

**Modelo de Contabilidad
Analítica para Universidades.
Particularización del Modelo
C.A.N.O.A**

1 de marzo de 2011

SUMARIO

Preámbulo. Justificación y Contexto

1. Alcance y características generales del modelo. Definiciones Básicas.

2. Estructura de Elementos de Coste.

3. Estructura de Elementos de Ingreso.

4. Estructura de Centros de Coste.

5. Estructura de Actividades/Productos.

6. Descripción del modelo: Relaciones entre estructuras.

7. Criterios de asignación de costes entre estructuras.

8. Reglas de Normalización

9. Comparación Costes-Ingresos. Outputs del Sistema.

- Informes Normalizados
- Indicadores

Anexo 1. Glosario de términos.

Anexo 2. Plan de implantación del sistema de Contabilidad Analítica para Universidades.

Preámbulo, Justificación y Contexto

El 26 de abril de 2010 el Consejo de Universidades y la Conferencia General de Política Universitaria aprobaron, en reunión conjunta, el *documento de Mejora y Seguimiento de las Políticas de Financiación de las Universidades para promover la excelencia académica e incrementar el Impacto Socioeconómico del Sistema Universitario Español (SUE)*. En dicho documento se establecía también un Plan de Acción para 2010-2011 en el que se comprometía la implantación de un Sistema Integrado de Información Universitario mediante la colaboración de las respectivas Comunidades Autónomas y de las propias universidades, así como el avance para disponer de un Modelo de Contabilidad Analítica para las Universidades Públicas Españolas. Este modelo debería permitir un mejor conocimiento de los costes reales de las diferentes actividades de las universidades y su relación con la financiación pública y privada de las mismas. En este sentido, se pospuso el análisis e implantación de un nuevo modelo de precios público hasta que en el curso 2012-2013 se conociese la descripción del coste real de todas las titulaciones en España.

Dado que el presente documento debe ser una modelo de base para todo el Sistema Universitario Español, y de forma especial para el sector público, se acordó en las reuniones de la Conferencia General de Política Universitaria celebrada el 25 de octubre y del Consejo de Universidades de 18 de noviembre, que se abriría un periodo suficientemente amplio para que todas las instituciones y todos los agentes implicados pudieran aportar las sugerencias y las mejoras que considerasen oportunas, buscando de esta manera el consenso general.

Los principios en los que sustenta se sustenta el documento para la realización de un modelo de costes para las universidades públicas son los siguientes:

a) El régimen financiero de las Universidades públicas se halla descrito en el Título XI de la Ley Orgánica 6/2001, de 21 de diciembre, de Universidades, y en su versión modificada por la Ley Orgánica 4/2007, de 12 de abril (LOMLOU).

El artículo 79.1 dispone, *“las universidades públicas tendrán autonomía económica y financiera en los términos establecidos en la presente Ley. A tal efecto, se garantizará que las universidades dispongan de los recursos necesarios para un funcionamiento básico de calidad”*. Se introducen en este artículo dos principios básicos: la autonomía universitaria y la suficiencia financiera.

Por otro lado, el artículo 79.2 dispone, *“En el ejercicio de su actividad económico-financiera, las Universidades públicas se regirán por lo previsto en este Título y en la legislación financiera y presupuestaria aplicable al sector público”*.

En el marco de lo establecido por las Comunidades Autónomas, el artículo 81 expone los conceptos de la programación y presupuesto de las Universidades, y se indica específicamente en el artículo 81.1: *“Las Universidades podrán elaborar programaciones plurianuales que puedan conducir a la aprobación, por las Comunidades Autónomas, de convenios y contrato-programa que incluirán sus objetivos, financiación y evaluación del cumplimiento de los mismos”*

Por otro lado, la Conferencia General de Política Universitaria dispone en su Reglamento de Régimen Interior aprobado en su artículo 5.7 sobre el Pleno, lo siguiente: *“Bienalmente, el Pleno elaborará un informe sobre la situación del sistema universitario y su financiación, y formulará propuestas que permitan mejorar su calidad y su eficiencia, asegurar su suficiencia financiera, así como garantizar a los ciudadanos las condiciones de igualdad en el ejercicio del derecho a la educación.”*

b) El análisis preciso y comparable de la actividad económico-financiera de las universidades, aconseja la adaptación del Plan General de Contabilidad Pública a sus especificidades y la implantación en las mismas de sistemas de información sobre costes incurridos y de contabilidad analítica.

c) Entre los ejes de acción que deben desarrollarse para llevar a término la “Estrategia Universidad 2015”, el referido a la “Financiación de la Universidad” ocupa un lugar esencial. Mejorar la financiación del Sistema Universitario Español no constituye un fin en sí mismo,

sino un instrumento necesario para impulsar la consecución de los objetivos de mejora del Sistema que se han planteado.

Por ello, una vez puestos en funcionamiento la Conferencia General de Política Universitaria (CGPU) y el Consejo de Universidades (CU), como determina la nueva Ley Orgánica Modificada de la Ley Orgánica de Universidades (LOMLOU), y a iniciativa del Gobierno de España, a mediados de 2008 se constituyó la “Comisión Mixta CGPU-CU para la financiación universitaria” integrada por una triple representación de la Administración General del Estado, Comunidades Autónomas y Universidades, con el objetivo de elevar a los plenos del CGPU y CU propuestas respecto a la implantación de instrumentos de financiación y cambios en la regulación, que pudiera contribuir a impulsar un comportamiento de las instituciones universitarias más proactivo con las necesidades de la sociedad, y el desarrollo de una economía basada en el conocimiento más competitiva. Con la creación del nuevo Ministerio de Educación y la nueva distribución de funciones (BOE de 21 de abril de 2009), la Secretaría General de Universidades del Ministerio de Educación se responsabiliza de su coordinación.

d) La primera reunión de la Comisión Mixta se realizó en Toledo el 18 de septiembre de 2008 y analizó el INFORME de Financiación de 2007, de forma exhaustiva, proponiendo los temas que habiendo sido indicados como fundamentales no habían tenido una concreción en un Plan de Acción. Además, se indicó la propuesta de la arquitectura del nuevo informe y los plazos para obtener una propuesta específica.

La siguiente reunión se realizó en la Residencia de Estudiantes en Madrid los días 25 y 26 de febrero de 2009. En ella se presentó la arquitectura principal del modelo de financiación propuesto posteriormente en el documento de reflexión sobre la mejora de las políticas de financiación de las universidades y que se adjunta a esta memoria.

El día 13 de julio tuvo lugar la tercera reunión en la sede de la Secretaría General de Universidades y se profundizó en el ámbito de las Becas y Ayudas al Estudio, la situación económico-financiera de las Universidades públicas españolas y la actividad de investigación y Desarrollo que se realiza desde el ámbito universitario en el marco del Plan Nacional de I+D+i.

e) En este periodo, un aspecto importante fue el Informe de Fiscalización de las Universidades Públicas para el Ejercicio de 2003 que había sido aprobado por el Pleno del Tribunal de Cuentas de 17 de enero de 2008 y que se presentó en la Comisión Mixta para las Relaciones con el Tribunal de Cuentas del Congreso de los Diputados en su sesión 15 de la IX legislatura celebrada el 25 de noviembre de 2009. Este Informe a la comisión mixta tiene su origen en la resolución efectuada con el siguiente texto: “Solicitar una fiscalización de la organización de la actividad económico-financiera y de la gestión del conjunto de las universidades públicas, en el marco de la normativa vigente y de los principios de eficiencia y economía para la prestación del servicio público en la educación superior que les corresponda.”

En dicho Informe se realiza una radiografía del SUE para el curso 2003-2004 a pesar de la dificultad para ofrecer una “fiscalización horizontal” debido a la falta de “información agregada y homogénea”. Entre las consideraciones generales se pone de manifiesto críticamente, las tomas de decisiones, los pocos planes estratégicos existentes, la falta de órganos de control interno eficientes, el poco desarrollo de los “planes generales de contabilidad pública” en las universidades, escasa planificación de la actividad investigadora y del control económico de la I+D+i, y el nivel de Gobernanza de las Universidades. Anteriormente, se habían realizado informes de auditorías por parte los Órganos de Control Externo de las Comunidades Autónomas (OCEX).

Sin embargo, existe una voluntad de acercamiento con el Consejo de Universidades y la Conferencia General de Política Universitaria con el fin de avanzar en la mejora de la actual situación. El trabajo conjunto con la propia Comisión Mixta de Financiación, podría ser un punto de acuerdo. Además, algunas recomendaciones finales consensuadas por el Grupo Mixto-Tribunal de Cuentas están en la línea de la modernización de las universidades españolas y en un intento de avanzar en un modelo de financiación y de gestión.

f) El 10 y 11 de diciembre de 2009, en la Universidad de Las Palmas de Gran Canaria, se procedió al cierre del borrador del documento de ***Reflexión sobre la mejora de las políticas de Financiación de las Universidades para promover la excelencia académica e***

incrementar el impacto socioeconómico del Sistema Universitario Español. En esa reunión se acordaron las líneas principales del Plan de Acción, entre las que destaca:

- La creación de una comisión delegada para desarrollar un modelo de contabilidad de costes para las Universidades Públicas españolas. La presidencia de esta Comisión la ejercería la Intervención General de la Administración del Estado (IGAE). Se aceptó además, el reto de modernización del Sistema Universitario Español resultante de las propuestas de resolución de la Comisión Mixta Congreso de los Diputados y Tribunal de Cuentas en los siguientes aspectos:
 - Prestar mayor importancia a las políticas de comunicación de los contenidos de los modelos autonómicos de financiación y a las mejoras de gestión económico-financiera descritas en los Planes Estratégicos de las Universidades.
 - Prestar mayor atención a las entidades dependientes de las universidades y promover las cuentas consolidadas de todo el grupo.
 - Presentación en las Comisiones con responsabilidad en universidades del Congreso y del Senado, cada tres años, de un informe integrado del Sistema Universitario Español en relación con la situación económico-financiera y el grado de cumplimiento de los objetivos generales.
 - Realización de un Informe de fiscalización de las universidades públicas en su conjunto cada cinco años.
 - Inicio de conversaciones entre la Secretaría General de Universidades y todas las consejerías con responsabilidad universitaria de las Comunidades Autónomas con el fin de establecer un marco de consenso en la definición de un Modelo de Financiación para el Sistema Universitario Español enriquecido con las aportaciones de las experiencias de “buenas prácticas” de las Comunidades Autónomas.

- Avanzar en el desarrollo del Observatorio Universitario de Becas, Ayudas al Estudio y Rendimiento Académico.

- El documento acordado en la Comisión Mixta de Financiación no se entendería como un documento cerrado, sino como base de una discusión abierta, especialmente en el ámbito de las Comunidades Autónomas y complementariamente en la comunidad universitaria y con los agentes sociales y económicos. En este sentido el Secretario General de Universidades propondría un protocolo de reuniones bilaterales con las Comunidades Autónomas y los agentes sociales, integrando en este diálogo a los presidentes de los Consejos Sociales de las Universidades españolas.

El Consejo de Universidades celebrado el día 20 de enero de 2010 se dedicó a la presentación del documento de reflexión propuesto por la Comisión Mixta CU-CGPU. Excepcionalmente, el Ministro y presidente del Consejo de Universidades había invitado a toda la Comisión Mixta CU-CGPU así como a representantes del Ministerio de Economía y Hacienda. En las diferentes intervenciones, que se hallan descritas en el acta del Consejo, los rectores y rectoras se mostraron de acuerdo en la arquitectura del documento, en los nuevos planteamientos del Modelo de becas y ayudas al estudio universitario y en la demanda de mayor coherencia sobre la eficiencia y eficacia de las propias universidades y de los Sistemas Universitarios Autónomos. Por iniciativa del Ministro se determinó un plazo de dos meses para obtener el más amplio consenso y recogida de información adicional, especialmente de las respectivas Comunidades Autónomas, pero sin olvidar los colectivos de estudiantes, la opinión de la mesa sectorial de universidades, la implicación de los Consejos Sociales y finalmente de los diferentes grupos parlamentarios y de los agentes sociales y económicos. Una vez realizado este proceso volvería a convocarse la Comisión Mixta CU-CGPU en la Universidad de Jaén a mediados de abril.

El Secretario General de Universidades comenzó el día 2 de Febrero de 2010 la ronda de reuniones bilaterales con las Comunidades Autónomas que se extendieron hasta el día 15 de marzo de 2010. Paralelamente las reuniones bilaterales entre la SGU y los consejeros con

responsabilidad en universidades de las Comunidades Autónomas se celebró una Comisión Delegada de la Conferencia General de Política Universitaria que sirvió de presentación oficial a pesar de retrasarse su análisis hasta finalizar totalmente las visitas a todas las Comunidades.

El 15 de marzo se dieron por finalizadas las reuniones bilaterales con las Comunidades Autónomas y los Consejos Sociales. La Secretaría General de Universidades y el grupo de expertos de la Comisión Mixta CU-CGPU aunaron todas las valoraciones que se recibieron en relación al Documento de Reflexión que se presentó. En general, hubo una total concordancia entre las opiniones de las consejerías de las Comunidades Autónomas con el conjunto del documento aportándose únicamente salvedades en la forma de analizar el resultado de las becas universitarias por Comunidades Autónomas y la conveniencia de mantener la política de umbrales. Sin embargo, de la información recibida se desprendía: i) la madurez de las políticas autonómicas en relación con las universidades incluyéndose los planes de I+D regionales; ii) la voluntad de consolidar el modelo de financiación atendiendo, sin embargo, a la actual situación de austeridad económica de las Comunidades Autónomas y por ello trasladar los compromisos económicos al horizonte 2020; iii) desarrollar un modelo de gobernanza complementario con el modelo de financiación presentado, que permita avanzar, en el horizonte 2015, a través de un conjunto de propuestas resultantes del estudio que debería realizar en seis meses una comisión mixta CU-CGPU creada antes de finalizar el curso 2009-2010. y iv) incorporar un conjunto de “buenas prácticas” que permitan introducir en el documento de financiación las contribuciones a la modernización de las universidades y de los Sistemas Universitarios Autonómicos.

El documento de Reflexión sobre la financiación universitaria se remitió a los Consejos Sociales el día 25 de enero de 2010 y el día 9 de marzo se mantuvo una reunión con sus representantes. Aportaron un informe de valoración. El día 6 de abril se reunió un equipo técnico de la SGU con representantes de los Consejos Sociales. Desde la SGU se les ha invitado a participar en el Sistema de Información Integrado que se está desarrollando entre la SGU y las CCAA, y se ha puesto de manifiesto la necesidad de la participación activa en el ámbito universitario, tanto en el particular de cada Universidad como en el general del

Sistema Universitario Español. En esta misma reunión los Consejos Sociales han aportado un conjunto de indicadores que deberían incluirse en el Sistema Integrado de Información.

El documento de Reflexión sobre el Modelo de Financiación Universitaria se remitió en el periodo de consulta a los portavoces de los Grupos Parlamentarios, en la Comisión de Educación, para su valoración.

Asimismo, el documento se entregó a todas las asociaciones de estudiantes universitarios que han negociado el Estatuto de Estudiantes Universitarios. A pesar de valorar algunos avances del documento, especialmente en el ámbito de las becas y ayudas, no pudieron realizar un informe favorable como consecuencia de su disconformidad por la política de precios y de segundas y terceras matrículas.

g) Tras el proceso de dos meses de consulta pública, el día 13 de abril de 2010 se celebró en la Universidad de Jaén, la V Comisión Mixta de Financiación en la que se valoró la incorporación al documento de las aportaciones que se habían recibido durante el periodo de audiencia pública. Esta comisión dio luz verde a lo que es el *Documento de mejora y seguimiento de las Políticas de Financiación de las Universidades para promover la excelencia académica e incrementar el impacto socioeconómico del Sistema Universitario Español (SUE)*. La comisión aprobó el Plan de Acción y el Plan Estratégico incorporados en el punto 5 de este documento. El documento en su conjunto fue presentado y aprobado en el Consejo de Universidades y en la Conferencia General de Política Universitaria celebradas el día 26 de abril de 2010.

En cumplimiento del Plan de Acción se creó la Comisión de Costes con la finalidad de que desarrollase el Modelo de Contabilidad Analítica para Universidades.

La comisión está constituida por 2 representantes de universidades designados por el Consejo de Universidades, 2 representantes de Comunidades Autónomas designados por la Conferencia General de Política Universitaria, 2 miembros de la Secretaría General de Universidades y 2 miembros de la Subdirección General de Planificación y Dirección del

contabilidad del Ministerio de Economía y Hacienda, cuyo subdirector será ponente de esta comisión.

Esta comisión se constituyó el 13 de enero de 2010 con tres objetivos básicos:

- 1) Desarrollo de un modelo de referencia de Contabilidad de Costes adaptado las Universidades Públicas Españolas;
- 2) Determinación de criterios de reparto de los costes que permitan la comparabilidad de la información;
- 3) Determinación de un conjunto de informes e indicadores estándar.

Esta comisión, tras cinco reuniones, la última el 13 de septiembre de 2010 concluyó el documento *Modelo de Contabilidad Analítica para Universidades* que ha contado con el consenso de todos los miembros de la comisión.

El día 1 de diciembre de 2010 ese documento se remitió a todos los miembros *del Consejo de Universidades, de la Conferencia General de Política Universitaria, y del Observatorio de Becas, Ayudas y Rendimiento Académico*. Se inició entonces un período de presentación de alegaciones, propuestas de mejora y consideraciones sobre el documento que finalizó el 21 de Enero de 2011.

Se han recibido consideraciones de las siguientes Comunidades Autónomas: Madrid, Navarra, Extremadura, Canarias y Cataluña. Las Universidades que han remitido comentarios han sido: Universidad de Oviedo, Universitat Rovira y Virgili, Universidad de Granada, Universitat Jaume I, Universidad de Almería, Universidad de Sevilla, Universidad de Cádiz, Universitat de València, Universidad Pablo de Olavide, Universidad Carlos III, Universitat de Barcelona, Universidad de Málaga, Universidad Pública de Navarra, Universidad Miguel Hernández de Elche, Universitat Autònoma de Barcelona, Universidad de Alcalá y Universidad Autónoma de Madrid. Asimismo se ha recibido documento conjunto de los gerentes de: Universidad de Alicante, Universidad de Cádiz, Universidad de Extremadura, Universidad de Jaén, Universidad de Las Palmas de Gran Canaria, Universitat de Les Illes Balears, Universitat de Lleida, Universidad de Murcia, Universidad Politécnica de Cartagena y

Universidad de Salamanca. Se ha recibido también documento conjunto, procedente de la Universidad Autónoma de Madrid, con aportaciones de las siguientes universidades: Universidad de Almería, Universitat de Barcelona, Universidad Carlos III, Universitat Jaume I, Universidad de Málaga, Universidad Miguel Hernández, Universidad de La Rioja, Universidad de Oviedo, Universidad Pablo de Olavide, Universitat Rovira i Virgili, Universidad de Sevilla y Universidad de Valencia. Por último se han recibido comentarios de la Conferencia general de los Consejos Sociales de la U. Públicas y de UGT,

Una vez recibidos todos los comentarios, la Comisión de Costes se ha reunido en dos ocasiones para analizarlos minuciosamente y valorar su inclusión en el documento, lo que ha dado lugar a la versión final del *Modelo de Contabilidad Analítica para Universidades* que aquí se presenta y que ha sido consensuada y aprobada en el seno de la propia comisión.

Este documento se presentará a la Comisión Mixta de Financiación para su aprobación en la sesión que se celebrará el día 10 de marzo de 2011. A continuación se presentará al Consejo de Universidades y la Conferencia General de Política Universitaria para su ratificación.

Comenzará entonces el periodo de implantación que se coordinará desde la comisión de eficiencia, eficacia y rendición de cuentas que, dentro del recientemente creado Observatorio de Becas, Ayudas y Rendimiento Académico, será la encargada de llevar a cabo el seguimiento de la implantación de la contabilidad analítica en las universidades.

En cualquier caso, este documento no pretende convertirse en un manual de contabilidad analítica, sino que trata de enmarcar las acciones a seguir en este campo por las distintas universidades a través de un lenguaje común, de una estructura de procesos similares y de, en definitiva, una obtención de información que, basada en las características anteriores, permita la comparabilidad y el conocimiento más profundo de la realidad universitaria.

En consonancia con lo anterior, no se encontraran, excepto en casos muy puntuales, ejemplos de desarrollo ni extensas explicaciones teóricas sobre la materia, lo que no obvia, evidentemente, la necesidad de hacer las referencias oportunas para situar el modelo que se describe en las coordenadas teóricas que le corresponden.

Respondiendo a esos objetivos, debe adoptarse el documento en su conjunto, sin que deba entenderse que existe una parte descriptiva y otra normativa (reglas de normalización), debiendo, considerar estas últimas como una particularización de las posibles alternativas existentes en el modelo o una concreción de las posibles reglas generales, además de establecer periodos de presentación de datos, cuestiones organizativas, etc.

Por otra parte, debe tenerse en cuenta que una materia tan importante no puede ni debe quedar reducida a una mera exposición numérica de los indicadores que en el documento se recogen, sino que es imprescindible acompañar estos indicadores de las explicaciones y matizaciones que se crean oportunas por parte de los distintos gestores, independientemente, por supuesto, de las posibles aclaraciones que los distintos usuarios puedan demandar. Se hace además imprescindible, no analizar los datos que se deriven de la contabilidad de costes de forma aislada, sino que será necesario contextualizarlos en el marco de otros indicadores que puedan enriquecer y en muchos casos explicar ciertas cuestiones, que pudieran resultar anómalas si se considera aisladamente la contabilidad de costes.

Existen dos aspectos que, de forma consciente no se han abordado en este documento porque no eran los objetivos básicos de la Comisión de Costes y sin embargo, son relevantes, y deberán ser abordados en una segunda fase: por una parte, las cuestiones relativas a aspectos informáticos (codificación¹, definición de aplicaciones soporte del sistema, etc.), en el que sería importante señalar la necesidad de implementar el modelo de contabilidad de costes con la correspondiente aplicación que permita su llevanza de la manera más adecuada; y por otra parte, se han omitido referencias a los sistemas de gestión que han de permitir obtener los datos necesarios para su proceso a través del sistema de contabilidad analítica. Estos aspectos no se han tratado en este documento, además de por no formar parte de los objetivos básicos de la Comisión de Costes, para evitar condicionar de alguna manera a las universidades en la toma de decisiones que realicen respecto a estos dos temas, pues en ambos ha de prevalecer la autonomía universitaria. En cualquier caso son

¹ Los números que acompañan las distintas tablas y cuadros deben entenderse como un instrumento de trabajo a la hora de referirse a ellos en este documento, no constituyendo, en modo alguno, un proyecto definido de codificación.

aspectos que será necesario analizar detenidamente cuando se efectúe el proceso de personalización de la Universidad, como se describe en el Anexo II de este documento no obstante, y como primera aproximación al problema siempre se recomendará la obtención de los datos del sistema de gestión (Adquisiciones, Personal, Inmovilizado, etc.) que mejor los recoja de acuerdo con las necesidades del sistema de contabilidad analítica., y

Enlazando con lo anterior, cabe subrayar, como se pone de manifiesto a lo largo del documento, que el modelo que se plantea puede ser calificado de "Dualista Absoluto", lo que conlleva dos consecuencias, la primera consiste en que los datos no tienen por qué obtenerse del sistema de contabilidad financiera (o presupuestaria), sino que, posiblemente, se preferirá su obtención directamente del sistema de gestión que los origine y, por otra parte, que cuando se efectúe el cálculo de costes para un periodo determinado (independientemente de la necesidad de proceder a su conciliación) no se deberá proceder o esperar al "cierre" de dichas contabilidades financieras y presupuestarias que, por la propia concepción del modelo de contabilidad analítica, discurren por vías que tal vez no puedan ser calificadas ni siquiera de paralelas.

Por otra parte, cabe señalar que, como se ha mencionado anteriormente, este documento consta de dos anexos, el Anexo I, con las definiciones de los términos fundamentales que se han manejado en su redacción, y un Anexo II, en el que se recoge un proyecto de plan de formación e implantación del modelo.

**1. Alcance y características generales del modelo.
Definiciones Básicas.**

1.1. Introducción.

Una de las primeras cuestiones que se debe abordar en la definición de un modelo de información en toda organización consiste en acotar el concepto de qué es dicho modelo, de lo que pretende, de sus características básicas, los datos que esperan manejar sus usuarios, etc. En ese sentido un primer problema consistiría en plantear qué quiere decirse cuando se habla de "Modelo" de Contabilidad Analítica para Universidades lo que, como se verá más adelante, no es una cuestión baladí, sino que, en función de las hipótesis de partida, marcará el devenir de las páginas siguientes, definiendo aspectos ontológicos básicos en relación con decisiones concretas que se tomarán más adelante.

Una primera cuestión, como se ha dicho, consiste en definir, en precisar el término "contabilidad analítica"², teniendo en cuenta, además, la idea que introduce la palabra "modelo".

Empezando por el último término, por modelo se entiende, un factor de referencia que limita y en el que está contenido cualquier desarrollo que en el ámbito al que se refiere (la contabilidad analítica) se efectúe en el conjunto de las Universidades Públicas españolas.

En esta concepción se halla implícita una cuestión fundamental: la finalidad de comparabilidad entre los outputs que de cada sistema personalizado de contabilidad analítica obtenga cada Universidad.

Esa comparabilidad como una de las principales finalidades del modelo no implica, por supuesto, "uniformidad". En efecto, se comparará lo que sea homogéneo y, en consecuencia, será diferente y, probablemente, no sujeto a comparación, lo que sea particular de cada ente.

Ese es, pues, el gran objetivo³ que desde un punto de vista teórico⁴ se plantea el presente estudio: definir un marco referencial en el que quepan no un gran número de los entes que componen el conjunto de Universidades, sino todas ellas.

² Se hará además mención a por qué se prefiere este término a otros como "contabilidad de costes" o "contabilidad interna".

³ Por supuesto, todo sistema de contabilidad analítica persigue, desde un punto de vista conceptual, objetivos como la planificación estratégica y el control de la gestión de una organización, además de

En relación con los otros dos términos: contabilidad analítica, cabe decir que el modelo que se pretende definir no consiste sólo en un conjunto de definiciones más o menos invariables, sino que pretende definir un **sistema de contabilidad analítica**, debiéndose tener en cuenta que aquí se está utilizando el término *sistema* en oposición a lo que podrían considerarse acciones puntuales de determinación de costes; es decir, se pretende, en la medida de lo posible y teniendo en cuenta la característica de generalidad que se persigue, la definición (y aquí empieza a introducirse la finalidad que en el ámbito práctico plantea el modelo) de un conjunto de datos de entrada, procesos de tratamiento de esos datos y de outputs de información que se puedan producir de acuerdo con las especificaciones que aquí se señalen. Se compondrá, por tanto, de un protocolo de obtención de datos, proceso y consecución de información que consiga un doble objetivo de relevancia y consistencia.

En definitiva, se pretende reglar (otra vez en la medida de lo posible) el conjunto de procesos, entendido el término en sentido amplio, que van a dar lugar a la obtención de informes homogéneos (aunque también se va a tener en cuenta aquello propio de cada Universidad o no modelizable) sobre contabilidad analítica.

En relación con los conceptos *contabilidad* y *analítica* cabe hacer, en primer lugar, la siguiente apreciación: se prefiere titular este trabajo con el término *contabilidad analítica* a otros similares como "contabilidad de costes"⁵ por no incluir éste (de manera explícita) el término *ingresos*, lo que podría dar lugar a que en ciertos ámbitos se considere que dichos ingresos no ocupan un papel lo suficientemente importante en este tipo de análisis y se prefiere al término "contabilidad interna" por considerar que, al menos en un ámbito como al que va dirigido el presente modelo, las Universidades Públicas, si bien los primeros usuarios de la información deben ser los distintos estamentos que conforman cada Universidad, su trascendencia al resto del tejido social parece evidente⁶.

objetivos de segundo orden como la presupuestación en sus diversos aspectos. En este caso se está haciendo referencia a los objetivos genéricos del modelo para Universidades.

⁴ Como se verá más adelante, existen otros objetivos desde un punto de vista práctico.

⁵ No obstante a lo largo del estudio es posible que se haga referencia a términos como "análisis de costes". "contabilidad de costes" o contabilidad interna" como sinónimos del término "contabilidad analítica", como, por otra parte, es habitual en la hermenéutica contable.

⁶ No parece oportuno en un modelo que intenta escapar de una visión puramente conceptual como pretende este estudio incluir más factores "no pacíficos" en la doctrina científica como podría ser la discusión sobre términos como *contabilidad de gestión*, etc.

Por otra parte, se prefiere el término *analítica* porque expresa uno, por no decir el fundamental, de los principales objetivos de este tipo de sistemas: la segregación de la información a obtener de manera suficiente como para permitir, precisamente, un *análisis*, un conocimiento efectivo de la realidad de la organización productiva.

Así, en la definición que de la palabra hace el DRAE: "... separación de las partes de un todo hasta llegar a conocer sus principios o elementos", se expresa con suficiente claridad lo que se viene diciendo. En esa potencialidad que representa el análisis de las partes (lo que como se verá más adelante se define como "estructuras": centros, actividades, etc.) reside buena parte del valor añadido que un sistema de contabilidad analítica ofrece a una organización.

Con el término "contabilidad" se pretende resaltar con la suficiente nitidez la característica fundamental del sistema de análisis que se propone: debe ser un sistema que siga las reglas, los principios y criterios, que delimitan y definen la ciencia de la Contabilidad. Eso quiere decir, entre otras cuestiones que se irán desvelando sucesivamente, que la información a obtener por el sistema debe gozar de la justificación suficiente como para tener un elevado grado de fiabilidad, que puede ser contrastable en relación con una serie de antecedentes de hecho, que está sujeta a principios y criterios como los de entidad, devengo, importancia relativa, etc.

No es, pues, una cuestión menor la de la caracterización del sistema como *contable*, debiéndose dibujar nítidamente a lo largo de este trabajo qué forma parte de ese sistema desde la óptica de la contabilidad⁷, lo que no quiere decir que los outputs de información del sistema no puedan ser utilizados en otro tipo de análisis "ad extra" del modelo como tal.

A lo largo de este capítulo y de los posteriores se irán introduciendo conceptos y definiciones que, normalmente, se desarrollan en función de los contenidos en el documento "Principios Generales sobre Contabilidad Analítica de las Administraciones Públicas" y al Modelo sobre Contabilidad Analítica Normalizada para Organizaciones Administrativas- Modelo C.A.N.O.A"

⁸elaborado por la Intervención General de la Administración del Estado, constituyendo este

⁷ En efecto, cuestiones concretas como la "evaluación de la calidad de la enseñanza universitaria" escaparán, como veremos más adelante, al objetivo de información perseguido por el sistema de contabilidad analítica.

⁸ En relación con el Modelo CANOA no existe un documento público actualizado que pueda servir de referencia a lo que en este trabajo se incluye, por lo que en los casos en que sea necesario se introducirán

documento la referencia básica en aquellos aspectos no tratados específicamente en las páginas que siguen.

Además, se tendrán en cuenta, y así se hará constar expresamente, aquellas otras definiciones y conceptos que tengan su origen en cualquier otro estudio sobre costes que haya servido de referencia en este trabajo.

las definiciones que se estimen oportunas para facilitar la comprensión de las ideas que en él se manifiesten.

1.2. Características Generales del Modelo de Contabilidad Analítica para Universidades.

A continuación se precisarán las grandes líneas, los grandes conceptos, que sirven de marco al modelo a la par que se hará una primera concreción, lo más exhaustiva posible, del mismo.

El conjunto de características que se van a señalar debe ser entendido como aquél que se deriva de un documento de trabajo con una doble finalidad:

- **Teórica**, en cuanto pretende acotar, definir conceptos y sentar las bases de un lenguaje común entendible por un conjunto no necesariamente homogéneo de usuarios. Cabe, en ese sentido, que en algunos casos las definiciones y conceptos generales sean demasiado premiosos para algunos y demasiado poco desarrollados o flexibles para otros.

- **Práctica**, así, teniendo en cuenta que el modelo persigue una aplicación inmediata a partir de su aprobación, se pretende ejemplificar, hacer referencias al mundo real, dar pautas de conducta ante situaciones determinadas, etc., que faciliten, en la medida de lo posible, su inmediata aplicación, que sirva, en definitiva, como regla para abordar el problema en cada organización concreta.

En cualquier caso, parece necesario señalar que este documento no es un manual sobre Contabilidad Analítica y, en consecuencia, no tendrá, posiblemente, el grado de desarrollo o de discusión teórica que posee cualquiera de los usados en nuestras Facultades en relación con esta materia y, por el contrario (por supuesto, sin descuidar el suficiente rigor científico), pretende acercarse a la cuestión práctica de su implantación y utilización eficiente.

El documento pretende, en ese sentido, modelizar, es decir, en buena medida, llegar a conclusiones, marcar pautas de comportamiento, por lo que la posible discusión teórica habrá sido una acción previa a la confección del mismo, no obstante, se incluirán, en los casos en que se considere necesario, las posibles alternativas a las reglas que se determinen o las distintas posiciones que las diversas escuelas o autores puedan mantener al respecto.

Para terminar este apartado cabe decir que, igualmente, sólo en circunstancias especiales se hablará o se hará referencia a un lenguaje típicamente informático, es decir, se hará el menor número posible de comentarios sobre la aplicación informática en que está implementado el Modelo C.A.N.O.A. (desarrollada por la Intervención General de la Administración del Estado) con independencia de que dicha aplicación guarde una estrecha relación con el modelo contable que aquí se desarrolla, lo complementa y lo enriquece con soluciones posibilistas que se han ido desarrollando a lo largo del tiempo y que, al igual que las diversas experiencias prácticas en su aplicación (Ministerios, Organismos Autónomos, Agencias, Universidades, etc.) y personalización, forman parte del acervo que conforma el Modelo C.A.N.O.A. en la actualidad.

1.3. Descripción de los principales aspectos sobre los que se basa el modelo.

1) La flexibilidad del modelo.

El modelo que aquí se plantea pretende, como se ha comentado más arriba, servir de marco a un número elevado de entes, las Universidades Públicas españolas, que, si bien presentan innegables notas de proximidad en sus objetivos, en muchos aspectos, gozan de suficiente autonomía en la organización de dicho proceso productivo como para convertirse en organizaciones difícilmente modelizables si se definen reglas estrechas en esa modelización.

Parece, en ese sentido, que un modelo de determinación de costes/ingresos debe partir de esa heterogeneidad si quiere convertirse en una herramienta útil de gestión.

Sin duda, esa innegable heterogeneidad suscitará controversias sobre la conveniencia de acudir a un proceso de normalización como el que este estudio plantea, pero, afortunadamente para los objetivos del mismo, la comunidad de objetivos, la comunión de fines a los que va dirigida la actividad universitaria permiten, al menos, cierto grado de normalización.

Se plantea, pues, una doble finalidad: conseguir una cierta normalización de la información que permita su comparabilidad o, al menos, el diseño de un marco común y, por otra parte, que cada una de las organizaciones a las que va dirigido este modelo pueda colmar sus objetivos de información en el ámbito de la contabilidad analítica, de tal manera que el modelo planteado permita una gestión eficaz de cada una de las organizaciones.

Para conseguir ese doble objetivo el modelo se dibuja con un elevado grado de **flexibilidad**⁹. Esa *flexibilidad* se manifiesta de diferentes formas, como se tendrá ocasión de observar a lo largo de este estudio, tales como las posibilidades de establecer niveles particulares de desagregación de estructuras en relación con la genérica, introducción de actividades/productos realizados por un ente y no por otros, diferentes posibilidades en cuanto a los sistemas fuente de datos para el sistema dependiendo de cada organización, etc.

2) La adaptabilidad del modelo.

Las organizaciones productivas, y, evidentemente, las Universidades lo son, no constituyen estructuras inamovibles a lo largo del tiempo, sino que en su devenir van adaptándose a las circunstancias cambiantes del entorno.

La adaptabilidad del sistema se manifiesta en la posibilidad de introducir variaciones a lo largo de un ciclo productivo respecto a las que se habían definido al principio de dicho ciclo o en la variación de un ciclo en relación con otro.

Esa **adaptabilidad** tiene, como no podía ser de otra manera, limitaciones que se pondrán de manifiesto en capítulos sucesivos.

3) El modelo plantea un sistema basado en la determinación de costes "a posteriori". Entre las posibles alternativas para la determinación de costes existen dos opciones respecto al momento en que se calculan los mismos, por un lado la técnica conocida como "Costes históricos" o "a posteriori" y la denominada "Costes estándares"¹⁰ o "a priori".

En el modelo que ahora se propone se opta por la determinación de costes una vez que se ha producido el hecho determinante que da lugar a los mismos, es decir, por un sistema basado en los costes históricos.

Teniendo en cuenta que un sistema basado en costes estándares permite unas posibilidades de análisis, de apoyo a la gestión, mucho mayores que un sistema de costes históricos,

⁹ Lo mismo que ocurre con el modelo marco en que se inserta el modelo de universidades: el modelo C.A.N.O.A.: Contabilidad Analítica **Normalizada** para Organizaciones Administrativas.

¹⁰ Como es bien sabido, la utilización de un sistema de costes estándares no implica que no se vayan a utilizar los costes históricos, reales o "a posteriori", sino que la propia esencia del modelo, el análisis de desviaciones, lleva consigo la necesidad de efectuar dicho cálculo.

cabría hacerse la pregunta de por qué se elige la opción menos ambiciosa. La elección se ha basado en el examen de la situación que respecto a los sistemas de contabilidad analítica existe en el ámbito en estudio en la actualidad. En efecto, existen diversos niveles de desarrollo de la técnica en las distintas Universidades, pudiéndose decir que al lado de entes que tienen implantados sistemas de contabilidad analítica desde hace algunos años, existen otros que no han empezado prácticamente ni a plantearse la cuestión.

Puede considerarse, pues, que no existe el suficiente bagaje, lo que es también bastante habitual en el resto de Administraciones Públicas, de experiencias en la materia como para considerar suficientemente consolidados los procesos de determinación de costes.

En ese sentido, la utilización de la técnica de los costes estándares requiere, si se entiende en toda su pureza, la precisión de unos patrones de referencia difícilmente determinables en procesos no fabriles si no están basados en experiencias suficientemente acendradas.

Las dos proposiciones: la dificultad de determinación de costes estándares y la falta de experiencia de muchos entes en el ámbito de la contabilidad analítica, aconsejan no abordar en estos momentos la implantación de un sistema basado en costes estándares.

No debe desdeñarse tampoco en la toma de esta decisión los errores que podrían cometerse si los costes estándares se fijaran sin el suficiente rigor, contaminando así todo el análisis posterior de desviaciones y la consecuente perversidad en las decisiones de gestión.

Esta decisión obedece a las consideraciones prácticas que la realidad del sector ofrece en estos momentos, pero, en ningún caso, debe entenderse como una decisión definitiva; al contrario, la técnica de los costes estándares ofrece innegables beneficios que la sitúan en un estadio superior en los procesos de implantación de sistemas de contabilidad analítica, constituyendo un objetivo futuro del presente modelo que deberá, a medio plazo, complementarse con el desarrollo de dichos costes estándares.

4) El modelo plantea un sistema basado en la determinación de costes completos.

El método de coste completo, total o de absorción (full-cost) sostiene que todos los costes en que incurre la organización, la Universidad, para conseguir un producto determinado deben incorporarse al coste final de dicho producto para un periodo concreto.

Este método incluye dentro del coste del output la totalidad de los costes, directos e indirectos, que están relacionados con la producción independientemente de que estos sean fijos o variables.

Como caso extremo¹¹ opuesto a este planteamiento puede mencionarse el denominado "Direct Costing" o "Sistema basado en los Costes Variables", que determina que los costes sean clasificados de acuerdo con su variabilidad en relación con el producto, distinguiendo entre los costes fijos que serían los que no varían con la cantidad producida y los costes variables, en cuyo caso sí se produce dicha variación.

Mediante este sistema el coste final de los productos está formado solamente por los denominados costes variables, mientras que los costes fijos se incorporan como un coste global a fin de efectuar el correspondiente cálculo de resultados¹².

Por supuesto, no es sólo el cálculo del resultado lo esencial en el sistema propuesto por el método del coste variable en relación con el del coste completo, sino que del propio análisis de los costes correctamente clasificados se obtendría importante información en relación con las necesidades de gestión de la organización.

En principio, ciñéndonos al primer aspecto señalado, la influencia en el cálculo del resultado, ésta viene motivada por la distinta valoración de las existencias de productos al realizarse el *cut off* y los cálculos consiguientes. En efecto, las existencias de bienes terminados al final de un proceso productivo presentarán una valoración diferente si se incluye o no en dicha valoración el coste que venimos denominando fijo. Si siempre se produjera la salida al exterior de dicha producción, es decir, si no quedaran existencias en la organización, la

¹¹ Existen además de las técnicas aquí mencionadas muchas otras que podían haberse discutido a la hora de caracterizar un modelo de costes. En relación con el aspecto concreto que ahora se señala podría hablarse, por ejemplo, del Método de Imputación Racional, de Método del Direct Costing Perfeccionado, los denominados "modelos de costes singulares relativos con márgenes de cobertura", etc.

¹² El término "resultado", como se verá más adelante, posiblemente no tiene un encaje adecuado en el ámbito de los entes productores de bienes y servicios públicos, o al menos no tiene el mismo significado que en las organizaciones lucrativas, precisamente por las propias características de dichos productos públicos. En ese sentido, y aunque no sea objeto de este estudio su consideración, parece fuera de toda duda que la docencia e investigación y transferencia del conocimiento universitarias públicas goza de las características que habitualmente se señalan a los Bienes y Servicios Públicos. Otras actividades en ámbitos de la formación continua o en innovación en la Universidad pueden "deslizarse" hacia los Bienes Semipúblicos o Privados, y en esos casos sí sería lógico hablar *de resultados* con más fundamento.

utilización de uno u otro sistema de cálculo no presentaría diferencias desde el punto de vista del cálculo del resultado.

Lo que ocurre es que normalmente las organizaciones tienen existencias de productos al comienzo del ejercicio, tienen existencias que quedan en la organización al final de un proceso, etc. y, por tanto, se producen dichas variaciones en el cálculo de la magnitud señalada, llámese resultado o como parece más oportuno en el ámbito de las Administraciones Públicas, margen de cobertura.

Ahora bien, las organizaciones a las que se refiere este estudio no pueden ser caracterizadas¹³ como especialmente intensivas¹⁴ en la producción de bienes inventariables, sino, por el contrario y en mucha mayor medida, como oferentes de Servicios Públicos, por lo que, en principio, las disquisiciones acerca de la variabilidad del resultado tendrían una importancia poco significativa.

La cuestión varía si se considera que no todos los servicios fundamentales ofertados por la Universidad coinciden en su prestación con el ciclo productivo o bien que ni siquiera la mayoría de esos productos pueden ser caracterizados como servicios desde el punto de vista económico.

Se está haciendo referencia, naturalmente, a los Proyectos de Investigación, que pueden extender su ciclo de producción a periodos que no coinciden con lo que sería el ciclo productivo habitualmente considerado como tal por una Universidad: el curso académico.

La consideración o no de los costes fijos en esos proyectos de investigación que se extienden a más de un ciclo productivo implicaría resultados dispares dependiendo de la técnica que se empleara en su cálculo.

Además de las últimas consideraciones debe recordarse que, como se ha mencionado más arriba, el cálculo del *resultado* no es, en modo alguno, el valor añadido fundamental de las técnicas conocidas como "del coste variable", sino que su potencial mayor reside en las

¹³ Esta cuestión podría no ser pacífica en el ámbito de la Investigación y transferencia del conocimiento.

¹⁴ Por supuesto, existen productos concretos realizados en una Universidad que sí gozarían de esa característica de inventariables. Piénsese, por ejemplo, en la producción de un Servicio Electrónico, Servicio audiovisual, Software, Servicio de Publicaciones, de un departamento de reprografía de servicio al alumnado, etc.

decisiones tácticas que implica el análisis de los tipos de coste en relación con la gestión de la organización.

Llegados a este punto cabe preguntarse ¿por qué se opta por un modelo basado en los costes completos? La respuesta es, en cierta medida, similar a la que se planteaba cuando se eligió la técnica del cálculo de costes "a posteriori" en contraposición al cálculo basado en costes estándares: la discriminación entre costes fijos y variables entraña una serie de problemas tanto teóricos¹⁵ como prácticos que dificultan, al menos en estos momentos, la introducción de dicho factor en el análisis de los costes de las Universidades.

No obstante, la decisión actual no debe condicionar necesariamente las posibilidades de incluir en un futuro los análisis basados en los sistemas agrupados bajo la denominación de "Direct Costing" una vez que se haya desarrollado suficientemente el sistema de contabilidad analítica desde su perspectiva práctica.

5) El modelo plantea un sistema que no contempla la técnica de la Partida Doble.-

De acuerdo con las tendencias actuales en materia de contabilidad analítica, ésta se considera una herramienta fundamental de la gestión y esa gestión no tiene por qué ser atribuida a individuos expertos en interpretación de estados contables.

Un sistema "tradicional" de determinación de costes basado en un juego de cuentas que se relacionan mediante la técnica de la partida doble parece no aportar el suficiente valor añadido para su consideración en el modelo que se está describiendo.

Parece mucho más eficaz que los diferentes usuarios de la información: gestores, analistas, estamentos universitarios, autoridades centrales y autonómicas, tejido social, etc., manejen estados que comprendan elementos descriptivos de la situación examinada y no instrumentos puramente técnicos como balances de contabilidad analítica, diarios de contabilidad analítica, mayores de contabilidad analítica, etc. instrumentos que, si bien tienen un significado importante desde el ángulo de la contabilidad financiera, se convierten en un sofisticado artificio en el caso de la contabilidad analítica que, no debe olvidarse, pretende explicar la realidad (productiva) de una organización de la manera más fácilmente

¹⁵ Téngase en cuenta a este respecto que se pueden definir tipos de costes semivariables, semifijos, etc., que existen problemas serios para encuadrar un coste determinado en un grupo u otro, etc.

entendible por parte de usuarios que, se insiste una vez más, no son necesariamente expertos en la materia.

Debe tenerse en cuenta que, como se verá en el capítulo correspondiente a los outputs o salidas del sistema, los estados, los informes en los que se plasmará la realidad de la organización no sólo estarán formados por valores monetarios sino que incluirán, en muchos casos, magnitudes físicas tales como Nº de alumnos, Grado de avance de un Proyecto de Investigación, etc.

Es fundamental, complementando lo ya dicho, introducir un concepto que a veces resulta olvidado en relación con los informes de contabilidad analítica en que se manifiesten los outputs del sistema: los estados, numéricos, deben acompañarse necesariamente de cuantas explicaciones¹⁶ sean necesarias para, de manera aséptica, hacer comprensible la información a los diferentes usuarios. Esa "literatura" de los informes no debe entenderse como un apéndice sin importancia de la información cuantitativa sino como un complemento fundamental de la misma que facilita la comprensión del todo.

Por supuesto, como se tendrá ocasión de comprobar más adelante, existirán distintos tipos de informes en función de diferentes aspectos: en cuanto a sus posibilidades de comparación se hablará de informes normalizados e informes particulares de cada organización, en cuanto a los usuarios de la información se hablará de informes "ad intra" e informes "ad extra" de la organización, respecto a cada estamento universitario se hablará de informes con diferente nivel de agregación, etc.

Como conclusión, puede decirse que el modelo que aquí se propone no contiene en ninguno de los capítulos siguientes definiciones de cuentas, mecanismos de cargo y abono de dichas cuentas, estados contables tradicionales como balances, llevanza de registros propios en libros contables, etc., lo que no quiere decir, evidentemente, que el sistema no se concrete en una serie de reglas, de normas de funcionamiento que son propias de la lógica de dicho sistema y a las que debe subordinarse la actuación de cada organización.

6) El modelo se basa en procesos de determinación estratificada del coste.

¹⁶ En otros ámbitos de información de la organización, si bien con un carácter de mucha menos importancia que la que aquí se trata de manifestar, como incluso en el de la contabilidad financiera, se incluye información descriptiva.

El término **estratificación** hace referencia al proceso mediante el cual se integra un conjunto de elementos que, con determinados caracteres comunes, se une con otros para la formación de una entidad determinada.

En el caso de un sistema de contabilidad analítica lo que se quiere resaltar con la utilización del término es la condición de que dicho sistema sea capaz de ofrecer una información suficientemente segmentada respecto al conjunto de componentes que conforman un agregado determinado como para poder analizar, en su caso, cada uno de esos componentes.

Veamos un ejemplo: si se considera oportuno en la determinación de estructuras básicas normalizadas del modelo la definición de cada asignatura como portador final de costes, es lógico pensar que el coste total de esa asignatura para un periodo concreto estará formado por una serie de componentes. Puede hablarse de componentes individuales desde distintos puntos de vista, así, por ejemplo, se podría decir que el coste total de la *asignatura x* está formado por un importe determinado del elemento de coste *sueldos y salarios*, por un importe determinado del elemento de coste *material didáctico*, etc. y, por otra parte se podría hablar de que en los costes de esa *asignatura x* existen costes propios de docencia directa, de docencia indirecta, de costes generales de la Universidad, etc.

Desde otro punto de vista se podría decir que existen una serie de costes que se han podido relacionar de manera directa con esa *asignatura x* mientras que otros han sido objeto de un criterio de reparto o asignación para poder ser relacionados con la misma.

El modelo, de acuerdo con lo dicho hasta ahora, pretende obtener información con el grado de agregación que se determine en este trabajo para permitir ese análisis del que se está hablando y el análisis de dicha información tendrá una serie de consecuencias, sobre todo desde el punto de vista de la fiabilidad del output agregado.

Es decir, será mucho más fiable, en principio, el coste de un agregado concreto, de un *objeto de coste* (por tal se considera toda magnitud mensurable en términos de contabilidad analítica que, por ser relevante para la toma de decisiones se convierte en objetivo de cálculo en el proceso de determinación de costes) determinado, cuyo componente sea

asignado en un 90% de forma directa a dicho agregado que otro cuyo coste se componga de un 80% de costes asignados mediante algún criterio interpuesto.

Ese proceso de *estratificación en la determinación de costes* sólo es posible, desde un punto de vista práctico, si la aplicación informática que sirva de soporte al modelo es capaz de ofrecer los outputs de salida que permitan ese tipo de análisis que, por supuesto, habrán debido de ser tenidos en cuenta a la hora de diseñar los procesos internos de carga, reparto y agregación de costes.

El proceso de determinación estratificada del coste presentará los grados de normalización que en este modelo se determinen.

7) El modelo contempla la aplicación del Principio del Devengo Estricto.

No se han expuesto hasta ahora los principios y criterios 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 criterio de Entidad Contable, si bien pueden adquirir matices diferenciales derivados de las expectativas de análisis implicadas.

En ese sentido, 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, entendidas ambas no como casos concretos referidos a sistemas determinados sino en cuanto técnicas o ciencias generales.

En efecto, de acuerdo con el principio origen de todos los demás en cualesquiera sistemas de información: el reflejo lo más exacto posible de la realidad de la que se trata de informar¹⁷, no cabe duda que una correcta asignación temporal de los costes y de los ingresos será un factor fundamental a la hora de juzgar la fiabilidad de un sistema.

Debe tenerse en cuenta, además, que un sistema de contabilidad analítica que forme parte del arsenal de información para la toma de decisiones de gestión en una organización

¹⁷ En definitiva, la aplicación del principio de *imagen fiel*.

determinada y, por supuesto, en una Universidad, no tiene por qué ceñirse a determinar los costes/ingresos para un ciclo económico¹⁸ completo, sino que una gran parte de su potencial informativo se manifiesta en la obtención de datos referidos a periodos inferiores a dicho ciclo. Desde ese punto de vista, los procesos de periodificación en que se concreta el aquí denominado *principio del devengo estricto* agudizan su relevancia.

Debe tenerse en cuenta, por otra parte, que la información normalizada a que hace referencia este documento va a ser utilizada para diversos fines, por lo que es posible que, en algunos casos, sea necesario trabajar con proyecciones de datos referidos a periodos que no se correspondan estrictamente con el ciclo productivo, lo que también debe incidir en tener una referencia clara de la realidad que quieren reflejar esos datos.

En definitiva, parece imprescindible la aplicación del denominado Principio del Devengo Estricto, que se caracteriza como tal por su contraposición con una aplicación laxa del Principio del Devengo con que a veces se actúa en la práctica en otros ámbitos contables, pudiendo ser definido como la imputación temporal de costes e ingresos en función de la corriente real de bienes y servicios que los mismos representan, independientemente de los movimientos monetarios que susciten, llevando esa aplicación práctica a sus últimas consecuencias.

Por supuesto, al lado de ese principio debe estar presente, sobre todo desde un punto de vista práctico, el de Importancia Relativa, que en su relación con aquél implicará que la prolijidad, el "esmero" en la periodificación, deberá equilibrarse con los esfuerzos y consiguientes costes en que se incurrirá para conseguir un incremento marginal de la fiabilidad de la información.

En todo caso, como pauta de comportamiento que se irá concretando más adelante, cabe señalar que el principio de Importancia Relativa sólo limitará el de Devengo Estricto en casos estrictamente puntuales y no como regla general¹⁹.

Ese Principio del Devengo Estricto será fundamental en lo tocante al tratamiento de una de las clases de coste más importante tanto en el ámbito Universitario como en el resto de las

¹⁸ Piénsese, incluso, en aportaciones teóricas como las de Böer o Männel sobre análisis de costes fijos.

¹⁹ Con lo dicho respecto al juego de estos dos principios se intenta evitar la tentación de no realizar los esfuerzos necesarios para una conseguir una información suficientemente fiable.

Administraciones Públicas: **los Costes de Personal**, que en la mayoría de los entes componentes del sector oscilan entre un 60% y un 80% de los costes totales de cada organización.

8) El modelo contempla la especialidad temporal de la Universidad en cuanto a la posible no coincidencia entre el ciclo productivo y el ejercicio presupuestario.

En efecto, la razón de ser de la Universidad como ente (productivo) productor de conocimiento se basa en la oferta de dos elementos básicos: Uno resultante de la actividad docente y de la actividad de investigación y por otro lado, los resultados de la transferencia del conocimiento y tecnología, además de otra gama de productos que pueden considerarse secundarios o complementarios de los anteriores, dándose la característica de que alguno de esos productos no coinciden en su ciclo productivo, como ya se señaló con anterioridad, con el ciclo productivo de otros productos.

Así, mientras que existe lo que podría llamarse "actividades regulares" de la Universidad en cuanto que cada uno de los productos que ahí se incluirían tiene claramente definido su comienzo y final y se repite a lo largo de los diferentes ciclos productivos, existen otros que no se corresponden con un ciclo productivo regular, que, debido a su carácter no repetitivo, presentan unas características claramente diferenciadoras de los anteriores y que, en muchos casos, exceden a un solo ejercicio económico regular.

Puede ocurrir, además, que entre los primeros productos citados, los que se han definido como *de producción regular*, su ciclo productivo coincida o no con lo que podría considerarse ejercicio económico normal de la organización.

Llegados a este punto cabría hacer una reflexión en torno al concepto de ejercicio económico y de ciclo productivo referido al caso de las Universidades.

Como es bien sabido, una de las principales fuentes de financiación de los entes universitarios viene derivada de las dotaciones que las partidas presupuestarias de las distintas Administraciones Públicas conceden a dichas organizaciones, coincidiendo el presupuesto de cada Universidad desde el punto de vista de su vigencia con el de dichas administraciones: el año natural.

No obstante, aquello que no presenta mayores dificultades para la inmensa mayoría de las Administraciones Públicas y que, por consiguiente, delimita el ciclo productivo de dichas organizaciones de forma natural, en el caso de las Universidades se superpone artificialmente, salvo cambios estructurales profundos en el calendario lectivo, a lo que constituye el ciclo natural productivo de la organización: el año lectivo o escolar.

Desde el punto de vista de la contabilidad analítica parece innegable, recuérdese el principio fundamental que actúa como *leitmotiv* de este modelo: informar sobre la realidad, que el ciclo económico a examinar es el que coincide con el ciclo productivo natural de la organización: el año académico, pero tampoco se puede olvidar que, desde un punto de vista práctico, el año natural, coincidente con el ejercicio presupuestario, condiciona notablemente el devenir de la Universidad.

En todo caso, no puede considerarse que nos situemos ante un dilema desde el punto de vista del sistema de contabilidad analítica, dilema constituido por la dicotomía *ejercicio económico o productivo vs. año natural* de tal manera que haya que elegir necesariamente entre uno u otro. Por el contrario, este modelo propone una determinación de costes que permita el cálculo de costes/ingresos tanto desde el punto de vista productivo de la organización como desde el que podría denominarse "presupuestario" o del año natural.

Estas consideraciones deberán ser tenidas especialmente en cuenta en los protocolos de obtención de información y, en su momento, en la aplicación que implemente el sistema²⁰ y, por supuesto, la posibilidad de ofrecer información de varios periodos respecto a las actividades/productos que extienden su vigencia a varios periodos.

9) El modelo se plantea en su relación con la Contabilidad Financiero-presupuestaria como un modelo *dualista absoluto*²¹.

Dentro de la habitual discriminación entre modelos según la relación entre sistemas de contabilidad financiera y sistemas de contabilidad analítica es habitual hablar de modelos dualistas y modelos monistas.

²⁰ La aplicación soporte del Modelo C.A.N.O.A. permite esa doble agregación de información.

²¹ De acuerdo con la terminología utilizada por el Profesor Calafell en los años 70 del siglo pasado.

Sin entrar en definiciones prolijas sobre cada uno de ellos, cabe decir que los métodos monistas, salvo excepciones muy concretas, referidas normalmente a organizaciones muy poco complejas, están prácticamente olvidados en la práctica contable moderna.

En relación con los modelos dualistas cabría hablar de modelos dualistas moderados y modelos dualistas radicales²², incluyéndose entre estos últimos aquéllos, que desarrollan dos subsistemas de información contable claramente diferenciados en los que, dependiendo del tipo de dualismo, se puede hablar, incluso, de aplicación de principios distintos o de una diferente "intensidad" en la aplicación de dichos principios.

Es importante hacer esta mención por la hipótesis de partida que condiciona el desarrollo de este estudio referido al reflejo lo más exacto posible de la realidad de una organización como objetivo superior a todos los demás que ayudan, precisamente, a su cumplimiento.

Cabe señalar en relación con un sistema de contabilidad analítica la tentación de hacer girar su funcionamiento en torno a su presupuesto. En ese sentido deben hacerse dos importantes precisiones que estructuran el modelo desde el punto de vista teórico y lo configuran desde su vertiente práctica:

1) Como ya se ha dicho anteriormente, el foco del análisis de costes pasa, necesariamente, por el análisis del proceso productivo de toda organización y ese proceso viene determinado, entre otros factores, por su ciclo regular y/o irregular de producción. En consecuencia, el valor añadido fundamental de todo sistema de contabilidad analítica viene limitado por ese ciclo productivo (lo que no impide observar y determinar convenientemente la información referida al devenir presupuestario encuadrado en el año natural) y el resto de información constituye información complementaria, con toda la importancia que se le quiera dar, pero definitivamente secundaria, constituyendo la información referida al ciclo productivo el output fundamental de información.

2) Existe el "riesgo" de que ciertos sistemas aplicados en ciertos entes opten por la vía de utilizar la información relativa a la ejecución presupuestaria sin más como información

²² Existe una cierta confusión terminológica entre los diferentes autores cuando tratan de precisar el alcance de los conceptos *dualismo moderado* y *dualismo radical*, así, los Profesores Requena Rodríguez y Vera Ríos señalan la existencia en ambos "dualismos" de cuentas de enlace. Para evitar esas posibles confusiones se ha optado por el concepto *dualismo absoluto* que parece refleja nítidamente la total independencia del sistema de contabilidad analítica respecto al de contabilidad financiera.

utilizable por el sistema de contabilidad analítica. Se produciría así un mero cambio de nombre (este cambio tiene sentido en el ámbito de la contabilidad externa o financiera porque allí, además del mero cambio, existe la posibilidad de efectuar importantes análisis basados en el mecanismo de la partida doble, aunque incluso en el ámbito de esta contabilidad la relación *partida presupuestaria/cuenta contable* no tiene que ser puramente automática) entre conceptos, subconceptos, etc. presupuestarios por epígrafes de contabilidad analítica, pudiéndose arrastrar, en consecuencia, las posibles "perversidades" que la práctica presupuestaria ha impuesto en nuestro país.

Lo que se quiere resaltar con estas disquisiciones es la necesidad de analizar cada partida de gasto y de ingreso (que tienen su origen, naturalmente, en la ejecución presupuestaria) para determinar correctamente su naturaleza, sin que su encuadre presupuestario sea determinante: será la propia naturaleza del gasto la que lo convierta y clasifique en un determinado elemento de coste y no su asignación presupuestaria. Además de esas connotaciones, existen, como se verá en el capítulo correspondiente, costes que no tienen su origen en el presupuesto: Costes de Previsión Social de Funcionarios, Costes de Amortizaciones, etc.; pueden existir costes que tengan su origen en presupuestos de otros entes y, por otra parte, en el presupuesto de la Universidad pueden existir partidas que deberían ser imputadas en su ejecución como costes de otras entidades contables.

Todo lo dicho hasta aquí implica que los sistemas de contabilidad financiera-presupuestaria funcionan, en principio, con una autonomía total respecto al sistema de contabilidad analítica, de tal manera que, por ejemplo, no será necesario esperar al momento del apunte contable en la contabilidad externa para proceder a su anotación en contabilidad analítica. Debe tenerse en cuenta, asimismo, que un modelo Dualista Absoluto como el que se define en este documento, obtiene la información de los sistemas de gestión de la organización más adecuados y que dichos sistemas no tienen y, en muchos casos, no deben, ser los sistemas de seguimiento presupuestario o de contabilidad financiera.

La falta de periodificación²³ en el ámbito externo no tendrá repercusión en el ámbito analítico.

²³ Al menos en lo que se refiere a periodos inferiores o diferentes al ejercicio presupuestario.

En el momento que se determine, final del curso académico y final del año presupuestario o natural y, por supuesto, en cualquier momento que se decida a lo largo de este trabajo o en su aplicación práctica en cada ente en que se obtengan datos con la importancia suficiente, se procederá al proceso de conciliación entre ambos subsistemas contables, lo que no implica, por supuesto, que deba procederse al cierre del sistema de contabilidad financiera para proceder a dicha conciliación.

En relación con lo anterior, cabe decir que es una recomendación fundamental para una correcta llevanza del sistema de contabilidad analítica que su gestión se halle completamente separada de la gestión de la contabilidad financiera, con un responsable propio.

10) El modelo no puede considerarse como un modelo basado en el cálculo del coste de las actividades (Modelos ABC) a pesar de que una de sus estructuras referenciales básicas es la denominada *actividades/productos*.

Como es bien sabido, los denominados Sistemas ABC²⁴ o Sistemas de costes basados en las actividades surgen en la década de los ochenta del siglo pasado como una respuesta a la pérdida de credibilidad que proporcionaban los informes sobre contabilidad analítica manejados por los gestores de las grandes empresas norteamericanas²⁵ en esa época.

Esa respuesta, independientemente de otras consideraciones de indudable importancia, intentaba solucionar el problema que conllevaba una asignación de costes indirectos a los portadores finales basada casi exclusivamente en criterios derivados directa o indirectamente de los costes de personal o de alguna variable con ellos relacionada (horas hombre, por ejemplo).

La principal crítica que se planteaba a dichos sistemas tradicionales se basaba en el hecho de que si bien en épocas pretéritas la mayoría de esas grandes organizaciones presentaban una estructura de costes con una importancia evidente de los costes de personal, en esos años

²⁴ Parece ser que existen estudios teóricos en los que una variación de los sistemas ABC contemplan la posibilidad de que existan sistemas considerados como tales en los que no se produzcan imputaciones de costes de actividades a productos, considerándose, por consiguiente, que el modelo C.A.N.O.A. sólo se aparta de lo que esos estudios consideran como modelos ABC en sentido estricto.

²⁵ La situación en la Europa Occidental de la época no era asimilable a la del área anglosajona, siendo tradicional en aquél ámbito la utilización de una amplia gama de criterios de asignación de costes.

se había producido una variación en la tendencia derivada tanto de un cambio en la gama de productos como en los procesos de automatización para su producción.

En efecto, un volumen significativamente mayor de costes indirectos empezaba a ser asignado con criterios “tradicionales” por lo que perdía claramente su objetividad, trayendo como consecuencia la falta de fiabilidad de la información manejada por los estamentos gerenciales.

Los modelos ABC proponen como solución al problema dos acciones que, en definitiva, están profundamente interrelacionadas:

- Se propone analizar la organización con un nuevo enfoque que incide esencialmente en su vertiente funcional, estudiando con el detalle preciso los procesos de formación del valor.
- Como consecuencia de ese análisis se considera que las actividades en que se puede segmentar el proceso productivo de cada ente constituyen una base más eficaz para la asignación de costes que los tradicionales sistemas COSTE---CENTRO---PRODUCTO, a la vez que se diseñan nuevos criterios de imputación a los portadores finales (mediante el mecanismo de los *drivers* o “inductores de coste”) que permitan una asignación más fiable²⁶.

Una de las *estructuras de coste* fundamentales planteadas en el modelo C.A.N.O.A. y, como consecuencia, en su particularización para el ámbito universitario, se denomina “estructura de actividades /productos”.

Para no caer en fáciles errores semánticos es preciso marcar las diferencias entre lo que se considera “actividad” por parte de los modelos ABC y lo que propone el modelo C.A.N.O.A. para Universidades.

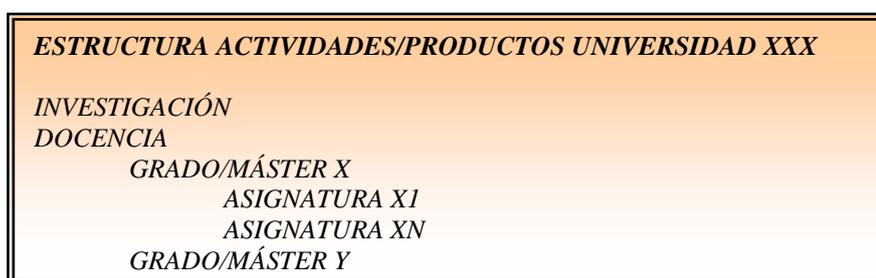
Las propuestas de ambos modelos tienen en común el que es imprescindible un estudio pormenorizado de la organización desde el punto de vista funcional²⁷. Sin embargo, el modelo que en este estudio se define entiende las actividades como grandes agregaciones

²⁶ Posteriormente los modelos ABC evolucionaron hacia sistemas orgánicos sin perder de vista el concepto fundamental de imputación de costes a partir de las actividades.

²⁷ Si bien el Modelo C.A.N.O.A. insiste en la necesidad de efectuar también un estudio en profundidad desde el punto de vista orgánico, configurando lo que se denomina “mapa de centros-actividades”.

de productos, lo que supone que no necesariamente coincidirían con las actividades que se definirían en el ámbito de los modelos ABC, aunque no implica que, en ocasiones, pudieran coincidir, y no constituyendo, en consecuencia, mecanismos necesarios de imputación de costes a los productos o actividades/productos de último nivel según la terminología del modelo C.A.N.O.A.

De esta manera, si se define en el ámbito que nos ocupa cada asignatura concreta como uno de los portadores finales de coste la estructura de actividades/productos dentro del modelo podría presentar el siguiente desarrollo:



mientras que en un modelo ABC se hablaría de un desarrollo de actividades tales como: **Preparación de clases, Impartición de clases, Corrección de exámenes**, etc., y a partir de esas actividades se procedería a la imputación de costes a cada asignatura.

Lo esencial en un modelo ABC, aunque existirán opiniones diversas al respecto, es la hipótesis de que a partir de tareas como "preparación de clases" se puede producir una asignación más objetiva de costes en la imputación a cada asignatura.

Por supuesto, un modelo ABC conlleva intrínsecamente la necesidad de descender suficientemente²⁸ en el estudio de las acciones y tareas llevadas a cabo por cada organización, lo que no implica que esa profundización no pueda ser efectuada por el modelo que aquí se propone, sino que no parece éste el momento de plantearlo²⁹.

²⁸ Lo que ha llevado al abandono de los modelos ABC por parte de muchas grandes organizaciones norteamericanas: es muy costoso mantener sistemas como el descrito. El problema señalado ha motivado que incluso grandes defensores e inspiradores del sistema como R.S. Kaplan hayan intentado automatizar el sistema mediante el diseño de evoluciones del mismo como el sistema TDABC (Time driven activity based costing), planteada en unión de S.R. Anderson en los últimos años.

²⁹ De acuerdo con Kaplan y Cooper un modelo ABC suficientemente desarrollado necesita de una práctica anterior en el cálculo de costes por parte de una organización, constituyendo una fase posterior de desarrollo.

En relación con lo visto hasta aquí cabe hacer las siguientes consideraciones:

- La realidad de la Universidad Pública española en el ámbito que nos ocupa, como se señaló más arriba, es que su estructura de costes sigue estando formada fundamentalmente por *costes de personal*.
- Si se aplicara un modelo ABC "puro" se tendrían que efectuar asignaciones previas de costes a actividades (una de las principales críticas a los modelos ABC es que parecen olvidarse de las imputaciones indirectas de costes que conlleva el "descenso" en el aspecto funcional) tales como "Preparación de clases" (donde, además de los costes de personal, se habrían incluido todos los costes que cabría asignarle). La solución propuesta en el modelo C.A.N.O.A.-UNIVERSIDADES no implica que uno de los productos básicos de la Universidad, la Docencia en este caso, no pueda ser descompuesta en actividades como las señaladas, pero no porque, como afirmaría un modelo ABC, dicho mecanismo consiguiera una mejor determinación del coste del portador final, en este caso la Asignatura, sino porque se considere interesante desde el punto de vista del análisis de costes.

Por consiguiente, de acuerdo con las precisiones anteriores, no es oportuno en la fase de desarrollo en que se encuentra la Universidad Pública en estos momentos, introducir un sistema ABC, dando el modelo C.A.N.O.A.-UNIVERSIDADES una respuesta suficiente en estos momentos, sin olvidar, al igual que se ha señalado para otras cuestiones, la posibilidad de que a medio plazo se replantee la cuestión.

11) El modelo se plantea como un modelo orgánico.

El modelo propone calcular el coste de las actividades/productos (y, por supuesto, sus ingresos) como uno de sus principales objetivos desde el punto de vista de los portadores de costes, pero, como ha quedado suficientemente explicado con anterioridad, para llegar a esa determinación de costes/ingresos en los portadores finales previamente se habrá producido un proceso que se ha caracterizado por la estratificación en la determinación de costes. En dicho proceso se habrá pasado, como se descubrirá en páginas sucesivas, por distintas fases, una de las cuales será la asignación de costes a centros (otra de las estructuras básicas con que cuenta el modelo para su correcto funcionamiento).

Esa asignación de costes a centros puede entenderse desde una doble perspectiva que condiciona la utilidad de la información asociada con dichos centros. Desde cierto punto de vista el centro de coste se configura como un mecanismo que permitirá posteriormente una más correcta asignación de costes a los portadores finales y sólo por esa circunstancia aparecen los centros de coste; al lado de esa visión existe otra que considera los centros de coste como unidades con entidad propia como para ser susceptibles de análisis independiente, tal vez sería mejor decir *complementario, en relación con los portadores finales de coste*.

A los modelos que siguen el segundo de los postulados se les suele denominar "modelos orgánicos" de contabilidad analítica o de determinación de costes.

En la actualidad incluso los modelos que "a priori" tendían a minorar la relevancia de los centros de coste, como los denominados *modelos ABC*, tienden a admitir la importancia del análisis de los centros en un sistema de contabilidad analítica.

La idea de "responsabilidad en la gestión" incrementa las posibilidades de control en un correcto análisis de la formación del coste de los centros y los configura como una entidad complementaria con suficiente relevancia en el ámbito del análisis de costes.

El modelo de costes para Universidades, teniendo en cuenta el doble objetivo señalado páginas atrás, obtención de información normalizada con la fundamental característica de la comparabilidad y obtención de información personalizada, propia de cada ente, opta, fundamentalmente por ese segundo objetivo, por la adopción de un modelo orgánico u organicista de determinación de costes, considerándose esta opción como más completa desde el punto de vista de la gestión de cada ente.

CARACTERÍSTICAS GENERALES DEL MODELO DE CONTABILIDAD ANALÍTICA PARA UNIVERSIDADES

- 1. Flexibilidad**
- 2. Adaptabilidad**
- 3. Costes Históricos**
- 4. Costes Completos**
- 5. No utilización del sistema de partida doble**
- 6. Determinación estratificada del coste**
- 7. Principio del Devengo Estricto**
- 8. Doble visión del Ciclo Productivo y del Periodo Presupuestario**
- 9. Dualismo Absoluto**
- 10. El modelo no puede considerarse incluido dentro de los sistemas ABC**
- 11. Modelo Orgánico**

1.4. Descripción básica del funcionamiento del modelo.

A continuación se va a describir la funcionalidad básica del modelo desde el punto de vista del comportamiento de sus estructuras y de las relaciones entre ellas. Esta "mecánica general" del modelo será desarrollada en cada uno de sus componentes en los capítulos posteriores, pareciendo oportuno que desde el primer momento se pueda hacer referencia a este apartado concreto para ubicar correctamente cada uno de los conceptos a los que se alude.

El modelo puede concretarse para su descripción en los siguientes componentes:

- Estructuras
- Relaciones entre estructuras
- Procesos que permiten dotar de contenido a las relaciones entre las estructuras
- Outputs de información consecuencia de los procesos anteriores.

1.4.1. Estructuras del Modelo.

Se definen cuatro estructuras básicas y una genérica (criterios de reparto y asignación de costes) que engloba un conjunto de relaciones y parámetros que dotan de operatividad al sistema.

Esas cuatro estructuras básicas son:

- Elementos de Coste
- Elementos de Ingreso
- Centros de Coste
- Actividades/Producto

En páginas posteriores y de acuerdo con el principio de normalización que impregna el documento se determinarán los componentes concretos de cada una de estas estructuras, describiéndose ahora brevemente su comportamiento, su finalidad dentro del modelo.

En cuanto a las dos primeras, *elementos de coste* y *elementos de ingreso*, el modelo pretende recoger con la suficiente claridad los componentes económicos de los costes y de los ingresos, tratando de responder, en definitiva, a la pregunta **¿Cómo, en qué se ha consumido en la Organización? ¿Cuáles son los componentes de los flujos financieros recibidos en la organización?**

Respecto a la estructura denominada *centros de coste*, la misma trata de reflejar con el grado de agregación que en cada caso se determine la respuesta a la pregunta **¿Quién consume en la organización?** Con esta pregunta se hace referencia a la visión orgánica de la Universidad.

La estructura de *actividades/productos* presenta un carácter teleológico, respondiendo a la pregunta **¿Para qué se ha consumido en la organización?** Con esta estructura se atiende al aspecto funcional de la Universidad.

Además de las cuatro estructuras hasta ahora definidas, se ha hablado de una estructura de relación, de una estructura que permite vertebrar las cuatro estructuras básicas, la que se ha denominado *de criterios de reparto y asignación* y que en realidad no es una estructura

como tal, sino un conjunto de posibilidades que definen las relaciones que se consideran necesarias para el funcionamiento del modelo a la vez que presentará un conjunto de valores que permitirá su aplicación práctica.

En ese conjunto de relaciones se describen, en definitiva, las reglas del juego que el modelo permite.

No debe olvidarse, no obstante, que el objetivo de este trabajo es doble, por un lado, servir de vehículo de normalización, pero, por otro, atender a las necesidades de información que en materia de contabilidad analítica presentan las Universidades Públicas.

En ese sentido, ha constituido uno de los ejes sobre los que gira el documento, el desarrollo suficiente de las estructuras como para permitir que sirvan de referencia en el proceso de personalización del modelo para cada ente concreto.

1.4.2. El funcionamiento del modelo.

No se va a describir en este apartado cada uno de los componentes de las estructuras, el criterio concreto que dote en la práctica de operatividad al sistema, etc., limitándonos ahora a una descripción de su operatoria.

1. Determinación de Costes

El grado de normalización de los elementos de coste, sus posibilidades de desagregación, etc. serán tratados en los capítulos 8 y 9 de este documento.

Al finalizar esta fase del modelo la organización dispondrá de un conjunto de costes agrupados en sus correspondientes categorías y completamente periodificados.

2. Asignación de Costes a Objetos de Coste.

Los costes deben ser asignados a sus centros consuntivos y, siempre que se disponga de información suficiente, también a las actividades/productos para las que van a ser utilizados, produciéndose, en los casos que sea posible, una doble asociación *coste-centro* y *coste-actividad*.

Esta asignación puede ser de dos tipos:

- Asignación Directa
- Asignación Indirecta

En el primer caso el coste se relaciona con uno o varios centros y/o con una o varias actividades de forma inequívoca respecto a la identidad del objeto (objetos) de coste y exacta respecto a su cuantía.

En el segundo supuesto el conocimiento necesario para la asignación directa no existe por lo que si se quiere llevar el coste a los objetos se deberán emplear criterios, claves de reparto, en definitiva un sistema que permita, de forma indirecta, relacionar los objetos y los costes.

3. Posibilidad de repartos entre estructuras.

Dependiendo de la estructura de centros y actividades que se defina (se pueden definir centros y actividades de distinto nivel, costes pendientes en centros, actividades auxiliares o no, etc.) y, por supuesto, las posibilidades de acceso a la información primaria que tenga cada Universidad, puede ser necesario un cierto “trasvase” entre centros y actividades que debe finalizar con todos los costes en centros de último nivel y en actividades principales o finalistas (y asimiladas). Los importes así asignados a centros y actividades, no tienen que ser iguales dada la asimetría que se reconoce en el modelo.

Como se comprobará en su momento en el capítulo 7, las fases que se describan serán las que se consideren lógicas desde un punto de vista global, pretendiendo abarcar el conjunto de entes a los que se dirige el modelo, **pero no implica que deban siempre ser utilizadas todas y cada una de ellas.**

Esas fases son:

1. Imputación de Costes de Centros de Nivel Superior a Centros de Último Nivel.
2. Imputación de Costes de Centros no asignados previamente a Actividades/Productos.
3. Imputación de Costes de Actividades Auxiliares de Nivel Superior a Actividades Auxiliares de último Nivel.

4. Imputación de Costes de Actividades Auxiliares a Centros no Auxiliares.
5. Imputación de Costes de Centros procedentes de Actividades Auxiliares a Actividades/Productos.
6. Imputación de Costes de Actividades Dirección, Administración y Generales y Asimiladas de Nivel Superior a Actividades DAG y Asimiladas de Último Nivel.
7. Imputación de Costes de Actividades de Dirección, Administración y Generales Asimiladas a Actividades no DAG.
8. Imputación de Costes del resto de Actividades de Nivel Superior a Actividades de último Nivel.

4. Asignación de Ingresos a Actividades/Productos.

Una primera característica es que un ingreso concreto no va a ser objeto de reparto para su asociación con una actividad/producto determinada, sino que será el nivel al que se concrete el ingreso el que "provocará" su asociación con el nivel de actividad/producto que en cada caso se fije. La consecuencia inmediata de lo anterior es que no existirán en relación con Ingresos las fases que se han descrito en los procesos de determinación de costes.

Por supuesto, los ingresos se relacionarán con todas o con algunas de las actividades que se han definido como finalistas en la organización, existiendo la posibilidad de que ciertos ingresos no puedan ser individualizados ni siquiera a un determinado nivel de las actividades que conforman la estructura de la organización.

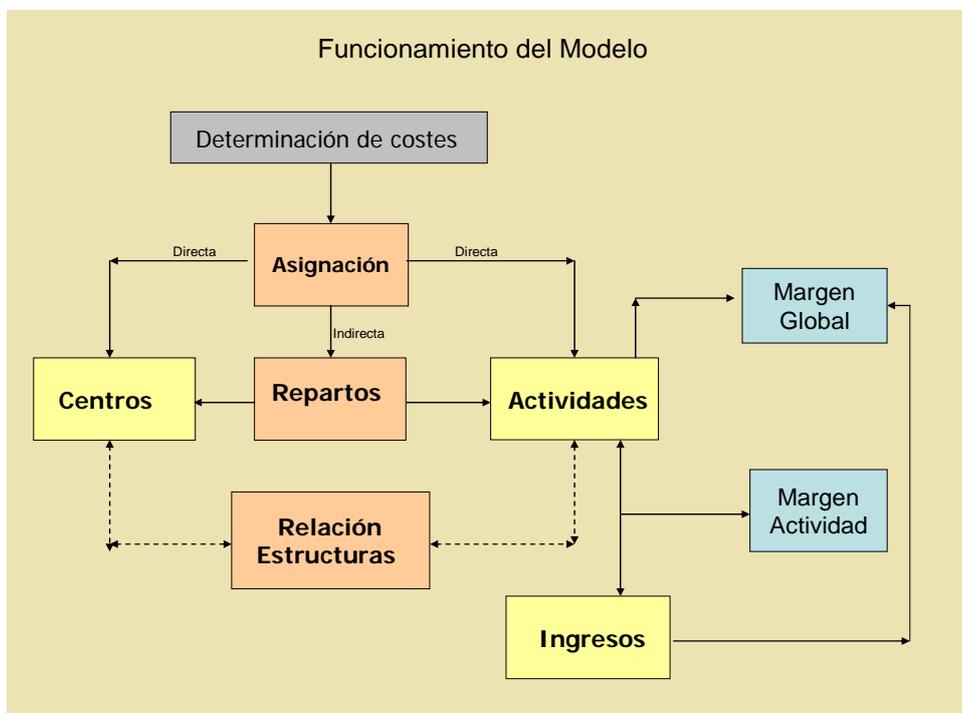
5. Determinación de Márgenes de Cobertura por Actividades/Productos

En el caso de los ingresos que se hayan asociado con actividades (al nivel que se determine en cada caso) se procederá a obtener el grado de cobertura de costes (representará un porcentaje sobre el total de costes que, en caso de que los ingresos sean superiores a los costes será superior al 100%) mediante la comparación de dichos ingresos con los costes asociados a las actividades en cuestión.

El proceso de determinación de márgenes implicará, en su caso, los correspondientes procesos de agregación tanto en costes como en ingresos.

6. Determinación de Márgenes Globales

Una vez determinado el margen de cobertura de cada actividad/producto considerada individualmente se procederá al cálculo del margen global teniendo en cuenta, como se anunciaba en el punto anterior, aquellos ingresos que no pueden asociarse individualmente con ninguna actividad.



2. Estructura de Elementos de Coste

2.1. Elementos de coste. Concepto.

Uno de los objetivos básicos que persigue la contabilidad analítica es dar respuesta a una serie de cuestiones clave, una de las cuales consiste en la necesidad de saber de qué manera la Organización ha gastado sus recursos financieros o, más concretamente, cómo los ha consumido. En suma, se trata de clasificar los gastos según su naturaleza económica depurándolos en función del periodo y de su participación o no en el proceso productivo, dando entrada en el sistema contable a la unidad básica, el coste, cuyas posibles agrupaciones, segregaciones o enfrentamientos conforman las otras estructuras contables y posibilitan el cumplimiento de los fines inherentes a la contabilidad de costes.

No todos los gastos que desde un punto de vista financiero se consideran como tales pueden, a su vez, ser considerados como costes por la contabilidad analítica, pues no cumplen los requisitos que el concepto coste, como se verá a continuación, exige. Precisamente en relación con ello se distingue entre Cargas Incorporables y Cargas no Incorporables, según se trate de gastos que se incorporen o no al proceso de contabilidad analítica.

Por otra parte, habrá ciertos costes que no tendrán reflejo como gasto en la Contabilidad Financiera (por ejemplo, Previsión Social de Funcionarios) y otros en los que su cálculo se efectúa con criterios diferentes según se trate de una u otra contabilidad.

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 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 Universidades Públicas.

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.

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 Universidad 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 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 Universidades Públicas, en las que la producción fundamental es la de los Bienes Públicos.

En principio, no parece posible determinar un coste de oportunidad en el caso de las Universidades 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.

Sí es cierto, por otra parte, que en ciertos segmentos de su producción las Universidades Públicas se comportan como entes que pretenden maximizar su beneficio, con una producción similar a la privada y, en ese sentido, se podría considerar la inclusión del citado coste de oportunidad.

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

En cualquier caso, parece necesaria su discusión con más amplitud.

Tradicionalmente se define coste como *el consumo valorado en dinero de los bienes y servicios necesarios para la producción que constituye el objeto de la entidad*. Tanto en la terminología del Modelo C.A.N.O.A. como en la utilizada en los "PRINCIPIOS GENERALES SOBRE CONTABILIDAD ANALÍTICA DE LAS ADMINISTRACIONES PÚBLICAS" elaborados ambos por la Intervención General de la Administración del Estado, las distintas categorías

significativas en que dichos consumos se clasifican y agrupan se han dado en llamar *elementos de coste*, término éste que ha sido ampliamente consensuado y adoptado en variedad de estudios y modelos de contabilidad analítica referidos al ámbito público.

Precisamente, en los Principios Generales señalados, se define el término elemento de coste como *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 denominación del elemento de coste debe ser clara, concreta y reflejo inmediato de la realidad del hecho económico en que se incurre, para facilitar así al usuario una comprensión rápida y sintética de la información que se maneja. Por ello, la terminología que se utiliza tiene como primer objetivo llamar a las cosas por su nombre, intentando crear un vínculo lo más amigable posible entre la información y los usuarios. Siguiendo tal premisa, la denominación de los elementos se adapta en gran parte a la de las cuentas de gastos recogidas en el Plan de Contabilidad Pública, pero en determinadas ocasiones la naturaleza *sui generis* del gasto/coste, la importancia relativa del mismo dentro de la Organización, o cualquier otra posible circunstancia, recomiendan utilizar términos específicos que contribuyan a clarificar conceptos. Todo esto supone que los hechos económicos se agruparán o clasificarán de acuerdo a su naturaleza y que de tal clasificación se obtendrá información relevante desde un punto de vista económico del coste en que han incurrido las Universidades Públicas.

La necesidad de confrontar los datos obtenidos por ellas supone no sólo utilizar las mismas normas que regulen los comportamientos de las estructuras de coste, es decir, el mismo Modelo Contable sino, además, normalizar las categorías de agregación contable estableciendo un nivel mínimo y obligatorio para todas las Universidades a la vez que se procede a desarrollar dentro de tales categorías otras de nivel inferior que se utilizarán por cada uno de los sujetos contables de manera discrecional como se describirá en capítulos sucesivos.

2.2. Relación de Elementos de Coste. Tabla General.

La relación de elementos de coste que se ha definido para las Universidades Públicas se atiende, lógicamente, a lo relatado en los Principios Generales sobre Contabilidad Analítica, pero matizando que ha sido revisada y completada en función de las conclusiones a las que se ha llegado por una doble vía: la de efectuar “in situ” y en determinadas Universidades trabajos de contabilidad analítica dirigidos por la IGAE y la de proceder al estudio de documentos e informes que sobre esta disciplina han elaborado expertos pertenecientes a distintos entes tanto públicos como privados.

A continuación se presenta el listado de los elementos de coste que se han definido “ad hoc” para las Universidades Públicas Españolas. Parece oportuno relacionar dos tablas de elementos una, lo más amplia posible, que será adoptada con cierto grado de libertad por cada una de las universidades según sus necesidades a la hora de manejar información, y otra tabla normalizada que incluya un nivel mínimo y obligatorio de elementos que todas y cada una de las universidades deben definir y que será la base de comparabilidad entre ellas, concretándose esta última tabla en el capítulo relativo a las reglas de normalización.

Antes de establecer la relación de los elementos de coste conviene hacer una serie de aclaraciones en cuanto al tipo de personal de las Universidades pues éste se ha tenido en cuenta a la hora de definir los elementos que afectan a los costes de personal.

En efecto, la peculiar actividad de las universidades provoca la coexistencia de dos grandes agrupaciones de personal tal y como se evidencia en la Ley Orgánica 6/2000, de 21 de diciembre, de Universidades: el Personal Docente e Investigador (PDI) por una parte, cuya misión es ejecutar la actividad esencial de la Universidad, es decir, la creación, transmisión y crítica de la ciencia, la técnica y la cultura, mediante la impartición de la docencia y la acción investigadora; por otra parte, el Personal de Administración y Servicios (PAS), cuya función es la de servir de soporte administrativo a la actividad antes señalada, efectuando labores de *gestión técnica, económica y administrativa, sirviendo de apoyo, asesoramiento y asistencia en el desarrollo de las funciones de la Universidad*, según establece el artículo 73 de la Ley Orgánica señalada. Ambos grupos están formados por personal funcionario y contratado, pero en el caso del personal docente e investigador contratado la Ley Orgánica prevé una serie de modalidades de contratación.

En función de todo lo señalado se puede establecer la siguiente tipología del personal universitario:

1. PERSONAL DOCENTE E INVESTIGADOR (PDI)

1.1 PDI FUNCIONARIO

- 1.1.1 CATEDRÁTICOS DE UNIVERSIDAD
- 1.1.2 PROFESORES TITULARES DE UNIVERSIDAD Y CATEDRÁTICOS DE ESCUELA UNIVERSITARIA
- 1.1.3 PROFESORES TITULARES DE ESCUELA UNIVERSITARIA
- 1.1.4 OTROS (MAESTROS DE TALLER Y LABORATORIO, ETC.)

1.2 PDI LABORAL CONTRATADO

- 1.2.1 AYUDANTE
- 1.2.2 PROFESOR AYUDANTE DOCTOR
- 1.2.3 PROFESOR COLABORADOR
- 1.2.4 PROFESOR CONTRATADO DOCTOR
- 1.2.5 PROFESOR ASOCIADO
- 1.2.6 PROFESOR VISITANTE
- 1.2.7 PROFESOR ASOCIADO DE CIENCIAS DE LA SALUD
- 1.2.8 PROFESOR EMÉRITO

2. PERSONAL DE ADMINISTRACIÓN Y SERVICIOS

2.1 FUNCIONARIO

2.2 LABORAL

- 2.2.1 LABORAL FIJO
- 2.2.2 LABORAL EVENTUAL

Además de estas categorías laborales, en las Universidades Públicas prestan sus servicios en labores administrativas, docentes o de investigación, dos colectivos que se han agrupado en las categorías **OTRO PERSONAL y BECARIOS DE COLABORACIÓN**.

La citada Ley de Universidades desarrolla además cada una de las modalidades de contratación del personal laboral y a ella hay necesariamente que remitirse si se quiere profundizar en este tipo de asuntos

Por último hay que señalar que en la actualidad existe un Documento de *ESTATUTO DEL PDI DE LAS UNIVERSIDADES ESPAÑOLAS* en el que se regulan todos los aspectos relacionados con este tipo de personal y que, en principio, establece alguna modificación de mayor o menor calado a lo actualmente en vigor, pero no parece que, en cuanto a la tipología del personal contratado, establezca cambios significativos.

Tanto el componente económico como el de clase se han tenido en cuenta a la hora de establecer el catálogo de los elementos de coste de personal, que se incluye a continuación junto con el resto de elementos de coste.

TABLA DE ELEMENTOS DE COSTE

1. SUELDOS Y SALARIOS DEL PERSONAL DOCENTE E INVESTIGADOR

1.1 FUNCIONARIOS CATEDRÁTICOS DE UNIVERSIDAD

1.1.1 RETRIBUCIONES FIJAS

1.1.1.1 RETRIBUCIONES BÁSICAS

1.1.1.1.1 SUELDOS

1.1.1.1.2 TRIENIOS

1.1.1.2 RETRIBUCIONES COMPLEMENTARIAS

1.1.1.2.1 COMPLEMENTO DE DESTINO

1.1.1.2.2 COMPLEMENTO ESPECÍFICO GENERAL

1.1.1.2.3 COMPLEMENTO ESPECÍFICO POR MÉRITOS DOCENTES

1.1.1.2.4 COMPLEMENTO ESPECÍFICO POR CARGOS ACADÉMICOS

1.1.1.2.5 COMPLEMENTO DE PRODUCTIVIDAD DE MERITOS CIENTÍFICOS (SEXENIOS)*

1.1.1.2.6 COMPLEMENTO DE PRODUCTIVIDAD POR TRANSFERENCIA (NUEVO CNEAI)

1.1.1.2.7 OTROS COMPLEMENTOS FIJOS

1.1.2 RETRIBUCIONES VARIABLES

1.1.2.1 COMPLEMENTO DE PRODUCTIVIDAD

1.1.2.2 OTRAS RETRIBUCIONES VARIABLES

1.2 FUNCIONARIOS PROFESORES TITULARES DE UNIVERSIDAD Y CATEDRÁTICOS DE ESCUELAS UNIVERSITARIAS

1.2.1 REMUNERACIONES FIJAS

1.2.1.1 RETRIBUCIONES BÁSICAS

1.2.1.1.1 SUELDOS

1.2.1.1.2 TRIENIOS

1.2.1.2 RETRIBUCIONES COMPLEMENTARIAS

1.2.1.2.1 COMPLEMENTO DE DESTINO

1.2.1.2.2 COMPLEMENTO ESPECÍFICO GENERAL

1.2.1.2.3 COMPLEMENTO ESPECÍFICO POR MÉRITOS DOCENTES

1.2.1.2.4 COMPLEMENTO ESPECÍFICO POR CARGOS ACADÉMICOS

1.2.1.2.5 COMPLEMENTO DE PRODUCTIVIDAD DE MERITOS CIENTÍFICOS (SEXENIOS) *

1.2.1.2.6 COMPLEMENTO DE PRODUCTIVIDAD POR TRANSFERENCIA (NUEVO CNEAI)

1.2.1.2.7 OTROS COMPLEMENTOS FIJOS

1.2.2 RETRIBUCIONES VARIABLES

1.2.2.1 COMPLEMENTO DE PRODUCTIVIDAD

1.2.2.2 OTRAS RETRIBUCIONES VARIABLES

*** Recientemente la CNEAI ha iniciado el proceso de incorporación de un nuevo campo que cubre los aspectos de producción en transferencia e innovación (campo 0).**

1.3 FUNCIONARIOS PROFESORES TITULARES DE ESCUELAS UNIVERSITARIAS (EN PROCESO DE EXTINCIÓN SEGÚN LA LOMLOU)

1.3.1 REMUNERACIONES FIJAS

1.3.1.1 RETRIBUCIONES BÁSICAS

1.3.1.1.1 SUELDOS

1.3.1.1.2 TRIENIOS

1.3.1.2 RETRIBUCIONES COMPLEMENTARIAS

1.3.1.2.1 COMPLEMENTO DE DESTINO

1.3.1.2.2 COMPLEMENTO ESPECÍFICO GENERAL

1.3.1.2.3 COMPLEMENTO ESPECÍFICO POR MÉRITOS DOCENTES

1.3.1.2.4 COMPLEMENTO ESPECÍFICO POR CARGOS ACADÉMICOS

1.3.1.2.5 SEXENIOS

1.3.1.2.6 COMPLEMENTO DE PRODUCTIVIDAD POR TRANSFERENCIA (NUEVO CNEAI)

1.3.1.2.7 OTROS COMPLEMENTOS FIJOS

1.3.2 RETRIBUCIONES VARIABLES

1.3.2.1 COMPLEMENTO DE PRODUCTIVIDAD

1.3.2.2 OTRAS RETRIBUCIONES VARIABLES

1.4 CONTRATADOS LABORALES AYUDANTES

1.4.1 RETRIBUCIONES FIJAS

1.4.1.1 RETRIBUCIONES BÁSICAS

1.4.1.2 RETRIBUCIONES COMPLEMENTARIAS

1.4.1.2.1 COMPLEMENTO ESPECÍFICO

1.4.1.2.2 OTRAS RETRIBUCIONES

1.5 CONTRATADOS LABORALES PROFESORES AYUDANTES DOCTOR

1.5.1 RETRIBUCIONES FIJAS

1.5.1.1 RETRIBUCIONES BÁSICAS

1.5.1.1.1 SUELDOS

1.5.1.1.2 TRIENIOS

1.5.1.2 RETRIBUCIONES COMPLEMENTARIAS

1.5.1.2.1 COMPLEMENTO ESPECÍFICO

1.5.1.2.2 OTRAS RETRIBUCIONES

1.6 CONTRATADOS LABORALES PROFESORES COLABORADORES

1.6.1 RETRIBUCIONES FIJAS

1.6.1.1 RETRIBUCIONES BÁSICAS

1.6.1.1.1 SUELDOS

1.6.1.1.2 TRIENIOS

1.6.1.2 RETRIBUCIONES COMPLEMENTARIAS

1.6.1.2.1 COMPLEMENTO ESPECÍFICO

1.6.1.2.2 COMPLEMENTO ESPECÍFICO POR CARGOS ACADÉMICOS

1.6.1.2.3 OTRAS RETRIBUCIONES

1.7 CONTRATADOS LABORALES PROFESOR CONTRATADO DOCTOR

1.7.1 RETRIBUCIONES FIJAS

1.7.1.1 RETRIBUCIONES BÁSICAS

1.7.1.1.1 SUELDOS

1.7.1.1.2 TRIENIOS

1.7.1.2 RETRIBUCIONES COMPLEMENTARIAS

1.7.1.2.1 COMPLEMENTO ESPECÍFICO

1.7.1.2.2 OTRAS RETRIBUCIONES

1.8 CONTRATADOS LABORALES PROFESOR ASOCIADO

1.8.1 REMUNERACIONES FIJAS

1.8.1.1 RETRIBUCIONES BÁSICAS

1.8.1.1.1 SUELDOS

1.8.1.1.2 TRIENIOS

1.8.1.2 RETRIBUCIONES COMPLEMENTARIAS

1.8.1.2.1 COMPLEMENTO ESPECÍFICO

1.8.1.2.2 OTRAS RETRIBUCIONES

1.9 CONTRATADOS LABORALES PROFESOR VISITANTE

1.9.1 REMUNERACIONES FIJAS

1.9.1.1 RETRIBUCIONES BÁSICAS

1.9.1.2 RETRIBUCIONES COMPLEMENTARIAS

1.9.1.2.1 COMPLEMENTO DESTINO

1.9.1.2.2 OTRAS REMUNERACIONES

1.10 PROFESORES ASOCIADOS DE CIENCIAS DE LA SALUD

1.11 PROFESORES EMÉRITOS

1.11.1 REMUNERACIONES FIJAS

1.11.1.1 RETRIBUCIONES BÁSICAS

1.11.1.2 RETRIBUCIONES COMPLEMENTARIAS

2. *SUELDOS Y SALARIOS DEL PERSONAL DE ADMINISTRACIÓN Y SERVICIOS*

2.1 FUNCIONARIOS

2.1.1 REMUNERACIONES FIJAS

2.1.1.1 RETRIBUCIONES BÁSICAS

2.1.1.1.1 SUELDOS

2.1.1.1.2 TRIENIOS

2.1.1.2 RETRIBUCIONES COMPLEMENTARIAS

2.1.1.2.1 COMPLEMENTO DE DESTINO

2.1.1.2.2 COMPLEMENTO ESPECÍFICO

2.1.1.2.3 OTRAS RETRIBUCIONES COMPLEMENTARIAS

2.1.2 REMUNERACIONES VARIABLES

2.1.2.1 COMPLEMENTO DE PRODUCTIVIDAD

2.1.2.2 OTRAS REMUNERACIONES VARIABLES

2.2 LABORALES FIJOS

2.2.1 REMUNERACIONES FIJAS

2.2.1.1 RETRIBUCIONES BÁSICAS

2.2.1.1.1 SUELDOS

2.2.1.1.2 TRIENIOS

2.2.1.2 RETRIBUCIONES COMPLEMENTARIAS

2.2.1.2.1 COMPLEMENTO DE DESTINO

2.2.1.2.2 COMPLEMENTO ESPECÍFICO

2.2.1.2.3 OTRAS RETRIBUCIONES COMPLEMENTARIAS

2.2.2 REMUNERACIONES VARIABLES

2.2.2.1 COMPLEMENTO DE PRODUCTIVIDAD

2.2.2.2 HORAS EXTRAORDINARIAS

2.2.2.3 OTRAS REMUNERACIONES VARIABLES

2.3 LABORALES EVENTUALES

2.3.1 REMUNERACIONES FIJAS

2.3.1.1 RETRIBUCIONES BÁSICAS

2.3.1.1.1 SUELDOS

2.3.1.1.2 TRIENIOS

2.3.1.1.3 PAGAS EXTRAORDINARIAS

2.3.1.2 RETRIBUCIONES COMPLEMENTARIAS

2.4 CONTRATADOS ADMINISTRATIVOS

2.4.1 RETRIBUCIONES FIJAS

2.4.1.1 RETRIBUCIONES BÁSICAS

2.4.1.2 RETRIBUCIONES COMPLEMENTARIAS

3. COSTES DE OTRO PERSONAL

3.1 PERSONAL INVESTIGADOR EN FORMACIÓN

3.1.1 DE CONTRATO

3.1.2 DE BECA

3.2 CONFERENCIANTES/ PROFESORES DE TITULACIONES PROPIAS

3.3 PERSONAL CONTRATADO INVESTIGADOR

4. COTIZACIONES SOCIALES A CARGO DEL EMPLEADOR

4.1 DEL PERSONAL DOCENTE E INVESTIGADOR FUNCIONARIO

4.1.1 FUNCIONARIOS CATEDRÁTICOS DE UNIVERSIDAD

4.1.2 FUNCIONARIOS PROFESORES TITULARES DE UNIVERSIDAD Y CATEDRÁTICOS DE EE.UU.

4.1.3 FUNCIONARIOS PROFESORES TITULARES DE EE.UU.

4.2 DEL PERSONAL DOCENTE E INVESTIGADOR LABORAL CONTRATADO

4.2.1 AYUDANTE

4.2.2 PROFESOR AYUDANTE DOCTOR

4.2.3 PROFESOR COLABORADOR

4.2.4 PROFESOR CONTRATADO DOCTOR

4.2.5 PROFESOR ASOCIADO

4.2.6 PROFESOR VISITANTE

4.2.7 PROFESOR ASOCIADO DE CIENCIAS DE LA SALUD

4.3 DEL PERSONAL DE ADMINISTRACIÓN Y SERVICIOS

4.3.1 FUNCIONARIO

4.3.2 LABORAL

4.3.2.1 LABORAL FIJO

4.3.2.2 LABORAL EVENTUAL

4.3.3 CONTRATADO ADMINISTRATIVO

4.4 DEL PERSONAL INVESTIGADOR EN FORMACIÓN

4.4.1 DE CONTRATO

4.4.2 DE BECA

5. PREVISIÓN SOCIAL DE FUNCIONARIOS (COSTES CALCULADOS)

5.1 DEL PERSONAL DOCENTE E INVESTIGADOR FUNCIONARIO

5.1.1 FUNCIONARIOS CATEDRÁTICOS DE UNIVERSIDAD

5.1.2 FUNCIONARIOS PROFESORES TITULARES DE UNIVERSIDAD Y CATEDRÁTICOS DE EE.UU.

5.1.3 FUNCIONARIOS PROFESORES TITULARES DE EE.UU.

5.2 DEL PERSONAL FUNCIONARIO DE ADMINISTRACIÓN Y SERVICIOS

6. OTROS COSTES SOCIALES

6.1 ACCIÓN SOCIAL

6.1.1 DEL PERSONAL DOCENTE E INVESTIGADOR FUNCIONARIO

6.1.1.1 FUNCIONARIOS CATEDRÁTICOS DE UNIVERSIDAD

6.1.1.2 FUNCIONARIOS PROFESORES TITULARES DE UNIVERSIDAD Y CATEDRÁTICOS DE EE.UU.

6.1.1.3 FUNCIONARIOS PROFESORES TITULARES DE EE.UU.

6.1.2 DEL PERSONAL DOCENTE E INVESTIGADOR LABORAL CONTRATADO

6.1.2.1 AYUDANTE

6.1.2.2 PROFESOR AYUDANTE DOCTOR

6.1.2.3 PROFESOR COLABORADOR

6.1.2.4 PROFESOR CONTRATADO DOCTOR

6.1.2.5 PROFESOR ASOCIADO

6.1.2.6 PROFESOR VISITANTE

6.1.2.7 PROFESOR ASOCIADO DE CIENCIAS DE LA SALUD

6.1.2.8 PROFESOR EMÉRITO

6.1.3 DEL PERSONAL DE ADMINISTRACIÓN Y SERVICIOS

6.1.3.1 FUNCIONARIO

6.1.3.2 LABORAL

6.1.3.2.1 LABORAL FIJO

6.1.3.2.2 LABORAL EVENTUAL

6.1.3.3 CONTRATADO ADMINISTRATIVO

6.2 FORMACIÓN Y PERFECCIONAMIENTO DEL PERSONAL

6.2.1 DEL PERSONAL DOCENTE E INVESTIGADOR FUNCIONARIO

6.2.1.1 FUNCIONARIOS CATEDRÁTICOS DE UNIVERSIDAD

6.2.1.2 FUNCIONARIOS PROFESORES TITULARES DE UNIVERSIDAD Y CATEDRÁTICOS DE EE.UU.

- 6.2.2 DEL PERSONAL DOCENTE E INVESTIGADOR LABORAL CONTRATADO**
 - 6.2.2.1 AYUDANTE**
 - 6.2.2.2 PROFESOR AYUDANTE DOCTOR**
 - 6.2.2.3 PROFESOR COLABORADOR**
 - 6.2.2.4 PROFESOR CONTRATADO DOCTOR**
 - 6.2.2.5 PROFESOR ASOCIADO**
 - 6.2.2.6 PROFESOR VISITANTE**
 - 6.2.2.7 PROFESOR ASOCIADO DE CIENCIAS DE LA SALUD**
 - 6.2.2.8 PROFESOR EMÉRITO**
 - 6.2.3 DEL PERSONAL DE ADMINISTRACIÓN Y SERVICIOS**
 - 6.2.3.1 FUNCIONARIO**
 - 6.2.3.2 LABORAL**
 - 6.2.3.2.1 LABORAL FIJO**
 - 6.2.3.2.2 LABORAL EVENTUAL**
 - 6.2.3.3 CONTRATADO ADMINISTRATIVO**
- 6.3 OTROS COSTES SOCIALES**
- 6.3.1 DEL PERSONAL DOCENTE E INVESTIGADOR FUNCIONARIO**
 - 6.3.1.1 FUNCIONARIOS CATEDRÁTICOS DE UNIVERSIDAD**
 - 6.3.1.2 FUNCIONARIOS PROFESORES TITULARES DE UNIVERSIDAD Y CATEDRÁTICOS DE EE.UU.**
 - 6.3.1.3 FUNCIONARIOS PROFESORES TITULARES DE EE.UU.**
 - 6.3.2 DEL PERSONAL DOCENTE E INVESTIGADOR LABORAL CONTRATADO**
 - 6.3.2.1 AYUDANTE**
 - 6.3.2.2 PROFESOR AYUDANTE DOCTOR**
 - 6.3.2.3 PROFESOR COLABORADOR**
 - 6.3.2.4 PROFESOR CONTRATADO DOCTOR**
 - 6.3.2.5 PROFESOR ASOCIADO**
 - 6.3.2.6 PROFESOR VISITANTE**
 - 6.3.2.7 PROFESOR ASOCIADO DE CIENCIAS DE LA SALUD**
 - 6.3.2.8 PROFESOR EMÉRITO**
 - 6.3.3 DEL PERSONAL DE ADMINISTRACIÓN Y SERVICIOS**
 - 6.3.3.1 FUNCIONARIO**
 - 6.3.3.2 LABORAL**
 - 6.3.3.2.1 LABORAL FIJO**
 - 6.3.3.2.2 LABORAL EVENTUAL**

6.3.4 DE OTRO PERSONAL

6.3.4.1 PERSONAL INVESTIGADOR EN FORMACIÓN

6.3.4.2 CONFERENCIANTES/ PROFESORES DE TITULACIONES PROPIA

7. INDEMNIZACIONES POR RAZÓN DEL SERVICIO

7.1 DEL PERSONAL DOCENTE E INVESTIGADOR FUNCIONARIO

7.1.1 FUNCIONARIOS CATEDRÁTICOS DE UNIVERSIDAD

7.1.2 FUNCIONARIOS PROFESORES TITULARES DE UNIVERSIDAD Y CATEDRÁTICOS DE EE.UU.

7.1.3 FUNCIONARIOS PROFESORES TITULARES DE EE.UU.

7.2 DEL PERSONAL DOCENTE E INVESTIGADOR LABORAL CONTRATADO

7.2.1 AYUDANTE

7.2.2 PROFESOR AYUDANTE DOCTOR

7.2.3 PROFESOR COLABORADOR

7.2.4 PROFESOR CONTRATADO DOCTOR

7.2.5 PROFESOR ASOCIADO

7.2.6 PROFESOR VISITANTE

7.2.7 PROFESOR ASOCIADO DE CIENCIAS DE LA SALUD

7.2.8 PROFESOR EMÉRITO

7.3 DEL PERSONAL DE ADMINISTRACIÓN Y SERVICIOS

7.3.1 FUNCIONARIO

7.3.2 LABORAL

7.3.2.1 LABORAL FIJO

7.3.2.2 LABORAL EVENTUAL

7.3.3 CONTRATADO ADMINISTRATIVO

8. OTRAS INDEMNIZACIONES

8.1 DEL PERSONAL DOCENTE E INVESTIGADOR FUNCIONARIO

8.1.1 FUNCIONARIOS CATEDRÁTICOS DE UNIVERSIDAD

8.1.2 FUNCIONARIOS PROFESORES TITULARES DE UNIVERSIDAD Y CATEDRÁTICOS EE.UU.

8.1.3 FUNCIONARIOS PROFESORES TITULARES DE EE.UU.

8.2 DEL PERSONAL DOCENTE E INVESTIGADOR LABORAL CONTRATADO

8.2.1 AYUDANTE

8.2.2 PROFESOR AYUDANTE DOCTOR

- 8.2.3 PROFESOR COLABORADOR
- 8.2.4 PROFESOR CONTRATADO DOCTOR
- 8.2.5 PROFESOR ASOCIADO
- 8.2.6 PROFESOR VISITANTE
- 8.2.7 PROFESOR ASOCIADO DE CIENCIAS DE LA SALUD
- 8.2.8 PROFESOR EMÉRITO

8.3 DEL PERSONAL DE ADMINISTRACIÓN Y SERVICIOS

- 8.3.1 FUNCIONARIO
- 8.3.2 LABORAL
 - 8.3.2.1 LABORAL FIJO
 - 8.3.2.2 LABORAL EVENTUAL
- 8.3.3 CONTRATADO ADMINISTRATIVO

9 TRANSPORTE DE PERSONAL

9.1 DEL PERSONAL DOCENTE E INVESTIGADOR FUNCIONARIO

- 9.1.1 FUNCIONARIOS CATEDRÁTICOS DE UNIVERSIDAD
- 9.1.2 FUNCIONARIOS PROFESORES TITULARES DE UNIVERSIDAD Y CATEDRÁTICOS DE EE.UU.
- 9.1.3 FUNCIONARIOS PROFESORES TITULARES DE EE.UU.

9.2 DEL PERSONAL DOCENTE E INVESTIGADOR LABORAL CONTRATADO

- 9.2.1 AYUDANTE
- 9.2.2 PROFESOR AYUDANTE DOCTOR
- 9.2.3 PROFESOR COLABORADOR
- 9.2.4 PROFESOR CONTRATADO DOCTOR
- 9.2.5 PROFESOR ASOCIADO
- 9.2.6 PROFESOR VISITANTE
- 9.2.7 PROFESOR ASOCIADO DE CIENCIAS DE LA SALUD
- 9.2.8 PROFESOR EMÉRITO

9.3 DEL PERSONAL DE ADMINISTRACIÓN Y SERVICIOS

- 9.3.1 FUNCIONARIO
- 9.3.2 LABORAL
 - 9.3.2.1 LABORAL FIJO
 - 9.3.2.2 LABORAL EVENTUAL
- 9.3.3 CONTRATADO ADMINISTRATIVO

9.4 DE OTRO PERSONAL

- 9.4.1 PERSONAL INVESTIGADOR EN FORMACIÓN
- 9.4.2 CONFERENCIANTES/PROFESORES DE TITULACIONES PROPIAS

11. COSTE DE ADQUISICIÓN DE BIENES Y SERVICIOS

- 11.1 COSTE DE MATERIALES PARA LA DOCENCIA
- 11.2 COSTE DE MATERIALES DE REPROGRAFÍA E IMPRENTA
- 11.3 COSTE DE MATERIAL E INSTRUMENTAL DE LABORATORIO Y EXPERIMENTACIÓN
- 11.4 COSTE DE MATERIAL DEPORTIVO Y CULTURAL
- 11.5 COSTE DE FOTOCOPIAS
- 11.6 COSTE DE VESTUARIO
- 11.7 COSTE DE PRODUCTOS FARMACÉUTICOS Y MATERIAL SANITARIO
- 11.8 COSTE DE MATERIAL DE OFICINA ORDINARIO NO INVENTARIABLE
- 11.9 COSTE DE MATERIAL INFORMÁTICO
- 11.10 PRENSA, REVISTAS, LIBROS Y OTRAS PUBLICACIONES
- 11.11 COSTE DE ADQUISICIÓN DE BIENES ASOCIADOS A PROYECTOS DE INVESTIGACIÓN
- 11.12 TRABAJOS REALIZADOS POR OTRAS EMPRESAS
- 11.13 OTROS COSTES DE ADQUISICIÓN DE BIENES Y SERVICIOS

12 COSTE DE SERVICIOS EXTERIORES

- 12.1 ARRENDAMIENTOS Y CANONES
 - 12.1.1 DE TERRENOS Y BIENES NATURALES
 - 12.1.2 DE CONSTRUCCIONES
 - 12.1.3 DE INSTALACIONES TÉCNICAS
 - 12.1.4 DE MAQUINARIA
 - 12.1.5 DE UTILLAJE
 - 12.1.6 DE MOBILIARIO
 - 12.1.7 DE EQUIPOS PARA PROCESOS DE INFORMACIÓN
 - 12.1.8 DE ELEMENTOS DE TRANSPORTE
 - 12.1.9 DE OTRO INMOVILIZADO MATERIAL
 - 12.1.10 DE APLICACIONES INFORMÁTICAS
 - 12.1.11 CANONES
 - 12.1.12 OTROS ARRENDAMIENTOS

- 12.2 REPARACIONES Y CONSERVACIÓN**
 - 12.2.1 DE TERRENOS Y BIENES NATURALES**
 - 12.2.2 DE CONSTRUCCIONES**
 - 12.2.3 DE INSTALACIONES TÉCNICAS**
 - 12.2.4 DE MAQUINARIA**
 - 12.2.5 DE UTILLAJE**
 - 12.2.6 DE MOBILIARIO**
 - 12.2.7 DE INVERSIONES DESTINADAS AL USO GENERAL**
 - 12.2.8 DE FOTOCOPIADORAS**
 - 12.2.9 DE EQUIPOS PARA PROCESOS DE INFORMACIÓN**
 - 12.2.10 DE ELEMENTOS DE TRANSPORTE**
 - 12.2.11 DE OTRO INMOVILIZADO MATERIAL**
 - 12.2.12 DE EQUIPOS DE LABORATORIO**
 - 12.2.13 DE APLICACIONES INFORMÁTICAS**
 - 12.2.14 OTRAS REPARACIONES Y CONSERVACIÓN**
- 12.3 SERVICIOS DE PROFESIONALES INDEPENDIENTES**
- 12.4 TRANSPORTES**
- 12.5 PRIMAS DE SEGURO**
- 12.6 SERVICIOS BANCARIOS Y SIMILARES**
- 12.7 PUBLICIDAD Y PROPAGANDA**
- 12.8 RELACIONES PÚBLICAS**
- 12.9 SUMINISTROS**
 - 12.9.1 ENERGÍA ELÉCTRICA**
 - 12.9.2 AGUA**
 - 12.9.3 GAS**
 - 12.9.4 COMBUSTIBLES**
 - 12.9.5 OTROS SUMINISTROS**
- 12.10 COMUNICACIONES**
 - 12.10.1 COMUNICACIONES DE VOZ Y DATOS**
 - 12.10.2 COMUNICACIONES TELEFÓNICAS**
 - 12.10.3 COMUNICACIONES INFORMÁTICAS**
 - 12.10.4 COMUNICACIONES POSTALES**
 - 12.10.5 OTRAS COMUNICACIONES**
- 12.11 LIMPIEZA Y ASEO**
- 12.12 SEGURIDAD Y VIGILANCIA**

13. COSTE DE TRIBUTOS

- 13.1 COSTES DE TRIBUTOS DE CARÁCTER LOCAL
- 13.2 COSTES DE TRIBUTOS DE CARÁCTER AUTONÓMICO
- 13.3 COSTES DE TRIBUTOS DE CARÁCTER ESTATAL

14. COSTES FINANCIEROS

- 14.1 INTERESES DE PRÉSTAMOS
- 14.2 OTROS COSTES FINANCIEROS

15. AMORTIZACIONES (COSTES CALCULADOS)

- 15.1 DEL INMOVILIZADO MATERIAL
 - 15.1.1 DE CONSTRUCCIONES
 - 15.1.2 DE INSTALACIONES TÉCNICAS
 - 15.1.3 DE UTILLAJE
 - 15.1.4 DE MOBILIARIO
 - 15.1.5 DE EQUIPOS PARA PROCESOS DE INFORMACIÓN
 - 15.1.6 DE FOTOCOPIADORAS
 - 15.1.7 DE ELEMENTOS DE TRANSPORTE
 - 15.1.8 DE EQUIPOS DE LABORATORIO
 - 15.1.9 DE OTRO INMOVILIZADO MATERIAL
- 15.2 DEL INMOVILIZADO INMATERIAL
 - 15.2.1 DE APLICACIONES INFORMÁTICAS
 - 15.2.2 DE OTRO INMOVILIZADO INMATERIAL

16. DIFERENCIAS DE INVENTARIO (COSTES CALCULADOS)

17. COSTES DE OPORTUNIDAD (COSTES CALCULADOS)

18. COSTES DE TRANSFERENCIAS

- 18.1 A ALUMNOS
- 18.2 A ORGANIZACIONES DEL GRUPO
- 18.3 A OTRAS ORGANIZACIONES

2.3. Descripción de los Elementos de Coste

COSTES DE PERSONAL

Se incluyen en esta clase de elementos de coste todas las retribuciones al personal de la Universidad, cualquiera que sea la forma o el concepto por el que se satisfacen, las cuotas patronales a los regímenes de la Seguridad Social, las contribuciones a fondos de pensiones del personal al servicio de la misma y todos los demás costes de carácter social que tengan como destinatario al personal trabajador de la Universidad.

Sueldos y salarios.

Por tales se entenderán las remuneraciones fijas y variables satisfechas al personal que preste sus servicios en la Universidad

- *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, complemento docente, sexenios, etc.).

Serán variables aquéllas que sin ser 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, gratificaciones, etc.).

Las remuneraciones correspondientes al personal becario de colaboración son, presupuestariamente, transferencias (capítulo 4 del Presupuesto de Gastos), pero la labor que desempeñan es similar a la del PAS, lo que supone considerar tales retribuciones como un coste de personal más, si bien con las peculiaridades propias de su naturaleza económico-administrativa.

Cotizaciones sociales a cargo del empleador.

Recoge las aportaciones de la Universidad como cuota patronal, a los distintos regímenes de Seguridad Social y de pensiones del personal a su servicio.

Previsión Social de Funcionarios.

El personal que presta sus servicios en el sector público en general y en las Universidades Públicas en particular, puede estar o no sometido al 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).
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”.

Una Universidad o un órgano de la misma, como un departamento por ejemplo, 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 lo cual las posibles comparaciones tanto intrauniversitarias como entre distintas universidades quedarían desvirtuadas.

Con el cálculo de la Previsión Social de Funcionarios lo que se pretende es, precisamente, corregir en la medida de lo posible esta circunstancia y 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, siguiendo lo que al respecto se establece en los Principios Generales sobre Contabilidad Analítica en las Administraciones Públicas 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.

Este método, que es el recomendado, 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.

Indemnizaciones.

Cantidades que la Universidad entrega, en su caso, a su personal para resarcirle de un daño o perjuicio. Se incluyen específicamente en este elemento de coste las indemnizaciones por despido y jubilaciones anticipadas que serán, en su caso, objeto de tratamiento específico a través de la correspondiente periodificación.

Otros costes sociales.

Costes de naturaleza social realizados en cumplimiento de una disposición legal, o voluntariamente por la Universidad. Se incluyen singularmente los costes de *Formación y Perfeccionamiento del personal y la Acción Social*. Además se incluirán otros como los seguros del personal.

Indemnizaciones por razón del servicio.

Cantidades satisfechas al personal de la Universidad cuyo objeto es resarcir los gastos de desplazamientos, de estancia y manutención ocasionados en el desempeño de sus funciones.

Transporte de personal

Recoge los costes ocasionados por el traslado del personal a su centro o lugar de trabajo.

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.

COSTE DE ADQUISICIÓN DE BIENES Y SERVICIOS

En esta categoría se agrupan los costes de aquellos productos y aprovisionamientos consumidos por la Universidad. También se incluye el coste ocasionado por la contratación con terceros de trabajos que forman parte del “proceso de producción propia” (piénsese por ejemplo, en la contratación temporal de cursos de idiomas para alumnos de la Universidad con un centro privado en lugar de ser impartidos por la Institución).

Coste de materiales para la docencia

Incluye los costes derivados del consumo de los materiales fungibles necesarios en la impartición de la Docencia (tizas, borradores, etc.) que deben diferenciarse del material de oficina ordinario, cuyos costes se recogen en otro elemento de coste específico.

Coste de materiales de Reprografía e Imprenta

Recoge los consumos de productos tales como tinta, papel, etc., con destino a los servicios de imprenta y fotocopiadoras ya sean éstas propias o arrendadas.

Coste de Material e Instrumental 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 en los laboratorios y servicios comunes tanto con fines docentes como investigadores.

Coste de Material Deportivo y Cultural

Este elemento recoge el coste de las adquisiciones consumidas del material propio de la práctica de actividades deportivas (vestuario, balones, etc.) así como aquél material necesario para desarrollar actividades de tipo cultural organizadas por la Universidad ya sean ejecutadas por alumnos o personal de la Institución.

Coste de Fotocopias

Se incluyen en este elemento los costes originados por las fotocopias efectuadas en máquinas que ni son propias ni arrendadas sino pertenecientes a la modalidad denominada “servicio” y que consiste, a grandes rasgos, en pagar a la empresa propietaria de las fotocopiadoras una cantidad determinada en contrato por fotocopia efectuada.

Coste de Vestuario

Importe derivado del consumo de uniformes, batas, etc., que es utilizado por los distintos colectivos de la Universidad.

Coste de Productos Farmacéuticos y Sanitarios

Refleja el consumo de este tipo de bienes que forman parte de los botiquines y de los posibles servicios médicos integrados en la Universidad.

Coste de Material de Oficina

Incluye el consumo del material de oficina diverso necesario para la actividad de la Universidad en todos sus ámbitos, administrativo, docente e investigador.

Coste de Material Informático

Incluye el consumo de los materiales consumibles utilizados por los equipos informáticos de la organización, tales como discos, tóner de impresoras, etc.

Coste de Prensa, Revistas, Libros y Otras Publicaciones

Desde el punto de vista del análisis de costes, para este tipo de bienes pueden concurrir diversas circunstancias que afectan al momento y a la forma de su incorporación al proceso productivo; porque, junto a libros y revistas de rápido consumo, con una vida corta coincidente en muchos casos con un curso académico, (bien por el rápido deterioro provocado por su intensivo uso, bien porque ciertos aspectos -o todos- de la materia sobre la que versa han quedado obsoletos), coexisten otras publicaciones que perviven a lo largo de varios ejercicios económicos. Agrupar los libros y revistas en una u otra categoría entraña dificultades que requerirían un análisis más pormenorizado de cada bien y su incorporación al proceso productivo difiere en ambos casos, pues los primeros deben considerarse como bienes corrientes e incorporarse como coste al ejercicio en que se han adquirido, mientras que el otro grupo se incorporaría gradualmente en varios ejercicios, vía amortizaciones, en función de su depreciación, con el problema adicional de determinar el número de años en que esta circunstancia debe producirse.

Las posibles soluciones a la incorporación de estos costes se resumen pues en las siguientes:

1. Incorporar todas las adquisiciones del periodo al ejercicio contable como consumos del período.
2. Incorporar los costes al proceso productivo gradualmente según la depreciación del bien tratado individualmente, lo que supone llevar un Sistema de Gestión de Inmovilizado que permita un correcto seguimiento de cada publicación.
3. Establecer para todas las publicaciones en su conjunto la misma cuota de amortización, considerando que ésta se producirá en un número de años determinado, establecido por expertos en la materia

En el capítulo correspondiente a las reglas de normalización se determinará convenientemente esta cuestión.

Coste de Adquisición de Bienes Asociados a Proyectos de Investigación

Este elemento de coste recoge los activos que tienen una vida útil igual o inferior a un año asociados a Proyectos de Investigación.

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 (por ejemplo, la contratación de un agente externo para la impartición de alguna asignatura que no pueda abordar la Universidad)

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.

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.

Reparaciones y conservación.

Coste de sostenimiento de los bienes que forman parte del activo de la organización.

Servicios de profesionales independientes.

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

Comprende los honorarios de economistas, abogados, auditores, notarios, etc.

Transportes.

Transportes a cargo de la Universidad realizados por terceros

Primas de seguro.

Cantidades devengadas por la Institución 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 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 y propaganda.

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.

Suministros.

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

Comunicaciones.

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

Limpieza y aseo

Se incluyen los contratos con terceros para la ejecución de las tareas de limpieza de las distintas instalaciones de la Universidad.

Seguridad y Vigilancia

Se considerarán coste de esta naturaleza los contratos con terceros que tengan por objeto labores de vigilancia y el mantenimiento de la seguridad de los recintos de la Universidad, de sus bienes y de las personas que se hallan en los mismos.

Costes Diversos.- Incluirá aquellos costes que no tengan encaje en otras rúbricas, por ejemplo, el material consumido para limpieza adquirido directamente por la Universidad.

TRIBUTOS

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

Tributos de carácter local.

Tributos de carácter autonómico.

Tributos de carácter estatal.

COSTES FINANCIEROS

Se incluyen en este elemento los costes inherentes a los recursos financieros ajenos empleados por la Universidad en el ejercicio de su actividad. Se considerarán costes asociados a la actividad Organización y no se relacionarán con ningún centro concreto.

COSTES CALCULADOS.

Tienen la consideración de tal los costes que proceden del cálculo interno y no se derivan de un compromiso de gastos con terceros. En concreto se consideran costes calculados las amortizaciones, las diferencias de inventario y la previsión social de los funcionarios. Este último elemento, la previsión social, si bien tiene naturaleza de calculado se ha considerado más oportuno incluirlo como un elemento de coste integrado en la clase de costes del personal pues su relación con ellos es evidente.

AMORTIZACIONES

Importe de la depreciación efectiva sufrida por el inmovilizado material o inmaterial como consecuencia de su aplicación al proceso productivo. Incluye la parte de la amortización de los

bienes asociados a proyectos de investigación que se corresponde con los años de duración de dichos proyectos.

En la regla de normalización décima se concretará el sistema de cálculo de estos elementos de coste.

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 almacenados. Su consideración como coste calculado permite una aproximación al coste que por estas causas se va a producir en una organización.

En el caso de Universidades se discutirá su inclusión teniendo en cuenta la escasa importancia de los stocks manejados (excepto en casos puntuales como el de la UNED).

COSTES DE OPORTUNIDAD

Como se señaló con anterioridad, sólo se contemplará la existencia de este coste en relación con aquellas actividades/productos en las que la Universidad se comporta como un sujeto productivo que intenta maximizar sus beneficios.

COSTES DE TRANSFERENCIAS

Las transferencias que entrega la Universidad a otras personas (físicas o jurídicas) tendrán la consideración de coste en el supuesto de que éstas sean gestionadas por ella 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 Universidad). 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 (la Universidad) 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 la Universidad efectúa una verdadera gestión de los fondos, por lo que se incluirán como mayor importe de costes.

Al lado de estas transferencias, existirán las que conceda directamente la Universidad sin proceder, al menos directamente, de fondos de otras Administraciones, constituyendo en este caso costes de dicha Universidad.

3. Estructura de Elementos de Ingreso

3.1. Introducción.

Tradicionalmente, los ingresos han sido considerados un elemento de "segunda división" en los estudios sobre Contabilidad Analítica dentro del ámbito de las Administraciones Públicas. Ello ha sido debido a varias razones entre las que se pueden señalar: la existencia de organizaciones en las que la presencia de ingresos es nula o anecdótica, la creencia de que son magnitudes que, en caso de producirse, están más controladas que la de los costes y cuyo estudio no requiere solucionar problemas de asignación o imputación, como sí ocurre en el caso de éstos y, por último, la habitual falta de vinculación entre ingresos y costes, sobre todo en aquellos sujetos contables que realizan actividades por las que perciben transferencias, entendidas en sentido presupuestario.

Dentro ya del ámbito universitario parece evidente la importancia de la clasificación, agregación y análisis de los recursos que la Universidad utiliza para financiar las actividades que realiza. En concreto, la problemática se circunscribe a dos clasificaciones distintas aunque complementarias en relación con lo que se está denominando en sentido amplio como Ingreso: **clasificación por naturaleza y clasificación en relación con las actividades.**

Antes de entrar en detalle conviene matizar la esencia de esos Ingresos, problema ya apuntado, y que se concreta en la consideración o no de las transferencias como Ingreso. En definitiva, se plantea hasta qué punto las actividades de un ente concreto condicionan o no la obtención de ingresos vía capítulo 4 ó 7 del presupuesto de dicho ente y, por tanto, si debe considerarse a esa actividad generadora de unos ingresos que no se producen en otra actividad. Suponiendo 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 relacionados con el desarrollo de esa actividad en cuanto al importe de dichos ingresos, por lo que parece mucho más correcto, al menos en algunos casos, hablar de "grado o margen 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 resultados.

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" *a priori* parecería que la consideración de las transferencias como "...entregas dinerarias o en especie...destinándose dichos fondos a financiar operaciones o actividades no singularizables" y la de subvenciones como "...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 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 Universidad 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 o transferencia corriente o de capital.

Una vez establecida esta premisa, conviene contemplar los ingresos desde una doble perspectiva: la derivada de su propia naturaleza y la que proviene de su relación con las actividades.

En la primera de estas perspectivas se puede hablar de:

Tasas, Precios Públicos y otros ingresos.

Transferencias corrientes.

Transferencias de Capital

Ingresos Patrimoniales

Ingresos por la enajenación de Inversiones Reales

Ingresos procedentes de Activos Financieros

Ingresos Calculados

Esta visión, desagregada tal y como aparece en el punto 3.2, permite un análisis de los elementos de ingreso que están financiando la universidad. Es el “otro lado” de los elementos de coste, con la diferencia, fundamental por otra parte, de que no van a ser distribuidos ni repartidos, su vocación es la de ser directamente relacionados con actividades

de uno u otro nivel, y en el supuesto de que no puedan ser afectadas a ninguna actividad en concreto, con la organización en su conjunto.

Es decir, un ingreso podrá ser relacionado con una actividad de determinado nivel y, como consecuencia, agregado en los niveles superiores de las mismas. Ello significa la posibilidad de efectuar el correspondiente análisis del grado de cobertura, margen o resultado, propio de la actividad/producto de que se trate y, además, el de los niveles superiores en los que se integre.

Es importante señalar que esta relación ingreso/actividad necesita de una estricta aplicación del principio del devengo, sobre todo si se tiene en cuenta la coexistencia de dos periodos, académico y presupuestario.

3.2. Clasificación de los ingresos

3.2.1 Ingresos según su naturaleza.

Deberán desarrollarse en consonancia con el nivel de actividad con el que quieran relacionarse. Se recuerda que los ingresos no son objeto de reparto por lo que si se quiere obtener información a nivel de asignatura o titulación tendrán que definirse a ese mismo nivel.

1. Tasas, Precios Públicos y otros Ingresos

1.1. Tasas

1.1.1. Tasas Académicas

1.1.2. Otras Tasas

1.2. Precios Públicos

1.2.1. Precios Públicos por docencia oficial*

1.2.2. Otros Precios Públicos

1.3. Otros Ingresos Procedentes de Prestaciones de Servicios

1.3.1. Derechos de matrícula en cursos y seminarios de enseñanzas propias

1.3.2. Derechos de examen y selección de personal

1.3.3. Servicios prestados por unidades de apoyo a la investigación

1.3.4. Servicios científico técnicos

1.3.5. Contratos Artículo 83 L.O.U.

1.3.6. Entradas a Museos, exposiciones, espectáculos, etc.

1.3.7. Servicios de alojamiento, restauración, residencia y otros

1.3.8. Servicios deportivos universitarios.

1.3.9. Otros Ingresos por Servicios

1.4. Venta de Bienes

1.4.1. Venta de impresos, guías y sobres de matricula

1.4.2. Venta de Publicaciones propias

1.4.2. Venta de fotocopias y otros productos de reprografía

1.4.3. Otras ventas de bienes

1.5. Otros Ingresos

2. Transferencias Corrientes

2.1. De la Administración del Estado

2.2. De Entes Autónomos

2.3. De la Seguridad Social

2.4. De Comunidades Autónomas

2.5. De Corporaciones locales

2.6. De Empresas Privadas

2.7. De Familias e Instituciones sin fines de lucro

2.8. Del Exterior

2.8.1 Por proyectos del Programa Marco

2.8.2 Otras transferencias del exterior

2.9. Otras Transferencias Corrientes

3. Transferencias de Capital

3.1. De la Administración del Estado

3.2. De Empresas Públicas y otros Entes Públicos

3.3. De Comunidades Autónomas

3.4. De Corporaciones Locales

3.5. De Empresas Privadas

3.6. De Familias e Instituciones sin fines de lucro

3.7. Del Exterior

3.8. Otras Transferencias de Capital

- * Se incluyen las "compensaciones y reducciones en precios públicos".
- ** Se incluyen, entre otros, los intereses en cuentas o depósitos bancarios y las rentas de bienes.
- *** Se incluirán los beneficios derivados de dichas operaciones.
- **** Correspondientes a las actividades T.R.U.P.I.

3.2.2 Ingresos clasificados según su relación con la actividad.

Se considerarán dos tipos de ingresos:

- Ingresos relacionados con actividades
- Ingresos no relacionables con actividades

1. Ingresos relacionados con actividades
 - 1.1. Ingresos por Docencia
 - 1.1.1. Ingresos por Docencia Oficial (o Enseñanzas Regladas)
 - 1.1.1.1. Titulaciones de grado
 - 1.1.1.1.1. Titulación 1
 - 1.1.1.1.1.1. Curso 1
 - 1.1.1.1.1.1.1. Asignatura 1
 - 1.1.1.1.1.1.2. Asignatura N
 - 1.1.1.1.1.2. Curso N
 - 1.1.1.1.2. Titulación N
 - 1.1.1.2. Másteres
 - 1.1.1.3. Acceso enseñanzas oficiales
 - 1.1.2. Ingresos por Docencia Propia
 - 1.1.2.1. Titulaciones
 - 1.1.2.1.1. Titulación 1
 - 1.1.2.1.1.1. Curso 1
 - 1.1.2.1.1.1.1. Asignatura 1
 - 1.1.2.1.1.1.2. Asignatura N
 - 1.1.2.1.1.2. Curso N
 - 1.1.2.1.2. Titulación N
 - 1.1.2.2. Másteres
 - 1.1.2.2.1. Máster 1
 - 1.1.2.2.1.1. Curso 1
 - 1.1.2.2.1.1.1. Asignatura 1
 - 1.1.2.2.1.2. Curso N
 - 1.1.2.2.2. Máster N
 - 1.1.2.3. Cursos de idiomas
 - 1.1.2.3.1. Curso 1
 - 1.1.2.3.2. Curso N
 - 1.1.2.4. Cursos para extranjeros
 - 1.1.2.5. Otros estudios propios
 - 1.2. Ingresos por Investigación
 - 1.2.1. Contratos y Convenios Art.83
 - 1.2.1.1. Convenio / Contrato 1
 - 1.2.1.2. Convenio / Contrato N
 - 1.2.2. Proyectos de Investigación Financiados por Entes Públicos
 - 1.2.2.1. De la AGE
 - 1.2.2.2. De las Comunidades Autónomas
 - 1.2.2.3. De Otros
 - 1.2.3. Ingresos de Doctorados
 - 1.2.4. Otros Ingresos por Investigación
 - 1.3. Ingresos de Extensión Universitaria
 - 1.4. Ingresos de Relaciones Internacionales
 - 1.5. Ingresos de Servicios Comunes de Investigación
 - 1.6. Ingresos por Publicaciones
 - 1.7. Ingresos de otras actividades *
 - 1.8. Ingresos Calculados (TRUPI)
 2. Ingresos no relacionados con actividades
 - 2.1. Ingresos por el uso de Instalaciones Universitarias no relacionados con actividades
 - 2.2. Ingresos patrimoniales globales
 - 2.3. Tasas Administrativas no relacionadas con actividades
 - 2.4. Otros Ingresos no relacionados con actividades

* En Ingresos de Otras Actividades se incluirán aquéllos (Patrimoniales, por el uso de instalaciones, etc.) que se consideren relacionables con actividades desagregadas de acuerdo con el nivel que se haya establecido para dichos objetos de coste.

4. Estructura de Centros de Coste

4.1. Conceptos Básicos.

Paralelamente al conocimiento que pretende obtener una organización respecto del coste de sus productos se manifiesta la necesidad de determinar en qué medida cada una de las divisiones, cada uno de los componentes de la organización, incurre en ese proceso de formación de costes. La entidad *centro de coste* responde así a la necesidad de saber **quién** consume en la organización, convirtiéndose dicho conocimiento en un elemento fundamental a la hora de efectuar análisis desde el punto de vista de la contabilidad analítica.

Es posible encontrar en el mundo real modelos de costes que minusvaloran la información aportada por los datos sobre costes de los centros, aunque en la actualidad parece reconocida la utilidad del análisis de estas estructuras.

En definitiva, se pretende analizar en qué medida contribuye cada unidad a la incorporación de valor en el proceso de formación de esos costes y, como contrapartida de ese aspecto, comprobar las posibles ineficiencias en que cada una de esas unidades 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. En el ámbito universitario este factor es aún más complejo dado el diferente nivel de funciones de su estructura y de sus órganos de gestión y de gobierno.

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 esos centros en una organización. Posiblemente un factor determinante, como en otras ocasiones, venga determinado por las necesidades de información del gestor; no obstante, a continuación se desarrollarán una serie de premisas y definiciones que permitan acotar o, al menos, ejemplificar esas posibilidades de acuerdo con estructuras repetitivas en cada uno de los entes a los que este documento va dirigido.

Debe tenerse en cuenta, por otra parte, que es posible que aparezca un centro, una unidad orgánica o de producción que no haya sido tenida en cuenta en este trabajo como consecuencia de la imposibilidad de estudiar todo el conjunto de entes universitarios, siendo, en todo caso, objetivo de este documento el que esa unidad no detectada de forma particular sea fácilmente encuadrable³⁰ en alguno de los tipos señalados en las clasificaciones que siguen y, como consecuencia, fácilmente determinable su comportamiento de acuerdo con el modelo.

Cómo se decía más arriba, 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? constituirá la entidad "centro de coste".

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 (una o varias), único responsable, una ubicación física, unos objetivos propios y una responsabilidad definida.

En definitiva, cada uno de los lugares donde se llevan a cabo las actividades necesarias para la consecución de las funciones que tiene asignada la universidad.

Como una primera recomendación, consecuencia de lo anterior, puede señalarse que, salvo circunstancias excepcionales, un centro de coste se corresponderá con una división orgánica de la universidad en estudio o con un conjunto de ellas.

Pero esa división orgánica, si consideramos como tal la estructura jerárquica de la Universidad, no siempre responde a la realidad que se trata de describir, siendo por ello necesario ampliar su contenido a lo que se puede definir como "unidad de producción", que podría corresponder o no con una unidad orgánica, respondiendo en este último caso a aquel lugar que, en la realidad de la organización, tiene una entidad propia difícilmente asignable a un órgano determinado (desde el punto de vista del análisis de costes) de la Universidad.

³⁰ Por ejemplo, cuando en una Universidad existe un denominado "Centro de Experimentación Animal" que, evidentemente, no tiene por qué "repetirse" en otras Universidades. Lo significativo en este sentido es que ese tipo de centros tenga un encuadre inmediato en alguna de las categorías señaladas, en este caso en las denominadas unidades o centros de investigación, como se verá más adelante.

Evidentemente, este planteamiento de la cuestión conlleva una serie de consecuencias 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 partiendo de la hipótesis de 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 habitual en la mayoría de los casos.

A pesar de esa importancia de la existencia del responsable a la hora de determinar los centros de coste significativos, posiblemente la situación no responde en el ámbito de las Universidades, aun contando con su definición como estructuras jerárquicamente organizadas, a una situación tan idealizada como se presenta en algunos estudios teóricos (por ejemplo, los realizados por la Intervención General de la Administración del Estado), 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 un edificio en donde se imparten clases de distintas titulaciones (lo que habitualmente se conoce como Aulario), 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 o porque depende directamente de la Gerencia, del Vicerrectorado de Alumnos, etc.

Sin embargo, nadie dudaría que ese edificio constituye un centro o un conjunto de centros 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 las Secciones Ficticias del Plan Francés de 1947 o las Secciones de Cálculo del Plan Francés de 1957, 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, instalaciones, etc.). Consecuencia de lo anterior es que no se definirán centros ficticios, es decir, centros que no puedan ser tangibles³¹.

Por otra parte, existe la posibilidad de que algunos costes no puedan ser considerados como asumibles por ningún centro de coste concreto, sino que correspondan a lo que en la terminología, con un grado de aceptación suficientemente elevado en el ámbito de las Administraciones Públicas, del Modelo C.A.N.O.A. se denominan *costes asignables a la organización en su conjunto* o, de manera resumida, *costes de organización*, imputándose a la actividad o grupo de actividades denominadas "Actividades atribuibles al conjunto de la Organización" o, simplemente, "Actividades-Organización".

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

Además de lo ya señalado, pueden existir en la Universidad costes que se asocien a un centro pero que, en realidad, sean consecuencia de una desproporcionada asignación de recursos. Esta cuestión hace referencia a lo que en la teoría contable se define como Subactividad, pudiéndose afirmar desde este momento que el concepto presenta pocos problemas en su concreción teórica pero grandes dificultades en su determinación práctica.

En efecto, como ya se ha señalado, el concepto hace referencia a una utilización de recursos que determina la existencia de una capacidad ociosa en la organización (un local no utilizado

³¹ *A priori* es aceptable la posible existencia desde el punto de vista teórico de unidades ficticias como agregados contables asimilables a los centros de coste. Desde una postura pragmática no parece necesario en el ámbito universitario introducir tales centros de coste (entendiendo dichas agrupaciones ficticias como entidades imposibles de determinar como lugares físicos) de acuerdo con la característica de asimetría que caracteriza al modelo en cuanto a las asignaciones de costes a centros y a actividades/productos.

durante un periodo de tiempo determinado podría ser un ejemplo relativamente claro de lo que se está diciendo, al igual que ocurriría con un gran ordenador que se está utilizando, por ejemplo, al 50% de su capacidad potencial), el problema surge cuando dicha capacidad, lo que ocurre en un gran número de casos, va íntimamente relacionada con el tiempo de uso. De esa manera, poniendo un ejemplo muy frecuente en las universidades, si se toma la capacidad de un aula o de un conjunto de ellas, podría afirmarse que su capacidad es para un número determinado de alumnos haciendo referencia en este caso al aforo, a la posibilidad de albergar en un momento determinado a un número de alumnos concretos. Sin embargo, es evidente que no es lo mismo que el aula esté ocupada durante dos horas al día o que lo esté durante cuatro.

Podría, pues, hablarse de un **valor absoluto** en relación con la capacidad de las aulas (o de las bibliotecas, o de los laboratorios de prácticas docentes, etc.) o de un valor relativo teniendo en cuenta el tiempo de utilización, hablándose entonces de una ocupación potencial de, por ejemplo, cincuenta, veinticinco o treinta alumnos por hora.

El problema que surge de manera inmediata es la determinación de qué tiempo por día se considera como uso potencial (o normal si ésa fuera la referencia) en cada caso para, mediante la comparación con el tiempo real de uso, poder determinar ese factor de subactividad en que incurre la organización.

La cuestión no es baladí si se piensa que, en algunos casos al menos, algunas de las unidades a las que se está haciendo referencia, por ejemplo, las Bibliotecas, pueden llegar a permanecer abiertas las veinticuatro horas del día.

Con todo, el problema fundamental se suele plantear en relación con la ocupación/desocupación de aulas, aspecto éste que deberá ser tenido en cuenta por cada ente independientemente de su consideración desde el punto de vista de la normalización en la presentación de información.

En todo caso, se propone la consideración de los costes en que incurra cada centro con independencia de la subactividad que se pueda determinar, cuyo coste se concretará, en su caso, al determinar el coste de las actividades/productos.

Los gastos/costes en que incurra la Universidad que correspondan a entidades diferentes de la misma, bien formando parte del "Grupo" universitario (fundaciones, sociedades que gestionan las residencias universitarias, parques científicos y tecnológicos, etc.), bien sin pertenecer a dicho conglomerado, no formarán parte del coste de la prestación de los servicios universitarios por parte del sujeto contable "Universidad" excepto en lo que se refiere a las correspondientes gestión y relaciones con las mismas, debiéndose considerar costes de dichas entidades³², lo que no exime, evidentemente, de su determinación cuantitativa y su concreción a la hora de efectuar el análisis de costes de la Universidad.

Sin entrar en otras consideraciones que serán suficientemente discutidas en el capítulo correspondiente a las relaciones entre estructuras y los criterios que sirven de vehículo a dicho reparto, de lo dicho hasta ahora cabe llegar a las siguientes conclusiones:

- En la definición de centros de costes de una Universidad deberán, en su caso, aparecer también los centros de costes que no pertenezcan de manera directa, a la estructura organizativa de la misma.
- Podrán existir costes que no sean asumidos por ningún centro determinado por considerarse que corresponden a la organización en su conjunto (por ejemplo, una campaña institucional de promoción de la Universidad, los costes de liberados sindicales, etc.), pudiendo, por consiguiente, afirmarse que el modelo propuesto tiene un cierto grado de asimetría entre el coste de los centros y el de lo que se viene denominado actividades/productos, ya que pueden existir costes asignables a esta última estructura que no lo son a la estructura de centros.

4.2. Tipos de centros.

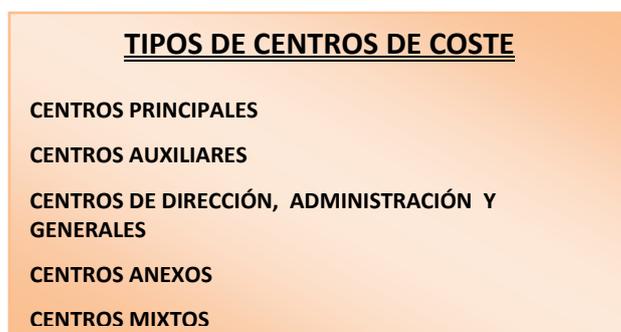
Los centros de coste en una universidad se pueden clasificar de acuerdo a diferentes criterios, distinguiéndose dos grandes categorías descriptivas entre las múltiples posibles:

- Clasificación en función del comportamiento de los centros de acuerdo con las reglas de funcionamiento del modelo basadas en la doctrina contable.

³² En el capítulo relativo a las reglas de normalización se explicitará convenientemente el tratamiento de esas entidades.

- Clasificación en función de la finalidad que, de acuerdo con las características de las actividades de las Universidades, corresponde a la estructura organizativa del ente.

De acuerdo con la primera clasificación en una Universidad se podrían encontrar los siguientes tipos de centros:



Como se ha comentado más arriba, en esta clasificación se pretende agrupar los centros de acuerdo con su comportamiento, con su operativa desde el punto de vista de funcionamiento del modelo, de tal manera que la consideración de un centro en una categoría determinada va a tener consecuencias en cuanto a la imputación de los costes que en dicho centro se recojan, es decir, desde el punto de vista de su relación con otros objetos de coste.

En todo caso, en la clasificación señalada existe una categoría denominada "Agrupaciones de costes" que no implica un comportamiento diferenciado respecto a ninguna de las clases que la preceden, sino que con su singularización se pretende significar la inexistencia de una o varias de las características que permiten definir un centro como tal.

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

Ejemplo.- Departamento Universitario, Oficina de Transferencia de los Resultados de la Investigación, Centro de Investigación, Instituto Universitario, 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 a través del apoyo que realiza a otros centros.

Ejemplo.- Servicios de Mantenimiento.

CENTRO DIRECTIVO, ADMINISTRATIVO 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.- Rectorado, Vicerrectorados, Gerencia, Secretarías de Facultad o Escuela Universitaria, etc.

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

Ejemplo.- Cafeterías, guarderías, tiendas universitarias, etc.

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

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

CENTRO - AGRUPACIONES DE COSTES. Agregados que representan lugares físicos que no se corresponden exactamente con lo que se ha venido considerando como centros de coste, al no desarrollarse en ellos ninguna actividad (locales vacíos), por no realizarse actividades que constituyen el objeto de la Universidad, pero necesarias por imperativo legal (locales sindicales) o por otras causas.

Paralelamente a esta clasificación pueden encontrarse otras posibilidades de agrupación, en base, por ejemplo, al nivel de desarrollo 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 de Nivel Superior y Centros Dependientes, etc.

Respecto al otro tipo de clasificación, el íntimamente relacionado con la organización productiva de la Universidad, se pueden señalar los siguientes tipos de centros:

CENTROS DE SOPORTE
 - CENTROS DE SOPORTE CENTRALIZADOS O
GENERALES
 - CENTROS DE SOPORTE DESCENTRALIZADOS

CENTROS DE DOCENCIA*
 - DEPARTAMENTOS**
 - AULAS Y LABORATORIOS DE DOCENCIA
 - OTROS

CENTROS DE APOYO A LA DOCENCIA*
 - BIBLIOTECAS
 - OTRAS UNIDADES DE APOYO A LA DOCENCIA

CENTROS DE INVESTIGACIÓN*
 - INSTITUTOS DE INVESTIGACIÓN
 - CENTROS Y UNIDADES DE INVESTIGACIÓN***
 - DEPARTAMENTOS**
 - LABORATORIOS
 - OTROS

CENTROS DE APOYO A LA INVESTIGACIÓN*
 - BIBLIOTECAS
 - OTRAS UNIDADES DE APOYO A LA INVESTIGACIÓN

CENTROS DE EXTENSIÓN UNIVERSITARIA Y DEPORTES

CENTROS ANEXOS

CENTROS- AGRUPACIONES DE COSTES

* Por supuesto, pueden existir centros que sean a la vez "docentes" e "investigadores".** Debe entenderse que, aunque los Departamentos figuren en Centros de Docencia y en Centros de Investigación, el centro de coste que corresponda a cada uno de ellos será único.

*** Dentro de estas *unidades de investigación* se incluirían los denominados "grupos de investigación"

De acuerdo con el objetivo de intentar abarcar todo el espectro universitario que persigue este documento cabe señalar que si bien las estructuras orgánicas de la universidad se repiten en buena medida, esa repetición no es uniforme en todos y cada uno de los componentes y, por otra parte, su particularización presenta notables diferencias.

En efecto, puede decirse que todas las Universidades tienen órganos comunes, como el Rectorado o la Gerencia, pero si se desciende en determinadas unidades como, por ejemplo, institutos de investigación propios³³, puede apreciarse inmediatamente que su número³⁴, organización o, incluso, sus formas de actuar, pueden resultar absolutamente diferentes.

³³ Debe tenerse presente que una parte del personal PDI forma parte, a nivel de dedicación investigadora, cada vez más habitualmente, de Institutos de Investigación independientes de la Propia Universidad (en general como entidades jurídicas de fundación o consorcio).

De esa manera, puede observarse el caso de una Universidad que estructura toda o una gran parte de su acción investigadora y de transferencia del conocimiento en torno a lo que se vienen denominando institutos, centros o unidades de investigación, tanto propias como independientes, mientras que otras Universidades siguen articulando la mayoría de esa labor investigadora en torno a los Departamentos.

Puede observarse, por otra parte, que el nombre de los órganos no es necesariamente coincidente, que el número de unidades docentes o investigadoras varía notablemente entre unos y otros entes, etc., todo lo cual conduce a la necesidad de definir grandes categorías genéricas que puedan relacionarse con el suficiente grado de flexibilidad con cada caso concreto en cada ente a la hora de definir dichas estructuras de centros de coste.

A continuación se va a describir cada una de las categorías con los ejemplos correspondientes sin intentar buscar un objetivo de exhaustividad, imposible de lograr por otra parte, sino de facilitar su comprensión a los usuarios de este documento³⁵.

Unidades de Soporte son aquéllas que permiten el normal desarrollo de la actividad universitaria desde el punto de vista de la dirección y administración de la organización, atendiendo fundamentalmente a cuestiones relacionadas con la gestión, dirección y representación, organización interna, etc.

Dentro de esas *unidades de soporte* puede distinguirse entre las *unidades de soporte centralizado o general* cuya actividad va referida al conjunto del ente y las denominadas *de soporte descentralizado* que limitan su actividad a un ámbito determinado de la Universidad.

Puede existir una cierta dificultad entre la asignación de ciertos centros a uno u otro tipo de los señalados, dependiendo dicha distribución de la definición que se haga del término segmento.

³⁴ Piénsese, por ejemplo, en la diferencia que puede existir entre el almacén de publicaciones o de reprografía de una Universidad "presencial" y el almacén general o los almacenes particulares de la Universidad Nacional de Educación a Distancia (el tratamiento específico de las actividades de estos centros denominados "almacenes" se efectuará en el capítulo siguiente).

³⁵ En cuanto a reglas concretas se remite a los usuarios de este documento al capítulo correspondiente sobre reglas de normalización.

Con el objetivo de dar una regla suficientemente operativa, que posiblemente no evitará las dificultades de adscripción en todos los casos, los órganos generales de Gobierno y Administración de la Universidad se clasificarán en el primer grupo, entre ellos:

- Rectorado y Vicerrectorados y Gabinetes
- Gerencia
- Consejo Social
- Defensoría Universitaria
- Consejo de Estudiantes,
- Centro de Asociaciones de Estudiantes
- Gabinete Jurídico
- Servicios de Prevención y Servicio Médico
- Secretaría General de la Universidad

Debe volverse a insistir en que los órganos aquí señalados sólo pretenden ejemplificar los que con el mismo o distinto nombre pueden encontrarse en las diversas universidades objeto de este trabajo, sin pretender, por los condicionantes que se señalaron más arriba, esta nomenclatura ser exhaustiva.

Dentro de las unidades de soporte descentralizado pueden citarse, entre otras:

Decanatos y Direcciones de Escuelas Universitarias

- Secretarías de Facultad o Escuela
- Administración dependiente de la Gerencia de Facultad o Escuela
- Otras unidades de Dirección y Administración

En relación con los tipos de centros citados cabe precisar que en los mismos se incluirán los órganos que guarden una estrecha relación con los mismos aunque no se citen expresamente, es decir, cuando se habla de Decanato o de Vicerrectorado se está incluyendo el personal asesor, de secretaría, etc. de los mismos.

La clasificación que se ha efectuado no debe entenderse como definidora del nivel al que se deben desarrollar los componentes de cada una de las clases, sino que se presupone que se producirá el análisis correspondiente en cada organización para proceder a determinar el nivel de análisis ideal en cada caso³⁶, así, el tipo denominado *Gerencia* se subdividirá, en su caso, en tantos servicios, áreas, órganos en definitiva, como se estime conveniente, respetando el mínimo que se determine en las denominadas "reglas de normalización".

Las clases "Centros de Docencia" y "Centros de Investigación y Transferencia" y sus correspondientes *centros de apoyo* forman el núcleo de los órganos que realizan la mayor parte de las actividades principales o finalistas de la Universidad, pudiéndose incluir entre los centros que en la clasificación que se definía en relación con el funcionamiento del modelo como "Centros Principales".

³⁶ En el capítulo correspondiente a reglas de normalización se determinará el nivel *normalizado* al que deberá referirse la información para facilitar tanto la comparabilidad como el proceso de determinación de costes de las actividades/productos.

En ese sentido cabe precisar, independientemente del desarrollo que se hará sobre esta cuestión en el capítulo siguiente, que además de las actividades de docencia e investigación y transferencia del conocimiento que constituyen las funciones básicas de la Universidad, existen otras actividades fundamentales de acuerdo con el Título XIV de la LOU, las actividades de Deportes y Extensión Universitaria, incluyéndose, por tanto, los centros que realizan dichas actividades en la categoría de "centros principales" en relación con el funcionamiento del modelo.

Respecto a los centros denominados de Docencia e Investigación no parece necesario detenerse en demasiadas explicaciones dada la claridad de su composición y la necesidad de su conocimiento para proceder a un correcto análisis desde el punto de vista de la entidad "centro" y para proceder a una correcta imputación de costes a las actividades/productos por ellos desarrolladas.

En el capítulo correspondiente a las Reglas de Normalización se aclararán convenientemente aspectos que pueden presentar alcance distinto en las diferentes organizaciones universitarias, tales como la diferente consideración de los Departamentos e Institutos y Centros de Investigación respecto a la actividad en ellos desarrollada³⁷ como se comentó más arriba.

Respecto a los centros de apoyo a la docencia y a la investigación parece necesario aclarar ciertas cuestiones que pueden dar lugar a confusión. Se ha señalado anteriormente que los centros de docencia e investigación configuraban el núcleo fundamental de la actividad principal de la Universidad junto con los que aquí se denominan "centros de apoyo", estableciéndose una diferencia entre unos y otros basada no tanto en la inmediatez en la realización de la actividad (docencia e investigación) sino en la mayor o menor prescindibilidad de unos y otros a la hora de realizar la actividad, en el carácter de complementariedad de algunos de los centros de apoyo a la docencia y a la investigación (bibliotecas y centros de documentación).

³⁷ En algunas Universidades se sigue considerando al Departamento como el eje central de la actividad investigadora mientras que en otras organizaciones dicha actividad ha pasado a ser asumida parcialmente por los denominados Centros o Institutos Universitarios, propios, mixtos con un OPI o jurídicamente independientes.

Las bibliotecas, los centros de documentación y los CRAI pueden clasificarse en dos tipos, las que dan función a una Facultad o Instituto Universitario y las unidades generales que cumplen su función en un entorno de campus o de toda la Universidad. Independientemente de los problemas para su asignación a las actividades/productos, como se desarrollará en capítulos posteriores, es evidente su actividad complementaria de la docencia y la investigación.

No debe confundirse dicho carácter de complementariedad con su definición en cuanto a la clasificación relacionada con la mecánica del modelo con el tipo denominado "Centros Auxiliares" que, de acuerdo con la teoría general al uso, serían aquéllos centros que "trabajan" para otros centros, sino que en este caso, el de las Bibliotecas, su actividad es claramente la de completar la formación, facilitar la investigación, etc. y no imputar su coste al de los Departamentos o Centros de Investigación a través de los consumos que estos centros hagan de aquéllos: son la formación de los alumnos, la actividad investigadora, los objetos consuntivos de la actividad de dichas bibliotecas y, por tanto, su coste, se imputará a dichos objetos (actividades/productos) y no a los centros citados con anterioridad, de ahí su carácter de principal y no de auxiliar.

En relación con los laboratorios se podría también distinguir entre aquéllos que se utilizan para las prácticas de una materia, constituyendo en tal caso un aula con características especiales, como lo es también un aula de informática o un aula dotada de medios audiovisuales, pero aula al fin y al cabo, y aquellos otros que se dedican a la investigación propiamente dicha, pudiendo considerarse como una clase especial de los mismos el de las unidades especiales de investigación, donde el propio laboratorio constituye una entidad con características propias asimilables a los institutos o centros de investigación.

En el primer caso, los laboratorios "de docencia", se incluirán como un tipo especial dentro de las aulas.

En el caso de los laboratorios dedicados a la investigación se consideran como tales los espacios con una organización más o menos compleja, dependiente o independiente, que prestan sus servicios a la comunidad universitaria investigadora, bajo la responsabilidad de un investigador principal y mediante acuerdo de actividad del Consejo de Departamento.

La casuística de estos laboratorios puede ser muy amplia, apareciendo desde el laboratorio sito en un Departamento determinado, asignado mediante acuerdo del Consejo de Departamento, hasta el de la unidad sumamente compleja que por sí misma presenta una propia organización que la haría similar a un Instituto o Centro Investigador.

En todo caso, tanto en el de las bibliotecas, CRAI o centros de documentación como en el de los laboratorios, independientemente de su clasificación, se considera oportuna su segregación respecto al resto de los componentes en que puedan ser incardinados, de tal manera que, por ejemplo, un laboratorio podrá formar parte del coste del Departamento pero su coste debe diferenciarse del resto de costes de dicho Departamento.

Como Centros de Práctica Deportiva y Extensión Universitaria se incluirán las Instalaciones deportivas, Aulas de Teatro y Danza, orquesta y coral universitaria, etc.

Es discutible la inclusión entre estos centros de las Escuelas de Verano³⁸ e independientemente de su consideración como actividad/producto como se explicará en el capítulo siguiente, su consideración como centro de coste sólo se producirá si existen edificaciones o locales dedicados exclusivamente a dichas escuelas.

Entre los Centros Anexos se incluirán las Cafeterías, Guarderías, etc., como se señaló al hablar de este mismo tipo en la clasificación anterior.

³⁸ En algunas universidades es habitual denominar de esta manera "escuela de verano" las actividades que se realizan en el periodo estival dedicadas a los hijos de los trabajadores universitarios. En ese caso, la definición de centros se incluirá en la clase de Centros Anexos.

En Agrupaciones de Costes se definirán, al menos, los siguientes tipos:

- Locales Vacíos

- Locales dedicados a la Actividad Sindical

En la descripción de tipos de centros que se ha venido desarrollando es obvio que no aparecen algunas unidades de producción típicas de una Universidad, tales como Servicios de Publicaciones, Unidades de Reprografía, Unidades de Apoyo Informático, etc.. Será la casuística de cada caso la que determinará su individualización o no³⁹.

Los problemas concretos de asignación de costes, criterios para su localización en centros, etc. se desarrollarán en los capítulos correspondientes, existiendo, no obstante un problema común a todas las Universidades y, en general a todas las organizaciones complejas que, no obstante, se agudiza en el caso de aquéllas: la existencia de espacios comunes de una importancia considerable y la dificultad de asignar ciertos costes por referirse al conjunto de las instalaciones universitarias (piénsese en la vigilancia de un Campus, por ejemplo). Independientemente de la visión general del problema en los capítulos aludidos cabe decir que se procederá, en caso necesario, a la apertura de los centros físicos globales que sea necesario.⁴⁰

De acuerdo con las dos clasificaciones anteriores, la primera en relación con el comportamiento de los centros respecto al funcionamiento del modelo contable que se desarrollará en el capítulo séptimo de este documento y la segunda que pretende identificar los centros tipo de una Universidad, se podría establecer la siguiente relación entre ambas:

Las UNIDADES DE SOPORTE se comportarán como CENTROS DIRECTIVOS, ADMINISTRATIVOS Y GENERALES y como CENTROS AUXILIARES.

³⁹ Piénsese en el caso de algunas Universidades que externalizan sus servicios informáticos a través de organizaciones pertenecientes o no al conglomerado universitario y otras que mantienen servicios informáticos dentro de la propia estructura de la organización.

⁴⁰ Como se verá en los capítulos citados, en muchos casos se está hablando de un problema inexistente ya que la mayor parte de los costes puede reconducirse a una asignación indirecta respecto a los algoritmos definidos para el conjunto de centros afectados, no obstante, el modelo permitirá asignaciones a centros “de nivel superior” para facilitar, en los casos precisos, la asignación de costes.

Los centros de docencia, de apoyo a la docencia, de investigación y transferencia, de apoyo a la investigación y los centros de extensión universitaria y de práctica deportiva presentarán el funcionamiento de centros principales.

Los CENTROS ANEXOS y los CENTROS - AGRUPACIONES DE COSTES se comportarán como sus homónimos de la clasificación que describe la mecánica de comportamiento en el modelo contable.

Dependiendo del nivel de desarrollo que se defina en cada Universidad podrán aparecer con mayor o menor intensidad los denominados CENTROS MIXTOS.

4.3 Definición personalizada 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.⁴¹

A partir del conocimiento físico, material, y del análisis del organigrama de la organización se confeccionará una primera propuesta, como documento base 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 y que, en todo caso, deberá garantizar los parámetros de normalización que en este documento se definen.

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.

⁴¹ 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.

Al ser una Universidad 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.

Debe tenerse en cuenta que existirán referencias concretas de normalización que se desarrollarán en el capítulo correspondiente, pudiéndose adelantar ahora que existirán grandes dificultades para proceder a un correcto proceso de normalización debido a la variabilidad en las estructuras organizativas de las distintas universidades, no pudiendo ser una guía al respecto las denominaciones que las distintas unidades reciben ya que, en muchos casos, representan realidades diferentes.

Como pauta básica, no obstante, cabe señalar que, en la medida de lo posible, tal y como puede deducirse de las clasificaciones incorporadas en este documento, se intentará distinguir dentro de las unidades organizativas los centros que se dediquen a la docencia, los que lo hagan a la investigación y a la transferencia. Además se incorporarán los que se dediquen a las actividades de extensión universitaria y práctica deportiva entre otras actividades. De esa manera, es habitual que en una universidad existan, al menos, un Vicerrectorado de Investigación, Vicerrectorado de Estudiantes, Vicerrectorado de Investigación Académica y Vicerrectorado de Profesorado, por consiguiente, se debería proceder a la definición de esos centros, además del resto de posibles centros, dentro del centro de nivel superior *Rectorado*.

Una cuestión importante, consecuencia de la anterior, es que siempre, o al menos en los casos en que hay dependencia jerárquica, en que se desciende en la definición de centros de coste, queda una parte del conjunto, común a todos los que componen el mayor nivel de división, que no tiene incardinación directa en ninguno de los centros de mayor nivel de desagregación, valga como ejemplo el caso del Rectorado citado más arriba: si se desagrega el Rectorado en diversos Vicerrectorados, el coste del Rector y su personal directo quedaría sin asignación a ninguno de los centros definidos. La solución que se propone es la de definir un centro al mismo nivel que los que se han ido definiendo, en nuestro ejemplo

Vicerrectorados, con tantas actividades/productos como se definan (pero, por supuesto y como se verá más adelante, con el peso específico que en cada caso corresponda) para los centros definidos. Así, en el caso citado el centro de nivel superior se descompondrá en los centros de nivel inferior Rector y gabinete, Vicerrectorado 1, Vicerrectorado 2,....., Vicerrectorado N. pudiendo a su vez el Vicerrectorado X descomponerse en Vicerrector X y gabinete, Unidad 1, Unidad 2,..., Unidad N y así sucesivamente.

5. Estructura de Actividades/Productos

5.1. Conceptos Básicos.

El conocimiento del coste de lo que se produce en una Universidad constituye un objetivo fundamental, el esencial, para el sistema de contabilidad analítica. La entidad *actividad/producto* responde así a la necesidad de saber **para qué** se consume en la organización, llevando implícita la respuesta la posibilidad de analizar el proceso de formación de ese coste.

Un primer problema, similar al descrito al estudiar la entidad *centros de coste*, 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 segregar desde un punto de vista funcional la organización, cuáles son los agregados contables determinantes a la hora de efectuar ese estudio por actividades.

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 esas entidades en una Universidad.

Existe, desde luego, un factor limitativo que hace referencia al nivel mínimo de producción "ofertada" teniendo en cuenta la posible división lógica de dicha oferta. Es decir, en todo proceso productivo existe un resultado final que podrá descomponerse o no en componentes del producto final, apareciendo, además, la posibilidad de que ese producto final constituya o pueda constituir un conjunto de componentes individuales.

Así, se puede hablar de que la Universidad X "oferta" esta o aquella asignatura (el componente más desagregado que en el ámbito de la docencia se puede encontrar) o que oferta la carrera de Derecho (cuyos componentes individuales son cada una de las asignaturas que corresponden a dicha titulación).

Ese nivel, la materia en el caso de las actividades de docencia o el proyecto de investigación en el caso de las actividades investigadoras y el contrato de transferencia del conocimiento, constituyen el mínimo lógico al que puede referirse el análisis del coste de las actividades/productos en una Universidad.

No obstante, e independientemente de las posibilidades de análisis que por agregación se pudieran obtener, cabe hacerse la pregunta de si es conveniente "descender" hasta dicho máximo en el análisis de costes de una Universidad.

La respuesta debería venir determinada por las necesidades de información del gestor; no obstante, a continuación se desarrollarán una serie de premisas y definiciones que permitan acotar o, al menos, ejemplificar esas posibilidades de acuerdo con estructuras repetitivas en cada uno de los entes a los que este documento va dirigido.

Debe tenerse en cuenta, por otra parte, que es posible que al igual que ocurría en el capítulo referido a los centros de coste, podrá aparecer una actividad/producto que no haya sido tomada en cuenta en este trabajo como consecuencia de la imposibilidad de estudiar la totalidad de entes universitarios, siendo, en todo caso, objetivo de este documento el que esa actividad/producto no detectada de forma particular sea fácilmente encuadrable en alguno de los tipos señalados en las clasificaciones que siguen y, como consecuencia, fácilmente determinable su comportamiento de acuerdo con el modelo.

Debe recordarse que el modelo se plantea con una característica de asimetría en cuanto a la imputación de costes a centros y actividades y que, por otra parte, siempre que sea posible, se procurará establecer una relación inmediata *coste-actividad/producto* sin necesidad de proceder a una imputación a partir del centro de coste que realiza la actividad.

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 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 indistintamente de actividades/productos de distinto nivel.

5.2. Tipos de actividades/productos.

Al igual que ocurría con los centros de coste, las actividades/productos de una Universidad se pueden clasificar de acuerdo a diferentes criterios, distinguiéndose dos grandes categorías descriptivas entre las múltiples posibles:

- Clasificación en función del comportamiento de actividades/productos de acuerdo con las reglas de funcionamiento del modelo basadas en la doctrina contable.
- Clasificación en función de los fines marcados por la normativa vigente desarrollada por cada ente en su propia reglamentación⁴².

De acuerdo con la primera clasificación en una Universidad se podrían encontrar los siguientes tipos de actividades/productos:

<u>TIPOS DE ACTIVIDADES/PRODUCTOS</u>
1. ACTIVIDADES QUE PUEDEN RECIBIR COSTES DE OTRAS ACTIVIDADES SIN IMPUTAR SUS COSTES A OTRAS ACTIVIDADES (Actividades Finalistas o Principales y asimiladas)
2. ACTIVIDADES QUE REPARTEN SUS COSTES A CENTROS DE COSTES (Actividades Auxiliares)
3. ACTIVIDADES QUE REPARTEN SUS COSTES A OTRAS ACTIVIDADES (Actividades Directivas, Administrativas y Generales y asimiladas)
4. ACTIVIDADES QUE IMPUTAN SUS COSTES A PRODUCTOS TERMINADOS QUE SALEN DE ALMACENES-OUTPUTS (Actividad Almacenaje)

Como se ha comentado más arriba, en esta clasificación se pretende agrupar las actividades/productos de acuerdo con su comportamiento, con su operativa desde el punto de vista de funcionamiento del modelo, de tal manera que la consideración de una actividad/producto en una categoría determinada va a tener consecuencias en cuanto a la imputación de los costes que en dicha actividad/producto se recojan, es decir, desde el punto de vista de su relación con otros objetos de coste.

⁴² Incluyendo, por supuesto, aquellas otras actividades que sin estar recogidas en dicha normativa son necesarias para el normal funcionamiento de la Universidad o constituyen la realización de algún tipo de proceso que incorpora valor a la organización.

1. ACTIVIDADES QUE PUEDEN RECIBIR COSTES DE OTRAS ACTIVIDADES SIN IMPUTAR SUS COSTES A OTRAS ACTIVIDADES.

Su característica fundamental desde el punto de vista del funcionamiento del modelo es que son actividades que pueden recibir costes de otras actividades pero no entregan costes a ninguna otra. Manifestación de la realización inmediata de los outputs, bienes y servicios, que constituyen el objetivo de la Universidad o actividades asimilables a éstas en su comportamiento. Se corresponden, fundamentalmente, con lo que pueden ser consideradas Actividades Finalistas o Principales. .

2. ACTIVIDADES QUE REPARTEN SUS COSTES A CENTROS DE COSTES.

Su característica fundamental desde el punto de vista del funcionamiento del modelo es que son actividades cuyo coste debe imputarse a centros. Actividades que participan en el proceso productivo de una manera mediata (Actividades Auxiliares).

3. ACTIVIDADES QUE REPARTEN SUS COSTES A OTRAS ACTIVIDADES. Actividades/Productos que no reciben costes de otras Actividades/Productos y que se imputan como mayor coste de las Finalistas o Principales y asimiladas. Suelen estar realizadas por los centros Directivos, Administrativos y Generales, o por los centros Mixtos en su caso, que constituyen el soporte administrativo y de gestión en toda organización. Su diferencia con las actividades auxiliares radica, fundamentalmente, en no estar relacionadas directamente con el proceso productivo como tal. Se corresponden, fundamentalmente, con las habitualmente denominadas Actividades Directivas, Administrativas y Generales.

Dentro de la segunda clasificación, que complementa la anterior desde un punto de vista relacionado con las características del proceso productivo cabe señalar los siguientes tipos de actividades:

TIPOS DE ACTIVIDADES/PRODUCTOS

DIRECCIÓN Y ADMINISTRACIÓN GENERAL DE LA UNIVERSIDAD

SOPORTE DE LA GESTIÓN DE LA UNIVERSIDAD

ADMINISTRACIÓN Y DIRECCIÓN DE FACULTADES, ESCUELAS, INSTITUTOS Y CENTROS.

SOPORTE DE LA GESTIÓN DE FACULTADES, ESCUELAS, INSTITUTOS Y CENTROS.

ADMINISTRACIÓN Y DIRECCIÓN DE DEPARTAMENTOS Y OTRAS UNIDADES DOCENTES E INVESTIGADORAS

ACTIVIDADES DE DOCENCIA

ACTIVIDADES DE INVESTIGACIÓN Y TRANSFERENCIA DEL CONOCIMIENTO

ACTIVIDADES DEPORTIVAS Y DE EXTENSIÓN UNIVERSITARIA

ACTIVIDADES ANEXAS

ACTIVIDAD ORGANIZACIÓN

TRABAJOS REALIZADOS POR LA UNIVERSIDAD PARA SU PROPIO INMOVILIZADO (T.R.U.P.I.)

SUBACTIVIDAD

DIRECCIÓN, ADMINISTRACIÓN GENERAL Y SOPORTE DE LA GESTIÓN 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, la Gerencia y órganos de gobierno general de la Universidad.

Su comportamiento será el del grupo de actividades que reparten sus costes a otras actividades, lo que en terminología habitual del modelo C.A.N.O.A. se denominan Actividades Directivas, Administrativas y Generales, teniendo en cuenta, no obstante, que en este grupo de dirección y Administración General de la Universidad podrían incluirse actividades que tengan el comportamiento de "Actividades que reparten sus costes a centros de coste", es decir, Actividades Auxiliares o el de aquellas actividades que se han denominado como Actividades que imputan sus costes a actividades/productos terminados que salen de almacenes-outputs.

ADMINISTRACIÓN, DIRECCIÓN Y SOPORTE DE LA GESTIÓN DE FACULTADES, ESCUELAS, INSTITUTOS Y CENTROS.

Recogen las actuaciones ejercidas por los órganos de gobierno de las Facultades, Escuelas Universitarias, Institutos Universitarios, etc. (decanatos, dirección de centros, etc.), por las unidades gerenciales descentralizadas (administradores gerentes u órganos similares) y por las secretarías correspondientes a cada unidad, así como las actividades realizadas por aquellos otros órganos descentralizados que puedan existir. Para cada Facultad⁴³, Escuela o centro similar se define una actividad de este tipo que, en definitiva, trata de reflejar el coste del soporte administrativo y de dirección en que se incurre.

Su comportamiento será el del grupo de actividades que reparten sus costes a otras actividades, lo que en terminología habitual del modelo C.A.N.O.A. se denominan Actividades Directivas, Administrativas y Generales, teniendo en cuenta, no obstante, que en este grupo de dirección y Administración General de la Universidad podrían incluirse actividades que tengan el comportamiento de "Actividades que reparten sus costes a centros de coste", es decir, Actividades Auxiliares o el de aquellas actividades que se han denominado como Actividades que imputan sus costes a actividades/productos terminados que salen de almacenes-outputs.

El coste de estos dos tipos de actividades se imputará, 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, como se explicará convenientemente en los capítulos sexto y séptimo de este documento.

ADMINISTRACIÓN Y DIRECCIÓN DE DEPARTAMENTOS Y OTRAS UNIDADES DOCENTES E INVESTIGADORAS.

Recogen las actuaciones ejercidas por las personas que participan como consecuencia de su cargo o por cualquier otro motivo en dichas labores. Su comportamiento será el señalado para las Actividades que reparten sus costes a otras actividades. Debe tenerse en cuenta que en la administración y gestión de un departamento, centro, etc., participan, además de los

⁴³ Recuérdese que la Facultad, Escuela, etc., se corresponde con un centro de nivel superior que, en su caso, agruparía un conjunto de Centros tales como Secretaría, Decanatos, Aularios, etc.

responsables directos del mismo, otras personas que pueden pertenecer al Personal de Administración y Servicios o al Personal Docente e Investigador.

ACTIVIDADES DE DOCENCIA⁴⁴.

Se incluirán como tales actividades aquéllas que constituyen uno de los objetivos fundamentales de la Universidad. Se incluirán dentro del grupo de Actividades Finalistas o Principales.

Se podrá distinguir, a efectos del proceso de formación de costes entre lo que se consideraría *docencia directa* (impartición de clases y realización de pruebas) de la denominada *docencia no directa* (preparación de clases, etc.).

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

Enseñanza reglada o Titulaciones Oficiales.

Son aquellos estudios ofertados por la Universidad dirigidos a la obtención de una titulación oficial: diplomaturas y licenciaturas según la nomenclatura anterior a la implantación del Acuerdo de Bolonia o grado, y máster según el artículo 37 de la LOU.

Asignaturas.

Las titulaciones oficiales o enseñanzas regladas 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.

Titulaciones Propias.

Son los estudios conducentes a la obtención de una titulación “propia” de la Universidad (másteres, expertos, etc.), pudiendo ser impartidos por Centros Docentes diferentes a los

⁴⁴ Se podrá distinguir, como se determinará en el capítulo octavo, entre lo que se considerará *docencia directa* (impartición de clases y realización de pruebas) de la denominada *docencia indirecta* (preparación de clases, etc.).

Departamentos aunque también pueden serlo por éstos. Se utilizan o pueden utilizarse medios propios de las facultades cuando los centros que los imparten no disponen de los medios adecuados (aulas, por ejemplo).

Su comportamiento será el de aquellas actividades que pueden recibir costes de otras actividades sin imputar sus costes a otras actividades.

ACTIVIDADES DE INVESTIGACIÓN Y TRANSFERENCIA DEL CONOCIMIENTO.

Estas actividades se incluirán dentro del grupo de Actividades Finalistas o Principales, con el comportamiento de actividades susceptibles de recibir costes pero no de ceder los suyos a ninguna otra actividad.

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 la Universidad, a través del personal investigador, acuerda 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 materializada en una subvención o en un contrato.

Por lo tanto, cuando se habla de Investigación Propia de la Universidad se hace referencia a la primera de las acciones. Ahora bien, esto no implica que, al margen de la investigación propia y paralelamente, no se efectúe un seguimiento de cada proyecto de investigación contratado, calculando los costes que se van incorporando y de manera especial aquéllos en los que incurre la Universidad al prestar sus medios.

Una característica de la actividad investigadora 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 a un año.

Esta actividad es realizada cada vez con más intensidad por unos órganos especializados que reciben diferentes denominaciones según el tipo de organización que les sirve de soporte,

existiendo los grupos de investigación, los institutos de investigación, etc., quedando en algunas Universidades el Departamento con una participación en la actividad investigadora que cada vez va siendo menor.

Pueden existir distintas formas de clasificar la actividad investigadora, a título de ejemplo podría señalarse:

Investigación Genérica o sin financiación específica.

En este grupo se encontrarían: Becas de Investigación, Becas de Iniciación a la Investigación, Becas de formación de Personal Investigador, Premios a Jóvenes Investigadores, Movilidad del Personal Investigador en el espacio europeo (estancias del personal investigador en el extranjero, estancias de becarios de formación de personal investigador en el extranjero, estancias de personal investigador extranjero en la Universidad), Bolsas de viajes para el Personal Investigador, Proyectos “Puente”, Ayudas para la preparación de Proyectos a contratar con la Unión Europea, Organización de Congresos, Apoyo a la Propiedad Intelectual, Doctorado, etc.

Como puede observarse, la gama de posibilidades a incluir en el apartado de Investigación Genérica es lo bastante amplia como para intentar una clasificación lo suficientemente exhaustiva, pretendiendo, como se ha señalado más arriba, ofrecer simplemente una referencia sobre las distintas posibilidades que, dentro del ámbito de su autonomía, puede ofrecer una Universidad.⁴⁵

En todo caso, debe tenerse en cuenta que en estos proyectos, cursos, viajes, etc., relacionados con la actividad investigadora la característica fundamental es que no existe una financiación externa explícita.

Investigación con financiación específica.

Podría distinguirse entre los proyectos financiados con cargo a Administraciones Públicas y los establecidos en relación con las Empresas.

⁴⁵ Por supuesto, el reconocimiento de esa multitud variopinta de posibilidades no implica que en el capítulo relativo a las Reglas de normalización no se determine cuál va a ser el nivel, necesariamente agregado, al que se va a establecer la denominada normalización.

A veces, sobre todo a la hora de evaluar resultados, no es fácil distinguir con absoluta claridad la autonomía real de unos proyectos de investigación en relación con otros, pudiéndose hablar, en esos casos, con más propiedad de "líneas de investigación" que abarcarían varios de esos proyectos. En el capítulo correspondiente a las reglas de normalización se determinará los niveles de referencia que en cada caso se estimen oportunos.

Es habitual clasificar este tipo de investigación entre Proyectos Competitivos y Proyectos no Competitivos, aunque, en algunos casos, resulta difícil establecer claramente la frontera o el criterio que defina la adscripción de un proyecto a uno u otro apartado.

Programas Propios de la Universidad. Proyectos que se caracterizan por una financiación concreta que supone un compromiso de gasto dentro de la propia institución aunque dicha financiación sea realizada con cargo a los presupuestos de la Universidad.

Proyectos financiados por Administraciones Públicas.

Programas Regionales.- El órgano financiador origen de este tipo de investigación podría ser una Administración Pública Local o Autonómica

Programas Nacionales. Pudiendo distinguirse entre Programas derivados de convocatorias de Proyectos y Proyectos Colaborativos.

Proyectos financiados por la Unión Europea.- Entre ellos los derivados del Programa Marco (en estos momentos se halla en vigor el VII Acuerdo Marco de la Unión Europea) y otros no incluidos en dicho acuerdo, por ejemplo los convocados por la Agencia Espacial Europea.

Investigación realizada al amparo del Artículo 83 de la LOU. Investigación que se realiza a través de la colaboración con entes externos a la propia Universidad a través de contratos "...para la realización de trabajos de carácter científico, técnico o artístico, así como para el desarrollo de enseñanzas de especialización o actividades específicas de formación".

Otros tipos de Investigación.

Junto a los Proyectos, Contratos y a la Investigación Propia existe otro amplio conjunto de actividades investigadoras que reciben el correspondiente calificativo de tales a la hora de

evaluar la actividad de un investigador o de un grupo, instituto, etc., y que podría concretarse en los siguientes tipos:

- Publicaciones, tanto a través de artículos en revistas especializadas, como con la elaboración de capítulos de libros, libros completos, etc.
- Publicaciones de Ponencias y Participaciones en Congresos
- Dirección de Tesis de Doctorado.
- Premios de Investigación
- Gestión de Patentes.
- Creación de “Cátedras Universidad/Empresa”.
- Premios de Investigación, etc.

Como puede apreciarse, en este último grupo de actividades investigadoras se encuentran desde las acciones materializadas en una aportación concreta (publicaciones, por ejemplo) hasta las que se podrían considerar consecuencia de otras, como la obtención de una Patente o, incluso, de carácter formativo.

En cualquiera de las actividades definidas hasta este momento pueden participar, con mayor o menor intensidad, recursos de la Universidad, bien a través de los sueldos pagados al personal Docente e Investigador, sólo al personal Investigador⁴⁶, utilización de medios materiales, etc., y, por supuesto, a través de la implicación de la Universidad al suscribir cualquier tipo de colaboración.

Una cuestión fundamental a dirimir en el momento de definir las “reglas de normalización” consistirá en determinar hasta qué punto se considerará que el tiempo del personal investigador está dedicado a la realización de cada una de estas acciones (y, por supuesto, su distribución, cuando así corresponda, en relación con la actividad docente) a través de la correspondiente baremación o de las decisiones que en su momento se determinen.

⁴⁶ Aunque no se ha citado expresamente, se constata la existencia de personal investigador que recibe, aunque no esté asociado a un proyecto concreto, una financiación por parte de órganos externos a la Universidad aunque ésta mantenga con dicho investigador una relación de carácter laboral, por ejemplo la que se recibe a través de las transferencias denominadas “Ramón y Cajal” o “Juan de la Cierva”, aspecto éste que será tenido en cuenta a la hora de determinar los costes correspondientes.

Otra cuestión fundamental, ya citada, y que aquí simplemente se reproduce, es la distinta participación de sujetos jurídicos diferentes a la Universidad en relación a ciertas actividades investigadoras, fundamentalmente a las realizadas a través del artículo 83 de la LOU, cuestión ésta que puede distorsionar, dependiendo de la mayor o menor participación de esos sujetos, tales como las Fundaciones Universitarias, los datos obtenidos en cada organización. Tal y como se señalaba en casos similares, la respuesta a este problema se concretará en el capítulo octavo de este documento.

El comportamiento de las actividades de investigación será el de aquellas actividades que pueden recibir costes de otras actividades sin imputar sus costes a otras actividades

Además de la actividad investigadora que se materializa o es susceptible de materializarse en un resultado concreto, es evidente que existe una actividad genérica de preparación formación, examen de nuevas posibilidades, etc. que no está recogida como tal en ninguna acción explícita (al menos considerando esa explicitud desde el conocimiento por parte de los órganos gestores de la Universidad) claramente identificable. En consecuencia, se propone la creación de una actividad genérica denominada "Preparación y Formación para la Investigación" o con un nombre similar. Cabría la posibilidad de aplicar una consideración semejante para el caso de la Docencia⁴⁷.

ACTIVIDADES DEPORTIVAS Y DE EXTENSIÓN UNIVERSITARIA.

Además de las denominadas actividades docentes o de enseñanza e investigadora, la Universidad realiza otra serie de actividades dirigidas a la formación del alumnado y de interés general para toda la comunidad universitaria: la práctica deportiva y el fomento de la cooperación y solidaridad internacional y la incardinación de la Universidad en el ámbito cultural y científico de la sociedad, en definitiva, lo que la LOU denomina "actividades deportivas y de extensión universitaria".

⁴⁷ Además de esta propuesta existen otras alternativas como, por ejemplo, la consideración de la posible Subactividad en que se podría incurrir, la consideración de que el menor esfuerzo docente se traduciría en un mayor esfuerzo investigador y viceversa, etc. Todo ello se halla en la base del concepto de Dedicación del PDI que engloba todas las funciones universitarias.

A efectos de funcionamiento del modelo se consideran como Actividades Finalistas o Principales, es decir, su comportamiento será el de aquellas actividades que pueden recibir costes de otras actividades sin imputar sus costes a otras actividades

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.

ACTIVIDAD ANEXA. Actividad que no se considera imprescindible para la realización de las funciones productivas de una Universidad. Entre otras, aquéllas que, si bien pueden cumplir una función social, no responden a criterios de organización de la producción y siempre que las Universidades no estén obligadas a su realización como consecuencia de mandatos legales o acuerdos debidamente establecidos. Su finalidad suele ser de carácter social como la prestación del servicio de cafeterías, guarderías, etc.

El comportamiento de cada una de estas actividades se determinará en el capítulo octavo de este documento.

Podrán tener un comportamiento similar al de las Actividades Finalistas o Principales o al de las Actividades Directivas, Administrativas y Generales.

ACTIVIDAD-ORGANIZACIÓN. Actividad que recoge aquellas cargas que son atribuibles al ente en su conjunto bien por mandato legal bien por decisiones tomadas por la Universidad. Entre ellas cabe mencionar la actividad sindical, campañas institucionales de promoción de la Universidad, etc.

Podrán tener un comportamiento similar al de las Actividades Finalistas o Principales o al de las Actividades Directivas, Administrativas y Generales.

El comportamiento de cada una de estas actividades se determinará en el capítulo octavo de este documento.

TRABAJOS REALIZADOS POR LA UNIVERSIDAD PARA SU PROPIO INMOVILIZADO (T.R.U.P.I.). Actividad que recoge los costes derivados de las acciones que emprende la

Universidad para la propia construcción o supervisión de elementos que van a formar parte de su Inmovilizado.

Tendrán el comportamiento de Actividades Finalistas o Principales.

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.

Podrán tener un comportamiento similar al de las Actividades Finalistas o Principales o al de las Actividades Directivas, Administrativas y Generales

En el caso de la Universidad, de forma similar a lo que ocurre en otras Administraciones Públicas, se podría hablar de una *Subactividad Estructural o Endógena* y de una *Subactividad Exógena*.

Por Subactividad Estructural o Endógena se entiende la 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 (por ejemplo, se puede pensar en una Universidad que mantiene, como consecuencia del calendario académico, sus aulas vacías durante los períodos vacacionales). Podría decirse que existe un exceso de capacidad **necesario** para alcanzar los objetivos de la organización, que implica la infrautilización de recursos y, como consecuencia, una "subactividad necesaria" para el normal desarrollo del proceso productivo.

La expresión "Subactividad Exógena" hace referencia al 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 editorial universitaria de una Universidad que dispone de un potencial de producción de 10.000 páginas diarias y sólo produce una media de 100 al día.

5.3. Definición personalizada de Actividades.

La determinación de qué agregados contables son los significativos para estudiar una Universidad en el aspecto de sus actividades presenta las mismas dificultades a que se ha referido este trabajo con anterioridad al hablar de centros de coste. Determinar cuál es el nivel ideal de esa agregación entraña la consideración de juicios valorativos indeterminados desde la perspectiva genérica que presenta este documento.

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 LA UNIVERSIDAD?, en definitiva, en qué se concreta el trabajo que se desarrolla en esa 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, de qué actividades han permitido, desde un punto de vista estructural, auxiliar, etc., llegar al resultado final en que se concreta el objetivo de una Universidad.

Debe recordarse, así mismo, que el concepto de actividad es un concepto amplio, de tal manera que prácticamente cualquier acción que incorpore valor directa o indirectamente en la organización es susceptible de ser considerada como una actividad independiente o como parte del coste de una actividad. En ese sentido, por ejemplo, las acciones llevadas a cabo para la realización de la venta de un inmovilizado de la Universidad (el coste de "gestionar" dicha venta) podrán formar parte del coste de realización de dicha actividad que se podría definir como "Venta de Inmovilizado" dentro del grupo de "Actividades de la Organización". Esa singularización se producirá de acuerdo con el principio de importancia relativa que deberá estar siempre presente a la hora de definir cualquier agregado de información.

Las Actividades 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 las mismas.⁴⁸

A partir del conocimiento físico, material de la organización se definirá una primera propuesta, un borrador de la estructura de actividades que deberá ser aprobada tras el oportuno proceso de discusión por parte de los responsables de la organización al más alto nivel y que, en todo caso, deberá garantizar los parámetros de normalización que en este documento se definen.

Al ser una Universidad un ente “vivo”, que sufre cambios con el paso del tiempo, esa estructura de Actividades sufrirá variaciones de tal manera que puede haber actividades que desaparezcan y actividades que “nazcan” en dicha organización y, además, esta circunstancia se producirá con mucha más intensidad que la señalada al hablar de la estructura de centros de coste, por lo que no se podrá hacer referencia a una estructura permanente de actividades, sino que habrá que prever los procedimientos necesarios para que el Sistema de Contabilidad Analítica reciba información suficiente sobre esas variaciones.

Independientemente de las dificultades que se producirán para determinar la correspondiente normalización y que se estudiarán en el capítulo octavo de este documento, como pauta básica cabe señalar que se distinguirá, en todo caso, entre las actividades que constituyen los tres pilares en que se basa la existencia de la Universidad: Docencia, Investigación y Transferencia del Conocimiento. Igualmente se atenderá a las actividades de práctica deportiva y de Extensión Universitaria, además de encuadrar en otros apartados aquellas actividades que sirven de soporte a éstas y aquellas otras que constituyen actividades no incluibles entre dichos objetivos fundamentales.

Al igual que ocurre con la estructura de centros de coste, las actividades presentarán distintos niveles de agregación que posibilitarán el examen de los outputs de la organización con el suficiente grado de detalle sin perder de vista el conjunto en que se integran,

⁴⁸ El procedimiento lógico para la definición de actividades 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 dichas actividades

debiéndose señalar que, en un buen número de casos, previamente a la asignación de costes de las actividades de nivel inferior, por ejemplo, *materia* o *proyecto de investigación*, se tendrá que tener en cuenta la imputación de costes a Docencia o a Investigación y Transferencia del Conocimiento.

6. Descripción del modelo: Relaciones entre estructuras.

6.1 El modelo contable.

Como se anunciaba en el capítulo primero de este documento, las estructuras que se han venido describiendo hasta ahora (elementos de coste, elementos de ingreso, centros, actividades/productos) forman parte de un todo que, con sus reglas concretas, dota de la necesaria operativa como para hacer "armónica" la relación entre las mismas. Dicho mecanismo, con esas "reglas de funcionamiento", constituye el *background* en que se insertan las estructuras básicas: el modelo contable.

Una vez conocidos, en la medida de lo posible, los componentes de cada estructura es preciso señalar que en este capítulo se va a describir desde una perspectiva teórica las reglas de comportamiento de las mismas, dejando aspectos específicos sobre criterios concretos a aplicar para permitir el funcionamiento del modelo en el mundo real, las reglas de normalización que permitan la comparabilidad entre las distintas Universidades, etc. para los capítulos siguientes.

El modelo se concreta en las siguientes fases:

1. Determinación de Costes
2. Asignación de Costes a Objetos de Coste (Centros/Actividades)
 - Asignación Directa
 - Asignación Indirecta
3. Imputación de Costes de Centros de Nivel Superior a Centros de Último Nivel
4. Imputación de Costes de Centros no asignados previamente a Actividades/Productos (costes pendientes)
5. Imputación de Costes de Actividades Auxiliares de Nivel Superior a Actividades Auxiliares de último Nivel.
6. Imputación de Costes de Actividades Auxiliares a Centros no Auxiliares

7. Imputación de Costes asignados a los centros procedentes de Actividades Auxiliares a Actividades/Productos
8. Imputación de Costes de Actividades DAG y Asimiladas de Nivel Superior a Actividades DAG de último Nivel.
9. Imputación de Costes de Actividades de Dirección, Administración y Generales y Asimiladas a Actividades no DAG
10. Imputación de Costes del resto de Actividades de Nivel Superior a Actividades de último Nivel
11. Asignación de Ingresos a Actividades/Productos
12. Determinación de Márgenes de Cobertura por Actividades Productos
13. Determinación de Márgenes Globales

Como se comprobará en su momento, las fases aquí descritas son las que se han considerado lógicas desde un punto de vista global, que pretende abarcar el conjunto de entes a los que se dirige el modelo, pero no implica que deban siempre ser utilizadas todas y cada una de ellas. En efecto, la diversidad de fuentes de información puede originar que en una Universidad concreta no se considere oportuno definir Centros de Coste de lo que se viene denominando "de nivel superior"⁴⁹ como mecanismo de imputación de costes, por lo que sólo se asignarían costes a los centros de último nivel.

1.- Determinación de Costes.

Una cuestión previa a tener en cuenta debe referirse a qué se considera coste dentro del proceso general de gestión en la organización como se ha descrito en el capítulo segundo de

⁴⁹ Como ejemplo de centro de nivel superior para su posterior imputación a los centros que comprende, podría hablarse de la entidad "campus" o de la entidad "facultad". Por supuesto, la utilización o no de la fase de asignación de costes de centros de nivel superior a centros de último nivel no implica que no se pueda llegar a calcular el coste de dichas entidades. La diferencia radica en que en unos casos se utiliza la entidad de mayor nivel como mecanismo de imputación y en otros simplemente como unidad de información final. En todo caso, debe tenerse presente que el modelo se basa en la asignación de costes a los objetos (centros y actividades) de último nivel, constituyendo el mecanismo de imputación de costes a objetos de nivel superior un recurso utilizable en casos muy puntuales, y sólo excepcionalmente, cuando sea imposible su asignación a través de las unidades de último nivel.

este documento. Sin entrar en disquisiciones sobre cuál es el concepto que se intenta definir con el término *coste*, es evidente que en el proceso de ejecución de gastos de toda organización pueden considerarse diferentes posibilidades; existen gastos que se incorporan de manera inmediata al proceso productivo, existen otros cuya *vocación* es incorporarse a lo largo de un ciclo de producción y otros, en fin, que se incorporarán a lo largo de diversos ciclos de producción.

Si con el término *coste* se quieren medir esas incorporaciones al proceso productivo parece evidente que el simple hecho de la ejecución de un gasto no implica su consideración como coste, por lo que se podrá hablar de gastos que se convierten inmediatamente (o que en el momento de su conocimiento ya se ha producido el consumo) en costes por su aplicación al proceso productivo y otros cuya aplicación se produce a lo largo del tiempo.

Entre los primeros se pueden encontrar, además, situaciones que la práctica presupuestaria ha venido consagrando como habituales pero que, en realidad, no deberían corresponder al conjunto de gastos de una organización⁵⁰ y, por otra parte, se pueden encontrar gastos cuya aplicación al proceso productivo ha correspondido a periodos diferentes a aquél al que va referido el cálculo en el momento en que se determinan, caso habitual de los gastos incorrectamente periodificados.

En los otros grupos señalados se encuentran los gastos en adquisición de existencias y los derivados de adquisición de inmovilizado.

Respecto a los gastos de adquisición de existencias cabe decir, en primer lugar, que las Universidades no son entes especialmente intensivos en este tipo de adquisiciones, si bien es preciso señalar que existen algunos casos concretos en que su importancia puede aconsejar su tratamiento a través del correspondiente sistema de gestión de almacenes⁵¹,

⁵⁰ En ese sentido se puede señalar como ejemplo el caso de los trienios de personal de la organización que presta sus servicios en organismos internacionales, personas que ocupan un cargo electo en asambleas legislativas, etc.

⁵¹ Respecto al sistema de gestión de almacenes cabe decir que como tal sistema se entenderá aquél que permita una medición correcta de los movimientos de existencias y una valoración de acuerdo con los criterios que en cada caso se determinen (utilizando sistemas PMP, FIFO etc.), indicando el centro y, en su caso, la actividad/producto a la que se destinan las salidas de almacén. Debe tenerse en cuenta que, a veces, existe una cierta confusión terminológica en la utilización del término *almacén*, considerándose como tal el lugar físico donde se guardan bienes, sin que exista el control suficiente como para considerar

pudiéndose señalar a este respecto el caso de los materiales utilizados en los servicios de reprografía y publicaciones, el material usado en los laboratorios, el material docente, etc. En todo caso, estas cuestiones deberán ponderarse correctamente de acuerdo con el principio de importancia relativa.

Respecto a los gastos de inversión o de adquisición de inmovilizado no parece que exista ninguna duda respecto a su incorporación al proceso productivo en diferentes ejercicios económicos a través del mecanismo de la amortización, por lo que el hecho de la ejecución del gasto no implica la aplicación del mismo al proceso productivo.

La incorporación de los costes de amortización se producirá a través de la fuente de información que en cada caso se determine, al igual que ocurrirá con el otro gran componente de los denominados *costes calculados*: la Previsión Social de Funcionarios.

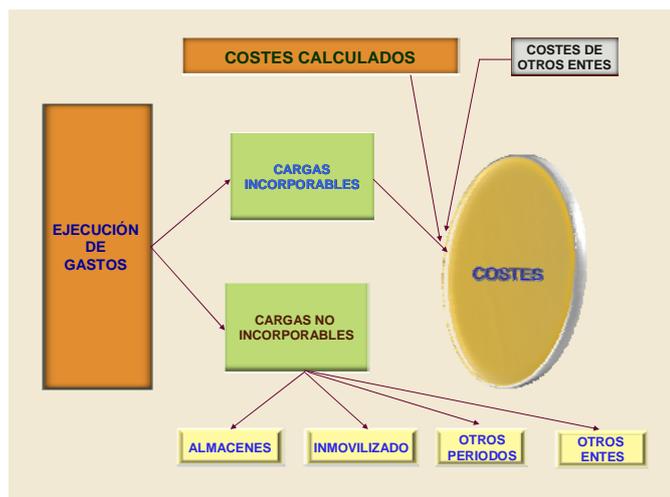
Existe, por otra parte, la posibilidad de que mediante la utilización de locales, a través de la ejecución del presupuesto de gastos de la Universidad, etc., se esté contribuyendo en todo o en parte al proceso productivo de una entidad que no es la Universidad en sentido estricto (piénsese en el caso de locales ocupados por una Fundación Universitaria). En esos casos, aun sin considerarlos como costes de la misma, parece oportuno recoger en el sistema de contabilidad analítica los gastos (que den lugar a costes) de otros entes que se vayan produciendo.⁵²

Al finalizar esta fase del modelo la organización dispondrá de un conjunto de costes agrupados en sus correspondientes categorías y completamente periodificados.

Desde un punto de vista teórico cabría hablar también de la posibilidad de que existan costes de la Universidad procedentes de la ejecución presupuestaria de otros entes.

que dicho almacén responde al concepto contable que del término se tiene: almacén controlado en el sentido que se ha descrito antes.

⁵² Su consideración por el sistema de contabilidad analítica responde tanto a cuestiones prácticas como de oportunidad para conocer su cuantía real.



2. Asignación de Costes a Objetos de Coste.

Una vez que se han determinado correctamente los costes que forman parte del cálculo correspondiente al periodo en estudio es preciso proceder a su asignación a los objetos de coste (centros y actividades/productos).

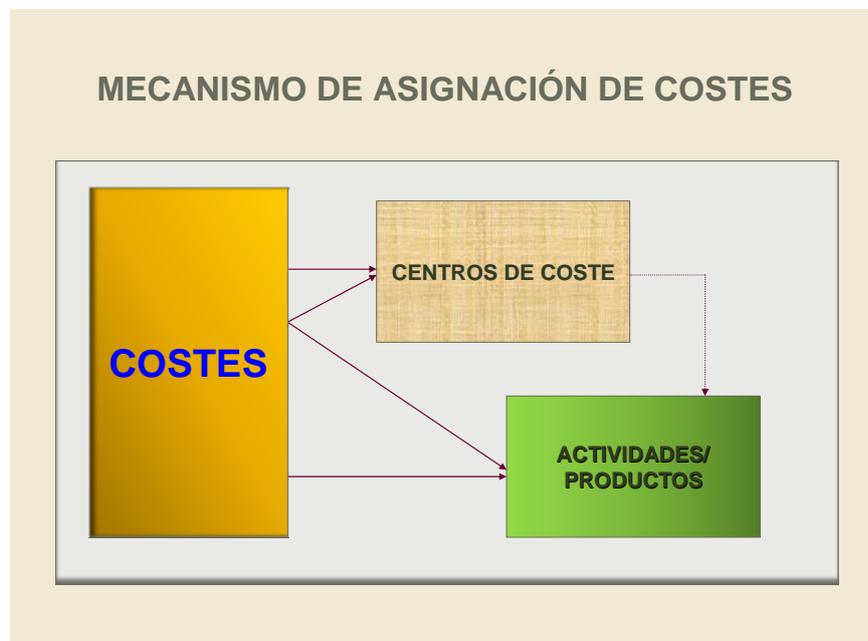
En algunos casos se puede observar en los modelos teóricos de coste una secuencia mediante la cual se imputan en primer lugar los costes a los lugares donde se consumen, los centros de coste, y posteriormente realizar su asignación a los productos obtenidos y, paralelamente, la asignación sin que intervengan los centros en relación con los costes que puedan ser directamente relacionados con las actividades/productos.

Un modelo "moderno" de contabilidad analítica no utiliza los centros de coste como mecanismo de imputación para la determinación del coste del producto exclusivamente, sino que pretende dotar de identidad propia a la información sobre dichos centros, constituyéndolos en una entidad de análisis separada que pretende ofrecer información interesante para la toma de decisiones al gestor (y al resto de estamentos que componen la organización) de cada ente. Se pasa así de un concepto de centro de coste a un concepto de "centro de responsabilidad" ya que, evidentemente, el resultado final del análisis consiste en la inevitable petición de explicaciones a los responsables de cada centro sobre su gestión.

La mecánica anterior conlleva que siempre que un centro asuma la responsabilidad efectiva en la realización de una actividad/producto los costes que de esa actividad se deriven deben ser incluidos como coste de dicho centro.

La opción anterior supone una serie de consecuencias: por una parte, la inclusión de todos los costes en los centros no conlleva que se deba perder la información de que se dispone de manera inmediata en relación con los costes de las actividades/productos y, por otra, este proceso de cálculo no implica que no puedan existir costes en la organización que deban ser asumidos necesariamente por uno o varios centros de coste determinados.⁵³

En consecuencia, como punto de partida, los costes deben ser asignados a sus centros consuntivos y, siempre que se disponga de información suficiente, también a las actividades productos para las que van a ser utilizados, produciéndose, en los casos que sea posible, una doble asociación *coste-centro* y *coste-actividad/producto*.



Por supuesto, en esa asignación de costes a centros y/o a actividades/productos, se pueden producir dos situaciones diferentes:

- El coste se relaciona de manera directa con uno o varios objetos de coste, es decir, se conoce con exactitud el importe asignado a cada objeto de coste.

⁵³ Como ejemplo de este último caso cabe citar el coste de las personas que dedican una parte de su tiempo de trabajo a acciones sindicales.

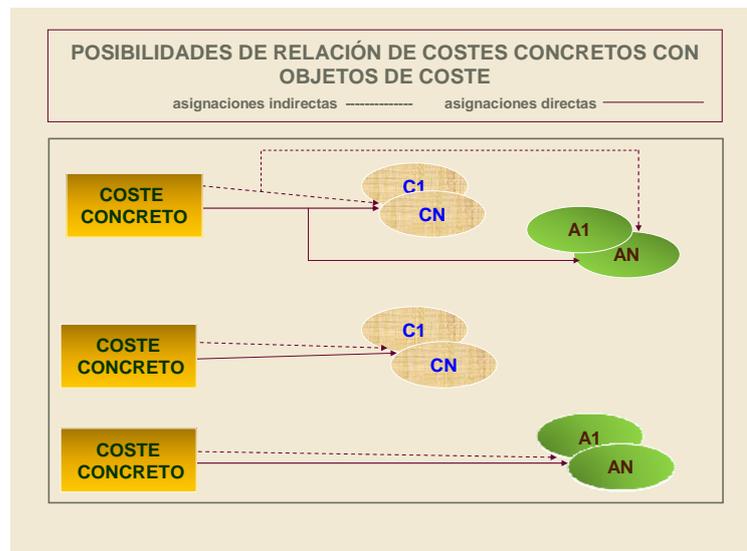
- El coste se relaciona de manera indirecta con varios objetos de coste, es decir, se debe utilizar un algoritmo que permita relacionar el coste con los objetos a los que se quiere asignar dicho coste.

Sin entrar en la materia concreta relativa a los criterios o claves de imputación, reparto, asignación (se utilizarán estos términos indistintamente a lo largo de este estudio) por ser objeto de desarrollo en el capítulo séptimo, sí cabe hacer las siguientes puntualizaciones:

- 1) Como se ha comentado anteriormente, un coste determinado⁵⁴ puede asignarse a uno o varios centros de coste y a una o varias actividades/productos.

Dentro de ese tipo, el coste puede a su vez asociarse directa o indirectamente con esos objetos de coste.

- 2) Un coste determinado puede asociarse a uno o varios centros de coste (directa o indirectamente) sin asociarse con ninguna actividad/producto.
- 3) Un coste concreto puede asignarse con una o varias actividades/productos sin asociarse con ningún centro de coste.



⁵⁴ Cuando se trabaja en la práctica no se habla de repartir o asignar el coste del elemento Luz, Agua, etc. sino que debe tenerse en cuenta que se hace referencia a gastos/costes concretos soportados en un documento mercantil, en una nómina, en un cálculo realizado con criterios de contabilidad analítica, etc. Es decir, son unidades simples, elementales, de cada clase de coste, las que se reparten. Por ejemplo, se asigna o reparte el coste de agua de la factura del mes de noviembre, o se imputa el coste de la nómina del mes de febrero, etc.

Al finalizar esta fase el total de gastos considerados como consumidos en el periodo más aquellos costes que se consideren como tales aunque no puedan ser enmarcados como gastos estarán adscritos al menos a un objeto de coste determinado.

En el capítulo correspondiente se desarrollarán convenientemente todas las cuestiones relativas a la forma concreta de producir estas asignaciones a la par que se señalarán los criterios que se consideren más convenientes en el caso de los costes que no puedan asociarse directamente con uno o varios objetos de coste.

Por supuesto, como se describirá en su momento, la fiabilidad del cálculo será mayor cuanto mayor sea el porcentaje de costes asociados directamente con objetos de coste.

3. Imputación de Costes de Centros de Nivel Superior a Centros de Último Nivel.

El modelo se plantea con un desarrollo de estructuras "en árbol", de tal manera que se puede hablar de niveles en ese desarrollo. Una primera cuestión a dilucidar viene referida al número de niveles que debe señalarse en un proceso de normalización como el que se está acometiendo, dirigido a entes que pueden presentar una gran diversidad en cuanto a su volumen de producción.

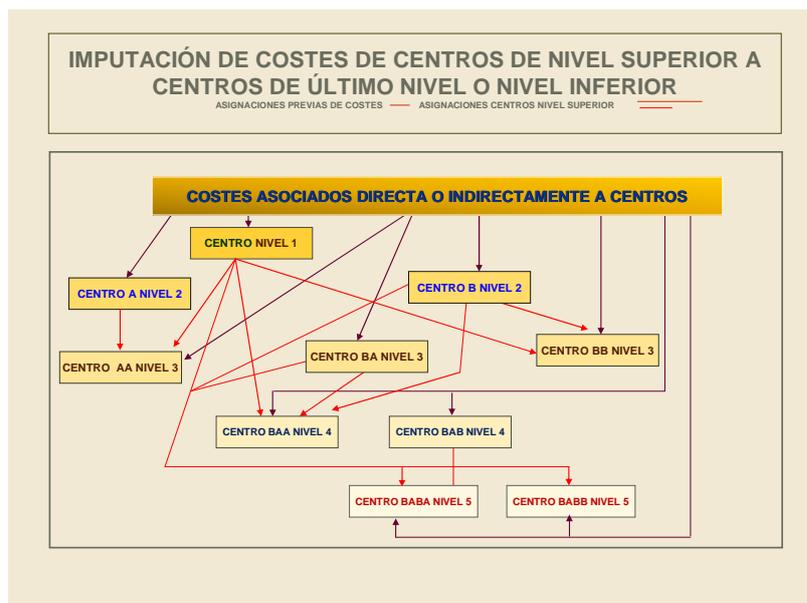
Por otra parte, el que se proponga un desarrollo "en árbol" no implica que el mismo disponga de una operatividad en cuanto a sus componentes. En efecto, *a priori*, un desarrollo de esas características podría limitarse a determinar un sistema de unidades que desarrollan las de nivel superior y en ellas quedan encuadradas, sin ningún otro tipo de connotación.

En el modelo que ahora se describe se ha preferido dotar de un significado más amplio al concepto de *desarrollo en árbol*, permitiendo una asociación de costes tanto a los niveles superiores como al último nivel de desagregación. La opción anterior implica que pueden existir al final de la fase que se ha descrito con anterioridad una serie de unidades elementales de coste asociadas con centros de nivel superior, cuando el objetivo último en el cálculo de la estructura de centros de coste es determinar el coste de las unidades definidas con el máximo nivel de desagregación.

Como consecuencia de lo dicho se hace necesario proceder a imputar el coste de esos centros de nivel superior a los centros de último nivel.

La posibilidad de asignar costes a los diferentes niveles de centros (y, como se verá en el apartado correspondiente, a actividades/productos) podría implicar un conjunto de repartos "en cascada" de unos niveles a otros, lo que si bien desde un punto de vista teórico no representa mayores problemas en su definición, desde el punto de vista práctico implicaría una dificultad extra añadida a los gestores del sistema, sin que existan ventajas aparentes de ese proceder⁵⁵. Para evitar el problema este modelo propone que el reparto de los costes asignados a centros de nivel superior se produzca, independientemente del nivel del centro al que se hayan asignado esos costes, en una sola fase a los centros de último nivel o nivel máximo de desagregación.

Por supuesto, lo dicho anteriormente sólo pretende facilitar la correcta gestión del sistema abriendo la posibilidad de asignación de costes a entidades superiores a las que se han definido como "de último nivel", lo que no implica en modo alguno que se deban producir necesariamente esas asignaciones, por lo que se podrá gestionar el sistema sin necesidad de producir asignaciones a centros de nivel superior. Es decir, ésta es una opción optativa, lo que es igualmente válido para todas las imputaciones a objetos de coste de niveles superiores.



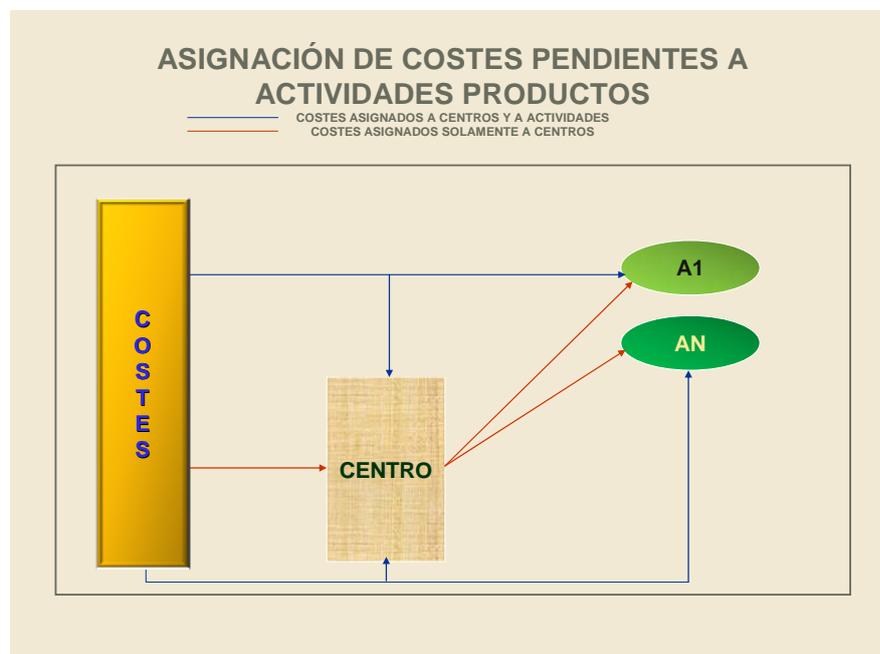
⁵⁵ Piénsese en la necesidad de definir criterios de imputación por cada nivel de reparto en ese tipo de asociación de costes en cascada.

El resultado final de esta fase consistirá en que todos los costes asociados con centros se encuentran asignados a los centros de nivel inferior, consiguiéndose uno de los objetivos del sistema de contabilidad analítica: la determinación del coste de los centros en que, desde el punto de vista del sistema, se ha dividido la organización.

4. Imputación de Costes de Centros no asignados previamente a Actividades/Productos.

Como se señaló en el punto 2, cada una de las unidades elementales de coste (Facturas, Recibos, Nóminas, etc.) se han podido asociar con centros y/o actividades/productos, siendo evidente que en aquellos casos en que la asociación lo ha sido con centros solamente, existirá la necesidad de imputar esos costes a las actividades/productos que van a ser los portadores finales de los mismos.

Para proceder a esa asociación costes-actividades/productos se precisará de un mecanismo de imputación a partir del centro en el que se han asignado esos costes "pendientes"⁵⁶.



La consecuencia de esta fase será que todos los costes están asociados a actividades/productos.

⁵⁶ Pendientes en tanto en cuanto no han sido asignados a actividades/productos hasta ese momento.

Una alternativa a esta forma de proceder puede ser la de unir las fases que aquí se denominan Fase cuatro y Fase siete en una sola. Si se procediera de esta manera se debe garantizar que si existen Centros Mixtos se debe descomponer su coste a la hora de la imputación entre aquellos costes que corresponden a la parte "no auxiliar" del centro respecto de la parte "auxiliar" y que, así mismo, se identifique claramente en el proceso estratificado de formación de costes la parte de los mismos que haya provenido de la imputación de costes de actividades auxiliares a centros no auxiliares o mixtos.

5. Imputación de Costes de Actividades Auxiliares de Nivel Superior a Actividades Auxiliares de último Nivel.

Debe señalarse que en este apartado el modelo que se propone se aleja, en cierta medida, de los modelos que habitualmente pueden encontrarse en los manuales sobre esta disciplina en lo tocante al funcionamiento de los denominados "centros auxiliares".

En efecto en la teoría contable al uso es habitual que el coste de los centros auxiliares se asigne, a través del correspondiente criterio de imputación a los centros principales y/o al resto de centros en general.

La consecuencia de esa forma de actuar es que no se calcula en ningún caso el output de esos centros auxiliares, en la mayoría de los casos por no considerarse interesante esa información desde el punto de vista de la gestión.

En el ámbito de las Administraciones Públicas y, en la mayoría de las organizaciones muy complejas esa situación puede variar, al menos en teoría, notablemente: esos centros auxiliares pueden tener la importancia⁵⁷ cuantitativa y/o cualitativa como para que el análisis de su producción sea interesante desde el punto de vista de la gestión y, en consecuencia, del sistema de contabilidad analítica.

En todo caso, e independientemente de las consideraciones que sigan en éste y en los siguientes apartados del capítulo, la necesidad de contar con el análisis de esos outputs de los centros auxiliares trae como consecuencia la posibilidad de imputar de manera más

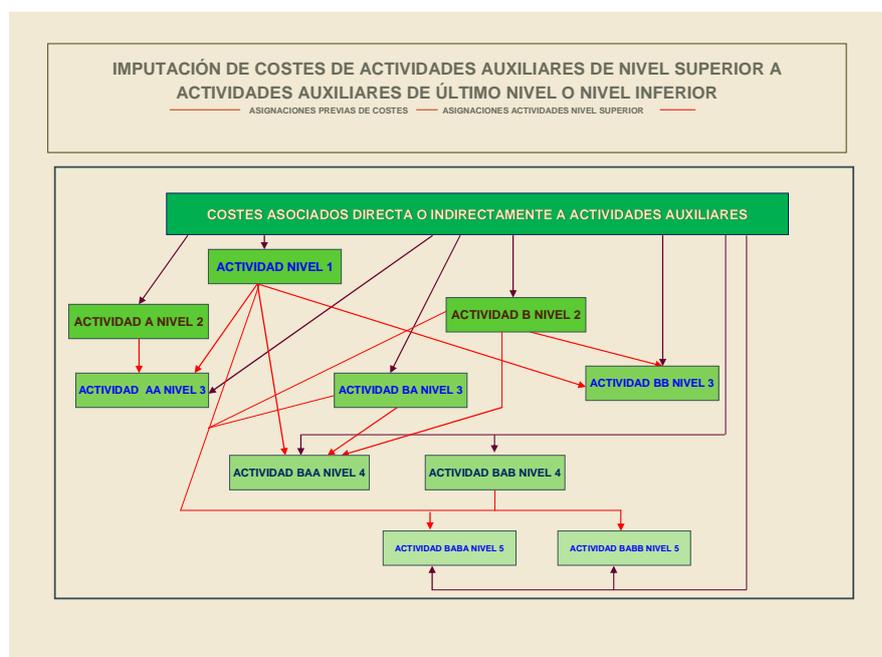
⁵⁷ Piénsese, por ejemplo, en la importancia de los centros de desarrollo y apoyo informático de cualquier entidad compleja si se considera a éstos como centros auxiliares.

objetiva el coste de los centros auxiliares a los receptores de sus costes: el resto de los centros no auxiliares⁵⁸.

Se habrán definido, pues, esos outputs de los centros auxiliares⁵⁹ que, de acuerdo con la nomenclatura del Modelo C.A.N.O.A. son denominados “actividades/productos auxiliares” o, para simplificar, “actividades auxiliares”.

Al igual que ocurría con centros de coste, se habrán definido tanto para actividades auxiliares como para el resto de las actividades desarrollos “en árbol”, por lo que existirá la posibilidad de que haya costes que se hayan asociado con actividades de nivel superior.

En esta fase lo que se produce es la imputación del coste de las actividades auxiliares de nivel superior a las de último nivel. Por supuesto, lo dicho anteriormente sólo pretende facilitar la correcta gestión del sistema abriendo la posibilidad de asignación de costes a entidades superiores a las que se han definido como "de último nivel", lo que no implica en modo alguno que se deban producir necesariamente esas asignaciones, por lo que se podrá gestionar el sistema sin necesidad de producir asignaciones a actividades de nivel superior.



⁵⁸ En su momento se hará referencia al problema de las “prestaciones recíprocas” o cesión de costes entre centros auxiliares.

⁵⁹ El caso de los centros mixtos puede reducirse a un caso particular del de los auxiliares.

El resultado final de esta fase consistirá en que todos los costes de actividades auxiliares estarán asignados a actividades auxiliares de último nivel.

6. *Imputación de Costes de Actividades Auxiliares a Centros no Auxiliares.*

Como consecuencia de la fase anterior existirán unos costes asociados a actividades auxiliares de último nivel cuya vocación es la de ser asignados a centros "no auxiliares"⁶⁰. Una primera cuestión en relación con este modo de proceder podría hacer referencia a por qué solamente se imputan estos costes de actividades auxiliares a centros "no auxiliares" y, por tanto, no se imputan también a centros auxiliares.

Se está planteando el problema de las *prestaciones entre centros* (de los que constituye un caso particular y, posiblemente, el más complicado, el de las *prestaciones recíproca*), definiéndose como tales el caso de aquellas relaciones entre centros auxiliares (se puede definir una gama diversa de posibilidades en esas relaciones, por ejemplo centros auxiliares que dan prestaciones a otros centros auxiliares y, a su vez, reciben prestaciones de los mismos, centros que dan prestaciones y no reciben, etc.), lo que suscita la necesidad de plantear diversas posibilidades para atender a su resolución⁶¹.

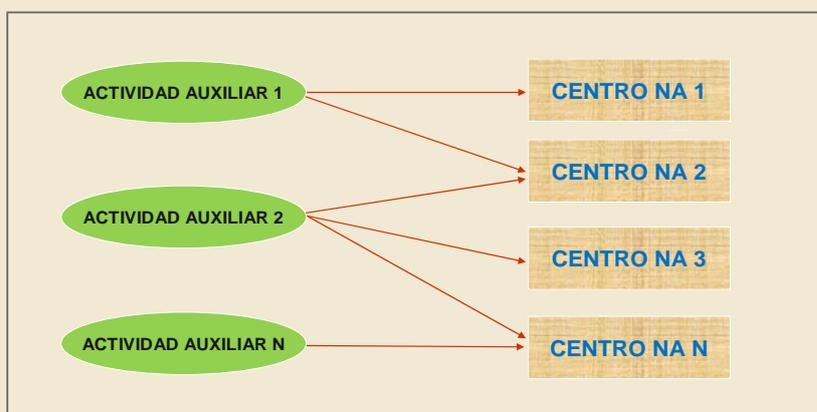
En el modelo que aquí se está planteando se opta por no tener en cuenta esas posibilidades de prestaciones recíprocas entre centros auxiliares con objeto de no complicarlo aún más, teniéndose en cuenta que de acuerdo con la concreción de centros auxiliares que se ha desarrollado en el capítulo cuarto su importancia es relativamente pequeña en el ámbito universitario.

La imputación de costes de actividades auxiliares a centros no auxiliares se realizará a través de los criterios que se definan en cada caso.

⁶⁰ Se utiliza el término "no auxiliar" como comprensivo de todos los tipos de centros que son susceptibles de recibir costes de centros auxiliares a través de sus actividades, incluyéndose, por tanto, los centros principales, los centros de dirección, administración y generales, etc.

⁶¹ Entre esas posibilidades cabe señalar, sin ánimo de exhaustividad, el método de las ecuaciones lineales simultáneas, el método de tanteo, el método de las prestaciones netas, las distribuciones sucesivas, la liquidación interna a costes prospectivos, etc.

IMPUTACIÓN DEL COSTE DE ACTIVIDADES AUXILIARES A CENTROS NO AUXILIARES



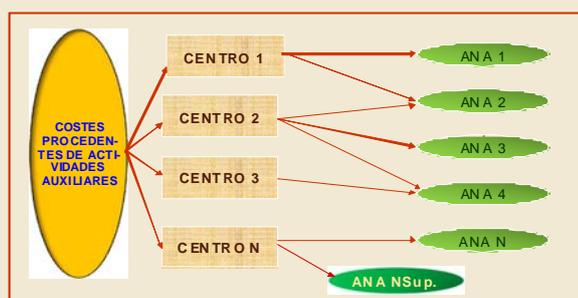
El resultado de esta fase consistirá en que todo el coste de las actividades auxiliares habrá sido imputado a los centros de coste que reciben sus prestaciones.

7. Imputación de Costes procedentes de Actividades Auxiliares a Actividades/Productos

Como consecuencia de la fase anterior existirán una serie de costes asociados a centros (no auxiliares) que no han sido imputados a las actividades/productos por ellos realizados. Procederá, pues, su imputación a través de los correspondientes criterios (que podrán ser similares o no a los que se utilizaron en la imputación de lo que se ha venido denominando "costes pendientes") a dichas actividades/productos.

Esa imputación se realizará bien a actividades de último nivel, bien a actividades de nivel superior.

IMPUTACIÓN DE COSTES PROCEDENTES DE ACTIVIDADES AUXILIARES AL RESTO DE ACTIVIDADES

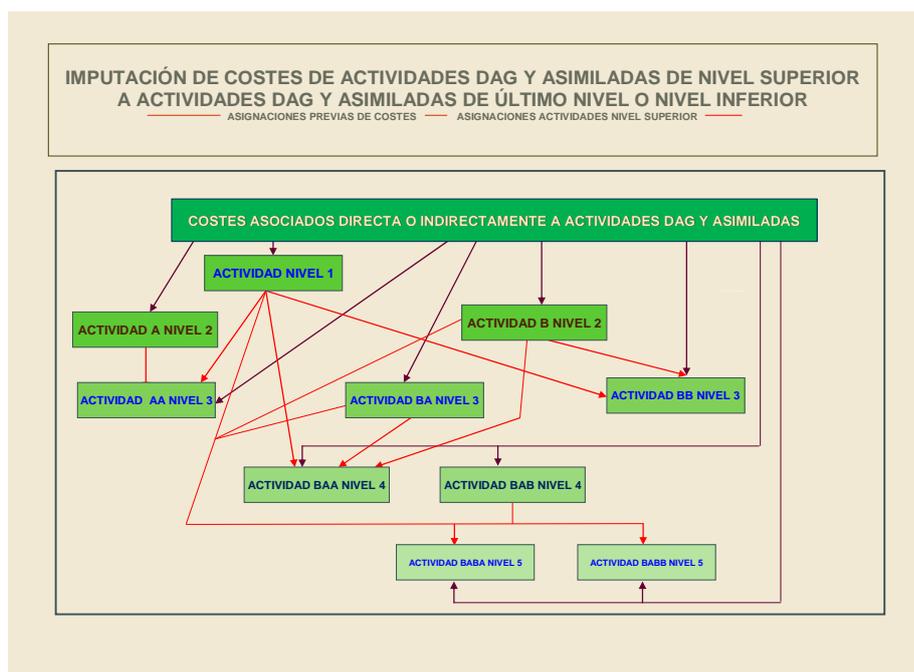


El resultado final de esta fase consistirá en que todos los costes procedentes de actividades auxiliares habrán sido imputados a actividades no auxiliares.

8. Imputación de Costes de Actividades DAG y Asimiladas de Nivel Superior a Actividades DAG de último Nivel.

Al igual que ocurría con actividades auxiliares, se habrán definido tanto para actividades Directivas, de Administración y Generales como para el resto de las actividades desarrollos “en árbol”, por lo que existirá la posibilidad de que haya costes que se hayan asociado con actividades de nivel superior.

En esta fase lo que se produce es la imputación del coste de las actividades directivas, administrativas y generales de nivel superior a las de último nivel. Por supuesto, lo dicho anteriormente sólo pretende facilitar la correcta gestión del sistema abriendo la posibilidad de asignación de costes a entidades superiores a las que se han definido como "de último nivel", lo que no implica en modo alguno que se deban producir necesariamente esas asignaciones, por lo que se podrá gestionar el sistema sin necesidad de producir asignaciones a actividades de nivel superior.



El resultado de esta fase consistirá en que todas las actividades directivas, administrativas y generales (y en su caso las asimiladas) tienen sus costes imputados a las actividades directivas, administrativas y generales de último nivel.

9. Imputación de Costes de Actividades de Dirección, Administración y Generales y Asimiladas a Actividades no DAG.-

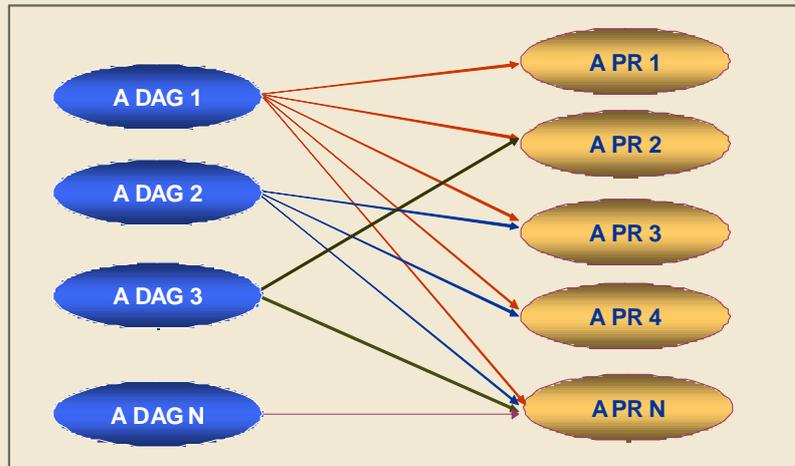
Como consecuencia de todas las fases anteriores llegados a este punto todas las actividades principales o finalistas (y en su caso las no auxiliares que no se hayan considerado asimiladas en su comportamiento a las actividades directivas, administrativas y generales) tienen asignados todos los costes (a sus diferentes niveles) y las actividades directivas, administrativas y generales (y asimiladas) tienen calculados todos sus costes al último nivel de actividad/producto que se haya definido.

En esta fase se debe proceder a efectuar la imputación del coste de las actividades directivas, administrativas y generales (y asimiladas) al resto de actividades⁶² (por supuesto excluyendo las que se han definido como auxiliares).

Dicho proceso se efectuará mediante la utilización de los criterios que en cada caso se considere oportuno y que tendrán ocasión de discutirse en el apartado séptimo de este documento.

⁶² En este punto podría plantearse, al igual que en el caso de las actividades auxiliares, el problema de las *prestaciones recíprocas*, valiendo ahora las consideraciones que en su momento se hicieron para dichas actividades auxiliares.

IMPUTACIÓN DEL COSTE DE ACTIVIDADES DIRECTIVAS,
ADMINISTRATIVAS Y GENERALES (Y ASIMILADAS) AL RESTO
DE ACTIVIDADES (NO AUXILIARES)



El resultado final de esta fase del proceso de cálculo consistirá en que todas las actividades principales o finalistas (y similares) de último nivel habrán recibido los costes de las actividades directivas, administrativas y generales (y asimiladas en su caso).

10. Imputación de Costes del resto de Actividades de Nivel Superior a Actividades de Último Nivel.

Al igual que ocurría con actividades auxiliares Y actividades directivas, administrativas y generales, se habrán definido para actividades finalistas o principales (y similares) desarrollos “en árbol” por lo que existirá la posibilidad de que haya costes que se hayan asociado con actividades de nivel superior.

En esta fase lo que se produce es la imputación del coste de las actividades finalistas o principales de nivel superior a las de último nivel con las mismas características que cuando se habló del reparto de las actividades auxiliares o de las directivas, administrativas y generales de nivel superior a las de último nivel.



El resultado final de esta fase es que todas las actividades de último nivel que no han sido consideradas como auxiliares ni directivas, administrativas y generales (o asimiladas), es decir, las actividades que se vienen denominando como finalistas o principales o similares en su comportamiento, habrán recibido todos los costes que se consideran asignables de manera individualizada a las mismas.

11. Asignación de Ingresos a Actividades/Productos.

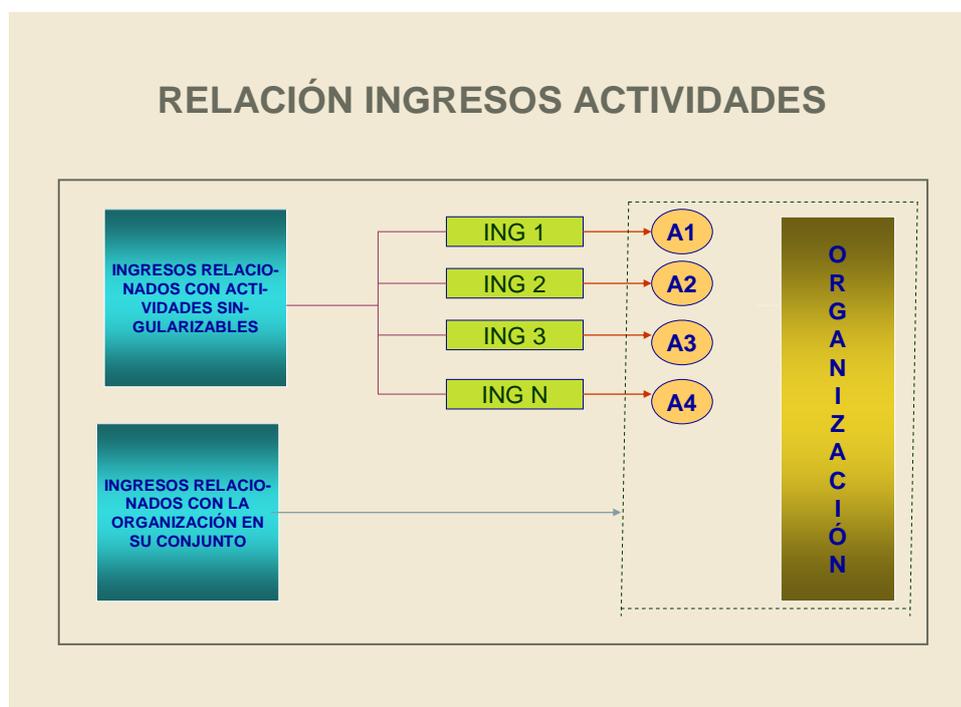
Al igual que ocurría con los elementos de coste, paralelamente a esa determinación y sus correspondientes implicaciones descritas hasta ahora, se habrán determinado los ingresos que la organización ha ido generando.

En el capítulo tercero de este documento se ha hecho referencia detallada de los elementos de ingreso en el ámbito universitario, describiéndose ahora su funcionamiento en el modelo.

Una primera característica es que un ingreso determinado no va a ser objeto de reparto para su asociación con una actividad/producto determinado, sino que será el nivel al que se determine el ingreso el que "provocará" su asociación con el nivel de actividad/producto que en cada caso se determine. La consecuencia inmediata de lo anterior es que no existirán en relación con Ingresos las fases que se han descrito en los procesos de determinación de costes.

Por supuesto, los ingresos se relacionarán con todas o con algunas de las actividades que se han definido como finalistas en la organización, existiendo la posibilidad de que ciertos ingresos no puedan ser individualizados ni siquiera a un determinado nivel de las actividades que conforman la estructura de la organización.

En ese caso, como se verá posteriormente, se considerará que el ingreso afecta al conjunto de la organización, no a las actividades definidas como "organización" en particular, y se relacionará con el conjunto de costes de la misma.



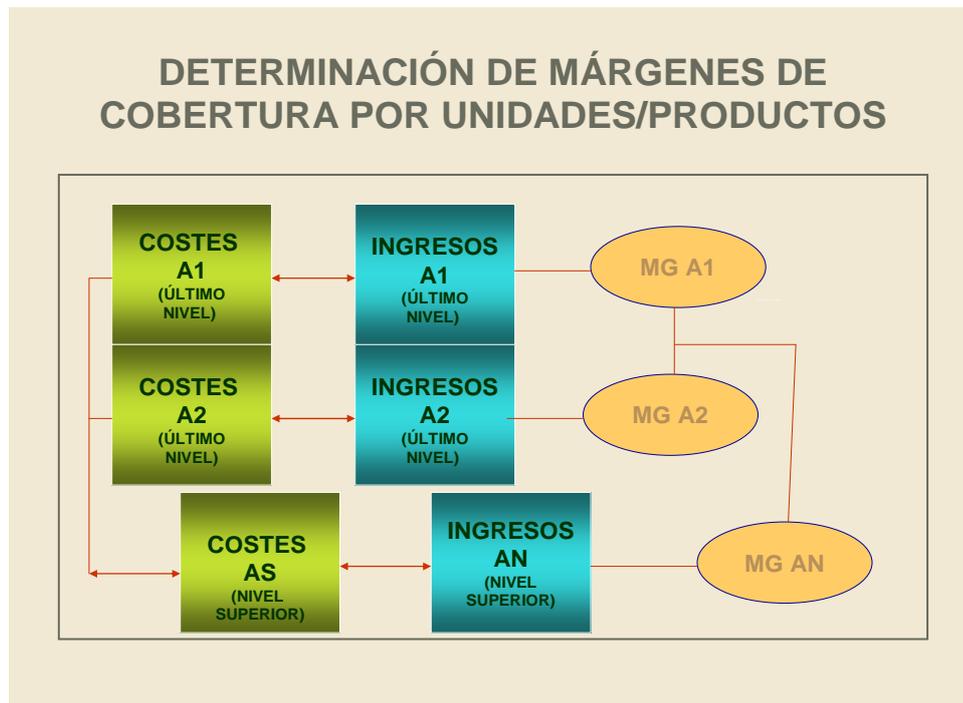
El resultado de esta fase será que una serie de actividades tendrán ingresos relacionados con ellas y otras no. Todos los ingresos singularizables estarán relacionados con una sola actividad. La actividad/producto con la que están relacionados los ingresos singularizables puede situarse al nivel al que se produzca esa singularización.

12. Determinación de Márgenes de Cobertura por Actividades/Productos.

Una vez efectuada la fase descrita en el punto anterior todos los costes se encontrarían relacionados con todas las actividades de la organización de último nivel y los ingresos se encontrarían o bien asignados a una actividad de último nivel, o bien relacionados con una actividad de nivel superior o, por último, asociados al conjunto de la organización.

En el caso de los ingresos que se hayan asociado con actividades (al nivel que se determine en cada caso) se procederá a determinar el grado de cobertura de costes (representará un porcentaje sobre el total de costes que, en caso de que los ingresos sean superiores a los costes será superior al 100%) mediante la comparación de dichos ingresos con los costes asociados a las actividades en cuestión.

El proceso de determinación de márgenes implicará, en su caso, los correspondientes procesos de agregación.

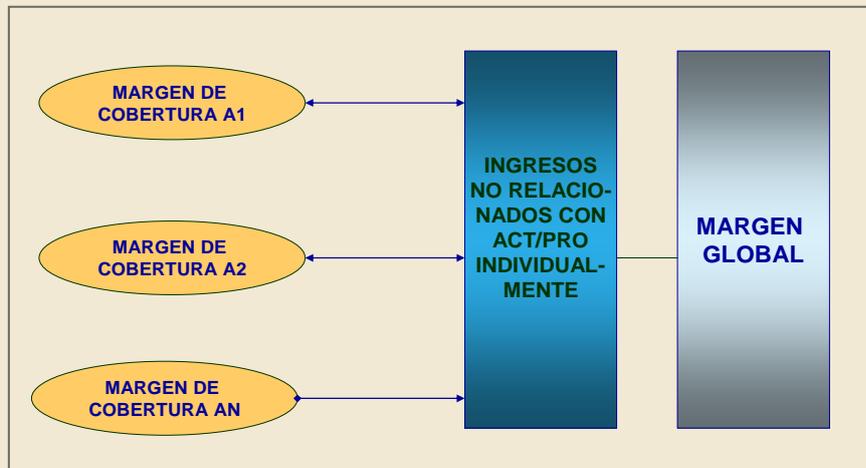


El resultado de esta fase será la determinación de todos los márgenes posibles por actividades/productos en sus diferentes niveles.

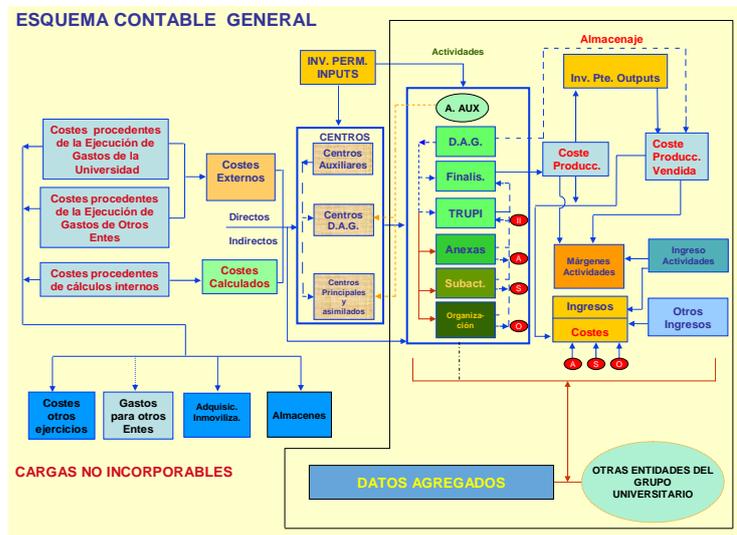
13. Determinación de Márgenes Globales.

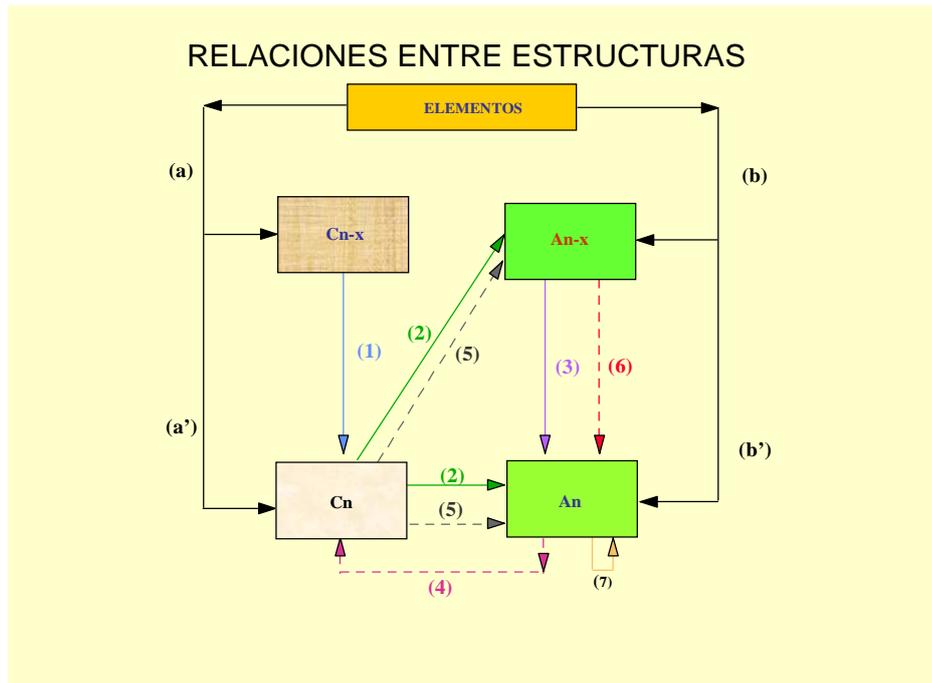
Una vez determinado el margen de cobertura de cada actividad/producto considerada individualmente se procederá al cálculo del margen global teniendo en cuenta, como se anunciaba en el punto once de este apartado, aquellos ingresos que no pueden asociarse individualmente con ninguna actividad.

DETERMINACIÓN DE MÁRGENES GLOBALES



En la figura siguiente se describe el modelo desde un punto de vista general.





En la primera figura se describe el modelo a partir de una visión de conjunto, mientras que en la segunda se desarrollan los aspectos relativos a las posibles relaciones entre las estructuras que conforman dicho modelo de acuerdo con la siguiente descripción:

- a) Implica la relación directa o indirecta de cada uno de los componentes de la estructura de elementos de coste con los centros de nivel superior (o centros n-x).
 - a') Implica la relación directa o indirecta de cada uno de los componentes de la estructura de elementos de coste con los centros de último nivel (o centros n).
 - b) Implica la relación directa o indirecta de cada uno de los componentes de la estructura de elementos de coste con las actividades de nivel superior (o actividades n-x).
 - b') Implica la relación directa o indirecta de cada uno de los componentes de la estructura de elementos de coste con las actividades de último nivel (o actividades n).
- (1) Implica la relación entre los centros de nivel superior (o centros n-x) y los centros de último nivel (centros n).
- (2) Implica la imputación de costes pendientes (no asignados previamente a actividades) en los centros de último nivel a las actividades por ellos realizadas.

- (3) Implica la imputación de costes de actividades de nivel superior a actividades de último nivel.
- (4) Implica la imputación de costes de actividades auxiliares a centros de último nivel.
- (5) Implica la imputación de los costes recibidos por el reparto de actividades auxiliares por los centros no auxiliares a actividades.
- (6) Implica la imputación de los costes asignados a actividades de nivel superior (o actividades n-x) procedentes de actividades auxiliares a las actividades de último nivel.
- (7) Imputación de costes de actividades directivas, administrativas y generales y asimiladas a actividades principales o finalistas y asimiladas.

7. Criterios de Reparto

7.1. Introducción.

En el capítulo anterior de este documento se ponían de manifiesto las "reglas de juego" que ofrece el modelo de contabilidad analítica para Universidades, el marco en el que se garantiza que se respetan las condiciones de normalización⁶³, correspondiendo a este capítulo la determinación de los parámetros, los criterios o claves de reparto, que permiten operar con dicho modelo, de aquellos algoritmos, en suma, que posibilitan dotar de contenido práctico las relaciones entre las estructuras definidas.

Como primera cuestión importante a reseñar cabe citar el hecho de la dificultad de concretar desde un punto de vista genérico dicho criterio cuando se está haciendo referencia a un conjunto tan variopinto como el mundo de las Universidades, aspecto éste suficientemente comentado con anterioridad y sobre el que no parece preciso volver a insistir.

No obstante esa variedad, un sistema de determinación de costes normalizado debe contar con criterios, al menos en ciertas fases del proceso de cálculo, suficientemente similares como para garantizar la comparabilidad de los outputs de información.

Por supuesto, dicha similitud debe llegar hasta donde llega la similitud de los entes a los que se dirige y debe tener en cuenta, así mismo, como se ha venido reiterando en diversos aspectos a lo largo de este documento, la existencia del *principio de importancia relativa* que flexibilizará, en los casos en que sea oportuno, la ineludible normalización.

A continuación se va a ir describiendo cada uno de los criterios que se considera oportuno utilizar para vehicular las relaciones entre las distintas estructuras o entre ellas mismas.

Parece importante señalar que la definición de un criterio no implica necesariamente que todos los costes que se pueden repartir con dicho criterio vayan a ser "obligatoriamente" repartidos, por el contrario, la definición de un criterio sólo señala la posibilidad de que

⁶³ Parece oportuno insistir en que ese marco, a pesar de su carácter limitativo, ofrece un conjunto de posibilidades que pueden facilitar la flexibilidad en su aplicación, manifestándose dicha flexibilidad en aspectos tales como la no definición de centros de nivel superior con carácter operativo, la no necesidad de utilizar centros auxiliares, etc. Dicha flexibilidad se va a manifestar también, como se concretará en el capítulo dedicado a las reglas de normalización, en la "libertad" de elección de criterios en algunas de las fases de determinación de costes.

existan costes que no pueden asociarse con una determinada estructura y será en esos casos cuando "entre en juego" dicho criterio.

Los criterios de asignación de costes a centros y actividades (excepto en lo relativo a los *costes de personal*) se ofrecen con un valor meramente indicativo, siendo aceptable cualquier otro criterio que permita establecer una relación lógica entre el objeto de reparto y el receptor del mismo.

En la asignación de costes de elementos a centros y a actividades se ha preferido diferenciar la localización de costes de personal respecto de la del resto de costes debido a la importancia de aquéllos y a la mayor flexibilidad de criterios en relación con los últimos citados.

Debido a su utilización en diferentes fases del proceso de cálculo de costes parece oportuno definir el concepto de "créditos totales matriculados- CTM":

Parámetro que relaciona a cada alumno matriculado en una asignatura o en un grado con el número de horas lectivas (créditos) que ésta tiene asignado, con lo cual se establece una unidad de equivalencia temporal.

Un ejemplo puede ayudar a clarificar, en su caso, el concepto:

El Centro 1, de naturaleza docente, es el encargado de impartir 2 asignaturas, la A con 10 créditos y en la que se han matriculado 60 alumnos y la B con 15 créditos asignados y 20 alumnos matriculados.

El Centro 2, imparte la asignatura C con 20 créditos y 120 alumnos matriculados.

El número de CTM de cada uno de los centros y asignaturas será el siguiente:

Centro1:

Asignatura A: $60 \text{ (alumnos)} \times 10 \text{ (créditos)} = 600 \text{ CTM}$.

Asignatura B: $20 \text{ (alumnos)} \times 15 \text{ (créditos)} = 300 \text{ CTM}$

Número de CTM del Centro 1 = $900 \text{ (} 600 + 300 \text{)}$.

Centro2:

Asignatura C: 120 (alumnos) x 20(créditos) = 2.400 CTM tanto en esa asignatura como en el Centro 2.

El total de CTM será $900 + 2.400 = 3.300$

7.2 Asignación del coste de personal a centros y actividades.

El tratamiento de las personas, y coste asociado, que prestan su trabajo en un sujeto contable supone no solo una partida importante sobre el total del coste de la organización sino que su importancia desde un punto de vista cualitativo, localización y correcta asignación en centros y actividades, es fundamental por el efecto “arrastre” que produce en los demás costes y como eje en los criterios para repartos indirectos.

Esta jerarquía se ve, incluso, acentuada en el caso de las Universidades en el que su actividad típica es realizada por un personal específico, en retribuciones y labores, como es el personal docente e investigador (PDI), flanqueado por el personal de administración y servicios (PAS).

La idea central es relacionar a cada persona con el centro de coste en el que preste su trabajo y con las actividades que realiza en ese centro. Por supuesto, distintos elementos de coste “acompañarán” a la persona tanto en el centro como en la actividad. Estos elementos serán, en principio, aquellos que pueden vincularse de forma más individual: Sueldos y Salarios, Cotizaciones Sociales cargo al empleador y Previsión Social de Funcionarios.

Los elementos incluidos en Otros Costes Sociales, Indemnizaciones por razón del servicio y Otras Indemnizaciones es conveniente que sigan también a la persona aunque, en ocasiones, en función de la importancia relativa de su importe, puede resultar aceptable la aplicación de un reparto más general basado en el número de personas equivalentes (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, centros y actividades, para un periodo determinado).

Además de todo ello, cabe la posibilidad de que la persona perciba conceptos retributivos (convertidos en elementos de coste) comunes por la prestación de su trabajo, cualquiera

que sea el centro y las actividades a las que se dedique, o específicos, bien por razón de un cargo académico remunerado en un centro de coste, bien por la actividad que realice (p.ej. docencia, investigación).

En el conjunto de personas consideradas como Personal Docente e Investigador puede existir personal que sea sólo docente o sólo investigador e, incluso, los denominados *becarios de colaboración*, que pueden realizar actividades administrativas y, en algunos casos, docentes.

La localización en centros y actividades presenta una problemática a la que tratará de dar respuesta distinguiendo las siguientes posibilidades:

1. Personas que prestan su trabajo en un sólo centro de coste y realizan una única actividad.

La persona es asignada al centro de coste y a la actividad con el 100% de dedicación: la totalidad de sus retribuciones y costes de personal vinculados serán coste del centro y de la actividad. Otro tanto ocurre con su persona equivalente en el momento del cálculo del criterio “personas equivalentes” por centros y actividades.

Esta posibilidad suele ser más habitual en relación con el personal de administración y servicios ya que, en principio, sus actividades tenderán a presentarse con un grado de agregación mayor que en el caso de otros tipos de personal.

2. Personas que prestan su trabajo en un solo centro y realizan varias actividades.

Posiblemente el caso más frecuente. Como regla general el coste asociado a la persona será coste del centro y se prorrateará entre las actividades que realice en función de su dedicación a actividades.

Dentro de este supuesto está la mayoría del PDI, que perteneciendo a un centro docente y/o de investigación presta su trabajo en distintas actividades docentes e investigadoras, así como los que prestan su trabajo en centros de apoyo a la docencia e investigación y cuya dedicación puede ser medida en relación con actividades concretas que son realizadas por el centro.

En estos supuestos, la totalidad de la persona y sus costes asociados se incluirán en el centro.

Las actividades que realizan serán objeto de tratamiento distinto conforme a las siguientes reglas:

- Personas que realizan actividades docentes y actividades de investigación.

En este caso, los conceptos retributivos "complemento específico por méritos docentes" (quinquenios) y "complemento a la productividad" (sexenios) irán, respectivamente, a actividades de docencia y a actividades de investigación.

El resto de las remuneraciones se asignará, así mismo, conforme al criterio de docencia/investigación y dentro de cada una de estas áreas en función de la dedicación a actividades docentes y actividades de investigación.

La dedicación a las actividades será, por tanto individual, y basada en valores objetivos o de dedicación a las mismas.

- Personas que aun siendo PDI realizan también actividades de gestión académica remuneradas.

Son los Directores y Secretarios de Departamento y posibles asimilados. Es personal que además de poder estar en la situación anterior acompañan su actividad docente e investigadora con otra actividad de dirección o gestión (del departamento). En este caso el concepto retributivo correspondiente al cargo académico será coste de la actividad de dirección o gestión directamente, del resto de sus retribuciones habrá que calcular la correspondiente reducción en docencia para prorratear entre las actividades docentes y la de gestión del departamento.

- Personal que realiza actividades bien docentes bien investigadoras. En este caso la dedicación de la persona en uno u otro tipo será la que marque la dirección de sus costes asociados y su persona equivalente.
- Personas que realizan actividades de apoyo a la docencia e investigación. En este caso, en el que la dedicación de personas a actividades puede ser complejo, se recomendaría la asignación del coste del personal desde el centro como un coste pendiente más.

3. Personas que prestan su trabajo en varios centros de coste a lo largo del periodo en cuestión, aunque no al mismo tiempo. Las actividades que realizan son, en la mayoría de los casos, también distintas.

Son personas que en el periodo han sufrido un cambio de centro de coste. Por tanto, la persona equivalente será quien determine "cuánto" de sus costes asociados se asigna a un centro y "cuánto" a otro centro.

Seguirá las reglas generales o particulares para asignar sus costes a actividades dependiendo de las características de las mismas.

4. Personas que prestan su trabajo en distintos centros al mismo tiempo. Las actividades, en la gran mayoría de los casos, serán distintas.

Problemática que afecta a personas con cargos académicos como Rectores, Vicerrectores, Decanos, Secretarios de Centros, Defensor Universitario, etc.

Todas estas figuras tienen un concepto retributivo por cargo académico que acompañará a la persona en su centro de coste, y actividad "académica".

Para el resto de sus retribuciones se tendrá en cuenta el coeficiente de reducción docente que afectará tanto al centro como a las actividades y con un funcionamiento similar al explicado en puntos anteriores. Hay que considerar que tanto el Rector como el Defensor Universitario tienen un coeficiente reductor del 100% por lo que la totalidad de sus retribuciones docentes incrementarán el coste de su centro y actividades de gestión, dirección, etc.

De forma similar a la descrita se operará con aquellas personas, incluido el Rector y demás cargos incluidos en este punto, que puedan encuadrarse en Órganos Colegiados a los que dediquen parte de su tiempo.

También se encontrarán en esta situación las personas integradas en Centros, Institutos o Grupos de Investigación siempre que no presten sus servicios únicamente en estas unidades.

5. Determinadas personas pueden no ceder sus costes a un centro, aunque sí a actividades, ya sea en todo o en parte.

En este punto, al menos, se pueden incluir:

- Investigadores que participen en un proyecto o actividad investigadora no asociada a un centro de coste. Todo el coste y su persona equivalente se asignará al proyecto.
- Liberados sindicales a tiempo total o parcial, que se consideran coste de la actividad *organización-acción sindical* por la totalidad o parte de sus costes de personal y persona equivalente.
- Personas de baja por enfermedad, maternidad, conciliación familiar y situaciones asimiladas. Se consideran coste de la organización en su conjunto y se asignan a la correspondiente actividad de organización, al tiempo que no se consideran coste ni para el centro ni para las actividades que en él debería realizar cada sujeto que incurre en este tipo de figura.

7.3. Criterios de reparto de elementos de coste (excepto costes de personal) a centros de coste.

La localización de los costes en los centros consumidores de los mismos puede efectuarse, como es sabido, bien de forma directa o bien indirectamente. En el primer caso se sabe con certeza la cuantía y el tipo de consumo que hacen los centros y no es necesario recurrir a algoritmos que relacionen ambas estructuras. Esta circunstancia es, lógicamente, la deseada en toda organización, y muchos costes (y a veces muy importantes cuantitativamente) gozan de esta condición. Sin embargo, es también habitual que ciertos costes sean consumidos o afecten simultáneamente a más de un centro y por las circunstancias que fueren, no pueda determinarse de manera inmediata el importe consumido por cada uno de ellos. En estos casos se produce una asignación indirecta de los costes a los centros y para ello se precisa definir unas claves o criterios de reparto que posibiliten la localización de la manera más objetiva y aproximada posible.

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, es el que puede 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, será cada uno de los hechos concretos de que conste ese elemento los que se relacionen o no de manera directa con los citados centros.

A continuación se acompaña una relación de elementos de coste y los posibles criterios de imputación a centros, debiéndose advertir que dichos criterios no son sino meras indicaciones o posibilidades ya que, como se anuncia en la introducción de este capítulo y se concretará en el dedicado a las reglas de normalización, este tipo de criterios será de libre elección por parte de cada Universidad.

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

ELEMENTOS	CRITERIOS DE IMPUTACIÓN
<i>ADQUISICIÓN DE BIENES Y SERVICIOS</i>	
<i>Coste de materiales para la docencia</i>	<i>Número de CTM; Horas de uso de los centros</i>
<i>Coste de materiales de reprografía e imprenta.</i>	<i>Órdenes de Trabajo Baremadas</i>
<i>Coste de material e instrumental de laboratorio y experimentación.</i>	<i>Criterio que pondere nº de CTM y personal investigador del centro</i>
<i>Coste de material deportivo y cultural</i>	<i>CTM; Nº personas equivalentes</i>
<i>Coste de fotocopias</i>	<i>Nº personas equivalentes</i>

ELEMENTOS	CRITERIOS DE IMPUTACIÓN
<i>Coste de vestuario</i>	<i>Nº personas equivalentes</i>
<i>Coste de productos farmacéuticos y material sanitario</i>	<i>Nº personas atendidas en los servicios médicos</i>
<i>Coste de material de oficina ordinario no inventariable</i>	<i>Nº personas equivalentes</i>
<i>Coste de material informático</i>	<i>Nº personas equivalentes; Nº aparatos relacionados con la informática</i>
<i>Prensa, revistas, libros y otras publicaciones</i>	<i>Nº personas equivalentes</i>
<i>Trabajos realizados por otras empresas</i>	<i>Criterio a determinar según las características del trabajo realizado</i>
COSTE DE SERVICIOS EXTERIORES	
<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; Nº personas equivalentes</i>
<i>Maquinaria</i>	<i>Tiempo de Uso; Nº personas equivalentes</i>
<i>Utillaje</i>	<i>Tiempo de Uso; Nº personas equivalentes</i>
<i>Mobiliario</i>	<i>Tiempo de Uso; Nº personas equivalentes</i>
<i>Equipos para proceso de información</i>	<i>Tiempo de Uso; Nº personas equivalentes</i>
<i>Elementos de transporte</i>	<i>Tiempo de Uso; Nº personas equivalentes</i>

ELEMENTOS	CRITERIOS DE IMPUTACIÓN
<i>Otro inmovilizado material</i>	<i>Tiempo de Uso; Nº personas equivalentes</i>
<i>Aplicaciones informáticas</i>	<i>Tiempo de Uso; Nº personas equivalentes; Nº de terminales (PCs)</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; Nº personas equivalentes</i>
<i>Maquinaria</i>	<i>Tiempo de Uso; Nº personas equivalentes</i>
<i>Utilillaje</i>	<i>Tiempo de Uso; Nº personas equivalentes</i>
<i>Mobiliario</i>	<i>Tiempo de Uso; Nº personas equivalentes</i>
<i>Fotocopiadoras</i>	<i>Órdenes de Trabajo Baremadas; Nº personas equivalentes</i>
<i>Equipos para proceso de información</i>	<i>Tiempo de Uso; Nº personas equivalentes, Nº aparatos informáticos</i>
<i>Elementos de transporte</i>	<i>Tiempo de Uso; Nº personas equivalentes</i>
<i>Otro Inmovilizado Material</i>	<i>Tiempo de Uso; Nº personas equivalentes</i>
<i>Aplicaciones informáticas</i>	<i>Tiempo de Uso; Nº personas equivalentes; Nº de terminales (PCs)</i>
<i>Servicios de profesionales independientes</i>	<i>Criterio a determinar según las características del servicio prestado</i>

ELEMENTOS	CRITERIOS DE IMPUTACIÓN
<i>Transportes</i>	<i>Kilómetros recorridos; Nº personas equivalentes</i>
<i>Primas de seguro</i>	<i>Criterio a determinar según las características del seguro</i>
<i>Publicidad, propaganda y relaciones públicas</i>	<i>Según características del elemento de coste</i>
<i>Suministros</i>	
<i>Energía eléctrica</i>	<i>Potencia Instalada; Potencia Instalada Ponderada; Puntos de luz; Metros cuadrados</i>
<i>Agua</i>	<i>Metros cuadrados ocupados por los centros; Volumen de ocupación de los centros; Número de personas equivalentes; Número de personas que hacen uso de las instalaciones (P.ej CTM)</i>
<i>Gas</i>	<i>Metros cuadrados ocupados por los centros; Volumen de ocupación de los centros; Número de personas equivalentes; Número de personas que hacen uso de las instalaciones (P.ej CTM)</i>
<i>Combustibles</i>	<i>Metros cuadrados ocupados por los centros; Volumen de ocupación de los centros; Número de personas equivalentes; Número de personas que hacen uso de las instalaciones (P.ej CTM)</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>

ELEMENTOS	CRITERIOS DE IMPUTACIÓN
<i>Comunicaciones</i>	
<i>Comunicaciones de voz y datos</i>	<i>Nº Personas equivalentes; Nº de terminales</i>
<i>Comunicaciones telefónicas</i>	<i>Número de Extensiones; Nº Personas equivalentes</i>
<i>Comunicaciones informáticas</i>	<i>Número de Equipos Conectados; Nº Personas equivalentes</i>
<i>Comunicaciones postales</i>	<i>Número de Destinatarios; Nº Personas equivalentes</i>
<i>Otras comunicaciones</i>	<i>Según el tipo de comunicación</i>
<i>Limpieza y aseo</i>	<i>Metros cuadrados ocupados por los centros; Volumen de ocupación de los centros; Número de personas equivalentes; Número de personas que hacen uso de las instalaciones (P.ej CTM)</i>
<i>Seguridad</i>	<i>Metros cuadrados/Personas equivalentes ; Número de usuarios de las instalaciones; Número de vigilantes</i>
<i>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>

ELEMENTOS	CRITERIOS DE IMPUTACIÓN
<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; Nº personas equivalentes</i>
Maquinaria	<i>Tiempo de Uso; Nº personas equivalentes</i>
Utillaje	<i>Tiempo de Uso; Nº personas equivalentes</i>
Mobiliario	<i>Tiempo de Uso; Nº personas equivalentes</i>
Fotocopiadoras	<i>Ordenes de trabajo baremadas; Nº personas equivalentes</i>
Equipos para proceso de información	<i>Tiempo de Uso; Nº personas equivalentes; Nº aparatos informáticos</i>
Elementos de transporte	<i>Tiempo de Uso; Nº personas equivalentes</i>
Otro Inmovilizado Material	<i>Tiempo de Uso; Nº personas equivalentes</i>
<i>Inmovilizado Inmaterial</i>	
Aplicaciones Informáticas	<i>Tiempo de Uso; Nº personas equivalentes, Nº de terminales (PCs)</i>
Otro Inmovilizado Inmaterial	<i>Tiempo de Uso</i>

Ciertos costes, por ejemplo los Costes Financieros, no se incluyen en las tablas de criterios de reparto al no considerarse susceptibles de asignación a objetos de coste individualizados. Se asociarán con la actividad Organización- Costes Financieros de manera directa sin presentar relación con ningún centro.

7.4. Criterios de reparto de elementos de coste (excepto costes de personal) a las actividades/productos.

Las relaciones que se establecen entre los costes en que incurre una Universidad para dar cumplimiento a sus fines y las actividades/productos en que éstos se materializan pueden ser fundamentalmente de dos tipos:

1. Puede haber un vínculo directo entre un hecho económico (que se concretará en un elemento de coste) y las actividades/productos, de forma tal que se establezca una asignación inmediata entre ambas estructuras sin necesidad de recurrir a ningún criterio de imputación.

Esta situación es la deseable en cualquier organización pues en ella desaparece totalmente la discrecionalidad que siempre trae aparejada la utilización de instrumentos de reparto por muy objetivos que éstos sean.

En el ámbito de las universidades se producen situaciones de este tipo en ciertos costes provocados por determinados hechos económicos, es el caso de muchos costes de personal, (como ha quedado suficientemente explicado en el segundo punto de este capítulo), o el de costes asociados a proyectos de investigación etc.

Es importante insistir en que esta vinculación directa entre elemento de coste y actividad puede ser, en un sistema de determinación de costes como el que se propone, independiente 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.

2. En segundo lugar, la relación coste/actividad puede ser de tal naturaleza que no se permita vincular ambas estructuras de modo inmediato y haya que recurrir para ello a ciertos criterios de reparto. En este caso es posible recurrir a una doble solución:

- a) Siempre y cuando los costes sean localizados previamente en centros, se podrá utilizar una o varias claves de reparto que permitan asignar esos costes allí ubicados a las actividades que esos centros efectúan. Esta alternativa es explicada en el apartado 7.6 de este capítulo.
- b) Utilizar criterios de asignación lo más objetivos posible para relacionar los elementos de coste con las actividades consumidoras de los mismos. Se producirán de esta forma repartos en los que los centros de coste no intervienen.

Lógicamente esta fórmula de asignación será utilizada en aquellos casos en que haya actividades no asociadas a centros de coste, pero también cuando su aplicación sea más factible, sencilla o se prevea obtener resultados más acordes con la realidad del ente.

La última situación es la que será tratada en este apartado, detallándose a continuación una relación de criterios de reparto para los correspondientes elementos de coste lo más posibilista y objetiva posible. En algunos casos se ofrecerán varias alternativas con objeto de que sea cada ente concreto el que elija el que considere más adecuado atendiendo a las condiciones en que su actividad se desarrolla.

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

ELEMENTOS	CRITERIOS DE IMPUTACIÓN
<i>ADQUISICIÓN DE BIENES Y SERVICIOS</i>	
<i>Coste de materiales para la docencia</i>	<i>CTM; Número de créditos asignaturas; Número de horas de impartición asignaturas</i>
<i>Coste de materiales de reprografía e imprenta.</i>	<i>CTM; Órdenes de Trabajo Baremadas</i>

ELEMENTOS	CRITERIOS DE IMPUTACIÓN
<i>Coste de material e instrumental de laboratorio y experimentación.</i>	<i>Criterio que pondere nº de CTM y personal investigador de las actividades</i>
<i>Coste de material deportivo y cultural</i>	<i>Número de CTM; Número personas equivalentes</i>
<i>Coste de fotocopias</i>	<i>Número de CTM; Número personas equivalentes</i>
<i>Coste de vestuario</i>	<i>Nº personas equivalentes</i>
<i>Coste de productos farmacéuticos y material sanitario</i>	<i>Número de CTM; Número personas equivalentes</i>
<i>Coste de material de oficina ordinario no inventariable</i>	<i>Nº personas equivalentes</i>
<i>Coste de material informático</i>	<i>Nº personas equivalentes</i>
<i>Prensa, revistas, libros y otras publicaciones</i>	<i>Nº personas equivalentes</i>
<i>Trabajos realizados por otras empresas</i>	<i>Criterio a determinar según las características del trabajo realizado</i>
COSTE DE SERVICIOS EXTERIORES	
<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>

ELEMENTOS	CRITERIOS DE IMPUTACIÓN
<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; Nº de terminales (PCs)</i>
<i>Cánones</i>	<i>Según el 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>Mobiliario</i>	<i>Tiempo de Uso</i>
<i>Fotocopiadoras</i>	<i>Órdenes de Trabajo Baremadas; Nº Personas 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 asociados a la actividad; Nº personas equivalentes</i>

ELEMENTOS	CRITERIOS DE IMPUTACIÓN
<i>Primas de seguro</i>	<i>Criterio a determinar según las características del seguro</i>
<i>Publicidad, propaganda y relaciones públicas</i>	<i>Según características del elemento de coste</i>
<i>Suministros</i>	
<i>Energía eléctrica</i>	<i>Tiempo de uso</i>
<i>Agua</i>	<i>Número de personas equivalentes; Número de personas que hacen uso de las instalaciones (P.ej CTM)</i>
<i>Gas</i>	<i>Número de personas equivalentes; Número de personas que hacen uso de las instalaciones (P.ej CTM); Tiempo de uso</i>
<i>Combustibles</i>	<i>Número de personas equivalentes; Número de personas que hacen uso de las instalaciones (P.ej CTM); Tiempo de uso</i>
<i>Otros suministros</i>	<i>Según las características del suministro podrá consistir en un criterio basado en el número de personas equivalentes o de usuarios</i>
<i>Comunicaciones</i>	
<i>Comunicaciones de voz y datos</i>	<i>Nº Personas equivalentes; Nº de terminales asociados a la actividad</i>
<i>Comunicaciones telefónicas</i>	<i>Número de Extensiones; Nº Personas equivalentes</i>
<i>Comunicaciones informáticas</i>	<i>Número de Equipos Conectados; Nº Personas equivalentes</i>
<i>Comunicaciones postales</i>	<i>Número de Destinatarios</i>

ELEMENTOS	CRITERIOS DE IMPUTACIÓN
<i>Otras comunicaciones</i>	<i>Según el tipo de comunicación</i>
<i>Limpieza y aseo</i>	<i>Número de personas equivalentes; Número de personas que hacen uso de las instalaciones (P.ej CTM)</i>
<i>Seguridad</i>	<i>Personas equivalentes; Número de usuarios de las instalaciones</i>
<i>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>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>	
<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>

ELEMENTOS	CRITERIOS DE IMPUTACIÓN
Fotocopiadoras	<i>Ordenes de trabajo baremadas; Nº personas 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>

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 asocien primeramente con centros de coste para proceder posteriormente a una imputación global a las distintas actividades.

7.5. Imputación de Costes de Centros de Nivel Superior a Centros de Último Nivel.

Cabe la posibilidad de que se definan centros de coste de distintos niveles dentro de la misma rama de centros, esta variedad de niveles, como ocurre en otros objetos de coste, tiene como finalidad, en la mayoría de los casos, explotar la facilidad que proporciona el agregar los costes en el momento de obtener información. Pero también es posible que estos niveles se puedan utilizar para imputar costes⁶⁴; es decir, se admite la posibilidad de relacionar los costes con distintos niveles de centros, generalmente porque el dato se conoce a ese determinado nivel y se prefiere llevar la asignación de forma directa o indirecta al centro superior y, posteriormente, imputarlo a todos o algunos de los centros que dependan de él, que relacionarlo de forma indirecta con los centros de último nivel.

Esta fase para asignar costes se considera útil en determinados casos y la realidad indica que suele referirse a uno o varios costes en concreto. Su técnica de funcionamiento consistirá en:

1. No se efectuarán repartos "en cascada" (pasando por los distintos posibles niveles) tal y como se ha determinado en el capítulo anterior, sino directamente desde el centro al que se le haya asignado el coste hasta el último nivel de centros que exista dentro de su rama.
2. Que el criterio de reparto pueda ser distinto para cada centro de coste de nivel superior.
3. Que el criterio pueda ser aplicable a todos los costes o bien se pueda discriminar por elementos.
4. Que el coste se pueda asignar a todos los centros de último nivel dependientes o sólo a algunos.

Así pues, se tendrá una posible triple elección: el centro cedente, los elementos que reparte y los centros receptores. Como norma general habría que considerar que este reparto "ayuda" a asignar costes a los centros de nivel inferior mediante la "utilización" de sus centros superiores, con lo que ello supone de "filtro previo" tanto a nivel de elementos como de centros implicados en el reparto.

⁶⁴ A pesar de ello, siempre será preferible la asignación de costes a centros de último nivel.

La asignación normal de elementos de coste a centros será la ya explicada en el punto 7.3, considerando la fase actual como complementaria; por tanto, si se opta por repartir los elementos de coste particulares, los criterios deberían ser los mismos que los que en este punto 7.3 se recogen, aunque aplicables exclusivamente entre los centros dependientes.

La opción del centro superior que imputa todos los costes con un único criterio viene marcada por la naturaleza del centro que reparte, la estructura de sus centros dependientes y la importancia cuantitativa de los elementos de coste a asignar. La existencia de tantas variables indeterminadas junto con la falta de homogeneidad entre los centros receptores⁶⁵ determinan que el uso de esta opción no deba ser recomendada con carácter general. No obstante, criterios como número de personas equivalentes, número de alumnos, metros cuadrados, coste acumulado, etc., pueden ser utilizados de forma residual y prestando especial atención tanto a la tipología de los centros cedentes y receptores como de los elementos de coste que se imputan.

Todos aquellos aspectos que no han quedado definitivamente cerrados en este apartado serán objeto de conclusión en el capítulo dedicado a las reglas de normalización.

7.6. Imputación de Costes de Centros no asignados previamente a Actividades/Productos.

En el capítulo séptimo, donde se describe el funcionamiento del modelo, las posibilidades de relación de los costes con las actividades se concretaban bien en la asignación directa, bien en la imputación indirecta a las mismas, aplicándose en este último caso los criterios de reparto recogidos en el punto 4 de este capítulo. La relación de cada coste determinado con los centros y las actividades es, pues, independiente y autónoma.

La conexión entre cada centro y las actividades que realiza es, en primer lugar, necesaria, porque permite asignar a las actividades aquellos costes que han sido imputados al centro (desde centros de nivel superior o desde elementos de forma directa e indirecta) sin ser asignados también a actividades y, en segundo lugar, conveniente, ya que son múltiples las

⁶⁵ Piénsese en la posibilidad de un importe que se lleva a un Campus y debe ser asignado a los centros de último nivel entre los que se encuentran departamentos, laboratorios, biblioteca, centros de extensión universitaria y deportes, centros de investigación, etc.

ocasiones en las que es preferible utilizar un criterio “desde el centro” que repartir de forma indirecta entre todas las actividades, con su evidente diversidad y consecuente falta de criterio homogéneo.

Esta fase, de reparto de costes pendientes en centros a sus actividades, tiene como opciones de funcionamiento las siguientes:

1. Que el criterio de reparto pueda ser distinto para cada centro de coste.
2. Que el criterio pueda ser aplicable a todos los costes o bien se pueda discriminar por elementos.
3. Que el coste se pueda asignar a todas las actividades que realice el centro o sólo a algunas. Se entiende que aquel centro al que se le haya definido una sola actividad imputará todos sus costes a la misma.

Se vuelve, pues, a manejar tres posibilidades que pueden dar lugar a distintas combinaciones. Se puede considerar que aquellas que limitan elemento y/o actividad son excepcionales y debidas a particularidades que por su propia naturaleza dan la solución idónea, de forma que es más efectivo concentrarse en los criterios que los centros pueden utilizar para repartir todos los costes que hayan podido acumular hasta este momento y que no se encuentran en las actividades.

Se parte de la base de que el criterio de reparto dependerá del centro de que se trate y sobre todo de las actividades que realiza. En este sentido, y a grandes rasgos, se puede decir que junto a criterios generales como coste acumulado y responsable del centro existen otros, como número de CTM, índice de experimentalidad, número de personas equivalentes, criterio de docencia/investigación, horas de ocupación, número de créditos, índice investigador, etc., que, por sí mismos, o en combinación o ponderados con otros proporcionarán el algoritmo que permita la asignación del coste a las actividades de cada centro.

Adecuándose a los centros y actividades más comunes se podría establecer la siguiente casuística a modo de guía⁶⁶:

1. Centros que realizan actividades de gestión.

Personas equivalentes en actividades, criterio del responsable del centro.

2. Centros que realizan actividades docentes.

Número de CTM, horas de ocupación del centro por las actividades, índice de experimentalidad de las asignaturas, número de créditos, personas equivalentes.

3. Centros que realizan actividades de Investigación.

Personas (investigadores) equivalentes, índice investigador del proyecto o convenio, coste acumulado, número de investigadores, ingresos generados por el proyecto, tiempo de duración del proyecto.

4. Centros que realizan actividades docentes e investigadoras

El propio de docencia o investigación previamente promediado por el criterio docencia/investigación

5. Centros que realizan actividades de extensión Universitaria

Número de alumnos, número de visitantes, número de horas de ocupación, ingresos generados.

7.7. Imputación de Costes de Actividades Auxiliares de Nivel Superior a Actividades Auxiliares de último Nivel.

Existirá la necesidad de un criterio de reparto en el supuesto de que en el modelo se hayan definido actividades auxiliares de distinto nivel y, además, alguna de las actividades auxiliares de nivel superior vaya a recibir costes (el planteamiento es el mismo que en el

⁶⁶ Se recuerda que será en el capítulo relativo a Reglas de Normalización donde se establecerán las reglas de uso de los criterios.

apartado cuarto, centros de nivel superior a centros de nivel inferior) de ahí que las opciones y soluciones recomendadas sean similares a las de este supuesto.

1. Que no sea un reparto en cascada (pasando por los distintos posibles niveles) tal y como se ha dicho en el capítulo anterior sino directamente desde la actividad receptora del coste hasta el último nivel de actividad que exista dentro de su rama.
2. Que el criterio de reparto pueda ser distinto para cada actividad de nivel superior.
3. Que el criterio pueda ser aplicable a todos los costes o bien se pueda discriminar por elementos.
4. Que el coste se pueda asignar a todas las actividades de último nivel dependientes o sólo a algunas.
5. Que la utilización de esta fase sea complementaria a la asignación normal de costes y su uso se limite a determinados elementos de coste cuyo criterio será el recomendado para la asignación de elementos a actividades, aunque restringido a las actividades dependientes de cada actividad auxiliar de nivel superior o se emplee un criterio general como el de coste acumulado.

7.8. Imputación de Costes de Actividades Auxiliares a Centros no Auxiliares.

Esta fase implica el reparto de una actividad, y todos sus costes asociados, a los diferentes centros de coste que la consumen, “la utilizan”, en la producción de sus propias actividades/productos. Las consecuencias son varias, en primer lugar, que lo que se va a asignar a los centros es la totalidad de los elementos de coste que la actividad auxiliar tiene acumulada hasta el momento y, por tanto, el criterio debe ser único para todos ellos, en segundo lugar que los centros la van a utilizar como un “input” en su proceso productivo lo que hace que las actividades auxiliares sean extraordinariamente “técnicas⁶⁷” tanto en el momento de su definición como en el momento de imputarlas a centros. Así, criterios como el número de trabajos encargados, dedicación de la actividad a los centros, número de horas

⁶⁷ En el sentido de que se requieren conocimientos teóricos y prácticos de índole específica distintos a los que habitualmente se utilizan desde el punto de vista contable.

trabajadas, número de servicios realizados, número de ordenadores, número de copias, personas equivalentes, etc., deberían ser los habituales en esta fase en la que lo dominante es la actividad auxiliar. Así pues, y en atención a las especiales características de esta fase, se recomienda:

1. Que el criterio de reparto pueda ser distinto para cada actividad auxiliar.
2. Que cada actividad auxiliar pueda repartir a centros distintos.
3. Que el criterio de reparto que se aplique afecte a todos los costes acumulados hasta ese momento en la actividad.
4. Que el criterio sea lo más técnico posible en relación con el contenido de la actividad auxiliar.

7.9. Imputación de Costes procedentes de Actividades Auxiliares a Actividades/Productos.

Tal y como se dijo en el punto anterior en esta fase la actividad auxiliar es consumida por los centros y queda pendiente en ellos para ser imputada a las actividades propias, excepto las que sean auxiliares. La situación es parecida a la que se denominó “costes pendientes en centros” con la característica de que lo que es homogéneo es la actividad auxiliar, que arrastra todos sus costes, por tanto en esta fase se recomienda:

1. Que el criterio de reparto pueda ser diferente para cada centro de coste.
2. Que cada centro de coste pueda utilizar un criterio de reparto diferente para cada actividad auxiliar que consuma.
3. Que cada actividad auxiliar pueda ir a todas o sólo a algunas de las actividades no auxiliares que realice el centro de coste.

En cuanto al criterio parece que debería ser el mismo que se aplicó en el supuesto, ya visto, de reparto de los costes pendientes en centros cuando se opta por utilizar un criterio único

para todos los elementos y discriminando por actividad auxiliar según vaya o no a todas las actividades propias.

7.10. Imputación de Costes de Actividades DAG y Asimiladas de Nivel Superior a Actividades DAG de último Nivel.

De aplicación lo dicho en el punto 7, aunque cabe la posibilidad de que junto a elementos asignados al nivel superior de actividad hayan llegado costes procedentes del reparto de actividades auxiliares. Ello implica la utilización de un criterio para todos los elementos de coste que se puedan encontrar pendientes en la actividad DAG de nivel superior.

Los criterios recomendados en atención al tipo de actividades son Personas Equivalentes y Coste Acumulado.

7.11. Imputación de Costes de Actividades de Dirección, Administración, Generales y Asimiladas a Actividades no DAG.

El siguiente paso en el modelo, supone repercutir el coste de las actividades DAG al resto de las actividades que quedan abiertas en este momento, se recuerda que las llamadas auxiliares cedieron su coste a centros, y a través de ellos a actividades, y que el coste de las actividades DAG es el que ahora debe ser imputadas. Así pues, las únicas actividades receptoras en esta fase serán las que se denominan actividades Finalistas y Asimiladas.

En cuanto a las actividades DAG conviene recordar que junto a actividades generales cuyo destino es ser imputadas a todas (o al menos a una gran mayoría) de las actividades potencialmente receptoras, existen actividades DAG descentralizadas y cuyo destino es, por tanto, ser imputadas exclusivamente a las actividades finalistas (y asimiladas) con las que se relacionen, ello, junto a la heterogeneidad de las actividades que van a recibir costes, hace que las opciones recomendadas sean las siguientes:

1. Que el criterio de reparto pueda ser distinto para cada actividad DAG a repercutir.

2. Que cada actividad DAG pueda imputarse a todas o varias actividades finalistas y asimiladas.

En cuanto a los criterios a utilizar deben ser lo suficientemente amplios como para que todas las actividades puedan recibir costes de aquellas DAG más generales (coste acumulado) y lo suficientemente específicos como para que aquellas actividades DAG más restringidas (entre ellas las DAG descentralizadas) por su ámbito o su temática tengan un reparto más “fino”, así, para este tipo, se proponen número de *CTM*, investigadores equivalentes, índice investigador del proyecto o convenio y, como criterios generales, coste acumulado y personas equivalentes.

7.12. Imputación de Costes del resto de Actividades de Nivel Superior a Actividades de Último Nivel.

De aplicación general lo dicho en el punto 7.10

Los criterios recomendados en atención a esta clase de actividades serían:

1. Para actividades docentes.

Número de *CTM*, horas de ocupación del centro por las actividades, índice de experimentalidad de las asignaturas, número de créditos por actividad, coste acumulado, personas equivalentes.

2. Actividades de Investigación.

Personas (investigadores) equivalentes, índice investigador del proyecto o convenio, coste acumulado, número de investigadores, ingresos generados por el proyecto, coste acumulado.

3. Actividades docentes e investigadoras.

El propio de docencia o investigación previamente promediado por el criterio docencia/investigación, coste acumulado.

4. Actividades de extensión universitaria.

Número de alumnos, número de visitantes, número de horas de ocupación, ingresos generados, coste acumulado.

5. Otro tipo de actividades.

Coste acumulado.

8. Reglas de Normalización

8.1. Introducción.-

Como se anunciaba en los primeros capítulos de este documento, su finalidad era doble; por una parte, establecer un modelo que sirviera de referencia para el establecimiento de sistemas de contabilidad analítica en la Universidad Pública española y, por otra, establecer un conjunto de reglas o principios que permitan la normalización de la información que se obtenga del sistema con objeto de efectuar los análisis que sobre la misma se estimen oportunos por los distintos usuarios de dicha información.

En este capítulo y en el siguiente se va a atender, fundamentalmente, a concretar el segundo de los aspectos mencionados, dedicándose el capítulo octavo a los aspectos "normativos" que implica toda normalización, mientras que el capítulo noveno se centrará en la forma de presentación de la información a obtener por el sistema.

Se pueden distinguir dos aspectos básicos sobre los que van a versar las reglas contenidas en este capítulo:

- 1) Nivel de agregación al que debe ir referida la información obtenida por el sistema de contabilidad analítica.
- 2) Concreción de aspectos que a lo largo del documento se han ofrecido como alternativas a determinar en este capítulo o que, debido a su carácter genérico o puramente organizativo, no han sido tenidos en cuenta hasta ahora.

Por supuesto, no todas las cuestiones tratadas en este documento serán objeto de normalización, sino que, por una parte, se incluyen aquellas que afectan fundamentalmente a las posibilidades de comparación entre las distintas Universidades y, por otra, atienden al primer objetivo que se señalaba al comienzo de este apartado, ofreciendo ideas, expresando alternativas, facilitando, en suma, la labor de los gestores del sistema y, naturalmente, de los usuarios de la información. No obstante, debe tenerse presente que muchas de las reglas de funcionamiento del modelo, muchos de sus aspectos conceptuales, etc., han sido establecidos con total claridad a lo largo del documento, por lo que en este capítulo sólo se incluirán aquéllos que no hayan sido definidos expresamente en capítulos anteriores. Debe entenderse, en ese sentido, que el conjunto del documento posee un carácter normativo de

acuerdo con su espíritu normalizador, si bien, como se ha señalado con anterioridad, en ciertas cuestiones sólo pretende ofrecer alternativas a los diferentes entes universitarios.

Teniendo en cuenta aspectos como la diferente situación de partida en que se encuentran las Universidades en relación con el desarrollo de sistemas de contabilidad analítica, la dificultad implícita en la implantación de nuevos sistemas o nuevos protocolos de obtención de información, etc., en algunos de los ámbitos que van a ser normalizados a continuación, se establecen periodos de cadencia para la entrada en vigor de algunas de esas reglas.

Cada Universidad deberá efectuar el cálculo de costes, ingresos y márgenes de cobertura en función de las especificaciones recogidas en este documento, teniendo en cuenta que el nivel para la determinación de esos parámetros debe ser el de la Asignatura, independientemente del nivel de agregación que se solicite en los informes normalizados. Debe señalarse, por último, que las reglas que a continuación se desarrollan se refieren únicamente a los efectos de normalización comentados más arriba.

8.2. Reglas de Normalización.-

8.2.1. Reglas Generales

Regla 1ª.- Cada Universidad designará un responsable del Sistema de Contabilidad Analítica que comunicará oportunamente ante las instancias de las Administraciones Públicas que así lo requieran y que será considerado el interlocutor válido ante las mismas.

Regla 2ª.- Los informes normalizados irán referidos al ejercicio natural y al ejercicio académico.

Para las titulaciones oficiales adaptadas al Espacio Europeo de Educación Superior los informes deberán referirse tanto al ejercicio académico como al año natural. Para el resto de titulaciones oficiales dichos informes deberán calcularse solamente para el año natural.

Los informes en que figuren comparaciones entre Ingresos y Costes se producirán a la terminación del ejercicio natural y del ejercicio académico con las consiguientes periodificaciones referidas a cada intervalo temporal.

Cada Universidad podrá establecer un periodo de obtención de información inferior a los señalados con anterioridad si lo considera adecuado para su uso interno.

Los informes tanto de agregados contables como de indicadores normalizados se establecen en el capítulo noveno de este documento y a él deben ir referidas cuantas alusiones se hagan relativas a esa materia en este capítulo.

Regla 3ª.- La información que se tiene que obtener sobre el grupo universitario incluirá, debidamente segregados, los datos relativos a cada uno de los entes que lo componen.

En los cinco primeros años a partir de la publicación de este documento se permitirá que los informes relativos a dicho grupo incluyan solamente los datos relativos a la Universidad.

En todo caso, los datos incluidos en los informes normalizados a que se refiere el capítulo noveno de este documento en cuanto concierne a los entes distintos de la Universidad componentes del grupo universitario presentarán una información por actividades distinguiendo entre Docencia, Investigación y Transferencia del Conocimiento, Actividades Deportivas y de Extensión Universitaria y Otras Actividades, separando claramente los ingresos provenientes de la Universidad y del resto de entes que conforman el grupo universitario de los que procedan de otras fuentes de financiación.

No se requerirá información relativa a los centros de coste en que puedan dividirse las organizaciones componentes del grupo universitario, independientemente de su posible utilización por los gestores de los mismos.

El grupo universitario lo conforman todos los entes dependientes de la Universidad (incluida la misma) siempre que cumplan alguna o varias de las siguientes características:

- Fundaciones creadas por la Universidad

- Sociedades o entes en los que la Universidad tiene más del 50% de participación en el capital o patrimonio de los mismos.

- Sociedades o entes en los que la Universidad tiene el control en los órganos rectores de los mismos.

- Sociedades o entes en los que la Universidad comparta con otras organizaciones universitarias o no, pertenecientes o ajenas al grupo universitario, la gestión conjunta de los mismos. En todo caso se entiende que existe gestión conjunta sobre otra entidad cuando se produzca alguna de las circunstancias siguientes:

a) Que en los estatutos sociales se establezca dicha gestión conjunta, o

b) Que existan pactos o acuerdos, que permitan a los socios el ejercicio del derecho de veto en la toma de decisiones de la entidad.

Regla 4ª.- Los informes e indicadores que se describen en el capítulo noveno de este documento serán presentados con la periodicidad que en dichos informes se indique y, en todo caso, en el plazo de seis meses a contar desde la finalización del periodo a que vayan referidos.

Regla 5ª.- Las fuentes de información de las que se obtendrán los datos deberán ser aquellas que permitan obtener una información más veraz de acuerdo con las necesidades del sistema de contabilidad analítica.

Los criterios empleados para la determinación de costes e ingresos en todas las fases de cálculo del sistema deberán mantenerse inalterables a lo largo del ejercicio natural. Cuando se produzca el paso de un ejercicio natural a otro los criterios de asignación de costes e ingresos podrán ser variados siempre que existan razones objetivas para proceder a dicho cambio. En todo caso, los criterios normalizados en este documento no podrán ser objeto de variación por parte de ninguna Universidad.

Regla 6ª.- Los datos contenidos en los informes e indicadores a que se refieren este capítulo y el siguiente podrán ser objeto de las correspondientes comprobaciones por parte de los órganos de las Administraciones Públicas que en cada caso se designen, debiendo presentar

el órgano gestor del sistema de contabilidad analítica los antecedentes que sirvan de base para el cálculo efectuado ante dichas instancias.

Dichos informes e indicadores contendrán toda la información descriptiva que el órgano gestor del sistema de contabilidad analítica considere oportuno para la mejor comprensión de los estados e índices numéricos.

Regla 7ª.- Cada Universidad confeccionará en el plazo de nueve meses a contar a partir de la publicación de estas reglas, un documento en el que figuren las estructuras básicas (elementos de coste, elementos de ingreso, centros, actividades/productos, criterios de asignación/imputación) y fuentes y protocolos de información que conformarán el sistema de Contabilidad Analítica de la organización.

Cualquier cambio en dichas estructuras deberá ser convenientemente reflejado en sucesivas versiones de dicho documento, que estarán a disposición de la Administración Pública competente.

Todo cambio de criterio, fuente de información, etc., deberá ser convenientemente justificado de acuerdo con las reglas contenidas en este documento.

8.2.2. Reglas relativas a los Elementos de Coste

Regla 8ª.- La tabla de elementos de coste a efectos de la obtención de información normalizada constará de los siguientes elementos:

1. SUELDOS Y SALARIOS DEL PERSONAL DOCENTE E INVESTIGADOR

1.1 FUNCIONARIOS CATEDRÁTICOS DE UNIVERSIDAD

1.1.1 RETRIBUCIONES FIJAS

1.1.2 RETRIBUCIONES VARIABLES

1.2 FUNCIONARIOS PROFESORES TITULARES DE UNIVERSIDAD Y CATEDRÁTICOS DE ESCUELAS UNIVERSITARIAS

1.2.1 RETRIBUCIONES FIJAS

1.2.2 RETRIBUCIONES VARIABLES

1.3 FUNCIONARIOS PROFESORES TITULARES DE ESCUELAS UNIVERSITARIAS

1.3.1 RETRIBUCIONES FIJAS

1.3.2 RETRIBUCIONES VARIABLES

1.4 CONTRATADOS LABORALES AYUDANTES

1.5 CONTRATADOS LABORALES PROFESORES AYUDANTES DOCTOR

1.6 CONTRATADOS LABORALES PROFESORES COLABORADORES

1.7 CONTRATADOS LABORALES PROFESOR CONTRATADO DOCTOR

1.8 CONTRATADOS LABORALES PROFESOR ASOCIADO

1.9 CONTRATADOS LABORALES PROFESOR VISITANTE

1.10 PROFESORES ASOCIADOS DE CIENCIAS DE LA SALUD

1.11 PROFESORES EMÉRITOS

2. SUELDOS Y SALARIOS DEL PERSONAL DE ADMINISTRACIÓN Y SERVICIOS

2.1 FUNCIONARIOS

2.1.1 RETRIBUCIONES FIJAS

2.1.2 RETRIBUCIONES VARIABLES

2.2 LABORALES FIJOS

2.2.1 RETRIBUCIONES FIJAS

2.2.2 RETRIBUCIONES VARIABLES

2.3 LABORALES EVENTUALES

2.4 CONTRATADOS ADMINISTRATIVOS

3. COSTES DE OTRO PERSONAL

3.1 PERSONAL INVESTIGADOR EN FORMACIÓN

3.2 CONFERENCIANTES/ PROFESORES DE TITULACIONES PROPIAS

3.3 PERSONAL CONTRATADO INVESTIGADOR

4. COTIZACIONES SOCIALES A CARGO DEL EMPLEADOR

4.1 DEL PERSONAL DOCENTE E INVESTIGADOR FUNCIONARIO

4.1.1 FUNCIONARIOS CATEDRÁTICOS DE UNIVERSIDAD

4.1.2 FUNCIONARIOS PROFESORES TITULARES DE UNIVERSIDAD Y CATEDRÁTICOS EE.UU.

4.1.3 FUNCIONARIOS PROFESORES TITULARES DE EE.UU.

4.2 DEL PERSONAL DOCENTE E INVESTIGADOR LABORAL CONTRATADO

4.2.1 AYUDANTE

4.2.2 PROFESOR AYUDANTE DOCTOR

4.2.3 PROFESOR COLABORADOR

4.2.4 PROFESOR CONTRATADO DOCTOR

4.2.5 PROFESOR ASOCIADO

4.2.6 PROFESOR VISITANTE

4.2.7 PROFESOR ASOCIADO DE CIENCIAS DE LA SALUD

4.3 DEL PERSONAL DE ADMINISTRACIÓN Y SERVICIOS

4.3.1 FUNCIONARIO

4.3.2 LABORAL

4.3.3 CONTRATADO ADMINISTRATIVO

4.4 DEL PERSONAL INVESTIGADOR EN FORMACIÓN

4.4.1 DE CONTRATO

4.4.2 DE BECA

4.5 DEL PERSONAL CONTRATADO INVESTIGADOR

5. PREVISIÓN SOCIAL DE FUNCIONARIOS (COSTES CALCULADOS)

5.1 DEL PERSONAL DOCENTE E INVESTIGADOR FUNCIONARIO

5.1.1 FUNCIONARIOS CATEDRÁTICOS DE UNIVERSIDAD

5.1.2 FUNCIONARIOS PROFESORES TITULARES DE UNIVERSIDAD Y CATEDRÁTICOS DE EE.UU.

5.1.3 FUNCIONARIOS PROFESORES TITULARES DE EE.UU.

5.2 DEL PERSONAL FUNCIONARIO DE ADMINISTRACIÓN Y SERVICIOS

6. OTROS COSTES SOCIALES

6.1 ACCIÓN SOCIAL

6.2 FORMACIÓN Y PERFECCIONAMIENTO DEL PERSONAL

6.3 OTROS COSTES SOCIALES

7. INDEMNIZACIONES POR RAZÓN DEL SERVICIO

7.1 DEL PERSONAL DOCENTE E INVESTIGADOR FUNCIONARIO

7.2 DEL PERSONAL DOCENTE E INVESTIGADOR LABORAL CONTRATADO

7.3 DEL PERSONAL DE ADMINISTRACIÓN Y SERVICIOS

8 OTRAS INDEMNIZACIONES

8.1 DEL PERSONAL DOCENTE E INVESTIG

8.2 DEL PERSONAL DOCENTE E INVESTIGADOR LABORAL CONTRATADO

8.3 DEL PERSONAL DE ADMINISTRACIÓN Y SERVICIOS

9. TRANSPORTE DE PERSONAL

10. COSTE DE BECARIOS

11. COSTE DE ADQUISICIÓN DE BIENES Y SERVICIOS

110.1 COSTE DE MATERIALES PARA LA DOCENCIA

11.2 COSTE DE MATERIALES DE REPROGRAFÍA E IMPRENTA

11.3 COSTE DE MATERIAL E INSTRUMENTAL DE LABORATORIO Y EXPERIMENTACIÓN

11.4 COSTE DE MATERIAL DEPORTIVO Y CULTURAL

11.5 COSTE DE FOTOCOPIAS

- 11.6 COSTE DE VESTUARIO
- 11.7 COSTE DE PRODUCTOS FARMACÉUTICOS Y MATERIAL SANITARIO
- 11.8 COSTE DE MATERIAL DE OFICINA ORDINARIO NO INVENTARIABLE
- 11.9 COSTE DE MATERIAL INFORMÁTICO
- 11.10 PRENSA, REVISTAS, LIBROS Y OTRAS PUBLICACIONES
- 11.11 COSTE DE ADQUISICIÓN DE BIENES ASOCIADOS A PROYECTOS DE INVESTIGACIÓN
- 11.12 TRABAJOS REALIZADOS POR OTRAS EMPRESAS
- 10.13 OTROS COSTES DE ADQUISICIÓN DE BIENES Y SERVICIOS

12. COSTE DE SERVICIOS EXTERIORES

- 12.1 ARRENDAMIENTOS Y CANONES
- 121.2 REPARACIONES Y CONSERVACIÓN
- 12.3 SERVICIOS DE PROFESIONALES INDEPENDIENTES
- 12.4 TRANSPORTES
- 12.5 PRIMAS DE SEGURO
- 12.6 SERVICIOS BANCARIOS Y SIMILARES
- 12.7 PUBLICIDAD Y PROPAGANDA
- 12.8 RELACIONES PÚBLICAS
- 12.9 SUMINISTROS
 - 12.9.1 ENERGÍA ELÉCTRICA
 - 12.9.2 AGUA
 - 12.9.3 GAS
 - 12.9.4 COMBUSTIBLES
 - 12.9.5 OTROS SUMINISTROS
- 12.10 COMUNICACIONES
 - 12.10.1 COMUNICACIONES DE VOZ Y DATOS
 - 12.10.2 COMUNICACIONES TELEFÓNICAS
 - 12.10.3 COMUNICACIONES INFORMÁTICAS
 - 12.10.4 COMUNICACIONES POSTALES
 - 121.10.5 OTRAS COMUNICACIONES

12.11 LIMPIEZA Y ASEO

12.12 SEGURIDAD Y VIGILANCIA

12.13 COSTES DIVERSOS

13. COSTE DE TRIBUTOS

14. COSTES FINANCIEROS

15. AMORTIZACIONES (COSTES CALCULADOS)

15.1 DEL INMOVILIZADO MATERIAL

15.1.1 DE CONSTRUCCIONES

15.1.2 DE INSTALACIONES TÉCNICAS

15.1.3 DE UTILLAJE

15.1.4 DE MOBILIARIO

15.1.5 DE EQUIPOS PARA PROCESOS DE INFORMACIÓN

15.1.6 DE FOTOCOPIADORAS

15.1.7 DE ELEMENTOS DE TRANSPORTE

15.1.8 DE EQUIPOS DE LABORATORIO

15.1.9 DE OTRO INMOVILIZADO MATERIAL

15.2 DEL INMOVILIZADO INMATERIAL

15.2.1 DE APLICACIONES INFORMÁTICAS

15.2.2 DE OTRO INMOVILIZADO INMATERIAL

16. COSTES DE OPORTUNIDAD (COSTES CALCULADOS)

17. COSTES DE TRANSFERENCIAS

17.1 A ALUMNOS

17.2 A ORGANIZACIONES DEL GRUPO

17.3 A OTRAS ORGANIZACIONES

Regla 9ª.- Las adquisiciones de libros, revistas y otras publicaciones serán consideradas como coste del curso académico o del periodo presupuestario en que se produzcan.

En el caso de la adquisición de libros o revistas electrónicas se efectuará un tratamiento similar al descrito anteriormente para los libros y revistas convencionales.

El derecho de uso acotado temporalmente para la consulta de bases de datos, bibliotecas virtuales, etc., se tratará de acuerdo con las características del servicio recibido.

Regla 10ª.- El cálculo de amortizaciones se efectuará de acuerdo con el número máximo de años de vida útil previsto en las Tablas de Amortización del Impuesto de Sociedades, utilizándose en todos los casos el sistema lineal sin valor residual para efectuar dicho cálculo.

Regla 11ª.- En los cinco primeros años a partir de la publicación de este documento se permitirá que los informes normalizados de las distintas Universidades no incluyan el coste de la Previsión Social de Funcionarios, aspecto éste que será tenido en cuenta a la hora de efectuar las posibles comparaciones entre los datos de los distintos entes.

Teniendo en cuenta la dificultad que presenta en su cálculo el método de Agregación, se utilizará el método de Homogeneización en el proceso de determinación de costes por parte de los sistemas de Contabilidad Analítica de los entes universitarios.

Regla 12ª.- El cálculo de los costes de oportunidad asociados a la producción de Bienes y Servicios Privados por parte de los entes universitarios no será obligatorio.

Si en un momento posterior se estima conveniente proceder a dicho cálculo, el método para su cuantificación será en el que en su caso se determine.

8.2.3. Reglas relativas a los Elementos de Ingreso

Regla 13ª.- La tabla de elementos de ingreso a efectos de la obtención de información normalizada constará de los siguientes elementos:

1. Ingresos relacionados con actividades

1.1. Ingresos por Docencia

1.1.1. Ingresos por Docencia Oficial (o Enseñanzas Regladas)

1.1.1.1. Titulaciones de grado

- 1.1.1.1.1. Titulación 1
 - 1.1.1.1.2. Titulación N
 - 1.1.1.2. Titulaciones de Másteres
 - 1.1.1.3. Acceso enseñanzas oficiales
 - 1.1.2. Ingresos por Docencia Propia
 - 1.1.2.1. Titulaciones
 - 1.1.2.1.1. Titulación 1
 - 1.1.2.1.2. Titulación N
 - 1.1.2.2. Másteres
 - 1.1.2.2.1. Máster 1
 - 1.1.2.2.2. Máster N
 - 1.1.2.3. Cursos de idiomas
 - 1.1.2.3.1. Curso 1
 - 1.1.2.3.2. Curso N
 - 1.1.2.4. Cursos para extranjeros
 - 1.1.2.5. Otros estudios propios
 - 1.1.2.6. Ingresos Procedentes de Centros Adscritos
- 1.2. Ingresos por Investigación
 - 1.2.1. Contratos y Convenios Art.83
 - 1.2.1.1. Convenio / Contrato 1
 - 1.2.1.2. Convenio / Contrato N
 - 1.2.2. Proyectos de Investigación Financiados por Entes Públicos
 - 1.2.2.1. De la Administración General del Estado
 - 1.2.2.2. De las CC.AA.
 - 1.2.2.3. De Otros
 - 1.2.3. Ingresos de Doctorados
 - 1.2.4. Otros Ingresos por Investigación
- 1.3. Ingresos de Extensión Universitaria
- 1.4. Ingresos de Otras Actividades
- 1.8. Ingresos Calculados (TRUPI)

2. Ingresos no relacionados con actividades

Regla 14ª.- En ningún caso los elementos de ingreso serán objeto de asignaciones indirectas a actividades (por ejemplo, la denominada Subvención Genérica o Transferencia General de las Comunidades Autónomas se relacionará con el total de costes de la Universidad mediante su inclusión para la determinación del Margen Global), estableciéndose la comparación con los costes de las mismas al nivel más desagregado posible que permita una correcta correlación.

8.2.4. Reglas relativas a los Centros de Coste.

Regla 15ª.- A efectos de la presentación de informes normalizados, la información referente a cada Universidad comprenderá, al menos, el siguiente desglose, que guarda una estrecha relación con la tabla incluida en el apartado 4.2 de este Documento relativa a la organización productiva de la Universidad.

. En cuanto a los centros de Dirección y Administración (Centros de Soporte): Rectorado de la Universidad diferenciando los centros de coste Rector y Staff y cada uno de los Vicerrectorados, Gerencia, cada uno de los Decanatos, cada una de las Direcciones de Institutos y Otros Centros de Investigación y Direcciones, en general, de otros centros de la organización. Se singularizarán, así mismo, los centros correspondientes a órganos colegiados tales como Consejo Social, Consejo de Alumnos, etc. y los denominados con carácter genérico Gabinete Jurídico y Gabinete Médico.

Se diferenciarán, por otra parte, los centros encargados de la gestión administrativa de la facultad y de las relaciones con el alumnado, tales como Administraciones-Gerencia de Facultad, Secretarías de Facultad, etc.

Respecto a las Administraciones-gerencia de Facultad, su singularización podrá efectuarse al margen o incardinadas dentro del centro Gerencia.

En cuanto a los centros Docentes y de Investigación se contemplará, al menos, la siguiente segregación: cada uno de los Departamentos, cada uno de los denominados “centros de

apoyo” (cada Biblioteca, cada Laboratorio, etc.), cada Instituto, cada Centro (los Grupos de Investigación se incluirán como centros de coste solamente cuando existan con entidad propia en sus respectivas Universidades) y, en general, cada centro que realice de forma autónoma una labor docente y/o investigadora y de transferencia del conocimiento.

Se contemplarán, así mismo, las diferentes instalaciones deportivas que podrán ser agrupadas en uno o en varios centros de coste dependiendo de su importancia relativa o de la necesidad de conocimiento de la organización, así como, con las mismas características, los centros que realicen actividades de extensión universitaria.

En relación con las Aulas se admitirá cualquiera de las siguientes posibilidades:

- 1) Consideración de cada Aula como un centro de coste diferenciado de los demás.
- 2) Consideración de agrupaciones de aulas como centros de coste diferenciados siempre que esas agrupaciones no aglutinen las aulas sitas en edificios diferentes del campus.

Respecto a los centros denominados Agrupaciones de Coste y Anexos se establecerán, al menos, los siguientes: Locales Sindicales, Locales Vacíos, cada una de las Cafeterías, cada una de las Librerías, cada una de las Tiendas y, en general, cada uno de los locales que correspondan a actividades diferenciadas, teniendo en cuenta que la mayor o menor desagregación de dichos centros se efectuará de acuerdo con la importancia relativa de los mismos.

Regla 16ª.- La descripción incluida en la regla anterior debe considerarse como una lista abierta desde dos puntos de vista, por una parte en el sentido de que cada Universidad podrá incluir otros centros de coste no enumerados expresamente en función de sus características propias y, en segundo lugar, porque la relación, como se repite reiteradamente, no implica que no pueda descenderse a un mayor nivel de desarrollo en cada centro de coste.

Regla 17ª.- La creación o desaparición de un centro de coste deberá ir referida a una fecha determinada, estableciéndose las garantías oportunas en el sistema de determinación de costes para que esa situación sea tenida en cuenta a la hora de hacer las correspondientes asignaciones/imputaciones de datos.

En el caso de agregación/desagregación de uno/varios centros de coste se procederá a establecer las cautelas oportunas para garantizar la consistencia de las asignaciones/imputaciones de costes.

8.2.5. Reglas relativas a las Actividades.-

Regla 18ª.- A efectos de la presentación de informes normalizados, la información referente a cada Universidad comprenderá, al menos, el siguiente desglose:

En cuanto a las Actividades de Dirección, Administración y Generales se determinarán, al menos, las siguientes: Dirección General de la Universidad, desagregada en tantas actividades como Vicerrectorados existan, además de la correspondiente al Rector, Administración General de la Universidad, actividades de dirección y administración de Facultades, Institutos, Centros, Movilidad Estudiantil, etc..

Las actividades de Dirección y Administración de Departamentos, Grupos de Investigación y, en general, unidades orgánicas de los Centros dedicados a la realización de las actividades finalistas o principales de la Universidad se segregarán de dichas actividades finalistas, existiendo, por ejemplo, la actividad Dirección y Administración de cada Departamento.

Respecto a las Actividades Auxiliares, cada Universidad establecerá las que considere convenientes siempre de acuerdo con las especificaciones reseñadas en los capítulos anteriores de este documento.

En cuanto a las Actividades Finalistas, en relación con la Docencia el nivel normalizado será el de Titulaciones Oficiales, constituyendo las Titulaciones Propias el nivel mínimo normalizado; en cuanto a la Actividad Investigadora y de Transferencia del Conocimiento, dicho nivel será el de Proyecto, bien con este nombre o con cualquier otra denominación que singularice dentro del ámbito del ente la actividad realizada.

Las Actividades Culturales y de Extensión Universitaria (por ejemplo, Proyectos de Cooperación al Desarrollo) podrán ser segregadas o no de acuerdo con el criterio de cada Universidad.

En relación con el resto de actividades, se singularizará, al menos, una actividad por cada centro segregado de los demás, pudiendo agruparse el resto en grupos que, como mínimo, comprenderán las siguientes grandes actividades: Acción Sindical, Publicidad General de la Universidad, Actividades relacionadas con el Personal y Absentismo.

Regla 19ª.- La relación incluida en la Regla 18ª debe considerarse como una lista abierta desde dos puntos de vista, por una parte en el sentido de que cada Universidad podrá incluir otras actividades no enumeradas expresamente en función de sus características propias y, en segundo lugar, porque la relación, como se repite reiteradamente, no implica que no pueda descenderse a un mayor nivel de desarrollo en cada actividad.

Regla 20ª.- La creación o desaparición de una actividad deberá ir referida a una fecha determinada, estableciéndose las garantías oportunas en el sistema de determinación de costes para que esa situación sea tenida en cuenta a la hora de hacer las correspondientes asignaciones/imputaciones de datos.

En el caso de agregación/desagregación de una/varias actividades, se procederá a establecer las cautelas oportunas para garantizar la consistencia de las asignaciones/imputaciones de costes.

8.2.6. Reglas relativas a los Grados de Cobertura de Costes.-

Regla 21ª.- La comparación entre costes e ingresos se establecerá al nivel de desagregación al que se hayan establecido las actividades Finalistas y Anexas.

En el caso, como queda establecido en la Regla 14ª, de que no existe información disponible de elementos de ingresos al nivel de desagregación establecido para las actividades, se procederá a la agrupación de éstas hasta que se produzca la consecuente correlación. Dicha agrupación sólo se efectuará, por supuesto, para el correspondiente cálculo del grado de cobertura.

Será obligatorio, en todo caso, que cada Universidad presente la información sobre grado de cobertura de costes de cada Titulación de Docencia Oficial, así como de cada Titulación Propia

y de cada actuación investigadora, procediendo, si fuera necesario, a la adecuación de los sistemas de información existentes en la organización para que el sistema de Contabilidad Analítica pueda proceder a dicho cálculo.

8.2.7. Reglas relativas a las fases de asignación/imputación de costes e ingresos.-

Regla 22ª.- Cada Universidad podrá establecer los criterios de asignación de elementos de coste (excepto los costes de personal a que hacen referencia las reglas 23, 24 y 25) que considere oportunos en cuanto a la relación de los mismos con Centros y Actividades, debiéndose entender los criterios señalados en los apartados 3 y 4 del capítulo 7º de este Documento como meras sugerencias.

Regla 23ª.- Tratamiento de la dedicación del Personal Docente e Investigador.

Incluye esta regla los siguientes costes de personal referidos al Personal Docente e Investigador (PDI): Sueldos y Salarios, Cotizaciones sociales a cargo del Empleador, Previsión Social de Funcionarios e Indemnizaciones por razón del Servicio.

Es, por tanto, necesario distribuir estos costes de personal a cada una de las actividades que realiza el PDI (docencia, gestión inducida no retribuida e investigación). Para ello es necesario poder identificar la dedicación (en horas) que cada personal realiza a cada una de estas actividades. Las horas de dedicación a la docencia oficial vienen determinadas por la Planificación Docente de la Universidad (el Programa de Ordenación Académica –POA). Las horas dedicadas a la gestión inducida, y dado que no es la actividad principal del PDI, pueden obtenerse a través de algún criterio normalizado de imputación como el que se presenta a continuación. Las horas dedicadas a la investigación se deberán establecer en función de un conjunto de criterios estándar de reparto de horas. Sin embargo, para poder implantar este sistema de cálculo de dedicación a la investigación es necesario disponer de un amplio conjunto de información y de indicadores que permitan realizar dicha distribución. Se está trabajando desde la Secretaría General de Universidad por incorporar este tipo de información en el Sistema Integrado de Información Universitaria, pero no estará disponible hasta el año 2012. Por ello, se abre un plazo de cinco años para conseguir la distribución del

tiempo no repartido inicialmente a docencia y gestión inducida no retribuida mediante criterios de imputación a la actividad de investigación a cada profesor incluido en el colectivo de PDI. Por ello es necesario considerar que el criterio establecido en los párrafos siguientes para el reparto del tiempo dedicado a la investigación constituye un método transitorio a efectos de conseguir la implantación inicial de la contabilidad de costes en las Universidades.

A efectos de realizar la distribución de dichos costes de personal se considera que la jornada laboral semanal del PDI a tiempo completo asciende a 37,5 horas. Cuando se trate de otro personal que realice su jornada a tiempo parcial, se determinará el número de horas aplicando la proporción correspondiente al total de 37,5 horas.

Dicha jornada laboral se deberá repartir entre los tres componentes siguientes (se toma a título de ejemplo la jornada correspondiente al PDI a tiempo completo):

37,5 = HD + HGNR + HI

HD: Son las horas dedicadas a la docencia

HGNR: Son las horas dedicadas a la gestión inducida que no cuentan con una retribución diferenciada en la nómina.⁶⁸

HI: Son las horas dedicadas a la investigación

Para determinar el criterio de reparto de los costes de personal del PDI entre las actividades anteriores, existen dos datos de partida que pueden ser considerados como fijos y limitativos:

1. La Planificación Docente de la Universidad (POA) en la que se recoge el número de horas lectivas y tutorías que corresponde para cada periodo a cada profesor.
2. La regulación incluida en el apartado noveno del artículo 9 del Real Decreto 898/1985, de 30 de abril, sobre régimen del profesorado universitario, de acuerdo con la cual, al menos

⁶⁸ Las horas remuneradas de gestión administrativa cuentan con un concepto retributivo específico que se podrá repartir de forma directa. Por tanto, este concepto no está incluido entre los costes de personal a los que se refiere esta regla 22. Para el personal que tenga reconocido dicho concepto retributivo, como es el caso de los órganos directivos, por ejemplo rectores, vicerrectores, etc., habrá que tener en cuenta en el cómputo de las horas correspondientes a su jornada semanal la descarga docente que origina la dedicación a esas tareas de gestión.

1/3 de las actividades a desarrollar por el profesorado durante su jornada quedará reservada a tareas de investigación.

Teniendo en cuenta las consideraciones anteriores, se establecen los siguientes criterios para distribuir los costes de personal del PDI entre las diferentes actividades desarrolladas:

a) Horas dedicadas a la docencia (HD)

De acuerdo con POA citado anteriormente, las Universidades deben o deberían disponer de la información correspondiente al número de horas y/o créditos que cada profesor tiene asignado como docencia tanto presencial como virtual.

Además de estas horas de dedicación a la docencia reconocidas en el POA, el PDI realiza otro tipo de tareas relacionadas con la docencia como pueden ser: horas de preparación de clases, horas dedicadas a la evaluación, horas de tutoría, etc. Estas horas se recogerán también como tiempo dedicado a la docencia. Se establece que el número de horas de docencia indirecta deberá coincidir con el número de horas de docencia incluido en el POA.

Por ejemplo, si el número de horas de docencia asignado a un profesor en el POA asciende a 8 horas, entonces el número de horas de docencia no presencial deberá ascender también a 8 horas. Por tanto, $HD = 8 + 8 = 16$

b) Horas dedicadas a la gestión inducida que no cuentan con una retribución diferenciada en la nómina (HGNR)

En relación con el tiempo dedicado por el PDI a labores de gestión administrativa, cuando las mismas no están reconocidas en sus retribuciones, se considera que es conveniente establecer un tiempo mínimo normalizado para este tipo de tareas que con carácter general suele suponer un tiempo reducido en el desarrollo de la jornada de dicho personal. Estas horas de gestión vendrán inducidas por dos actividades diferenciadas: Aquellas dedicadas a la innovación docente y aquellas dedicadas a la gestión de proyectos de investigación. Así pues, y con el fin de conseguir dicha normalización se acuerda computar 2 horas semanales al PDI que realice innovación docente y 2 horas más cuando el PDI sea IP en algún proyecto. De manera que como máximo se asignarán 4 horas semanales de dedicación a labores de

gestión administrativa. Estas horas sólo serán computables cuando el PDI tenga jornada laboral completa.

c) Horas dedicadas a la investigación (HI)

De acuerdo con lo establecido en el Real Decreto 898/1985, se efectuará una asignación inicial a la actividad de investigación por 1/3 de su jornada, ascendiendo, por tanto, en el caso del PDI a tiempo completo, a 12,5 horas. Esta asignación a investigación se considera el tiempo que con carácter general y mínimo realiza todo el PDI a la investigación.

Sin embargo, con el objetivo de conseguir una diferenciación entre el diferente esfuerzo investigador realizado en cada una de la Universidades, se considera necesario establecer una serie de criterios que permitan repartir el resto de horas de la jornada semanal no distribuidas entre docencia, investigación y gestión administrativa según los criterios anteriores.

En el ejemplo, que se está considerando, quedaría la siguiente diferencia pendiente de repartir:

$$37,5 - 16 - 4 - 12,5 = 5$$

Los criterios a considerar a efectos de valorar el diferente esfuerzo investigador por cada una de las Universidades, podrían ser los siguientes:

- Los fondos competitivos obtenidos en el marco del Plan I+D y programa Marco
- Los sexenios
- Las tesis doctorales

Por parte del Ministerio de Educación se elaborará en su momento el baremo correspondiente a dichos criterios a efectos de poder clasificar a las Universidades en alguno de los tres niveles siguientes: alto, medio y bajo.

De acuerdo con la clasificación en los niveles anteriores, el reparto de las horas pendientes, se efectuaría de la siguiente forma:

- Nivel alto: 70% horas a investigación y 30% horas a docencia
- Nivel medio: 50% horas a investigación y 50% horas a docencia
- Nivel bajo: 30% horas a investigación y 70% horas a docencia

En relación con los costes de personal del PDI asignados a la investigación, es preciso establecer criterios para la distribución de los mismos entre las actividades concretas de investigación (proyectos) desarrolladas en cada Universidad. Así pues se distingue entre los siguientes tipos de investigación, a efectos de ponderar cada una de las actividades concretas realizadas y poder efectuar la distribución de dichos costes de investigación a las mismas a través del correspondiente reparto proporcional:

1.- Actividades básicas de investigación, que incluirán las tesis dirigidas. La desagregación por actividad será la siguiente:

Tesis doctorales: 2 horas

2.- Actividades de investigación fundamental, entre las que se incluyen: Proyectos del Plan Nacional de I+D+i de investigación fundamental orientada, el mismo tipo de proyectos para planes regionales, convocatorias internacionales dedicadas a la investigación fundamental, etc. La desagregación por actividad será la siguiente:

Convocatorias internacionales de investigación fundamental: 5 horas

Proyectos de investigación fundamental orientada del Plan Nacional de I+D+i: 4 horas

Proyectos de investigación fundamental orientada de Planes regionales: 3 horas

3.- Actividades de investigación aplicada, tales como el Programa Marco, la investigación a través del artículo 83 de la LOMLOU, convenios específicos, líneas de investigación aplicada en el Plan Nacional, informes, creaciones artísticas por encargo, etc. La desagregación por actividad será la siguiente:

Actividades del Programa Marco: 6 horas

Art. 83: 4 horas

Creaciones artísticas por encargo, etc.: 4 horas

Regla 24ª.- Incluye esta regla los siguientes costes de personal referidos al Personal de Administración y Servicios: Sueldos y Salarios, Cotizaciones sociales a cargo del Empleador, Previsión Social de Funcionarios e Indemnizaciones por razón del Servicio.

La asignación de estos costes a los Centros de se efectuará de acuerdo con la efectiva prestación de servicios en función del tiempo de dedicación.

La asignación de estos costes a actividades se efectuará de acuerdo con la efectiva dedicación a las mismas

Regla 25ª.- El resto de Costes de Personal no incluidos en las reglas anteriores se asignará a los centros de acuerdo con el criterio de Personas Equivalentes, excepto cuando se pueda proceder a su asignación directa.

Regla 26ª.- La imputación de costes de Centros de Nivel Superior a Centros de Último Nivel podrá efectuarse, de acuerdo con lo expuesto en el apartado 5 del capítulo 7º de este documento, bien con un criterio único para todos los elementos de coste asignados al Centro de Coste de Nivel Superior, bien con criterios diferenciados para cada elemento. En el caso de que se opte por el criterio de imputación individualizada de elementos de coste se deberá, en la medida de lo posible, mantener el criterio que se habría utilizado en la asignación de estos elementos a los centros de último nivel si no se hubieran asignado previamente a los centros de nivel superior.

En caso de utilizarse un único criterio de asignación, éste tendrá en cuenta de manera objetiva el distinto peso específico que cada centro de último nivel representa sobre el total de esos centros en relación con el centro de nivel superior.

En caso de no poderse establecer de forma suficientemente nítida dicha comparación se deberá acudir necesariamente a una imputación basada en la asignación individualizada de elementos.

Las imputaciones recogidas en esta regla deberán cumplir las especificaciones recogidas en el apartado citado anteriormente.

Regla 27ª.- La imputación de Costes de Centros no asignados previamente a Actividades/Productos (Costes Pendientes) se efectuará de acuerdo con lo previsto en el apartado 6 del capítulo 7º de este documento.

En todo caso se tendrán en cuenta las siguientes especificaciones:

- 1) Los costes pendientes en centros que realizan simultáneamente actividades de Docencia e Investigación y Transferencia del Conocimiento se imputarán a las actividades de último nivel comprendidas en dichas agregaciones de acuerdo con los costes de Personal Docente e Investigador asignados previamente con la adición del resto de costes asignados con anterioridad a dichas actividades.
- 2) Para el caso de los centros de coste denominados Aulas se realizará dicha asignación de acuerdo con el criterio de Nº de Créditos Matriculados excepto en el caso de que exista un control suficientemente exhaustivo de las horas en que cada aula sea efectivamente utilizada.
- 3) Para el caso de los centros denominados “de Apoyo a la Docencia y a la Investigación” en el capítulo 4º de este documento, el criterio a utilizar será el mismo que resulta de aplicar las indicaciones del apartado primero de esta regla.
- 4) Para el resto de centros se asignarán dichos costes pendientes de acuerdo con el siguiente orden de criterios:
 - Número de Personas Equivalentes asignadas a actividades/productos.
 - Coste acumulado hasta ese momento en actividades/productos.
 - Criterio del responsable del centro

En todos los casos la regla general consistirá en la imputación de costes a las actividades/productos de último nivel.

Regla 28ª.- La imputación de costes de Actividades Auxiliares de Nivel Superior a Actividades Auxiliares de Último Nivel podrá efectuarse, de acuerdo con lo expuesto en el apartado 7 del capítulo 7º de este documento, bien con un criterio único para todos los elementos de coste asignados a la Actividad Auxiliar de Nivel Superior, bien con criterios diferenciados para cada elemento. En el caso de que se opte por el criterio de imputación individualizada de elementos de coste se deberá, en la medida de lo posible, mantener el criterio que se debería haber utilizado en la asignación de estos elementos a las actividades de último nivel si no se hubieran asignado previamente a las actividades de nivel superior.

En caso de utilizarse un único criterio de asignación, éste tendrá en cuenta de manera objetiva el distinto peso específico que cada actividad auxiliar de último nivel representa sobre el total de esas actividades en relación con la actividad de nivel superior.

En caso de no poderse establecer de forma suficientemente nítida dicha comparación se deberá acudir necesariamente a una imputación basada en la asignación individualizada de elementos.

Las imputaciones recogidas en esta regla deberán cumplir las especificaciones reseñadas en el apartado del capítulo 7º citado anteriormente.

Regla 29ª.- La imputación de costes de Actividades Auxiliares a Centros no Auxiliares deberá basarse en criterios objetivos que permitan establecer una relación directa entre los costes de los centros auxiliares (a través de las actividades por ellos realizadas) y los centros receptores de dichas actividades.

- 5) En caso de no poderse determinar dicha relación se asignarán dichos costes de acuerdo con el siguiente orden de criterios:

Coste acumulado hasta ese momento en los centros receptores.

Criterio del responsable/s del centro/s que realizan la actividad auxiliar.

Las imputaciones recogidas en esta regla deberán cumplir las especificaciones reseñadas en el apartado 8 del capítulo 7º de este documento.

Regla 30ª.- La imputación de costes, de centros no Auxiliares, procedentes de Actividades Auxiliares a Actividades/Productos deberá basarse en el mismo criterio que se haya utilizado en la imputación de Costes de Centros no asignados previamente a Actividades/Productos (Costes Pendientes) descrito en la Regla 27ª, excepto en el caso, que deberá justificarse suficientemente, de que exista una condición objetiva que implique la utilización de un criterio diferente.

Las imputaciones recogidas en esta regla deberán cumplir las especificaciones reseñadas en el apartado 9 del capítulo 7º de este documento.

Regla 31ª.- La Imputación de costes de Actividades Directivas, Administrativas, Generales y asimiladas de Nivel Superior a Actividades Directivas, Administrativas, Generales y asimiladas de último Nivel tendrá en cuenta de manera objetiva el distinto peso específico que cada actividad Directiva, Administrativa, General y asimilada de último nivel representa sobre el total de esas actividades en relación con la actividad de nivel superior.

En caso de no poderse establecer de forma suficientemente nítida dicha comparación, el criterio a utilizar se deberá basar necesariamente en el siguiente orden de criterios:

- Número de Personas Equivalentes asignadas a actividades/productos de último nivel.
- Coste acumulado hasta ese momento en actividades/productos de último nivel.
- Criterio del responsable/s del centro/s que realizan las actividades de nivel superior.

Las imputaciones recogidas en esta regla deberán cumplir las especificaciones reseñadas en el apartado 10 del capítulo 7º de este documento.

Regla 32ª.- La Imputación de costes de Actividades Directivas, Administrativas, Generales (tanto las centralizadas como las descentralizadas) y asimiladas al resto de actividades se basará, excepto en los casos en que exista un criterio objetivo suficientemente justificado alternativo, en el coste acumulado hasta ese momento por las actividades receptoras.

Entre los criterios objetivos pueden señalarse los siguientes:

Para el reparto de las actividades realizadas por el Centro Vicerrectorado de Ordenación Académica y Profesorado: 1) Número de Profesores, 2) Número de Titulaciones, 3) Número de Créditos, 4) Número de Alumnos Equivalentes.

Para el reparto de las actividades realizadas por el Centro Vicerrectorado de Estudiantes: 1) Número de Alumnos Matriculados, 2) Número de Alumnos Equivalentes, 3) Número de Créditos.

Para el reparto de las actividades realizadas por el Centro Vicerrectorado de Investigación: Número de Investigadores Equivalentes.

Para el reparto de las actividades realizadas por el Centro Vicerrectorado de Extensión Universitaria: Número de Personas Equivalentes.

Para el reparto de las actividades realizadas por el Centro Vicerrectorado de Cooperación Empresarial: 1) Duración Cursos, 2) Número de Alumnos, 3) Número de Créditos, 4) Número de Titulaciones, 5) Número de Personas Equivalentes.

Las imputaciones recogidas en esta regla deberán cumplir las especificaciones reseñadas en el apartado 11 del capítulo 7º de este documento.

Regla 33ª.- La Imputación de costes del resto de Actividades de Nivel Superior a Actividades de último nivel tendrá en cuenta de manera objetiva el distinto peso específico que cada actividad de último nivel representa sobre el total de esas actividades en relación con la actividad de nivel superior.

En caso de no poderse establecer de forma suficientemente nítida dicha comparación se deberá basar necesariamente en el coste acumulado hasta ese momento por las actividades de último nivel.

Las imputaciones recogidas en esta regla deberán cumplir las especificaciones reseñadas en el apartado 12 del capítulo 7º de este documento.

Regla 34ª.- En una primera fase, debido a las dificultades para conseguir un cálculo suficientemente fiable, no se procederá a la determinación de costes de subactividad.

Regla 35ª.- Las Actividades Anexas no serán objeto de imputación a ninguna otra actividad.

Regla 36ª.- Las actividades incluidas en el grupo "Organización" serán objeto de reparto a las Actividades Finalistas o Principales en función del coste acumulado en las mismas hasta ese momento.

9. Comparación Costes-Ingresos. Outputs del Sistema: Informes Normalizados. Indicadores

9.1. Introducción.

De acuerdo con lo dicho anteriormente, este capítulo tratará sobre lo que puede denominarse “outputs del sistema”, entendido el término como aquella información elaborada que es susceptible de ser producida por el Sistema de Contabilidad Analítica.

Para la correcta comprensión del contenido de las páginas siguientes es preciso efectuar una serie de consideraciones previas.

En primer lugar, cabe señalar que el capítulo se divide en dos grandes bloques, uno relativo a lo que se ha denominado “informes normalizados” y otro correspondiente a “indicadores”, volviéndose a insistir en la estrecha relación de ambos conceptos con el sistema de Contabilidad Analítica, de tal manera que puede, y de hecho así ocurrirá, que existan otros muchos informes y otros muchos indicadores que sean útiles para evaluar el devenir de una Universidad, limitándose los que aquí se incluyen al ámbito del análisis que le corresponde, de acuerdo con las hipótesis de partida de este documento, a lo que puede denominarse “análisis de costes”.

Debe tenerse en cuenta, por otra parte, que los informes e indicadores que se recogen en este capítulo son sólo algunos de los que el Sistema de Contabilidad Analítica es capaz de producir, y que dicha elección entre las múltiples posibles no deja de constituir un juicio de valor que el tiempo y la consiguiente experiencia perfilarán con toda seguridad. Será la propia modernización del Sistema Universitario Español, y las necesidades de información que de ella, y de la rendición de cuentas se deriven, las que en el futuro determinen nuevos informes e indicadores que en estos momentos no están recogidos en este apartado.

En relación con los denominados “informes normalizados”, su propia definición determina que, necesariamente, se ha debido proceder a un proceso de abstracción para su concreción teniendo en cuenta la enorme variedad que dicha normalización podría presentar. Dichos informes normalizados constituyen el conjunto máximo de información que, habiendo sido elaborada con criterios homogéneos, permite la comparabilidad entre las distintas universidades. Las diferentes Administraciones Públicas seleccionarán de entre ellos los que consideren oportunos y resulten relevantes para sus necesidades, lo que no implica que todos ellos sean remitidos por defecto. Estos informes normalizados deben entenderse

como una parte viva de la propia contabilidad de costes, por lo que se irán adaptando a las necesidades de información del Sistema Universitario. Una vez implantada la contabilidad de costes y obtenidos los primeros informes será necesario valorar los resultados, y revisar tanto los informes como los indicadores para conseguir adaptarlos plenamente a las necesidades derivadas de la realidad cambiante. Como se señaló en el capítulo 8º dichos informes normalizados se presentarán de acuerdo con las reglas allí desarrolladas y, por supuesto, de acuerdo con el contenido del resto de este documento.

En cuanto a los indicadores que se incluyen en las páginas que siguen cabe hacer las mismas precisiones que se han realizado en relación con los informes normalizados, con la salvedad de que algunos de los datos a manejar en dichos informes pueden no existir, al menos de manera explícita, en el Sistema de Contabilidad Analítica. El conjunto de indicadores incluidos en este documento debe considerarse también como el máximo de información elaborada de forma homogénea que permite la comparabilidad. De todos ellos las Administraciones Públicas determinarán cuales serán remitidos.

Por otra parte, es evidente que la inmensa mayoría de dichos indicadores sólo tiene sentido cuando se está estudiando el año académico, periodo productivo natural de la Universidad, al menos en lo relativo a la Docencia Oficial, (por ejemplo, cuando se está utilizando el *guarismo número de alumnos equivalentes*), por lo que sólo se solicitarán para dicho periodo. Si se opta por utilizar dichos indicadores referidos al año natural, se deberá efectuar el cálculo correspondiente teniendo en cuenta una media ponderada de los parámetros antes aludidos.

Debe consignarse, así mismo, que los datos que conforman los informes normalizados y los indicadores son solamente una parte de dichos informes e indicadores que, en todo caso, deben ser completados con las oportunas explicaciones adjuntas que aclaren dichos datos numéricos.

Por último, cabe reseñar que tanto los informes normalizados como los indicadores que se acompañan contienen solamente información contable o proveniente de los sistemas de información de la organización, por lo que cuestiones habitualmente manejada en diferentes estudios, encuestas, etc., tales como la evaluación de la calidad, el cálculo de la excelencia, etc., quedan fuera de este ámbito de información: solamente se maneja información que

pueda ser inmediatamente contrastada y sometida, dentro de la normal subjetividad que todo proceso contable entraña, por consiguiente, a las correspondientes auditorías. Por todo ello será necesario que tanto los informes normalizados como los indicadores sean adecuadamente contextualizados y analizados de forma conjunta con otros indicadores que puedan explicar la realidad de cada universidad, y en ningún caso deben ser analizados de forma aislada o fuera de contexto

El nivel de normalización en las actividades de docencia oficial incluirá, en una primera fase, información relativa a titulaciones.

A continuación se indica la selección de informes normalizados y de indicadores, que en esta primera fase de implantación se remitirán al Ministerio de Educación y estarán incluidos en el Sistema Integrado de Información Universitaria:

Informes normalizados

1.- Informes sobre Elementos de Coste

- 1.- Resumen por clases de coste
- 2.- Resumen general de elementos de coste
- 3.- Resumen general de costes de personal

2.-.- Informes sobre Ingresos

- 1.- Resumen general de ingresos por naturaleza
- 2.- Resumen general de ingresos/actividades

3.-.- Informes sobre Actividades.

- 1.- Resumen por tipo de actividades por fines
- 2.- Resumen de actividades según su comportamiento
- 3.- Resumen coste de actividades
- 4.- Composición coste actividades docentes
- 5.- Resumen margen y grado de cobertura

Indicadores

Indicadores de docencia oficial

- B.1 Coste del grado/Número de AETC matriculados
- B.2 Coste del máster/ Número de AETC matriculados
- C.1 Coste del grado/Créditos matriculados por grado
- C.2 Coste de máster/ Créditos matriculados por máster
- C.3 Coste docencia oficial/Créditos totales matriculados
- D.1 Coste del grado/Número PDI (Personas Equivalentes) relacionados con el grado
- D.2 Coste del máster/ Número PDI (Personas Equivalentes) relacionados con el máster

- D.3 Coste docencia oficial/PDI (Personas Equivalentes) que imparten docencia oficial
- D.4 (a) Coste del grado/Número PAS (Personas Equivalentes) que pueden relacionarse con el grado
- D.4 (b) Coste del máster/Número PAS (Personas Equivalentes) que pueden relacionarse con el máster
- D.4 (c) Coste docencia oficial/ Número PAS (Personas Equivalentes) que pueden relacionarse con docencia oficial
- D.5 (a) Coste del grado/Número de PDI + Número de PAS (Personas Equivalentes) relacionados con el grado
- D.5 (b) Coste del Máster/ Número de PDI + Número de PAS (Personas Equivalentes) relacionados con el máster
- D.5 (c) Coste docencia oficial/ Número de PDI + Número de PAS (Personas Equivalentes) relacionados con docencia oficial

Indicadores de actividad de doctorado

- A.1 Coste del curso de doctorado/Número de alumnos matriculados en el curso
- A.2 Costes totales de la actividad cursos de doctorado/Número de alumnos matriculados en doctorado
- B.1 Coste del curso de doctorado/ Número PDI (Personas Equivalentes) relacionados con el curso
- B.2 Coste del curso de doctorado/ Número PAS (Personas Equivalentes) relacionados con el curso
- B.3 Costes totales de doctorado/ Número PDI (Personas Equivalentes) que pueden relacionarse con doctorados
- B.4 Costes totales de doctorado/ Número PAS (Personas Equivalentes) que pueden relacionarse con doctorados
- B.5 Costes totales de doctorado/ Número PDI (Personas Equivalentes) que pueden relacionarse con doctorados+ Número PAS (Personas Equivalentes) que pueden relacionarse con doctorados

Indicadores de actividad investigación

- A.1 Coste del proyecto/Número de Investigadores (Personas Equivalentes)

Indicadores de actividades directivas, administrativas y generales

- A.1 Coste total de actividades DAG/Número de Alumnos Matriculados o Inscritos
- A.2 Coste total de actividades DAG/ Número de PAS (Personas Equivalentes)
- A.3 Coste total de actividades DAG/ Número PDI (Personas Equivalentes)

Indicadores de peso relativo por actividades

- A.1 Coste de docencia oficial/coste totales
- A.2 Coste de investigación/costes totales
- B.1 Coste de grado/máster/ coste de docencia oficial u homologada
- B.2 Coste cada curso de doctorado/costes de doctorado
- B.4. Coste de cada proyecto/costes de investigación

Indicadores de elementos de coste de personal

- A.1 Coste de personal/Costes totales de la Universidad
- A.2 Coste de PDI/Costes totales de la Universidad
- A.3 Coste de PAS/Costes totales de la Universidad
- A.4 Coste de personal/Número de Personas Equivalentes
- A.5 Costes de PDI/ Número de Personas Equivalentes PDI
- A.6 Coste de PDI/Coste de personal
- A.7 Coste de PAS/Coste de personal
- A.8 Costes de personal/Número de alumnos matriculados
- A.9 Coste de personal/Número de créditos
- A.10 Coste de PDI/ Número de alumnos matriculados
- A.11 Coste de PDI/ Número de créditos
- A.12 Coste de PAS/ Número de alumnos matriculados
- A.13 Coste de PAS/ Número de créditos
- A.14. Coste de Sueldos y Salarios totales por tipo de personal/Costes totales de la Universidad

Indicadores relativos a ingresos

- A.1 Ingresos de cada grado/máster/Ingresos totales de la Universidad
- A.2 Ingresos de cada grado/máster /Ingresos totales docencia oficial u homologada
- A.5 Ingresos totales investigación/Número de proyectos de investigación
- A.6 Ingresos de cada proyecto de investigación/Ingresos totales de investigación
- A.7 Ingresos totales de investigación/Ingresos totales de la universidad
- A.8 Ingresos de actividad de doctorado/ingresos totales de la universidad

Indicadores relativos a la cobertura de costes

- A.1 Ingresos de cada grado/máster/Costes de cada actividad
- A.2 Grado de cobertura de cada grado/máster/Total grado cobertura Universidad

9.2. Informes Normalizados.

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, implica 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.

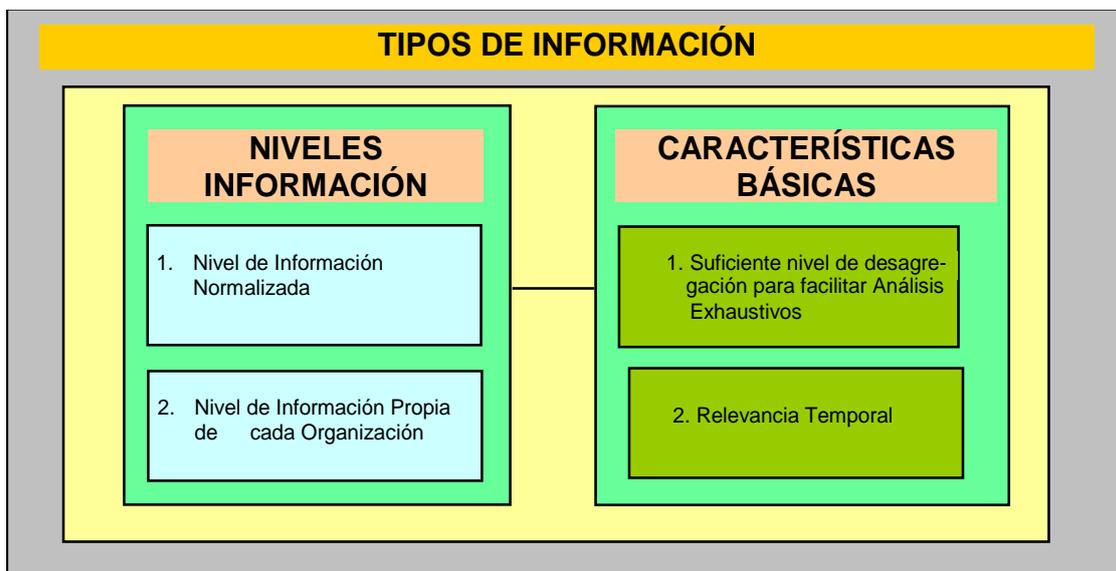
Por último, se presentan brevemente los diversos tipos de informes que compondrán el nivel de información normalizada. Estos informes, con el nivel de desagregación que se acuerde, estarán coordinados, integrados y disponibles en el área de indicadores económicos del Sistema Integrado de Información Universitaria. Cabe señalar dos aspectos a tener en cuenta:

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 completar la 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 presentar 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.
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, los informes a obtener a partir de los datos introducidos y elaborados por el sistema de Contabilidad Analítica van enfocados a la consecución de información relevante con las siguientes características:

- La información se referirá tanto al periodo académico como al presupuestario.
- Habrá informes relativos al periodo, acumulados y comparativos con periodos/ejercicios anteriores.
- La información tendrá distintos grados de agregación.
- Los elementos de coste, centros, actividades e ingresos, así como las distintas relaciones entre ellos, serán el objeto de la información a suministrar.

INFORMES NORMALIZADOS

Elemento de coste

Resumen por Clases de Coste

Elemento	Importe	%
<i>COSTES DE PERSONAL</i>		
<i>COSTE DE BECARIOS</i>		
<i>COSTE DE ADQUISICIÓN DE BIENES Y SERVICIOS</i>		
<i>COSTE DE SERVICIOS EXTERIORES</i>		
<i>COSTE DE TRIBUTOS</i>		
<i>COSTES FINANCIEROS</i>		
<i>AMORTIZACIONES (COSTES CALCULADOS)</i>		
<i>COSTES DE OPORTUNIDAD (COSTES CALCULADOS)</i>		
<i>COSTES DE TRANSFERENCIAS</i>		
TOTAL		

Resumen General de Elementos de Coste

Elemento	Importe	%
<i>COSTES DE PERSONAL</i>		
1. SUELDOS Y SALARIOS DEL PERSONAL DOCENTE E INVESTIGADOR		
1.1 FUNCIONARIOS CATEDRÁTICOS DE UNIVERSIDAD		
1.1.1 RETRIBUCIONES FIJAS		
1.1.2 RETRIBUCIONES VARIABLES		
1.2 FUNCIONARIOS PROFESORES TITULARES DE UNIVERSIDAD Y CATEDRÁTICOS DE ESCUELAS UNIVERSITARIAS		
1.2.1 RETRIBUCIONES FIJAS		
1.2.2 RETRIBUCIONES VARIABLES		
1.3 FUNCIONARIOS PROFESORES TITULARES DE ESCUELAS UNIVERSITARIAS		
1.3.1 RETRIBUCIONES FIJAS		
1.3.2 RETRIBUCIONES VARIABLES		
1.5 CONTRATADOS LABORALES AYUDANTES		
1.6 CONTRATADOS LABORALES PROFESORES AYUDANTES DOCTOR		
1.7 CONTRATADOS LABORALES PROFESORES COLABORADORES		
1.8 CONTRATADOS LABORALES PROFESOR CONTRATADO DOCTOR		
1.9 CONTRATADOS LABORALES PROFESOR ASOCIADO		
1.10 CONTRATADOS LABORALES PROFESOR VISITANTE		
1.11 PROFESORES ASOCIADOS DE CIENCIAS DE LA SALUD		
1.12 PROFESORES EMÉRITOS		
2. SUELDOS Y SALARIOS DEL PERSONAL DE ADMINISTRACIÓN Y SERVICIOS		
2.1 FUNCIONARIOS		

Resumen General de Elementos de Coste

Elemento	Importe	%
2.1.1 RETRIBUCIONES FIJAS		
2.1.2 RETRIBUCIONES VARIABLES		
2.2 LABORALES FIJOS		
2.2.1 RETRIBUCIONES FIJAS		
2.2.2 RETRIBUCIONES VARIABLES		
2.3 LABORALES EVENTUALES		
2.4 CONTRATADOS ADMINISTRATIVOS		
3. COSTES DE OTRO PERSONAL		
3.1 PERSONAL INVESTIGADOR EN FORMACIÓN		
3.2 CONFERECIANTES/ PROFESORES DE TITULACIONES PROPIAS		
3.3 PERSONAL CONTRATADO INVESTIGADOR		
4. COTIZACIONES SOCIALES A CARGO DEL EMPLEADOR		
4.1 DEL PERSONAL DOCENTE E INVESTIGADOR FUNCIONARIO		
4.1.1 FUNCIONARIOS CATEDRÁTICOS DE UNIVERSIDAD		
4.1.2 FUNCIONARIOS PROFESORES TITULARES DE UNIVERSIDAD Y CATEDRATICOS EE.UU.		
4.1.3 FUNCIONARIOS PROFESORES TITULARES DE EE.UU.		
4.2 DEL PERSONAL DOCENTE E INVESTIGADOR LABORAL CONTRATADO		
4.2.1 AYUDANTE		
4.2.2 PROFESOR AYUDANTE DOCTOR		
4.2.3 PROFESOR COLABORADOR		
4.2.4 PROFESOR CONTRATADO DOCTOR		
4.2.5 PROFESOR ASOCIADO		
4.2.6 PROFESOR VISITANTE		
4.2.7 PROFESOR ASOCIADO DE CIENCIAS DE LA SALUD		
4.3 DEL PERSONAL DE ADMINISTRACIÓN Y		

Resumen General de Elementos de Coste

Elemento	Importe	%
<i>SERVICIOS</i>		
4.3.1 FUNCIONARIO		
4.3.2 LABORAL		
4.3.3 CONTRATADO ADMINISTRATIVO		
4.4 DEL PERSONAL INVESTIGADOR EN FORMACIÓN		
4.4.1 DE CONTRATO		
4.4.2 DE BECA		
4.5 DEL PERSONAL CONTRATADO INVESTIGADOR		
5. PREVISIÓN SOCIAL DE FUNCIONARIOS (COSTES CALCULADOS)-		
5.1 DEL PERSONAL DOCENTE E INVESTIGADOR FUNCIONARIO		
5.1.1 FUNCIONARIOS CATEDRÁTICOS DE UNIVERSIDAD		
5.1.2 FUNCIONARIOS PROFESORES TITULARES DE UNIVERSIDAD Y CATEDRÁTICOS EE.UU.		
5.1.3 FUNCIONARIOS PROFESORES TITULARES DE EE.UU.		
5.2 DEL PERSONAL FUNCIONARIO DE ADMINISTRACIÓN Y SERVICIOS		
6. OTROS COSTES SOCIALES		
6.1 ACCIÓN SOCIAL		
6.2 FORMACIÓN Y PERFECCIONAMIENTO DEL PERSONAL		
6.3 OTROS COSTES SOCIALES		
7. INDEMNIZACIONES POR RAZÓN DEL SERVICIO		
7.1 DEL PERSONAL DOCENTE E INVESTIGADOR FUNCIONARIO		
7.2 LABORAL CONTRATADO		
7.3 DEL PERSONAL DE ADMINISTRACIÓN Y SERVICIOS		
8 .OTRAS INDEMNIZACIONES		
8.1 DEL PERSONAL DOCENTE E INVESTIGADOR		

Resumen General de Elementos de Coste

Elemento	Importe	%
8.2 DEL PERSONAL DOCENTE E INVESTIGADOR LABORAL CONTRATADO		
8.3 DEL PERSONAL DE ADMINISTRACIÓN Y SERVICIOS		
9. TRANSPORTE DE PERSONAL		
10 COSTE DE BECARIOS		
11 . COSTE DE ADQUISICIÓN DE BIENES Y SERVICIOS		
11.1 COSTE DE MATERIALES PARA LA DOCENCIA		
11.2 COSTE DE MATERIALES DE REPROGRAFÍA E IMPRENTA		
11.3 COSTE DE MATERIAL E INSTRUMENTAL DE LABORATORIO Y EXPERIMENTACIÓN		
11.4 COSTE DE MATERIAL DEPORTIVO Y CULTURAL		
11.5 COSTE DE FOTOCOPIAS		
11.6 COSTE DE VESTUARIO		
11.7 COSTE DE PRODUCTOS FARMACÉUTICOS Y MATERIAL SANITARIO		
11.8 COSTE DE MATERIAL DE OFICINA ORDINARIO NO INVENTARIABLE		
11.9 COSTE DE MATERIAL INFORMÁTICO		
11.10 PRENSA, REVISTAS, LIBROS Y OTRAS PUBLICACIONES		
11.11 COSTE DE ADQUISICIÓN DE BIENES ASOCIADOS A PROYECTOS DE INVESTIGACIÓN		
11.12 TRABAJOS REALIZADOS POR OTRAS EMPRESAS		
11.13 OTROS COSTES DE ADQUISICIÓN DE BIENES Y SERVICIOS		
12 COSTE DE SERVICIOS EXTERIORES		
12.1 ARRENDAMIENTOS Y CANONES		
12.2 REPARACIONES Y CONSERVACIÓN		
12.3 SERVICIOS DE PROFESIONALES INDEPENDIENTES		
12.4 TRANSPORTES		
12.5 PRIMAS DE SEGURO		

Resumen General de Elementos de Coste

Elemento	Importe	%
12.6 SERVICIOS BANCARIOS Y SIMILARES		
12.7 PUBLICIDAD Y PROPAGANDA		
12.8 RELACIONES PÚBLICAS		
12.9 SUMINISTROS		
12.9.1 ENERGÍA ELÉCTRICA		
12.9.2 AGUA		
12.9.3 GAS		
12.9.4 COMBUSTIBLES		
12.9.5 OTROS SUMINISTROS		
12.10 COMUNICACIONES		
12.10.1 COMUNICACIONES DE VOZ Y DATOS		
12.10.2 COMUNICACIONES TELEFÓNICAS		
12.10.3 COMUNICACIONES INFORMÁTICAS		
12.10.4 COMUNICACIONES POSTALES		
12.10.5 OTRAS COMUNICACIONES		
12.11 LIMPIEZA Y ASEO		
12.12 SEGURIDAD Y VIGILANCIA		
12.13 COSTES DIVERSOS		
13. COSTE DE TRIBUTOS		
14. COSTES FINANCIEROS		
15. AMORTIZACIONES (COSTES CALCULADOS)		
15.1 DEL INMOVILIZADO MATERIAL		
15.1.1 DE CONSTRUCCIONES		
15.1.2 DE INSTALACIONES TÉCNICAS		
15.1.3 DE UTILLAJE		
15.1.4 DE MOBILIARIO		
15.1.5 DE EQUIPOS PARA PROCESOS DE INFORMACIÓN		
15.1.6 DE FOTOCOPIADORAS		
15.1.7 DE ELEMENTOS DE TRANSPORTE		

Resumen General de Elementos de Coste

Elemento	Importe	%
<i>15.1.8 DE EQUIPOS DE LABORATORIO</i>		
<i>15.1.9 DE OTRO INMOVILIZADO MATERIAL*</i>		
15.2 DEL INMOVILIZADO INMATERIAL		
<i>15.2.1 DE APLICACIONES INFORMÁTICAS</i>		
<i>15.2.2 DE OTRO INMOVILIZADO INMATERIAL</i>		
16. COSTES DE OPORTUNIDAD (COSTES CALCULADOS)		
17. COSTES DE TRANSFERENCIAS		
17.1 A ALUMNOS		
17.2 A ORGANIZACIONES DEL GRUPO		
17.3 A OTRAS ORGANIZACIONES		
TOTAL		

Resumen General Costes de Personal

Tipo	Importe Coste de Personal	Personas EQ	Coste Unitario	%
1. PERSONAL DOCENTE E INVESTIGADOR				
1.1 FUNCIONARIOS CATEDRÁTICOS DE UNIVERSIDAD				
1.2 FUNCIONARIOS PROFESORES TITULARES DE UNIVERSIDAD Y CATEDRÁTICOS DE ESCUELAS UNIVERSITARIAS				
1.3 FUNCIONARIOS PROFESORES TITULARES DE ESCUELAS UNIVERSITARIAS				
1.5 CONTRATADOS LABORALES AYUDANTES				
1.6 CONTRATADOS LABORALES PROFESORES AYUDANTES DOCTOR				
1.7 CONTRATADOS LABORALES PROFESORES COLABORADORES				
1.8 CONTRATADOS LABORALES PROFESOR CONTRATADO DOCTOR				
1.9 CONTRATADOS LABORALES PROFESOR ASOCIADO				
1.10 ONTRATADOS LABORALES PROFESOR VISITANTE				
1.11 PROFESORES ASOCIADOS DE CIENCIAS DE LA SALUD				
1.12 PROFESORES EMÉRITOS				
2. PERSONAL DE ADMINISTRACIÓN Y				

Resumen General Costes de Personal

Tipo	Importe Coste de Personal	Personas EQ	Coste Unitario	%
1. PERSONAL DOCENTE E INVESTIGADOR				
SERVICIOS				
2.1 FUNCIONARIOS				
2.2 LABORALES FIJOS				
2.3 LABORALES EVENTUALES				
2.4 CONTRATADOS ADMINISTRATIVOS				
3. OTRO PERSONAL				
3.1 PERSONAL INVESTIGADOR EN FORMACIÓN				
3.2 CONFERENCIANTES/ PROFESORES DE TITULACIONES PROPIAS				
3.3 PERSONAL CONTRATADO INVESTIGADOR				
TOTAL				

Ingresos

Resumen General de Ingresos por Naturaleza

Ingreso	Importe	%
1. Tasas, Precios Públicos y Otros Ingresos		
1.1. Tasas		
1.2. Precios Públicos		
1.2.1. Precios Públicos por docencia oficial		
1.2.2. Otros Precios Públicos		
1.3. Otros Ingresos Procedentes de Prestaciones de Servicios		
1.3.1. Derechos de matrícula en cursos y seminarios de enseñanzas propias.		
1.3.2. Contratos Artículo 83 L.O.U.		
1.3.3. Servicios prestados por unidades de apoyo a la investigación		
1.3.4. Otros Ingresos por Servicios		
1.4. Venta de Bienes		
1.5. Otros Ingresos		
2. Transferencias Corrientes		
2.1. De la Administración del Estado		
2.2. De Entes Autónomos		
2.3. De la Seguridad Social		
2.4. De Comunidades Autónomas		
2.5. De Corporaciones locales		
2.6. De Empresas Privadas		
2.7. De Familias e Instituciones sin fines		

Resumen General de Ingresos por Naturaleza

Ingreso	Importe	%
de lucro		
2.8. Del Exterior		
2.9. Otras Transferencias Corrientes		
3. Transferencias de Capital		
3.1. De la Administración del Estado		
3.2. De Empresas Públicas y otros Entes Públicos		
3.3. De Comunidades Autónomas		
3.4. De Corporaciones Locales		
3.5. De Empresas Privadas		
3.6. De Familias e Instituciones sin fines de lucro		
3.7. Del Exterior		
3.8. Otras Transferencias de Capital		
4. Ingresos Patrimoniales		
5. Ingresos por la enajenación de Inversiones Reales		
6. Ingresos procedentes de Activos Financieros		
7. Ingresos Calculados		
TOTAL		

Resumen General de Ingresos /Actividades		
Ingreso/actividad	Importe	%
Ingresos relacionados con actividades		
Ingresos por Docencia		
Ingresos por Docencia Oficial (o Enseñanzas Regladas)		
Titulaciones de grado		
Titulación 1		
Titulación N		
Titulaciones de Másteres		
Acceso enseñanzas oficiales		
Ingresos por Docencia Propia		
Titulaciones		
Titulación 1		
Titulación N		
Másteres		
Máster 1		
Máster N		
Cursos de idiomas		
Curso 1		
Curso N		
Cursos para extranjeros		
Otros estudios propios		
Ingresos Procedentes de Centros Adscritos		

Resumen General de Ingresos /Actividades		
Ingreso/actividad	Importe	%
Ingresos por Investigación		
Contratos y Convenios Art.83		
Convenio / Contrato 1		
Convenio / Contrato N		
Proyectos de Investigación Financiados por Entes Públicos		
De la Administración Gral. del Estado		
De las CC.AA.		
De Otros		
Ingresos de Doctorados		
Otros Ingresos por Investigación		
Ingresos de Extensión Universitaria		
Ingresos de Otras Actividades		
Ingresos Calculados (TRUPI)		
Ingresos no relacionados con actividades		
TOTAL		

Centros de coste

Resumen por Tipos de Centros de Coste según la Estructura Organizativa de la Universidad

TIPO DE CENTRO	Importe	%
<i>CENTROS DE SOPORTE</i>		
<i>CENTROS DE SOPORTE CENTRALIZADOS O GENERALES</i>		
<i>CENTROS DE SOPORTE DESCENTRALIZADOS</i>		
<i>CENTROS DE DOCENCIA</i>		
<i>DEPARTAMENTOS</i>		
<i>AULAS Y LABORATORIOS DE DOCENCIA</i>		
<i>OTROS</i>		
<i>CENTROS DE INVESTIGACIÓN</i>		
<i>INSTITUTOS DE INVESTIGACIÓN</i>		
<i>CENTROS Y UNIDADES DE INVESTIGACIÓN</i>		
<i>DEPARTAMENTOS</i>		
<i>LABORATORIOS</i>		
<i>OTROS</i>		
<i>CENTROS DE APOYO A LA DOCENCIA E INVESTIGACIÓN</i>		
<i>BIBLIOTECAS</i>		
<i>OTRAS UNIDADES DE APOYO A LA DOCENCIA</i>		
<i>OTRAS UNIDADES DE APOYO A LA INVESTIGACIÓN</i>		
<i>CENTROS DE EXTENSIÓN UNIVERSITARIA Y DEPORTES</i>		
<i>CENTROS ANEXOS</i>		
<i>CENTROS- AGRUPACIONES DE COSTES</i>		
TOTAL		

Centros de Coste por Tipos según la Estructura Organizativa de la Universidad			
TIPO DE CENTRO	Importe	% Tipo	% Total
<i>CENTROS DE SOPORTE</i>			
<i>CENTROS DE SOPORTE CENTRALIZADOS O GENERALES</i>			
<i>Centro 1</i>			
<i>Centro n</i>			
<i>CENTROS DE SOPORTE DESCENTRALIZADOS</i>			
<i>Centro 1</i>			
<i>Centro n</i>			
<i>CENTROS DE DOCENCIA</i>			
<i>DEPARTAMENTOS</i>			
<i>Departamento 1</i>			
<i>Departamento n</i>			
<i>AULAS Y LABORATORIOS DE DOCENCIA</i>			
<i>Aula/laboratorio 1</i>			
<i>Aula/laboratorio n</i>			
<i>OTROS</i>			
<i>Centro 1</i>			
<i>Centro n</i>			
<i>CENTROS DE INVESTIGACIÓN</i>			
<i>INSTITUTOS DE INVESTIGACIÓN</i>			
<i>Centro 1</i>			
<i>Centro n</i>			
<i>CENTROS Y UNIDADES DE INVESTIGACIÓN</i>			
<i>Centro 1</i>			
<i>Centro n</i>			
<i>DEPARTAMENTOS</i>			

Centros de Coste por Tipos según la Estructura Organizativa de la Universidad			
TIPO DE CENTRO	Importe	% Tipo	% Total
<i>Departamento 1</i>			
<i>Departamento n</i>			
LABORATORIOS			
<i>Laboratorio 1</i>			
<i>Laboratorio 2</i>			
OTROS			
<i>Centro 1</i>			
<i>Centro n</i>			
CENTROS DE APOYO A LA DOCENCIA E INVESTIGACIÓN			
BIBLIOTECAS			
<i>Biblioteca 1</i>			
<i>Biblioteca 2</i>			
OTRAS UNIDADES DE APOYO A LA DOCENCIA			
<i>O.U.A.D. 1</i>			
<i>O.U.A.D n</i>			
OTRAS UNIDADES DE APOYO A LA INVESTIGACIÓN			
<i>O.U.A.I. 1</i>			
<i>O.U.A.I. n</i>			
CENTROS DE EXTENSIÓN UNIVERSITARIA Y DEPORTES			
<i>Centro 1</i>			
<i>Centro n</i>			
CENTROS ANEXOS			
<i>Centro 1</i>			
<i>Centro n</i>			
CENTROS- AGRUPACIONES DE COSTES			

Centros de Coste por Tipos según la Estructura Organizativa de la Universidad			
TIPO DE CENTRO	Importe	% Tipo	% Total
<i>Centro 1</i>			
<i>Centro n</i>			
TOTAL			

Resumen de Centros de Coste

CENTRO DE COSTE	Coste Primario (D+I)	Coste Repercutido	Total
<i>CENTRO NIVEL 1(Rectorado y Órganos Colegiados)</i>			
<i>Centro Nivel 2 (Órganos Colegiados)</i>			
<i>Centro Nivel 2 Rectorado</i>			
<i>Centro Nivel 3 (Rector y Staff)</i>			
<i>Centro Nivel 3 (Vicerrectorado 1)</i>			
<i>Centro Nivel3 (Vicerrectorado n)</i>			
<i>CENTRO NIVEL 1 (Gerencia)</i>			
<i>Centro Nivel 2 (Gerente y Staff)</i>			
<i>Centro Nivel 2 (Vicegerencia de Asuntos Administrativos)</i>			
<i>Centro Nivel3 (Vicegerente y Staff)</i>			
<i>Centro Nivel 3 (Personal)</i>			
<i>Centro Nivel 3 (Asuntos generales)</i>			
<i>Centro Nivel 2 (Vicegerencia n)</i>			
<i>CENTRO DE NIVEL 1 (Campus 1)</i>			
<i>Centro Nivel 2 (Administrador de Campus)</i>			
<i>Centro Nivel 2(Facultades)</i>			
<i>Centro Nivel 3 (Facultad 1)</i>			
<i>Centro Nivel 4 (Departamentos)</i>			
<i>Centro Nivel 5 (Departamento 1)</i>			
<i>Centro Nivel 5 (Departamento n)</i>			
<i>Centro Nivel 4 (Laboratorios Facultad 1)</i>			
<i>Centro Nivel 4 (Biblioteca Facultad 1)</i>			
<i>Centro Nivel 4 (Aula Facultad 1)</i>			
<i>Centro Nivel 3 (Facultad n)</i>			
<i>Centro Nivel 2 (Laboratorios)</i>			
<i>Centro Nivel 3 (Laboratorio 1)</i>			
<i>Centro Nivel 3 (Laboratorio n)</i>			
<i>Centro Nivel 2 (Agrupación de Aulas)</i>			
<i>Centro Nivel 3 (Aula 1)</i>			
<i>Centro Nivel 3 Aula n</i>			

Resumen de Centros de Coste			
CENTRO DE COSTE	Coste Primario (D+I)	Coste Repercutido	Total
Centro Nivel 2 (Bibliotecas)			
Centro Nivel 3 Biblioteca 1)			
Centro Nivel 3 Biblioteca 2)			
Centro Nivel 2 (Institutos de Investigación)			
Centro Nivel 3 (Instituto Investigación 1)			
Centro Nivel 3 Instituto Investigación n)			
Centro Nivel 2 (Centros y Unidades de Investigación)			
Centro Nivel 3 (Centro de Investigación 1)			
Centro Nivel 3 (Centro de Investigación n)			
2 Centro Nivel (Centros Deportivos)			
Centro Nivel 3 (Polideportivo 1)			
Centro Nivel 3 (Polideportivo n)			
Centro Nivel 2 (Cafeterías)			
Centro Nivel 3 (Cafetería 1)			
Centro Nivel 3 (Cafetería 2)			
CENTRO DE NIVEL 1 (Campus n)			
TOTAL			

D = COSTES DIRECTOS

I = COSTES INDIRECTOS

Coste Primario de Centros.- Total de costes directos e indirectos que han sido asociados con un centro de coste sin necesidad de haberse asignado previamente a otro.

Coste Repercutido.- Coste que habiendo sido asignado en un primer momento a un objeto de coste se asocia posteriormente a otro.

Coste de Centros por Elementos			
CEN TRO 1			
Elemento	Directo	Indirecto	Primario (D+I)
01. COSTES DE PERSONAL			
<i>Elemento 1</i>			
<i>Elemento n</i>			
10 COSTE DE BECARIOS			
11. COSTE DE ADQUISICIÓN DE BIENES Y SERVICIOS			
<i>Elemento 1</i>			
<i>Elemento n</i>			
12. COSTE DE SERVICIOS EXTERIORES			
<i>Elemento 1</i>			
<i>Elemento n</i>			
13. COSTE DE TRIBUTOS			
<i>Elemento 1</i>			
<i>Elemento n</i>			
14. AMORTIZACIONES (COSTES CALCULADOS)			
<i>Elemento 1</i>			
<i>Elemento n</i>			
15. COSTES DE OPORTUNIDAD (COSTES CALCULADOS)			
<i>Elemento 1</i>			
<i>Elemento n</i>			
16. COSTES DE TRANSFERENCIAS			
<i>Elemento 1</i>			
<i>Elemento n</i>			
TOTAL COSTE PRIMARIO			
CENTROS SUPERIORES			
ACTIVIDADES AUXILIARES			
TOTAL			

Relación Centros de Coste/Actividades					
Centros	Total Costes	Actividad 1	Actividad 2	Actividad 3	Actividad n
<i>Centro 1</i>					
<i>Centro 2</i>					
<i>Centro 3</i>					
<i>Centro n</i>					
TOTAL					

ACTIVIDADES

Resumen por Tipos de Actividades por Fines

TIPO DE ACTIVIDADES	Importe	%
DIRECCIÓN Y ADMINISTRACIÓN GENERAL DE LA UNIVERSIDAD		
SOPORTE DE LA GESTIÓN DE LA UNIVERSIDAD		
ADMINISTRACIÓN Y DIRECCIÓN DE FACULTADES, ESCUELAS, INSTITUTOS Y CENTROS.		
SOPORTE DE LA GESTIÓN DE FACULTADES, ESCUELAS, INSTITUTOS Y CENTROS.		
ADMINISTRACIÓN Y DIRECCIÓN DE DEPARTAMENTOS Y OTRAS UNIDADES DOCENTES E INVESTIGADORAS		
ACTIVIDADES DE DOCENCIA		
ACTIVIDADES DE INVESTIGACIÓN Y TRANSFERENCIA DEL CONOCIMIENTO		
ACTIVIDADES DEPORTIVAS Y DE EXTENSIÓN UNIVERSITARIA		
ACTIVIDADES ANEXAS		
ACTIVIDAD ORGANIZACIÓN		
TRABAJOS REALIZADOS POR LA UNIVERSIDAD PARA SU PROPIO INMOVILIZADO (T.R.U.P.I.)		
TOTAL		

Resumen de Actividades según su comportamiento

Comportamiento	Importe	%
Actividades Finalistas o Principales y asimiladas		
Actividades Auxiliares		
Actividades Directivas, Administrativas y Generales y asimiladas		
Almacenaje		
TOTAL		

Resumen Coste de Actividades

TIPO DE ACTIVIDADES	Importe	% Tipo	% Total
DIRECCIÓN Y ADMINISTRACIÓN GENERAL DE LA UNIVERSIDAD			
Actividad 1			
Actividad n			
SOPORTE DE LA GESTIÓN DE LA UNIVERSIDAD			
Actividad 1			
Actividad n			
ADMINISTRACIÓN Y DIRECCIÓN DE FACULTADES, ESCUELAS, INSTITUTOS Y CENTROS.			
Actividad 1			
Actividad n			
SOPORTE DE LA GESTIÓN DE FACULTADES, ESCUELAS, INSTITUTOS Y CENTROS.			
Actividad 1			
Actividad n			
ADMINISTRACIÓN Y DIRECCIÓN DE DEPARTAMENTOS Y OTRAS UNIDADES DOCENTES E INVESTIGADORAS			
Actividad 1			
Actividad n			
ACTIVIDADES DE DOCENCIA			
Actividad 1			
Actividad n			
ACTIVIDADES DE INVESTIGACIÓN Y TRANSFERENCIA DEL CONOCIMIENTO			
Actividad 1			
Actividad n			
ACTIVIDADES DEPORTIVAS Y DE EXTENSIÓN UNIVERSITARIA			
Actividad 1			
Actividad n			
ACTIVIDADES ANEXAS			
Actividad 1			
Actividad n			
ACTIVIDAD ORGANIZACIÓN			
Actividad 1			

Resumen Coste de Actividades

TIPO DE ACTIVIDADES	Importe	% Tipo	% Total
Actividad n			
TRABAJOS REALIZADOS POR LA UNIVERSIDAD PARA SU PROPIO INMOVILIZADO (T.R.U.P.I.)			
Actividad 1			
Actividad n			
TOTAL			

Coste de Primario Actividades por Elementos					
Actividad 1					
Elemento	Coste Directo	Coste Indirecto	Coste Pendiente	Total Coste Primario	%
COSTES DE PERSONAL					
<i>Elemento 1</i>					
<i>Elemento n</i>					
COSTE DE BECARIOS					
COSTE DE ADQUISICIÓN DE BIENES Y SERVICIOS					
<i>Elemento 1</i>					
<i>Elemento n</i>					
COSTE DE SERVICIOS EXTERIORES					
<i>Elemento 1</i>					
<i>Elemento n</i>					
COSTE DE TRIBUTOS					
<i>Elemento 1</i>					
<i>Elemento n</i>					
COSTES FINANCIEROS					
<i>Elemento 1</i>					
<i>Elemento n</i>					
AMORTIZACIONES (COSTES CALCULADOS)					
<i>Elemento 1</i>					
<i>Elemento n</i>					
COSTES DE OPORTUNIDAD (COSTES CALCULADOS)					
<i>Elemento 1</i>					
<i>Elemento n</i>					
COSTES DE TRANSFERENCIAS					
<i>Elemento 1</i>					
<i>Elemento n</i>					
TOTAL					

Coste Final Actividades por Elementos		
Actividad 1		
Elemento	Coste Primario	%
<i>COSTES DE PERSONAL</i>		
<i>Elemento 1</i>		
<i>Elemento n</i>		
<i>COSTE DE BECARIOS</i>		
<i>COSTE DE ADQUISICIÓN DE BIENES Y SERVICIOS</i>		
<i>Elemento 1</i>		
<i>Elemento n</i>		
<i>COSTE DE SERVICIOS EXTERIORES</i>		
<i>Elemento 1</i>		
<i>Elemento n</i>		
<i>COSTE DE TRIBUTOS</i>		
<i>Elemento 1</i>		
<i>Elemento n</i>		
<i>COSTES FINANCIEROS</i>		
<i>Elemento 1</i>		
<i>Elemento n</i>		
<i>AMORTIZACIONES (COSTES CALCULADOS)</i>		
<i>Elemento 1</i>		
<i>Elemento n</i>		
<i>COSTES DE OPORTUNIDAD (COSTES CALCULADOS)</i>		
<i>Elemento 1</i>		
<i>Elemento n</i>		
<i>COSTES DE TRANSFERENCIAS</i>		
<i>Elemento 1</i>		
<i>Elemento n</i>		
Total Coste Primario		
Coste Actividades Auxiliares		
Coste Actividades de Nivel Superior		
Coste Actividades DAG		
TOTAL		

Composición Coste Actividades Docentes

ACTIVIDADES	Coste Departams.	Coste Bibliotecas	Coste Laboratorios	Coste Aulas	Coste e DAG	Otros Costes	TOTAL
Docencia							
Docencia Oficial (o Enseñanzas Regladas)							
Titulaciones de grado							
Titulación 1							
Titulación N							
Titulaciones de Másteres							
Acceso enseñanzas oficiales							
Docencia Propia							
Titulaciones							
Titulación 1							
Titulación N							
Másteres							
Máster 1							
Máster N							
Cursos de idiomas							
Curso 1							
Curso N							
Cursos para extranjeros							
Otros estudios propios							
Centros Adscritos							
TOTAL							

%							
---	--	--	--	--	--	--	--

Resumen Márgenes y Grado de Cobertura				
Actividad	Coste	Ingreso	Margen	% de Cobertura
Relacionadas con Ingresos				
Docencia				
Docencia Oficial (o Enseñanzas Regladas)				
Titulaciones de grado				
Titulación 1				
Titulación N				
Titulaciones de Másteres				
Acceso enseñanzas oficiales				
Docencia Propia				
Titulaciones				
Titulación 1				
Titulación N				
Másteres				
Máster 1				
Máster N				
Cursos de idiomas				
Curso 1				
Curso N				
Cursos para extranjeros				
Otros estudios propios				
Centros Adscritos				
Investigación				
Contratos y Convenios				

Resumen Márgenes y Grado de Cobertura

Actividad	Coste	Ingreso	Margen	% de Cobertura
Art.83				
Convenio / Contrato 1				
Convenio / Contrato N				
Proyectos de Investigación Financiados por Entes Públicos				
De la Administración Gral. Del Estado				
De las C.C.A.A.				
De Otros				
Ingresos de Doctorado				
Otras Actividades de Investigación				
Extensión Universitaria				
Otras Actividades				
TRUPI				
No relacionadas con Ingresos				
TOTAL				

Ingresos por Actividad		
Actividad 1		
Ingreso	Importe	%
1. Tasas, Precios Públicos y Otros Ingresos		
1.1. Tasas		
1.2. Precios Públicos		
1.2.1. Precios Públicos por docencia oficial		
1.2.2. Otros Precios Públicos		
1.3. Otros Ingresos Procedentes de Prestaciones de Servicios		
1.3.1. Derechos de matrícula en cursos y seminarios de enseñanzas propias.		
1.3.2. Contratos Artículo 83 L.O.U.		
1.3.3. Servicios prestados por unidades de apoyo a la investigación		
1.3.4. Otros Ingresos por Servicios		
1.4. Venta de Bienes		
1.5. Otros Ingresos		
2. Transferencias Corrientes		
2.1. De la Administración del Estado		
2.2. De Entes Autónomos		
2.3. De la Seguridad Social		
2.4. De Comunidades Autónomas		
2.5. De Corporaciones locales		
2.6. De Empresas Privadas		
2.7. De Familias e Instituciones sin fines de lucro		
2.8. Del Exterior		
2.9. Otras Transferencias Corrientes		

Ingresos por Actividad		
Actividad 1		
Ingreso	Importe	%
3. Transferencias de Capital		
3.1. De la Administración del Estado		
3.2. De Empresas Públicas y otros Entes Públicos		
3.3. De Comunidades Autónomas		
3.4. De Corporaciones Locales		
3.5. De Empresas Privadas		
3.6. De Familias e Instituciones sin fines de lucro		
3.7. Del Exterior		
3.8. Otras Transferencias de Capital		
4. Ingresos Patrimoniales		
5. Ingresos por la enajenación de Inversiones Reales		
6. Ingresos procedentes de Activos Financieros		
7. Ingresos Calculados		
TOTAL		

Grupo Universitario					
Entidad	C-I Docencia	C-I Investigación	C-I Extensión Universitaria	C-I Otras Actividades	Costes no repercutidos
Universidad					
Ente1					
Ente 2					
Ente n					
Total Entes					
Total Grupo					

C-I = COSTES - INGRESOS

9.3. Indicadores.

En primer lugar debe recordarse que, como se advertía en la introducción de este capítulo, los indicadores que se van a citar a continuación están íntimamente relacionados con el ámbito de la Contabilidad Analítica, lo que no obvia, evidentemente, la existencia de otros más próximos a otros ámbitos y que, igualmente, pueden ayudar a comprender la realidad de las Universidades, tales como los indicadores financieros, los indicadores de calidad, etc.

Para desarrollar el concepto de indicador tal y como se ha venido anunciando hasta ahora, se ha tenido en cuenta fundamentalmente la publicación de la Intervención General de la Administración del Estado “Los Indicadores de Gestión en el ámbito del Sector Público” en la que se incluye como definición de indicador *“Instrumento de medición elegido como variable relevante que permite reflejar suficientemente una realidad compleja, referido a un momento o a un intervalo temporal determinado”* y más concretamente de “indicador de gestión”, que podría aproximarse al concepto aquí esbozado, como *“Instrumento de*

medición elegido como variable relevante que permite reflejar suficientemente una realidad compleja, referido a un momento o a un intervalo temporal determinado y que pretende informar sobre aspectos referidos a la organización, producción, planificación y efectos de una o varias organizaciones en sus diversas manifestaciones concretas”.

A continuación se propone un amplio conjunto de indicadores que posibilitan el análisis de información económica desde los niveles más desagregados de actividad hasta los más agregados. Este conjunto podrá ser ampliado con indicadores procedentes de información financiera y/o presupuestaria y estarán coordinados e integrados con el nivel de agregación que se considere oportuno en el área de indicadores económicos del Sistema Integrado de Información Universitaria.

En principio, esa “batería” de indicadores podría responder a la siguiente estructura:

- A) Indicadores relativos a las Actividades** de las Universidades, proponiéndose en este apartado, fundamentalmente, indicadores relativos a costes medios, relacionando éstos con diversas variables, como Alumnos, Créditos, Personal Docente e Investigador, Personal de Administración y Servicios, proponiéndose, así mismo, indicadores del tipo que podría denominarse “peso relativo”, comparándose costes sectoriales con costes totales.
- B) Indicadores relativos a los Elementos de coste**, proponiéndose indicadores de costes medios y de peso relativo. Se hace especial hincapié en los indicadores relativos al coste de personal.
- C) Indicadores relativos a Centros de coste.**
- D) Indicadores relacionados con Ingresos.**
- E) Indicadores relacionados con la Cobertura de costes.**

9.3.1. Indicadores relativos a las Actividades.

9.3.1.1. Indicadores de Docencia Oficial (u homologada)

Se proponen indicadores que abarcan un amplio abanico para posibilitar el análisis de información desde los niveles más desagregados de actividad hasta los más agregados.

En el numerador de todos los indicadores, siempre que no se especifique lo contrario, se incluirá el total final de costes derivado del sistema de contabilidad analítica, incluyendo, en consecuencia, los costes directos, indirectos, administrativos, directivos y generales, etc.

En aquellos casos en que el denominador hace referencia a costes, siempre que no se especifique lo contrario, se incluirá el total final de costes derivado del sistema de contabilidad analítica.

Cuando en el denominador figura el término *número de proyectos* u otro similar se considerará como tal el de proyectos "vivos" ponderado por el número de días en que el proyecto ha permanecido "en fase de realización", de tal manera que un proyecto que haya empezado en el ejercicio anterior y no se haya terminado en el presente se considerará como *uno* (éste será también el caso de un proyecto que empieza el día uno del ejercicio en estudio y termina el último día de dicho ejercicio), reduciéndose el resto al número de unidades equivalentes que corresponda.

A) COSTES MEDIOS POR ALUMNO MATRICULADO

A.1 COSTE DEL GRADO (O LICENCIATURA)

Nº ALUMNOS MATRICULADOS POR GRADO (O LICENCIATURA)

A.2 COSTE DEL MÁSTER

Nº ALUMNOS MATRICULADOS POR MÁSTER

B) COSTES MEDIOS POR ALUMNO EQUIVALENTE A TIEMPO COMPLETO (AETC).

B.1 COSTE DEL GRADO (O LICENCIATURA)

Nº AETC MATRICULADOS

B.2 COSTE DEL MÁSTER

Nº AETC MATRICULADOS

Teniendo en cuenta que $AETC = \frac{Nº \text{ TOTAL DE CRÉDITOS MATRICULADOS EN LA TITULACIÓN}}{CRÉDITOS TEÓRICOS POR CURSO}$ y que $CRÉDITOS TEÓRICOS POR CURSO = \frac{TOTAL DE CRÉDITOS NECESARIOS PARA ALCANZAR EL TÍTULO}{AÑOS TEÓRICOS DE DURACIÓN DE LOS ESTUDIOS}$

C) COSTES MEDIOS POR CRÉDITOS MATRICULADOS

C.1 COSTE GRADO

CRÉDITOS MATRICULADOS POR GRADO

C.2 COSTE MÁSTER

CRÉDITOS MATRICULADOS POR MÁSTER

C.3 COSTE DOCENCIA OFICIAL

CRÉDITOS TOTALES MATRICULADOS

C4 COSTE MEDIO POR ASIGNATURA:

**(COSTE TITULARIZACIÓN / CRÉDITOS TOTALES MATRICULADOS) X CRÉDITOS
MATRICULADOS EN CADA ASIGNATURA**

Teniendo en cuenta que **CRÉDITOS MATRICULADOS = Nº ALUMNOS MATRICULADOS X
Nº CRÉDITOS DE CADA ASIGNATURA/GRADO/MÁSTER**

D) COSTES MEDIOS RELACIONADOS CON EL PERSONAL

D.1 COSTE DE GRADO

Nº PDI (PERSONAS EQUIVALENTES) RELACIONADOS CON EL GRADO

D.2 COSTE DE MÁSTER

Nº PDI (PERSONAS EQUIVALENTES) RELACIONADOS CON EL MÁSTER

D.3 COSTE DE DOCENCIA OFICIAL

Nº PDI (PERSONAS EQUIVALENTES) QUE IMPARTEN DOCENCIA OFICIAL

D.4 COSTE DE GRADO / MÁSTER / DOCENCIA OFICIAL

Nº PAS (PERSONAS EQUIVALENTES) QUE PUEDEN RELACIONARSE CON GRADO/MÁSTER/DOCENCIA OFICIAL

D.5 COSTE DE GRADO / MÁSTER / DOCENCIA OFICIAL

Nº PAS (PERSONAS EQUIVALENTES) QUE PUEDEN RELACIONARSE CON GRADO/MÁSTER/DOCENCIA OFICIAL + Nº PDI (PERSONAS EQUIVALENTES) RELACIONADOS CON EL GRADO/MÁSTER/DOCENCIA OFICIAL

9.3.1.2. Indicadores de Docencia No Homologada (Titulaciones Propias)

A) COSTES MEDIOS POR ALUMNO MATRICULADO

A.1 COSTE DE LA TITULACIÓN

Nº ALUMNOS MATRICULADOS POR TITULACIÓN

A.2 COSTE DE LA DOCENCIA NO HOMOLOGADA

TOTAL ALUMNOS MATRICULADOS EN DOCENCIA NO HOMOLOGADA

B) COSTES MEDIOS POR HORA DE IMPARTICIÓN

B.1 COSTE DE LA TITULACIÓN

Nº HORAS IMPARTICIÓN DE LA TITULACIÓN

B.2 COSTE DOCENCIA NO HOMOLOGADA

Nº DE HORAS TOTALES IMPARTIDAS

C) COSTES MEDIOS RELACIONADOS CON EL PERSONAL

C.1

COSTE DE LA TITULACIÓN

Nº PDI (PERSONAS EQUIVALENTES) RELACIONADOS CON LA TITULACIÓN

C.2

COSTE DE DOCENCIA NO HOMOLOGADA

Nº PDI (PERSONAS EQUIVALENTES) QUE IMPARTEN DOCENCIA NO HOMOLOGADA

C.3

COSTE DE DOCENCIA NO HOMOLOGADA

Nº PAS (PERSONAS EQUIVALENTES) QUE PUEDEN RELACIONARSE CON DOCENCIA NO HOMOLOGADA

C.4

COSTE DE DOCENCIA NO HOMOLOGADA

Nº PAS (PERSONAS EQUIVALENTES) QUE PUEDEN RELACIONARSE CON DOCENCIA NO HOMOLOGADA + Nº PDI (PERSONAS EQUIVALENTES) RELACIONADOS CON DOCENCIA NO HOMOLOGADA

9.3.1.3. Indicadores de Actividad Doctorados

A) COSTES MEDIOS POR ALUMNO MATRICULADO

A.1

COSTE DEL CURSO DOCTORADO

Nº ALUMNOS MATRICULADOS EN EL CURSO

A.2 COSTES TOTALES DE LA ACTIVIDAD CURSOS DOCTORADOS

Nº DE ALUMNOS MATRICULADOS EN DOCTORADOS

B) COSTES MEDIOS RELACIONADOS CON EL PERSONAL

B.1 COSTE DEL CURSO DOCTORADO

Nº PDI (PERSONAS EQUIVALENTES) RELACIONADOS CON EL CURSO

B.2 COSTE DEL CURSO DOCTORADO

Nº PAS (PERSONAS EQUIVALENTES) RELACIONADOS CON EL CURSO

B.3 COSTES TOTALES DE DOCTORADOS

Nº PDI (PERSONAS EQUIVALENTES) QUE PUEDEN RELACIONARSE CON DOCTORADOS

B.4 COSTES TOTALES DE DOCTORADOS

Nº PAS (PERSONAS EQUIVALENTES) QUE PUEDEN RELACIONARSE CON DOCTORADOS

B.5 COSTES TOTALES DE DOCTORADOS

Nº PAS (PERSONAS EQUIVALENTES) QUE PUEDEN RELACIONARSE CON DOCTORADOS + Nº PDI (PERSONAS EQUIVALENTES) RELACIONADOS CON DOCTORADOS

9.3.1.4. Indicadores de Actividad Investigación

A) COSTES MEDIOS POR INVESTIGADORES

A.1 COSTE DEL PROYECTO

Nº INVESTIGADORES (PERSONAS EQUIVALENTES)

A.2 COSTE DE LA LÍNEA DE INVESTIGACIÓN

Nº INVESTIGADORES (PERSONAS EQUIVALENTES)

B) COSTES MEDIOS POR PROYECTOS

B.1 COSTE TOTALES DE PROYECTOS

Nº PROYECTOS

B.2 COSTE DE LA LÍNEA DE INVESTIGACIÓN

Nº PROYECTOS DE LA LÍNEA

9.3.1.5. Indicadores de Actividades Deportivas y de Extensión Universitaria

A) COSTES MEDIOS POR ALUMNOS

A.1 COSTES DE CADA ACTIVIDAD

Nº ALUMNOS MATRICULADOS O INSCRITOS EN LA ACTIVIDAD

A.2 COSTES DE CADA ACTIVIDAD

Nº TOTAL ALUMNOS MATRICULADOS

A.3 COSTES TOTALES DE ACTIVIDADES DEPORTIVAS

Nº ALUMNOS INSCRITOS EN ACTIVIDADES DEPORTIVAS

A.4 COSTES TOTALES DE ACTIVIDADES DE EXTENSIÓN UNIVERSITARIA

Nº ALUMNOS INSCRITOS EN ACTIVIDADES DE EXTENSIÓN UNIVERSITARIA

A.5 COSTES TOTALES DE ACTIVIDADES DEPORTIVAS Y DE EXTENSIÓN UNIVERSITARIA

Nº ALUMNOS INSCRITOS EN ACTIVIDADES DEPORTIVAS Y DE EXTENSIÓN UNIVERSITARIA

A.5 COSTES TOTALES DE ACTIVIDADES DEPORTIVAS Y DE EXTENSIÓN UNIVERSITARIA

Nº ALUMNOS MATRICULADOS EN LA UNIVERSIDAD

9.3.1.6. Indicadores de Actividades Directivas, Administrativas y Generales.

A) COSTES RELACIONADOS CON PERSONAS

A.1 COSTES DE CADA ACTIVIDAD DAG O TOTALES

Nº ALUMNOS MATRICULADOS O INSCRITOS

A.2 COSTES DE CADA ACTIVIDAD DAG O TOTALES

Nº PAS (PERSONAS EQUIVALENTES)

A.3 COSTES DE CADA ACTIVIDAD DAG O TOTALES

Nº PDI (PERSONAS EQUIVALENTES)

A.4 COSTES DE CADA ACTIVIDAD DAG O TOTALES

Nº PDI (PERSONAS EQUIVALENTES) + Nº PAS (PERSONAS EQUIVALENTES)

9.3.1.7. Indicadores de Peso relativo por Actividades.

A) PESO RELATIVO POR GRUPOS DE ACTIVIDADES

A.1 COSTES DE DOCENCIA OFICIAL

COSTES TOTALES

A.2 COSTES DE INVESTIGACIÓN

COSTES TOTALES

A.3 COSTES DE DOCENCIA NO HOMOLOGADA

COSTES TOTALES

A.4 COSTES DE ACTIVIDADES DEPORTIVAS Y DE EXTENSIÓN UNIVERSITARIA

COSTES TOTALES

A.5 COSTES DE ACTIVIDADES DAG

COSTES TOTALES

A.6 COSTES DE OTRAS ACTIVIDADES

COSTES TOTALES

B) PESO RELATIVO POR ACTIVIDADES EN SU GRUPO DE ACTIVIDADES

B.1 COSTES DE GRADO/MÁSTER

COSTES DE DOCENCIA OFICIAL U HOMOLOGADA

B.2 COSTES DE CADA CURSO DE DOCTORADO

COSTES DE DOCTORADOS

B.3 COSTES DE TITULACIÓN DE DOCENCIA NO HOMOLOGADA

COSTES DE DOCENCIA NO HOMOLOGADA

B.4 COSTES DE CADA PROYECTO/LÍNEA DE INVESTIGACIÓN

COSTES DE INVESTIGACIÓN

B.5 COSTES DE CADA ACTIVIDAD DEPORTIVA O DE EXTENSIÓN UNIVERSITARIA

COSTES DE ACTIVIDADES DEPORTIVAS Y DE EXTENSIÓN UNIVERSITARIA

9.3.2. Indicadores relativos a los Elementos de coste.

9.3.2.1. Indicadores Generales de Elementos de Coste.

A.1 COSTES POR CLASES DE COSTES

COSTES TOTALES UNIVERSIDAD

A.2 COSTES POR CLASES DE COSTES

Nº PERSONAS EQUIVALENTES

A.3 COSTES POR CLASES DE COSTES

Nº ALUMNOS MATRICULADOS

A.4 COSTES POR CLASES DE COSTES

Nº DE CRÉDITOS

9.3.2.2. Indicadores de Elementos de Coste de Personal.-

A.1 COSTES DE PERSONAL

COSTES TOTALES UNIVERSIDAD

A.2 COSTES DE PDI

COSTES TOTALES UNIVERSIDAD

A.3 COSTES DE PAS

COSTES TOTALES UNIVERSIDAD

A.4 COSTES DE PERSONAL

Nº DE PERSONAS EQUIVALENTES

A.5 COSTES DE PDI

Nº DE PERSONAS EQUIVALENTES PDI

A.6 COSTES DE PDI

COSTES DE PERSONAL

A.7 COSTES DE PAS

COSTES DE PERSONAL

A.8 COSTES DE PERSONAL

Nº ALUMNOS MATRICULADOS

A.9 COSTES DE PERSONAL

Nº DE CRÉDITOS

A.10 COSTES DE PDI

Nº ALUMNOS MATRICULADOS

A.11 COSTES DE PDI

Nº DE CRÉDITOS

A.12 COSTES DE PAS

Nº ALUMNOS MATRICULADOS

A.13 COSTES DE PAS

Nº DE CRÉDITOS

A.14 COSTES DE SUELDOS Y SALARIOS POR TIPOS DE PERSONAL

COSTES TOTALES DE LA UNIVERSIDAD

A.15 COSTES DE SUELDOS Y SALARIOS POR TIPOS DE PERSONAL

COSTES SUELDOS Y SALARIOS PDI/PAS

9.3.2.3. Otros Indicadores de Elementos de Coste

A.1 COSTES DE ADQUISICIÓN DE LIBROS, REVISTAS Y OTRAS PUBLICACIONES

Nº ALUMNOS MATRICULADOS

A.2 COSTES DE ADQUISICIÓN DE LIBROS, REVISTAS Y OTRAS PUBLICACIONES

Nº CRÉDITOS

A.3 COSTES DE ADQUISICIÓN DE LIBROS, REVISTAS Y OTRAS PUBLICACIONES

Nº PDI (PERSONAS EQUIVALENTES)

9.3.3. Indicadores relativos a Centros de coste.

A.1 COSTES DE CADA CENTRO

COSTES TOTALES UNIVERSIDAD

A.2 COSTES DE CADA CENTRO

COSTES TOTALES DEL CENTRO DE NIVEL SUPERIOR DEL QUE DEPENDE

A.3 COSTES DE CADA CENTRO

Nº ALUMNOS MATRICULADOS RELACIONADOS CON DICHO CENTRO

A.4 COSTES DE CADA CENTRO

Nº PDI (PERSONAS EQUIVALENTES) DEL CENTRO

A.5 COSTES DE CADA CENTRO

Nº PAS (PERSONAS EQUIVALENTES) DEL CENTRO

A.6 COSTES DE CADA CENTRO

Nº DE PERSONAS EQUIVALENTES PDI + Nº PAS (PERSONAS EQUIVALENTES) DEL CENTRO

En este grupo de indicadores puede ser interesante realizar diferentes agrupaciones de los mismos, tales como Aulas, Laboratorios, Bibliotecas, etc. para efectuar diversos tipos de análisis en relación una amplia gama de indicadores.

9.3.4 Indicadores relativos a Ingresos.

A.1 **INGRESOS DE CADA GRADO/MÁSTER**

INGRESOS TOTALES UNIVERSIDAD

A.2 **INGRESOS DE CADA GRADO/MÁSTER**

INGRESOS TOTALES DOCENCIA OFICIAL U HOMOLOGADA

A.3 **INGRESOS POR TITULACIÓN NO HOMOLOGADA**

INGRESOS TOTALES UNIVERSIDAD

A.4 **INGRESOS POR TITULACIÓN NO HOMOLOGADA**

INGRESOS TOTALES DOCENCIA NO HOMOLOGADA

A.5 **INGRESOS TOTALES INVESTIGACIÓN**

Nº PROYECTOS INVESTIGACIÓN

A.6 INGRESOS DE CADA PROYECTO DE INVESTIGACIÓN

INGRESOS TOTALES INVESTIGACIÓN

A.7 INGRESOS TOTALES DE INVESTIGACIÓN

INGRESOS TOTALES UNIVERSIDAD

A.8 INGRESOS ACTIVIDADES DOCTORADO

INGRESOS TOTALES UNIVERSIDAD

A.9 INGRESOS ACTIVIDADES DEPORTIVAS Y DE EXTENSIÓN UNIVERSITARIA

INGRESOS TOTALES UNIVERSIDAD

A.9 OTROS INGRESOS

INGRESOS TOTALES UNIVERSIDAD

9.3.5. Indicadores relativos a la Cobertura de costes.

A.1 INGRESOS DE CADA GRADO/MÁSTER

COSTES DE CADA ACTIVIDAD

A.2 GRADO DE COBERTURA DE CADA GRADO/MÁSTER

TOTAL GRADO COBERTURA UNIVERSIDAD

Debe tenerse en cuenta que la mayoría de los indicadores propuestos pueden multiplicarse en otros muchos introduciendo pequeñas variaciones, pudiéndose poner como ejemplo las posibilidades de análisis teniendo en cuenta las distintas fases que componen el modelo de estratificación en la formación de costes propuesto en este documento.

9.3.6. Otros posibles indicadores.

A.1 COSTE MEDIO DEL TITULADO.- COSTE POR CRÉDITO DE UNA TITULACIÓN X MEDIA Nº DE CRÉDITOS CURSADOS POR UN TITULADO.

A.2 COSTE MEDIO POR ALUMNO Y TIPO DE COSTE = TIPO DE COSTE DE UNA TITULACIÓN CONCRETA / N DE ALUMNOS EQUIVALENTES TIEMPO COMPLETO DE UNA TITULACIÓN CONCRETA.

ANEXO 1.- GLOSARIO DE TÉRMINOS ⁶⁹

⁶⁹ Este glosario es absolutamente provisional. Se complementará a lo largo del desarrollo del documento.

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, 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.

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 la Universidad.

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.

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 dónde, como consecuencia del “proceso productivo”, se consume toda una serie de recursos que se incorporan a las actividades, entendidas éstas en un sentido amplio como el conjunto de operaciones de todo tipo que crean bienes y servicios.

CENTRO - AGRUPACIONES DE COSTES.

Agregado contable que permite la localización de costes en lugares no definibles como centros propiamente dichos.

CENTRO ANEXO.

Centro que realiza actividades no necesarias, o al menos no imprescindibles, para el proceso productivo de la Universidad.

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 la Universidad. El coste de estos centros, a través de sus actividades, se imputará al coste de otros centros.

CENTRO DE RESPONSABILIDAD.

Unidad organizativa dirigida por un responsable de sus actividades. La descentralización de la Universidad permitirá, en su caso, la definición de esos centros en función de la asunción en la gestión de los costes a ellos imputados.

CENTRO DIRECTIVO, ADMINISTRATIVO 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 que se definen.

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 qué consiste dicho proceso.

CONTRATOS CVPIF.

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 CVPIV.

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 Universidades no parece lógica su inclusión cuando estas organizaciones están produciendo Bienes Públicos puros 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 producciones con características de Bienes Privados 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 la Universidad, sujeto contable, a otros entes o personas siempre que éstas sean gestionadas por la Universidad concedente por formar parte de su actividad.

COSTE DE TRIBUTOS.

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

COSTE DIRECTO.

Son aquéllos 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 concreto. 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.

Coste que no puede relacionarse inmediatamente con un objeto de coste (centro, actividad) concreto y, como consecuencia, debe imputarse mediante un criterio o clave de reparto.

COSTE PENDIENTE.

Coste que habiendo sido asociado de manera directa o indirecta con un centro de coste es asignado posteriormente a una o varias actividades con las que no había sido posible asociarlo con anterioridad.

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. Podrá ser "precalculado" o "poscalculado", implicando su consideración o no como coste calculado.

COSTE PRIMARIO DE ACTIVIDADES.

Total de costes que han sido asignados a una actividad directa, indirectamente o como consecuencia de la imputación de costes pendientes de uno o varios centros.

COSTE PRIMARIO DE CENTROS.

Total de costes directos e indirectos que han sido asociados con un centro de coste sin necesidad de haberse asignado previamente a otro.

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.

COSTE REPERCUTIDO.

Coste que habiendo sido asignado en un primer momento a un objeto de coste se asocia posteriormente a otro.

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. 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 la Universidad agrupados por sus características económicas y el nivel de información que requiera el sujeto contable.

GRADO O MARGEN 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.

INDICADOR.

Instrumento de medición elegido como variable relevante que permite reflejar suficientemente una realidad compleja, referido a un momento o a un intervalo temporal determinado.

INDICADOR DE GESTIÓN.

Instrumento de medición elegido como variable relevante que permite reflejar suficientemente una realidad compleja, referido a un momento o a un intervalo temporal determinado y que pretende informar sobre aspectos relativos a la organización, producción, planificación y efectos de una o varias organizaciones en sus diversas manifestaciones concretas.

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 de la Universidad por responder a costes derivados de acciones tales como, en algunos casos, una campaña institucional de imagen de dicha Universidad.

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 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.

PRODUCTO.- Concreción material de una o varias actividades.

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). 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 una Universidad 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 UNIVERSIDAD PARA SU PROPIO INMOVILIZADO (T.R.U.P.I.).

Actividad que recoge los costes derivados de las acciones que emprende la Universidad para la propia construcción o supervisión de elementos que van a formar parte de su Inmovilizado.

**ANEXO 2.- PLAN DE IMPLANTACIÓN DEL SISTEMA DE
CONTABILIDAD ANALÍTICA
PARA UNIVERSIDADES**

En este anexo se va a exponer, con la mayor brevedad posible, el conjunto de acciones necesarias para implantar la metodología recogida en este documento.

El anexo se compone de los siguientes apartados:

- 1) Comentarios Previos
- 2) Dotación de medios para la implantación del sistema.
- 3) Formación de las personas encargadas de la implantación y llevanza del sistema.
- 4) Fases en el proceso de implantación del sistema.
 - 4.1. Personalización del Modelo
 - 4.2. Mecanización del Sistema y Periodo de Pruebas
 - 4.3. Visto bueno de la implantación.

Cada una de estas fases va a ser desarrollada a continuación.

1) Comentarios Previos-

Debe tenerse en cuenta que la implantación de un nuevo sistema de información en una organización conlleva una serie de acciones que representan un esfuerzo superior al que luego supondrá la llevanza del mismo una vez que se haya producido su consolidación en la organización.

Se considera habitualmente que un sistema se ha implantado correctamente en una organización cuando es capaz de obtener datos relativos a un periodo significativo que cubran las necesidades de información manifestadas por los diversos usuarios y satisfagan los parámetros de calidad que se determinen.

En el caso de la implantación de un sistema de contabilidad analítica como el que se describe en este documento, puede decirse que se considerará implantado el sistema cuando sea

capaz de ofrecer **información contrastable** para un periodo (académico o natural), obteniendo el conjunto de informes y posibilitando la obtención de los indicadores que en dicho documento se recogen. Con el concepto "información contrastable" se hace referencia a la posibilidad de que los datos recogidos en los informes referidos al periodo en estudio puedan ser verificados de acuerdo con los antecedentes existentes en los registros, sistemas de gestión, etc. de la organización y hayan seguido los parámetros señalados en este documento y, en su caso, en el documento de Principios Generales de Contabilidad Analítica Pública.

El límite máximo previsto para la realización del proceso de implantación debe ser 18 meses a contar desde la publicación del documento, de tal manera que si se difunde en marzo de 2011, el proceso de implantación comenzará el 1 de abril de dicho año y las primeras fases de dicho proceso, en concreto la de personalización debería estar finalizada en el mes de noviembre de 2011.

Los trabajos para la implantación del Sistema de Contabilidad Analítica serán llevados a cabo por cada Universidad debiendo tener en cuenta que la elección de la Aplicación Informática que implementará el sistema constituirá un referente de evidente importancia en el desarrollo de esos trabajos, por lo que es un tema que deberá abordarse antes o durante la primera fase del proceso de personalización.

En algunos casos, las fases que se van a describir a continuación no tienen por qué ser consideradas como sucesivas necesariamente, sino que pueden realizarse simultáneamente con otras, como se desprende de las experiencias previas desarrolladas por la Intervención General de la Administración del Estado en esta materia.

2) Dotación de medios para la implantación del sistema.-

Parece evidente que la implantación del Sistema de Contabilidad Analítica requerirá de esfuerzos distintos en función del tamaño de la Universidad, en que se va a proceder a dicha implantación. Otro factor fundamental a tener en cuenta, se deriva del grado de desarrollo de los sistemas que van a servir de fuentes de información para el sistema de contabilidad

analítica. Teniendo en cuenta ambos factores, se hace necesario estudiar cada caso concreto para poder evaluar con la fiabilidad necesaria dicho proceso. No obstante, parece conveniente establecer límites a su duración con el objetivo de que dicho proceso no se "cronifique", teniendo en cuenta, por otra parte, que, en el fondo, una mayor utilización de medios implicará, necesariamente, una reducción de tiempos. En todo el proceso de la implantación sería conveniente disponer de un responsable de la implantación. El Ministerio de Educación promoverá y contribuirá, en la medida de lo posible, con las universidades en este proceso de implantación. Es, por tanto, conveniente evaluar "a priori" la necesidad de recursos para llevar a cabo la implantación. Dicha evaluación puede basarse en parámetros como el número de personas que trabajan en la organización (recuérdese la importancia de los *costes de personal* señalada a lo largo de las páginas precedentes), el número de estudiantes, el número de titulaciones, el número de proyectos de investigación, etc.

Para una Universidad que puede considerarse de tamaño medio, con unas 6000 personas trabajando en la organización, cerca de 30.000 estudiantes, 150 titulaciones, etc., puede señalarse que la necesidad media de recursos sería de tres personas a tiempo parcial (incluyendo el responsable del proyecto). Es importante señalar que la implantación requerirá, en todo caso, de la colaboración de distintos estamentos de la Universidad (responsables de los sistemas de gestión, departamento de informática, estructura directiva, etc.)

3) Formación de las personas encargadas de la implantación y llevanza del sistema.-

No parece discutible que introducir sistemas de contabilidad analítica en Universidades, como está ocurriendo con el resto de Administraciones Públicas, supone una innovación para la que, como consecuencia de su novedad, no existe una preparación suficiente, al menos desde el punto de vista práctico, por parte de los que van a ser gestores de la implantación y llevanza del sistema.

Como cuestión previa, cabe señalar que es imprescindible que tanto el responsable de la implantación como los colaboradores dispongan de la formación necesaria para garantizar unos resultados adecuados. Quizá sería necesario atender a una formación específica de

este personal que contribuya a un mayor conocimiento de las actividades a desarrollar. Esta formación inicial podría considerarse de forma conjunta, quizá a modo de talleres de trabajo, de manera que sería aconsejable buscar los mecanismos que permitan la formación de este personal en los siguientes aspectos:

- 1) Formación básica en materia de Contabilidad Analítica, donde se desarrollan las nociones fundamentales de la materia y una visión general de los distintos sistemas y postulados;
- 2) Formación específica en el modelo que va a ser implantado, en este caso: Modelo de Contabilidad Analítica para Universidades. Particularización del Modelo C.A.N.O.A. para Universidades;
- 3) Conocimiento del mecanismo a seguir para llevar a cabo la aplicación del modelo en cada Universidad (en forma de taller en que se empiece a desarrollar desde un punto de vista práctico el contenido del documento, haciendo una primera aproximación general al desarrollo de estructuras, criterios, etc.);
- 4) Formación básica en la aplicación soporte del modelo.

Sería conveniente aunar esfuerzos de manera que esta fase formativa pudiese llevarse a cabo de forma coordinada y sencilla compartiendo tanto la experiencia adquirida previamente como el coste de dicho proceso formativo.

4) Fases en el proceso de implantación del sistema.-

4.1. Personalización del Modelo y Fuentes de Información de la Universidad.-

La primera acción práctica a desarrollar será la comunicación a todos los estamentos de la Universidad de la realización de los trabajos para la implantación de un sistema de contabilidad analítica, debiendo dicha comunicación llevar el refrendo de las instancias directivas del equipo rectoral.

Los problemas de personalización afectan a la definición de objetos de coste, de estructuras básicas en cada organización, tanto en el aspecto de agregados de información como de referentes para la obtención de dichos agregados.

Por otra parte, es fundamental una participación activa de los gestores de la organización que, en definitiva, van a ser usuarios de los outputs de información que ofrezca el sistema, en la definición de esas estructuras referenciales.

De manera resumida puede decirse que existen los siguientes aspectos fundamentales en ese proceso de personalización:

1. **Definición de Elementos de coste.**
2. **Definición de Centros de coste.**
3. **Definición de Actividades.**
4. **Definición de Ingresos.**
5. **Definición de Procesos que ligan los tres apartados referentes tanto desde el punto de vista de relaciones entre ellos como de criterios de reparto.**
6. **Definición de los Períodos de obtención de información.**
7. **Definición de Outputs de información.**

Debe recordarse en relación con los puntos descritos que el modelo establece unos mínimos normalizados, pero que cada Universidad puede ampliarlos en la medida de sus necesidades. Una vez definidas (cuando se utiliza la expresión "una vez" no quiere decirse que las fases tengan que ser necesariamente sucesivas, pudiendo simultanearse algunas de las acciones) las estructuras básicas, deben establecerse los protocolos de información en relación con los sistemas fuente ya consolidados en la organización, teniendo en cuenta que el Sistema de Contabilidad Analítica "se nutre" básicamente, de los siguientes sistemas de gestión:

- Sistema de Gestión de Personal.
- Sistema de Gestión de Alumnos
- Sistema de Gestión de Justificantes de Gasto.
- Sistema de Gestión de Almacenes.
- Sistema de Gestión de Inmovilizado.
- Sistema de Gestión de Ingresos.
- Sistema de Gestión Presupuestaria.

- Sistema de Contabilidad Financiera.
- Informaciones provenientes de otras unidades.

Dichos protocolos deberán establecer los flujos de información, los periodos para su generación y su contenido, etc. Y, en su caso, el formato en que deben ser presentados dichos flujos. Es evidente que de las nuevas necesidades de información se van a derivar, como se ha comentado con anterioridad, consecuencias para los sistemas de gestión de la organización, que deberá introducir, en su caso, nuevos datos o sistematizar los ya existentes.

La fase de personalización va íntimamente ligada en lo que se refiere al diseño de protocolos de obtención de información de los sistemas de gestión, con la mecanización del modelo que se comenta brevemente en el apartado siguiente. Por lo que se refiere a lo que ahora se está tratando, la *personalización*, cabe decir que se tendrán en cuenta las necesidades que desde el punto de vista de comunicación entre sistemas presente dicha mecanización.

Parece importante recordar que en el Documento no se hacen menciones específicas sobre los sistemas de los que se deba derivar la información a tratar por el Sistema de Contabilidad Analítica, recordándose solamente ahora que deben ser aquéllos que mejor reflejen la realidad de la organización y que, en ningún caso, el Sistema de Contabilidad Analítica debe ser una mera transcripción de datos denominados de diferente manera y en formato distinto a como lo hace la Contabilidad Financiera y Presupuestaria, en definitiva, deben tenerse claramente presentes los principios recogidos a lo largo de este documento y en los PGCAP.

El resultado final de esta fase debe ser la confección de un **Documento de Personalización y de las Fuentes de Información de la Universidad**, en que se recojan de manera suficientemente detalladas las fases que aquí se han enunciado y se incluya un calendario concreto de desarrollo de cada una de ellas. Esta fase no debe durar más de nueve meses. Este documento lo elaborarán las propias universidades.

4.2. Mecanización del Sistema y Periodo de Pruebas.-

El modelo descrito en este documento debe, necesariamente desde el punto de vista práctico, estar soportado en una aplicación informática que permita su llevanza de manera adecuada. En ese proceso de mecanización, la primera decisión a tomar es la relativa a la aplicación que ha de servir de soporte al modelo.

En ese sentido, al igual que ocurría con la realización de los trabajos de definición de estructuras, criterios, etc., existen diversas alternativas, pudiendo cada Universidad optar por la que le parezca más interesante siempre que, naturalmente, permita cumplir los requisitos del modelo. La elección de la aplicación soporte, así como los trabajos derivados de su instalación, deben considerarse en el momento del desarrollo del Informe de Personalización.

Asimismo se ha comentado más arriba que deberá existir un proceso de adaptación de sistemas de gestión que, teniendo en cuenta la opción por la que opte cada Universidad y su situación de partida, podrá consistir en una carga de trabajo mayor o menor. Cabe, desde el punto de vista general desde el que se está hablando, hacer la recomendación de que la aplicación soporte debería presentar el mayor grado de flexibilidad posible en cuanto a sus posibilidades de comunicación con los restantes sistemas de gestión de la organización.

Puede dividirse el proceso de mecanización en las siguientes grandes fases:

- Introducción de datos iniciales sobre estructuras
- Adaptación de sistemas de gestión fuente desde el punto de vista informático
- Introducción y Proceso de la información en fase de pruebas
- Obtención de la información relativa a un periodo académico.

La carga inicial de estructuras no presenta grandes problemas, siendo, evidentemente, más o menos laboriosa en función del número de datos que se manejen, el problema se reduce extraordinariamente si se pueden aprovechar ficheros ya elaborados por otros sistemas. La adaptación de los sistemas de gestión presenta las siguientes facetas desde el punto de vista informático (habiendo protocolizado previamente las necesidades derivadas de la nueva información):

- Adaptación de la información existente en las aplicaciones soporte de los sistemas de gestión en relación con las nuevas necesidades, que puede manifestarse bien en una explotación añadida a la ya existente, bien en la obtención de nueva información a partir de nuevos parámetros.
- Determinación de la forma en que se van a comunicar los sistemas fuente con la aplicación en que se haya implementado el Sistema de Contabilidad Analítica.

4.3. Visto Bueno de la Implantación.-

La estrategia de implantación en una sola organización difiere sustancialmente de lo que debe ser la implantación de un modelo común, constituyendo, posiblemente, la existencia de instancias comunes para el estudio, valoración, etc. de la información manejada, el factor fundamental que las diferencia.

Parece necesario, en consecuencia, que exista una Comisión técnica, que supervise, que controle en cierta medida y que, en su caso, impulse dicha implantación. En ese sentido deben establecerse puntos de control imprescindibles para garantizar la adecuación de los trabajos que se están desarrollando en relación con la correcta utilización del modelo. Respecto a la fase de implantación cabría distinguir los siguientes grandes hitos a controlar por esa Comisión:

- Fase preparatoria.- Supervisión de la formación del equipo de implantación.
- Fase de Personalización.- Documento de Personalización y Fuentes de Información de la Universidad.
- Fase de Control de los informes obtenidos por el sistema implantado.- Evaluación de la información obtenida por el Sistema de Contabilidad Analítica referida a un periodo.

Evidentemente, cada Universidad establecerá los controles que considere oportunos dentro de su estructura jerárquica, convirtiéndose la comisión citada anteriormente simplemente en garante de la consistencia de los trabajos realizados en relación con el modelo descrito en

este documento. Esta fase de validación, como resulta obvio, se iniciará paralelamente a la de los trabajos de implantación.

