



TÍTULO

**DESARROLLO DE UNA EXPERIENCIA PILOTO SOBRE
IMPLANTACIÓN DE MODELO DE COSTES EN EL INSTITUTO
ANDALUZ DEL PATRIMONIO HISTÓRICO
(IAPH)**

AUTOR

Manuel Alejandro Martínez Rodríguez

	Esta edición electrónica ha sido realizada en 2023
Tutor	Dr. D. Daniel Sánchez Toledano
Instituciones	Universidad Internacional de Andalucía
Curso	<i>Máster en Auditoría operativa, supervisión continua, contabilidad y control de subvenciones y contratos (2021-2022)</i>
©	Manuel Alejandro Martínez Rodríguez
©	De esta edición: Universidad Internacional de Andalucía
Fecha documento	2023



**Atribución-NoComercial-SinDerivadas
4.0 Internacional (CC BY-NC-ND 4.0)**

Para más información:

<https://creativecommons.org/licenses/by-nc-nd/4.0/deed.es>

<https://creativecommons.org/licenses/by-nc-nd/4.0/deed.en>

**DESARROLLO DE UNA EXPERIENCIA PILOTO SOBRE IMPLANTACIÓN DE
MODELO DE COSTES EN EL INSTITUTO ANDALUZ DEL PATRIMONIO HISTÓRICO
(IAPH)**

- 1.-) Introducción
- 2.-) Breve descripción de la entidad
- 3.-) Marco normativo y pronunciamientos de referencia
- 4.-) Metodología para el cálculo de costes
- 5.-) Resultados del estudio realizado, conclusiones y propuestas
- 6.-) Referencias y bibliografía
- 7.-) Anexos

1. INTRODUCCIÓN

Como se desprende del título, el objetivo del presente trabajo es el de diseñar las bases de un modelo de costes para el Instituto Andaluz de Patrimonio Histórico (en adelante IAPH), un campo que, a diferencia de lo que sucede con la contabilidad financiera y patrimonial, que tienen un profundo arraigo dentro de la administración pública, es relativamente novedoso dentro del citado ámbito, siendo una materia por desarrollar.

La contabilidad analítica es un eficaz herramienta para el control de las empresas, que permite analizar en profundidad los ingresos que se han generado, los costes que se han producido, calcular la rentabilidad, y entender el porqué de los resultados obtenidos, a la vez que sirve para controlar los costes de proyectos, departamentos, centros de producción, etc... y tomar decisiones en base a la referida información.

La importancia cada vez más relevante de la contabilidad de costes en el ámbito privado, debe servir de motivación para trasladar dicha disciplina al ámbito de lo público, y aprovechar las grandes ventajas que la misma puede aportar a la gestión de la *res pública*.

Una de las dificultades principales con la que se encuentra la contabilidad analítica en el ámbito de la administración pública, es la diversa naturaleza de los entes que la integran, por lo que es complicado establecer un modelo uniforme aplicable a la totalidad de los mismos, sino que prácticamente requiere un diseño a medida para cada uno de ellos, o por lo menos para cada tipología. Ello es debido a la propia finalidad de la contabilidad de costes, a su propia naturaleza, que va más allá de la generalidad propia de la contabilidad financiera, sino que requiere de un estudio detallado de las entidades a las que va dirigida, ya que, la contabilidad analítica debe adaptarse como un traje a medida a la organización a la que va destinada, para que la información que se extraiga de la misma pueda servir para la eficaz toma de decisiones.

No obstante lo expuesto, ello no es óbice para que por parte de los organismos públicos encargados de la regulación de la contabilidad pública, se haya hecho un importante esfuerzo normativo, con la intención de establecer unas pautas de general aplicación a la contabilidad analítica de las administraciones públicas. En este sentido, es necesario hacer mención al documento denominado *IGAE. (2004). Principios Generales sobre Contabilidad Analítica de las Administraciones Públicas*, y la posterior *IGAE. (2011). Resolución de 28 de julio de 2011, de la Intervención General del Estado, por la que se regulan los criterios para la elaboración de la*

información sobre los costes de actividades e indicadores de gestión a incluir en la memoria de las cuentas anuales del Plan General de Contabilidad Pública, que en su preámbulo establece:

“El Plan General de Contabilidad Pública aprobado por Orden EHA/1037/2010, de 13 de abril, establece en su tercera parte, relativa a las cuentas anuales, la necesidad de incorporar en la Memoria información relativa a costes por actividades e indicadores de gestión con el objetivo de «mejorar la calidad de la información contable en el sector Público».

Con la finalidad de facilitar el cumplimiento de lo establecido en dicho plan se dicta esta resolución de la Intervención General de la Administración del Estado.

Los nuevos retos que deben afrontar las Administraciones Públicas en un contexto en el que la gestión de los recursos públicos debe estar presidida por una actuación rigurosa y, sobre todo, eficiente, agudizan la necesidad de contar con herramientas cada vez más eficaces para facilitar esa gestión, a la vez que se debe posibilitar el conocimiento de la misma a los diversos agentes sociales.

Una de las técnicas que más puede ayudar en ese conocimiento y en esa eficiencia en la gestión lo constituye, sin ninguna duda, la contabilidad analítica, configurada como el instrumento capaz de segmentar organizaciones tan complejas como las que integran el ámbito de las Administraciones Públicas y posibilitar un conocimiento que incide especialmente en su gestión más eficiente”.

El contexto en que actualmente se desenvuelve la gestión pública viene marcado, cada vez con más fuerza, por la demanda de nuevas fuentes de información, una demanda que excede de la que tradicionalmente se ha venido extrayendo de la contabilidad financiera y presupuestaria. Entre los retos que tiene actualmente la gestión pública hay que mencionar el equilibrio y la armonización entre los principios de legalidad, eficacia y eficiencia. Estos cambios implican fomentar una cultura administrativa orientada hacia una gestión profesional y responsable, que ponga el acento en los resultados a obtener sin olvidar la transparencia como criterio general de la actuación pública.

Este conocimiento de los costes no debe constituir el objetivo final en la gestión pública, como sucede en el ámbito empresarial, donde la obtención de beneficios es la máxima que dirige su actuación, sino que el gestor público debe tener como meta, el lograr el mayor beneficio social,

mediante una gestión eficaz y eficiente, para lo cual deben crearse una serie de indicadores de gestión, que permitan el seguimiento de los objetivos y el control de la gestión.

Con la implantación del modelo de contabilidad analítica, se pretende facilitar el cumplimiento de los requerimientos exigidos por la normativa vigente respecto del cálculo de costes, como exige en su exposición de motivos la Ley 47/2003, de 26 de noviembre, General Presupuestaria:

“Como novedad en relación con el texto refundido de la Ley General Presupuestaria anterior, el presente texto hace referencia expresa a la finalidad de la contabilidad del sector público estatal de mostrar la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera, de los resultados y de la ejecución del presupuesto de cada una de las entidades integrantes del mismo para, entre otros objetivos, suministrar información para la determinación de los costes de los servicios públicos y facilitar la gestión y la toma de decisiones”.

Durante el desarrollo del trabajo, analizaremos la forma de obtener la información requerida para la aplicación del modelo de costes, para a continuación tratar la metodología de cálculo de costes aplicable a la entidad objeto de análisis, y como resultado del proceso, la obtención de información encaminada a la toma de decisiones.

2. BREVE DESCRIPCIÓN DE LA ENTIDAD

INSTITUTO ANDALUZ DE PATRIMONIO HISTÓRICO (IAPH)	
Norma de creación	Ley 5/2007, de 26 de junio, por la que se crea como entidad de derecho público el Instituto Andaluz de Patrimonio Histórico.
Modificación de la norma de creación	Ley 1/2011, de 17 de febrero, de reordenación del sector público andaluz.
Norma de aprobación de los Estatutos	Decreto 75/2008, de 4 de marzo, por el que el Instituto Andaluz del Patrimonio Histórico se adapta a la Ley 9/2007, de 22 de octubre, de la Administración de la Junta de Andalucía, y se aprueban sus Estatutos.
Normas de modificación de Estatutos	Decreto 414/2008, de 15 de julio, por el que se modifican los Estatutos del Instituto Andaluz del Patrimonio Histórico, aprobados por el Decreto 75/2008, de 4 de marzo. Decreto 40/2018, de 13 de febrero, por el que se suprimen, crean y modifican determinados órganos colegiados en el ámbito de la Consejería de Cultura.
Tipo de entidad	Agencia Pública Empresarial andaluza de las previstas en el artículo 68.1 b) de Ley 9/2007, de 22 de octubre, de la Administración de la Junta de Andalucía.
Régimen jurídico	<i>Las agencias públicas empresariales a que hace referencia la letra b del apartado 1 del artículo 68 de la Ley 9/2007, de 22 de octubre, de la Administración de la Junta de Andalucía, se rigen por el Derecho Administrativo en las cuestiones relacionadas con la formación de la voluntad de sus órganos y con el ejercicio de las potestades administrativas que tengan</i>

	<p><i>atribuidas y en los aspectos específicamente regulados en esta Ley, en sus estatutos, en la Ley General de la Hacienda Pública de la Junta de Andalucía y demás disposiciones de general aplicación. En los restantes aspectos se regirán por el Derecho Administrativo o por el Derecho Privado según su particular gestión empresarial así lo requiera”.</i></p>
<p>Régimen presupuestario, económico-financiero, de contabilidad y control</p>	<p>La Ley 6/2019, de 19 de diciembre , del Presupuesto de la Comunidad Autónoma de Andalucía para el año 2020, en su disposición final primera, completa la modificación del régimen presupuestario, económico-financiero, de contabilidad y control de los consorcios y de las agencias públicas empresariales del artículo 68.1.b) de la Ley 9/2007, de 22 de octubre, iniciada con la Ley 3/2019, de 22 de julio , en este tránsito de una contabilidad no presupuestaria a presupuestaria.</p>
<p>Objeto social</p>	<p>El objeto social del ente viene definido (en concepto de “funciones”) en el artículo 4 de sus Estatutos:</p> <ul style="list-style-type: none"> a) La realización de actuaciones en materia de investigación del patrimonio histórico en el ámbito de sus competencias. b) El desarrollo de proyectos y actuaciones en materia de conservación y restauración del patrimonio histórico. c) El análisis, estudio, desarrollo y difusión de teorías, métodos y técnicas aplicadas a la tutela del patrimonio histórico y a su protección, conservación, gestión, investigación y difusión. d) La realización de programas, planes,

	<p>informes, diagnósticos, proyectos y actuaciones en materia de investigación, documentación, protección, intervención y comunicación de los bienes culturales.</p> <p>e) La integración, coordinación y sistematización de la información y documentación en materia del patrimonio histórico, con la finalidad de contribuir al estudio y conocimiento de los bienes culturales de Andalucía.</p> <p>f) El establecimiento de planes de formación de especialistas en los distintos campos del patrimonio histórico, promoviendo y organizando actividades formativas y fomentando la colaboración con entidades tanto públicas como privadas.</p> <p>g) La asistencia técnica y la prestación de servicios especializados en materia de patrimonio cultural.</p> <p>h) La acreditación de especialistas en materia de patrimonio histórico en los casos que se requiera.</p> <p>i) La celebración de convenios de colaboración y cooperación con otras Administraciones Públicas y entidades públicas y privadas, necesarios para el desarrollo de sus funciones, tanto en el ámbito nacional como internacional, prestando especial atención a los convenios de colaboración con las Universidades públicas de Andalucía en materia de formación e investigación.</p> <p>j) Participar en organizaciones, asociaciones y entidades públicas nacionales e internacionales</p>
--	---

	<p>relacionadas con sus fines, ya sea en nombre propio ya formando parte de las delegaciones de la Administración de la Junta de Andalucía.</p> <p>k) Conceder subvenciones de conformidad con la normativa aplicable.</p> <p>l) Cualquier otra que le sea encomendada por la Consejería competente en materia de cultura, de conformidad con sus fines. El Instituto deberá ejecutar con carácter obligatorio las actividades que le sean encomendadas por la Consejería de acuerdo con sus competencias</p>
Adscripción	Consejería de Turismo, Cultura y Deporte
Sedes	<p>Servicios centrales: Isla de la Cartuja, Camino de los Descubrimientos, s/n, 41092 Sevilla</p> <p>Centro de Actividades Subacuáticas: Balneario de La Palma y del Real, avenida Duque de Nájera, 3, 11001 Cádiz</p>
Número de trabajadores	111 (2023), incluyendo al director
Total presupuesto	Año 2023: 9.366.260 euros

Organigrama del IAPH



DIRECCIÓN

Son funciones de la Dirección del Instituto Andaluz del Patrimonio Histórico, entre otras:

- Organizar y ejercer la dirección y coordinación efectivas de todos los departamentos y dependencias del Instituto y la administración de su patrimonio.
- Dirigir, impulsar, orientar, coordinar e inspeccionar los proyectos y servicios del Instituto.
- Proponer al Consejo Rector el precio de prestación de servicios y venta de productos del Instituto.
- Actuar como órgano de contratación del Instituto.
- Ejercer la jefatura en los asuntos relativos a régimen interno y del personal del Instituto.
- Ostentar la representación del Instituto, sin perjuicio de la superior representación que corresponde a la Presidencia.
- Presentar al Consejo Rector, para su aprobación, las propuestas del Plan Anual de Actuación, del Programa de Actuación, Inversión y Financiación, del Anteproyecto de Presupuestos y del Balance, Cuenta de Pérdidas y Ganancias y Memoria explicativa de la gestión del Instituto.
- Proponer al Consejo Rector cuantas iniciativas vayan encaminadas a un mejor cumplimiento de los fines del Instituto.

DIRECCIÓN DE RECURSOS

- Proporcionar el soporte técnico, humano, económico y operativo necesario para el desarrollo de las funciones del IAPH.
- Llevar a cabo la gestión financiera de los recursos.
- Desarrollar líneas y políticas relacionadas con la gestión de personas.
- Dotar a la institución y a sus trabajadores de servicios TIC optimizados.

- . Gestionar la política de calidad promoviendo la mejora continua, especialmente en las relaciones con las personas usuarias.

DIRECCIÓN DE SERVICIOS JURÍDICOS

- . Desempeña la dirección jurídica para todos los departamentos del Instituto Andaluz de Patrimonio Histórico.

- . Asesorar, orientar y proporcionar información jurídica a la dirección y a las unidades de la Agencia.

- . Emitir informes jurídicos sobre las distintas áreas de actividad de la Agencia.

- . Defender los intereses del IAPH en todo tipo de procedimientos jurídicos.

DIRECCIÓN DE INVESTIGACIÓN Y TRANSFERENCIA

- . Realizar análisis científicos para profundizar en el conocimiento y la conservación del patrimonio cultural.

- . Prestar soporte a la investigación en innovación en el IAPH.

- . Facilitar la transferencia de conocimientos y resultados de investigación.

- . Fomentar las relaciones entre los agentes del entorno científico y productivo relacionado con el patrimonio cultural.

- . Divulgar y hacer comprensible a la sociedad el valor del trabajo científico llevado a cabo en el IAPH.

CENTRO DE DOCUMENTACIÓN Y ESTUDIOS

- . Analizar, estudiar, desarrollar y difundir teorías, métodos y técnicas aplicadas a la documentación y estudiar el patrimonio cultural y de sus instituciones.

- . Realizar informes, diagnósticos, proyectos y actuaciones en materia de documentación y estudio del patrimonio cultural, prestando servicios especializados.

- . Integrar, coordinar y sistematizar la información y documentación en materia de patrimonio cultural, para contribuir al conocimiento de los bienes culturales en Andalucía.

- . Gestionar los fondos documentales del Instituto a través de su biblioteca, mediateca y archivo.

CENTRO DE INTERVENCIÓN

- . Desarrollar diagnósticos, informes de valores, programas y proyectos de conservación en bienes muebles en el marco de la Ley 14/2007 del Patrimonio Histórico de Andalucía.

- . Redactar recomendaciones técnicas para la ejecución de los procesos de intervención en bienes muebles y actualizar criterios y metodologías, facilitando su transferencia.

- . Promover la operativa interdisciplinar y la generación/aplicación del conocimiento crítico como fundamentos del proceso de intervención.

- . Avanzar en los procedimientos de diagnóstico y valoración cultural para la conservación.

- . Promover el uso de las técnicas de examen por imagen y las técnicas de ensayo no destructivas para avanzar en el conocimiento del patrimonio.

- . Garantizar la conservación y el mantenimiento de las infraestructuras del IAPH.

CENTRO DE ARQUEOLOGÍA SUBACUÁTICA

- . Desarrollar investigación histórico-arqueológica del patrimonio subacuático, con el fin de perfeccionar criterios, métodos y técnicas para una correcta intervención.

- . Ejecutar acciones para evitar o minimizar los problemas de conservación de los materiales arqueológicos subacuáticos.

- . Redactar informes para la tutela del patrimonio cultural subacuático.

- . Prestar servicios especializados en el ámbito del patrimonio subacuático.

- . Realizar acciones formativas sobre patrimonio subacuático.

- . Transmitir a la sociedad los valores del patrimonio subacuático y sensibilizar para su conservación futura.

CENTRO DE APOYO A LA ADMINISTRACIÓN EN POLÍTICAS TUTELARES

- . Establecer y seguir los procedimientos que rentabilicen la actividad científico-técnica del IAPH en apoyo a las políticas tutelares.

- . Elevar informes técnicos para el apoyo a la tutela del patrimonio.

- . Coordinar las herramientas de planificación o estrategia para estos fines que emanen de la Administración Pública.

- . Coordinar la participación técnica en organismos e instituciones públicas, en especial de la Consejería de Cultura y Patrimonio Histórico.

- . Coordinar los recursos técnicos en la materia de convenios o acuerdos de colaboración con las administraciones o Universidades Públicas de Andalucía.

- . Favorecer líneas y proyectos de investigación en apoyo a la tutela.

- . Formular informes técnicos y documentos de planificación estratégica vinculados a la conservación del patrimonio, su tutela y su conocimiento.

COMUNICACIÓN Y MARKETING

- . Ayuda a la organización a posicionarse, dándose a conocer a los usuarios o ciudadanos en general.

3. MARCO NORMATIVO Y PRONUNCIAMIENTOS DE REFERENCIA

- Ley 40/2015, de 1 de octubre, de Régimen Jurídico del Sector Público.
- Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas.
- Ley 9/2007, de 22 de octubre, de la Administración de la Junta de Andalucía.
- Ley 47/2003, de 26 de noviembre, General Presupuestaria.
- Orden EHA/1037/2010, de 13 de abril, por la que se aprueba el Plan General de Contabilidad Pública.
- Orden EHA/2045/2011, de 14 de julio, por la que se aprueba la instrucción de contabilidad para la Administración Institucional del Estado.
- Resolución de 28 de julio de 2011 de la IGAE por la que se regulan los criterios para la elaboración de la información sobre los costes de actividades e indicadores de gestión a incluir en la memoria de las cuentas anuales del Plan General de Contabilidad Pública.
- Orden EHA/3067/2011, de 8 de noviembre, por la que se aprueba la Instrucción de contabilidad para la Administración General del Estado.
- Resolución de 17 de noviembre de 2011, de la Intervención General de la Administración del Estado, por la que se aprueba la adaptación del Plan General de Contabilidad Pública a la Administración General del Estado.
- Orden de 7 de julio de 2020, por la que se establecen los códigos y las definiciones de las clasificaciones económicas de los estados de ingresos y gastos del Presupuesto de la Comunidad Autónoma de Andalucía.
- Resolución de 2 de octubre de 2009, de la Intervención General de la Junta de Andalucía, por la que se aprueba el Plan General de Contabilidad de las Sociedades Mercantiles del Sector Público Andaluz, de las Agencias Públicas Empresariales y de las entidades asimiladas.

4. METODOLOGÍA PARA EL CÁLCULO DE COSTES

La contabilidad analítica obtiene su información de diversas de distinta procedencia.

Así, la Intervención General de la Administración del Estado, en *IGAE. (2011)*, establece en su apartado undécimo:

“Las fuentes de información de las que procederán los datos deberán ser aquéllas que permitan obtener una información más veraz de acuerdo con las necesidades del sistema de contabilidad analítica”.

La información económica procede de la contabilidad, tanto patrimonial como presupuestaria, así como de la propia contabilidad analítica, ya que, el modelo de costes puede determinar aquellos gastos que se van a incorporar como costes al sistema. Además, deberemos acudir a los sistema de gestión de personal, patrimonial, gestión operacional, etc., ya que, la información proporcionada por los distintos sistemas contables es insuficiente para la obtención de determinados datos, ya que, la contabilidad analítica profundiza en ciertos aspectos, que no son objeto de los sistemas contables citados, siendo esenciales para el calculo de costes.

Por otro lado, la clasificación presupuestaria de los créditos por programas y, la clasificación orgánica, proporcionarán información sobre la finalidad y objetivos pretendidos, así como su asignación a un ente concreto dentro de la organización.

No obstante lo expuesto, la información de carácter económico, por sí sola, no permite calcular los costes de una organización, y ello es debido a diversos factores como el nivel de agregación con el que la información es suministrada por dichos sistemas contables, o por la incapacidad de los mismos para asignar los mismos a los departamentos o actividades que consumen los recursos, etc. Por ello, debemos obtener información que nos permita asignar los costes a los centros y actividades que consumen los mismos.

Esta información técnica, debe abarcar los siguientes aspectos:

-. Información sobre centros: superficie, potencia instalada, líneas de teléfono, etc. Esta información permite establecer criterios de reparto cuando los costes no puedan ser asignados de forma directa, a los centros y actividades que los consumen.

- Información sobre actividades: obtención de datos sobre el volumen de actividad de cada uno de los departamentos, mediante el establecimiento de determinados parámetros como los servicios prestados, usuarios atendidos, etc.

Además de las señaladas, pueden utilizarse otras fuentes alternativas de información, como pueden ser las entrevistas con los responsables, a fin de que nos ilustren sobre aquellos aspectos que no resulten claros del examen de los datos económicos o técnicos.

En cuanto al sistema que debe implantarse en el IAPH, viene recogido en la *Resolución de 28 de julio de 2011, de la Intervención General del Estado, por la que se regulan los criterios para la elaboración de la información sobre los costes de actividades e indicadores de gestión a incluir en la memoria de las cuentas anuales del Plan General de Contabilidad Pública*, el cual pretende ser un sistema normalizado de costes completos aplicable al conjunto de las administraciones públicas, resultado de asignar a cada actividad el consumo real de los factores de producción directamente relacionados con ellas, así como aquellos otros relacionados con las mismas de manera indirecta, entre los que se incluyen los costes generales, administrativos y de dirección del ente. La implantación de estos sistemas es más costosa que la de los sistemas de costes parciales, ya que se requiere de más información para poder imputar los costes indirectos, pero ofrece mayor cantidad de datos para la toma de decisiones.

El sistema expuesto es un sistema de costes orgánicos, es decir, los costes se asignan teniendo en cuenta la estructura orgánica de la entidad.

DETERMINACIÓN DE LOS AGREGADOS CONTABLES

ELEMENTOS DE COSTE

La Intervención General de la Administración del Estado define en *IGAE. (2004)*, a los elementos de costes 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*”.

Por tanto, los elementos de costes son el punto de partida del proceso de formación del coste de cualquier organización. Desde una perspectiva económica, los elementos de coste constituyen los consumos de factores, expresados en unidades monetarias, que realiza la entidad en un determinado

periodo. Estos elementos de costes, denominados por la IGAE cargas incorporables, se definen como aquéllas que son atribuibles al sujeto contable, en nuestro caso el IAPH, por formar parte de sus costes, sea de uno o varios centros y/o actividades, para el período en cuestión, y que, esencialmente, se concretan, por una parte, en los denominados costes externos por el origen o procedencia externa de la información – fundamentalmente del presupuesto, la contabilidad patrimonial – y, por otra, como costes calculados, es decir, generados internamente por la propia organización (amortizaciones, previsión social de funcionarios o diferencias de inventario calculadas, etc). Junto a las anteriores clasificaciones, existen otros criterios de diferenciación como son, entre otros, atendiendo a: a) Su variabilidad frente a la actividad: variables y fijos. b) Su modalidad de imputación a otros objetos de costes: directos e indirectos. c) Su forma de acumulación en el objeto de costes: primarios y secundarios. d) Su posibilidad de control por el responsable del centro: controlables y no controlables.

Para la implantación de un sistema de costes para el IAPH, hemos de elaborar un catálogo de elementos de costes, según el establecido en *IGAE. (2011)*, adaptado al IAPH y a la Orden de 7 de julio de 2020, por la que se establecen los códigos y las definiciones de las clasificaciones económicas de los estados de ingresos y gastos del Presupuesto de la Comunidad Autónoma de Andalucía.

“La estructura de gastos de la Agencia está formada por una parte por las operaciones corrientes que incluyen los gastos de personal (capítulo 1) y los gastos de bienes y servicios (capítulo 2). Por otra, se encuentran las operaciones de capital en el capítulo 6 de inversiones reales.

La estructura del gasto, y el porcentaje de distribución de sus presupuestos, sobre todo es consecuencia del tipo de actividad que esta agencia desarrolla y que resulta del objeto social definido en la propia Ley de creación y en los estatutos que lo desarrollan.

El destino de las operaciones corrientes y parte de las inversiones reales se divide entre las actuaciones o servicios de carácter sistemático o fijos, tales como, los servicios de estudio y documentación del patrimonio histórico, de formación y difusión, de intervención e investigación, y las nuevas actuaciones o proyectos encaminados a la dotación de los medios necesarios para alcanzar los objetivos marcados en el presupuesto del ejercicio, derivado del nuevo plan estratégico 2021-2025.

El resto de las inversiones se destinan a la reposición o el mantenimiento de los diferentes activos de la Agencia, entre ellos dos inmuebles (catalogados como BIC) adscritos al Instituto por la Junta de Andalucía para el desarrollo de sus funciones: Monasterio de santa María de las Cuevas (Sevilla) y Balneario de Nuestra Señora de la Palma (Cádiz)”. Memoria IAPH. (2023).

Así, distinguimos las siguientes categorías:

- a.) Costes de personal.
- b.) Adquisición de bienes y servicios.
- c.) Servicios exteriores.
- d.) Tributos.
- e.) Costes calculados (amortizaciones y previsión social de los funcionarios).
- f.) Costes financieros.
- g.) Costes de transferencias.
- h.) Otros costes.

En primer lugar, nos encontramos con el elemento “*coste de personal*”, formado por las retribuciones monetarias y en especie satisfechas como contraprestación por los servicios prestados por el personal a su cargo. Dentro de dicha categoría distinguimos:

- 1.-) Altos Cargos y asimilados.
- 2.-) Otro Personal.
- 3.-) Cuotas, prestaciones y gastos sociales a cargo del ente empleador.
- 4.-) Dietas, locomoción, traslados y otras indemnizaciones.
- 5.-) Otros gastos de personal.

En segundo lugar, nos encontramos con el elemento “*adquisición de bienes y servicios*”, formado por los consumos, expresado en unidades monetarias del material fungible utilizado para las diversas actividades ejecutadas por el IAPH, cualquier otro material de escasa cuantía y aquel que no deba ser inventariado. Dentro de dicha categoría encontramos:

- 1.-) Costes de materiales de reprografía e imprenta.
- 2.-) Costes de otros materiales.
- 3.-). Adquisición de bienes de inversión.

En tercer lugar, nos encontramos con el elemento “*servicios exteriores*”, que son los servicios de naturaleza diversa adquiridos por el IAPH, así como las prestaciones efectuadas por personas físicas, no integradas en la plantilla de la misma, o jurídicas. Aplicando la discriminación de acuerdo a su naturaleza, lo desglosamos en:

- 1.-) Costes de investigación y desarrollo del ejercicio.
- 2.-) Arrendamientos y Cánones.
- 3.-) Reparaciones, Mantenimiento y Conservación.
- 4.-) Servicios de profesionales independientes.
- 5.-) Transportes.
- 6.-) Primas de seguros.
- 7.-) Servicios bancarios y similares.
- 8.-) Suministros.
- 9.-) Comunicaciones.
- 10.-) Costes diversos

En cuarto lugar, nos encontramos con el elemento “*tributos*”, representan los impuestos de carácter local, autonómico y estatal exigidos, en su caso, al IAPH. Por tanto, pueden ser:

1.-) Estatales.

2.-) Autonómicos.

3.-) Locales.

En quinto lugar, nos encontramos con el elemento “*costes calculados*”, que refleja el coste de la depreciación irreversible experimentada por los activos fijos económicos debida al simple paso de tiempo, la utilización o uso del inmovilizado, y la previsión social de los funcionarios. Podemos distinguir:

1.-) Amortización del inmovilizado material.

2.-) Amortización del inmovilizado inmaterial.

3.-) Previsión social de funcionarios.

En sexto lugar, nos encontramos con el elemento “*costes financieros*”, que refleja aquellos costes de la citada naturaleza determinados de manera explícita. En cualquier caso no se considerarán como un coste identificable con un centro o actividad concreta y tendrán, como consecuencia, la consideración de costes incorporables como un sobrecoste o suplemento del resto.

En séptimo lugar, nos encontramos con el elemento “*costes de transferencias*”, que se refieren a los costes en que incurre la entidad, por las entregas a otros entes de transferencias, que tendrán la consideración de coste en el supuesto de que éstas sean gestionadas por el organismo concedente por formar parte de su actividad.

En último lugar, nos encontramos con el elemento “*otros costes*”, referido a diferencias de inventarios, como consecuencia de la diferencia entre el inventario contable y el inventario real.

Cuadro resumen de elementos de coste del IAPH

ELEMENTOS DE COSTE	
COSTES DE PERSONAL	ALTOS CARGOS Y ASIMILADOS OTRO PERSONAL CUOTAS, PRESTACIONES Y GASTOS SOCIALES A CARGO DEL ENTE EMPLEADOR DIETAS, LOCOMOCIÓN, TRASLADOS Y OTRAS INDEMNIZACIONES OTROS GASTOS DE PERSONAL
ADQUISICIÓN DE BIENES Y SERVICIOS	COSTES DE MATERIALES DE REPROGRAFÍA E IMPRENTA COSTES DE OTROS MATERIALES ADQUISICIÓN DE BIENES DE INVERSIÓN

SERVICIOS EXTERIORES	COSTES DE INVESTIGACIÓN Y DESARROLLO DEL EJERCICIO ARRENDAMIENTOS Y CÁNONES REPARACIONES, MANTENIMIENTO Y CONSERVACIÓN SERVICIOS DE PROFESIONALES INDEPENDIENTES TRANSPORTES PRIMAS DE SEGUROS SERVICIOS BANCARIOS Y SIMILARES SUMINISTROS COMUNICACIONES COSTES DIVERSOS
TRIBUTOS	ESTATALES AUTONÓMICOS LOCALES
COSTES CALCULADOS	AMORTIZACIONES INMOVILIZADO MATERIAL AMORTIZACIONES INMOVILIZADO INMATERIAL PREVISIÓN SOCIAL DE FUNCIONARIOS
COSTES FINANCIEROS	
COSTES DE TRANSFERENCIAS	
OTROS COSTES	DIFERENCIAS DE INVENTARIO

Dada la pluralidad de fuentes de obtención de la información, debemos establecer una tabla de equivalencias que nos permita dar uniformidad, a las distintas clasificaciones que los distintos sistemas contables dan a los elementos de costes. A continuación mostramos la tabla de equivalencias del IAPH, estructurada según el catálogo de costes anteriormente reflejado:

Tabla de equivalencia entre sistemas contables de aplicación al IAPH

ELEMENTOS DE COSTE	CLASIFICACIÓN ECONÓMICA DE ELEMENTOS DE COSTE SEGÚN ORDEN DE 7 DE JULIO DE 2020			PGC RESOLUCIÓN 2 DE OCTUBRE DE 2009
	ARTÍCULO	CONCEPTO	SUBCONCEPTO	
COSTES DE PERSONAL.	10. ALTOS CARGOS Y ASIMILADOS			
		100.RETRIBUCIONES DE ALTOS CARGOS		
			100.90 RETRIBUCIONES ALTA DIRECCIÓN	640. SUELDOS Y SALARIOS
	14. OTRO PERSONAL			
		149. PERSONAL LABORAL PROPIO DE EEII Y CONSORCIOS		
			149.70 PERSONAL TEMPORAL NO INCLUIDO EN PUESTOS DE ESTRUCTURAS	640. SUELDOS Y SALARIOS
			149.90 SALARIO GRUPO I o ASIMILADO	640. SUELDOS Y SALARIOS
			149.91 SALARIO GRUPO II o ASIMILADO	640. SUELDOS Y SALARIOS
			149.92 SALARIO GRUPO III o ASIMILADO	640. SUELDOS Y SALARIOS
			149.94 SALARIO GRUPO V o ASIMILADO	640. SUELDOS Y SALARIOS
			149.95 ANTIGÜEDAD	640. SUELDOS Y SALARIOS
			149.96 COMPLEMENTO DE PUESTO	640. SUELDOS Y SALARIOS
	16. CUOTAS, PRESTACIONES Y			

Desarrollo de una experiencia piloto sobre implantación de modelo de costes en el Instituto Andaluz de Patrimonio Histórico

	GASTOS SOCIALES A CARGO DE LA ENTIDAD EMPLEADORA			
		160. CUOTAS SOCIALES		
			160.90 SEGURIDAD SOCIAL (PERSONAL LABORAL PROPIO DE EEII Y CONSORCIOS)	642. SEGURIDAD SOCIAL A CARGO DE LA EMPRESA
	17. OTROS GASTOS DE PERSONAL			
		170. GASTOS POR MODIFICACIONES RETRIBUTIVAS Y REVISIONES SALARIALES		
			170.91 INCREMENTO RETRIBUCIONES FIJO (P. LABORAL EEII Y CONSORCIOS)	640. SUELDOS Y SALARIOS
			170.92 INCREMENTO RETRIBUCIONES VARIABLES (P. LABORAL EEII Y CONSORCIOS)	640. SUELDOS Y SALARIOS
	23. INDEMNIZACIONES POR RAZÓN DEL SERVICIO			
		230. DIETAS		
			230.00 DIETAS	
				641. INDEMNIZACIONES
		231. LOCOMOCIÓN		
			231. LOCOMOCIÓN	641. INDEMNIZACIONES
		233. OTRAS INDEMNIZACIONES		
			233. OTRAS INDEMNIZACIONES	641. INDEMNIZACIONES
ADQUISICIÓN DE BIENES Y SERVICIOS	ARTÍCULO 22. MATERIAL, SUMINISTROS Y OTROS			
		220. MATERIAL DE OFICINA		
			220.00 ORDINARIO NO INVENTARIABLE	629. OTROS SERVICIOS
			220.01 PRENSA, REVISTAS, LIBROS Y OTRAS PUBLICACIONES	629. OTROS SERVICIOS
			220.02 MATERIAL INFORMÁTICO NO INVENTARIABLE	629. OTROS SERVICIOS
SERVICIOS EXTERIORES	ARTÍCULO 20. ARRENDAMIENTOS Y CÁNONES			
		208. ARRENDAMIENTOS DE OTRO INMOVILIZADO MATERIAL		
			208.00 ARRENDAMIENTOS DE OTRO INMOVILIZADO MATERIAL	621. ARRENDAMIENTOS Y CÁNONES
	ARTÍCULO 21. REPARACIONES, MANTENIMIENTO Y CONSERVACIÓN			
		216. SISTEMAS PARA PROCESOS DE INFORMACIÓN		
			216.00 EQUIPOS DE PROCESOS Y TRANSMISIONES DE DATOS	622. REPARACIONES Y CONSERVACIÓN
			216.01 REPARACIÓN Y MANTENIMIENTO CENTROS PROCESOS DE DATOS	622. REPARACIONES Y CONSERVACIÓN
			216.02 MANTENIMIENTO Y ADAPTACIÓN PROGRAMAS INFORMÁTICOS	622. REPARACIONES Y CONSERVACIÓN
		219. OTRO INMOVILIZADO		

Desarrollo de una experiencia piloto sobre implantación de modelo de costes en el Instituto Andaluz de Patrimonio Histórico

		MATERIAL		
			219.00 OTRO INMOVILIZADO MATERIAL	622. REPARACIONES Y CONSERVACIÓN
	ARTÍCULO 22. MATERIAL, SUMINISTROS Y OTROS			
		221. SUMINISTROS		
			221.00 ENERGÍA ELÉCTRICA	628. SUMINISTROS
			221.01 AGUA	628. SUMINISTROS
			221.03 COMBUSTIBLE	628. SUMINISTROS
			221.04 VESTUARIO	628. SUMINISTROS
			221.09 OTROS SUMINISTROS	628. SUMINISTROS
			221.17 MATERIAL DE LABORATORIOS	628. SUMINISTROS
		222. COMUNICACIONES		
			222.00 TELEFÓNICAS	629. OTROS SERVICIOS
			222.01 POSTALES Y MENSAJERÍA	629. OTROS SERVICIOS
		223. TRANSPORTES		
			223.02 ENTES PRIVADOS	624. TRANSPORTES
		224. PRIMAS DE SEGUROS		
			224.00 EDIFICIOS Y OTRAS CONSTRUCCIONES	625. PRIMAS DE SEGUROS
			224.01 ELEMENTOS DE TRANSPORTE	625. PRIMAS DE SEGUROS
			224.09 OTROS RIESGOS	625. PRIMAS DE SEGUROS
		226. GASTOS DIVERSOS		
			226.02 INFORMACIÓN, DIVULGACIÓN Y PUBLICIDAD	627. PUBLICIDAD, PROPAGANDA Y RELACIONES PÚBLICAS
			226.04 CURSOS Y ACTIVIDADES DE FORMACIÓN	629. OTROS SERVICIOS
			226.06 REUNIONES, CONFERENCIAS Y CURSOS	629. OTROS SERVICIOS
			226.09 OTROS	629. OTROS SERVICIOS
			226.11 CUOTAS PARTICIPACIÓN EN ENTIDADES Y ORGANIZACIONES NACIONALES E INTERNACIONALES	629. OTROS SERVICIOS
		227. TRABAJOS REALIZADOS POR OTRAS EMPRESAS Y PROFESIONALES		
			227.00 LIMPIEZA Y ASEO	
			227.01 SEGURIDAD	
			227.06 ESTUDIOS Y TRABAJOS TÉCNICOS	
			227.07 EDICIÓN DE PUBLICACIONES	
			227.09 OTROS	
			227.12 TRADUCCIONES E INTERPRETACIONES	
			227.22 PRESTACIÓN Y MEJORA DE LOS SERVICIOS ESPECIALIZADOS IAPH	
TRIBUTOS		225. TRIBUTOS		
			225.00 ESTATALES	631. OTROS TRIBUTOS
			225.01 LOCALES	631. OTROS TRIBUTOS
			225.02 AUTONÓMICOS	631. OTROS TRIBUTOS

Desarrollo de una experiencia piloto sobre implantación de modelo de costes en el Instituto Andaluz de Patrimonio Histórico

COSTE CALCULADOS		AMORTIZACIÓN DEL INMOVILIZADO MATERIAL		
			EDIFICIOS Y OTRAS CONSTRUCCIONES	681. AMORTIZACIÓN DEL INMOVILIZADO MATERIAL
			MAQUINARIA	681. AMORTIZACIÓN DEL INMOVILIZADO MATERIAL
			INSTALACIONES	681. AMORTIZACIÓN DEL INMOVILIZADO MATERIAL
			UTILLAJE	681. AMORTIZACIÓN DEL INMOVILIZADO MATERIAL
			ELEMENTOS DE TRANSPORTE	681. AMORTIZACIÓN DEL INMOVILIZADO MATERIAL
			MOBILIARIO Y ENSERES	681. AMORTIZACIÓN DEL INMOVILIZADO MATERIAL
			EQUIPOS PARA PROCESOS DE INFORMACIÓN	681. AMORTIZACIÓN DEL INMOVILIZADO MATERIAL
			OTRO INMOVILIZADO MATERIAL	681. AMORTIZACIÓN DEL INMOVILIZADO MATERIAL
		INMOVILIZADO INMATERIAL		
			APLICACIONES INFORMÁTICAS	680. AMORTIZACIÓN DEL INMOVILIZADO INTANGIBLE
			OTRO INMOVILIZADO INMATERIAL	680. AMORTIZACIÓN DEL INMOVILIZADO INTANGIBLE
COSTES FINANCIEROS	ARTÍCULO 31. PRÉSTAMOS EN EUROS			
		310. INTERESES		662. INTERESES DE DEUDA
		311. GASTOS DE EMISIÓN, MODIFICACIÓN Y CANCELACIÓN		669. OTROS GASTOS FINANCIEROS
	ARTÍCULO 32. PRÉSTAMOS EN MONEDA DISTINTA AL EURO			
		330. INTERESES		662. INTERESES DE DEUDA
		331. GASTOS DE EMISIÓN, MODIFICACIÓN Y CANCELACIÓN		669. OTROS GASTOS FINANCIEROS
	ARTÍCULO 34. DEPÓSITOS, FIANZAS Y OTROS			
		342. INTERESES DE DEMORA		662. INTERESES DE DEUDA
		349. OTROS GASTOS FINANCIEROS		669. OTROS GASTOS FINANCIEROS
COSTES DE TRANSFERENCIAS	ARTÍCULO 46/76. A CORPORACIONES LOCALES			657. SUBVENCIONES, TRANSFERENCIAS, DONACIONES Y LEGADOS CONCEDIDOS
	ARTÍCULO 47/77. A EMPRESAS PRIVADAS			657. SUBVENCIONES, TRANSFERENCIAS, DONACIONES Y LEGADOS CONCEDIDOS
	ARTÍCULO 48/78. A FAMILIAS E INSTITUCIONES SIN FINES DE LUCRO			657. SUBVENCIONES, TRANSFERENCIAS, DONACIONES Y LEGADOS CONCEDIDOS
	ARTÍCULO 49/79. AL EXTERIOR			657. SUBVENCIONES, TRANSFERENCIAS, DONACIONES Y LEGADOS CONCEDIDOS

CENTROS DE COSTES

Los centros de coste son definidos por la IGAE como lugares, físicos o no, donde se consumen los factores necesarios para la realización de actividades como consecuencia del proceso productivo, por tanto, sean lugares reales o ficticios, en ellos se produce la localización de los elementos de coste.

La determinación de los centros de coste propuestos en el IAPH, tiene su origen en el propio organigrama de la entidad, en la que se distinguen 9 posibles centros, dirigidos por un responsable.

La IGAE clasifica los centros de costes en función de su participación en el proceso productivo, distinguiendo las siguientes categorías:

- 1.-) Centros principales.
- 2.-) Centros auxiliares.
- 3.-) Centros directivos y generales.
- 4.-) Centros anexos.
- 5.-) Centros mixtos.

Los centros principales y auxiliares se consideran necesarios para el desarrollo del proceso productivo, ya que participan en el mismo de manera inmediata o mediata, respectivamente, mientras que tanto los centros auxiliares, como los directivos y generales, realizan tareas de apoyo, con la diferencia de que los primeros llevan a cabo dichas tareas para la realización del proceso productivo, mientras que los segundos se dedican a la coordinación de otros centros dependientes de él a través de actividades de carácter administrativo o general.

En los centros anexos, a diferencia de los principales, se realizan actividades no imprescindibles para el proceso productivo, dedicándose a prestar servicios no relacionados con la actividad fundamental de la entidad.

Por último, los centros mixtos participan de las características de dos o más de las anteriores categorías.

A continuación pasamos a identificar y catalogar los centros de costes que, a nuestro juicio, integran el IAPH:

Centros de costes integrados en el IAPH

CENTROS DE COSTES QUE INTEGRAN EL IAPH	
DENOMINACIÓN	TIPOLOGÍA
DIRECCIÓN	DAG
DIRECCIÓN DE RECURSOS	DAG
DIRECCIÓN DE SERVICIOS JURÍDICOS	DAG
DIRECCIÓN DE INVESTIGACIÓN Y TRANSFERENCIA	PRINCIPAL
CENTRO DE DOCUMENTACIÓN Y ESTUDIOS	PRINCIPAL
CENTRO DE INTERVENCIÓN	PRINCIPAL
CENTRO DE ARQUEOLOGÍA SUBACUÁTICA	PRINCIPAL
CENTRO DE APOYO A LA ADMINISTRACIÓN PÚBLICA EN POLÍTICAS TUTELARES	PRINCIPAL
COMUNICACIÓN Y MARKETING	AUXILIAR

ACTIVIDADES

De acuerdo con la definición de actividades que aporta la Intervención General de la Administración del estado *IGAE. (2004)*, éstas constituyen un conjunto de actuaciones cuyo objetivo es obtener un producto, bien o servicio, aportando valor añadido a través de su desarrollo en el proceso productivo, al que pueden contribuir de manera inmediata o mediata.

Respecto a la tipología de actividades, pueden ser:

1.-) Finalistas: se desarrollan para la obtención de los bienes y servicios que constituyen el objetivo de la organización.

2.-) Auxiliares: actividades de apoyo necesarias para la realización del proceso productivo.

3.-) Directivas, administrativas y generales: proporcionar el soporte administrativo y de dirección para el funcionamiento de la organización.

4.-) Anexas: actividades no imprescindibles para el desarrollo del proceso productivo.

5.-) Trabajos realizados por el organismo para su inmovilizado (TROPI): actividades desarrolladas para la construcción o supervisión de elementos de inmovilizado.

6.-) Organización: conjunto de costes no asociados a una actividad concreta o que corresponden al conjunto de la organización.

7.-) Subactividad: coste de la desocupación de factores productivos en los centros de coste.

Objetivos estratégicos, operativos y actuaciones programa 45J

OBJETIVOS ESTRATÉGICOS (OE), OBJETIVOS OPERATIVOS (OO) Y ACTUACIONES (AC) PROGRAMA 45J EN EL PRESUPUESTO 2023 DEL IAPH
OE. 1. IMPULSAR LA DOCUMENTACIÓN, CONSERVACIÓN, INVESTIGACIÓN, TRANSFERENCIA Y APOYO A LA TUTELA DEL PH EN EL TERRITORIO ANDALUZ
OO. 1.1. REFORZAR LA PRESENCIA DE LA INSTITUCIÓN EN EL TERRITORIO DE ANDALUCÍA
AC. 1.1.1. DESARROLLO DE ACTIVIDADES FORMATIVAS Y PUBLICACIONES
AC. 1.1.2. DIVULGACIÓN Y SENSIBILIZACIÓN EN MATERIA DE PATRIMONIO CULTURAL
AC. 1.1.3. TRANSFERENCIA A LA SOCIEDAD DE INFORMACIÓN SOBRE PATRIMONIO CULTURAL
OO. 1.2. IMPULSAR LA INNOVACIÓN E INVESTIGACIÓN EN PATRIMONIO CULTURAL Y SU TRANSFERENCIA
AC. 1.2.1. FOMENTO Y PROMOCIÓN DE LA I+D+I
AC. 1.2.2. CAPTACIÓN DE RECURSOS PARA LA I+D+I
AC. 1.2.3. PUBLICACIONES CIENTÍFICO-TÉCNICAS QUE INNOVEN LOS PROCESOS METODOLÓGICOS EN EL PATRIMONIO HISTÓRICO
OO. 1.3. ATENDER A LAS DEMANDAS DE LA ADMINISTRACIÓN MEDIANTE ACTIVIDADES DE APOYO A LA TUTELA
AC. 1.3.1. ELABORACIÓN DE INFORMES Y DOCUMENTOS TÉCNICOS PARA LA TUTELA DEL PATRIMONIO CULTURAL
AC. 1.3.2. ASESORAMIENTO Y APOYO EN LAS POLÍTICAS DE TUTELA DEL PATRIMONIO CULTURAL
OO. 1.4. ATENDER A LA DEMANDA DE SERVICIOS DEL PATRIMONIO CULTURAL CON CRITERIOS DE CALIDAD Y SOSTENIBILIDAD
AC. 1.4.1. PRESTACIÓN DE SERVICIOS GENERALES CON CRITERIOS DE CALIDAD Y EFICACIA
AC. 1.4.2. PRESTACIÓN DE SERVICIOS ESPECIALIZADOS CON CRITERIOS CIENTÍFICOS
OE. 2. REFORZAR LA IGUALDAD Y LA PERSPECTIVA DE GÉNERO EN LA POLÍTICAS DEL PATRIMONIO CULTURAL
OO. 2.1. VISIBILIZAR EL PAPEL DE LA MUJER EN LA CREACIÓN, TRANSMISIÓN Y SALVAGUARDA DEL PATRIMONIO CULTURAL
AC.2.1.1. INVESTIGACIÓN, FORMACIÓN Y DIVULGACIÓN DIRIGIDA A MUJERES EN SITUACIÓN DE VULNERABILIDAD A TRAVÉS DEL PATRIMONIO CULTURAL INMAT
AC. 2.1.2. ACTIVIDADES EN FAVOR DEL ACCESO A LA CULTURA DEL PATRIMONIO PARA MUJERES EN EXCLUSIÓN POR MALTRATO DE GÉNERO
OO. 2.2. CONSOLIDAR POLÍTICAS DE IGUALDAD EN EL SEÑO DE LA INSTITUCIÓN
AC. 2.2.1. IMPLEMENTACIÓN DEL PLAN DE IGUALDAD

A continuación, y tomando como referente informativo las funciones de los distintos departamentos que integran el IAPH, extraídos de su web, el mapa de procesos, y de las actividades realizadas por la institución, publicadas en la red, proponemos la siguiente asignación de actividades a los centros de coste, así como su clasificación:

Propuesta de imputación de actividades a centros de coste y su clasificación

ACTIVIDADES DE LOS CENTROS DE COSTES QUE INTEGRAN EL IAPH	
DENOMINACIÓN	ACTIVIDADES
DIRECCIÓN	ACTIVIDADES DIRECTIVAS, ADMINISTRATIVAS Y GENERALES: DIRECCIÓN, REPRESENTACIÓN Y CONTRATACIÓN ASUNTOS GENERALES
DIRECCIÓN DE RECURSOS	ACTIVIDADES DIRECTIVAS, ADMINISTRATIVAS Y GENERALES: ADMINISTRACIÓN GENERAL GESTIÓN RECURSOS HUMANOS GESTIÓN TIC CONTROL CALIDAD
DIRECCIÓN DE SERVICIOS JURÍDICOS	ACTIVIDADES DIRECTIVAS, ADMINISTRATIVAS Y GENERALES: DIRECCIÓN JURÍDICA Y ASESORAMIENTO DEL IAPH EMISIÓN DE INFORMES JURÍDICOS DEFENSA EN JUICIO DEL IAPH
DIRECCIÓN DE INVESTIGACIÓN Y TRANSFERENCIA	ACTIVIDADES FINALISTAS: INVESTIGACIÓN EN MATERIA DE PATRIMONIO HISTÓRICO COLABORACIÓN CON LOS SECTORES RELACIONADOS CON EL PATRIMONIO DIVULGACIÓN DEL PATRIMONIO HISTÓRICO ANDALUZ ORGANIZACIÓN DE TALLERES, CURSOS Y JORNADAS SOBRE PATRIMONIO
CENTRO DE DOCUMENTACIÓN Y ESTUDIOS	ACTIVIDADES FINALISTAS: REALIZACIÓN DE INFORMES SOBRE PATRIMONIO HISTÓRICO

	INTEGRACIÓN, COORDINACIÓN Y SISTEMATIZACIÓN DE DOCUMENTACIÓN GESTIÓN DE FONDOS DOCUMENTALES BIBLIOTECA, MEDIATECA Y ARCHIVO
CENTRO DE INTERVENCIÓN	ACTIVIDADES FINALISTAS: PRESTACIÓN DE SERVICIOS DE CONSERVACIÓN Y RESTAURACIÓN A TERCEROS CONSERVACIÓN Y MANTENIMIENTO DE INFRAESTRUCTURAS DEL IAPH FOMENTO TÉCNICAS EXAMEN POR IMAGEN PARA CONOCIMIENTO PATRIMONIO REDACTAR RECOMENDACIONES SOBRE INTERVENCIÓN EN PATRIMONIO EMITIR INFORMES Y DIAGNÓSTICOS SOBRE BIENES MUEBLES FOMENTAR OPERATIVA INTERDISCIPLINAR EN PROCESOS DE INTERVENCIÓN
CENTRO DE ARQUEOLOGÍA SUBACUÁTICA	ACTIVIDADES FINALISTAS: INVESTIGACIÓN PATRIMONIO SUBACUÁTICO ACTUACIONES SOBRE PROBLEMAS CONSERVACIÓN PATRIMONIO SUBACUÁTICO REDACCIÓN DE INFORME SOBRE PATRIMONIO SUBACUÁTICO PRESTACIÓN DE SERVICIOS ESPECIALIZADOS EN EL ÁMBITO SUBACUÁTICO ACTIVIDADES FORMATIVAS SOBRE PATRIMONIO SUBACUÁTICO
CENTRO DE APOYO A LA ADMINISTRACIÓN PÚBLICA EN POLÍTICAS TUTELARES	ACTIVIDADES FINALISTAS: ELABORACIÓN DE INFORMES TÉCNICOS SOBRE TUTELA DEL PATRIMONIO COORDINAR ESTRATEGIAS DE LA ADMINISTRACIÓN SOBRE PATRIMONIO COORDINACIÓN CON CONSEJERÍA DE CULTURA FOMENTAR PROYECTOS TÉCNICOS SOBRE PATRIMONIO ELABORAR PLANES ESTRATÉGICOS SOBRE PATRIMONIO
COMUNICACIÓN Y MARKETING	ACTIVIDADES AUXILIARES: PRENSA Y RELACIONES PÚBLICAS

INGRESOS

Según la IGAE, tendrán la consideración de ingresos todos los fondos recibidos por la organización, independientemente de su afectación a una actividad concreta o no, o de su consideración como ingreso corriente o de capital *IGAE. (2004)*.

La incorporación de los elementos de ingreso en el sistema de contabilidad interna responde, no tanto a informar sobre la rentabilidad de los servicios, sino sobre las formas de financiación de los mismos.

Nuestro modelo requiere de una clasificación de los ingresos que permita su vinculación con las actividades que los generan, cuando ésta exista. Será preciso discriminar, por tanto, entre los generados por prestaciones concretas como puede ser el caso de tasas y precios públicos, de aquellos no relacionados con actividad alguna como pueden ser los derivados del sistema impositivo. A veces, la dificultad para establecer la vinculación entre los ingresos y las actividades que los generan, viene determinada por nivel de agregación o desagregación de actividades e ingresos.

En cuanto a los ingresos del IAPH, examinado el presupuesto para el ejercicio 2023, se observa que se dividen en los que provienen de operaciones corrientes, y los que provienen de operaciones de capital. Dentro de los primeros, se distinguen los ingresos por prestación de

servicios de conservación y restauración de obras de arte (artículo 34), y los que provienen de transferencias para financiar gastos corrientes, y aquellos que provienen de dotaciones finalistas (artículo 45), además de los que proceden del convenio de investigación y conservación del Hospital de San Lázaro (artículo 48). En cuanto a los ingresos con origen en operaciones de capital, se dividen en las destinadas a financiar gastos de capital, FEDER, dotaciones finalistas y las transferencias de la Consejería de Universidad, Investigación e Innovación.

Cuadro resumen de ingresos del IAPH

INGRESOS	
OPERACIONES CORRIENTES	CAPÍTULO 3. TASAS, PRECIOS PÚBLICOS Y OTROS INGRESOS ARTÍCULO 34. OTROS INGRESOS PROCEDENTES VENTA BIENES Y PRESTACIÓN DE SERVICIOS CONCEPTO 341.09. OTROS INGRESOS PROCEDENTES DE LA PRESTACIÓN DE SERVICIOS DE CONSERVACIÓN Y RESTAURACIÓN DE OBRAS DE ARTE
	CAPÍTULO 4. TRANSFERENCIAS CORRIENTES ARTÍCULO 45. DE LA JUNTA DE ANDALUCÍA Y ENTIDADES PÚBLICAS SUJETAS A RÉGIMEN PRESUPUESTARIO CONCEPTO 450.01. TRANSFERENCIAS PARA FINANCIAR GASTOS CORRIENTES DE LA JUNTA DE ANDALUCÍA CONCEPTO 450.01 TRANSFERENCIAS DE DOTACIONES FINALISTAS ARTÍCULO 48. DE FAMILIAS E INSTITUCIONES SIN FINES LUCRATIVOS CONCEPTO 481.03. CONVENIO DE INVESTIGACIÓN Y CONSERVACIÓN DEL HOSPITAL DE SAN LÁZARO
OPERACIONES DE CAPITAL	CAPÍTULO 7. TRANSFERENCIAS DE CAPITAL ARTÍCULO 75. DE LA JUNTA DE ANDALUCÍA Y ENTIDADES PÚBLICAS SUJETAS A RÉGIMEN PRESUPUESTARIO CONCEPTO 750.01. TRANSFERENCIAS PARA FINANCIAR GASTOS DE CAPITAL DE LA JUNTA DE ANDALUCÍA. CONCEPTO 750.01 TRANSFERENCIAS DEL FEDER CONCEPTO 750.01 TRANSFERENCIAS DE DOTACIONES FINALISTAS CONCEPTO 750.08 SUBVENCIONES DE LA CONSEJERÍA DE UNIVERSIDAD, INVESTIGACIÓN E INNOVACIÓN

A la vista de los datos proporcionados por el presupuesto de ingresos del IAPH de 2023, se observa que existen ingresos finalistas, tanto corrientes como de capital, por lo que los mismos podrían ser imputados directamente a centros y/o actividades. El resto de ingresos deben ser imputados a centros y/o actividades mediante criterios de reparto, al no estar destinados a una finalidad concreta.

CÁLCULO DEL COSTE

CRITERIOS DE DISTRIBUCIÓN

La imputación de los elementos de coste debe hacerse en base a las siguientes alternativas:

- 1.-) Costes directos del elemento al centro y directos a la actividad (DCDA).
- 2.-) Costes directos del elemento al centro e indirectos a la actividad (DCIA).
- 3.-) Costes indirectos del elemento al centro y directos a la actividad (ICDA).
- 4.-) Costes indirectos del elemento al centro e indirectos a la actividad (ICIA).

Podemos concluir que cuando la relación entre los elementos de coste, respecto a actividades y centros, sea directa, la imputación final de cada uno de los elementos a dichas actividades y centros, se llevará a cabo mediante la cuantificación directa de sus respectivos consumos, sin que sea necesaria la utilización de criterio de reparto. La imputación directa a actividades y centros es la fórmula ideal, pero en muchas ocasiones, debido a la falta de detalle de las fuentes de información con las que contamos, no es posible, por lo que no queda más alternativa que el uso de determinados criterios de reparto para realizar la asignación. El uso de las claves de reparto no es arbitraria sino que se fundamenta en la existencia de una relación de proporcionalidad entre las unidades de medida y el coste del objetivo considerado. Dada la importancia en la elección de criterios de reparto, con el fin alcanzar un proceso riguroso de cálculo de costes de los servicios, los referidos criterios y, por tanto, la distribución de los elementos de costes deben de cumplir un conjunto de requisitos que según la más influyente doctrina en la materia, abarcarían las siguientes perspectivas. Carrasco Díaz, D. (2011c):

“1. Jurídica. Cualquier criterio debe ajustarse a la normativa vigente.

2. Operacional. En cuanto todo criterio debe basarse en unidades de medida que puedan estar a disposición del modelo de costes para su cálculo y aplicación, a partir de los diferentes sistemas orígenes de la información.

3. Significación. Un criterio de cálculo, para que devengue en mediciones rigurosas, debe presentar el adecuado nivel de significación estadística que le permita constituirse en variable

explicativa del coste cuya medida está posibilitando efectuar, a partir de la necesaria relación causa-efecto en la que debe fundamentarse.

4. Economicidad y facilidad de cálculo. Existiendo la posibilidad de elección entre diferentes criterios, deberá elegirse, de entre los que presenten el adecuado grado de significación, aquél que refleje la mejor relación coste-beneficio en su aplicación o que, en su caso, resulte de más fácil cálculo.

5. Utilidad. Un criterio de distribución de un elemento de coste, en cuanto, efectúa asignaciones a actividades/prestaciones, servicios, centros y dependencias, fomenta conductas organizacionales. Circunstancia que debe considerarse desde el punto de vista de la gestión”.

El proceso formativo del coste intentará preferentemente la imputación directa de los elementos de coste a actividades y/o centros. Con ello se pretende que la determinación de los agregados contables sea lo más objetiva posible. El carácter directo o indirecto de un elemento de coste, respecto de los centros y actividades, no depende de la propia naturaleza de los mismos, sino de la posibilidad de su incorporación, preferentemente a las actividades y, cuando no sea posible, intentando siempre que sea posible la aplicación de criterios de distribución.

Es necesario analizar los elementos de costes de forma individualizada, a fin de poder establecer el método de imputación de los mismos a las actividades y centros de coste.

Pese a que mucha de la información para el establecimiento de un sistema de costes, la obtenemos de las distintas contabilidades (contabilidad patrimonial, presupuestaria y analítica), ello no significa que dicha información pueda ser obtenida siempre a través de las mismas, sino que dependiendo del elemento de coste del que se trate, a veces deberemos acudir a otros sistemas de información (software de gestión de personal, libros de inventarios, etc).

Los elementos de costes, a los que nos hemos venidos haciendo mención, requieren de una medición física y una valoración económica, que permita dar un tratamiento homogéneo a todos los factores, reconduciéndolos a una unidad común (unidades monetarias).

Dada la diversa naturaleza de los elementos de coste analizados, será necesaria una multiplicidad de unidades de medidas y, consecuentemente, de formas de medición. Si nos centramos en el “*coste de personal*”, las prestaciones de los trabajadores son cuantificadas, como

unidad física, en días u horas de trabajo a realizar, con un salario base y unos complementos salariales y no salariales, que forman parte del componente fijo del salario devengado. Con dichos importes van aparejadas unos días u horas de trabajo, como medición física de los recursos humanos, a la actividad productiva. Conocidos los referidos importes fijos, se podrá determinar el coste de personal por día u hora. Por otra parte, existen otras remuneraciones que se establecen con relación a la peligrosidad, nocturnidad, productividad, cargo, etc. –distinta al tiempo de trabajo realizado– que, como es lógico, forman parte del coste de personal pero, dada su razón de ser, su medición física y, consecuentemente, su valoración es diferente al sueldo fijo. Según el tipo de incentivo o complemento, la unidad física para su medición, así como el valor económico de la compensación será diferente. Así pues, salvo excepciones, la unidad de medida es el tiempo, ya sea el día o la hora, con un valor, en unidades monetarias por día/hora, como cociente entre los importes devengados por cantidades fijas y los días/horas realmente trabajadas.

Cuando nos referimos al elemento de coste “*adquisición de bienes y servicios*”, las unidades de medida de la facturación y, por ende, del coste dependerán de la naturaleza del bien de que se trate –unidades de cantidad, litros, kilogramos, tiempo, etc.–, concretándose la forma de medición, normalmente, en el recuento físico. La valoración del consumo o determinación económica del elemento de coste para un periodo concreto surge como consecuencia de la operación precio unitario por el número de unidades consumidas durante el mismo, lógicamente en el precio unitario deberá estar incluido cualquier tipo de gasto o tributo requerido para disponer del bien o servicio.

Para el caso de “*servicios exteriores*”, las unidades de medida de la facturación y, por ende, del coste dependerán de la naturaleza del servicio de que se trate –tiempo, tareas, informes, etc.–, concretándose la forma de medición, normalmente, en la propia facturación. La valoración del consumo o determinación económica del elemento de coste para un periodo concreto debe aparecer con absoluta claridad en su facturación, lógicamente en el precio unitario deberá estar incluido cualquier tipo de gasto o tributo requerido para disponer del bien o servicio.

En el caso concreto de los suministros, las unidades de medida dependerán de la naturaleza del suministro de que se trate –kilovatios, litros, metros cúbicos, etc.–. En este caso, las formas de medición del consumo están condicionadas por las instalaciones, contadores, etc. La valoración del consumo o determinación económica del elemento de coste suministros, para un periodo concreto, surge como consecuencia de la operación precio unitario por el número de unidades consumidas

durante el mismo, lógicamente en el precio unitario deberá estar incluido cualquier tipo de gasto o tributo requerido para disponer de dicho suministro.

En cuanto a los “*tributos*”, la única cuantificación física se refiere al periodo de devengo del impuesto y, por ende, el coste dependerá de la naturaleza del impuesto, hecho imponible, etc. concretándose la forma de medición, normalmente, en la propia liquidación del impuesto. La determinación económica del elemento de coste para un periodo concreto dependerá de la base imponible surgida en el periodo de devengo, el tipo que le corresponda, así como las posibles deducciones aplicables.

En lo que se refiere a los “*costes calculados*”, y principalmente las amortizaciones, al representar el valor del consumo de un bien de carácter duradero, que trasciende al ejercicio económico de adquisición, tienen dos claras formas de medición, el tiempo de vida útil, normalmente medido en años, y su uso efectivo, concretado en horas o en unidades producidas, es decir, el número de unidades de productos obtenidos o servicios prestados con dicho inmovilizado. Debe resaltarse que para el cálculo de la base de amortización, también deben ser imputados como valor del mismo algunos conceptos como su transporte, instalación, desmontaje, costes financieros hasta dicho montaje, impuestos, etc.

Respecto a los “*costes financieros*”, igualmente, deben distinguirse aquellos que son generados por recursos ajenos destinados a la financiación general del IAPH de aquellos otros que surjan de la aplicación de tales recursos en centros o actividades específicas. En el primer caso, deberán incorporarse, como un todo, al centro de organización y, en el segundo, deberán imputarse al centro o la actividad/prestación que haya aplicado dichos recursos.

Por último, en cuanto al “*coste de transferencias*”, tiene su origen en la contabilidad, tanto presupuestaria, como patrimonial, sin embargo, en ocasiones, puede que su detalle se desarrolle en aplicaciones informáticas complementarias que deberán servir, en su caso, de base informativa para conocer los centros o actividades/prestaciones a las que han sido dirigidas.

Intentando seguir la sistemática recogida en el catálogo de elementos de costes propuesta anteriormente, pasamos a continuación a analizar las particularidades cada una de las categorías incluidos en el mismo.

En primer lugar, respecto a los “*costes de personal*”, ni la liquidación del presupuesto, ni las cuentas de gastos (grupo 6) de la contabilidad patrimonial nos proporcionan información detallada que nos permita la imputación de dicho elemento de coste a actividades y centros de coste, de ahí la necesidad de acudir a las aplicaciones informáticas de gestión de personal, para obtener aquella información necesaria para poder determinar que empleados del IAPH están adscritos a una determinada actividad o centro de coste concreto, y medir en unidades monetarias el valor de l trabajo desempeñado.

Se trata, por tanto, de extraer del propio sistema de gestión de recursos humanos, la información que facilite la incorporación directa del coste de personal, es decir, incorporando lo que realmente se haya consumido del mismo. Para ello, debemos conocer datos como la identificación de empleados, colectivo y servicio de pertenencia, retribuciones percibidas, etc.

De esta manera, los empleados pertenecientes al IAPH, podrán ser imputados de forma directa a los centros en los que presten sus servicios, utilizando criterios de reparto únicamente cuando no pueda efectuarse la imputación de forma directa. Dicha imputación directa podría incluso hacerse a una actividad concreta, para aquellos casos en que de la información obtenida ello fuera posible, si bien, llegar a ese nivel de detalle exige una ingente cantidad de información, que desconocemos si es posible obtener con los sistemas utilizados por el IAPH.

En el caso del IAPH, los nueve centros de costes tienen asignados un número concreto de empleados, por lo que en principio la imputación directa del coste de cada uno de ellos, a su departamento no debe plantear ningún problema. Cuestión distinta es la imputación a actividades dentro de cada centro de costes, ya que, del nivel de detalle de la información de la que disponemos, no podemos extraer dichos datos, por lo que la imputación a actividades debe ser de forma indirecta, mediante algún criterio de reparto. Incluimos los propuestos por la Intervención General de la Administración del Estado en *IGAE. (2004)*:

ELEMENTOS	CRITERIOS DE IMPUTACIÓN
COSTES DE PERSONAL	
SUELDOS Y SALARIOS.	
REMUNERACIONES FIJAS.	PERSONAS EQUIVALENTES
REMUNERACIONES VARIABLES.	PERSONAS EQUIVALENTES.
INDEMNIZACIONES.	PERSONAS EQUIVALENTES

COTIZACIONES SOCIALES A CARGO DEL EMPLEADOR	PERSONAS EQUIVALENTES
OTROS COSTES SOCIALES	
FORMACIÓN Y PERFECCIONAMIENTO	PERSONAS EQUIVALENTES
ACCIÓN SOCIAL	PERSONAS EQUIVALENTES
SEGUROS DEL PERSONAL	PERSONAS EQUIVALENTES
OTROS	PERSONAS EQUIVALENTES
INDEMNIZACIONES POR RAZÓN DEL SERVICIO	PERSONAS EQUIVALENTES
TRANSPORTE DE PERSONAL	PERSONAS EQUIVALENTES

Siguiendo con la clasificación del catálogo de costes propuesto, el siguiente elemento de coste es “*adquisición de bienes y servicios*”, integrado por el material de oficina, prensa, revistas y otras publicaciones, así como el material informático no inventariable. La información necesaria para nuestro modelo, suele extraerse de la contabilidad presupuestaria y patrimonial. Dependiendo del nivel de detalle de la información registrada en la contabilidad, podrán imputarse los elementos de coste a centros y/o actividades, de forma directa o indirecta. No obstante, de la documentación contable de la que disponemos (liquidación del presupuesto y cuenta de resultados del ejercicio 2021, presupuesto 2023, etc), no es posible una imputación directa de los elementos de coste en general, y de esta categoría en particular, debiendo para ello analizar la contabilidad con un nivel de desglose superior al que encontramos en los citados estados contables, y de esta manera investigar el nivel de detalle con el que se contabilizan en los sistemas contables usados por el IAPH, cada una de las partidas de gastos, averiguando si se llega al nivel de imputar los mismos a nivel de su estructura orgánica, la cual, a los efectos que nos interesan para el establecimiento de un modelo de cálculo de costes, sería interesante hacerla coincidir, en la medida de lo posible con los centros de costes. Incluimos los propuestos por la Intervención General de la Administración del Estado *IGAE*. (2004):

ADQUISICIÓN DE BIENES Y SERVICIOS	
COSTE DE MATERIALES DE REPROGRAFÍA E IMPRENTA	ÓRDENES DE TRABAJO EQUIVALENTES
COSTE DE OTROS MATERIALES	ÓRDENES DE TRABAJO EQUIVALENTES
ADQUISICIÓN DE BIENES DE INVERSIÓN	ÓRDENES DE TRABAJO EQUIVALENTES
TRABAJOS REALIZADOS POR OTRAS EMPRESAS	CRITERIO A DETERMINAR SEGÚN LAS CARACTERÍSTICAS DEL TRABAJO REALIZADO
MATERIAL DE OFICINA ORDINARIO NO INVENTARIABLE	PERSONAS EQUIVALENTES

PRENSA, REVISTAS, LIBROS Y OTRAS PUBLICACIONES	PERSONAS EQUIVALENTES
--	-----------------------

Por su parte, el apartado “*servicios exteriores*”, comprende una variedad de servicios de naturaleza heterogénea (arrendamientos, reparaciones, mantenimiento y conservación, comunicaciones, transporte, primas de seguros, servicios bancarios, etc), que no pueden ser considerados de forma uniforme.

La información nuevamente se obtiene de forma prioritaria a través de la contabilidad presupuestaria y patrimonial, incorporadas a estas por las correspondientes facturaciones. Así pues, vuelve a ser la forma en la facturación de los proveedores, la que determina la posibilidad de aplicar los gastos que contengan a una prestación de servicio a una actividad o un centro, de forma directa o indirecta. Para poder obtener una información detallada, las organizaciones, y en este caso la entidad que nos ocupa, deben exigir a los proveedores una facturación independiente por centros de costes, que facilite una imputación directa del coste del servicio al centro correspondiente. Incluimos los propuestos por la Intervención General de la Administración del Estado en *IGAE* (2004):

SERVICIOS EXTERIORES	
COSTES DE INVESTIGACIÓN Y DESARROLLO DEL EJERCICIO	SEGÚN CARACTERÍSTICAS DEL TRABAJO DESARROLLADO
ARRENDAMIENTOS Y CÁNONES	
TERRENOS Y BIENES NATURALES	METROS CUADRADOS
CONSTRUCCIONES	METROS CUADRADOS
INSTALACIONES TÉCNICAS	TIEMPO DE USO
MAQUINARIA	TIEMPO DE USO
UTILLAJE	TIEMPO DE USO
MOBILIARIO	TIEMPO DE USO
EQUIPOS PARA PROCESO DE INFORMACIÓN	TIEMPO DE USO
ELEMENTOS DE TRANSPORTE	TIEMPO DE USO
OTRO INMOVILIZADO MATERIAL	TIEMPO DE USO
APLICACIONES INFORMÁTICAS	TIEMPO DE USO
SERVICIOS DE PROFESIONALES INDEPENDIENTES	CRITERIO A DETERMINAR SEGÚN LAS CARACTERÍSTICAS DEL SERVICIO PRESTADO

TRANSPORTES	KILÓMETROS RECORRIDOS
SERVICIOS BANCARIOS Y SIMILARES	DEPENDIENDO DE LA OPERACIÓN PODRÁ SER: VALOR DE FONDOS ASIGNADOS, NÚMERO DE OPERACIONES REALIZADAS, ETC.
PUBLICIDAD, PROPAGANDA Y RELACIONES PÚBLICAS	SEGÚN CARACTERÍSTICAS DEL COSTE
COMUNICACIONES.	
COMUNICACIONES TELEFÓNICAS.	NÚMERO DE EXTENSIONES
COMUNICACIONES INFORMÁTICAS	NÚMERO DE EQUIPOS CONECTADOS
COMUNICACIONES POSTALES	NÚMERO DE DESTINATARIOS
OTRAS COMUNICACIONES	SEGÚN EL TIPO DE COMUNICACIÓN
COSTES DIVERSOS	
MATERIAL DE OFICINA ORDINARIO NO INVENTARIABLE	PERSONAS EQUIVALENTES
PRENSA, REVISTAS, LIBROS Y OTRAS PUBLICACIONES	PERSONAS EQUIVALENTES
LIMPIEZA Y ASEO	SEGÚN LAS CARACTERÍSTICAS DEL ENTE EN ESTUDIO EL CRITERIO SERÁ METROS CUADRADOS, PERSONAS EQUIVALENTES O NÚMERO DE USUARIOS DE LAS INSTALACIONES.
SEGURIDAD	SEGÚN LAS CARACTERÍSTICAS DEL ENTE EN ESTUDIO EL CRITERIO SERÁ METROS CUADRADOS, PERSONAS EQUIVALENTES O NÚMERO DE USUARIOS DE LAS INSTALACIONES.
OTROS COSTES DIVERSOS	SEGÚN LAS CARACTERÍSTICAS DEL COSTE EN ESTUDIO EL CRITERIO SERÁ METROS CUADRADOS, PERSONAS EQUIVALENTES O NÚMERO DE USUARIOS DE LAS INSTALACIONES.

Dentro de este apartado, hacemos especial mención a la categoría denominada “*suministros*”: energía eléctrica, agua y combustible, igualmente que en el caso anterior, no suele existir información para proceder a imputar de forma directa los mismos, a centros y/o actividades, por lo que normalmente deberán ser atribuidos de forma indirecta mediante el establecimiento de un criterio de reparto, salvo que el espacio fuera ocupado de forma exclusiva por un único centro de costes.

Como en el caso de la “*adquisición de bienes y servicios*”, la información procede de la contabilidad presupuestaria y patrimonial. La información sobre la facturación de los contadores, para cada uno de tales suministros será esencial, al menos, en la asignación de los importes de las mismas a los espacios donde se apliquen tales suministros y donde, lógicamente, están situados los centros que ejecutan las actividades. Posteriormente, los costes asignados a tales espacios se incorporarán a los centros aplicando el criterio de distribución correspondiente, es decir, de manera indirecta a los centros, en caso de que los inmuebles sean compartidos por distintos centros de costes. No obstante, de la documentación contable de la que disponemos (liquidación del presupuesto y cuenta de resultados del ejercicio 2021, presupuesto 2023, etc), no es posible una

imputación directa de los elementos de coste en general, y de esta categoría en particular, debiendo para ello analizar la contabilidad con un nivel de desglose superior al que encontramos en los citados estados contables, y de esta manera investigar el nivel de detalle con el que se contabilizan en los sistemas contables usados por el IAPH, cada una de las partidas de gastos, averiguando si se llega al nivel de imputar los mismos a nivel de su estructura orgánica, la cual, a los efectos que nos interesan para el establecimiento de un modelo de cálculo de costes, sería interesante hacerla coincidir, en la medida de lo posible con los centros de costes. Incluimos los propuestos por la Intervención General de la Administración del Estado en *IGAE. (2004)*:

SUMINISTROS	
ENERGÍA ELÉCTRICA	POTENCIA INSTALADA.
AGUA.	SEGÚN LAS CARACTERÍSTICAS DEL ENTE PODRÁ SER UN CRITERIO BASADO EN EL ESPACIO OCUPADO POR LOS CENTROS, EL NÚMERO DE PERSONAS EQUIVALENTES O EL NÚMERO DE PERSONAS QUE HACEN USO DE LAS INSTALACIONES.
GAS	VOLUMEN DE OCUPACIÓN
COMBUSTIBLES	VOLUMEN DE OCUPACIÓN
OTROS SUMINISTROS	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.

Respecto al concepto “*tributos*”, lo normal es que sean de carácter general, por lo que afectarán al IAPH en su conjunto, por lo que deberán imputarse en su totalidad, al centro de costes encargado de la organización. Así, salvo en el caso que el tributo tuviera su origen en un centro o actividad concreta, se podría imputar, como elemento de coste, a dicho centro o actividad. En el caso del IAPH, bien podría darse el caso de que alguna tasa fuera imputable en exclusiva a un centro concreto, como pudiera ser el caso de una tasa portuaria por actividades desarrolladas por el Centro de Arqueología Subacuática sito en Cádiz.

Nuevamente la información debe ser extraída de la contabilidad presupuestaria y patrimonial. Incluimos los propuestos por la Intervención General de la Administración del Estado en *IGAE. (2004)*:

TRIBUTOS

TRIBUTOS DE CARÁCTER LOCAL	EN EL CASO DEL IMPUESTO SOBRE BIENES INMUEBLES EL CRITERIO SERÁ METROS CUADRADOS. EN LOS DEMÁS CASOS DEPENDERÁ DE LAS CARACTERÍSTICAS DEL TRIBUTO CONCRETO.
TRIBUTOS DE CARÁCTER AUTONÓMICO	SEGÚN LAS CARACTERÍSTICAS DEL TRIBUTO.
TRIBUTOS DE CARÁCTER ESTATAL	SEGÚN LAS CARACTERÍSTICAS DEL TRIBUTO.

En siguiente lugar, la información del elemento de coste “*costes calculados*”, tiene su origen en los inventarios de los bienes de inmovilizado que posea el IAPH, materiales e inmateriales. Fundamentalmente en el caso de inmuebles, salvo en el caso de que exista la posibilidad de imputación a una sola actividad y/o centro, se requerirá una distribución entre estas o aquellos, aplicándose el correspondiente criterio de distribución y, por ello, es necesario conocer unidades físicas que nos permitan dicha aplicación, como los metros cuadrados, ocupación, uso, etc. Incluimos los propuestos por la Intervención General de la Administración del Estado en *IGAE* (2004):

COSTES CALCULADOS	
INMOVILIZADO MATERIAL	
CONSTRUCCIONES	METROS CUADRADOS
INSTALACIONES TÉCNICAS	TIEMPO DE USO
MAQUINARIA	TIEMPO DE USO
UTILLAJE	TIEMPO DE USO
MOBILIARIO	TIEMPO DE USO
FOTOCOPIADORAS	ÓRDENES DE TRABAJO EQUIVALENTES
EQUIPOS PARA PROCESO DE INFORMACIÓN	TIEMPO DE USO
ELEMENTOS DE TRANSPORTE	TIEMPO DE USO
OTRO INMOVILIZADO MATERIAL	TIEMPO DE USO
INMOVILIZADO INMATERIAL.	
APLICACIONES INFORMÁTICAS	TIEMPO DE USO
OTRO INMOVILIZADO INMATERIAL	TIEMPO DE USO
PPREVISIÓN DE FUNCIONARIOS	FUNCIONARIOS EQUIVALENTES

Por último, respecto a los “*costes financieros*”, “*costes de transferencias*” y “*otros costes*”, incluimos los propuestos por la Intervención General de la Administración del Estado en IGAE. (2004):

COSTES FINANCIEROS, COSTES DE TRANSFERENCIAS Y OTROS COSTES	
COSTES FINANCIEROS	SEGÚN EL TIPO
COSTES DE TRANSFERENCIAS	SEGÚN EL TIPO
OTROS COSTES	EN PRINCIPIO NO SERÁN SUSCEPTIBLES DE REPARTO

Una vez obtenida la información de las distintas fuentes, procede continuar con el cálculo del coste total de los centros y las actividades. Una vez calculado el coste de las actividades se calculan los márgenes de cobertura de las mismas.

El coste total de centros está integrado por el coste primario y secundario de centros. El coste primario de centros surge de la distribución de los elementos de coste directos a centros y directos a las actividades que realizan dichos centros, más el coste de los elementos de coste indirectos a centros asignados a los mismos en función de los criterios de reparto definidos previamente. El coste secundario de centros se calcula a partir del reparto de las actividades auxiliares a los centros receptores de las mismas, lo cual implica el cálculo previo del coste de dichas actividades.

El coste total de actividades está integrado por el coste primario, secundario, de dirección y administración funcional y de dirección y administración general definido por:

- Coste primario de actividades: Suma del coste de los elementos directos a actividades, y la parte del coste de los centros que realizan dichas actividades una vez deducidos el importe de los costes directos a actividades y la parte que corresponda a actividades de dirección específica u operativa.

- Coste secundario de actividades: Suma del coste de las actividades auxiliares y la dirección operativa, específica de dichas actividades.

- Coste operativo de actividades: Suma del coste primario y el coste secundario.

- Coste funcional de actividades: Suma del coste operativo más la parte que corresponde a cada actividad del reparto de los costes de las actividades de dirección funcional en cada área de actividad.

- Coste total de actividades: Suma del coste funcional más la parte correspondiente a cada actividad de la asignación de los costes de las actividades de dirección general.

Calculo de márgenes y resultados: se obtendrán, en primer lugar, los márgenes específicos por comparación entre el coste total de las actividades finalistas y anexas con los ingresos vinculados a ellas, en segundo lugar, el margen total como resultado de agregar la suma de los márgenes específicos con aquellos ingresos no vinculados a las actividades y, por último, dado que hemos optado por no incorporar los costes de las actividades de organización y subactividad a otras actividades, el resultado se obtendrá deduciendo el coste de éstas del margen total obtenido.

La culminación del proceso de cálculo de costes conlleva el cumplimiento del objetivo de partida con la obtención de información que sea de utilidad para los usuarios de la misma.

La estructuración del proceso de cálculo en sus distintas fases permite ir obteniendo outputs de información en cada una de ellas, debiendo ajustarse la misma a las necesidades de los usuarios finales de la misma.

Así, en la fase de información se elaboran catálogos de elementos de coste y de ingreso, centros y actividades. Estos documentos deberán elaborarse con el mayor nivel de desglose posible.

A continuación, deben establecerse establecer las relaciones entre los diversos componentes del modelo, así como las claves de reparto necesarias para el cálculo de costes, que permitan la elaboración de documentos en los que se sintetice toda la información de las etapas anteriores.

Por último, en la fase de cálculo se obtendrán los documentos definitivos en los que se muestren los diversos componentes del coste de centros y de actividades y, adicionalmente, el cálculo de márgenes y resultados. Estos incluyen documentos que reflejen los importes distribuidos de elementos, centros y actividades que reparten a centros y actividades receptores por aplicación de los criterios definidos en la fase anterior y posteriormente documentos que recojan la asignación de esos importes a los objetos de coste.

Por su parte, la obtención de información sobre márgenes de cobertura en la prestación de los servicios públicos a partir del modelo de cálculo de costes tendrá como objetivo fundamental contribuir a la mejora de la gestión de los recursos, si bien una entidad como el IAPH, no tiene como fin primero la obtención de un beneficio económico, sino de un beneficio para la sociedad.

Los informes sobre márgenes podrán incluir, tanto el cálculo de márgenes específicos por actividad, como el grado de cobertura del coste total.

El sistema se complementará con un conjunto de indicadores que ofrezcan información adicional, requiriendo algunos de ellos información sobre costes previamente obtenidos del modelo.

La Orden EHA/1037/2010, de 13 de abril, por la que se aprueba el Plan General de Contabilidad Pública, establece en la nota 26, los siguientes indicadores de gestión:

INDICADORES DE EFICACIA
NÚMERO DE ACTUACIONES REALIZADAS/NÚMERO DE ACTUACIONES PREVISTAS
PLAZO MEDIO DE ESPERA PARA RECIBIR UN DETERMINADO SERVICIO PÚBLICO
PORCENTAJE DE POBLACIÓN CUBIERTA POR UN DETERMINADO SERVICIO PÚBLICO
NÚMERO DE ACTUACIONES REALIZADAS AÑO X
NÚMERO DE ACTUACIONES PREVISTAS AÑO X
NÚMERO MEDIO DE ACTUACIONES REALIZADAS (SERIE AÑOS ANTERIORES)
NÚMERO MEDIO DE ACTUACIONES PREVISTAS (SERIE AÑOS ANTERIORES)

INDICADORES DE EFICIENCIA
COSTE DE LA ACTIVIDAD/NÚMERO DE USUARIOS
COSTE REAL DE LA ACTIVIDAD/COSTE PREVISTO DE LA ACTIVIDAD
COSTE DE LA ACTIVIDAD/NÚMERO DE UNIDADES EQUIVALENTES PRODUCIDAS

INDICADORES DE ECONOMÍA
PRECIO O COSTE DE ADQUISICIÓN FACTOR DE PRODUCCIÓN X/PRECIO MEDIO DEL FACTOR X EN EL MERCADO

Además de los anteriores, se proponen los siguientes indicadores de eficacia, eficiencia y economía, obtenidos del Informe emitido por Cremades & Calvo Sotelo Abogados. *Cremades & Calvo Sotelo Abogados. (2021):*

Desarrollo de una experiencia piloto sobre implantación de modelo de costes en el Instituto Andaluz de Patrimonio Histórico

INDICADORES DE EFICACIA	
UTILIDAD DE ACTIVIDAD DE CONTRATACIÓN EN LA ADQUISICIÓN DE SERVICIOS EXTERIORES	ESTE INDICADOR PERMITIRÁ LA COMPARACIÓN CON ENTE PRIVADOS DE ACTIVIDADES PRODUCTIVAS
PORCENTAJE DE EJECUCIÓN DE LAS ACTUACIONES Y OBJETIVOS DEL PLAN DE ACCIÓN ANUAL	ESTE INDICADOR NOS MOSTRARÁ COMO DE ADECUADA ES LA PLANIFICACIÓN ANUAL Y EN QUE GRADO SE ALCANZA
GRADO DE EJECUCIÓN PREVISIÓN DE INGRESOS PROPIOS	ESTE INDICADOR NOS MOSTRARÁ COMO CADA ENTE PLANIFICA SU PRESUPUESTO EN BASE A UNA PREVISIÓN DE INGRESOS PROPIOS Y SI ESA PREVISIÓN DE INGRESOS ES REAL Y ADECUADA A NO
RESULTADOS PLANIFICADOS POCO CLAROS, MÚLTIPLES O CONFUSOS, O QUE SON OBJETO DE CAMBIO	ESTE INDICADOR NOS MOSTRARÁ LA CLARIDAD CON LA QUE CADA ENTE PROYECTA SUS RESULTADOS
PORCENTAJE DE OBJETIVOS RELACIONADOS EN PLANES DE ACTUACIÓN O DOCUMENTOS PAIF RELACIONADOS CON EL OBJETO FUNDACIONAL	ESTE INDICADOR NOS DEBE MOSTRAR COMO LOS OBJETIVOS PRESUPUESTARIOS QUE SE PLANTEAN EN LOS DOCUMENTOS ESTRATÉGICOS ESTÁN ALINEADOS CON EL OBJETO FUNDACIONAL DE CADA ENTE

INDICADORES DE EFICIENCIA	
PORCENTAJE DE DISTRIBUCIÓN ANUAL (GASTOS DE PERSONAL + GASTOS CORRIENTES/INVERSIONES) ESTÁNDAR DE CALIDAD 50%	ESTE INDICADOR NOS MOSTRARÁ EL GRADO EN QUE EL ENTE REVIERTE LA INVERSIÓN PÚBLICA EN PRODUCTOS Y SERVICIOS, ES DECIR, QUE GASTOS CORRIENTES + GASTOS DE PERSONAL NO DEBEN SUPONER MÁS DEL 50% DEL TOTAL DEL PRESUPUESTO DE GASTOS
DISTRIBUCIÓN DEL PERSONAL EN CADA ÁREA DE TRABAJO	ESTE INDICADOR NO TIENE UN VALOR DE REFERENCIA, PERO MOSTRARÁ COMO SE REPARTEN LOS DISTINTOS RRHH DE CADA ENTE ENTRE LAS DISTINTAS ÁREAS DE TRABAJO, Y SI ESE REPARTO ES EQUITATIVO CON LA CANTIDAD DE ACTUACIONES A DESARROLLAR Y CON SU OBJETO FUNDACIONAL
DISTRIBUCIÓN DEL PRESUPUESTO ANUAL DE GASTOS EN CADA ÁREA	ESTE INDICADOR NO TIENE UN VALOR DE REFERENCIA, PERO MOSTRARÁ COMO EL PRESUPUESTO DE GASTOS SE DISTRIBUYE ENTE ENTRE LAS DISTINTAS ÁREAS DE TRABAJO DEL ENTE Y SI ESE REPARTO ES EQUITATIVO CON LA CANTIDAD DE ACTUACIONES A DESARROLLAR Y CON SU OBJETO FUNDACIONAL
PORCENTAJE DE DESVIACIÓN DE LA NÓMINA MEDIA DEL ENTE CON RESPECTO A LA NÓMINA MEDIA DE REFERENCIA	ESTE INDICADOR NOS MOSTRARÁ LA REALIDAD SALARIAL DEL ENTE COMPARANDO LA NÓMINA MEDIA DE CADA ENTE (SUMA DE TODAS LAS NÓMINAS/ N.º DE NÓMINAS TOTALES) CON LA NÓMINA MEDIA DE REFERENCIA
GRADO DE OCUPACIÓN EN LOS DISTINTOS PROGRAMAS, ACTIVIDADES, ETC	ESTE INDICADOR NOS MOSTRARÁ EL GRADO EN QUE LA CIUDADANÍA Y EL PÚBLICO OBJETIVO RESPALDA Y CUBRE LAS PLAZAS DISPONIBLES EN LAS DISTINTAS ACTIVIDADES QUE REALIZA LA ENTIDAD

INDICADORES DE ECONOMÍA	
PORCENTAJE TOTAL DE INGRESOS DESTINADOS A GASTOS DE PERSONAL	ESTE INDICADOR NOS MOSTRARÁ EL GRADO EN QUE EL ENTE REVIERTE LA INVERSIÓN PÚBLICA EN PRODUCTOS Y SERVICIOS, ES DECIR, QUE GASTOS CORRIENTES + GASTOS DE PERSONAL NO DEBEN SUPONER MÁS DEL 50% DEL TOTAL DEL PRESUPUESTO DE GASTOS
PORCENTAJE DE INGRESOS DERIVADOS DE LA ADMINISTRACIÓN PÚBLICA JUNTA DE ANDALUCÍA	ESTE INDICADOR NOS MOSTRARÁ EL GRADO DE DEPENDENCIA DE LOS FONDOS QUE LE SON INYECTADOS DESDE LA ADMINISTRACIÓN DE LA JUNTA DE ANDALUCÍA, COMO TALES FONDOS SE CONSIDERARÁN COMO TRANSFERENCIAS DE FINANCIACIÓN, ENCOMIENDAS DE GESTIÓN Y SUBVENCIONES

5. RESULTADOS DEL ESTUDIO REALIZADO, CONCLUSIONES Y PROPUESTAS

Con el presente trabajo se ha pretendido elaborar una metodología destinada a la implantación de un modelo de costes adaptado a las necesidades del IAPH.

En cuanto al sistema que debe implantarse en el IAPH, viene recogido en la *Resolución de 28 de julio de 2011, de la Intervención General del Estado, por la que se regulan los criterios para la elaboración de la información sobre los costes de actividades e indicadores de gestión a incluir en la memoria de las cuentas anuales del Plan General de Contabilidad Pública*, el cual pretende ser un sistema normalizado de costes completos aplicable al conjunto de las administraciones públicas, resultado de asignar a cada actividad el consumo real de los factores de producción directamente relacionados con ellas, así como aquellos otros relacionados con las mismas de manera indirecta, entre los que se incluyen los costes generales, administrativos y de dirección del ente. La implantación de estos sistemas es más costosa que la de los sistemas de costes parciales, ya que se requiere de más información para poder imputar los costes indirectos, pero ofrece mayor cantidad de datos para la toma de decisiones.

El sistema expuesto es un sistema de costes orgánicos, es decir, los costes se asignan teniendo en cuenta la estructura orgánica de la entidad.

Para que se pueda realizar un cálculo de la totalidad de los costes imputados a una determinada prestación, no es suficiente con identificar los recursos consumidos que no tienen un reflejo contable en el gasto presupuestario, sino que además, es necesario conocer los procesos de gestión de esa prestación, aspecto fundamental a tener en cuenta para que la metodología propuesta tenga una eficiente aplicación y asegure la imputación total de los recursos consumidos.

Los modelos de contabilidad analítica son instrumentos muy valiosos para conocer la actividad de gestión de las entidades, establecen la trazabilidad de los recursos consumidos, nos revelan también a través del mapa de actividades, la descripción de los servicios prestados. De este modo, el diseño de los procesos no es solamente un vehículo para la asignación de los recursos consumidos a los diferentes portadores de costes, sino también una muestra de la actividad de la entidad en la que se implanta el sistema.

La necesidad de implantación de sistemas de contabilidad analítica viene determinada por las carencias que plantea el cálculo de los costes de los servicios desde el punto de vista de los sistemas contables tradicionales.

El presente trabajo, junto con la implantación de un sistema de costes, apuesta por la implementación de una serie de indicadores de gestión, que añaden valor al proyecto, por cuanto hace posible determinar el grado de eficacia, eficiencia y economía de la gestión de la entidad.

El sistema permite un cálculo de los costes de los servicios sujetos a precio o tasa pública más objetivo, a través de las correspondientes memorias económico-financieras que deben elaborarse, permite completar el sistema contable del IAPH con el sistema de costes.

Con la información extraída del sistema, se podrá adaptar la estructura presupuestaria a la realidad de la estructura de gestión del IAPH, consiguiendo de este modo una mayor eficiencia en la gestión y racionalizar costes, facilitando a su vez a los gestores una herramienta eficaz para su toma de decisiones.

Lo expuesto permite a la entidad conseguir los objetivos que actualmente son bandera de la gestión pública, y que no son otros que el uso eficiente y eficaz de los recursos públicos, consiguiendo mediante esta herramienta una mejor gestión de los bienes comunes.

6. REFERENCIAS Y BIBLIOGRAFÍA

-. IGAE. (2004). *Principios Generales sobre Contabilidad Analítica de las Administraciones Públicas*“.

-. IGAE. (2011). *Resolución de 28 de julio de 2011, de la Intervención General del Estado, por la que se regulan los criterios para la elaboración de la información sobre los costes de actividades e indicadores de gestión a incluir en la memoria de las cuentas anuales del Plan General de Contabilidad Pública.*

-. Carrasco Díaz, D. et al. (2009). *Un modelo de cálculo de costes para los servicios públicos municipales: hacia un sistema integral de información en la administración local.*

-. Carrasco Díaz, D. et al. (2011a). *Guía para la Implantación de un Sistema de Costes en la Administración Local.*

-. Carrasco Díaz, D. et al. (2011b). *Libro Blanco de los costes en las universidades.*

Carrasco Díaz, D. (2011c) *Manual de Procedimiento para la implantación de un sistema de costes en la Administración Local.*

-. Cremades & Calvo Sotelo Abogados (2021). *Auditoría Operativa del Sector Público Instrumental de la Junta de Andalucía. Instituto Andaluz de Patrimonio Histórico (IAPH). (Lote 1. CULTURA).*

-. *Memoria IAPH. (2023)*

7. ANEXOS

<https://www.juntadeandalucia.es/export/presup2023/personal/personalII-con-4-7.pdf>

<https://www.juntadeandalucia.es/export/presup2023/estado/programas/estadoIII-d-7.pdf>

<https://www.juntadeandalucia.es/organismos/iaph/estructura/transparencia/informacion-economica-presupuestaria/informes-auditoria.html>

<https://www.juntadeandalucia.es/export/presup2023/memoria/memoria2-e-7.pdf>

<https://www.juntadeandalucia.es/haciendayadministracionpublica/servicios/fiscalizacion/rendicion/cuenta2021/cuenta/empresariales.htm>