pretende llegar a un conocimiento adecuado, siendo en todo caso necesaria, como en la generalidad de los demás procesos de desarrollo de estructuras, la consiguiente colaboración de los responsables de esos procesos.

7.4. Ejemplos de determinación de actividades.

7.4.1. Actividades definidas en Universidades.

A continuación se relacionan las actividades que, en su momento, se definieron en el modelo diseñado para la Universidad de Alcalá de Henares. La estructura presentada es, no obstante, adaptable con los pertinentes cambios a cualquier universidad como se pone de manifiesto en otras experiencias llevadas a cabo (Oviedo, Zaragoza).

Las actividades en la Universidad de Alcalá de Henares se agruparon, de acuerdo a su naturaleza en tres categorías:

ACTIVIDADES DIRECTIVAS, ADMINISTRATIVAS Y GENERALES

Son aquellas actividades que realizan los centros calificados como directivos, administrativos y generales. Dentro de este grupo se distinguen dos grandes actividades:

Dirección y Administración General de la Universidad.

Como se desprende de su denominación esta actividad consiste en la agrupación de aquellas actuaciones necesarias para la correcta dirección y administración de la Universidad así como para su representación institucional. Es efectuada por el Rectorado y la Gerencia.

Administración y dirección de facultades y centros.

Recogen las actuaciones ejercidas por los órganos de gobierno de estos centros (decanatos), por las unidades gerenciales descentralizadas (administradores gerentes) y por las secretarías correspondientes a cada unidad. Para cada Facultad o centro similar se define una actividad de este tipo que en resumen trata de reflejar el coste del soporte administrativo y de dirección en que se incurre.

El coste de este tipo de actividades se repercute, mediante criterios apropiados, a las actividades finalistas con las que se relacionen: todas, en el caso de las generales de la Universidad, las propias de cada Facultad o centro similar en su caso.

ACTIVIDADES FINALISTAS

Se incluirán como tales actividades aquellas que constituyen el objeto fundamental de la Universidad: impartición de docencia y promoción y fomento de la investigación. Junto a ellas la Universidad promueve y desarrolla una serie de actividades complementarias que mantienen también el carácter de finalista. Nos referimos a la extensión universitaria en su más amplio concepto.

Algunas de estas actividades presentan una estructura jerárquica, de forma tal que se van desagregando en sucesivas agrupaciones de orden inferior hasta llegar a la unidad básica, asignatura, proyecto de investigación x, etc.

Se han definido las siguientes:

Actividades docentes.

Dentro de este gran grupo de actividades se incluyen otras de orden inferior distinguiéndose entre:

Titulaciones Oficiales

Son aquellos estudios ofertados por la Universidad dirigidos a la obtención de una titulación oficial: diplomaturas, licenciaturas y doctorados.

Asignaturas.

Las titulaciones oficiales se desagregan en asignaturas, unidades básicas objeto de cuantificación.

Estas actividades se efectúan por las facultades y escuelas universitarias interviniendo en su ejecución los centros que en ellas se integran: departamentos, aulas, bibliotecas, etc.

Titulaciones Propias

Son los estudios conducentes a la obtención de una titulación “propia” de la Universidad (masters, expertos, etc.) y son impartidos por Otros Centros Docentes y/o Investigadores aunque también pueden ser impartidos por los Departamentos. Se utilizan o pueden utilizarse medios propios de las facultades cuando los centros que los imparte no disponen de los medios adecuados (aulas por ejemplo)

Investigación Propia.

La Universidad contribuye socialmente al fomento investigador mediante dos tipos de acciones: por una parte es sujeto titular investigador, desarrollando proyectos impulsados por la propia Universidad, que se efectúan con medios propios, tanto humanos como materiales, y que en caso de concretarse en resultado positivo será el titular de la patente o derechos de autor; por otra parte permite que el personal investigador acuerde con empresas o instituciones públicas o privadas la contratación de proyectos de investigación, y cede sus instalaciones y medios materiales para tal fin. A cambio la Universidad recibe una contraprestación económica.

Por lo tanto cuando hablamos de Investigación Propia de la Universidad estamos haciendo referencia a la primera de las acciones señaladas, ya que entendemos que el resto de la investigación queda al margen de las actividades de la misma. Ahora bien, esto no implica que, al margen de la investigación propia y paralelamente se efectúe un seguimiento de cada proyecto de investigación contratado, calculando los costes que se van incorporando y de manera especial aquellos en los que incurre la Universidad al prestar sus medios.

Cada uno de los proyectos de investigación puede ser considerado una actividad o bien pueden agruparse diversos proyectos en una sola actividad dependiendo de las circunstancias inherentes a los mismos o de las preferencias de los responsables correspondientes.

Una característica de esta actividad es la de tener un ciclo de vida no coincidente necesariamente con el ejercicio presupuestario (año natural) ni con el período académico (octubre – septiembre), pudiendo ser la duración del proyecto superior o inferior al año.

Esta actividad es realizada fundamentalmente por los Departamentos especialmente en cuanto a dirección y aportación de medios humanos, pero en ellos intervienen otro centro de coste como laboratorios, centros de apoyo a investigación, etc.

Actividades de Extensión Universitaria.

Se incluyen en esta agrupación actividades organizadas al margen de la docencia y la investigación y que sirven como complemento a las mismas o como solaz del alumnado. Suelen ser actividades deportivas y socioculturales como estudios teatrales, musicales, danza, etc.

ACTIVIDADES ANEXAS.

Son aquellas que no forman parte del proceso de realización de las actividades principales de la Universidad ni de las que constituyen la estructura administrativa necesaria para poder realizarlas. Su finalidad suele ser de carácter social como la prestación del servicio de cafeterías y librerías.

7.4.2. Actividades definidas en Museos.

Las actividades definidas para los museos se pueden clasificar en base a las siguientes categorías:

ACTIVIDADES DIRECTIVAS, ADMINISTRATIVAS Y GENERALES:

Dirección y administración

Prensa y relaciones públicas

Seguridad general

Mantenimiento general

Asuntos generales

ACTIVIDADES AUXILIARES:

Informática

ACTIVIDADES PRINCIPALES:

En el proceso de definición de estas actividades se han distinguido cuatro grandes áreas:

Colección permanente

Fondos artísticos:

Incluye todo lo relacionado con la conservación y enriquecimiento de los fondos del Museo, registro y almacén, gestión, restauración y publicidad y relaciones públicas.

Exposición permanente de los fondos del Museo:

Abarca su exhibición (coste derivado de la utilización de las salas), edición de catálogos, carteles y trípticos, realización de videos, así como la seguridad y mantenimiento de los espacios abiertos al público y ocupados por dicha exposición.

Exposiciones temporales

Exposiciones temporales realizadas con fondos del Museo:

Se ha distinguido cada exposición como una actividad independiente integrada por las distintas tareas que conlleva su organización.

Salvo en lo referente a la restauración de las obras de arte, que en el caso de los fondos propios se incluye como actividad de fondos artísticos, su tratamiento es similar al de las exposiciones temporales con fondos externos al Museo, por lo que remitimos su análisis a este apartado.

Exposiciones temporales con fondos ajenos al museo:

Se ha tomado como unidad de referencia para la determinación de costes cada una de las realizadas a lo largo del año (actividades 1er nivel). Dentro de cada una de ellas, se han abierto una serie de actividades de 2º nivel que recogerán costes de naturaleza análoga con el fin de proporcionar al gestor una información más desagregada. Estas actividades son:

Catálogos, carteles y trípticos:

Trabajos encaminados a la publicación de este material.

Restauración de obras de arte:

Tanto las realizadas por el departamento de restauración como por empresas externas.

Exhibición:

Utilización de salas.

Informes:

Informes de restauración sobre el estado de las obras a exponer.

Gestión:

Tareas referentes a la organización de la exposición.

Realización de vídeos.

Publicidad y relaciones públicas:

Inauguraciones, ruedas de prensa, invitaciones, publicidad específica de la exposición, etc.

Seguridad de las salas de exposición.

Mantenimiento.

Trabajos de montaje y desmontaje de la exposición realizados por el personal del Organismo, y mantenimiento de las salas en que se exhibe.

Ciclos de cine y vídeo

Ciclos de conferencias y muestras

Junto a estas grandes áreas de actividad, los museos pueden llevar a cabo otras actividades complementarias como son:

Biblioteca y documentación

Prestación de servicios especializados de información, documentación y asesoramiento en el campo del arte moderno y contemporáneo.

Atención a grupos

Desarrollo de programas de acción cultural y divulgativo para facilitar el acceso del público a la colección y las exposiciones del centro, destacando la creación de talleres didácticos para grupos escolares.

Otras publicaciones

Edición de todas aquellas publicaciones que no estén directamente relacionadas con la colección permanente y las exposiciones temporales.

Cesión del salón de actos

Utilización de este espacio para actividades organizadas por personas o entidades ajenas al Organismo.

Por último, para completar el modelo diseñado, se ha considerado necesario definir los conceptos siguientes:

Subactividad

Recoge aquella parte de los costes que puede asignarse a la desocupación productiva por falta de utilización de los factores. En concreto, se calcula la subactividad del Salón de Actos en base al número de días de utilización del mismo, y de la Agrupación de Salas teniendo en cuenta de forma simultánea tanto la superficie ocupada como la duración de las exposiciones.

Organización

Recoge aquellas cargas que aún no siendo atribuibles a centros y actividades, se consideran como costes del Organismo en su conjunto. Tienen esta consideración los costes derivados del absentismo y de la actividad sindical (valoración de las horas de trabajo dedicadas por el personal liberado y del local cedido para este uso.

ACTIVIDADES ANEXAS:

Cafetería-Restaurante

Autoservicio

Tiendas

A modo de ejemplo se incluye la tabla completa de actividades definidas para el Museo de Arte Reina Sofía

Actividades del Museo de Arte Reina Sofía

Informática

Dirección y administración

Prensa y relaciones públicas

Seguridad general

Mantenimiento general

Asuntos generales

COLECCIÓN PERMANENTE

Fondos artísticos

Registro y almacén

Gestión

Restauración

Publicidad y relaciones públicas

Exposición permanente

Catálogos, carteles y trípticos E.P.

Exhibición E.P.

Realización de vídeos E.P.

Seguridad E.P.

Mantenimiento E.P.

EXPOSICIONES TEMPORALES CON FONDOS DEL MUSEO

Exposición 1

Catálogos, carteles y trípticos

Exhibición

Gestión

Realización de vídeos

Publicidad y relaciones públicas

Seguridad

Mantenimiento

Exposición N

Catálogos, carteles y trípticos

Exhibición

Gestión

Realización de vídeos

Publicidad y relaciones públicas

Seguridad

Mantenimiento

EXPOSICIONES TEMPORALES

Exposición 1

Catálogos, carteles y trípticos

Restauración

Exhibición

Informes

Gestión

Realización de vídeos

Publicidad y relaciones públicas

Seguridad

Mantenimiento

Exposición N

Catálogos, carteles y trípticos

Restauración

Exhibición

Informes

Gestión

Realización de vídeos

Publicidad y relaciones públicas

Seguridad

Mantenimiento

CICLOS DE CINE Y VÍDEO

Ciclo de cine y video 1

Ciclo de cine y vídeo N

CICLOS DE CONFERENCIAS

Conferencia 1

Conferencia N

BIBLIOTECA Y DOCUMENTACIÓN

ATENCIÓN A GRUPOS

OTRAS PUBLICACIONES

SERVICIOS DE HOSTELERÍA

Cafetería - Restaurante

Autoservicio

TIENDAS

CESIÓN DEL SALÓN DE ACTOS

SUBACTIVIDAD

Subactividad de agrupación de salas

Subactividad de salón de actos

ORGANIZACIÓN

7.4.3. Actividades definidas en el Servicio Municipal de Limpieza de Vigo.

ACTIVIDADES DIRECTIVAS, ADMINISTRATIVAS Y GENERALES.

Recogen todas aquellas actuaciones que van desde la determinación de prioridades y fórmulas de acción a nivel de decisión política, actuaciones de la gerencia o dirección del Servicio, unidades administrativas auxiliares, de inspección así como de la unidad de seguimiento y control de contrataciones externas.

ACTIVIDADES FINALISTAS.

Constituyen propiamente el objeto y finalidad del Servicio siendo básicas las siguientes:

- Actividades de barrido, baldeado de las vías públicas.
- Actividades de recogida y transporte de residuos sólidos urbanos, tanto procedentes de residencias familiares como de residuos de comercio e industrias asimilables.
- Actividades de eliminación y/o tratamiento de los residuos.
- Actividades relativas a la instalación de recipientes para depósito de los residuos en la vía pública para su recogida por el servicio municipal. Instalación, limpieza y mantenimiento de los mismos.

- Actividades de instalación mantenimiento de limpieza de papeleras en vía pública.
- Actividades de Recogida y Transporte de Residuos Sólidos Urbanos Reciclables papel, vidrio, plástico, pilas.
- Actividades de instalación y mantenimiento de recipientes para depósito de los Residuos Sólidos Urbanos Reciclables, papel, vidrio, plástico, pilas.
- Actividades de limpieza de playas.
- Actividades anexas de limpieza de mobiliario urbano, recogida de enseres, limpieza de solares sin vallar.
- Actividades de Vaciado de Pozos Negros.
- Gestión de ingresos: Tasas por la prestación del Servicio.
- Comunicación y prensa: campañas publicitarias e información general del servicio.
- Informática.
- Parque Móvil.
- Servicio 010 de Atención al ciudadano.

8. RELACIONES ENTRE ESTRUCTURAS

8. RELACIONES ENTRE ESTRUCTURAS.

Hasta ahora se han venido definiendo en este trabajo lo que se puede denominar Estructuras Básicas del Sistema de Contabilidad Analítica:

1. Estructura de Elementos de Coste / Ingresos.
2. Estructura de Centros de Coste.
3. Estructura de Actividades.

Es evidente que un sistema, por propia definición, no es un conjunto aislado de componentes, sino que pretende ser un todo ordenado, armónico, en el que cada uno de sus elementos se relaciona con los demás.

Por otra parte, las tres estructuras definidas hacen referencia a otras tantas fases del proceso de determinación de costes: 1) Determinación del coste por elementos (y de los ingresos en su caso), 2) Determinación del coste de los centros, 3) Determinación del coste de las actividades y productos.

En cualquiera de las dos visiones, bien como conjunto estático de parámetros determinantes a la hora de dividir una organización en unidades significativas desde el punto de vista de la Contabilidad Analítica, bien desde una perspectiva dinámica como fases sucesivas en la determinación de costes, se hace patente la relación entre los diversos agregados.

En este apartado se van a definir las diferentes posibilidades de interrelación de manera exhaustiva, sin pretender, no obstante, agotar todas las posibilidades que pudieran darse en un modelo exclusivamente teórico, pero que, dada su incoherencia, o al menos su escasísima probabilidad, no se han contemplado.

Cuando se crea oportuno a lo largo de este desarrollo , además de establecer las posibles relaciones, se señalarán los criterios que se consideren más adecuados para imputar los esperables costes indirectos que en las sucesivas fases puedan producirse. No obstante, esos criterios tendrán, en todo caso, un carácter meramente auxiliar, no pretendiendo establecerse con carácter general. Por el contrario, será la propia naturaleza del ente y su consiguiente proceso o procesos productivos los que determinen qué criterios deben

aplicarse en cada caso y qué posibilidades de información existen en el ente en cuestión.

Por otra parte, cabe señalar que no en todos los casos es posible indicar un criterio suficientemente aceptable para todos los casos, como se deduce de costes tan heterogéneos como los que se suelen agrupar en las partidas de costes diversos, o como los derivados de las circunstancias tan diversas en que se pueden encontrar los costes de organizaciones totalmente disímiles en cuanto a sus procesos productivos. No obstante, se procurará en todos los casos ofrecer una alternativa genérica, aunque remarcando la necesidad del estudio detallado de la organización concreta para establecer los criterios más adecuados a la misma.

Las relaciones entre las estructuras podrán ser:

- Relaciones de Elementos de Coste con Centros de Coste
- Relaciones de Elementos de Coste con Actividades
- Relaciones entre Centros de Coste
- Relaciones de Centros de Coste con Actividades
- Relaciones de Actividades con Centros de Coste
- Relaciones entre Actividades
- Relaciones de Elementos de Ingreso con Actividades (y Centros en su caso)

Desde un aspecto puramente teórico cabría pensar en algún tipo de relación más, como por ejemplo, la que permitiría relacionar ingresos con centros de coste, no obstante, se han eliminado aquéllas que, como la citada, no parecen lógicas desde una perspectiva real.

Por otra parte, dichas relaciones también pueden definirse como fases en la determinación de los costes de los productos y las relaciones de los mismos con los ingresos generados por la actividad del ente.

Estas relaciones no deben contemplarse como un todo que necesariamente deba darse en toda organización, sino como el conjunto más amplio de posibilidades que podrían establecerse. Así, es posible, aunque no deseable, que en un ente determinado no interese conocer el coste de los centros, sino

solamente el de las actividades, quedando suprimidas, por inexistentes, las relaciones en que se mencionan los centros de coste.

Lo que se ha comentado en el párrafo anterior es cierto desde una perspectiva posibilista. No obstante, como se verá en el capítulo 11 de este documento, se establecen como obligatorios una serie de informes, los denominados “normalizados”, entre los que se incluyen los relativos a centros de coste, por lo que en el ámbito a que se refiere este trabajo será condición indispensable la determinación del coste tanto de las actividades como de los centros.

Una vez dicho lo anterior conviene introducir el problema de la determinación de criterios de imputación en cada una de esas relaciones entre estructuras.

El problema de estos criterios de imputación o algoritmos que permiten el reparto de costes indirectos, hace referencia a una cuestión sumamente difícil en el ámbito de la Contabilidad Analítica: la consecución de asignaciones correctas de costes a cada uno de los objetos de coste o outputs del sistema.

El aspecto diferencial del asunto radica en la división que se produce en el ámbito de la Contabilidad Analítica respecto del todo en que consiste la organización. Esa segregación implícita en la necesidad de conocimiento, en la potenciación del grado de análisis de esos componentes relevantes de la organización, determina la existencia de costes indirectos, o costes que no pueden asociarse de manera inmediata con un objeto de coste individualizado, sino con el conjunto de todos ellos o con un subconjunto determinado.

En principio, e independientemente de las cuestiones que vayan surgiendo en el desarrollo posterior, cabría establecer una primera aproximación, identificando dos grandes grupos de aspectos a resolver:

- 1) Cuestiones relativas a la imputación de costes indirectos derivados de las relaciones Elementos-Centros y Elementos-Actividades.
- 2) Cuestiones derivadas de las relaciones Centros-Actividades, Actividades-Centros, Centros-Centros y Actividades-Actividades.

En los dos casos el problema radica en la división que se hace de la organización, en el conjunto de agregados contables que, en definitiva,

constituyen el objeto del análisis de costes. No obstante, en el primer apartado, el relativo a las imputaciones o asignaciones de elementos de coste tanto a centros como a actividades, la cuestión se produce como consecuencia bien de las propias características de indivisibilidad de los costes, caso, por ejemplo, de la amortización de una maquinaria que realiza dos actividades diferentes o da servicio a dos centros de coste distintos, o bien de la consideración de la organización como un ente indivisible en las relaciones con los terceros como sería el caso de un contrato de energía eléctrica único.

El caso de los costes indivisibles de acuerdo con los agregados contables definidos no tiene solución sino a través de la determinación de criterios de asignación de costes, caso contrario al de la consideración jurídica única del ente en las relaciones con terceros, en las que en una gran cantidad de situaciones se podría obtener mayor desagregación en la facturación efectuando las correspondientes modificaciones. Es evidente que algunas de esas modificaciones podrían representar un coste importante para la organización, piénsese en ese sentido en el coste de instalar contadores de luz independientes en cada centro de coste, y, en otros casos, los proveedores no estarán dispuestos a asumir modificaciones que encarezcan su proceso de facturación. La consecuencia en ambos casos es que se deberá acudir a la definición de criterios para la asignación de costes, siendo en todo caso recomendable intentar llegar a acuerdos con los proveedores que faciliten la determinación correcta de costes según las unidades consuntivas.

En cuanto al otro tipo de relaciones en sus diversas combinaciones Centros/Actividades el problema se deriva del propio proceso productivo del que debe ser un fiel trasunto la determinación de agregados significativos desde el punto de vista del análisis de costes. En cada una de las fases de asignación de costes entre las diversas estructuras de centros y actividades se producirán problemas, no escapándose al raciocinio más elemental que cuanto mayor sea el número de objetos de coste, en definitiva, cuanto mayor sea el grado de desagregación de los componentes del ente, tanto desde un punto de vista orgánico como funcional, mayor será el grado de complejidad de la trama de relaciones entre estructuras y, como consecuencia, mayor el número de criterios de reparto a establecer.

Lo dicho en el párrafo anterior no debe conducir necesariamente a efectuar una determinación de centros y actividades que pretenda eludir el problema mediante una reducción drástica de los mismos, **el factor predominante a la hora de tomar decisiones en este aspecto debe ser el determinado por las características productivas de la organización**, si bien deberá tenerse en cuenta, pero como factor secundario, la posibilidad de realizar asignaciones relevantes a los agregados definidos.

8.1. Relaciones elementos/centros de coste. Criterios de Imputación.

Como se ha comentado anteriormente, existe la posibilidad, aunque más bien podría decirse que más que la posibilidad es la regla general, de que no todos los costes puedan asociarse inmediatamente con un objeto de coste, centro en este caso.

Antes de entrar a analizar las situaciones concretas cabe hacer una precisión: **lo normal es que los distintos hechos económicos que configuran el conjunto de elementos de coste no se manifiesten en la totalidad de cada uno de sus componentes como relacionables de manera inmediata con un centro determinado o no, sino que cada uno de esos hechos, facturas individualizadas de material de oficina, por ejemplo, son los que pueden relacionarse directamente o no con un centro en concreto.**

Así, no parece correcto afirmar, al menos *a priori* que un elemento de coste determinado se relaciona de manera directa o indirecta con centros de coste, serán cada uno de los hechos concretos de que conste ese elemento los que se relacionen o no de manera directa con los citados centros.

Si de una manera exógena un hecho económico concreto puede descomponerse en su asignación a varios centros de coste se considerará que la relación de ese hecho con los citados centros se produce de manera directa.

Como ejemplo de lo anterior puede considerarse el caso de una persona que ha trabajado durante quince días en un centro de coste y otros quince días en otro centro, en esas circunstancias la mitad de sus retribuciones corresponderá a cada uno de los dos centros, sin necesidad de que se incorpore un criterio

para su imputación, ya que existe un factor absolutamente objetivo que implica esa relación.

A continuación se acompaña una relación de elementos de coste y los posibles criterios de imputación a centros de coste, debiéndose advertir que dichos criterios no son sino meras indicaciones o posibilidades y que será la realidad del ente en estudio la que determine cuáles son los criterios a tener en cuenta en cada caso.

Por supuesto, la citada relación de criterios a determinar en cada caso deberá tener en cuenta desde una perspectiva pragmática no solamente la bondad del criterio en particular sino también la posibilidad de obtener datos que permitan su operatividad.

La elección de un criterio vendrá asimismo determinada por las valoraciones de los componentes de la organización respecto de su fiabilidad para cada caso concreto.

Puede resumirse, por tanto, que los factores fundamentales que intervendrán en la consideración de criterios deberían ser, por este orden:

- 1) Aspectos objetivos sobre la relevancia del criterio**
- 2) Aspectos objetivos sobre posibilidad de obtención de parámetros que doten de contenido al criterio que se ha elegido.**
- 3) Aspectos subjetivos de los componentes de la organización sobre la verosimilitud de la asignación de costes que se consigue con el criterio determinado que se configuran como juicios de valor en los que, por supuesto, también pueden tener influencia aspectos de valoración objetiva.**

LISTADO DE ELEMENTOS DE COSTE Y CRITERIOS DE IMPUTACIÓN A CENTROS DE COSTE.-

ELEMENTOS	CRITERIOS DE IMPUTACIÓN
COSTES DE PERSONAL	
<i>Sueldos y salarios.</i>	
<i>Remuneraciones fijas.</i>	<i>Personas Equivalentes</i>
<i>Remuneraciones variables.</i>	<i>Personas Equivalentes.</i>
<i>Indemnizaciones.</i>	<i>Personas Equivalentes</i>
<i>Cotizaciones sociales a cargo del empleador.</i>	<i>Personas Equivalentes</i>
<i>Otros costes sociales.</i>	
<i>Formación y perfeccionamiento.</i>	<i>Personas equivalentes</i>
<i>Acción social.</i>	<i>Personas Equivalentes</i>
<i>Seguros del personal.</i>	<i>Personas Equivalentes</i>
<i>Otros.</i>	<i>Personas Equivalentes</i>
<i>Indemnizaciones por razón del servicio.</i>	<i>Personas Equivalentes</i>
<i>Transporte de personal.</i>	<i>Personas Equivalentes</i>

ADQUISICIÓN DE BIENES Y SERVICIOS	
<i>Coste de materiales de reprografía e imprenta.</i>	<i>Órdenes de Trabajo Equivalentes</i>
<i>Coste de otros materiales.</i>	<i>Órdenes de Trabajo Equivalentes</i>
<i>Adquisición de bienes de inversión.</i>	<i>Órdenes de Trabajo Equivalentes</i>
<i>Trabajos realizados por otras empresas.</i>	<i>Criterio a determinar según las características del trabajo realizado</i>
SERVICIOS EXTERIORES	
<i>Costes de investigación y desarrollo del ejercicio.</i>	<i>Según características del trabajo desarrollado</i>
<i>Arrendamientos y cánones.</i>	
<i>Terrenos y bienes naturales.</i>	<i>Metros Cuadrados</i>
<i>Construcciones.</i>	<i>Metros Cuadrados</i>
<i>Instalaciones técnicas.</i>	<i>Tiempo de Uso</i>
<i>Maquinaria.</i>	<i>Tiempo de Uso</i>
<i>Utillaje.</i>	<i>Tiempo de Uso</i>
<i>Mobiliario.</i>	<i>Tiempo de Uso</i>
<i>Equipos para proceso de información</i>	<i>Tiempo de Uso</i>
<i>Elementos de transporte.</i>	<i>Tiempo de Uso</i>
<i>Otro inmovilizado material.</i>	<i>Tiempo de Uso</i>

<i>Aplicaciones informáticas.</i>	<i>Tiempo de Uso</i>
<i>Cánones.</i>	<i>Según el tipo de canon</i>
<i>Reparaciones y conservación.</i>	
<i>Terrenos y bienes naturales.</i>	<i>Metros Cuadrados</i>
<i>Construcciones.</i>	<i>Metros Cuadrados</i>
<i>Instalaciones técnicas.</i>	<i>Tiempo de Uso</i>
<i>Maquinaria.</i>	<i>Tiempo de Uso</i>
<i>Utillaje.</i>	<i>Tiempo de Uso</i>
<i>Inversiones destinadas al uso general.</i>	<i>Tiempo de Uso</i>
<i>Mobiliario.</i>	<i>Tiempo de Uso</i>
<i>Fotocopiadoras.</i>	<i>Órdenes de Trabajo Equivalentes</i>
<i>Equipos para proceso de información</i>	<i>Tiempo de Uso</i>
<i>Elementos de transporte.</i>	<i>Tiempo de Uso</i>
<i>Otro Inmovilizado Material.</i>	<i>Tiempo de Uso</i>
<i>Aplicaciones informáticas.</i>	<i>Tiempo de Uso</i>
<i>Servicios de profesionales independientes.</i>	<i>Criterio a determinar según las características del servicio prestado</i>
<i>Transportes.</i>	<i>Kilómetros recorridos</i>
<i>Servicios bancarios y similares.</i>	<i>Dependiendo de la operación podrá ser: valor de fondos asignados, número de operaciones realizadas, etc.</i>

Publicidad, propaganda y relaciones públicas.	Según características del coste
Suministros.	
<i>Energía eléctrica.</i>	<i>Potencia Instalada.</i>
<i>Agua.</i>	<i>Según las características del ente podrá ser un criterio basado en el espacio ocupado por los centros, el número de personas equivalentes o el número de personas que hacen uso de las instalaciones.</i>
<i>Gas.</i>	<i>Volumen de Ocupación</i>
<i>Combustibles.</i>	<i>Volumen de Ocupación</i>
<i>Otros suministros.</i>	<i>Según las características del suministro podrá consistir en un criterio basado en la ocupación superficial o el volumen de cada centro o bien en un criterio basado en el número de personas equivalentes o de usuarios.</i>
Comunicaciones.	
<i>Comunicaciones telefónicas.</i>	<i>Número de Extensiones</i>
<i>Comunicaciones informáticas</i>	<i>Número de Equipos Conectados</i>
<i>Comunicaciones postales.</i>	<i>Número de Destinatarios</i>
<i>Otras comunicaciones.</i>	<i>Según el tipo de comunicación</i>
Costes diversos.	

<i>Material de oficina ordinario no inventariable.</i>	<i>Personas Equivalentes</i>
<i>Prensa, revistas, libros y otras publicaciones.</i>	<i>Personas Equivalentes</i>
<i>Limpieza y aseo</i>	<i>Según las características del ente en estudio el criterio será metros cuadrados, personas equivalentes o número de usuarios de las instalaciones..</i>
<i>Seguridad.</i>	<i>Según las características del ente en estudio el criterio será metros cuadrados, personas equivalentes o número de usuarios de las instalaciones.</i>
<i>Otros costes diversos.</i>	<i>Según las características del coste en estudio el criterio será metros cuadrados, personas equivalentes o número de usuarios de las instalaciones.</i>
TRIBUTOS	

<i>Tributos de carácter local.</i>	<i>En el caso del Impuesto sobre Bienes Inmuebles el criterio será metros cuadrados. En los demás casos dependerá de las características del tributo concreto.</i>
<i>Tributos de carácter autonómico.</i>	<i>Según las características del tributo.</i>
<i>Tributos de carácter estatal.</i>	<i>Según las características del tributo.</i>
COSTES CALCULADOS	
<i>Amortizaciones</i>	
<i>Inmovilizado Material.</i>	
Construcciones.	<i>Metros Cuadrados</i>
Instalaciones técnicas.	<i>Tiempo de Uso</i>
Maquinaria.	<i>Tiempo de Uso</i>
Utilillaje.	<i>Tiempo de Uso</i>
Mobiliario.	<i>Tiempo de Uso</i>
Fotocopiadoras.	<i>Órdenes de Trabajo Equivalentes</i>
Equipos para proceso de información.	<i>Tiempo de Uso</i>
Elementos de transporte.	<i>Tiempo de Uso</i>
Otro Inmovilizado Material.	<i>Tiempo de Uso</i>
<i>Inmovilizado Inmaterial.</i>	
Aplicaciones Informáticas	<i>Tiempo de Uso</i>
Otro Inmovilizado Inmaterial.	<i>Tiempo de Uso</i>

<i>Previsión Social de Funcionarios.</i>	<i>Funcionarios Equivalentes</i>
COSTES FINANCIEROS	<i>Según el tipo de costes financieros. Debe tenerse en cuenta que es posible que éste no sea un coste asignable a centros.</i>
COSTES DE TRANSFERENCIAS	<i>Según el tipo de Transferencia. Debe tenerse en cuenta que es posible que éste no sea un coste asignable a centros.</i>
OTROS COSTES	
<i>Diferencias de inventario</i>	<i>Costes que en principio no serán susceptibles de reparto.</i>

Debe tenerse en cuenta que los criterios que se han definido parten de situaciones ideales en los que existe información o bien el coste de obtenerla es cero. En aquellos casos en que dicha situación no se corresponda con la realidad habrá que actuar de acuerdo con las posibilidades reales.

En el sentido anteriormente apuntado, es habitual utilizar un criterio “de cierre”, una especie de “second best” que permite en aquellos casos en que no se dispone de un criterio específico proceder a una imputación que permita establecer un cierto grado de correlación entre la variable a repartir y los receptores de la asignación.

En el caso de las Administraciones Públicas, aunque lo que se va a decir a continuación no tenga validez para todos los casos, se suele considerar que son entes intensivos en el consumo de costes de personal, por lo que, posiblemente, un criterio basado en ese factor de número de personas podría ser un buen criterio sustitutivo. Es habitual hablar además del “efecto multiplicativo de los costes personal” en el sentido de considerar que una buena parte de los costes indirectos se asocian al mayor número de personas que trabajan para un objeto de coste determinado en relación con otro, en este caso, evidentemente, el objeto de coste sería el centro.

Resulta de lo anterior que si partimos de la hipótesis de considerar ese efecto multiplicativo y se es capaz de determinar el número de personas que trabajan para cada centro de coste, podría considerarse ese número de personas como un buen criterio sustitutivo para aquellos casos en que no se disponga de un criterio mejor o en que sea muy dificultosa la obtención del mismo.

No obstante, se hace patente que no es lo mismo una persona que trabaje toda la jornada o sólo trabaje media jornada y, partiendo de la hipótesis anterior, no consumiría ese trabajador a tiempo total el mismo agua, la misma energía eléctrica, la misma amortización del mobiliario, etc., que el individuo que sólo trabaja media jornada.

Se introduce así el concepto de **Persona Equivalente.- *Parámetro que hace homogénea la relación persona/tiempo atendiendo a las situaciones individuales (baja, absentismo, tipo de jornada laboral) de cada persona, y su relación con los objetos de coste, en este caso Centros para un período determinado. Esa relación hace que se considere como base de proporción (una persona equivalente) la prestación de la jornada que en cada caso se considere normal o habitual.***

Ejemplo.- Una persona trabaja media jornada por haber solicitado reducción de la misma. Se considera 0.5 Persona Equivalente respecto de una persona que trabaja la jornada completa.

Si además cada una de esas dos personas ha trabajado el 50% del tiempo en dos centros de coste diferentes, en el caso de la persona que trabaja a tiempo completo podríamos considerar un 0.5 para cada centro en su reducción a persona equivalente, mientras que en el caso de la persona con media jornada tendríamos 0.25 de persona equivalente para cada centro de coste.

La cuestión no es tan simple en la práctica, en efecto, pueden describirse situaciones en las que es relativamente complicado definir cuál es la jornada normal de trabajo, por ejemplo, pensemos en las diferentes situaciones del profesorado universitario.

Los criterios que se han definido parten, por otra parte de situaciones ideales, como se ha comentado anteriormente, en la que los hechos económicos

pueden descomponerse hasta su nivel más elemental, factura, por ejemplo. En muchos casos lo que ocurre es que dicha información no conviene tratarla conjuntamente, o no se puede conseguir individualizarla, normalmente por ineficiencias de la organización. En esos casos los criterios serán evidentemente diferentes. Así, por ejemplo, puede ocurrir que el Sistema de Gestión de Inmovilizado existente en un ente determinado no discrimine a la hora de amortizar entre los diferentes bienes, en ese caso es evidente que el problema viene determinado por la necesidad de asignación de una heterogeneidad individual de bienes y no porque dichos bienes se hallen compartidos por más de un centro, caso para el que se ha establecido la lista de criterios. En esa situación el criterio será, por ejemplo, *valor del inmovilizado asignado a cada centro*.

A veces se producirá, por otra parte, una adscripción a un determinado elemento de coste de un hecho económico que, si bien coincide con el nombre del elemento referenciado en el listado anterior, no coincide con la identificación o con la aplicación del mismo, piénsese, por ejemplo, en la inconsistencia que supone repartir el elemento de coste *Combustibles* con el criterio Volumen de Ocupación si a lo que nos estamos refiriendo es al consumo de gasolina por los vehículos adscritos a un Parque Móvil.

Será, pues, cada caso, cada ente concreto y la información de que disponga el factor o factores fundamentales para la adecuada definición de criterios.

Por otra parte es posible que, en algunos casos, se pueda producir una combinación de varios criterios a la hora de hacer una imputación.

8.2. Relaciones elementos/actividades. Criterios de Imputación.

En este apartado se van a estudiar las distintas posibilidades de relacionar elementos de coste con las finalidades para las que dichos elementos se consumen.

Parece conveniente hacer dos salvedades antes de entrar en la consideración concreta de las cuestiones a tratar:

- 1) En paralelo a lo que ocurría en las relaciones Elementos/Centros, lo normal es que los distintos hechos económicos que configuran el conjunto de

elementos de coste no se manifiesten en la totalidad de cada uno de sus componentes como relacionables de manera inmediata con una actividad determinada o no, sino que cada uno de esos hechos, facturas individualizadas por ejemplo, sean los que pueden relacionarse directamente o no con una actividad en concreta.

- 2) En un sistema de determinación de costes como el que se propone, las relaciones de los elementos con las actividades pueden ser, al menos en una primera aproximación, independientes de las relaciones de esos mismos elementos, o mejor, de los hechos económicos singulares, con los centros de coste.

En efecto, la adscripción de un elemento a un centro se produce por la necesidad de conocimiento manifestada en relación a un centro de coste como agregado relevante, y esa asignación es independiente del conocimiento que se posea respecto a la asignación de ese hecho económico concreto en relación con la finalidad a la que se destina.

Recuérdese, en este sentido, que el modelo propuesto no parte de una utilización de los centros de coste como agrupaciones que permiten la posterior imputación de los costes a las actividades, sino como un agregado de información independiente, lo que no implica que, en un número importante de ocasiones, los parámetros para relacionar costes con actividades/productos partan del conocimiento del consumo que por aplicación de los gastos realizan las unidades (centros) en que se ha considerado dividida la organización.

Así pues, puede ocurrir perfectamente que de la adquisición de un determinado papel se deduzca que va a ser consumido por el servicio de reprografía del organismo X y que al mismo tiempo se conozca que ese papel va a ser consumido para la impresión de la memoria anual del citado organismo.

En el caso que se ha ejemplificado una vez que se produzca el efectivo consumo de ese papel (aplicación del gasto al proceso productivo) el centro Reprografía habrá incrementado su coste en el importe correspondiente y la actividad Impresión de Memoria Anual también habrá incrementado su coste en ese mismo importe.

Como se deduce de lo anterior, es evidente que el modelo propone una doble asignación de cada uno de los hechos singulares de que se compone cada elemento de coste tanto a centros como a actividades.

No obstante, desde un punto de vista eminentemente práctico, se hace patente que, al menos en una importante mayoría de casos, la asignación de costes a actividades/productos no tiene el grado de inmediatez que sería deseable a la hora de producir esa doble adscripción de la que se ha venido hablando. Esa circunstancia implica que, en esos casos, se desconozca, al menos con esa inmediatez comentada, la posible relación coste-actividad.

En esos casos sí puede ocurrir, por el contrario, que existan criterios que permitan relacionar, como se verá en apartados sucesivos, el coste del centro con el valor añadido con el que ha contribuido un centro determinado en relación con su participación en las distintas actividades.

En efecto, supongamos el mismo servicio de reprografía citado más arriba y piénsese en el consumo de energía eléctrica. Es relativamente fácil de abstraer la idea de consumo eléctrico por parte del centro en función bien de un contador de energía eléctrica independiente, bien en función de una asignación de potencia instalada respecto al contador general, o como consecuencia de cualquier otro parámetro que permita establecer una proporción realista del consumo de electricidad.

Desde el otro punto de vista, piénsese en la dificultad que entrañaría establecer una relación entre ese consumo y los distintos trabajos que ha realizado la imprenta del servicio.

Lo dicho no obsta a que se pudieran establecer parámetros que permitan relacionar un hecho económico determinado con un subconjunto de actividades, pero esa relación normalmente se establecerá a partir de consideraciones que han tenido en cuenta previamente la relación de esos costes en relación con el conjunto de centros.

En resumen, puede decirse que sólo se establecerán relaciones inmediatas elementos de coste/actividades cuando exista un grado de conocimiento suficiente como para establecer un parámetro que permita realizar la

correspondiente asignación sin tener en cuenta el criterio que se determine en relación con las actividades realizadas por los centros de coste.

Lo dicho no impide que exista un conocimiento con las características señaladas respecto de un hecho singular en su relación con actividades, pero que afecte a más de una. En efecto, supongamos que las resmas de papel de las que venimos hablando se destinan para la confección no sólo de la Memoria del ente sino también para la confección del Plan de Actuación de dicho ente, y que el número de ejemplares a producir es de una proporción dos a uno para las memorias en relación con los planes. En este caso se podría establecer una relación “a priori” entre ese consumo de papel y los productos (actividades) en que se haya empleado, y, todo ello, sin necesitar determinar una unidad de obra en relación con el centro que ha realizado dichos trabajos de impresión.

A continuación, en forma semejante a como se hizo respecto de las relaciones elementos/centros, se ofrece un conjunto de criterios de imputación elementos/actividades que pretende solamente servir de indicación respecto a las mismas y que, como ya se comentó con anterioridad, debe ser contrastada con la realidad del ente en estudio para determinar cuál es el criterio que permite una mejor asignación de costes.

LISTADO DE ELEMENTOS DE COSTE Y CRITERIOS DE IMPUTACIÓN A ACTIVIDADES.-

ELEMENTOS	CRITERIOS DE IMPUTACIÓN
COSTES DE PERSONAL	
<i>Sueldos y salarios.</i>	
<i>Remuneraciones fijas.</i>	<i>Personas Equivalentes</i>
<i>Remuneraciones variables</i>	<i>Personas Equivalentes</i>
<i>Indemnizaciones.</i>	<i>Personas Equivalentes</i>
<i>Cotizaciones sociales a cargo del empleador.</i>	<i>Personas Equivalentes</i>
<i>Otros costes sociales.</i>	
<i>Formación y perfeccionamiento.</i>	<i>Personas equivalentes</i>
<i>Acción social.</i>	<i>Personas Equivalentes</i>
<i>Seguros del personal.</i>	<i>Personas Equivalentes</i>
<i>Otros.</i>	<i>Personas Equivalentes</i>

<i>Indemnizaciones por razón del servicio.</i>	<i>Personas Equivalentes</i>
<i>Transporte de personal.</i>	<i>Personas Equivalentes</i>
ADQUISICIÓN DE BIENES Y SERVICIOS	
<i>Coste de materiales de reprografía e imprenta.</i>	<i>Órdenes de Trabajo Equivalentes</i>
<i>Coste de otros materiales.</i>	<i>Órdenes de Trabajo Equivalentes</i>
<i>Adquisición de bienes de inversión.</i>	<i>Órdenes de Trabajo Equivalentes</i>
<i>Trabajos realizados por otras empresas.</i>	<i>Criterio a determinar según las características del trabajo realizado</i>
SERVICIOS EXTERIORES	
<i>Costes de investigación y desarrollo del ejercicio.</i>	<i>Según características del trabajo desarrollado</i>
<i>Arrendamientos y cánones.</i>	
<i>Terrenos y bienes naturales.</i>	<i>Tiempo de Uso</i>
<i>Construcciones.</i>	<i>Tiempo de Uso</i>
<i>Instalaciones técnicas.</i>	<i>Tiempo de Uso</i>
<i>Maquinaria.</i>	<i>Tiempo de Uso</i>
<i>Utillaje.</i>	<i>Tiempo de Uso</i>

<i>Mobiliario.</i>	<i>Tiempo de Uso</i>
<i>Equipos para proceso de información.</i>	<i>Tiempo de Uso</i>
<i>Elementos de transporte.</i>	<i>Tiempo de Uso</i>
<i>Otro inmovilizado material.</i>	<i>Tiempo de Uso</i>
<i>Aplicaciones informáticas.</i>	<i>Tiempo de Uso</i>
<i>Cánones.</i>	<i>Según tipo de canon</i>
<i>Reparaciones y conservación.</i>	
<i>Terrenos y bienes naturales.</i>	<i>Tiempo de Uso</i>
<i>Construcciones.</i>	<i>Tiempo de Uso</i>
<i>Instalaciones técnicas.</i>	<i>Tiempo de Uso</i>
<i>Maquinaria.</i>	<i>Tiempo de Uso</i>
<i>Utillaje.</i>	<i>Tiempo de Uso</i>
<i>Inversiones destinadas al uso general.</i>	<i>Tiempo de Uso</i>
<i>Mobiliario.</i>	<i>Tiempo de Uso</i>
<i>Fotocopiadoras.</i>	<i>Órdenes de Trabajo Equivalentes</i>
<i>Equipos para proceso de información.</i>	<i>Tiempo de Uso</i>
<i>Elementos de transporte.</i>	<i>Tiempo de Uso</i>
<i>Otro Inmovilizado Material.</i>	<i>Tiempo de Uso</i>
<i>Aplicaciones informáticas.</i>	<i>Tiempo de Uso</i>

Servicios de profesionales independientes.	Criterio a determinar según las características del servicio prestado
Transportes.	Kilómetros recorridos por actividad
Primas de seguro.	Tiempo de uso
Servicios bancarios y similares.	Dependiendo de la operación podrá ser: valor de fondos asignados, número de operaciones realizadas, etc.
Publicidad, propaganda y relaciones públicas.	Según características del coste
Suministros.	
Energía eléctrica.	Tiempo de Uso en relación con la Potencia Instalada.
Agua.	Según las características del ente podrá ser un criterio basado en el número de personas equivalentes o el número de personas que hacen uso de las instalaciones en relación con cada actividad.
Gas.	Tiempo de Uso
Combustibles.	Tiempo de Uso

Otros suministros.	<i>Según las características del suministro podrá consistir en un criterio basado en el número de personas equivalentes o de usuarios</i>
Comunicaciones.	
Comunicaciones telefónicas.	
<i>Comunicaciones informáticas</i>	<i>Número de Equipos Conectados</i>
<i>Comunicaciones postales.</i>	<i>Número de Destinatarios</i>
<i>Otras comunicaciones.</i>	<i>Según el tipo de comunicación</i>
Costes diversos.	
<i>Material de oficina ordinario no inventariable.</i>	<i>Personas Equivalentes</i>
<i>Prensa, revistas, libros y otras publicaciones.</i>	<i>Personas Equivalentes</i>
<i>Limpieza y aseo</i>	<i>Según las características del ente en estudio el criterio será personas equivalentes o número de usuarios de las instalaciones.</i>
<i>Seguridad.</i>	<i>Según las características del ente en estudio el criterio será personas equivalentes o número de usuarios de las instalaciones.</i>

Otros costes diversos.	Según las características del coste en estudio el criterio será personas equivalentes o número de usuarios de las instalaciones.
TRIBUTOS	
Tributos de carácter local.	Según las características del tributo
Tributos de carácter autonómico.	Según las características del tributo
Tributos de carácter estatal.	Según las características del tributo.
COSTES CALCULADOS	
Amortizaciones	
Inmovilizado Material.	
Construcciones.	Tiempo de Uso
Instalaciones técnicas.	Tiempo de Uso
Maquinaria.	Tiempo de Uso
Utilillaje.	Tiempo de Uso
Mobiliario.	Tiempo de Uso
Fotocopiadoras.	Órdenes de Trabajo Equivalentes
Equipos para proceso de información.	Tiempo de Uso
Elementos de transporte.	Tiempo de Uso
Otro Inmovilizado Material.	Tiempo de Uso
Inmovilizado Inmaterial.	

Aplicaciones Informáticas	<i>Tiempo de Uso</i>
Otro Inmovilizado Inmaterial.	<i>Tiempo de Uso</i>
<i>Previsión Social de Funcionarios.</i>	<i>Funcionarios Equivalentes</i>
COSTES FINANCIEROS	<i>Según el tipo de costes financieros</i>
COSTES DE TRANSFERENCIAS	<i>Según el tipo de Transferencia</i>
OTROS COSTES	
<i>Diferencias de inventario</i>	<i>Costes que en principio no serán susceptibles de reparto</i>

Debe tenerse en cuenta que los criterios que se han definido parten de situaciones ideales en los que existe información o bien el coste de obtenerla es cero. En aquellos casos en que dicha situación no se corresponda con la realidad habrá que actuar de acuerdo con las posibilidades reales.

Como se puede observar, en la mayoría de los casos el criterio se basa en parámetros asociados al tiempo en que los distintos elementos que componen la organización se dedican a la realización de las diferentes actividades. Posiblemente sea muy dificultoso hacer esa medición, definir algoritmos *a priori* en ese sentido y el problema sea abordable de manera mucho más intuitiva si los costes que no se pueden relacionar directamente, o bien con un criterio muy claro, con una o varias actividades se asocian primeramente con centros de coste para proceder posteriormente a una imputación global a las distintas actividades.

No obstante, es posible que en ciertas organizaciones no se considere fundamental el cálculo de costes por centros, aspecto éste que siempre será criticable desde nuestro punto de vista, y, en esos casos, no quedará más remedio que acudir a criterios similares a los señalados en la lista relacionada anteriormente.

8.3. Relaciones entre centros de coste. Criterios de Imputación.

Tal y como se ha venido definiendo el modelo contable subyacente en el conjunto de principios expuestos hasta este momento es preciso incidir en algunas cuestiones que, posiblemente, no han sido definidas tan explícitamente como hubiera sido deseable.

En efecto, es igualmente válido un Sistema de Contabilidad Analítica que contemple el estudio de centros de coste exclusivamente como un sistema que pretenda determinar sólo el coste de actividades sin tener en cuenta los centros.

No obstante, la recomendación, que no la obligación, es que el sistema contemple las dos posibilidades y que, por tanto, ofrezca una información completa a los distintos usuarios de la información sobre el proceso de formación de costes.

Enlazando con lo dicho hasta ahora, es evidente que si el sistema contempla el estudio de centros de coste existirán, como se señalaba en el punto 6 de este estudio, centros de distinto tipo: Auxiliares, Principales, etc. Esa casuística no responde, por supuesto, a un mero ejercicio clasificatorio, sino que conlleva lo que podría denominarse un comportamiento diferente desde el punto de vista que ahora nos ocupa, es decir, la relación entre las diversas estructuras del sistema.

Una de esas posibles relaciones entre estructuras es la que afecta a las relaciones entre centros de coste. Cabe hacer en este momento una advertencia importante que condiciona el esquema de funcionamiento del modelo propuesto: en el caso de que se defina un modelo sin actividades, las relaciones serán, evidentemente, entre los centros de coste. Por el contrario, en el caso de que determine un modelo con centros y actividades (del modelo que sólo contempla actividades nos ocuparemos más adelante) los centros no

se relacionarán directamente entre sí, sino que lo harán siguiendo el esquema Centros-Actividades-Centros.

La decisión anterior se funda en la diversidad de actividades, a veces de mucha importancia tanto cualitativa como cuantitativamente, que realizan los que pueden denominarse centros no principales de la organización, tales como los Auxiliares o los Directivos, y la necesidad del conocimiento segregado de dichas actividades.

Los problemas de relaciones entre centros (nos estamos refiriendo al problema de la relación directa, que se derivará del establecimiento de un modelo en el que no se han definido actividades) pueden plantear las siguientes posibilidades:

- Relaciones entre Centros en que esas relaciones se producen en un solo sentido. (Existen centros receptores de costes y centros que “dan” costes, no produciéndose casos de centros que a la vez que receptores son “dadores” de costes).
- Relaciones entre Centros que se producen en los dos sentidos. (Existen centros receptores de costes que a su vez son dadores de costes, es decir, existen prestaciones recíprocas entre centros).

En la denominación o clasificación de centros de coste se hacía referencia a la existencia de Centros Mixtos, que se calificaban así como consecuencia de que reunían las características de los centros de dos o más de los tipos allí señalados (véase punto 6). Es evidente que esa cualidad de centro mixto implica que, a veces, se encuentren en el apartado señalado en segundo lugar. En cualquier caso, el tratamiento que se va a señalar en el desarrollo posterior servirá para este tipo de centros mixtos con la condición de considerar los mismos divididos en tantos subcentros como tipos distintos incluyan.

8.3.1. Relaciones entre centros que no presentan problemas de prestaciones recíprocas.

En este caso los problemas se limitan a determinar qué centros son los que trabajan para otros centros dentro de la organización y, en relación con esa

clasificación, qué centros son los que “reciben” las prestaciones de dichos centros.

Aquellas unidades de la organización que se hayan definido como Centros Principales serán las que deban ser consideradas como centros receptores de costes.

El problema principal se planteará con las categorías definidas como Centros Auxiliares y Centros de Dirección, Administración y Generales y la consecuencia de que, normalmente, se presentarán prestaciones recíprocas entre los mismos. En todo caso, dicha cuestión se tratará en el apartado siguiente.

Respecto al problema que ahora se está resolviendo, y recordando el tratamiento previsto para el caso de los Centros Mixtos, la cuestión se limita a definir un criterio de imputación del coste de los centros “prestadores” a los centros “receptores”.

Una primera cuestión a dilucidar es si es conveniente una imputación del conjunto del centro oferente o si cabe, al menos desde un punto de visto teórico que los distintos componentes del coste de esos centros presenten posibilidades diversas de relación con los centros receptores, en definitiva, si esos centros receptores son “especialmente” consuntivos de algunos de los citados elementos de coste en relación con otros tipos de coste y, por supuesto, en proporciones diversas respecto de otros centros receptores.

La respuesta al nivel de generalidad en que nos situamos sólo puede ser positiva. En efecto, puede pensarse en un servicio de mantenimiento informático que preste unos servicios intensivos en el aspecto de reparación de piezas sofisticadas con una elevada tasa de amortización de ciertos instrumentos utilizados para efectuar ese mantenimiento respecto de un conjunto de unidades finalistas concretas en la organización y que no implican una mayor aplicación de tiempo en relación con otros centros finalistas que consumen elementos menos sofisticados.

Un reparto que pretendiera ser muy afinado posiblemente llevaría como consecuencia la necesidad de segregar elementos de coste y proceder a su imputación a grupos de centros con criterios diversos.

No obstante, excepto en casos especialmente justificados en los que se hará constar esta circunstancia de forma explícita, la recomendación es utilizar un solo criterio de imputación de costes de centros a otros centros.

El problema de la imputación visto desde una perspectiva general, con el grado de abstracción consiguiente, no puede ofrecer una solución suficientemente aceptable, sino que será el caso específico el que determine las posibles respuestas.

No obstante, manteniendo el espíritu posibilista y pragmático de este trabajo cabría señalar el caso de algunos “centros típicos” que pueden encontrarse en toda organización y de los que se pueden ofrecer pautas generales respecto a la imputación de su coste a otros centros.

En el tipo Centros de Dirección, Administración y Generales, es normal encontrar centros, con nombres diversos, como los siguientes:

- Centros Gestores de Personal.- En este caso la propuesta es imputar su coste a los demás centros en función del número de personas equivalentes que prestan sus servicios en el resto de los centros.

La utilización del parámetro derivado del número de personas equivalentes puede ser discutible en una organización que presente una gran estabilidad de plantilla. En ese caso tal vez fuera más correcto utilizar el número de personas sin grado de equivalencia, ya que, tal vez, represente una carga de trabajo mayor el conjunto de personas con variaciones respecto al resto de trabajadores que las que siempre son iguales a la hora, por ejemplo, de confeccionar una nómina.

No obstante, las posibles variaciones deberían evaluarse suficientemente y la recomendación general es la de utilizar el criterio ya señalado por considerarse que las posibles diferencias quedan ampliamente compensadas con las que se producirían si el criterio no tuviera en cuenta las personas equivalentes.

- Centros Gestores del Gasto, como Oficinas Presupuestarias, Unidades de Contabilidad, etc., en este caso el criterio, con el grado de generalidad con el que aquí se trata el problema, debería basarse en un factor derivado de la importancia del gasto/coste asumido por cada uno de los centros bajo el

supuesto de que posiblemente el control, tanto en la fase de planificación como en la de ejecución o en la de control, será proporcional a los recursos empleados y ésta es una variable muy próxima al coste que cada centro asume.

- Centros de Dirección General, Consejos Rectores, staffs de Apoyo a la Dirección, etc. - En este caso probablemente sea necesario decantarse por dos criterios relativamente poco objetivos en el sentido de que tal vez sea muy discutible su relación directa con la absorción de costes por parte del resto de los centros.

Uno de esos criterios sería el que determine el responsable de Dirección o Consejo Rector, etc., en función de la dedicación que para el período en estudio haya dedicado ese responsable a los otros centros.

La segunda posibilidad consiste en utilizar como criterio el socorrido “coste primario” del resto de los centros bajo la suposición de que los centros absorben costes de dirección en relación directamente proporcional a los costes en que incurren.

En el tipo **Centros Auxiliares** se puede señalar como centro característico el Servicio de Mantenimiento. Bajo ese nombre o uno semejante se encuadran aquellos centros cuya finalidad principal va dirigida al buen funcionamiento de las instalaciones de la organización.

Una primera salvedad a tener en cuenta con este tipo de centros se deriva del hecho de que, en muchas ocasiones, su trabajo se dirige no sólo al mantenimiento de las unidades productivas de la organización, sino también de las instalaciones generales, encuadrándose en ellos los servicios de limpieza, por ejemplo. En esos casos es posible que el centro tenga las características de un centro mixto si atendemos al hecho de que los centros auxiliares deben guardar una estrecha relación con el proceso productivo.

El criterio fundamental para imputar el coste de estos centros a los demás debe basarse en el tiempo de dedicación de cada uno de sus integrantes a cada centro.

8.3.2. Relaciones entre centros que presentan problemas de prestaciones recíprocas.

En principio, el que existan prestaciones recíprocas entre centros no implica que existan diferencias de criterios con los señalados en el punto anterior, sino que deben tenerse en cuenta las implicaciones que desde el punto de vista del cálculo de costes presentan las situaciones que se derivan de que un centro es a la vez oferente y receptor en relación con otro centro que se encuentra en la misma situación.

El problema fundamental se resuelve planteando el correspondiente conjunto de ecuaciones que podría dar lugar bien a un sistema simple, por ejemplo de dos ecuaciones con dos incógnitas, bien a un sistema más complicado a resolver con la consiguiente definición de las correspondientes matrices.

Posiblemente la cuestión se aclare con un ejemplo numérico:

Sean el Centro Auxiliar 1 y el Centro Auxiliar 2, que denominaremos respectivamente CA1 y CA2.

Sea **a** el porcentaje de cesión de costes del CA1 al CA2.

Sea **b** el porcentaje de cesión de costes del CA2 al CA1.

Si denominamos CPA1 y CPA2 los costes primarios de los centros 1 y 2 respectivamente, los costes totales de dichos centros auxiliares CTA1 y CTA2 se obtendrán en base a:

$$CTA1 = CPA1 + bCTA2$$

$$CTA2 = CPA2 + aCTA1$$

Generalizando lo anterior para el caso de n centros con prestaciones recíprocas entre si, y denominando como n_n los correspondientes factores, y como **N** el subconjunto de centros afectados:

$$CTA = CPA + baCTB + + naCTN$$

$$CTB = CPB + abCTA + + nbCTN$$

.....

$$CTN = CPN + anCTA + + n-1nCTN-1$$

Quedando un sistema de ecuaciones de n ecuaciones y n incógnitas: CTA, CTB,..., CTN.

Casos típicos de prestaciones recíprocas son los originados por las relaciones entre centros auxiliares y centros de dirección, administración y generales, en los que, por ejemplo, existen relaciones entre los servicios de personal y mantenimiento, o entre centros encuadrados dentro del tipo de dirección, administración y generales.

8.4. Relaciones de Centros de Coste con Actividades. Criterios de Imputación.

Evidentemente, las relaciones entre centros y actividades se producen en aquellos modelos que hayan contemplado las dos variables en el proceso de determinación de costes que, como se ha venido repitiendo a lo largo de este trabajo, constituye el objetivo ideal en el ámbito del análisis de costes para una visión completa del proceso contable analítico.

Una cuestión básica, una hipótesis de partida, es la consideración de que todos los centros de coste realizan actividades. Esta cuestión, aunque parezca baladí, merece ser resaltada ya que es bastante habitual que se presuponga que el coste de los centros que no son principales, es decir los auxiliares, DAG y los anexos, imputan su coste de forma global bien a los diferentes centros, bien a las actividades a las que sirven de soporte.

Lo anterior, en un ámbito como es el de las Administraciones Públicas a las que se dirige fundamentalmente este estudio implicaría dejar aspectos muy importantes tanto cualitativa como cuantitativamente a un nivel que no agotaría todas las posibilidades de análisis.

En efecto, la infraestructura tanto administrativa, como de dirección y auxiliar supone un porcentaje muy importante de los costes de una organización, y, lo que es más importante, un aspecto susceptible de un análisis que podría implicar su reducción sin que la estructura productiva del ente se resintiera demasiado, todo ello como consecuencia de la repetición de situaciones que, precisamente, adolecen de información suficiente como para variar esa secular tendencia repetitiva.

El análisis de las actividades realizadas por unidades como una Subdirección General de Personal, una Secretaría General, etc., podrían servir para determinar la necesidad de eliminar áreas concretas de las mismas, su integración en otras, o, por supuesto, su aumento en otros casos, además de posibilitar un análisis comparativo, tanto temporal como transversal, con unidades similares de las Administraciones Públicas o del sector privado.

Por otra parte, es evidente que, en algunos casos no será interesante efectuar un análisis detallado de las actividades realizadas por los diferentes centros, determinándose en esas situaciones, para mantener la consistencia del modelo, que la actividad realizada por el centro será única.

El análisis de actividades de todos los centros proporciona además una posibilidad de mejorar las imputaciones de costes de esos centros a otros centros o a actividades a través de las citadas actividades como se verá en apartados sucesivos.

Es habitual definir como criterios de reparto del coste de los centros a las actividades por ellos realizadas las unidades de producción homogénea, definidas con estos vocablos o con cualesquiera otros, que pretenden determinar que la imputación de costes debe basarse en un concepto objetivamente determinado que posibilite una asignación coherente a las citadas actividades.

En primer lugar, antes de entrar en el fondo de la cuestión, es preciso recordar que en el modelo que propone este trabajo no hay que imputar todo el coste de los centros a sus actividades, sino que sólo habrá de asignarse el coste que no ha podido relacionarse directamente con esas actividades o que no ha podido relacionarse indirectamente a través de un criterio concreto, como ya se puso de manifiesto en el punto 8.2.

En la cuestión señalada está implícita la consideración de los centros de coste no como un paso intermedio en un proceso que pretende fundamentalmente determinar el coste de las actividades/productos, sino su consideración como entes “dignos” de estudio particularizado como componentes del proceso orgánico de formación de costes.

Así pues, el criterio, o los criterios, para imputar el coste de los centros a las actividades se referirá solamente a aquellos costes que podemos decir han quedado *pendientes* de imputación en ese doble proceso de asignación de costes a centros y a las citadas actividades en base, repitámoslo una vez más, a la consideración de los centros de coste como objetos de coste, como unidades autónomas de análisis.

La consideración anterior de la determinación de las unidades de producción homogéneas o unidades equivalentes determinarían la identificación de las correspondientes unidades de obra, normalmente basadas en criterios de tiempo de utilización para esa asignación. Por otra parte se suscitaban en aquellas organizaciones en que el proceso se realizaba en fases sucesivas. Un ejemplo podría ser en el caso de las Administraciones Públicas, el Boletín Oficial del Estado o los diversos Servicios de Publicaciones, la determinación de unidades perdidas o ganadas, unidades en curso al principio y al fin de cada fase, etc.

El problema radica básicamente en la consideración de si es posible, al menos, en un número significativo de casos, la determinación en el sector objeto de análisis de esas unidades homogéneas.

Desde un punto de vista meramente teórico la respuesta tiene que ser afirmativa, casi todo es posible; no obstante, si estudiamos un poco en profundidad el subsector de las Administraciones Públicas descubriremos una gama variopinta de sujetos, gama que se convierte casi en caleidoscópica si analizamos los componentes de cada uno de ellos.

En efecto, al lado de unidades típicamente fabriles como puede ser el caso ya citado del Boletín Oficial del Estado, aparecen unidades como la Intervención General de la Administración del Estado con un componente similar a una empresa de consultoría.

Siempre puede argumentarse que en los procesos administrativos como la emisión de informes jurídicos, la realización de un plan de contabilidad para un ente concreto o el desarrollo de un sistema informático pueden reducirse a unidades homogéneas en función del trabajo efectivamente realizado como consecuencia del grosor, por ejemplo, del informe. El problema oculto es que

esa medición objetiva no suele corresponderse con la realidad, ya que, como suele ser moneda corriente, a veces el estudio de un documento de 100 páginas puede conllevar una utilización de factores mucho mayor que el de uno de 1000 páginas.

La recomendación en cuanto a la imputación del coste pendiente en centros a sus respectivas actividades debe pasar, por tanto, por la consideración de si de verdad existe esa posibilidad de homogeneizar la producción del centro en cuanto a las respectivas actividades, y, en ese caso, no existirá inconveniente, todo lo contrario, en utilizar ese factor objetivo, y, en los casos en que eso no sea posible, no quedará más remedio que acudir a un factor suficientemente objetivo que, en defecto de otro mejor, normalmente deberá basarse en el tiempo empleado en la realización de ese trabajo, de cada una de las actividades.

La anterior consideración entraña dos problemas, dos hipótesis muy discutibles, por una parte la consideración de que las horas de cada trabajador o de los otros factores empleados en la realización del trabajo son factores homogéneos, lo que es evidentemente incierto, y de otra parte la asignación en base a las horas de trabajo directas del centro de las horas indirectas.

8.5. Relaciones Actividades–Centros de Coste. Criterios de Imputación.

De acuerdo con el modelo que se ha venido definiendo, se ha discutido en el punto anterior la necesidad de que para todos los centros se definan actividades, siendo el paso lógico siguiente la imputación del coste de las actividades consideradas como Actividades Auxiliares al resto de los centros.

En este caso vuelve a reproducirse la situación descrita al tratar el problema de centros en relación con las posibilidades de prestaciones recíprocas que en este caso, y con objeto de no complicar extraordinariamente el modelo van a ser contempladas en relación con la posibilidad de que esas relaciones se produzcan sólo entre las citadas actividades auxiliares.

Por supuesto, ya no cabe hablar aquí de problemas derivados de la existencia de actividades mixtas al no existir, caso contrario ocurría con los centros, ese tipo de actividades

8.5.1. Relaciones Actividades – Centros sin relaciones recíprocas.

Los problemas se limitan a determinar qué actividades son las que se realizan para otros centros dentro de la organización y, en relación con esa clasificación, qué centros son los que “reciben” las prestaciones de dichas actividades.

Aquellas unidades de la organización que se hayan definido como Centros Principales serán los que deban ser considerados como centros receptores de costes.

Respecto al problema que ahora se está resolviendo, la cuestión se limita a definir un criterio de imputación del coste de las actividades realizadas por los centros “prestadores” a los centros “receptores”.

Una primera cuestión a dilucidar es si es conveniente una imputación del conjunto de la actividad o si cabe, al menos desde un punto de vista teórico, que los distintos componentes del coste de esas actividades presenten posibilidades diversas de relación con los centros receptores, en definitiva, si esos centros receptores son “especialmente” consuntivos de algunos de los citados elementos de coste en relación con otros tipos de coste y, por supuesto, en proporciones diversas respecto de otros centros receptores.

La respuesta al nivel de generalidad en que nos situamos sólo puede ser positiva. En efecto, puede pensarse en una serie de actividades formadas por elementos de coste que se relacionen de manera más o menos intensa con los diversos centros receptores.

Un reparto que pretendiera ser muy afinado posiblemente llevaría como consecuencia la necesidad de segregar elementos de coste y proceder a su imputación a grupos de centros con criterios diversos.

No obstante, excepto en casos especialmente justificados en los que se hará constar esta circunstancia de forma explícita, la recomendación es utilizar un solo criterio de imputación de costes de actividades a centros.

El problema de la imputación visto desde una perspectiva general, con el grado de abstracción consiguiente, no puede ofrecer una solución suficientemente aceptable, sino que será el caso específico el que determine las posibles

respuestas. A este respecto son igualmente válidas las precisiones realizadas en el punto 8.3.

8.5.2. Relaciones Actividades–Centros con prestaciones recíprocas entre Actividades.

Esto no implica que existan diferencias de criterios con los señalados en el punto anterior, sino que deben tenerse en cuenta las implicaciones que desde el punto de vista del cálculo de costes presentan las situaciones que se derivan de que un centro, y como consecuencia sus actividades, es a la vez oferente y receptor en relación con otro centro que se encuentra en la misma situación.

El problema fundamental se resuelve planteando el correspondiente conjunto de ecuaciones que podría dar lugar bien a un sistema simple, por ejemplo de dos ecuaciones con dos incógnitas, bien a un sistema más complicado a resolver con la consiguiente definición de las correspondientes matrices.

Posiblemente la cuestión se aclare con un ejemplo numérico:

Sean la Actividad Auxiliar 1 y la Actividad Auxiliar 2, que denominaremos respectivamente AA1 y AA2.

Sea a el porcentaje de cesión de costes de la AA1 a la AA2.

Sea b el porcentaje de cesión de costes de la AA2 a la AA1.

Si denominamos APA1 y APA2 los costes primarios de las actividades 1 y 2 respectivamente, los costes totales de dichas actividades auxiliares ATA1 y ATA2 se obtendrán en base a:

$$ATA1 = APA1 + bATA2$$

$$ATA2 = APA2 + aATA1$$

Generalizando lo anterior para el caso de n actividades con prestaciones recíprocas entre sí, y denominando como nn los correspondientes factores, y como \mathbf{N} el subconjunto de actividades afectados:

$$ATA = APA + baATB + + naATN$$

$$ATB = APB + abATA + + nbATN$$

.....

$$ATN = APN + a_nATA + \dots + n-1nATN-1$$

Quedando un sistema de n ecuaciones y n incógnitas: ATA, ATB, ... , ATN.

8.5.3. Imputación del coste procedente de las Actividades Auxiliares imputadas a los centros receptores.

Una vez incorporado el coste de las actividades a los centros receptores, existirá un conjunto de costes que se han relacionado de manera secundaria con los centros y que no estarían imputados si se hubiera efectuado el primer reparto de costes a actividades.

Los mismos criterios utilizados para la imputación del resto de costes de esos centros se utilizarán ahora para asignar estos costes.

Cabe señalar, por último, que pueden existir desarrollos en los que se hayan definido solamente actividades para los que serán válidas las afirmaciones hechas con anterioridad.

8.6. Relaciones entre Actividades. Criterios de Imputación.

Si se ha desarrollado el modelo completo, con centros y actividades, nos encontraríamos ahora en la fase de determinación de costes totales de estas actividades.

Hasta ahora el proceso habría sido como sigue:

1. Los elementos de coste se habrían relacionado con centros y, si ello hubiera sido posible, con actividades.
2. Los centros auxiliares han asignado sus costes a las distintas actividades por ellos realizadas.
3. Los centros auxiliares han imputado sus costes a los restantes centros a través del reparto de sus respectivas actividades auxiliares.
4. Los centros principales, directivos, administrativos y generales, así como los anexos han imputado el coste pendiente a las distintas actividades.

En este momento resta para terminar el proceso de formación de costes, calcular el coste total de las actividades finalistas o principales.

En estos momentos existirían seis tipos de actividades susceptibles de presentar relaciones y, como consecuencia, problemas de imputación de costes:

1. **ACTIVIDADES FINALISTAS O PRINCIPALES**
2. **ACTIVIDADES DIRECTIVAS, ADMINISTRATIVAS Y GENERALES**
3. **ACTIVIDADES ANEXAS**
4. **ORGANIZACIÓN**
5. **TRABAJOS REALIZADOS POR LA ORGANIZACIÓN PARA SU PROPIO INMOVILIZADO (T.R.O.P.I.)**
6. **SUBACTIVIDAD**

El objetivo último, no necesariamente el más importante, al menos en la mayoría de las unidades a las que va referido este estudio, consistiría en la determinación del coste global de la producción con salida al exterior de la organización, en la valoración, en definitiva, del coste de producir los outputs que constituyen el objeto del ente en estudio.

La primera diferenciación en el proceso de análisis debe pasar por segregar las Actividades Finalistas del resto. En efecto, dichas actividades son las que constituyen el objeto fundamental del sujeto contable, sin ellas no tendría sentido establecer una organización.

Una vez sentada la cuestión anterior, el problema pasa por estudiar que se hace con el resto de tipos de actividades.

Actividades Directivas, Administrativas y Generales.- Estas actividades agrupan los outputs de los centros que constituyen el soporte administrativo-gerencial de la organización.

Puede decirse que sin estas actividades no podría realizarse de manera correcta el proceso productivo aunque su aportación al mismo no se efectúa de forma directa, ni tan siquiera con el mismo grado de mediatez con el que lo hacen las actividades auxiliares.

Parece fuera de toda duda la necesidad de incorporar su coste como un importe mayor de las actividades finalistas.

No obstante, es evidente que la actividad desplegada por los entes que realizan las actividades directivas, administrativas y generales, pueden también efectuar funciones de dirección y control sobre otros tipos, como ocurre en relación con las denominadas Trabajos realizados por la organización para su propio inmovilizado, las actividades anexas o las denominadas actividades organización.

Nadie discutiría tampoco su relación con las actividades auxiliares, no obstante, como se ha señalado con anterioridad, los problemas que plantearía el cálculo de las prestaciones recíprocas en un modelo con centros y actividades aconsejan que no se contemple esa relación de manera obligatoria, lo que no quiere decir que en un cálculo que podría denominarse “extra-proceso” no pudiera determinarse cuál es la aportación efectiva de esas actividades directivas, administrativas y generales a las denominadas actividades auxiliares.

Para determinar el criterio de asignación de estas actividades de dirección, administración y generales vuelve a ser necesario hacer la recomendación descrita en apartados anteriores en el sentido de que será la propia característica del proceso productivo, las peculiaridades de cada organización, en definitiva, todo lo que constituiría la idiosincrasia de cada ente, el factor fundamental para determinar los criterios a utilizar.

Como en apartados anteriores debemos indicar criterios generales que, en defecto de posibilidades objetivas, permitan realizar una imputación que se considere suficientemente relevante desde el punto de vista del análisis de costes.

Un grupo de actividades de dirección, administración y generales posiblemente guarde una relación directamente proporcional con el número de personas que participan en el resto de las actividades; nos estamos refiriendo a las realizadas por las unidades que controlan aspectos relacionados con la confección de nóminas, dietas, concursos y traslados, control horario, seguridad social, gastos sociales, etc., siendo en estos casos, a falta de otro mejor, el criterio de personas equivalentes por actividad receptora un criterio suficientemente objetivo.

Respecto a las actividades relacionadas con el control de gastos, presupuestación, contabilidad, auditoría interna, etc., posiblemente el criterio a tener en cuenta sea el importe del coste asociado a cada actividad, criterio éste que puede verse mejorado por la consideración de factores diferenciadores, en su caso, como costes asociados a gastos en bienes corrientes y servicios, costes derivados de ejecución de partidas de capítulo 1, etc.

En relación con las actividades de control de ingresos, de las que puede ser un buen ejemplo las actividades realizadas por las Secretarías de las Facultades Universitarias o los servicios económicos de las mismas, un buen criterio sería el que relacione el número de individuos asociados a esos ingresos por cada actividad, lo que podría denominarse “usuarios de la actividad finalista” (o anexa en su caso) que suficientemente ponderada conduciría al factor de “usuario equivalente” (en el caso de Universidades se hablaría de alumno equivalente). Un posible criterio sustitutivo del anterior podría ser el derivado del importe generado por cada actividad.

Las actividades de dirección general de una organización deberían basarse en la dedicación del staff directivo como factor fundamentalmente de asignación de costes.

Los anteriores criterios son, evidentemente, discutibles. Como criterio básico en caso de que no se disponga de uno mejor, como “criterio de cierre” del sistema cabe hablar del importe de costes asociado a cada actividad.

Trabajos realizados para la organización para su propio inmovilizado (T.R.O.P.I.).- Este tipo de actividades se comporta a efectos de asignación de costes como las actividades finalistas del ente en el sentido de que son actividades receptoras de costes, actividades que, sin tener como objetivo la prestación de un servicio externo a la propia organización, constituyen, se orientan, a la consecución de una finalidad concreta: la obtención de un inmovilizado a utilizar en el futuro por la organización. No se caracterizan, por tanto, por ser actividades que deban imputar su coste a otras, sino que esa incorporación de costes se producirá, en su momento, mediante la asignación de costes de amortización por el inmovilizado a que dieron lugar.

En el caso de que el coste incorporado a estas actividades no cristalice en un elemento utilizable por la organización ni por agentes externos recibirá un tratamiento similar al del tipo definido como subactividad.

Son actividades, en función de lo dicho anteriormente, que recibirán costes de las actividades de dirección, administración y generales y que no cederán coste al resto de actividades.

Actividades Anexas.- Tal y como se ha caracterizado el conjunto de estas actividades en páginas anteriores, véase el punto 7, puede concluirse que su fundamento principal estriba en su “no necesidad” para el desarrollo de las actividades que constituyen el objeto de la organización.

En la mayoría de los casos constituyen acciones que pueden caracterizarse como liberalidades más o menos fundamentadas de la organización que responden a diversa motivación, pero que en ninguna ocasión, si ocurriera lo contrario ya no se caracterizarían como actividades anexas, sirven ni directa ni indirectamente para realizar las actividades finalistas.

Como se ha comentado con anterioridad, lo dicho en los párrafos anteriores no significa que estas actividades no sean “receptoras” de costes de otras actividades, así, un servicio de guardería en un Organismo Autónomo o en las dependencias de un Departamento Ministerial, puede beneficiarse de la actividad DAG “limpieza” y, por tanto, es susceptible de ver incrementado su coste en la proporción correspondiente.

Pero por otra parte, ¿puede considerarse una actividad anexa como una actividad cuyo coste debe incrementar el coste de las actividades finalistas? Si atendemos a su misma definición la respuesta debería ser totalmente negativa.

Organización.- En este caso se produce una situación relativamente similar a la de las actividades anexas en cuanto a su carácter de actividades receptoras de costes, pero no sería cierta la proposición de no considerarlas como actividades cuyo coste debe incrementar el coste de las demás.

En principio, y salvo situaciones cuya casuística sería difícil desvelar ahora, nada indica que los costes en que incurra un ente clasificables en este tipo de actividades no sean necesarias, por el contrario, el coste de las actividades

sindicales o de una campaña publicitaria institucional sería necesario en los dos casos y obligatorio en el primero.

Por supuesto, estas actividades recibirán los correspondientes costes de las actividades DAG y el problema se plantea en cuanto a la imputación de sus costes al resto de actividades receptoras.

Una primera cuestión que se suscita se deriva del hecho de que algunas de las denominadas “actividades organización” pueden interrelacionarse, es decir, tener prestaciones recíprocas con alguna o algunas de las actividades de dirección, administración y generales, con lo que habría que acudir al sistema de ecuaciones comentado en apartados anteriores, y del que ahora omitiremos por repetitivo su desarrollo.

El primer paso en la imputación de costes de actividades entre sí se produciría como consecuencia de la interrelación actividades organización-actividades de dirección, administrativas y generales, quedando como consecuencia de ese reparto variado el coste primitivo.

En cuanto a qué se hace con el coste de las actividades encuadrables en este tipo, nuestra opinión es que en algunos casos, caso de las actividades sindicales, deben incluirse como un mayor coste de las actividades finalistas, pudiéndose discutir en algunas ocasiones si en realidad no deberían encuadrarse esas actividades en el soporte administrativo, directivo y general de la organización sin más.

En el caso de otras actividades sería discutible hasta qué punto existe un verdadero fundamento sobre el incremento de coste generado en el conjunto de actividades finalistas del ente por la realización de estas actividades, por lo que en función del caso concreto se debería optar bien por considerar su coste como un coste no asignable individualmente al resto de actividades (en aquellos casos en que esto esté claramente justificado), bien en imputar su coste al resto de actividades finalistas y actividades derivadas de la realización de trabajos de la organización para su propio inmovilizado, postura ésta que parece más recomendable si partimos de la necesidad de las citadas actividades “organización”, siempre con un carácter de “suplemento de costes” en el sentido de su consideración como un importe absolutamente diferenciado

de lo que podríamos denominar si se nos permite la licencia “coste normal de la actividad”.

El criterio de imputación debería basarse, a falta como siempre de un factor diferenciador más objetivo, en el coste imputado a las actividades receptoras.

Subactividad.- En este caso parece, por la propia definición de este tipo de actividades, que no serán susceptibles de incorporar su coste a otras, su coste es el coste de las correspondientes disfunciones en el proceso productivo de una organización y a lo que habrá que atenderse en relación con ese coste es al modo de evitarlo y a depurar las consiguientes responsabilidades que podrían estar generadas incluso en los más altos niveles organizativos.

Ahora bien, como se explicó en el punto 3 de este estudio, puede existir una subactividad estructural o endógena que se deriva de las propias características del proceso productivo y que, como consecuencia, debe incorporarse, suficientemente diferenciada, como un mayor coste de la actividad a que se refiere.

Nada obsta, sin embargo, a que se comporten como actividades receptoras, susceptibles de incorporar costes procedentes de actividades directivas administrativas y generales. Puede pensarse, como ejemplo de lo anterior, el caso de la actividad asignada a un espacio vacío en un edificio que se limpia todos los días.

8.7. Relaciones de Elementos de Ingreso con Actividades.

Una vez terminado el proceso productivo puede ocurrir que los bienes en que se concreta dicho proceso sean bienes o servicios.

En el caso de que esos outputs sean bienes puede que en su totalidad tengan una salida hacia el exterior de la organización, o, por el contrario, que una parte de los mismos corresponda a producción que permanecerá en el stock de bienes del sujeto contable al cierre del período para el que se están calculando los costes.

Teniendo en cuenta el tipo de entes a los que va referido este documento es bastante habitual que no exista una concreción material de la producción, pero, evidentemente, no ocurre así en todos los casos.

Teniendo en cuenta también las características productivas de estos entes referidas a la producción de bienes y servicios públicos o semi-públicos o con unas características especiales que diferencian dichos productos de los ofertados por el mercado. Es habitual que no exista un precio y, como consecuencia, un ingreso derivado de su salida al exterior. Por supuesto, sí que pueden existir ingresos derivados de tasas, contribuciones especiales, etc., así como transferencias recibidas. (Véase a este respecto lo dicho en el apartado número 5 de este trabajo).

Un primer problema que podría plantearse en relación con la existencia de productos que se almacenan para su salida al exterior, preferimos no hablar de venta de los mismos, es el de la incorporación de costes generales, en que se incluirían en todo caso los derivados de las actividades de dirección, administrativas y generales, bien a toda la producción o bien sólo al conjunto de productos que ha tenido salida al exterior.*

Como ya se explicó en su momento, y como se ha venido poniendo de manifiesto en los puntos anteriores, las circunstancias actuales de lo que podría denominarse “cultura de análisis de costes” en los entes a los que va dirigido este documento aconsejan no establecer demasiadas categorías o distinciones que si bien son indiscutibles desde un punto de vista teórico, pueden originar problemas de interpretación desde una perspectiva práctica. De esa manera, se opta por un modelo de costes completos, sin renunciar a abrir en el futuro la posibilidad de incorporar, en las unidades con producción material de bienes almacenables, en el futuro sistemas de costes variables.

Refiriéndonos concretamente ahora al aspecto de los ingresos, cabe decir que su relación con los bienes que los generan se produce de una manera directa cuando se conciben como una contraprestación de los mismos, caso, por ejemplo de un precio público, de una tasa, etc., lo cual no quiere decir que esa

* *Estamos hablando de la caracterización del modelo como un sistema de costes completos o como un sistema de costes variables.*

contraprestación para de las mismas premisas de las que parte una organización privada.

Lo anterior implica que no sea lógico establecer criterios de imputación de ingresos a actividades en esos casos de “contraprestación”, relacionándose cada actividad, su coste, con el ingreso que genera.

Existe otro grupo de ingresos que puede estar relacionado o no con una actividad concreta, las transferencias. En ese caso, si se recibe esa transferencia para una actividad concreta se relacionará con la misma, si se recibe para un grupo de actividades se relacionará con el grupo y no se procederá a ninguna imputación artificial, y el mismo procedimiento se seguirá en el caso de que sea el ente en su conjunto el que reciba la transferencia.

Puede ocurrir, por otra parte, que el ente tenga como función primordial, o secundaria, la recaudación o, en su caso, la imposición de multas o sanciones, no considerándose en este caso esos ingresos como un parámetro comparable con el coste de las actividades en el mismo sentido que en el descrito en los dos casos anteriores, lo que no obsta a su inclusión dentro de los parámetros que definen la actuación de la organización como un factor más a tener en cuenta, pero, tal vez, desde una perspectiva de medición de actuaciones más que de comparación de costes y de ingresos.

Lo dicho anteriormente, como se ha venido repitiendo, debe ser objeto de estudio concreto para cada ente y para cada actividad, no siendo más que una indicación genérica de situaciones extremas.

En el ámbito al que va referido este documento, y también salvo casos concretos diferenciadores, no parece lógico hablar de resultados sino, de acuerdo con lo dicho más arriba y lo establecido en los puntos 3 y 6 de este trabajo, de “grado de cobertura de costes”.

Por último, cabe hacer mención a que alguna de las denominadas “actividades anexas” puede generar ingresos, por ejemplo, importes cobrados a los padres que dejan a sus hijos en una guardería sita en un organismo determinado, valiendo para este caso las consideraciones anteriores.

No se ha hecho referencia en el índice de este documento a la posibilidad de que en un modelo sin actividades se permita comparar los ingresos con los

costes de los centros finalistas. En principio, esa posibilidad puede ser aceptable desde un punto de vista teórico, y, en ese plano, es innegable que en ese aspecto podrían producirse problemas de asignación de un ingreso determinado a más de un centro de coste, por lo que deberían definirse criterios de imputación de los mismos.

Creemos que esa posibilidad, nos referimos tanto a la relación centros-ingresos como a la imputación de dichos ingresos, parece un tanto forzada, por lo que, sin negarla rotundamente, debemos indicar que no es una postura recomendable.

Pueden existir, por otra parte, actividades cuyo proceso de realización se refiera a varios períodos contables, debiéndose proceder en este caso a la comparación de los ingresos con el conjunto del coste total de la actividad.

Si en el caso señalado anteriormente se reciben ingresos en diversos períodos aunque la actividad no esté completamente terminada en dichos períodos, la comparación ingresos-costes deberá realizarse con carácter meramente informativo hasta la completa terminación de la actividad, debiéndose señalar expresamente esa circunstancia en los períodos intermedios.

8.8. Conclusiones.

- 1. Como se ha puesto de manifiesto a lo largo de este punto 8, los criterios que se han mencionado en los diversos apartados siempre deben ser considerados como indicativos, o, tal vez, sería mejor considerarlos como sustitutivos, como criterios “cierre” si no existe posibilidad de definir o de obtener información que permita una aproximación más objetiva a la realidad.**
- 2. El modelo, como puede deducirse asimismo de lo anterior, contempla tres posibilidades o “sistemas de trabajo” aceptables.**
 - a) Modelo que contempla sólo el estudio de centros de coste.**
 - b) Modelo que contempla sólo el estudio de actividades.**
 - c) Modelo completo que contempla el estudio de centros y actividades.**

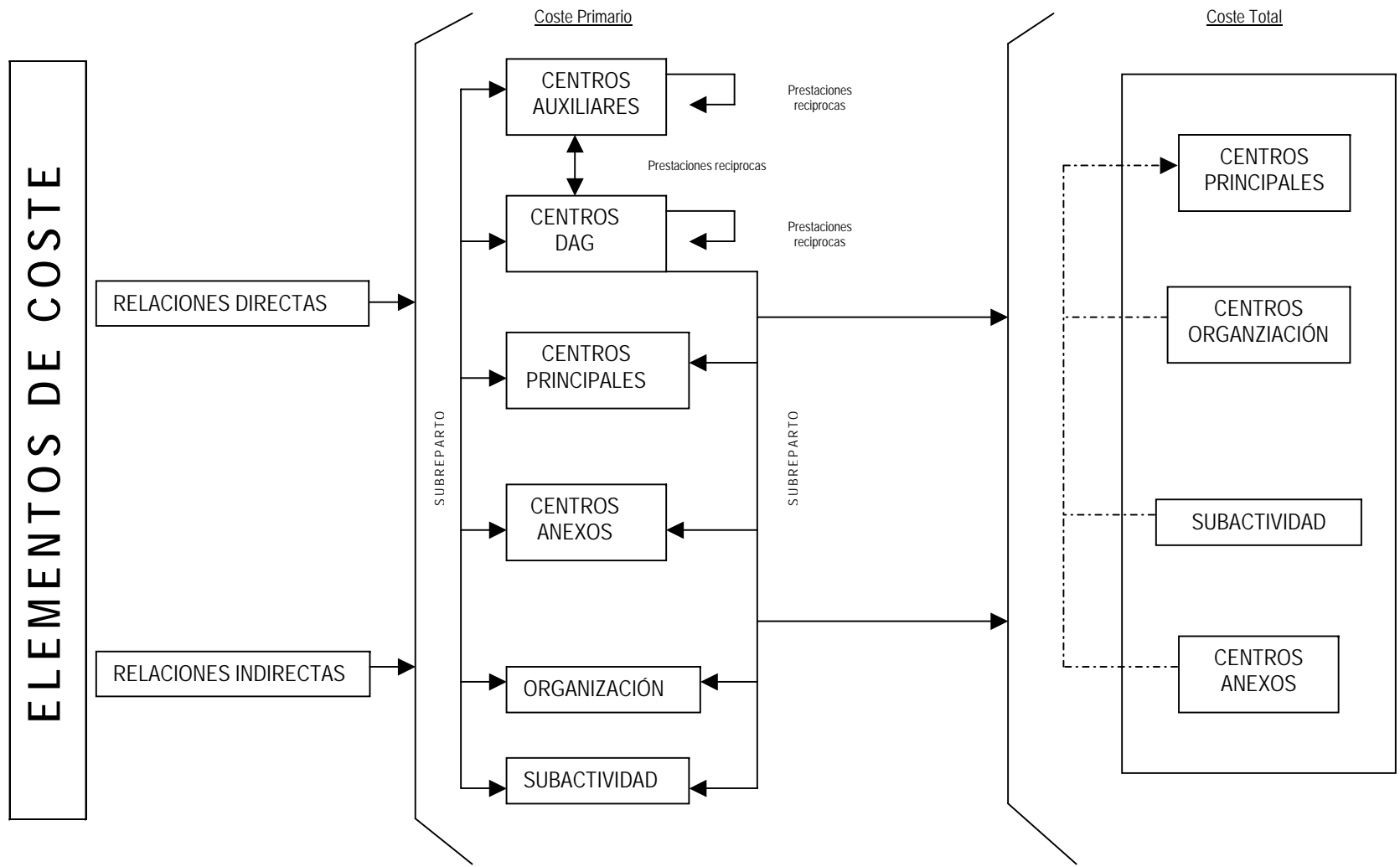
Evidentemente, el modelo recomendado es el que contempla el estudio tanto de los centros como de las actividades ya que ofrece una visión

completa del proceso de formación de costes tanto desde el punto de vista orgánico como desde el punto de vista funcional.

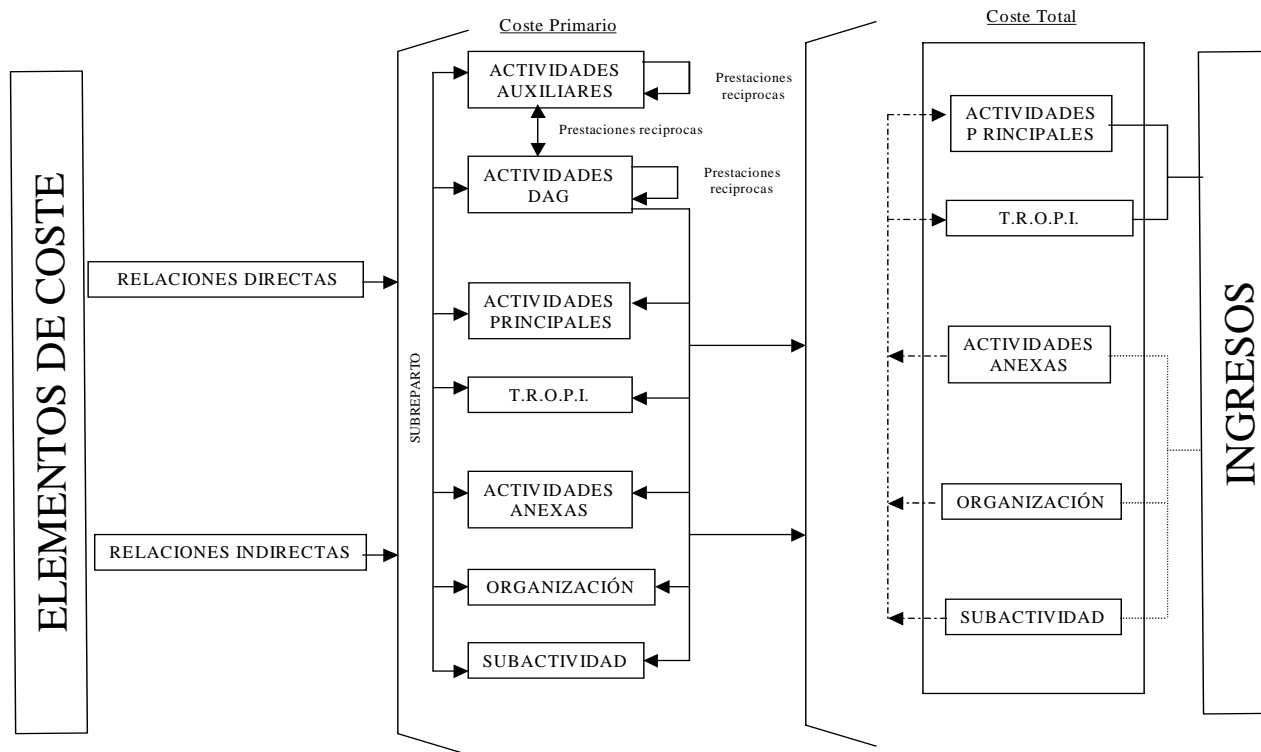
- 3) La elección de una de las posibilidades implica, lógicamente, que no se den todas las relaciones señaladas.
- 4) Se han indicado ciertas posibilidades y ciertos criterios que, posiblemente, no respondan a casos habituales en la práctica, pero que alguna vez se han detectado o han sido objeto de comentario por parte de los responsables de distintos entes. Se han omitido aspectos o posibilidades que se han considerado ilógicos o que por su complejidad no parecía oportuna su inclusión.

8.9. Cuadros

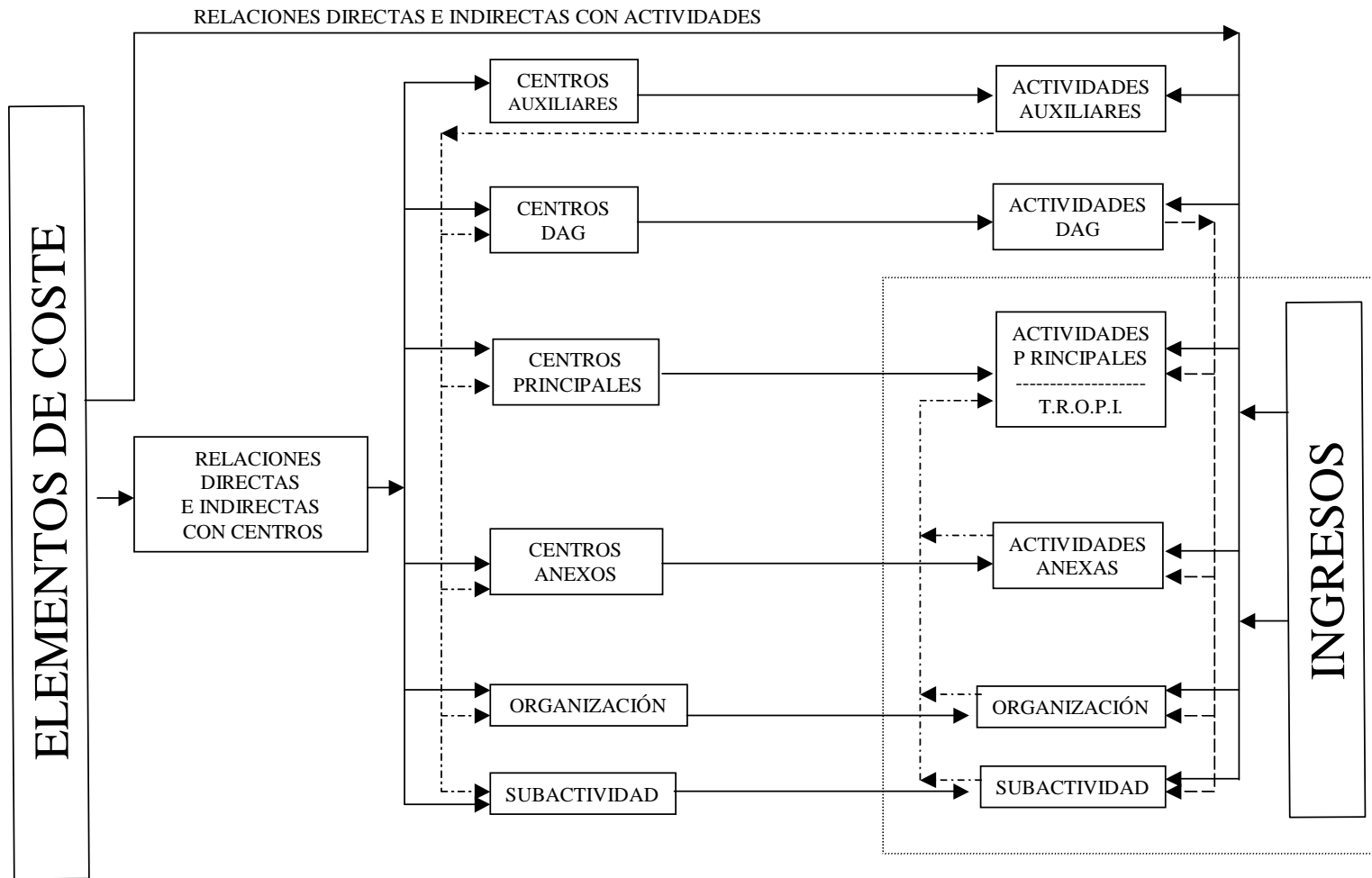
MODELO DE SISTEMA DE CONTABILIDAD ANALÍTICA CON CENTROS DE COSTE



MODELO DE SISTEMA DE CONTABILIDAD ANALÍTICA CON ACTIVIDADES



MODELO DE SISTEMA DE CONTABILIDAD ANALÍTICA CON CENTROS Y ACTIVIDADES



9. LAS RELACIONES ENTRE LOS SISTEMAS DE INFORMACIÓN DE LA ORGANIZACIÓN. PROCESOS DE CONCILIACIÓN.

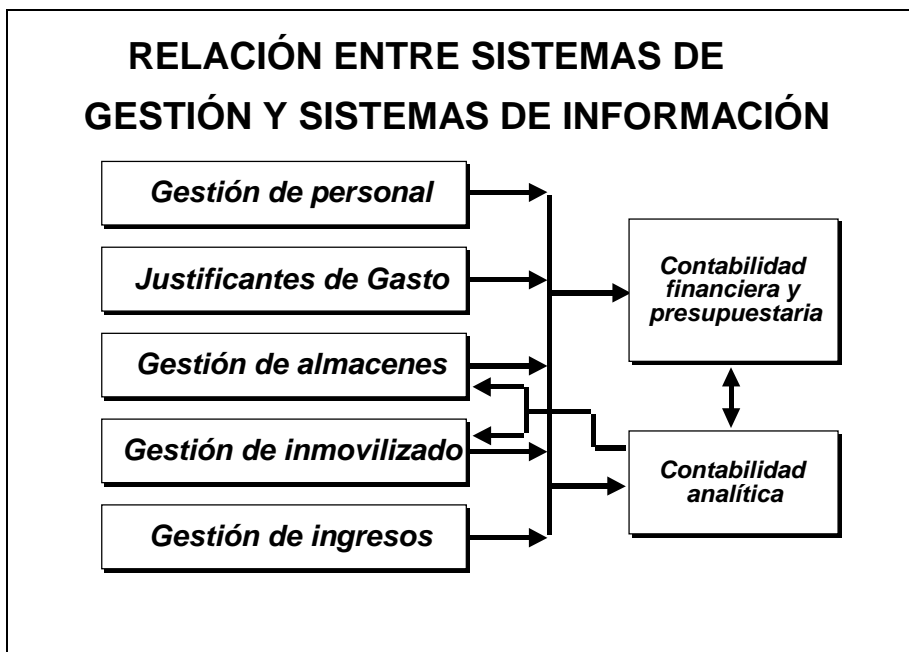
9.1. LAS RELACIONES ENTRE LOS SISTEMAS DE INFORMACIÓN DE LA ORGANIZACIÓN.

La Contabilidad Analítica se integra en el marco más amplio de la Contabilidad de Gestión, constituyendo un subsistema o subconjunto del sistema de información de la organización. En este sentido la Contabilidad de Costes actúa como receptora de datos que son tratados para obtener unos outputs que a su vez alimentan o pueden alimentar a otros subsistemas de gestión. De la existencia de tales subsistemas, de su operatividad y grado de mecanización y del correcto diseño de transmisión de los flujos de información entre ellos y la Contabilidad de Costes, depende el mayor o menor éxito a la hora de obtener los resultados buscados.

Las necesidades implícitas que, en este sentido, un Sistema de Contabilidad Analítica precisa pueden sistematizarse de manera resumida en relación con los distintos subsistemas de información en los siguientes aspectos:

1. Sistema de gestión de personal.
2. Sistema de gestión de gastos.
3. Sistema de gestión de inmovilizado.
4. Sistema de gestión de stocks.
5. Sistema de gestión de ingresos.

El siguiente esquema muestra una visión integradora de los sistemas de información del ente. Se puede observar que los distintos Sistemas de Gestión asumen una posición de subsistemas fuente en relación tanto con la Contabilidad Financiera como con la Contabilidad Analítica, responsabilizándose de toda la información relativa a sus respectivas áreas de actuación, y garantizando que con una única entrada real de datos (en los subsistemas fuente) se obtenga toda la información necesaria tanto para los Sistemas de Gestión como para los dos subsistemas contables, sobre la base de distintos tratamientos y agregación de los datos comunes. Cada información preelaborada constituirá la entrada particular en los subsistemas contables que, a su vez, efectuarán tratamientos propios en función de la información que quieren obtener.



A continuación se tratará cada uno de los sistemas señalados indicando las características y requisitos de la información a elaborar que la habiliten como apta para Contabilidad Analítica.

1. Sistema de Gestión De Personal.

Si bien la información sobre costes de personal proviene fundamentalmente del Sistema de Gestión de Personal, es frecuente que otros sistemas de gestión, como el de justificantes de gastos, dispongan de datos concernientes a este tipo de costes.

En líneas muy generales este Sistema de Gestión de Personal refleja el entramado organizativo encargado de las relaciones laborales tanto en su aspecto económico como administrativo (estos sistemas son habitualmente conocidos como nóminas, personal, recursos humanos, etc.). En cuanto al segundo sistema, el de justificantes de gastos, el volumen de datos que maneja calificados como de personal suele ser bastante escaso con relación al total, sin embargo, y dado que nos estamos refiriendo a la parte de la organización por la que tienen entrada todas las facturas, parece obvio que puede conocer aquellos datos de personal que provienen de relaciones con el exterior y que habitualmente serán calificados como costes sociales (ejemplo: facturas por clases de idiomas, cursos de formación, etc., contratados con el exterior).

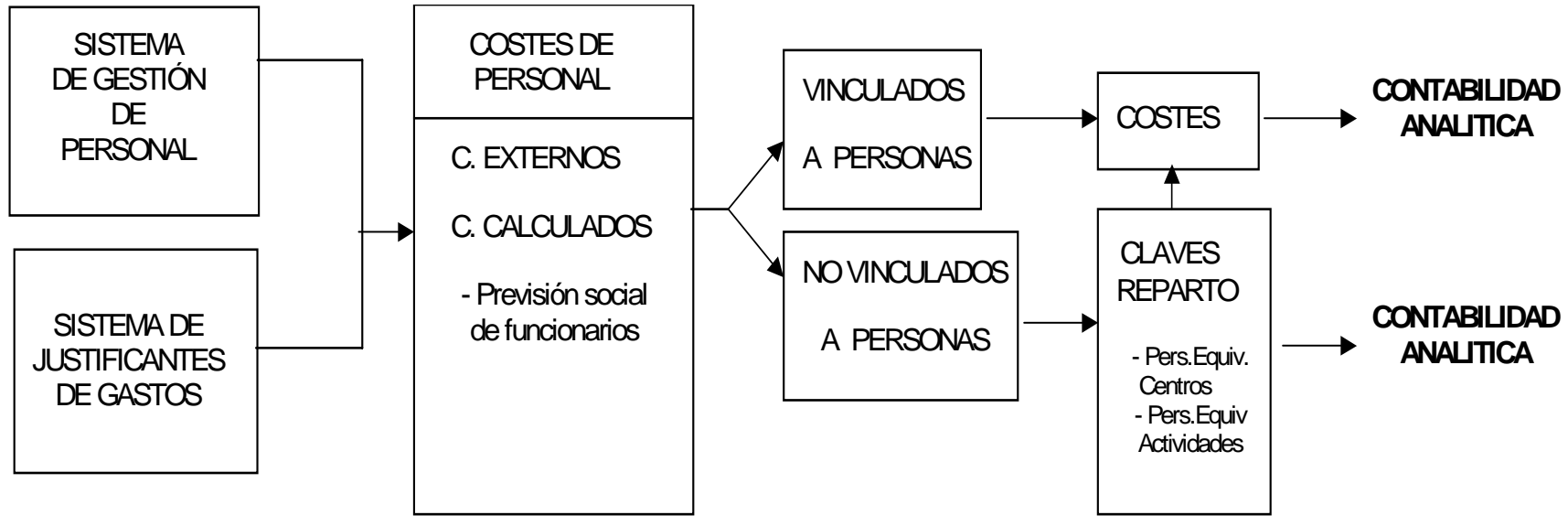
Conviene señalar que los costes provenientes de este sistema de gestión, independientemente de que sean o no de personal, seguirán el procedimiento que para los costes procedentes del sistema de justificantes de gastos se describe más adelante.

Se incluye dentro de la categoría de costes de personal el elemento de coste de previsión social de funcionarios que, a pesar de ser un coste calculado, es un coste de personal y la competencia tanto de su cálculo como de la comunicación al Sistema de Contabilidad Analítica parece lógico que corresponda al Sistema de Gestión de Personal.

Al finalizar el ejercicio, este sistema de gestión deberá incluir, en los datos que envíe a Contabilidad Analítica, los relativos a aquellos costes que aún no han sido pagados aunque sí devengados: nos referimos a las remuneraciones pendientes de pago que incluyen, por elementos de coste, el importe de aquellas retribuciones que se deben al personal en el momento de finalizar el ejercicio contable y que le serán pagadas en ejercicios posteriores. De igual manera el coste deberá ser ajustado eliminando los reintegros pendientes, es decir aquellas cantidades satisfechas al personal por error a lo largo del ejercicio y que debiendo ser reintegradas aún no lo han sido (serán descontados en nóminas posteriores).

También conviene recordar que distintos elementos de coste de gran importancia (sueldos y salarios, seguridad social a cargo del empleador y previsión social) están íntimamente relacionados para su determinación con el proceso de confección de nóminas, que tiene carácter mensual, de forma que sería conveniente que estos elementos de coste, independientemente de la nómina en que se paguen, se clasificasen según el mes en que se devenguen incluyendo el prorrateo mensual de las pagas extraordinarias.

COSTES DE PERSONAL



PERIODICIDAD DE LOS DATOS

TIPO DE INFORMACIÓN		PERIODICIDAD
Nómina	→	Mensual
Remuneraciones pendientes de pago	→	Fin ejercicio contable
Reintegros pendientes de Ingreso	→	Fin ejercicio contable
Otros Costes de Personal	→	Al menos por cada período de personalización

Procedimiento en el Sistema de Gestión de Personal.

Los requerimientos de datos por parte del Sistema de Contabilidad Analítica y que deben ser elaborados por parte de gestión de personal pueden resumirse en los siguientes puntos:

1. Asignación y mantenimiento de personas por centro de coste.
2. Asignación y mantenimiento de personas por actividades.
3. Adecuación de los distintos conceptos retributivos según clasificación de elementos de coste.
4. Determinación del coste.

1. Asignación y mantenimiento de personas por centros de coste.

Se considera obligatoria la adscripción de personas por centros de coste excepto en aquellos casos en que existan costes de personal que no se consideren asociados a centros o bien no se haya contemplado la existencia o la conveniencia de su definición en el proceso de personalización del modelo contable.

Las personas se asignarán a los centros de coste en relación con la dependencia jerárquica real (criterio de responsabilidad siempre que exista un responsable cualificado) utilizándose en caso contrario un criterio físico. En el caso de que se hayan definido los centros en función de un criterio orgánico, las personas que esporádicamente trabajen para actividades de otro centro diferente sin que se haya producido un cambio simultáneo de asignación jerárquica seguirán siendo consideradas como asignadas al centro del que dependan.

Esta necesidad de asignación de personas a centros, siempre que éstos hayan sido contemplados, implica por parte del Sistema de Gestión de Personal no sólo la necesidad de establecer una primera relación inicial, sino la obligatoriedad de recoger todas las variaciones que a partir de esta situación se produzcan tanto en lo que se refiere a personas que cambien de centros de

coste, como a variaciones en su situación (baja por enfermedad, maternidad, excedencia, asuntos propios, fechas de alta y baja en los centros, etc.).

En el primer caso (cambio de centros) se realizará un seguimiento de la movilidad laboral, ya que es posible que en un período de tiempo determinado una persona haya estado adscrita a más de un centro de coste produciéndose un problema en cuanto a la asignación de esa persona, y su coste, entre los centros.

En el segundo caso (variaciones en situación) se controlarán aquellos cambios que suponen una variación en cuanto al tiempo efectivamente trabajado por una persona en relación con otra que no ha sufrido esas situaciones.

Para resolver estos problemas se ha buscado un parámetro que haga homogénea la relación, persona/tiempo; este parámetro se denomina "persona equivalente", término este que es debidamente definido en el apartado 8 "RELACIONES ENTRE ESTRUCTURAS". Así pues, el Sistema de Gestión de Personal deberá repartir los costes de una persona que haya trabajado en varios centros de coste a lo largo de un mismo período en función de su persona equivalente.

2. Asignación y mantenimiento de personas por actividades.

Al igual que ocurre con los centros, las personas deben estar totalmente asignadas a actividades. El Sistema de Gestión de Personal debe mantener esta relación permanentemente actualizada de tal forma que en el momento en que el Sistema de Contabilidad Analítica requiera los datos (dependerá del período de personalización o del momento en que se considere oportuno por parte de los responsables en el caso de que el período de personalización sea excesivamente amplio) estos se encuentren disponibles.

Ante la más que probable posibilidad de que una persona efectúe más de una actividad, el Sistema de Gestión de Personal tiene que ser capaz de imputar a cada una de estas actividades su parte de coste de personal correspondiente. Para ello hay que recurrir de nuevo al parámetro "personas equivalentes".

El método a seguir supone en primer lugar obtener la dedicación de cada persona a las distintas actividades que realiza.

Para la obtención de este dato cada organización aplicará los criterios que en la fase de personalización se hayan determinado como apropiados (por ejemplo el número de horas de clase por asignatura, el número de horas trabajadas, utilización de partes de trabajo, la dedicación estimada, etc.). Esta dedicación de personas a actividades se expresará mediante un porcentaje a cada actividad y, consecuentemente, el total deberá sumar 100.

En segundo lugar se utilizará el dato de persona equivalente utilizado para repartir los costes de personal a los centros de coste según el método descrito anteriormente.

Por último se obtendrá el parámetro “persona equivalente por actividades” mediante la aplicación del parámetro persona equivalente por centros a la tabla de dedicación. Un ejemplo ayudará a comprender mejor lo hasta aquí señalado:

Sean tres personas, A, B y C dedicadas a alguna de las tres actividades que la entidad realiza: X, Y y Z. En función de algún parámetro se han establecido los porcentajes de dedicación de cada una de estas personas a sus actividades según el cuadro adjunto, de tal manera que, por ejemplo, “A”, que trabaja en la consecución de las tres actividades, dedica el 50% de su tiempo a X y el resto a las otras dos actividades (25% a cada una de ellas). Si suponemos además que “A” y “B” trabajan todo el año en la organización (12 meses) y la persona “C” sólo 9 meses de los 12 posibles, se obtiene la columna “Persona Equivalente” (P.E.), resultado de dividir el número de meses trabajados entre los 12 que tiene el año. Por último el ratio de persona equivalente por actividad, última columna del cuadro, se obtiene según se resuelve más abajo, multiplicando persona equivalente por porcentaje de dedicación a cada actividad.

Personas	% Dedicación a actividades			P.E.	Pers. Equiv. por activ.			TT
	X	Y	Z		X	Y	Z	
A	50	25	25	1	0,5	0,25	0,25	1
B	30	70	-	1	0,3	0,7	0	1
C	50	50	-	0,75	0,375	0,375	-	0,75
Total				2,75	1,175	1,325	0,25	2,75

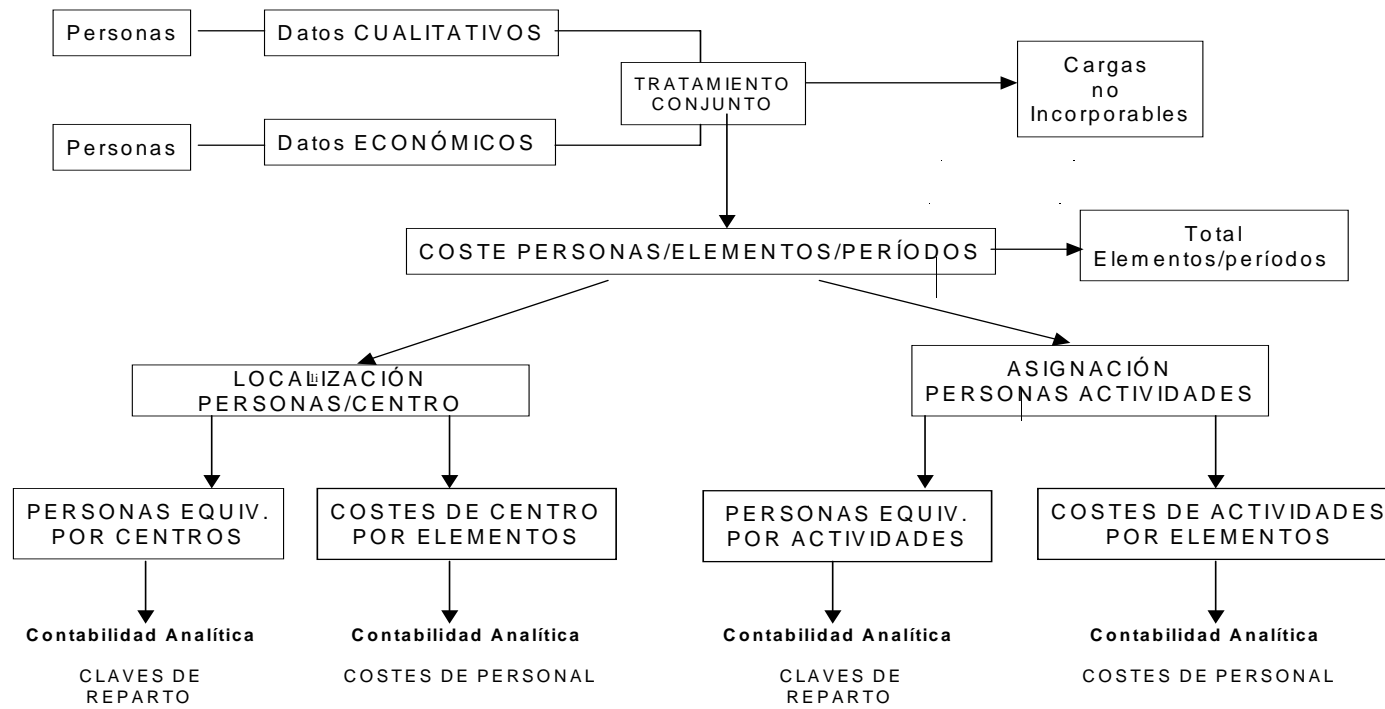
$$P.E.A : 1 = 0,5 + 0,25 + 0,25$$

$$P.E.B : 1 = 0,3 + 0,7$$

$$P.E.C : 0,75 = 0,375 + 0,375$$

De esta forma se ha obtenido la dedicación de cada persona a sus actividades, el número de personas equivalentes por cada actividad y el total de personas equivalentes por actividades. Este último dato será utilizado como base numérica en el criterio de reparto "personas equivalentes por actividades".

PROCEDIMIENTO DE ELABORACIÓN DE DATOS POR EL SISTEMA DE GESTIÓN DE PERSONAL



3. Adecuación de los distintos conceptos retributivos a la definición de elementos de coste.

Los datos que el Sistema de Gestión de Personal transmita al Sistema de Contabilidad Analítica deben ser clasificados por elementos de coste. Esto quiere decir que existe una doble labor:

- Inclusión de cada concepto retributivo en un elemento de coste concreto.
- Que el nivel de agregación o desagregación sea el que se contempla en la tabla personalizada de elementos de coste para la Entidad.

4. Determinación del Coste.

Coste de Centros.

El coste de personal de un centro será la suma del coste (por elementos) de cada persona asignada a ese centro más la parte que le corresponda de los costes de personal que no sea posible relacionar con una persona en concreto y que deban ser repercutidos en función de algún criterio (por ejemplo el de personas equivalentes por centro de coste). En el caso de que una persona en el período que se considere, haya estado adscrita a varios centros, el coste de la misma se imputará en proporción a su persona equivalente. Este último caso no debería ser muy frecuente dado que el período típico de la nómina es el mes y, en consecuencia, únicamente sería aplicable a aquellas personas que cambien de centros de coste dentro del mismo mes, aunque sí podría aplicarse en aquellos casos en que se paguen atrasos de meses anteriores y el sujeto en cuestión haya estado asignado a más de un centro en ese tiempo.

Coste de Actividades.

El coste de cada actividad será la suma del coste de dedicación de cada persona a su actividad más el proveniente de aquellos costes de personal no relacionados directamente con las personas y que deben ser imputados conforme a algún criterio (en principio el de personas equivalentes por actividad).

Determinación del Coste de cada persona.

Como ya se ha señalado a través del coste de cada persona se obtienen agrupaciones superiores de coste (centros, actividades). Ahora bien, es conveniente especificar varios puntos al respecto:

- Como costes de una persona se entienden aquellos que le pueden ser vinculados directamente. En este sentido sueldos y salarios, seguridad social a cargo del empleador, indemnizaciones por razón del servicio, etc. son un ejemplo claro de lo que se pretende indicar. El sueldo y las indemnizaciones las devenga un sujeto individualizado, la seguridad social a cargo del empleador va relacionada y en proporción a ese sueldo, igual podemos decir de la previsión social de funcionarios, etc. En definitiva lo que se pretende es localizar a la persona y que ésta "arrastre" todos sus costes. Los elementos de coste vinculados no se imputan a centros y actividades, se "adhieren" a cada persona y la siguen en las distintas agrupaciones.
- Aunque quizá sea superfluo indicarlo el coste de cada persona está formado por elementos de coste. Cada uno de estos elementos deber ser analizado, periodificado y cuantificado. El total de elementos de coste (relativos a personal) de un centro o de una actividad será la suma de los de cada persona asignada a ese centro o a esa actividad (independientemente de aquellos elementos de coste como por ejemplo costes sociales que se imputan a centros y actividades aunque en función de personas equivalentes).

Esta cuantificación deviene especialmente dificultosa en el caso de la seguridad social a cargo del empleador que, aunque es elemento de coste independiente, debe tener una coherencia con sueldos y salarios; es decir, debe ir referida a los importes devengados cada mes (no a los pagados) de forma que será preciso excluir aquella parte de la seguridad social que se corresponda con pagos de sueldos que fueron devengados en ejercicios anteriores, además de incluir el coste de la seguridad social correspondiente a

costes ya devengados pero no pagados (remuneraciones pendientes de pago), y distinguiendo entre seguridad social vinculada a remuneraciones del mes y vinculada a meses anteriores dentro del mismo ejercicio (atrasos).

2. Sistema de Gestión de Gastos.

Otra fuente fundamental de alimentación del Sistema de Contabilidad Analítica es el Sistema de Gestión de Gastos. Por tal sistema entendemos las diferentes unidades existentes en la Organización que tienen por misión registrar, procesar, tratar, explotar y, en general, organizar todos los procesos económico-administrativos derivados de las relaciones (excluyendo las laborales) de la Entidad con aquellos terceros suministradores de bienes y servicios. Es el sistema encargado de registrar las facturas y demás justificantes del gasto y debe ser uno solo en cada Ente, no debiéndose confundir este requisito con la posibilidad de que existan diferentes puertas de entrada o puntos donde aparece la información en la organización, sino que debe entenderse como un solo registro, es decir una única unidad central en la que se tiene toda la información que ha originado o es susceptible de originar un gasto que puede convertirse mediante su aplicación al proceso productivo en un coste. En cualquier caso la Contabilidad Analítica precisa recibir la información preelaborada y unificada con los requisitos, desgloses y depuraciones que más adelante se señalan.

Existen dos tratamientos diferenciados para la incorporación de costes procedentes de este sistema de Gestión a la Contabilidad Analítica:

- Costes procedentes de contratos que pueden denominarse de tracto sucesivo (casos típicos son la limpieza, el mantenimiento de maquinaria o la seguridad) con correspondientes controles de las facturas que fluyan a la Organización en relación con los distintos devengos de los contratos.
- Costes procedentes de justificantes de gastos que no están asociados a contratos de tracto sucesivo.

En los dos casos señalados el Sistema de Gestión de Gastos debe ser el encargado de llegar hasta el punto que puede denominarse de “asignación de costes”, es decir, de relacionar un gasto con uno o varios elementos de coste,

con uno o varios centros de coste y con una o varias actividades. Asimismo debe ser capaz de depurar de los gastos lo que es y no es coste, bien por razón del período o bien por causa de la naturaleza del gasto (puede tratarse por ejemplo de adquisición de inmovilizado, bienes para consumo que tienen su entrada en un almacén controlado, etc.)

Puede ocurrir que en un mismo documento, desde el punto de vista jurídico (factura, recibo, etc.), confluyan varios hechos económicos distintos desde el punto de vista contable (existencia de diversos elementos de coste) y que cada uno de los artículos que se encuentran incluidos en un documento sea objeto de asociaciones distintas en relación con los portadores de coste (actividades y centros en su caso). Ante esta posibilidad, el Sistema de Gestión de Gastos debe ser capaz de garantizar un tratamiento adecuado que permita la correcta asignación de costes por actividades y centros en su caso.

Cabe la posibilidad de que los datos recibidos por el Sistema de Contabilidad Analítica incluyan no sólo el proceso de asignación sino también el proceso de reparto. Esta opción obligará a incluir y actualizar las tablas de criterios y los correspondientes parámetros en el Sistema de Gestión de Gastos.

***Procedimiento a seguir en la determinación de costes procedentes de contratos de tracto sucesivo y las facturas asociadas.**

En un primer momento se clasificarán todos los contratos que afectan a una Organización distinguiéndose tres tipos:

1. Contratos de vencimiento periódico e importe fijo (CVPF).
2. Contratos de vencimiento periódico e importe variable (CVPV).
3. Otros contratos.

Cada vez que se dé de alta un nuevo contrato en la Organización, el Sistema de Gestión de Gastos deberá incorporarlo a su base de datos, plasmando toda una serie de información: importe, importe del IVA, deducible y no deducible, información relativa al proveedor, etc. y un aspecto fundamental por su trascendencia con relación al Sistema de Contabilidad Analítica que es el referente al período de vigencia (o de devengo) de dicho contrato.

A efectos de la Contabilidad Analítica e independientemente de que el contrato tenga o no una fecha de finalización (por ejemplo un contrato de suministro de energía eléctrica), su importe se relacionará con un período, que será el de vigencia de dicho contrato cuando esta información se conozca, o el de la duración del ejercicio en caso contrario.

Por otra parte en el caso de los contratos que hemos denominado CVPV, no va a existir tampoco un importe predeterminado para un período por lo que la cantidad que figurará como tal será una estimación sobre la base de parámetros que se consideren relevantes, como podría ser un cálculo basado en el consumo de ejercicios precedentes, ceteris paribus.

Posteriormente se procederá a la asignación en Contabilidad Analítica de importes, estimados o no, a los elementos, centros y actividades correspondientes y estos serían los costes que se determinarían con una salvedad: si en el caso de los contratos con vencimiento periódico e importe fijo los costes se consideran reales, en el de los de importe variable se consideran estimados (siempre y cuando no se hubiera producido la llegada de facturas asociadas a tales contratos).

Es evidente que esa estimación comentada, es decir la inexistencia de facturas asociadas a esos contratos no es una situación real; lo normal será que fluyan periódicamente a la organización, por lo que habrá que determinar un procedimiento de tratamiento de las mismas para corregir, en su caso, los importes estimados y recalcular la asignación de costes.

Tratamiento de facturas no asociadas a contratos.

En el caso de facturas no asociadas a contratos el procedimiento será similar al caso de facturas asociadas, con la salvedad de que el elemento de coste y las claves de asignación no están preestablecidas, por lo que no constituirán un dato de salida del Sistema de Gestión de Gastos sino que deben ser directamente rellenables por el operador.

3. Sistema de Gestión del Inmovilizado.

Para la obtención de los costes de amortización es imprescindible la existencia en la organización de un Sistema de Gestión de Inmovilizado que proporcione datos que, constituyendo un output de información para ese sistema de gestión, alimenten al Sistema de Contabilidad Analítica.

En relación con los criterios de valoración para calcular el coste de amortización, cabe señalar que el objeto de ésta es la incorporación al producto del valor de los bienes de inmovilizado que se utilizan en el proceso productivo y que tal incorporación se hará en sucesivos ejercicios atendiendo tanto a la utilización real de los bienes como a su posible obsolescencia. De tal circunstancia se deriva la necesidad de establecer dos ámbitos o dos sistemas distintos de amortización: de una parte y según lo señalado un ámbito analítico, es decir propio de la Contabilidad de Costes y por otra parte un sistema que atienda a las necesidades de la Contabilidad Financiera en dónde priman otros criterios y otras necesidades ajenas a la incorporación real del valor del bien a las actividades.

Una cuestión de difícil resolución consiste en establecer criterios para considerar, con relación a determinados bienes muebles, cuándo debe ser considerado inmovilizado y por lo tanto amortizable, o cuándo por el contrario es considerado consumible en el período. La respuesta deberá darla cada organización atendiendo a criterios de importancia relativa. Un ejemplo típico de bienes de esta categoría son las papeleras que en algunas entidades son consideradas bienes corrientes mientras que en otras se inventarían y adquieren naturaleza de bien de inmovilizado.

En cualquier caso serán objeto de amortización por parte del Sistema de Contabilidad Analítica todos los bienes que, no siendo objeto de un contrato de arrendamiento, son considerados como integrantes del inmovilizado de una organización, en sus distintas variantes jurídicas, y siempre que se destinen efectivamente a la realización de las actividades de esa organización y será amortizable desde el momento en que empiece a funcionar, y en caso de no

distinguirse esa circunstancia, desde el momento en que es dado de alta como recibido por la entidad.

De acuerdo con el Documento nº 6 de Principios de Contabilidad Pública, los bienes susceptibles de formar parte del inmovilizado pueden ser clasificados desde el punto de vista del uso y destino que se les atribuya en:

- Activos necesarios para que la Administración produzca bienes y servicios.
- Activos utilizados directamente por el público y que benefician a la comunidad en general.

Por otra parte y derivado de las relaciones de cooperación entre administraciones existen una serie de bienes que surgen en el ámbito de una de ellas pero con la vocación de ser puestas a disposición de otra administración o de otro órgano de la misma.

No serán objeto de amortización los siguientes bienes:

- los integrantes del dominio público natural.
- los terrenos y bienes naturales, tanto los de uso público como los comunales, salvo que tuvieran una vida útil limitada para el sujeto (por ejemplo minas, graveras o escombreras).
- las inversiones destinadas al uso general.
- los integrados en el Patrimonio Histórico Español, en tanto no se utilicen por el sujeto contable para la prestación de bienes y servicios o para fines administrativos.

En relación con los denominados bienes adscritos serán objeto de amortización por parte del Ente que los reciba en adscripción, no produciéndose este proceso de amortización consecuentemente por parte del Ente adscribiente.

Las relaciones del Sistema de Contabilidad Analítica con los Sistemas de Gestión de Inmovilizado no se agotan con el mecanismo de obtención de datos sobre amortizaciones hasta aquí descritos, sino que existirá un flujo inverso de información (del Sistema de Contabilidad Analítica al Sistema/s de Gestión de Inmovilizado) por el que se comunicarán una serie de outputs de información

de costes. En efecto, existen una serie de cálculos derivados del movimiento interno de valores que afectan, o pueden afectar, al valor de bienes incluidos en el Sistema de Gestión de Inmovilizado constituyéndose en inputs de información para el mismo.

En esas circunstancias se encuentran las valoraciones de una serie de actividades: el grupo denominado como T.R.O.P.I.-Trabajos Realizados por la Organización para su Inmovilizado, de los que, individualmente, el Sistema de Contabilidad Analítica obtendrá oportuna información en cada período de personalización y comunicará esos datos al Sistema de Gestión de Inmovilizado. Estos Costes de T.R.O.P.I. se compensarán con los consiguientes Ingresos Calculados.

Además de la existencia de las actividades descritas, el Organismo puede realizar otras de carácter inversor en las que se incluyan la obtención de bienes que sean objeto de tratamiento por parte del Sistema de Gestión de Inmovilizado; en esos casos el Sistema de Contabilidad Analítica también rendirá información clasificada por Actividades Individuales y por períodos de personalización al Sistema de Gestión de Inmovilizado, independientemente de que ese sistema haya obtenido información, en un importante número de casos parcial, referente a esas inversiones a partir de otros Sistemas de Gestión.

El Sistema de Gestión de Inmovilizado debe ser capaz, por último, de enviar la información referente a las amortizaciones, por centros de coste y por actividades, lo que supone la existencia de un conocimiento previo por parte del sistema señalado de la adscripción a tales estructuras de los bienes en él incluidos, ajustándose a lo largo del tiempo a las variaciones que se produzcan en la asociación inicial.

4. Sistema de Gestión de Almacenes.

Aquellas entidades que, como consecuencia de la naturaleza de las actividades que efectúan, utilizan materias primas o materiales almacenables en general u obtienen una producción que debe ser almacenada, precisan, no sólo de una infraestructura apropiada para tal fin sino además, establecer los procedimientos necesarios que permitan controlar y obtener información

sobre movimientos y valoraciones de stocks y de existencias finales. Se trata de disponer de un Sistema de Gestión de Almacenes tanto de inputs como de outputs que se comuniquen con Contabilidad Analítica en ambos sentidos.

Antes de entrar en tratamientos concretos es preciso hacer una serie de aclaraciones previas:

1. Cuando se adquiere una materia o producto almacenable por parte de una Organización no se produce simultáneamente su incorporación como coste en el proceso productivo, sino que es en el momento de su utilización cuando se produce esa aplicación, ese consumo.
2. La Contabilidad Analítica deberá considerar como "almacenables" en una primera aproximación, aquellas materias y productos que sean consideradas como tales por la Contabilidad Externa o Financiera.
3. No debe ser el Sistema de Contabilidad Analítica quien efectúe el seguimiento y valoración de los stocks de materias y productos almacenables, sino el Sistema de Gestión de Almacenes que será externo a costes.
4. Sí constituirá un objetivo del Sistema de Contabilidad Analítica la valoración de los outputs obtenidos como consecuencia de los procesos de producción de la entidad.
5. Los criterios de valoración (FIFO, LIFO, NIFO, HIFO, PMP, etc.) que sean aceptados por parte del Sistema de Contabilidad Financiera de la organización serán asumidos por parte del Sistema de Contabilidad Analítica en cuanto a la valoración de existencias. El sistema de costes necesitará, como consecuencia de los postulados anteriores, del Sistema de Gestión de Almacenes para que le remita la información pertinente cumpliendo una serie de requisitos.

Esos requisitos de entrada al Sistema de Costes, sin perjuicio de las aclaraciones que se hacen más adelante, son, básicamente, de tres tipos:

- Se necesita saber qué elementos de coste han sido consumidos.
- Se necesita que se efectúe una valoración de esos consumos.
- Se necesita saber el destinatario, el portador de costes de esos consumos, es decir, actividad consuntiva y centro en su caso.

Estas especificaciones dirigidas al sistema de gestión de materias almacenables son igualmente válidas en relación con el Sistema de Gestión de Almacenes de productos terminados con la salvedad de que en este caso es el Sistema de Contabilidad Analítica el agente que debe valorar las entradas de productos en dichos almacenes de outputs y comunicárselo de esta manera a esos Sistemas de Gestión de stocks.

A continuación se describen las características del tratamiento que deben tener estos costes por parte del Sistema de Contabilidad Analítica.

En primer lugar, cabe señalar que existen, como ya se había deducido de lo dicho hasta aquí, dos tratamientos diferentes en relación con los tipos de stocks a tratar:

- Stocks de materias o de inputs.
- Stocks de productos o de outputs.

Especificaciones en relación con los Almacenes de Inputs:

El Sistema de Costes debe recibir tres tipos de información en relación con las materias almacenables:

1. Información sobre los gastos producidos como consecuencia de la adquisición de materias o elementos almacenables.
2. Información sobre consumos.
3. Información sobre Diferencias de Inventario.

1. Información sobre los gastos producidos como consecuencia de la adquisición de materias o elementos almacenables.

Cuando se produce un hecho económico que conlleve esa circunstancia, el elemento correspondiente se asociará a "cargas no incorporables-almacén".

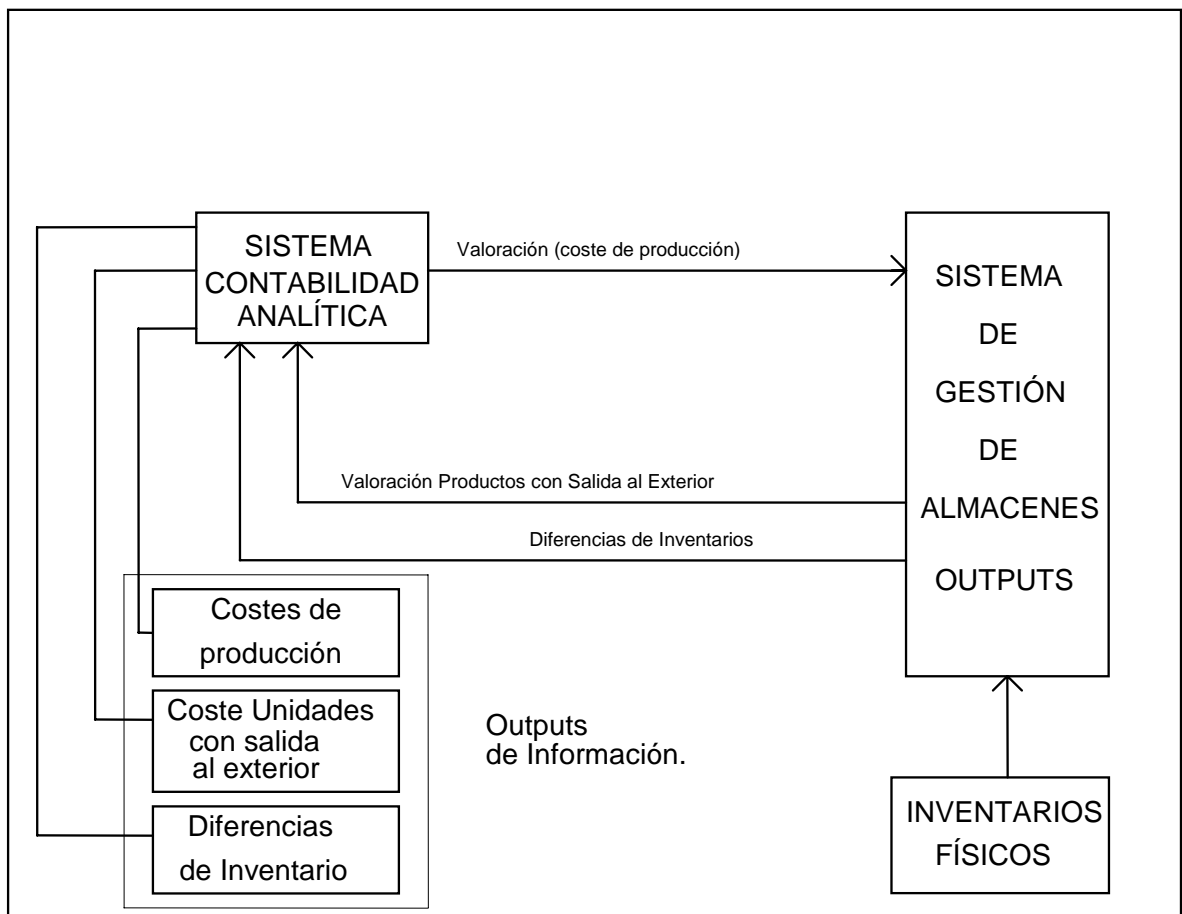
2. Información sobre consumos.

Esta información será suministrada por el Sistema de Gestión de Almacenes - inputs al menos una vez por cada período de personalización y se asignarán los consumos a sus respectivos centros y actividades .

3. Información sobre Diferencias de Inventario.

Se producirá una vez por cada ejercicio, al cierre del mismo, imputándose esos costes positivos o negativos al coste global de la Organización de acuerdo con las teorías contables más usuales.

ESPECIFICACIONES EN RELACIÓN CON LOS ALMACENES DE OUTPUTS.



Tal y como se describe en el gráfico el Sistema de Contabilidad Analítica tiene una relación de doble sentido con el Sistema de Gestión de Almacenes de outputs:

- Por una parte, la Contabilidad Analítica envía información al Sistema de Gestión de Almacenes de productos terminados.
- Por otra parte, el Sistema de Gestión de Almacenes de outputs envía información al Sistema de Contabilidad Analítica.

1. Información a suministrar por el Sistema de Contabilidad Analítica al Sistema de Gestión de Almacenes de outputs.

Uno de los objetivos de todo sistema de Contabilidad Analítica consiste en valorar la producción, siendo, en consecuencia, el propio sistema el encargado de esa valoración que enviará al Sistema de Gestión de Almacenes de outputs indicando los siguientes datos:

- Qué producción es la afectada
- Cuántos productos se han realizado
- Valoración de acuerdo a los criterios definidos en el sistema de Contabilidad Analítica de esa producción.

2 Información a suministrar por el Sistema de Gestión de Almacenes de outputs al Sistema de Contabilidad Analítica.

Existen dos tipos de información a incluir en este apartado:

2.1. Información sobre salidas de inventario:

Esta información será suministrada por el Sistema de Gestión de Almacenes de outputs al menos una vez por cada período de personalización, y deberá incluir necesariamente información sobre:

- Qué productos han sido objeto de esas salidas de stocks.
- Cuántos productos han salido de los stocks.

- Valoración de acuerdo con los criterios establecidos por el Sistema de Contabilidad Financiera o externa en función de los datos suministrados por el Sistema de Contabilidad Analítica, de esos productos.

2.2. Información sobre diferencias de inventario:

Se producirá una vez por cada ejercicio, al cierre del mismo, imputándose esos costes positivos o negativos al coste global de la Organización de acuerdo con las teorías contables más usuales.

5. Sistema de Gestión de Ingresos.

En apartados anteriores de este documento se trató ampliamente la tipología posible de ingresos que pueden afectar a los entes objeto de nuestro estudio; por otra parte en el apartado anterior se tratan las relaciones entre ingresos y actividades. En este punto que nos ocupa, simplemente queremos resaltar la necesidad de que exista en la organización un sistema de gestión que sistematice, controle, trate y envíe información relativa a los recursos obtenidos por la entidad al Sistema de Contabilidad Analítica. Queremos también insistir una vez más en que todos los ingresos que se incorporan a la organización, cualquiera que sea su origen y naturaleza, debidamente periodificados y relacionados en su caso con las actividades deben tener entrada en el sistema de costes y que deberán relacionarse con una serie de elementos de ingreso previamente definidos e incorporados al Sistema de Contabilidad Analítica.

(En su caso, se podrían relacionar ingresos con centros de acuerdo con lo expuesto más arriba).

9.2. Procesos de conciliación.

Mediante un proceso de conciliación se pretende poner de manifiesto toda discrepancia surgida en la obtención de resultados por parte de dos o más sistemas de información que actúan sobre una misma realidad.

El subsistema de Contabilidad Analítica es autónomo en relación con el Subsistema de Contabilidad Financiero / Presupuestario, pero esa autonomía no debe implicar incoherencia entre los mismos.

En principio, la información obtenida por los dos sistemas de información (analítico y financiero) debería ser semejante, en lo relativo a gastos/costes derivados del proceso de gestión, no obstante, pueden aparecer diferencias basadas en dos aspectos fundamentales:

1. Diferencias basadas en distintos postulados de partida, al incluir la Contabilidad Analítica costes no incluidos como gastos por la Contabilidad Financiera (por ejemplo: costes de previsión social de funcionarios) y la Contabilidad Financiera gastos no incluidos como costes por la Contabilidad Analítica (por ejemplo: transferencias no incluidas como costes).
2. Diferencias basadas en la aplicación de distintos criterios de periodificación por parte de los Sistemas de Contabilidad Financiera derivados de las prácticas de ejecución presupuestaria.

De la combinación de ambas situaciones surgirán las siguientes posibilidades:

- Partidas en Contabilidad Analítica no tratadas por Contabilidad Financiera.
- Partidas en Contabilidad Financiera no tratadas por Contabilidad Analítica.

El estudio de esas posibilidades de discrepancia y la explicación de esa discrepancia constituirá el resultado del proceso de conciliación.

9.2.1. Características básicas del proceso de conciliación.

El proceso de conciliación debe entenderse como una comparación de los outputs de información producidos por dos sistemas diferentes:

- Contabilidad Financiera.
- Contabilidad Analítica.

Esa comparación se pondrá de manifiesto en un "Informe de Conciliación" que debe ser considerado como un "Informe de Salida" más del Sistema de Contabilidad Analítica.

El proceso de conciliación podrá realizarse siempre que se haya efectuado un proceso de agregación referente a un período de personalización. No obstante, se recomendará no efectuar dicho proceso de conciliación nada más que una vez por cada ejercicio, coincidente en el tiempo con la emisión del informe

correspondiente al último período de personalización del ejercicio y el informe acumulado de dicho ejercicio.

Esa "recomendación" vendrá implícita en el sentido de no considerar "cerrada" la Contabilidad Analítica hasta que no se considere "cerrada" la Contabilidad General.

Existirán dos niveles de conciliación:

- por documentos,
- por elementos,

Cuando se pida a los Sistemas de Gestión externos la remisión de soportes para conciliación se solicitará esa información con el correspondiente desglose del documento por elementos.

El procedimiento concreto de conciliación consistirá de dos fases o posibilidades:

FASE A

- | |
|---|
| <ol style="list-style-type: none">1. Comprobación de documentos.2. Comprobación de importes. |
|---|

En caso de desglose por elementos:

FASE B

Comprobación de elementos e importes.

Todos los Sistemas de Gestión que generen información precisa para costes deberán emitir informes y enviarlos a Contabilidad Analítica explicitando tanto las partidas tratadas como los importes considerados y los períodos en que tales importes se han devengado.

El Sistema de Contabilidad Analítica deberá proceder a ejecutar los procesos adecuados para conciliar las contabilidades externas y de costes poniendo de manifiesto las discrepancias que surjan y explicando las causas.

El resultado del proceso de conciliación se plasmará en una serie de informes en los que se incluirán por cada documento tratado los parámetros que pongan de manifiesto las posibles situaciones en las que un hecho económico puede encontrarse:

1. Haber sido tratado por Contabilidad Financiera y no por Contabilidad Analítica.
2. Haber sido tratado por Contabilidad Analítica y no por Contabilidad Financiera.
3. Haber sido tratado tanto por Contabilidad Analítica como por Contabilidad Financiera.

Parece importante incidir en el sentido del término "tratado" que implica en este caso que uno de los sistemas contables (analítico y financiero) ha tenido conocimiento de ese hecho económico y ha procedido según las reglas imperantes en dicho sistema.

Evidentemente, que una partida haya sido tratada por el Sistema de Contabilidad Analítica no implica necesariamente que haya dado origen a un coste, por el contrario, puede haberse convertido en una existencia al transformarse en una materia almacenable, haber originado una "carga no incorporable" por corresponder a ejercicios anteriores, etc.

A continuación, y a título de ejemplo, se ofrecen algunas posibles presentaciones sobre las diferencias que se produzcan entre el Sistema de Contabilidad Analítica y el Sistema de Contabilidad Financiera en la realización de los procesos de conciliación.

En el Cuadro 1 se ofrece un modelo en el que se pretende explicar la composición de los importes incluidos como costes por elementos.

Se parte de una situación que corresponde al total de coste (Columna 4) que ofrece el importe incorporado como tal. Si a ese importe incorporado como Coste se le agrega el importe considerado como carga no incorporable, excluyendo los costes de materias almacenables que, en cuanto a su aplicación a costes ya se habían incorporado en los distintos elementos, se

obtendrá el total tratado por Contabilidad Analítica (sin incluir las cargas no incorporables derivadas de la adquisición de materiales almacenables y que serán objeto de tratamiento diferenciado).

Comparando ese total (Columna 6) con el total tratado como gasto por contabilidad financiera se obtendrá el resultado de que parte del coste/carga no incorporable en Contabilidad Analítica no ha sido tratado por Contabilidad Financiera.

El mismo procedimiento se seguirá para elementos de ingreso.

CONCILIACIÓN COSTES - C.A.

Período _____

* Habrá otra para Ingresos con la misma dinámica.

Total Coste del Período									
1. Elemento de Coste	2. Coste Real	3. Coste Estimado	4. (2+3) Total Coste	5. C.N.I. (- C. Alm.)	6. (4+5) Total Trat. C-A-	7. Trasd. Gasto en C.F.	8. Trasd. no gasto en C.F.	9. (7+8) Total CF	10. (6-9) Sí C.A. No C.F.
Elemento 1									
..									
·									
Elemento N									
Total Clase 1									
Elemento 1									
·									
·									
Elemento N									
Total Clase N									

* Diferencias de Inventarios y Prev. Social serán partida de cuadre.

CONCILIACIÓN COSTES POR ELEMENTOS

* Diferencia Invent.= Partida de Cuadre Período _____ _____

Código elemento; _____; _____

IMPORTE TRATADO EN CONTABILIDAD ANALÍTICA (-c.alm.)	_____	1
CARGAS NO INCORPORABLES ASOCIADAS (PRES. ORG.)	_____	2
COSTES PROCEDENTES PRESUPUESTO ORGANISMO	_____	3
TOTAL TRATADO EN C.A. PROC. PRES. ORG.	_____	4 (2+3)

Cuentas de Contabilidad Financiera Asociadas

Cuenta Código	Descripción		
Cuenta 1	_____	_____	(5.1.)
Cuenta 2	_____	_____	(5.2.)
.	.	.	.
Cuenta N	_____	_____	(5.N)
TOTAL GASTOS EN C.F.		_____	
Otras cuentas			
Cuenta 1	_____	_____	(5.n+1)
Cuenta 2	_____	_____	(5.n+2)
.	.	.	.
Cuenta K	_____	_____	(5.K)
TOTAL NO GASTOS EN C.F.		_____	

IMPORTE NO TRAT. C.F. _____ 6 (1-5)

IMPORTE PROC. PRES. NO ORGAN. _____ 7

DIFERENCIA _____ (6-7)

RESUMEN DE CONCILIACIÓN

ESQUEMA Nº 13

Período _____

TOTAL COSTES C. ANALÍTICA	_____
COSTES EN C.A. Y NO EN C.F.	_____
Costes de Otros Entes	
Rem. Pendientes	
Rei. Pendientes	
Prev. Social	
Contratos no Trat. C.F.	
Otros (inm. y D.I.)	
C.N.I. (-Consm. Alm.)	_____
TOTAL TRATADO C.A.	_____
Tratado gasto en C.F	
Tratado no Gasto en C.F.	
TOTAL TRATADO EN C.F.	_____
DIFERENCIA.	_____

En el cuadro nº 4 se obtiene una representación de las cuentas de Contabilidad Financiera en cuanto sus componentes han sido tratados o no por Contabilidad Analítica.

En principio todos los datos incluidos en Contabilidad Financiera deben haber sido tratados por Contabilidad Analítica, poniéndose de manifiesto en este informe las posibles diferencias que se hayan producido.

CONCILIACIÓN - DATOS C. FINANCIERA

CUADRO Nº 4

Período _____

<u>CUENTAS GASTO</u>		<u>TRATADO C.F. NO C.A.</u>
Código	Descripción	
1		_____
2		_____
.		
n		_____
CUENTAS NO GASTO		
n+1		_____
n+2		_____
.		
k		_____
TOTAL		_____

10. PROCESOS DE AGREGACIÓN

Y

CONSOLIDACIÓN DE COSTES.

10.PROCESOS DE AGREGACIÓN Y CONSOLIDACIÓN DE COSTES.-

Los entes que componen el Sector Público a los que se ha referido este documento con anterioridad, véase el punto 2, no componen un haz de conjuntos disjuntos, sino que, por el contrario, presentan intersecciones continuas, unas desde el punto de vista meramente financiero, otras organizativo-jerárquicas (y de control o asesoría) y otras de mera colaboración en la realización de tareas comunes.

Por señalar un ejemplo que aclare lo que se quiere decir, pensemos en un Departamento Ministerial que realiza transferencias a otros entes del sector, que dirige a través de la participación en los correspondientes órganos gestores la acción de varios organismos autónomos y que, además, colabora con otros Departamentos Ministeriales en la realización de programas presupuestarios comunes.

Evidentemente, las relaciones señaladas con anterioridad no implican necesariamente su existencia en todos los casos, sino que se ha tratado de detallar la diversidad de situaciones en que podría encontrarse un mismo ente.

La importancia de estas relaciones parecería conllevar que, al igual que se está haciendo en estos momentos en relación con los aspectos referidos a la Contabilidad Financiera, se realizara un trabajo suficientemente minucioso en un documento independiente. No obstante, la manifiesta falta de práctica, aunque sólo fuera básica, en el ámbito de la Contabilidad Analítica, aconseja acometer, aunque sea de manera incipiente, el enunciado de algunas ideas, de algunos postulados básicos que, al menos, señalen el camino aunque no lo recorran por completo.

Las consideraciones señaladas anteriormente en relación con los aspectos puramente financieros de las relaciones entre órganos del Sector Público pasan por el estudio que se está desarrollando en estos momentos atinentes al ámbito financiero. Posiblemente sería pretencioso por nuestra parte adentrarnos en esa materia, y, por el contrario, lo prudente es esperar a la

culminación de dicho trabajo y obtener las consecuencias que para el ámbito de la Contabilidad Analítica se deduzcan y que no tienen por qué ser necesariamente las mismas que se determinen para el ámbito de la Contabilidad Financiera, aunque sí deben ser tenidas expresamente en cuenta..

En relación con los otros dos aspectos señalados se ha optado por distinguir lo que serían procesos de colaboración o actuación conjunta, de lo que serían aspectos de interrelación entre los diversos sujetos contables.

Se distinguirá, por tanto, entre aquellas situaciones en las que no existe ningún tipo de relación jerárquica, o al menos esa relación no es evidente, de aquéllas en que si existe esa relación.

En el segundo caso se hablará de procesos de agregación jerárquica o vertical en cuanto a conjuntos de coste que pasan a formar parte de un todo común, y en el primer caso se hablará de procesos de agregación no jerárquica o transversal.

Para finalizar, cabe señalar que la complejidad del entramado de relaciones que se plantean en un sector tan amplio como el analizado, además de las consideraciones anteriores relativas a materias financiera, aconsejan que nos limitemos en estos momentos a aspectos de agregación y consolidación dentro de lo que es usual denominar como Sector Administraciones Públicas y aun dentro de las mismas, no contemplar exhaustivamente las interrelaciones entre los distintos ámbitos Central, Autonómico y Local.

10.1. *Procesos de agregación jerárquica o vertical en el Sector de las Administraciones Públicas.*

Las complejas relaciones existentes en el ámbito de las Administraciones Públicas se manifiestan en el aspecto que ahora nos interesa en dos tipos concretos:

- Relaciones de Dirección.
- Relaciones de Control.

Los conceptos señalados, Dirección y Control, no deben entenderse como conceptos específicamente definidos, con un contenido concreto, sino que tratan de englobar una serie de situaciones que por su variedad renunciamos a enumerar, deben entenderse, por tanto, como conceptos referenciales que tratan de ayudar a comprender las diversas situaciones comentadas.

En ambos casos el problema surge desde el momento en que se define cuál es la entidad contable en estudio en el ámbito de la Contabilidad Analítica.

Evidentemente, el aspecto jurídico no puede ser determinante porque, como es bien sabido, todas las unidades que componen lo que se denomina Administración General del Estado tienen personalidad jurídica única, por lo que la consecuencia sería que a la hora de analizar desde el punto de vista de la Contabilidad Analítica se tuviera que hablar de un mismo sujeto cuando se están analizando diversos Departamentos Ministeriales, por ejemplo.

Se considerará como factor decisivo para identificar cada sujeto contable las premisas que al respecto existen en la diversa normativa vigente, fundamentalmente las reglas de clasificación presupuestaria.

De la manera señalada cada Departamento formará un sujeto diferente, cada Organismo Autónomo será también un sujeto diferente, etc.

Entre las relaciones de dirección se encuentran las que ejercen distintos órganos centrales de un Departamento Ministerial sobre los órganos institucionales de él dependientes. Entre esos órganos se puede encontrar el Ministro en su calidad de presidente de un consejo de Dirección de un Organismo Autónomo, un Subsecretario en situación similar, etc.; en estos casos se produce la situación de que una parte del coste del órgano en cuestión debe repercutirse, de acuerdo con los criterios que en cada caso se determine, en el coste del órgano dirigido.

Por otra parte, el coste del órgano Ministro como centro de coste, o Subsecretario, por ejemplo, debe comprender el coste de la dirección del correspondiente Ministerio así como el coste de dirección del ente institucional en estudio.

Se produce así la circunstancia de que si se calcula el coste del Departamento como tal no se debería incluir el coste de ese otro sujeto contable que es el Organismo en cuanto a los costes compartidos.

La información a ofrecer será, en ese sentido, la siguiente:

- Coste del Departamento Ministerial.- Incluirá el coste de los órganos compartidos sólo en la parte correspondiente al coste asociado al sujeto contable Departamento Ministerial.
- Coste del Ente Institucional.- Incluirá el coste de los órganos compartidos en la parte correspondiente al coste asociado al sujeto contable Ente Institucional.
- Coste del Órgano compartido.- Incluirá el coste de dirección de todos los sujetos contables.

En cuanto a las relaciones de control, entre las que se pueden señalar como ejemplos significativos las Intervenciones Delegadas en Organismos Autónomos y Departamentos Ministeriales, la discusión se centra fundamentalmente en la consideración de esos órganos como integrantes del coste del sujeto contable o como órganos externos a la actividad de dichos sujetos.

Nuestra opinión, discutible desde luego, es considerar a esos órganos como parte integrante, al menos en el caso señalado, del coste del ente en que realizan su actividad como consecuencia de su naturaleza de órganos necesarios (en el caso de las Intervenciones Delegadas en Organismos Autónomos se pueden considerar como unidades de auditoría interna que suplen al órgano que debería existir en su caso. En el caso de las Intervenciones Delegadas en Departamentos Ministeriales además del carácter ya señalado, se comportan como las oficinas contables del sujeto en cuestión).

Lo dicho anteriormente se traduce en que el coste de esos órganos se considera como parte integrante del coste del ente en que se encuentran ubicados.

No obstante, lo señalado hasta ahora no implica que el coste de esas unidades no forme parte también del coste del órgano del que funcionalmente dependen. Así, el coste de la Intervención General de la Administración del Estado estará formado por el coste de los órganos centrales, de las Intervenciones Territoriales y de las Intervenciones Delegadas.

A la hora de ofrecer el coste agregado de toda la Administración es evidente que ese coste no podrá incrementar tanto el coste de los entes en cuestión y el del órgano central del que dependen, debiéndose ofrecer las explicaciones pertinentes y la información suficientemente desagregada para su correcta interpretación.

10.2. Procesos de agregación no jerárquica o transversal en el Sector de las Administraciones Públicas.

Es habitual en el ámbito de las Administraciones Públicas el caso de actuaciones conjuntas en que distintos sujetos contables incorporan un determinado valor añadido para la consecución de una determinada actividad.

Un ejemplo de lo anterior podría ser el caso de la gestión del tráfico en carretera en que participa además de la Jefatura Central de Tráfico la Dirección General de la Guardia Civil.

El coste de esa actividad, "Gestión del Tráfico", por ejemplo, vendría determinado por el coste incorporado por cada uno de los dos órganos que participan, Ministerio del Interior como tal, y Organismo Autónomo Jefatura Central de Tráfico.

En estos casos cabe hablar de procesos de agregación transversal o no jerárquicos para la determinación del coste de esas actividades.

10.3. Procesos de consolidación de costes en el Sector de las Administraciones Públicas.

Como se ha advertido con anterioridad, los procesos de consolidación de costes afectarán, fundamentalmente, a las relaciones financieras que se establecen entre el conjunto de entes que componen el entramado del Sector Público.

Esas cuestiones financieras pueden tener, de alguna manera, repercusión en el ámbito de la Contabilidad Analítica. Así, las transferencias realizadas entre estos entes (que, a su vez, pueden luego tener repercusión en el ámbito externo) aconsejarían una presentación determinada de la información, así como efectuar las aclaraciones pertinentes.

La ya comentada realización en estos momentos de un documento contable que incide fundamentalmente en aspectos de consolidación desde el punto de vista de la Contabilidad Externa aconseja no pronunciarnos ahora sobre este particular a la espera del resultado de dicho trabajo.

Al lado de esas “cuestiones financieras” pueden producirse, como consecuencia de las interrelaciones mencionadas en los puntos anteriores, posibles duplicaciones de información que, si bien no son asimilables al concepto de consolidación tal como es entendido en la contabilidad de los grupos de sociedades, sí pueden producirse al actuar el análisis de costes sobre variables diferentes, teniendo en cuenta entre otros aspectos las diferentes dependencias orgánicas y funcionales además de realizar el estudio del coste de las actividades.

Esas situaciones concretas, que nunca se producirían en el ámbito de la Contabilidad Financiera, deben ser tenidas en cuenta en el ámbito de la Contabilidad Analítica, originando que el término “consolidación” abarque un campo conceptual diferente en ambos sectores.

Se ha preferido, no obstante, seguir utilizando dicho vocablo por ser fundamentalmente las relaciones financieras las que van a determinar su alcance.

11. DOCUMENTOS E INFORMES.

11. DOCUMENTOS E INFORMES.

El output de todo proceso contable queda configurado en una serie de estados o informes en los que se presentan de modo sintético los agregados contables que permiten evaluar en una visión de conjunto los resultados de dicho proceso, resultando evidente la importancia que ese "output de información" presenta en el conjunto del sistema ya que a partir de su contenido se tomarán las decisiones que se consideren necesarias.

Si bien la obtención de esa información se encuentra más o menos normalizada en relación con los procesos de Contabilidad Financiera, en el campo de la Contabilidad Analítica no puede hablarse de una situación similar, sino que las propias características de la dinámica de los procesos productivos determinarán su configuración.

Debe tenerse en cuenta, por otra parte, que el desarrollo de los procesos de Contabilidad Analítica, por su propia naturaleza, implican una potencialidad de análisis que debe verse satisfecha convenientemente por las posibilidades de obtener información con unas características que la hagan útil para la toma de decisiones con un grado suficiente de análisis.

Por otra parte, la información en el campo de la Contabilidad Analítica convierte el factor tiempo, que si bien es importante en todo sistema contable, en factor determinante debido a su inmediata aplicabilidad sobre los procesos productivos.

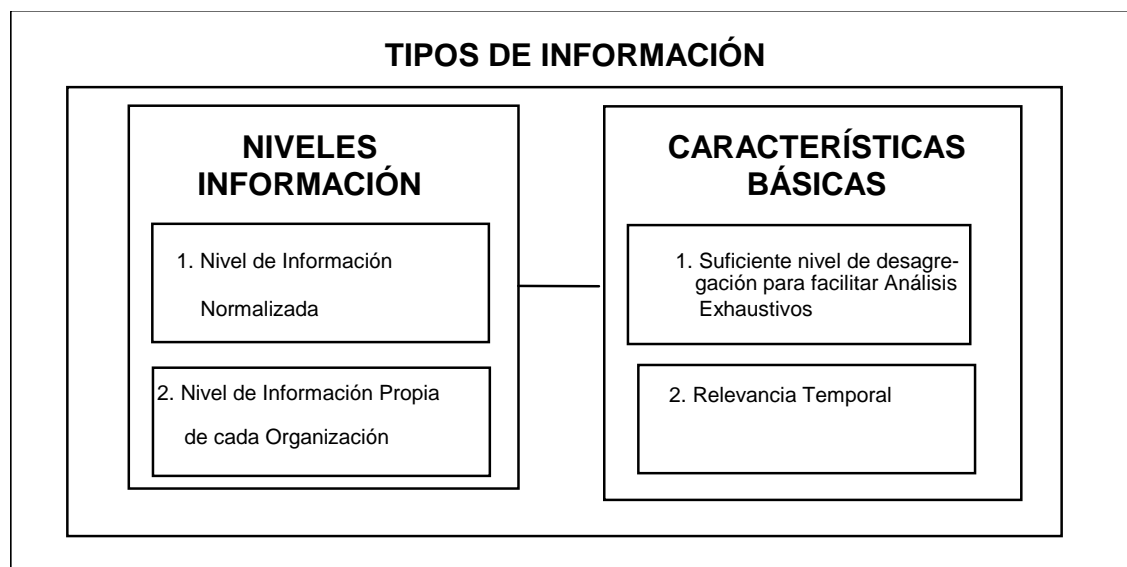
De lo dicho hasta ahora se pueden extraer los aspectos fundamentales, las características, que debe reunir la información obtenida de un Sistema de Contabilidad Analítica:

1. Suficiencia en cuanto a su contenido para posibilitar un análisis exhaustivo de los procesos de formación de costes (e Ingresos).
2. Relevancia temporal "agudizada" por la coyunturalidad de esa información.

Además, se debe tener en cuenta que un modelo general debe contemplar no sólo las características comunes a toda organización o grupo de organizaciones a las que va dirigido, sino que debe permitir, si no se quiere incurrir en dogmatismos que puedan tergiversar la realidad, una serie de posibilidades derivadas de la idiosincrasia de cada organización.

Así, planteado en un momento como el actual en el que la utilización de medios informáticos permite una superación de las tradicionales cortapisas en cuanto al coste de obtención de información, se opta por contemplar los dos aspectos de la realidad de los entes:

- Por un lado la información normalizada, información de carácter mínimo cuya obtención se posibilita en todos los entes en que se aplique.
- Por otro lado se debe complementar esa información normalizada con la incorporación dentro del desarrollo informático de modalidades de aplicaciones que potencien al máximo las posibilidades presentes o futuras manifestadas por los distintos estamentos de cada Organización.



Por último, antes de explicar brevemente los diversos tipos de informes que compondrán el Nivel de Información Normalizada, cabe señalar dos aspectos a tener en cuenta en relación con los outputs de información que por lo demás, son comunes a todo output de información contable:

1. Los informes numéricos, a pesar de ser fundamentales, de constituir el núcleo de la información, no constituyen en exclusiva el resultado final del proceso, sino que deben ser acompañados, y esto es fundamental en Contabilidad Analítica, por informes descriptivos complementarios en los que se especifiquen las características de esa información, sus particularidades, etc., en definitiva, informes que ayuden a su comprensión y que eviten el análisis sesgado que el informe numérico podría provocar.

Este aspecto se agudiza aún más en un campo como el de las Administraciones Públicas en el que el uso de información por parte de agentes externos a las organizaciones puede provocar un importante sesgo en la interpretación de datos.

2. Las posibilidades ofrecidas por los Sistemas de Contabilidad Analítica en cuanto a obtención de información no agotan las posibilidades de "manejo" de la misma, sino que podrá ser complementada, y será necesario en muchos casos, con información procedente de otros subsistemas de información de la organización o ajenas a la misma, así como con la contrastación de datos de otros ejercicios, estudio de series temporales, análisis de regresión, etc.

En definitiva, no debe caerse en la interpretación maniquea de que la información obtenida constituye un aspecto independiente de la visión de la organización aislada en un momento temporal, sino que es una parte más de la información global, un miembro más del esqueleto del Sistema de Información de la Organización y del entramado general a que dicha organización pertenece.

Dentro de lo que se ha venido denominando Información Básica o Normalizada, se han establecido las siguientes posibilidades:

LISTADOS BÁSICOS.

- Total tratado por Contabilidad Analítica.
- Procedentes Presupuesto del Organismo.
- Procedentes Presupuesto de Otros Entes.

- Procedentes de Contabilidad Analítica (Costes Calculados).
- Total tratado por Contabilidad Analítica.
- Costes Externos (Excepto materiales enviados a Almacén Controlado Input).
- Costes Calculados.
- Cargas no incorporables
- Costes Ejercicios anteriores.
- Gastos Otros Entes.
- Adquisiciones de Inmovilizado.
- Almacenes (Adquisiciones de Almacenes Controlados Input).
- Otros.
- Total Costes.
- Costes Externos (excepto materiales enviados a Almacén Controlado Input).
- Costes Calculados.
- Consumos de Input Almacenes Controlados.
- Total Costes por Clases.
- Clase 1.
 - .
 - .
- Clase N.
- Total Costes de Centros. (Posible agrupación por clases de Centros).
- Centro 1.
 - .
 - .
- Centro N.

- Total Costes de Actividades. (Posible agrupación por clases de Actividades).
- Actividad 1.
 - .
 - .
- Actividad N.
- Total Tratado Ingresos / Subvenciones.
- Ingresos / Subvención 1.
 - .
 - .
- Ingreso / Subvención N.
- Comparación Costes Totales/Ingresos-Subvenciones Totales. (No se incluirá TROPI).

LISTADOS DESCRIPTIVOS.

- Costes por elementos.
- Costes primarios de Centros.
- Costes de Centros Auxiliares por Actividades.
- Costes Totales por Centros.
- Costes Primarios de Actividades.
- Costes Totales por Actividades.
- Ingresos por elementos.
- Ingresos por Actividad.
- Comparación Costes/Ingresos por Actividad.
- Costes Totales de Actividad/Ingresos.
- Costes Primarios de Actividad/Ingresos.
- Listados de Costes Medios por Actividad.

- Costes Medios por Actividad/Costes Totales.
- Costes Medios por Actividad. Coste Primario
- Coste Medio por Unidad Vendida
- Márgenes unitarios/Costes Totales.
- Márgenes unitarios/Costes Primarios.
- Índices de Costes Total Centros por Persona.
- Índices de Costes Primarios Centros por Persona.
- Índices de Costes Total de Actividad por Persona.
- Coste unitario Elemento/Persona.

Especificaciones Básicas de estos Listados .

1. La información se debe obtener para un período determinado.
2. En todos los casos se debería distinguir los importes reales de los estimados.
3. En todos los casos se debería distinguir los costes que se han ido incorporando según las fases de agregación.
4. En todos los casos se debe posibilitar la inclusión de costes acumulados además de los del período.
5. La información se obtendrá por cada una de las fases de agregación o reparto.
6. Se posibilitará la agregación en forma de árbol respecto a los niveles superiores tanto en Centros como en Elementos y Actividades así como a cualquier nivel común.

INFORMES NORMALIZADOS

(A título de ejemplo)

Resumen de Elementos de coste

Fecha _____

ELEMENTOS	IMPORTE	%
COSTES DE PERSONAL		
<i>Sueldos y salarios.</i>		
<i>Indemnizaciones.</i>		
<i>Cotizaciones sociales a cargo del empleador.</i>		
<i>Otros costes sociales.</i>		
<i>Indemnizaciones por razón del servicio.</i>		
<i>Transporte de personal.</i>		
ADQUISICIÓN DE BIENES Y SERVICIOS		
<i>Coste de materiales de reprografía e imprenta.</i>		
<i>Coste de otros materiales.</i>		
<i>Adquisición de bienes de inversión.</i>		
<i>Trabajos realizados por otras empresas.</i>		
SERVICIOS EXTERIORES		
<i>Costes de investigación y desarrollo del ejercicio.</i>		
<i>Arrendamientos y cánones.</i>		
<i>Reparaciones y conservación.</i>		
<i>Servicios de profesionales independientes.</i>		
<i>Transportes.</i>		
<i>Servicios bancarios y similares.</i>		
<i>Publicidad, propaganda y relaciones públicas.</i>		
<i>Suministros.</i>		
<i>Comunicaciones.</i>		
<i>Costes diversos.</i>		
TRIBUTOS		
COSTES CALCULADOS		
<i>Amortizaciones</i>		
<i>Previsión Social de Funcionarios.</i>		
COSTES FINANCIEROS		
COSTES DE TRANSFERENCIAS		
OTROS COSTES		
TOTAL		

Resumen General de Centros de Coste

Fecha _____

CENTROS DE COSTE	IMPORTE	%
ÓRGANOS DE DIRECCIÓN Y ADMINISTRACIÓN GRAL.DE LA UNIVERSIDAD		
<i>Rectorado</i>		
<i>Gerencia</i>		
ADMINISTRADORES GERENTES Y SECRETARÍAS DE CENTROS		
<i>Gerencia y Secretaría de la Facultad de CC.EE</i>		
<i>Gerencia y Secretaría de la Facultad de Derecho</i>		
<i>Gerencia y Secretaría de la Facultad de Ciencias</i>		
DECANATOS, DIRECTORES DE CENTROS Y STAFF		
<i>Decanato de la Facultad de CC.EE</i>		
<i>Decanato de la Facultad de Derecho</i>		
<i>Decanato de la Facultad de Ciencias</i>		
DEPARTAMENTOS		
<i>Dpto. de Matemáticas</i>		
<i>Dpto. de Física</i>		
<i>Dpto. de Derecho Privado</i>		
<i>Dpto. de Derecho Público</i>		
<i>Dpto. de Ciencias Empresariales</i>		
<i>Dpto. de Economía</i>		
BIBLIOTECAS		
<i>Biblioteca de Ciencias Experimentales</i>		
<i>Biblioteca de la Facultad de Derecho</i>		
<i>Biblioteca de la Facultad de Económicas</i>		
AULAS		
<i>Aula de la Facultad de Ciencias</i>		
<i>Aulas de la Facultad de Derecho</i>		
<i>Aulas de la Facultad de Económicas</i>		
OTROS CENTROS DOCENTES		
CENTROS DE APOYO A LA INVESTIGACIÓN		
OTROS CENTROS FINALISTAS		
TOTAL		

Coste Primario de Centros por Elementos

Fecha _____

Rectorado

ELEMENTOS	Coste Directo	Coste Indirecto	TOTAL	%
COSTES DE PERSONAL				
ADQUISICIÓN DE BIENES Y SERVICIOS				
SERVICIOS EXTERIORES				
TRIBUTOS				
COSTES CALCULADOS				
COSTES FINANCIEROS				
COSTES DE TRANSFERENCIAS				
OTROS COSTES				
TOTAL				

Coste Final de Centros por Elementos

Fecha _____

Rectorado

ELEMENTOS	Coste Primario	Coste Auxiliar	TOTAL	%
COSTES DE PERSONAL				
ADQUISICIÓN DE BIENES Y SERVICIOS				
SERVICIOS EXTERIORES				
TRIBUTOS				
COSTES CALCULADOS				
COSTES FINANCIEROS				
COSTES DE TRANSFERENCIAS				
OTROS COSTES				
TOTAL				

Resumen General de Actividades

Fecha _____

ACTIVIDADES	IMPORTE	%
ACTIVIDADES DIRECTIVAS ADMINISTRATIVAS Y GENERALES		
<i>Dirección y Administración General de la Universidad</i>		
<i>Administración y Dirección de Facultades y Centros</i>		
ACTIVIDADES FINALISTAS		
ACTIVIDADES DOCENTES		
Titulaciones Oficiales		
<i>Licenciatura en CC.EE</i>		
<i>Asignatura 1</i>		
<i>Asignatura n</i>		
<i>Licenciatura en Derecho</i>		
<i>Asignatura 1</i>		
<i>Asignatura n</i>		
Titulaciones Propias		
<i>Master 1</i>		
<i>Master n</i>		
INVESTIGACIÓN PROPIA		
Proyecto de Investigación 1		
Proyecto de Investigación n		
ACTIVIDADES DE EXTENSIÓN UNIVERSITARIA		
ACTIVIDADES ANEXAS		
TOTAL		

Coste Primario de Actividades por Elementos

Fecha _____

Asignatura 1

ELEMENTOS	Coste Directo	Coste Indirecto	TOTAL	%
COSTES DE PERSONAL				
ADQUISICIÓN DE BIENES Y SERVICIOS				
SERVICIOS EXTERIORES				
TRIBUTOS				
COSTES CALCULADOS				
COSTES FINANCIEROS				
COSTES DE TRANSFERENCIAS				
OTROS COSTES				
TOTAL				

Coste Final de Actividad

Fecha _____

ACTIVIDADES	C. Primario	C.Actv.Aux.	C.Actv.DAG	TOTAL	%
ACTIVIDADES FINALISTAS					
ACTIVIDADES DOCENTES					
Titulaciones Oficiales					
<i>Licenciatura en CC.EE</i>					
<i>Asignatura 1</i>					
<i>Asignatura n</i>					
<i>Licenciatura en Derecho</i>					
<i>Asignatura 1</i>					
<i>Asignatura n</i>					
Titulaciones Propias					
<i>Master 1</i>					
<i>Master n</i>					
INVESTIGACIÓN PROPIA					
Proyecto de Investigación 1					
Proyecto de Investigación n					
ACTIVIDADES DE EXTENSIÓN UNIVERSITARIA					
ACTIVIDADES ANEXAS					
TOTAL					

Información del coste de las Actividades Docentes

Fecha_____

ACTIVIDADES	C. Dptos	C. Bibliot.	C. Aulas	C.DAG	TOTAL
ACTIVIDADES DOCENTES					
Titulaciones Oficiales					
<i>Licenciatura en CC.EE</i>					
<i>Asignatura 1</i>					
<i>Asignatura n</i>					
<i>Licenciatura en Derecho</i>					
<i>Asignatura 1</i>					
<i>Asignatura n</i>					
Titulaciones Propias					
<i>Master 1</i>					
<i>Master n</i>					
TOTAL					
%					

Ingresos

Fecha _____

INGRESOS	Importe	% Total	Nº Alumnos	Imp. / Alumno
INGRESOS DOCENCIA				
TITULACIONES OFICIALES				
<i>LICENCIATURA EN CCEE</i>				
<i>LICENCIATURA DERECHO</i>				
<i>LICENCIATURA BIOLÓGICAS</i>				
<i>DOCTORADO BIOLÓGICAS</i>				
TITULACIONES PROPIAS				
<i>MASTER 1</i>				
<i>MASTER 2</i>				
OTROS INGRESOS				
TOTAL INGRESOS				

Márgenes y grado de cobertura

Fecha _____

ACTIVIDADES	Coste Activ.	Ingresos	Margen	% Cobertura
ACTIVIDADES FINALISTAS				
ACTIVIDADES DOCENTES				
Titulaciones Oficiales				
<i>Licenciatura en CC.EE</i>				
<i>Asignatura 1</i>				
<i>Asignatura n</i>				
<i>Licenciatura en Derecho</i>				
<i>Asignatura 1</i>				
<i>Asignatura n</i>				
Titulaciones Propias				
<i>Master 1</i>				
<i>Master n</i>				
INVESTIGACIÓN PROPIA				
Proyecto de Investigación 1				
Proyecto de Investigación n				
ACTIVIDADES DE EXTENSIÓN UNIVERSITARIA				
ACTIVIDADES ANEXAS				
TOTAL				

12. GLOSARIO DE TÉRMINOS.

ACTIVIDAD.

Conjunto de actuaciones que tiene como objetivo la aplicación de un valor añadido a un objeto, mediante la utilización combinada de factores en un proceso productivo, para obtener bienes o prestar servicios.

ACTIVIDAD ANEXA.

Actividad que no se considera imprescindible para la realización de las funciones productivas de una organización. Entre otras, aquellas que, si bien pueden cumplir una función social, no responden a criterios de organización de la producción y siempre que las organizaciones no estén obligadas a su realización como consecuencia de mandatos legales o acuerdos debidamente establecidos.

ACTIVIDAD AUXILIAR.

Actividad que sirve de soporte al proceso productivo de una manera mediata.

ACTIVIDAD DIRECTIVA, ADMINISTRATIVA Y GENERAL.

Actividades realizadas por los centros de igual denominación, o por los centros mixtos en su caso, que constituyen el soporte administrativo y de dirección en toda organización. Su diferencia con las actividades auxiliares radica, fundamentalmente, en no estar relacionadas directamente con el proceso productivo como tal.

ACTIVIDAD FINALISTA O PRINCIPAL.

Actividad tendente a la realización inmediata de los outputs, bienes y servicios, que constituyen el objetivo de una organización.

CARGAS INCORPORABLES.

Aquellas que sean atribuibles al sujeto contable por formar parte del coste de uno o varios centros y/o actividades para el período en estudio. Se pueden corresponder con gastos del presupuesto o cálculos internos del ente o estar integrados en el presupuesto o cálculo interno de otro Ente Público.

CARGAS NO INCORPORABLES.

Aquellas que no se considera que contribuyen a formar el valor añadido de la actividad productiva de la organización, bien por razón del período (costes de otros ejercicios) bien por no corresponderse con las actividades propias de la organización, bien por su naturaleza

CENTRO (DE COSTE).

Lugar, físico o no, dónde, como consecuencia del “proceso productivo”, se consume toda una serie de medios que se incorporan a las actividades, entendidas éstas en un sentido amplio como el conjunto de operaciones de todo tipo que crean productos y servicios.

CENTRO DE RESPONSABILIDAD

Unidad organizativa dirigida por un responsable de sus actividades.

CENTRO ANEXO.

Centro que realiza actividades no necesarias, o al menos no imprescindibles, para el proceso productivo de la organización.

CENTRO AUXILIAR.

Centro que realiza una actividad de ayuda y que, sin afectar de manera inmediata a la formación del coste, se considera necesario para la correcta realización del proceso productivo de una organización.

CENTRO DIRECTIVO Y GENERAL.

Centro encargado de coordinar la actividad de otros centros dependientes de él, o de realizar actividades de tipo administrativo o general que permiten el funcionamiento de la organización.

CENTRO MIXTO.

Centro que participa simultáneamente de las características de dos o más de los tipos de centros señalados con anterioridad.

CENTRO PRINCIPAL.

Centro que realiza una o varias actividades que configuran el proceso productivo de una organización determinada, contribuyendo de manera inmediata a la formación del valor añadido en que consiste dicho proceso.

CONTRATOS CVPF.

Contratos de Vencimiento Periódico e Importe Fijo. Aquellos contratos que se caracterizan por su vencimiento periódico en el tiempo y por concretarse en un importe determinado previamente.

Como consecuencia de esas características se puede obtener información útil para el Sistema de Contabilidad Analítica antes que aparezca en la organización el documento material que permitirá el reconocimiento de la obligación y el pago posterior, pudiéndose evitar desfases temporales en el conocimiento de la realidad

CONTRATOS CVPV.

Contratos de Vencimiento Periódico e Importe Variable. Aquellos contratos que se caracterizan por su vencimiento periódico (exacto o no) en el tiempo y por su importe variable (en función, normalmente, del consumo efectivamente realizado), aunque pueden contener una parte fija en dicho importe.

Como consecuencia de esas características la organización conoce la existencia de un consumo (aunque no conozca su importe exacto), con lo que puede efectuar una estimación del mismo.

COSTE .

Valoración monetaria de los consumos necesarios realizados o previstos por la aplicación racional de los factores productivos en la obtención de los bienes, trabajos o servicios que constituyen los objetivos del sujeto contable.

COSTE DE AMORTIZACIONES.

Importe de la depreciación efectiva sufrida por el inmovilizado material o inmaterial, por su aplicación al proceso productivo.

COSTE DE OPORTUNIDAD.

Coste estimado en función de la opción de producción asumida por un ente determinado respecto de una opción alternativa.. En el caso de las Administraciones Públicas no parece lógica su inclusión como consecuencia de que el proceso presupuestario determina como condición “a priori” cuáles son los bienes y servicios a producir. En el caso de las organizaciones empresariales públicas su determinación dependerá de si existen realmente o no esas posibles alternativas

COSTE DE PERSONAL.

Retribuciones al personal, cualquiera que sea la forma o el concepto por el que se satisfacen, cuotas a cargo de la entidad a los regímenes de Seguridad Social y de pensiones del personal a su servicio y los demás costes de carácter social del personal dependiente de la misma.

COSTE DE PREVISIÓN SOCIAL DE FUNCIONARIOS.

Coste que para los entes en estudio como empleadores de funcionarios públicos ocasionarían las aportaciones, en un régimen presupuestario en el que se individualizarán esas aportaciones, para la cobertura tanto asistencial (medicinas, asistencia sanitaria, etc.) como de pensiones.

COSTE DE TRANSFERENCIAS.

Importe de aquellas transferencias entregadas por un ente público, sujeto contable, a otros entes siempre que éstas sean gestionadas por el Organismo concedente por formar parte de su actividad.

COSTE DE TRIBUTOS.

Tributos exigidos a la entidad cuando ésta sea contribuyente, excepto, si los tributos deben contabilizarse en otras cuentas, como los que incrementan el gasto por compras realizadas.

COSTE DIRECTO.

Son aquellos que se vinculan a la actividad del proceso de transformación de los productos, bien a través de las relaciones factor-proceso o proceso-producto. Esta vinculación a centros o a productos se realizará sin necesidad de aplicar método de reparto alguno

COSTE ESTIMADO.

Aquellos costes de los que la organización no conoce el importe exacto en el momento de realizar el cálculo de costes para un período determinado.

Existen determinados costes como, los relativos a consumos de agua o de energía eléctrica, de cuya existencia existe certeza pero, en el momento de cómputo, no se puede determinar su importe exacto, utilizándose la técnica del “coste estimado” como aproximación a dicha realidad. Las causas de tal desconocimiento se vinculan generalmente a la inexistencia de un documento formal acreditativo del acreedor, aunque también pueden deberse a otras razones como la negociación inconclusa de un convenio laboral que afectará al período en estudio

COSTE INDIRECTO .

Son aquellos que se vinculan al tiempo al período económico, por lo que su imputación a centros o productos tendría que hacerse con determinado método de reparto

COSTE POR DIFERENCIAS DE INVENTARIO.

Elemento que recoge el importe procedente de la diferencia entre el inventario contable y el inventario real, valorado al coste según el criterio aplicado, por las mermas, roturas, pérdidas o eliminación por obsolescencia de los materiales (inputs) o productos (outputs) almacenados.

COSTE REAL .

Aquellos costes de los que la organización conoce el importe exacto en el momento de realizar el cálculo de costes para un período determinado.

CRITERIO DE REPARTO.

Herramienta formal que permite distribuir los elementos de coste entre distintos objetos de coste (centros, actividades) o entre los diversos objetos de coste en sus relaciones entre sí. Para aquellos elementos o magnitudes que sean costes indirectos se utilizan “claves” que permitan establecer correlaciones entre los elementos y los objetos de coste o entre los distintos objetos de coste. La clave de reparto estará constituida por un factor cuya medida es fácilmente determinable y cuyo valor es proporcional al verdadero consumo de costes.

ELEMENTO DE COSTE .

Cada una de las categorías significativas en que se clasifican los consumos de una organización agrupados por sus características económicas y el nivel de información que requiera el sujeto contable.

GRADO DE COBERTURA DE COSTES.

Diferencia entre los costes de las actividades y los ingresos a ellas vinculados y que pondrá de manifiesto en qué medida éstos, los ingresos, financian a aquéllas, las actividades.

OBJETO DE COSTE .

Toda magnitud mensurable en términos de Contabilidad Analítica que, por ser relevante para la toma de decisiones en los ámbitos de planificación y control dentro de una organización, se convierte en objetivo de cálculo en el proceso de determinación de costes.

ORGANIZACIÓN.

Actividad que recoge aquellas cargas que no son atribuibles a una actividad en concreto del ente por responder a costes derivados de acciones tales como, en algunos casos, una campaña institucional de imagen de dicho ente.

PERSONA EQUIVALENTE.

Parámetro que hace homogénea la relación persona/tiempo atendiendo a las situaciones individuales (baja, absentismo, tipo de jornada laboral) de cada persona, y su relación con los objetos de coste, en este caso Centros para un periodo determinado

PRINCIPIO DEL DEVENGO .

Imputación temporal de gastos e ingresos en función de la corriente real de bienes y servicios que los mismos representan, independientemente de los movimientos monetarios que susciten.

PROCESO DE AGREGACIÓN JERÁRQUICA O VERTICAL.

Técnica por la que se produce la integración de costes procedentes de órganos relacionados jerárquicamente aunque se encuentren incardinados en distintas entidades contables para determinar el cálculo del coste efectivo de un determinado objeto de coste.

PROCESO DE AGREGACIÓN NO JERÁRQUICA O TRANSVERSAL.

Técnica por la que se produce la integración de costes procedentes de órganos incardinados en distintas entidades contables y no relacionados jerárquicamente para determinar el cálculo del coste efectivo de un determinado objeto de coste.

PROCESO DE CONCILIACIÓN.

Proceso mediante el que se pretende poner de manifiesto toda discrepancia surgida en la obtención de resultados por parte de dos o más Sistemas de Información (en este caso, entre el Sistema de Contabilidad Financiera o Externa y el Sistema de Contabilidad Analítica) que actúan sobre una misma realidad.

Las diferencias serán consecuencia bien de una hipótesis de partida diferente (verbigracia, diferente objetivo en el cálculo de amortizaciones), bien de una especificidad de cálculo distinta en relación con el período en estudio (distinto proceso de periodificación)

PROCESO DE CONSOLIDACIÓN.

Técnica mediante la que se tratan de eliminar las posibles duplicaciones de costes y/o ingresos que se produzcan como consecuencia de las interrelaciones entre las distintas entidades contables a la hora de ofrecer información conjunta.

SERVICIOS EXTERIORES.

Servicios de naturaleza diversa adquiridos por la entidad, no incluidos en adquisición de bienes corrientes y servicios o que no forman parte del precio de adquisición del inmovilizado o de las inversiones financieras temporales.

SISTEMA DE CONTABILIDAD ANALÍTICA .

Conjunto de técnicas contables que permite el estudio de una organización tanto desde el punto de vista orgánico como funcional mediante el análisis detallado de sus componentes con el objetivo de obtener información relevante sobre el proceso de formación de costes e ingresos tanto temporal como cualitativamente, de manera eficiente.

SISTEMA DE GESTIÓN DE ALMACENES.

Sistema de información sobre movimientos de stocks en una organización que es capaz, en relación con la materia que nos ocupa, de comunicarse con el Sistema de Contabilidad Analítica de acuerdo con las siguientes características:

- Sistema de gestión de almacenes inputs: es capaz de enviar al Sistema de Contabilidad Analítica datos sobre movimientos de stocks de materiales, su valoración, sus usuarios y su finalidad, así como sobre las variaciones que se produzcan en las existencias finales.
- Sistema de gestión de almacenes – outputs: es capaz de recibir información del Sistema de Contabilidad Analítica sobre valoración y entradas en almacén de productos terminados (y en su caso semiterminados) así como transmitir al Sistema de Contabilidad Analítica información sobre las salidas de almacén de los mismos, su valoración, su destino y las variaciones que se produzcan en las existencias finales.

SISTEMA DE GESTIÓN DE GASTOS.

Sistema de información que es capaz, en relación con la materia que nos ocupa, de enviar información sobre las facturas (entendidas en sentido amplio como documento de formalización de una relación jurídica no laboral en la que el sujeto pasivo es la organización en estudio) y contratos al Sistema de Contabilidad

SISTEMA DE GESTIÓN DE INGRESOS.

Sistema de información que es capaz, en relación con la materia que nos ocupa, de enviar información al Sistema de Contabilidad Analítica con las características que éste demande respecto a Ingresos derivados de la actividad de la organización tanto de manera directa (ingresos propiamente dichos), como indirecta (subvenciones).

SISTEMA DE GESTIÓN DE INMOVILIZADO.

Sistema de información que es capaz, en relación con la materia que nos ocupa, de enviar información al Sistema de Contabilidad Analítica sobre los costes derivados del proceso de amortización de inmovilizados de acuerdo con las características que éste demande, y de recibir información procedente del Sistema de Contabilidad Analítica relativa a los trabajos realizados por el ente para su propio inmovilizado.

SISTEMA DE GESTIÓN DE PERSONAL.

Sistema de información que es capaz, en relación con la materia que nos ocupa, de enviar información en todo lo relativo a costes de personal (costes propiamente dichos, personas equivalentes, etc.) al Sistema de Contabilidad Analítica con las características que éste demande.

SOBREACTIVIDAD.

Concepto que define la utilización de factores productivos por encima de lo que se considera potencial o técnicamente posible en un período determinado,

SUBACTIVIDAD ESTRUCTURAL O ENDÓGENA.

Desocupación en un período determinado no producida por la infrautilización de factores (costes fijos) consecuencia de una sobredimensión, sino que se deriva de las características propias del proceso productivo en una organización determinada. (Volviendo a ejemplos anteriores, se puede pensar en una Universidad que mantiene, como consecuencia del calendario escolar, sus aulas vacías durante los períodos vacacionales, o la necesidad de contar en el caso del Boletín Oficial del Estado con un grupo de personas como “retén de emergencia” para poder suplir cualquier ausencia de empleados con el objetivo de que siempre se produzca la publicación del Boletín). Podría decirse que existe un exceso de capacidad necesario para alcanzar los objetivos de la organización, que implica la infrautilización de recursos y una subactividad necesaria.

SUBACTIVIDAD EXÓGENA.

Expresión del cálculo de la parte del coste que puede asignarse a la desocupación productiva en un período determinado por la falta de utilización o por un uso inferior al “normal” de los factores productivos.

Un ejemplo puede ser el de una imprenta de un Ministerio que dispone de un potencial de producción de 10.000 páginas diarias y sólo produce una media de 100 al día.

TRABAJOS REALIZADOS POR LA ORGANIZACIÓN PARA SU PROPIO INMOVILIZADO (T.R.O.P.I.).

Actividad que recoge los costes derivados de las acciones que emprende una organización determinada para la propia construcción o supervisión de elementos que van a formar parte de su Inmovilizado.

**ANEXO I. MIEMBROS DE LA COMISIÓN DE EXPERTOS
PARA LA ELABORACIÓN DE ESTUDIOS
DECONTABILIDAD PÚBLICA**

MIEMBROS DE LA COMISIÓN DE EXPERTOS PARA LA ELABORACIÓN DE ESTUDIOS DE CONTABILIDAD PÚBLICA

PRESIDENTE DE LA COMISIÓN

- ◆ **Ilmo. Sr. D. José Alberto Pérez Pérez**
Interventor General de la Administración del Estado.

COMISIÓN

- ◆ **Ilmo. Sr. D. José Juan Blasco Lang.**
*Director de la Oficina Nacional de Auditoría.
Intervención General de la Administración del Estado.*
- ◆ **Ilmo. Sr. D. Roberto Carballo Parejo.**
*Interventor Regional de Extremadura.
Delegación Especial del Ministerio de Economía y Hacienda.*
- ◆ **Sra. D^a Susana Casado Robledo.**
*Subdirectora Adjunta de Gestión Contable.
Intervención General de la Administración del Estado.*
- ◆ **Ilmo. Sr. D. Gregorio Cuñado Ausín.**
*Director Técnico de la Presidencia de la Sección de Fiscalización.
Tribunal de Cuentas.*
- ◆ **Sr. D. Francisco Díaz Argüelles.**
Interventor del Ayuntamiento de Antequera.
- ◆ **Sra. D^a María Luisa García Núñez.**
*Jefe de Área Intersectorial de la Subdirección General de Política Presupuestaria.
Dirección General de Presupuestos.
Ministerio de Economía y Hacienda.*
- ◆ **Ilmo. Sr. D. Agustín González Pérez.**
Interventor General de la Junta de Extremadura.

- ◆ **Ilmo. Sr. D. Jesús María González Pueyo.**
Interventor General del Ayuntamiento de Madrid.
- ◆ **Sra. D^a. Berta Guarner González.**
Interventora del Ayuntamiento de Vigo.
- ◆ **Ilmo. Sr. D. José Lóbez Pérez.**
Interventor Regional Adjunto.
Delegación Especial de Economía y Hacienda de Cataluña.
- ◆ **Ilma. Sra. D^a Rosario Martínez Manzanedo.**
Subdirectora General de Análisis y Cuentas Económicas del Sector Público.
Intervención General de la Administración del Estado.
- ◆ **Ilmo. Sr. D. Miguel Miaja Fol.**
Interventor Delegado en el Ministerio de Justicia.
- ◆ **Ilmo. Sr. D. Vicente Montesinos Julve.**
Catedrático de Universidad. Departamento de Contabilidad. Facultad de Economía.
Universidad de Valencia.
- ◆ **Ilmo. Sr. D. Víctor Nicolás Bravo.**
Subdirector General de Planificación y Dirección de la Contabilidad.
Intervención General de la Administración del Estado.
- ◆ **Ilmo. Sr. D. Vicente Pina Martínez.**
Catedrático de Universidad. Departamento de Contabilidad y Finanzas.
Universidad de Zaragoza.
- ◆ **Ilmo. Sr. D. José María Portabella i d'Alos.**
Interventor General del Departamento de Economía, Finanzas y Planificación.
Generalidad de Cataluña.
- ◆ **Ilmo. Sr. D. Jaime Pou Díaz.**
Interventor Delegado en el Ministerio del Interior.
- ◆ **Excmo. Sr. General D. Vicente Rodríguez Rubio.**
Subdirector General de Contabilidad.
Dirección General de Asuntos Económicos.
Ministerio de Defensa.
- ◆ **Ilmo. Sr. D. Mariano Rojo Pérez.**
Interventor General.
Gobierno de Cantabria.
- ◆ **Ilma. Sra. D^a. Florentina Ros Amoros**
Subdirectora General de Normalización y Técnica Contable.
Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas.

- ◆ **Ilmo. Sr. D. Zacarías Salas Grajera.**
Subdirector General de Gestión Contable.
Intervención General de la Administración del Estado.

- ◆ **Ilmo. Sr. D. Felipe Turiel Sandín.**
Subdirector General de Dirección, Planificación y Gestión de Contabilidad del Sistema.
Intervención General de la Seguridad Social.

- ◆ **Ilma. Sra. D^a Mercedes Vega García.**
Subdirectora General de Coordinación.
Intervención General de la Administración del Estado.

- ◆ **Ilmo. Sr. D. José Manuel Vela BARGUES.**
Catedrático de Contabilidad de la Universidad de Castellón.

- ◆ **Ilmo. Sr. D. Javier Zornoza Boy.**
Decano de la Facultad de Ciencias Económicas y Empresariales. Departamento de Economía, Financiera y Contabilidad II.
Universidad Complutense de Madrid.

SECRETARIA DE LA COMISIÓN

- ◆ **Sra. D^a. M^a del Mar Fernández Rodríguez .**
Subdirectora Adjunta de Planificación y Dirección de la Contabilidad.
Intervención General de la Administración del Estado.

ANEXO II. GRUPO DE TRABAJO

GRUPO DE TRABAJO

COORDINADOR DE LA PONENCIA

- ◆ **Ilmo. Sr. D. Víctor Nicolás Bravo**
Subdirector General de Planificación y Dirección de la Contabilidad. I.G.A.E.

GRUPO

- ◆ **Sr. D. Bernardino Benito López**
Profesor Titular del Departamento de Economía Financiera y Contabilidad de la Universidad de Murcia
- ◆ **Sra. D^a. María Luisa García Núñez**
Jefe de Área Intersectorial de la Subdirección General de Política Presupuestaria de la Dirección General de Presupuestos. Ministerio de Hacienda.
- ◆ **Ilmo. Sr. D. Alberto Girón González**
Auditor Nacional Jefe de la División IV : Control Financiero y Auditoría del Sector Público Estatal. I.G.A.E.
- ◆ **Sra. D^a. Berta Guarner González**
Interventora General del Ayuntamiento de Vigo
- ◆ **Ilmo. Sr. D. Antonio López Díaz**
Catedrático de Economía Financiera y Contabilidad de la Universidad de Oviedo.
- ◆ **Excmo. Sr. D. Ricardo Martínez Grande**
General de División Interventor General. Ministerio de Defensa
- ◆ **Excmo. Sr. D. Vicente Rodríguez Rubio**
General Subdirector General de Contabilidad de la Dirección General de Asuntos Económicos. Ministerio de Defensa
- ◆ **Ilmo. Sr. D. Juan Antonio Solera Villena**
Ex-Interventor General de la Comunidad Autónoma de la Región de Murcia
- ◆ **Ilmo. Sr. D. Javier Zornoza Boy**
Profesor Titular del Departamento de Economía Financiera y Contabilidad. Decano de la Facultad de Ciencias Económicas y Empresariales de la Universidad Complutense

- ◆ **Sra. D^a. María del Mar Fernández Rodríguez**
Subdirección General de Planificación y Dirección de la Contabilidad. I.G.A.E.
- ◆ **Sr. D. Ramón Ortigosa López**
Subdirección General de Planificación y Dirección de la Contabilidad. I.G.A.E.
- ◆ **Sr. D. Luis Felipe Ortiz Langa**
Subdirección General de Planificación y Dirección de la Contabilidad. I.G.A.E.
- ◆ **Sr. D. Salvador Rodríguez Plaza**
Subdirección General de Planificación y Dirección de la Contabilidad. I.G.A.E.
- ◆ **Sr. D. Rafael Ruiz Gómez**
Subdirección General de Planificación y Dirección de la Contabilidad. I.G.A.E.

