



TÍTULO

**EL PATRONATO DE LA ALHAMBRA Y GENERALIFE. UNA
VISIÓN PRELIMINAR DE LA CONTABILIDAD DE COSTES**

AUTOR

Alberto Pizarro Arellano

	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>
©	Alberto Pizarro Arellano
©	De esta edición: Universidad Internacional de Andalucía
Fecha documento	2022



**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>



***TRABAJO FIN DE MÁSTER AUDITORÍA OPERATIVA,
SUPERVISIÓN CONTINUA, CONTABILIDAD Y CONTROL DE
SUBVENCIONES Y CONTRATOS***

**EL PATRONATO DE LA ALHAMBRA Y GENERALIFE. UNA
VISIÓN PRELIMINAR DE LA CONTABILIDAD DE COSTES**

DIRECTOR: DANIEL SÁNCHEZ TOLEDANO

ALUMNO: ALBERTO PIZARRO ARELLANO

RESUMEN

El Patronato de la Alhambra y Generalife es una Agencia adscrita a la actual Consejería de Turismo, Cultura y Deporte. En el presente trabajo, nos acercaremos a el estudio de una posible implantación de una contabilidad de costes en dicho Organismo Público, para en un estudio posterior con mas recursos materiales y tiempo realizar un análisis exhaustivo.

ABSTRACT

The Board of the Alhambra and Generalife is an Agency attached to the current Ministry of Tourism, Culture and Sports. In the present work, we will approach the study of a possible implementation of a cost accounting in said Agency, for a later study with more material resources and time to carry out an exhaustive analysis.

1. INTRODUCCIÓN

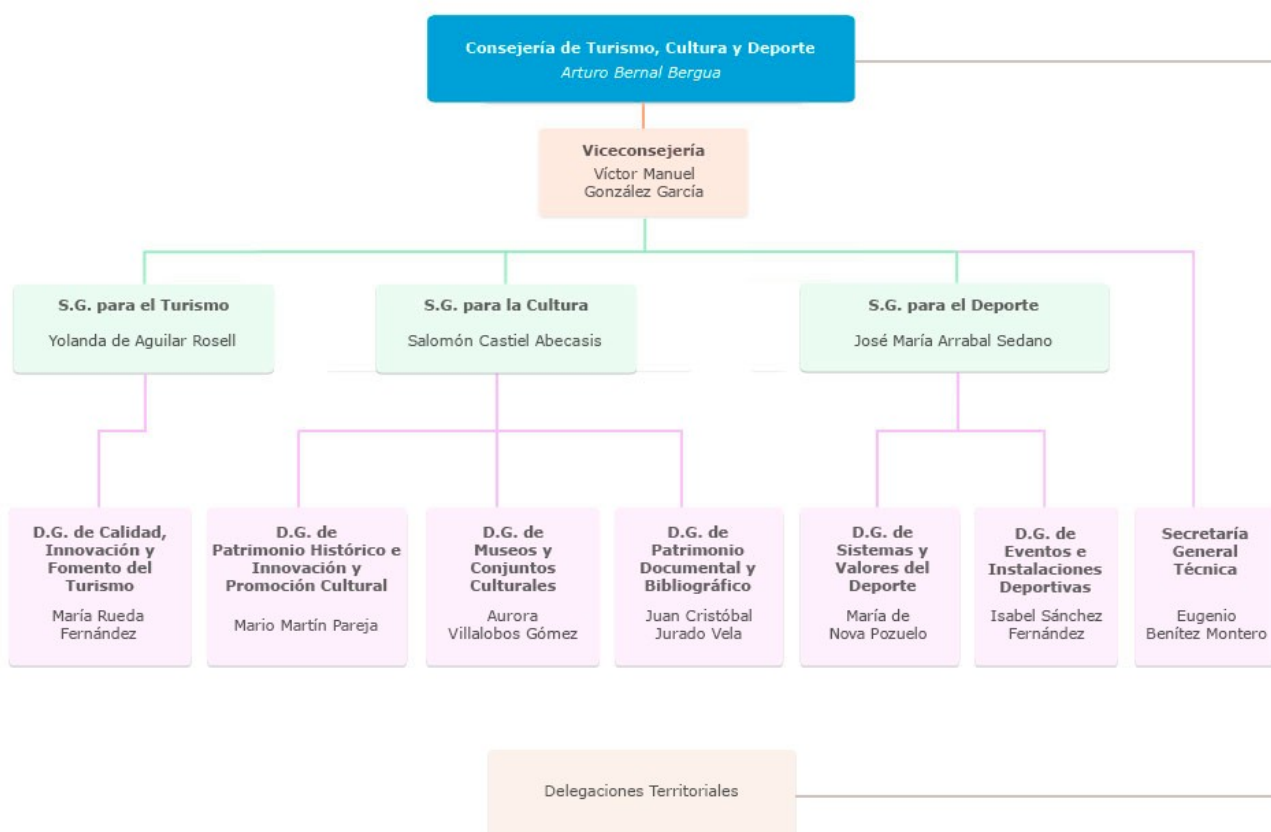
Ab initio, debemos resaltar que la Constitución Española de 1978 manifiesta en su artículo 46 que los poderes públicos garantizarán la conservación y promoverán el enriquecimiento del patrimonio histórico, cultural y artístico de los pueblos de España y de los bienes que lo integran, cualquiera que sea su régimen jurídico y su titularidad. La ley penal sancionará los atentados contra este patrimonio.

En desarrollo del vértice de nuestro ordenamiento jurídico, nos encontramos la Ley Orgánica 2/2007, de 19 de marzo, de reforma del Estatuto de Autonomía para Andalucía “todas las personas tienen derecho, en condiciones de igualdad, al acceso a la cultura, al disfrute de los bienes patrimoniales, artísticos y paisajísticos de Andalucía, al desarrollo de sus capacidades creativas individuales y colectivas, así como el deber de respetar y preservar el patrimonio cultural andaluz.”

Así las cosas, la actual Consejería de Turismo, Cultura y Deporte, tiene como competencias generales la propuesta, desarrollo, ejecución, coordinación y control de las directrices generales del Consejo de Gobierno en relación con las competencias atribuidas por el Estatuto de Autonomía a la Comunidad Autónoma de Andalucía en materia de turismo, cultura y deporte.

En relación con las entidades asignadas a esta Consejería, significar que la Fundación Pública Andaluza Rodríguez Acosta queda adscrita a la misma a través del Patronato de la Alhambra y el Generalife y la Red de Villas Turísticas de Andalucía, S.A., a través de la Empresa para la Gestión del Turismo y el Deporte de Andalucía, S.A.

En este mismo sentido, el Decreto 159/2022, de 9 de agosto, por el que se establece la estructura orgánica de la Consejería de Turismo, Cultura y Deporte, se puede resumir en el siguiente gráfico.



Entidades adscritas

Patronato de la Alhambra y Generalife - Fundación Pública Andaluza Rodríguez Acosta	Centro Andaluz de Arte Contemporáneo	Instituto Andaluz del Patrimonio Histórico
Agencia Andaluza de Instituciones Culturales	Empresa Pública para la Gestión del Turismo y del Deporte de Andalucía, S.A. - Red de Villas Turísticas de Andalucía, S.A.	Fundación Real Escuela Andaluza de Arte Ecuestre
Fundación Pública Andaluza Barenboim-Said	Fundación Pública Andaluza El Legado Andalusi	Fundación Andalucía Olímpica

Visto el gráfico anterior, a dicha Consejería está adscrito el Patronato de la Alhambra y Generalife, en adelante PAG. Este ente se creó en virtud del artículo 29 de la Ley 9/1985, de 28 de diciembre, del Presupuesto de la Comunidad Autónoma de Andalucía, para 1986, cuyo tenor literal indica lo siguiente:

“1. Para el mejor ejercicio de las competencias recibidas de la Administración del Estado, se crea el Organismo autónomo de carácter administrativo "Patronato de la Alhambra y Generalife", el cual asumirá todas las funciones relacionadas con el conjunto monumental del mismo nombre que fueron transferidas a la Comunidad Autónoma de Andalucía por el RD. 864/1984, de 29 de febrero.

2. El Consejo de Gobierno, mediante Decreto acordado a propuesta conjunta de las Consejerías de Cultura y Hacienda, procederá al desarrollo de lo dispuesto en el número anterior, a cuyos efectos dicho Decreto contendrá los Estatutos del Organismo con las especificaciones exigidas por el artículo 6.3 de la Ley de Entidades Estatales Autónomas.

3. Hasta que se constituya efectivamente el órgano de Gobierno del Patronato de la Alhambra y Generalife subsistirá la Comisaría para la Alhambra y Generalife, con las funciones y organización establecidas por el Decreto 174/1985, de 31 de julio.”

Los estatutos que rigen actualmente el Patronato de la Alhambra y Generalife se aprobaron el 19 de marzo de 1986 como resultado de un proceso de transferencias en materia de cultura, que tuvo lugar desde el Gobierno central a la Junta de Andalucía. Llegados a este punto conviene decir que el artículo 15 de dichos Estatutos señalan que el Patronato está sujeto a control previo.

Referente a la naturaleza como agencia administrativa, conforme al artículo 45 de la Ley 9/2007, de 22 de octubre, de la Administración de la Junta de Andalucía:

“1. Las agencias administrativas son entidades públicas que se rigen por el Derecho Administrativo, a las que se atribuye, en ejecución de programas específicos de la actividad de una Consejería, la realización de actividades de promoción, prestacionales, de gestión de servicios públicos y otras actividades administrativas.

2. Las agencias administrativas se rigen por el mismo régimen jurídico de personal, presupuestario, económico-financiero, de control y contabilidad que el establecido para la Administración de la Junta de Andalucía. Para el desarrollo de sus funciones

dispondrán de las potestades públicas que tengan expresamente atribuidas por sus estatutos.

3. Las agencias administrativas se adscriben a una Consejería, a la que corresponde la dirección estratégica, la evaluación y el control de los resultados de su actividad en los términos previstos en el artículo 63 de esta Ley. Excepcionalmente pueden adscribirse a otra agencia administrativa cuyo objeto consista en la coordinación de varias de ellas.”

Sus propios Estatutos disponen que:

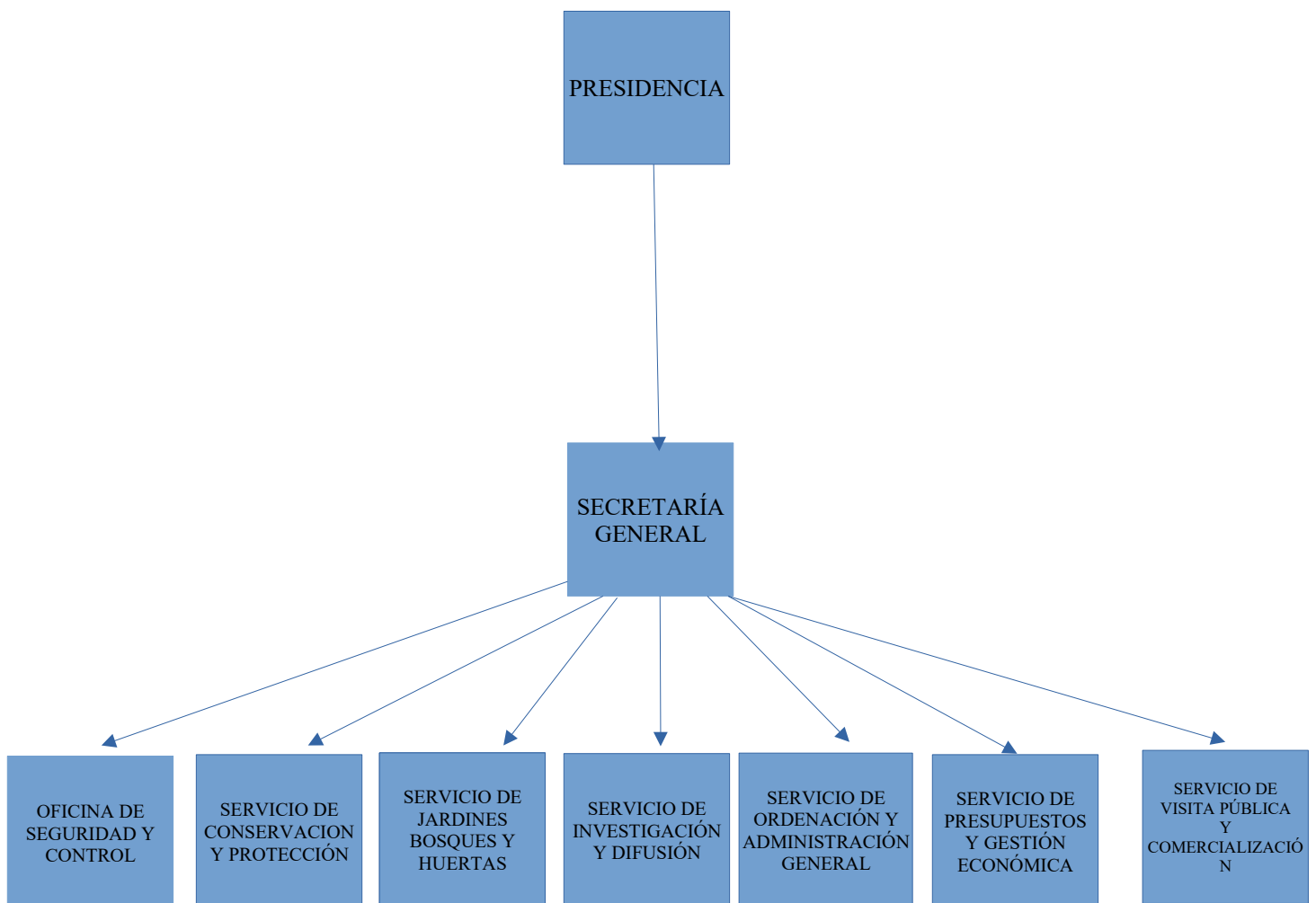
“El Patronato es una entidad de derecho público, dotada de personalidad jurídica y patrimonio propio, con autonomía administrativa y financiera para el cumplimiento de sus fines, así como para la gestión de su patrimonio y de los fondos que se le asignan.”

En cuanto a su objeto social, sus Estatutos indican que corresponde al PAG, entre otras actividades, las siguientes:

- La custodia, conservación y administración de la Alhambra y Generalife, Palacio de Carlos V y de todas las edificaciones, bosques, jardines, cultivos y terrenos pertenecientes al recinto monumental de la Alhambra y Generalife.
- Garantizar la protección y conservación de los bienes muebles e inmuebles de valor histórico que están dentro del recinto monumental, así como promover su mejora.
- Elaborar y desarrollar los planes de conservación, consolidación, mantenimiento, restauración, excavaciones e investigaciones de los bienes que están dentro del recinto monumental.
- Adoptar cuantas medidas cautelares sean necesarias para la conservación material, paisajística y ambiental del recinto.
- Posibilitar el acceso al recinto de visitantes españoles y extranjeros, garantizando el correcto uso del mismo.
- Facilitar su estudio a los investigadores.

- Organizar, fomentar y promover cuantas iniciativas culturales, impulsen el conocimiento y difusión del recinto monumental, de sus valores estéticos y de su historia.
- Desarrollar programas de investigaciones, culturales, arqueológicos, epigráficos, etc.
- Impulsar la formación de personal artesano, para atender las propias necesidades de conservación y restauración de los monumentos del recinto.

Por último, el organigrama, en el momento del presente estudio, es el siguiente:



Fuente: elaboración propia.

Por último, debemos resaltar en esta introducción, por ser el objeto del presente trabajo, que la contabilidad analítica (uso interno) es una contabilidad que se lleva de forma paralela a la financiera (usuarios internos y externos) cuya principal misión es informar a la dirección/presidencia sobre la gestión de una organización pública o privada.

El diseño de la contabilidad analítica de una empresa no es una cuestión baladí, siendo esta una tarea que suele recaer en los directores financieros, controllers, responsables de administración o contables. En nuestro caso, el Servicio de Gestión Financiera sería el encargado de implantarla, pero, como veremos después, no tuvimos éxito en la respuestas a nuestras encuestas, e-mails y llamadas telefónicas, algo que induce (pero no prueba) el poco interés (al momento del presente trabajo) en la implantación de una contabilidad analítica.

Item mas, la contabilidad analítica es una excelente herramienta para evaluar la eficiencia y la eficacia de la gestión de unidades de negocio, actividades, centros de costes o de una organización en su conjunto. Los costes están relacionados con el proceso de producción y fabricación, formando parte del valor del producto, de manera que es necesario identificarlos de manera precisa para conocer el coste de los productos y servicios (en el presente estudio) y determinar su precio de venta.

En definitiva, la contabilidad de analítica (o de costes) controla los costes, mientras que la contabilidad financiera se enfoca en contabilizar activos, pasivos y patrimonio neto que integran el balance de situación, así como el resto de estados contables (cuenta de pérdidas y ganancias, memoria, estado de flujo de efectivo, y estado de cambios en el patrimonio neto).¹

2. MARCO NORMATIVO Y PRONUNCIAMIENTOS DE REFERENCIA

Según Vega (1996)² *“la contabilidad en el ámbito público ha sido una materia, más que olvidada, subordinada a la teoría de la Hacienda Pública, y sobre todo a la institución presupuestaria (...) La contabilidad en el ámbito público ha sido una materia, más que*

1 Como aclaración para el lector de estas líneas, la contabilidad analítica tiene por objetivo analizar los costes del producto y/o servicio de una empresa, mientras que la de gestión se dedica a registrar operaciones financieras y, acto seguido, informar de los estados financieros del negocio, entre cuyas herramientas se encuadraría el ya famoso cuadro de mandos integral (KAPLAN; NORTON 1992, 1993, 1996).

2 Vega, S. F. (1996). La contabilidad Analítica y la Medida de la Eficiencia en los Servicios Públicos. Gestión y Análisis de Políticas Públicas, 69-79.

olvidada, subordinada a la teoría de la Hacienda Pública, y sobre todo a la institución presupuestaria.”

Como comentario a lo anterior, la Administración Pública se ha centrado en las fases de elaboración, aprobación, ejecución y control del presupuesto. Dicho de otra manera, a pesar de existir programas para la consecución de objetivos y controlarse tanto internamente por la IGAE en el ámbito estatal como por la Intervención General de la Junta de Andalucía (IGJA en adelante), como externamente de dos formas, es decir, técnicamente por el Tribunal de Cuentas y Cámara de Cuentas, como parlamentariamente (control político), no se están midiendo los costes en la mayoría de las Administraciones Públicas.

En este mismo sentido, la Administración Pública se diferencia del sector privado en que no está para dar beneficios, sino servicios públicos. Así las cosas, al hablar de los resultados en la Administración Pública no podemos hacer mención a los beneficios como sucede en el ámbito empresarial, sino que hemos de trabajar con los conceptos de eficacia, eficiencia y economía, debido a que, a pesar de no ser la función de un ente público el dar beneficios *per se*, dichos conceptos (que ahora definiremos), nos ayudarán a dar el mismo servicio público pero al menor coste posible. Dicho de otra manera, no se trata exclusivamente de que el sector público se dedique sin más a controlar, verbigracia, el número de ordenadores que se adquieren para centros educativos, sino al menor coste posible y manteniendo la calidad en la prestación del servicio.

Resulta muy interesante traer a colación las conclusiones de un estudio de Navarro Galera et al.³(2021) en el cual extrae dos conclusiones: “la naturaleza y tipo de información a difundir puede condicionar la eficacia de la transparencia para evitar, prevenir u obstaculizar conductas corruptas en los gobiernos, ya que un alto volumen de publicación de información, por sí solo, no contribuye a combatir la corrupción. Paralelamente, puede resultar interesante plantear incentivos a los ciudadanos para que participen vía web en los asuntos y decisiones gubernamentales, al objeto de identificar y conocer la contribución específica de la transparencia a su preocupación por la corrupción gubernamental, identificando fortalezas y debilidades en los actuales modelos de divulgación de información, que puedan orientar el compromiso de los gobernantes con las percepciones de la ciudadanía.”

Como adelantamos anteriormente, expongamos brevemente 3 conceptos clave:

3 Galera, A. N., Lozano, J. L. S., & Quero, D. R. (2021). Transparencia y percepción de la corrupción. El caso de las Comunidades Autónomas de España. Papeles de trabajo del Instituto de Estudios Fiscales. Serie economía, (4), 1-55.

- ✓ Eficacia: Se trata de conseguir el objetivo a cualquier precio.
- ✓ Economía: Este concepto hace referencia a obtener los inputs al menor coste posible, verbigracia centrales de contratación que otorgan un mayor poder de negociación. Se trata de la aplicación de las 5 fuerzas competitivas de Porter (2008)⁴ a la Ley 9/2017, de 8 de noviembre, de Contratos del Sector Público.
- ✓ Eficiencia: Es un concepto “a caballo” entre los dos anteriores dado que lo podemos definir como la consecución de un objetivo (eficacia) al menor coste posible (economía) en aras de racionalizar el gasto y con ello por ejemplo, no tener que subir los tributos para la prestación de los servicios públicos.

Según Doimeadiós Reyes (2015)⁵ “Las particularidades del sector público condicionan la metodología a utilizar en la medición de la eficiencia. En adición, su función objetivo incorpora una nueva dimensión en la evaluación del desempeño: la eficacia en el cumplimiento y el alcance de sus funciones.”

Los tres conceptos anteriores, lo podemos acompañar de uno acuñado mas recientemente como es el de la supervisión continua. En el ámbito de la Comunidad Autónoma de Andalucía, el Decreto Legislativo 1/2010, de 2 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley General de La Hacienda Pública de la Junta de Andalucía (en adelante TRLGHP), preceptúa en su artículo 96 bis.2 lo siguiente:

«El sistema de supervisión continua tiene como finalidad verificar la subsistencia de las circunstancias que justificaron la creación de las entidades y fondos (...) su sostenibilidad financiera y la concurrencia de las causas que justifiquen su permanencia como el medio más idóneo para lograr los fines que tengan asignados.»

En este mismo sentido pero en el ámbito estatal, esta función viene asignada a la IGAE por el artículo 85.3⁶ de la Ley 40/2015, de 1 de octubre, de Régimen Jurídico del Sector

4 Porter, M. (2008). Las cinco fuerzas competitivas que le dan forma a la estrategia. Harvard Business Review, 86(1), 58-77.

5 Doimeadiós Reyes, Y., & Rodríguez Llorian, E. (2015). Un análisis comparado de eficiencia y eficacia en el sector público en Cuba. Economía y Desarrollo, 155(2), 44-59.

6 Citamos literalmente este precepto: “Todas las entidades integrantes del sector público institucional estatal están sujetas desde su creación hasta su extinción a la supervisión continua del Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas, a través de la Intervención General de la Administración del Estado, que vigilará la concurrencia de los requisitos previstos en esta Ley. En particular verificará, al menos, lo siguiente:

a) La subsistencia de las circunstancias que justificaron su creación.

Público y consistirá en verificar, para todas las entidades integrantes del sector público institucional estatal, desde su creación hasta su extinción, la concurrencia de los requisitos previstos en la citada Ley, y más concretamente:

- ✓ La subsistencia de las circunstancias que justificaron su creación.
- ✓ Su sostenibilidad financiera.
- ✓ La concurrencia de causa de disolución en el caso de incumplimiento de los fines para los que fue creada o que se verifique que su subsistencia no resulte el medio más idóneo para lograrlos.

Ello se concreta en la Orden HFP/371/2018, de 9 de abril, por la que se regulan las actuaciones de planificación, ejecución y evaluación correspondientes a la supervisión continua de las entidades integrantes del Sector Público Institucional Estatal, que regula las actuaciones que debe realizar la Intervención General de la Administración del Estado en materia de supervisión continua. Esta concreción falta a tiempo del presente estudio en la Comunidad Autónoma de Andalucía.

En alusión a lo anterior, para esa triple finalidad, tendremos en cuenta los 3 conceptos indicados anteriormente.

Por otra parte, y sin ánimo de ser exhaustivos, para el presente trabajo nos basaremos en la siguiente normativa de aplicación:

- ✓ Resolución de 28 de julio de 2011, de la Intervención General de la Administración 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.
- ✓ Principios de Contabilidad Analítica de Intervención General del Estado.

b) Su sostenibilidad financiera.

c) La concurrencia de la causa de disolución prevista en esta ley referida al incumplimiento de los fines que justificaron su creación o que su subsistencia no resulte el medio más idóneo para lograrlos.

Las actuaciones de planificación, ejecución y evaluación correspondientes a la supervisión continua se determinarán reglamentariamente.”

- ✓ Ley 10/2021, de 28 de diciembre, de tasas y precios públicos de la Comunidad Autónoma de Andalucía.
- ✓ Ley 9/2007, de 22 de octubre, de la Administración de la Junta de Andalucía.
- ✓ Decreto Legislativo 1/2010, de 2 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley General de La Hacienda Pública de la Junta de Andalucía.
- ✓ Decreto 59/1986, modificado por el Decreto 136/1999 de 1 de junio, de 19 de marzo, por el que se aprueban los Estatutos del Patronato de la Alhambra y Generalife.
- ✓ Orden de 18 de septiembre de 2013, por el que se aprueban los precios públicos que han de regir en el Conjunto Monumental de la Alhambra y Generalife.
- ✓ Resolución de 1 de marzo de 2012, de la Dirección General de Patrimonio, por la que se adscriben al Patronato de la Alhambra y Generalife cuatro inmuebles declarados BICs situados en el barrio del Albaicín y en el centro histórico de Granada, tiene atribuida la gestión de los Bienes de Interés Cultural denominados «El Bañuelo», «Casa Morisca de la Calle Horno de Oro», «Palacio de Dar-al Horra» y «Corral del Carbón», cuya visita cultural y turística suponen una aportación importante para conocer el entorno histórico, natural y urbano de la ciudad de la Alhambra.
- ✓ Resolución de 16 de enero de 2020 del Patronato de la Alhambra y Generalife, por la que se acuerda publicar la Normativa de Visita, Comercialización y Otros Usos Públicos del Conjunto Monumental de la Alhambra y el Generalife y en sus bienes adscritos.

Díaz y Carrillo (2012)⁷, realizaron un artículo científico muy esclarecedor sobre el tema que nos ocupa. Para estos autores “la publicación del Plan General de Contabilidad Pública en 2010 trajo como principal novedad, con relación al tema que nos ocupa, la inclusión en las cuentas anuales de información complementaria a la información financiera y presupuestaria que permitiera apoyar la adopción racional de decisiones. En este sentido, se incorporan a la Memoria los apartados 25 y 26. El apartado 25. Información sobre el coste de las actividades, que contiene una serie de cuadros resúmenes sobre los costes de la entidad, los costes por actividad que implican la obtención de tasas y precios públicos y sobre el margen de cobertura de aquellas

⁷ Díaz, D. C., & Carrillo, D. B. (2012). La normalización de la contabilidad de costes en la administración local. *Auditoría Pública*, (58), 101-115.

actividades que cuenten con ingresos finalistas. Por su parte, el apartado 26. Indicadores de gestión, recoge una serie de indicadores de eficacia, eficiencia, economía y de medios de producción.”

La conclusión de dicho trabajo fue que “Parece innegable la necesidad (no solo legal) existente en la administración pública de generar información útil, contrastable, transparente y comparable sobre cómo, dónde y para qué usan sus recursos. Esto no se puede conseguir en ninguna organización sin la implantación de un sistema de cálculo de costes. La determinación del coste de los servicios públicos experimentó un salto cualitativo importante a raíz del proyecto CANOA impulsado por la IGAE. Consecuencia de ello, han sido los procesos de normalización en el cálculo de costes e indicadores de gestión iniciados en distintos ámbitos de la administración pública española. En este trabajo hemos planteado de forma resumida lo que, en nuestra opinión, podría ser la adaptación por parte de la administración local a este proceso normalizador.”

En el presente trabajo nos encontramos con un ente administrativo de este tipo, el PAG, que no aplica en la actualidad contabilidad analítica o de gestión. Lo comprobaremos en el siguiente apartado.

3. METODOLOGÍA EMPLEADA

Emplearemos la metodología de un estudio de caso en el que trataremos de esbozar algunas reflexiones sobre la estrategia de una posible implantación de la contabilidad analítica en el PAG y el diseño de un modelo de dicha contabilidad.

Para ello analizaremos el tema de acuerdo a la Resolución de 28 de julio de 2011, de la Intervención General de la Administración 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, y el Documento de Principios de Contabilidad Analítica de IGAE.

La aplicación del sistema presupuestario de programas exige tanto en la empresa como en la Administración un adecuado sistema de información contable en el que se puedan basar las decisiones que se toman. Parte imprescindible de ese sistema es la contabilidad analítica, hasta el punto de que una de las Hay que concluir, por tanto, que si queremos dar satisfacción a los ciudadanos, mejorar la gestión financiera pública y ser más eficaces y eficientes en esta gestión, necesitaremos, ineludiblemente, avanzar en el establecimiento de una contabilidad analítica que nos permita conocer lo que nos cuestan

los medios que aplicamos a realizar las actividades públicas y ello aun cuando no podamos ni queramos determinar el beneficio dinerario de esa actividad. En efecto, difícilmente podremos seguir hablando de elección de alternativas con criterios de racionalidad si de verdad no sabemos cuál es el coste exacto de cada una de ellas

Entrando ya en materia, 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 dictó la Resolución de 28 de julio de 2011, de la Intervención General de la Administración 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 estudiaremos en el presente trabajo, aplicado al PAG.

Asimismo, tendremos en cuenta el documento de la IGAE denominado «Principios generales sobre contabilidad analítica de las administraciones públicas», en el año 2004. Recoge un marco conceptual y metodológico para la implantación de un sistema de contabilidad analítica en las entidades del sector público.

A pesar de no existir norma sobre esta materia en la Comunidad Autónoma de Andalucía, intentaremos aplicar la Resolución de 28 de julio de 2011, de la Intervención General de la Administración 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.

Dicha instrucción, contiene normas para cumplimentar los estados e informes incluidos en la Memoria de las cuentas anuales del Plan General de Contabilidad Pública en relación al coste de las organizaciones, principalmente el coste de las actividades relacionadas con la obtención de tasas y precios públicos. La IGAE aplica en esta resolución el Modelo C.A.N.O.A. (Contabilidad Analítica Normalizada para Organizaciones de la Administración), mediante una aplicación informática y documentos tales como los «Principios Generales sobre Contabilidad Analítica de las Administraciones Públicas», en el que se recoge un marco conceptual y metodológico para la implantación de un sistema de contabilidad analítica en las organizaciones del sector público y «Los indicadores de

gestión en el ámbito del sector público», en el que se citan conceptos teóricos, clases de indicadores y el procedimiento a seguir en el diseño e implantación de los indicadores de gestión.

Con el modelo CANOA obtendremos el coste completo, 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.

El coste así obtenido difiere del coste de producción que el PGCP tiene la utilidad de valorar tanto los activos fabricados o construidos por la propia organización como las existencias.

Entre las investigaciones realizadas con el modelo CANOA, y siguiendo a Bañón Calatrava (2016)⁸, su investigación realizado sobre un ente público (Universidad de Valencia) se puede afirmar que “en todos los casos que objeto de su estudio podemos afirmar que en todos ellos existen presiones externas que han originado el cambio contable y estas presiones externas que hemos observado son:

-Imposición legal por parte del Ministerio de ECD (Modelo CANOA).

-Crisis Económica que obliga a las entidades públicas a replantearse la gestión de menos recursos.

-Necesidad de un mayor control del gasto público como consecuencia de la crisis económica. En estos momentos existe un mayor control de los costes y esto a su vez está ligado con la financiación.

-En el caso de las Universidades de la Comunidad Valenciana: El plan de financiación pública en el que los recursos presupuestarios son distribuido en función de variables objetivas que miden los costes y las actividades de las universidades.

Todas administraciones, tanto desde la Generalidad Valenciana como desde el Ministerio, el PPF (Plan plurianual de financiación) se justifica con una serie de indicadores que solicitan universidades públicas y que contienen este tipo de información.

⁸ Bañón Calatrava, M. C. (2016). Implantación del modelo canoa en las universidades públicas valencianas: análisis del proceso e identificación de los factores facilitadores del cambio contable.

-Nueva normativa publicada por el Mº de ECD para determinar las becas para los alumnos en función de los costes. Esto implica para las universidades tener implantado el modelo de CC para el próximo curso.

-Normas de transparencia en relación con los costes de las administraciones públicas.

-Competencia entre universidades públicas y privadas.

-Comparaciones entre universidades españolas y extranjeras.

-Presión social en relación a la gestión de los recursos públicos.

-Adaptación de nuevas técnicas de gestión a las administraciones públicas (influencia de la Nueva Gestión Pública).”

En el PAG, a modo ilustrativo, podemos indicar la información requerida por los diferentes usuarios internos y externos del ente objeto de estudio:

NIVEL	USUARIOS	INFORMACIÓN
Dirección	Titular Consejería Turismo, Cultura y Deporte, Consejo de Gobierno	Agregada de carácter general
Jefaturas de servicio	Dirección Patronato de la Alhambra y Generalife	Comunicación específica para el adecuado funcionamiento de cada servicio público
Funciones operativas	Asesores técnicos, administrativos	Cumplimiento de la legalidad, económico-financiera
Usuarios externos	Empresas privadas, ciudadanía	Genérica sobre los recursos públicos aplicados y los ingresos tributarios y precios públicos

El cuadro anterior se debería ajustar a los principios de la Contabilidad Analítica según el modelo CANOA.

La introducción de un modelo de CANOA en el PAG debería considerar, entre otros, los siguientes aspectos:

- Al igual que todo tipo de contabilidades, información para la toma de decisiones, obteniendo los gestores públicos de información detallada para poder ser mas eficientes..

- Si se conocen los costes, se podrá replantear como se implantan los precios de las diferentes tasas y precios públicos del PAG.
- Mayor control sobre la actividad productiva y mejora en la prestación de los diversos servicios que ofrece el ente.
- Comparabilidad de la información. Al ser un monumento de carácter particular este ente se comparará “consigo mismo”, es decir, un período con otro anterior, aunque también podría realizarse con otros entes que gestionan conjuntos monumentales en el resto del país. Evidentemente, estas comparaciones permiten conocer como mejorar la gestión.

Si escogemos como ejemplo la Ley de Presupuestos de 2022, prorrogado por Decreto 286/2021, de 28 de diciembre, por el que se establecen las condiciones específicas a las que debe ajustarse la prórroga del Presupuesto de la Comunidad Autónoma de Andalucía para el ejercicio 2022, el PAG es responsable de un único programa denominado “4.5.F TUTELA CONJUNTO MONUMENTAL ALHAMBRA Y GENERALIFE”.

Vamos a intentar, con la información disponible, aplicar la Resolución de julio de 2011 de la IGAE.

Entrando en el capítulo II denominado “del coste de las actividades” en la precitada resolución,

1. Determinación de los costes:

Acudiendo al detalle del estado de gastos por programas, podemos extraer lo siguiente de su actividad principal “4.5.F TUTELA CONJUNTO MONUMENTAL ALHAMBRA Y GENERALIFE”:

CAP. 1 GASTOS DE PERSONAL 14.947.348

CAP. 2 GASTOS CORRIENTES EN BIENES Y SERVICIOS 9.183.745

CAP. 3 GASTOS FINANCIEROS 8.000

CAP. 4 TRANSFERENCIAS CORRIENTES 698.000

CAP. 5 FONDO DE CONTINGENCIA Y OTROS FONDOS

CAP. 6 INVERSIONES REALES 8.008.397. No implica costes. Éstos se representan en las amortizaciones.

CAP. 7 TRANSFERENCIAS DE CAPITAL 788.500

Consideramos lo anterior los costes agrupados por categorías y periodificados.

No obstante, de acuerdo a lo previsto en el punto undécimo del apartado tercero de la sección 1, de la Resolución de 28 de julio de 2011, de la Intervención General de la Administración 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, relativo a la metodología del modelo, 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, y no, exclusivamente, los datos de la liquidación presupuestaria de la entidad, sino de otros sistemas de gestión (recursos humanos, gestión patrimonial, etc.).

2. Asignación de los costes a los objetos de costes.

“De conformidad con la resolución de la IGAE, los costes deben ser asignados a sus centros consuntivos y siempre que se disponga de información suficiente”.

En este caso, encontramos una limitación al alcance porque no se dispone en este ente de información suficiente. Recordemos que no tiene implantado aun un sistema de contabilidad de costes.

Por tanto, la asignación será directa, considerándose el PAG como el único centro.

3. Posibilidad de repartos entre estructuras, contemplándose en función de la desagregación de centros y actividades las siguientes posibilidades.

En este caso carecemos de dicha información igualmente.

4. Asignación de ingresos a actividades.

El PAG se financia mayoritariamente mediante precios públicos

CAPÍTULO 3.- TASAS, PRECIOS PÚBLICOS Y OTROS INGRESOS. Total 28.924.269 euros.

Este capítulo se desagrega en dos artículos:

ARTÍCULO 32. PRECIOS PÚBLICOS: 28.644.269 euros.

ARTÍCULO 39. OTROS INGRESOS: 280.000 euros.

CAPÍTULO 4.- TRANSFERENCIAS CORRIENTES

Total: 1.670.000 euros.

CAPÍTULO 5.- INGRESOS PATRIMONIALES

Total: 1.670.000

Este capítulo se desarrolla mediante dos artículos:

ARTÍCULO 55. PRODUCTOS DE CONCESIONES Y APROVECHAM. ESPECIALES

55. CONCESIONES ADMINISTRATIVAS: 1.600.000 euros

59. OTROS INGRESOS PATRIMONIALES. 70.000 euros

CAPÍTULO 7.- TRANSFERENCIAS DE CAPITAL

Total: 2.920.397 euros.

En este caso y siguiendo la estructura de la Resolución objeto de aplicación, los ingresos no pueden ser individualizados ni siquiera a un determinado nivel de las actividades que conforman la estructura de la entidad.

5. Determinación de los márgenes de cobertura por actividades.

En este caso no disponemos de información adecuada y suficiente debido a que los ingresos no están asociados a actividades.

6. Determinación de márgenes globales.

Total presupuesto de ingresos: 33.633.990 euros.

Total presupuesto de gastos: 33.633.990 euros.

En este caso el grado de cobertura asciende al 100% gracias a las transferencias de financiación de la Junta de Andalucía al ente, aunque no hay que olvidar que el PAG son generados por el propio ente público en el capítulo 3, principalmente mediante precios públicos 28.924.269 euros de 33.633.990 euros.

El siguiente indicador arrojará el grado de cobertura generado por el PAG:

$$(28.924.269 / 33.633.990) * 100 = 85,16 \%$$

CUARTO: DETERMINACIÓN DE ESTRUCTURAS

En nuestro caso, nos encontramos con la Alhambra Propiamente dicha, el edificio contiguo del Generalife, y el Palacio de Carlos V. Asimismo, dispone de aparcamiento, tienda y otros servicios. Sin embargo, siendo independientes los ingresos por las actividades anteriormente citadas, con la información disponible, no podemos determinar con exactitud los ingresos que genera cada actividad, sin perjuicio de comentar que los ingresos por acceder a la Alhambra y Generalife, verbigracia con audioguía son “desde 35 euros”.

QUINTO: ESTRUCTURA DE ELEMENTOS DE COSTE

Nuevamente no podemos seguir lo indicado en este apartado de la Resolución, si bien sabemos que los capítulos de gasto del presupuesto para 2023 son los siguientes.

CAP. 1 GASTOS DE PERSONAL 14.947.348 euros. Sería el equivalente a “costes de personal” en la Resolución de 28 de julio de 2011.

CAP. 2 GASTOS CORRIENTES EN BIENES Y SERVICIOS 9.183.745 euros. Sería similar a “adquisición de bienes y servicios” en la Resolución de 28 de julio de 2011. Sin embargo, nos encontramos algunas diferencias dado que este capítulo del presupuesto de gastos del PAG, también incluiría “servicios exteriores”.

CAP. 3 GASTOS FINANCIEROS 8.000 euros. Este apartado incluye “servicios bancarios y similares” dentro del apartado “servicios exteriores”.

CAP. 4 TRANSFERENCIAS CORRIENTES 698.000 euros. No existe en la contabilidad de costes un concepto similar.

CAP. 5 FONDO DE CONTINGENCIA Y OTROS FONDOS. No existe en la contabilidad de costes un concepto similar.

CAP. 6 INVERSIONES REALES 8.008.397. No implica costes. Éstos se representan en las amortizaciones.

CAP. 7 TRANSFERENCIAS DE CAPITAL 788.500

SEXTO: ESTRUCTURA DE ELEMENTOS DE INGRESO

No cuenta con una estructura de elemento suficientemente desagregada, si bien en su contabilidad presupuestaria aparece con la siguiente estructura:

CAPÍTULO 3.- TASAS, PRECIOS PÚBLICOS Y OTROS INGRESOS. Total 28.924.269 euros.

Este capítulo se desagrega en dos artículos:

ARTÍCULO 32. PRECIOS PÚBLICOS: 28.644.269 euros.

ARTÍCULO 39. OTROS INGRESOS: 280.000 euros.

CAPÍTULO 4.- TRANSFERENCIAS CORRIENTES

Total: 1.670.000 euros.

CAPÍTULO 5.- INGRESOS PATRIMONIALES

Total: 1.670.000

Este capítulo se desarrolla mediante dos artículos:

ARTÍCULO 55. PRODUCTOS DE CONCESIONES Y APROVECHAM. ESPECIALES

55. CONCESIONES ADMINISTRATIVAS: 1.600.000 euros

59. OTROS INGRESOS PATRIMONIALES. 70.000 euros

CAPÍTULO 7.- TRANSFERENCIAS DE CAPITAL

Total: 2.920.397 euros.

OCTAVO: ESTRUCTURA DE ACTIVIDADES

- Las actividades finalistas o principales del PAG se concretan en el acceso al recinto monumental individual o grupo, visitas guiadas, alquiler de audioguías,

venta de souvenirs en tienda, etc., cuyo ingreso como precio público, queda incluido en el capítulo 3 del presupuesto de ingresos.

- Las actividades Directivas, Administrativas y similares las realizarán desde el o la titular de la Dirección Patronato de la Alhambra y Generalife, y los distintos cuerpos de funcionarios a ella, actualmente de del grupo A (subgrupos A1 y A2) y C (subgrupos C1 y C2). En la actualidad no se han convocado aun plazas del grupo B (según la clasificación que nos da el Estatuto Básico del Empleado Público), y añadir que del subgrupo A1 se nombrarán a las distintas jefaturas de servicio. Dichas actividades se imputan al capítulo 1 del presupuesto de gastos.
- Podría considerarse como actividad anexa, el aparcamiento cobrado a visitantes.
- No se han identificado actividades TROPI, como desarrollos de trabajos realizados por la entidad para su inmovilizado.
- Como actividad-organización, desconocemos la publicidad que realiza el ente si no es a través de su propia página web. Todas estas actividades figuran en el presupuesto de ingresos, capítulo 2 “gasto corriente en bienes y servicios”.

Por último, lamentamos no tener mas información para seguir avanzando desde este apartado hasta el final de la Resolución de 28 de julio de 2011 de la IGAE.

Así mismo, debido a no disponer ni siquiera de contabilidad de financiera (motivos de acceso a la información en mi trabajo), respecto a repartos entre estructuras no es preciso el cálculo ni como indica tiene información para ello, pero se debería tratar de esbozar la identificación de centros de coste y actividades en un futuro trabajo con mas recursos de información, humanos y temporales (menos de dos meses en nuestro caso).

Por otra parta, con fecha 26 de enero de 2023, se remitió una encuesta, a la atención del titular de la Jefatura del Servicio de Presupuestos y Gestión Económica, al siguiente correo:

“informacion.alhambra.pag@juntadeandalucia.es”.

La respuesta fue indicar en la misma fecha que “hemos derivado su correo al Departamento correspondiente” (Servicio de Presupuestos y Gestión Económica).

En el contenido del correo se animaba a participar a dicho Servicio, que sería el competente en la futura implantación de una contabilidad de costes, así como al resto de personal mediante la difusión interna del mismo. Las cuestiones versaron sobre un conocimiento preliminar de la contabilidad analítica, al objeto de que si hubiese mucho desconocimiento, hubiera previamente que formar o reciclar al personal en dicha materia, debido a la imposibilidad de que un personal no conocedor de la materia sería un gran obstáculo en la futura implantación de esta contabilidad. Reiteramos que el estudio es preliminar y limitado debido a que el PAG no dispone de contabilidad de costes.

El contenido de la encuesta fue el siguiente:

ENCUESTA ANÓNIMA

Por favor, lea detenidamente las siguientes frases, y marque numericamente, sustituyendo con una “x” en la escala del 1 al 5, donde 1 es totalmente en desacuerdo y 5 totalmente de acuerdo:

He oído alguna vez el término contabilidad de costes	1	2	3	4	5
La contabilidad de costes es una ayuda para gestionar un ente público o empresa	1	2	3	4	5
He oído alguna vez el término contabilidad de gestión	1	2	3	4	5
He escuchado hablar sobre contabilidad analítica	1	2	3	4	5
Conozco la diferencia entre coste y gasto	1	2	3	4	5
La contabilidad de costes ayuda a asignar mejor los recursos públicos	1	2	3	4	5
Tengo aversión al cambio	1	2	3	4	5
No me gustaría que se implantase en el Patronato un sistema de contabilidad de costes	1	2	3	4	5
Ayudaría a gestionar el Patronato un sistema de contabilidad de costes	1	2	3	4	5
Temo que si se implanta una contabilidad de costes, me reduzcan mi salario	1	2	3	4	5

Recuerde que esta encuesta es totalmente anónima.

Muchas gracias por su colaboración.

En fecha 27 de febrero, la encuesta (de carácter anónimo por la actual Ley en materia de Protección de Datos) no fue respondida por ninguna persona. Además se hizo caso omiso a nuestras llamadas telefónicas.

4. RESULTADOS DEL ESTUDIO REALIZADO

Los resultados del estudio realizado al aplicar la Resolución de la IGAE, fueron bastante insatisfactorios.

Esto se debe, sobre todo a limitaciones al alcance, y concretamente entre otras causas a:

1- Nadie respondió la encuesta, ni se puso en contacto con nosotros, por lo que desconocemos opiniones, propuestas personales, etc. Todos los datos de este investigador fueron facilitados, incluyendo teléfono.

2- Siguiendo el método CANOA y con la información publicada, tuvimos bastantes problemas, hasta al punto que la mayoría de apartados no pudimos aplicarlos. Entendemos que aunque la Administración de la Junta de Andalucía es transparente, aun quedan pasos en este sentido, siendo la información económico-financiera y contable escasa.

A pesar de ello, al igual que otras experiencias en estudios ya citados, creemos que si el PAG separase costes por actividades de forma clara, realizaría un gran avance para una futura implantación de costes.

No nos hemos podido explayar mas en este apartado debido a la falta de respuesta y al plazo fijado para la entrega de la investigación, que en el caso de este humilde escritor, comenzó después de Navidad por un error no imputable al mismo.

5. CONCLUSIONES Y PROPUESTAS

CONCLUSIONES

En nuestro estudio, de carácter limitado al por los recursos humanos empleados, en este caso un humilde redactor del trabajo fin de máster con un tiempo limitado, pero habiendo consultados todas las fuentes públicas disponibles sobre el ente objeto de estudio, pasado una encuesta al departamento que sería encargado de realizar la contabilidad de costes del PAG, y revisado diferentes fuentes bibliográficas y la normativa

correspondiente, así como la toda la documentación de publicada sobre el modelo CANOA por la IGAE, podemos extraer las siguientes conclusiones:

PRIMERA: Limitaciones al alcance por falta de información.

En el ente objeto de estudio no existe información adecuada y suficiente dado que hemos detectado que los ingresos no están asociados a actividades.

Asimismo, el PAG no tiene implantado ningún sistema de contabilidad de costes. Solo llevan registros de contabilidad presupuestaria y de contabilidad financiera, sin que en ningún apartado de la memoria se refleje al hilo de lo explicita la IGAE el apartado 25 denominado información sobre el coste de las actividades y que debería contener cuadros resúmenes sobre los costes del PAG, los costes por actividad que implican la obtención de tasas y precios públicos y sobre el margen de cobertura de aquellas actividades que cuenten con ingresos finalistas. Así mismo, el apartado 26 denominado indicadores de gestión en el modelo CANOA, debería recoger indicadores de eficacia, eficiencia, economía y de medios de producción. Todo ello significa otra limitación al alcance por falta de información.

SEGUNDA: Otra de las limitaciones de este estudio del caso, es la naturaleza de los datos utilizados. Aunque hubiese habido respuesta a las encuestas realizadas, los datos primarios son las encuestas realizadas a personas que deberían estar implicadas en el proceso de cambio contable como el Servicio de Presupuestos y Gestión Económica. Item mas la encuesta, creemos que no ha sido respondida por los titulares de la Secretaría General y de la Presidencia del PAG. Es un reflejo de su “realidad actual”.

Por otra parte y a este respecto, cabe añadir que se ha utilizado una encuesta descriptiva (no respondida), por correo (electrónico), y transversal, dado que este tipo de encuestas, por las limitaciones de tiempo y desplazamiento ya expuestas en el presente estudio, se administran a una pequeña muestra de una población más amplia en un marco temporal reducido. Este tipo de encuesta ofrece al investigador un resumen rápido de lo que opinan los encuestados en un momento concreto, son cortas y están listas para responder y medir la opinión en una situación concreta. No podemos estar mas de acuerdo con la opinión vertida por Torrado Fonseca (2004)⁹, al indicar que “este tipo de estudio es propio de las primeras etapas del desarrollo de una investigación y pueden proporcionar hechos, datos,... en definitiva, ir preparando el camino para nuevas investigaciones”, como es el caso que nos ocupa, dado nos encontramos:

⁹ Torrado Fonseca, M. (2004). Estudio de encuesta.

1. En un estudio preliminar de un ente que no tiene implantada la contabilidad de costes y desconocemos la existencia de mas estudios publicados por el mismo en esta materia.
2. Necesitamos obtener opiniones y datos para que en futuras investigaciones, con mayor inversión de tiempo (plazo), personal o bien longitud (doctorado) se continúe avanzando y se continúe en otros posteriores con la implantación real de un sistema de contabilidad analítica.

TERCERA: Las limitaciones de la metodología empleada no permiten generalizar o extrapolar los resultados a otros entes en la medida en que sólo permiten añadir conocimiento sobre las relaciones analizadas. Verbigracia, tenemos la certeza de que los centros hospitalarios del Servicio Andaluz de Salud si llevan una contabilidad de costes, aunque no sabemos la metodología exacta empleada.

CUARTA: Los estudios de caso dan la posibilidad de profundizar en una investigación en aras de comprender mejor el ente analizado. Si se comparasen, con mas datos, los resultados obtenidos con otros estudios ya realizados, o que se realizarán en el futuro, los estudios de caso aumentan la capacidad de generalización de las teorías. Aun así tal y como indica Giménez (2012)¹⁰:

«conviene insistir en que los estudios de caso no excluyen ni descartan la necesidad de los estudios fundados en amplias muestras estadísticas, como ocurre en las grandes encuestas por cuestionario llamadas "surveys and sampling" por los científicos sociales anglosajones. No se trata de invertir ahora, invocando las virtudes del conocimiento concreto y cuasi-experimental, el anterior balance por el que los primeros eran el polo devaluado en beneficio de los segundos, que eran el polo positivamente marcado. Ambos tipos de investigación son esenciales para el desarrollo de las ciencias sociales, y se complementan equilibradamente, ya que el primero ofrece la ventaja de la profundidad del análisis (en detrimento de la amplitud), mientras que el segundo gana en amplitud lo que pierde en profundidad. Como afirma Robert K. Yin¹¹ (2009, pp. 7-8), no existen "jerarquías metodológicas" en las ciencias sociales. Cada método tiene sus ventajas y sus desventajas, y lo que distingue al uno del otro no es la "jerarquía" en la escala de la cientificidad, sino el tipo de preguntas de investigación a las que responden y la naturaleza del objeto de estudio que pretenden analizar. Por lo tanto, los investigadores

10 Giménez, G. (2012). El problema de la generalización en los estudios de caso. Cultura y representaciones sociales, 7(13), 40-62.

11 Yin, R. K. (2009). Case study research: Design and methods (Vol. 5). sage.

deberían tener una visión más pluralista e incluyente de los métodos en las ciencias sociales.»

QUINTA: En nuestra opinión y entre otras herramientas de coadyuven a la contabilidad de costes, analítica o de gestión, se debería implantar en el ente analizado (y en toda la Administración de la Junta de Andalucía) un Cuadro de Mandos Integral (CMI), que según sus creadores, es una herramienta de evaluación del rendimiento, diseñada para la dirección de las empresas (de naturaleza pública o privada), que combina indicadores financieros y no financieros alineados con la estrategia de la empresa (KAPLAN; NORTON 1992¹², 1993¹³, 1996¹⁴).

SEXTA: Esta conclusión no es solo del ente analizado, sino del propio conocimiento de la Administración Pública de Andalucía, y aplicable a toda ella: se debería crear en la Administración Pública Andaluza la figura del Controller, que no debe confundirse con la labor realizada por la Intervención General de la Junta de Andalucía ni otros órganos de control interno de una entidad en cuestión. Las funciones de un controller abarcarían, a imagen y semejanza de la figura existente en la empresa privada, casi la totalidad de las áreas financieras, desde desde la gestión y la relación con las entidades financieras o emisión de deuda pública, pasando por la mejora de los procesos que permiten asegurar el cobro e ingreso de los impuestos, tasas, contribuciones especiales y precios públicos o privados.

Así mismo, el controller trabajaría en paralelo ayudando al CFO (Chief Financial Officer), que responde a la actual figura del Director General.

Es decir, el controller no responde a la figura del contable, del interventor ni del auditor debido a que supe responsabilidades económicas y financieras con la dirección general de su parcela asignada. Por tanto, su principal misión sería la planificación estratégica de la Administración, con el fin de cumplir con los objetivos empresariales. Para ello, tiene poder de decisión en diversas parcelas que afectan al margen general de la Administración Pública.

En el PAG el CFO sería la dirección del Patronato de la Alhambra y Generalife, órgano ejecutivo y de gestión del Patronato, que constituye la organización administrativa

12 Kaplan, R. S., & David, P. (1992). Norton (1992), "The Balanced Scorecard—Measures That Drive Performance,". Harvard business review, 70(1), 71-79.

13 Kaplan, R. S., & Norton, D. P. (1993). Building a Balanced Scorecard. Harvard Business Review, 71, 138.

14 Kaplan, R. S., & Norton, D. P. (1996). Linking the balanced scorecard to strategy. California management review, 39(1), 53-79.

integrada por la Directora General y las distintas unidades necesarias para su funcionamiento. La Directora tiene a su cargo la dirección inmediata de la gestión del Patronato y de sus actividades, de acuerdo con las directrices señaladas por el Pleno y la Comisión Permanente.

Por último, en nuestra humilde opinión, no podemos estar mas de acuerdo con la solución que aporta Sánchez Carrillo, que podría ser extrapolable al PAG en un estudio con mas tiempo y por ende mas exhaustivo:¹⁵:

«Por tanto, en primer lugar tendremos que detectar cuales son las necesidades de información, referidas al proceso formativo del coste, para cada uno de los usuarios de la misma. Así, la información generada por el sistema va a ser utilizada, principalmente, por los altos cargos del Ayuntamiento, por los responsables de los diversos servicios y por los responsables de los distintos centros de coste en los que hemos escindido el Organismo. En este sentido, solo haremos referencia aquella información de carácter “normalizado” que, periódicamente se suministrará a tales usuarios. Ello, por supuesto, no implica que no se pueda elaborar información para un a cuestión puntual demandada por los anteriores usuarios y relacionada con los costes. No olvidemos que la base de datos de los costes debería de estar estructurada de tal forma que permitiera una explicitación de la información lo más amplia posible, lo que se traduciría en que, satisficiera la mayor cantidad posible de demanda de información.

Así en relación a las necesidades de información de los altos cargos del Ayuntamiento que puede satisfacer la contabilidad interna, ésta se centran básicamente en el conocimiento del coste de los distintos servicios que suministra el Municipio. Se presentará para un nivel de servicio determinado, la información relativa a los costes efectivos en los que se ha incurrido, los costes inicialmente previstos para la prestación de tales servicios, así como las posibles desviaciones que se hayan producido, Sería conveniente que esta información fuera acompañada por un informe, redactado por el responsable del servicio, en el que se pusieran de manifiesto las causas principales que han motivado la existencia de tales desviaciones.»

PROPUESTA

Nuestra propuesta es una concreción del que podríamos determinar Modelo de Contabilidad Analítica para Entidades de la Junta de Andalucía. Es decir, una

15 Buendía Carrillo, D. (1996). Un modelo de costes para los servicios municipales de gestión directa.

particularización del Modelo C.A.N.O.A. que sería el primer paso del proceso de implantación del sistema de contabilidad analítica en la Administración de la Junta de Andalucía en su totalidad.

Seguidamente y siguiendo con nuestra propuesta, el objetivo planteado no consiste en la confección de un modelo teórico sobre el cálculo de costes en dicha administración, sino un primer paso para el segundo hito: la implantación de sistemas de contabilidad analítica en todos y cada uno de los entes del sector público andaluz.

Asimismo, también como propuesta podemos citar, entre otras la realizada por Sánchez Toledano (2014)¹⁶ a través de un observatorio:

«El Observatorio de Costes y Financiación del Transporte Urbano Colectivo y sus informes anuales sobre el sector constituyen una excelente plataforma para mejorar el conocimiento de su estructura de costes, posibilitar prácticas de benchmarking a las operadoras y orientar políticas para una financiación eficiente del servicio.»

Al hilo de lo anterior, en investigaciones futuras se podrían continuar el estudio realizado con la toma de datos *in situ* con la colaboración del PAG, y elaborar un modelo con el que comparar las diferencias con otros utilizados en otros organismos públicos en la geografía española, pudiendo en última instancia completar todo el proceso de cambio contable.

En nuestra opinión que se realice un cambio contable en los distintos entes de la Comunidad Autónoma de Andalucía bajo el paraguas del modelo CANOA, o un modelo similar al utilizado en los centros hospitalarios del Servicio Andaluz de Salud, es mas que necesario si se quieren emplear mejor los recursos disponibles sin subir los tributos tal y como permiten la Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de Financiación de las Comunidades Autónomas, el mismo Estatuto de Autonomía para Andalucía.

Todo ello supondría asimismo, una mejora en la gestión y el rendimiento de los entes públicos de la Administración de la Junta de Andalucía y, en general, de dicha Administración en general, dotando de un modelo informatizado con la que se podrá compararse consigo misma y con otras Administraciones Públicas, y mejorar aunque sea a través del Benchmarking.

6. REFERENCIAS Y BIBLIOGRAFÍA

16 Toledano, D. S., Díaz, D. C., & Toledano, J. S. (2014). Observatorio de Costes y Financiación del Transporte Urbano Colectivo: un programa de investigación. Investigaciones Europeas de Dirección y Economía de la Empresa, 20(1), 33-40.

BIBLIOGRAFÍA

- ✓ Amat, O., Falguera, J., Puig, X., & Soldevila, P. (2003). Aspectos que influyen en las diferencias internacionales en materia de contabilidad de gestión. *Revista iberoamericana de contabilidad de gestión*, 1(1), 13-35.
- ✓ Bañón Calatrava, M. C. (2016). Implantación del modelo canoa en las universidades públicas valencianas: análisis del proceso e identificación de los factores facilitadores del cambio contable.
- ✓ Buendía Carrillo, D. (1996). Un modelo de costes para los servicios municipales de gestión directa.
- ✓ Díaz, D. C., & Carrillo, D. B. (2012). La normalización de la contabilidad de costes en la administración local. *Auditoría Pública*, (58), 101-115.
- ✓ Doimeadiós Reyes, Y., & Rodríguez Llorian, E. (2015). Un análisis comparado de eficiencia y eficacia en el sector público en Cuba. *Economía y Desarrollo*, 155(2), 44-59.
- ✓ Galera, A. N., Lozano, J. L. S., & Quero, D. R. (2021). Transparencia y percepción de la corrupción. El caso de las Comunidades Autónomas de España. *Papeles de trabajo del Instituto de Estudios Fiscales. Serie economía*, (4), 1-55.
- ✓ Giménez, G. (2012). El problema de la generalización en los estudios de caso. *Cultura y representaciones sociales*, 7(13), 40-62.
- ✓ Laborda, M. C. N., Colomina, C. I. M., Martínez, E. V., & Boy, J. Z. (1988). LA CONTABILIDAD ANALITICA DEL SECTOR PUBLICO EN ESPAÑA: UN PANORAMA. *Documento de Trabajo*, 882, 5.
- ✓ Kaplan, R. S., & Norton, D. P. (1992). Norton (1992), "The Balanced Scorecard—Measures That Drive Performance,". *Harvard business review*, 70(1), 71-79.
- ✓ Kaplan, R. S., & Norton, D. P. (1993). Building a Balanced Scorecard. *Harvard Business Review*, 71, 138.

- ✓ Kaplan, R. S., & Norton, D. P. (1996). Linking the balanced scorecard to strategy. *California management review*, 39(1), 53-79.
- ✓ Porter, M. (2008). Las cinco fuerzas competitivas que le dan forma a la estrategia. *Harvard Business Review*, 86(1), 58-77.
- ✓ Toledano, D. S., Díaz, D. C., & Toledano, J. S. (2014). Observatorio de Costes y Financiación del Transporte Urbano Colectivo: un programa de investigación. *Investigaciones Europeas de Dirección y Economía de la Empresa*, 20(1), 33-40.
- ✓ Vega, S. F. (1996). La contabilidad Analítica y la Medida de la Eficiencia en los Servicios Públicos. *Gestión y Análisis de Políticas Públicas*, 69-79.
- ✓ Yin, R. K. (2009). *Case study research: Design and methods* (Vol. 5). sage.

NORMATIVA DE REFERENCIA

- ✓ Resolución de 1 de septiembre de 1998, de la Intervención General de la Administración del Estado, por la que se ordena la publicación de la Resolución que aprueba las Normas de Auditoría del Sector Público.
- ✓ Ley 9/1985, de 28 de diciembre, del Presupuesto de la Comunidad Autónoma de Andalucía, para 1986
- ✓ Ley 10/2021, de 28 de diciembre, de tasas y precios públicos de la Comunidad Autónoma de Andalucía.
- ✓ Ley 9/2007, de 22 de octubre, de la Administración de la Junta de Andalucía.
- ✓ Decreto Legislativo 1/2010, de 2 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley General de La Hacienda Pública de la Junta de Andalucía.
- ✓ Decreto 59/1986, modificado por el Decreto 136/1999 de 1 de junio, de 19 de marzo, por el que se aprueban los Estatutos del Patronato de la Alhambra y Generalife.
- ✓ Orden de 18 de septiembre de 2013, por el que se aprueban los precios públicos que han de regir en el Conjunto Monumental de la Alhambra y Generalife.
- ✓ Resolución de 1 de marzo de 2012, de la Dirección General de Patrimonio, por la que se adscriben al Patronato de la Alhambra y Generalife cuatro inmuebles declarados BICs situados en el barrio del Albaicín y en el centro histórico de Granada, tiene atribuida la gestión de los Bienes de Interés Cultural denominados «El Bañuelo», «Casa Morisca de la Calle Horno de Oro», «Palacio de Dar-al Horra» y «Corral del Carbón», cuya visita cultural y turística suponen una aportación importante para conocer el entorno histórico, natural y urbano de la ciudad de la Alhambra.
- ✓ Resolución de 16 de enero de 2020 del Patronato de la Alhambra y Generalife, por la que se acuerda publicar la Normativa de Visita, Comercialización y Otros Usos Públicos del Conjunto Monumental de la Alhambra y el Generalife y en sus bienes adscritos.

- ✓ Decreto 159/2022, de 9 de agosto, por el que se establece la estructura orgánica de la Consejería de Turismo, Cultura y Deporte.
- ✓ Ley Orgánica 2/2007, de 19 de marzo, de reforma del Estatuto de Autonomía para Andalucía.
- ✓ Constitución Española de 1978.
- ✓ Plan General de Contabilidad Pública aprobado por Orden EHA/1037/2010, de 13 de abril.
- ✓ Ley 9/2017, de 8 de noviembre, de Contratos del Sector Público, por la que se transponen al ordenamiento jurídico español las Directivas del Parlamento Europeo y del Consejo 2014/23/UE y 2014/24/UE, de 26 de febrero de 2014.
- ✓ Decreto 286/2021, de 28 de diciembre, por el que se establecen las condiciones específicas a las que debe ajustarse la prórroga del Presupuesto de la Comunidad Autónoma de Andalucía para el ejercicio 2022.
- ✓ Ley 40/2015, de 1 de octubre, de Régimen Jurídico del Sector Público.
- ✓ Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de Financiación de las Comunidades Autónomas.