

UPV



UNIVERSITAT
POLITÈCNICA
DE VALÈNCIA



ADE

GAP

**Grado en Gestión y
Administración Pública**

Trabajo Final de Grado

TFG

CES

**El coste efectivo de los
servicios públicos prestados
por las Entidades Locales**

**Alumno:
Francisco José Castillo
Cerveró**

FJCC

FJCC

**Profesor-Tutor:
Francisco Javier Company
Carretero**

**Curso Académico 2018-2019
Valencia, Mayo 2019**

VLC

*A Paula y Lourdes,
ciudadanas del siglo XXI.*

*A Javier Company,
por su paciencia y disposición.*

Resumen General

La idea de coste efectivo es un concepto novedoso y controvertido que hizo aparición hace apenas cinco años en el ámbito de la Administración Local, tiene su origen en el artículo 116 ter de la Ley 7/1985, de 2 de abril, reguladora de las Bases del Régimen Local (LRBRL), introducido por el artículo 31 de la Ley 27/2013, de 27 de diciembre, de racionalización y sostenibilidad de la Administración Local (LRSAL), estableciendo dicho artículo la obligatoriedad de que las Entidades Locales en su totalidad cuantifiquen en cada ejercicio, **con antelación al 1 de noviembre**, cuál es el importe al que asciende la prestación de los servicios que efectúa. Este cálculo se efectuará a partir de los datos que se extraigan de la liquidación recogida en su respectivo presupuesto, y, si fuera el caso y la entidad dispone de cuentas anuales aprobadas por organizaciones dependientes o vinculadas, relativas al ejercicio precedente, en el cálculo serán consideradas las mismas. La obligación de efectuar este cálculo se conecta a continuación con el deber de comunicar los resultados al Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas para su divulgación.

Igualmente el referido artículo 116 ter establece en su apartado segundo que la cuantificación del coste efectivo de los servicios comprenderá tanto los costes directos como los costes indirectos de la prestación de los mismos, los cuales se determinarán por Orden del Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas.

En atención a este mandato, la Orden HAP/2075/2014, de 6 de noviembre es el instrumento legal en el que se describen los parámetros que se habrán de considerar para efectuar el cálculo de dichos costes, de manera que a través de dos Anexos identifica que gastos, según los programas presupuestarios, deben incluirse en el cálculo de los servicios, estableciéndose las siguientes previsiones:

- Los **servicios de prestación obligatoria**, de conformidad con los preceptos 26.1 y 36 de la LRBRL, los cuales se instituyen en el Anexo I de la Orden mencionada.¹

¹“Alumbrado público.
• Cementerio.
• Recogida de residuos.
• Limpieza viaria.
• Abastecimiento domiciliario de agua potable.
• Alcantarillado.
• Acceso a los núcleos de población.
• Pavimentación de las vías públicas.
• Parque público.
• Biblioteca pública.
• Tratamiento de residuos.
• Protección civil.
• Evaluación e información de situaciones de necesidad social y la atención inmediata a personas en situación o riesgo de exclusión social.
• Prevención y extinción de incendios.
• Transporte colectivo de viajeros.
• Medio ambiente urbano.
• Medio ambiente urbano: Parques y jardines públicos.
• Medio ambiente urbano: Gestión de los residuos sólidos urbanos.
• Medio ambiente urbano: Protección contra la contaminación acústica lumínica y atmosférica en las zonas urbanas”.

- Los **servicios derivados del ejercicio de las competencias propias y las competencias delegadas** que se citan en los artículos 7, 25.2 y 27 de la LRBRL, los cuales se refieren en el Anexo II de la Orden.²

Sin embargo, no es hasta la publicación de la Resolución de 23 de junio de 2015, de la Secretaría General de Coordinación Autonómica y local, cuando estos anexos se validan de forma definitiva, especificando todos los elementos de los mismos y **concretando las unidades físicas de referencia**³ que deben tenerse en cuenta.

Es preciso señalar que el objetivo del cálculo del coste efectivo no es otro que el de **ahondar en relación al grado de cumplimiento por parte de las entidades locales de los principios informadores de la actividad de la Administración, en especial el de eficiencia y el de transparencia**, no siendo explícitamente su finalidad:

- Comprobar ni justificar los costes en los que incurre la administración local para prestar los servicios públicos que le corresponde proporcionar. En este sentido, los cálculos no se tendrán en cuenta para establecer acuerdos versados sobre el coste de tasas o cualquier otro precio público de los estipulados en el artículo 25⁴ del Texto refundido de la Ley reguladora de las Haciendas locales, aprobado por Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo (TRLRHL).

-
- ²Urbanismo: planeamiento, gestión, ejecución y disciplina urbanística.
 - Protección y gestión del Patrimonio histórico.
 - Promoción y gestión de la vivienda de protección pública con criterios de sostenibilidad financiera.
 - Conservación y rehabilitación de la edificación.
 - Evacuación y tratamiento de aguas residuales.
 - Infraestructura viaria y otros equipamientos de titularidad de la entidad local.
 - Policía local.
 - Tráfico, estacionamiento de vehículos y movilidad.
 - Información y promoción de la actividad turística de interés y ámbito local.
 - Ferias.
 - Abastos, mercados lonjas.
 - Comercio ambulante.
 - Protección de la salubridad pública.
 - Actividades funerarias.
 - Promoción del deporte.
 - Instalaciones de ocupación del tiempo libre.
 - Promoción de la cultura.
 - Equipamientos culturales.
 - Participar en la vigilancia del cumplimiento de escolaridad obligatoria.
 - Cooperar con las Administraciones educativas correspondientes en la obtención de los solares necesarios para la construcción de nuevos centros docentes.
 - Conservación, mantenimiento y vigilancia de los edificios de titularidad local destinados a centros públicos de educación infantil, de educación primaria o de educación especial.
 - Promoción en su término municipal de la participación de los ciudadanos en el uso eficiente y sostenible de las tecnologías de la información y las comunicaciones.
 - Actuaciones en la promoción de la igualdad entre hombres y mujeres así como contra la violencia de género”.

³ “**Unidades físicas de referencia:** es información complementaria formada por las variables técnicas más significativas asociadas a los servicios afectados obtenidos de la información remitida por las Diputaciones, Cabildos y Consejos Insulares relativa a la Encuesta de Infraestructura y Equipamientos Locales (EIEL)”.

⁴ “**Artículo 25 del TRLRHL, Acuerdos de establecimiento de tasas: informe técnico-económico.** Los acuerdos de establecimiento de tasas por la utilización privativa o el aprovechamiento especial del dominio público, o para financiar total o parcialmente los nuevos servicios, deberán adoptarse a la vista de informes técnico-económicos en los que se ponga de manifiesto el valor de mercado o la previsible cobertura del coste de aquellos, respectivamente. Dicho informe se incorporará al expediente para la adopción del correspondiente acuerdo”.

- Tampoco se pretende emplear esta información para establecer otros precios públicos regulados en el artículo 44⁵ del TRLRHL.
- Por último, no es su finalidad ser examinados en las memorias justificativas de costes sobre el desempeño obtenido con la prestación de los servicios públicos mencionadas en el artículo 211⁶ del TRLRHL, así como tampoco se utilizarán para ser incluidos como instrumento informador sobre las actividades desempeñadas en las Memorias sobre las Cuentas anuales previstas en los Planes Generales de Contabilidad Pública y adecuados a las Entidades Locales.

Considerando la relevancia de la magnitud en los procesos de toma de decisiones que tienen lugar en el ámbito de la administración local y habida cuenta de la falta de estudios que profundicen sobre dichas variables dada de la relativa novedad de esta temática, en el presente trabajo de Fin de Grado (TFG) se pretende analizar, sintetizar y aclarar cómo distribuyen las Entidades locales el coste efectivo de los servicios que prestan siguiendo la metodología recogida en la Orden HAP/2075/2014, de 6 de noviembre.

En dicho instrumento legal se individualizan todos los principios y parámetros que habrán de considerarse para hallar el coste efectivo de los servicios que se cuantifican. Considerando la publicación de los datos sobre el coste efectivo por parte del Ministerio como un paso de gran trascendencia en el desarrollo de la información de la que se dispone, a fin de erradicar las irregularidades y asegurando un proceso de toma de decisiones más eficiente en el ámbito de la administración y por consiguiente haciendo tangible el principio de eficiencia, el cual se recoge el artículo 7⁷ de la Ley Orgánica 2/2012, de 27 de abril, de Estabilidad Presupuestaria y Sostenibilidad Financiera (LOEPSF).

Tal y como se destaca en la norma, a través del cálculo de estos costes se pretende alcanzar una mayor simetría en el ámbito de la administración pública cuando se confecciona la información sobre los importes de los servicios que se prestan, lo cual redundará en la eficiencia de estos servicios, permitiendo además la comparabilidad entre ejercicios.

Respecto a los beneficiados con el cálculo del coste efectivo debemos destacar en primer lugar a los ciudadanos, como medida de transparencia para ellos, que serán conscientes de la

⁵ “Artículo 44 del TRLRHL. El importe de los precios públicos deberá cubrir como mínimo el coste del servicio prestado o de la actividad realizada”.

⁶ “Artículo 211 del TRLRHL, Memorias que acompañan a la cuenta general: Los municipios de más de 50.000 habitantes y las demás entidades locales de ámbito superior acompañarán a la cuenta general:

a) Una memoria justificativa del coste y rendimiento de los servicios públicos.

b) Una memoria demostrativa del grado en que se hayan cumplido los objetivos programados con indicación de los previstos y alcanzados, con su coste”.

⁷ “Las políticas de gasto público deberán encuadrarse en un marco de planificación plurianual y de programación y presupuestación, atendiendo a la situación económica, a los objetivos de política económica y al cumplimiento de los principios de estabilidad presupuestaria y sostenibilidad financiera”.

La gestión de los recursos públicos estará orientada por la eficacia, la eficiencia, la economía y la calidad, a cuyo fin se aplicarán políticas de racionalización del gasto y de mejora de la gestión del sector público.

significación económica de cada una de las prestaciones ejecutadas por su Ayuntamiento, identificando quién hace el gasto y quiénes son los beneficiarios, en segundo lugar a la Administración Pública en general, que le servirá para emplear esta información en sus deliberaciones y valoraciones en torno a la eficiencia de la oferta de servicios que establece, y en último lugar a las diputaciones o entidades equivalentes, como medida de referencia para la toma de decisiones sobre la forma de prestación de determinados servicios públicos locales.

En lo relativo al procedimiento de cálculo, se ha de indicar que en la norma⁸ se emplean de forma sinónima los términos de gasto presupuestario y de coste, de modo que se pone de manifiesto la intención del legislador de unificar ambos conceptos en el ámbito de aplicación de esta disposición. No obstante, esta cuestión puede resultar confusa en tanto que previamente, en la Resolución de 28 de julio de 2011⁹, se hacía referencia al coste real pero no al coste efectivo y obliga, a fin de evitar confusiones, a alejarse de generalizaciones y tener presente que las magnitudes son diferentes en dichos ámbitos normativos.

La determinación del coste efectivo estará directamente relacionada con el modo en que se gestiona la prestación de los servicios a los que se refiere (gestión directa o gestión indirecta). En cualquiera de los escenarios, los costes se calculan adicionando los gastos directos y los indirectos, que se definen de acuerdo con la clasificación que se recoge en la Orden HAP/419/2014¹⁰.

En el proceso de cálculo se considerará que son costes todas aquellas cuantías que se correspondan con obligaciones reconocidas netas,¹¹ además de aquellas obligaciones reconocidas que aún no se hayan aplicado al presupuesto¹² y sean imputables de forma directa, además de que estén referidas a los siguientes componentes:

- Gastos de personal.
- Obligaciones relacionadas con bienes y servicios prestados en el corto plazo.
- Obligaciones derivadas de las amortizaciones practicadas tanto en el ejercicio en curso como en los precedentes.
- Intereses generados por los arrendamientos financieros.
- Obligaciones constituidas por transferencias de capital constituidas a corto plazo.

⁸ “Orden HAP/2075/2014 de 6 de noviembre, por la que se establecen los criterios de cálculo del coste efectivo de los servicios prestados por las entidades locales”.

⁹ “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”.

¹⁰ “Orden HAP/419/2014, de 14 de marzo, por la que se modifica la Orden EHA/3565/2008, de 3 de diciembre por la que se aprueba la estructura de los presupuestos de las entidades locales”.

¹¹ “**Obligaciones reconocidas** son los actos administrativos mediante los cuales se declaran la existencia de un crédito exigible contra una entidad contable pública que ha de atenderse con cargo al correspondiente presupuesto. Por tanto esta operación implica, tras haber sido autorizado y comprometido un determinado gasto presupuestario, el nacimiento de un acreedor contra la entidad, dando lugar a un pasivo exigible. **Las obligaciones reconocidas netas** e obtendrán por diferencia entre las obligaciones reconocidas totales y las anulaciones que se hubiesen producido de las mismas”.

¹² “**Obligaciones pendientes de aplicación a presupuesto reconocidas**, son obligaciones derivadas de gastos realizados o bienes y servicios recibidos, para las que no se ha producido su aplicación a presupuesto, siendo procedente la misma”.

- Otros gastos de carácter no financiero que no se encuentren comprendidos en las categorías anteriores pero estén conectados al desarrollo del servicio.

Respecto a los gastos indirectos, son aquellos gastos que no se asocian de forma exclusiva con el desarrollo de una prestación en particular, de modo que se tienen que imputar a diferentes programas, habida cuenta de que estos no pertenecen a una categoría concreta, sino que son cantidades asociadas a las distintas políticas de gasto de Administración General de cuya inversión se obtienen beneficios que recaen sobre diferentes ámbitos.

La cuantificación de estos importes requiere que indirectamente se optimice el proceso de presupuestación. Asimismo, este ejercicio de cálculo llevará a las entidades locales tomar conciencia sobre los costes, lo cual es favorable en tanto que estas comenzarán a impregnarse de la cultura de la supervisión del gasto, para lo que será necesario introducir indicadores y estándares previamente conocidos, objetivos y de carácter homogéneo, para permitir comparaciones.

Finalmente, a pesar de que la evaluación no es completamente exhaustiva (dado que no se tienen en cuenta los parámetros técnicos y los indicadores de calidad que necesariamente han de informar el proceso de evaluación) es una oportunidad, fundamentalmente para los pequeños municipios, que pueden utilizar la cuantificación de los costes efectivos como fuente de información sobre los importes que administran en relación a las distintas prestaciones que despliegan, a pesar de que, como se ha indicado, se emplee una metodología más sencilla y que la divulgación de los costes efectivos no implique una evaluación. Sí pueden utilizarlo como un primer paso para favorecer la cultura de gestión responsable y para avanzar hacia el cálculo del verdadero coste real, que les permitirá realizar una adecuada comparación y evaluación de los servicios públicos locales. Todo ello dicho sin desmerecer la importancia del artículo 116 ter de la LRBRL.

SUMARIO

	Pág.
RESUMEN GENERAL.....	3
ÍNDICE TEMÁTICO.....	9
ÍNDICE DE FIGURAS.....	12
ÍNDICE DE TABLAS.....	13
ÍNDICE DE GRÁFICOS.....	15
LISTA DE SIGLAS Y ABREVIATURAS.....	16
CAPÍTULO 1. PLANTEAMIENTO DEL TRABAJO.....	18
CAPÍTULO 2. EL COSTE EFECTIVO EN LA NORMATIVA SOBRE ESTABILIDAD PRESUPUESTARIA Y DE RÉGIMEN LOCAL.....	24
CAPÍTULO 3. SERVICIOS PÚBLICOS LOCALES: FORMAS DE GESTIÓN EN EL RÉGIMEN LOCAL.....	50
CAPÍTULO 4. COSTE EFECTIVO: CONCEPTO, PRINCIPIOS GENERALES Y ÁMBITO DE APLICACIÓN.....	66
CAPÍTULO 5. RELACIÓN DEL COSTE EFECTIVO CON LA CLASIFICACIÓN POR PROGRAMAS DE LOS PRESUPUESTOS DE LAS ENTIDADES LOCALES	78
CAPÍTULO 6. METODOLOGÍA PARA LA DETERMINACIÓN DEL COSTE EFECTIVO.....	99
CAPÍTULO 7. UNIDADES FÍSICAS DE REFERENCIA DE LOS SERVICIOS OBLIGATORIOS Y DE LAS COMPETENCIAS PROPIAS DE LOS MUNICIPIOS	132
CAPÍTULO 8. SUMINISTRO DE INFORMACIÓN AL MINISTERIO DE HACIENDA Y LA ORDEN HAP/2015/2012.....	145
CAPÍTULO 9. ANÁLISIS COMPARATIVO DEL COSTE EFECTIVO DE LOS SERVICIOS PÚBLICOS 2015-2016.....	160
CONCLUSIONES.....	170
BIBLIOGRAFÍA.....	179

ÍNDICE TEMÁTICO

	Página
Capítulo 1	PLANTEAMIENTO DEL TRABAJO..... 18
1.1.	INTRODUCCIÓN..... 19
1.2.	OBJETO Y JUSTIFICACIÓN DEL TRABAJO..... 19
1.3.	OBJETIVO GENERAL Y ESPECÍFICOS..... 20
1.4.	METODOLOGÍA UTILIZADA Y PLAN DE TRABAJO..... 20
1.5.	ESTRUCTURA DEL DOCUMENTO..... 21
Capítulo 2	EL COSTE EFECTIVO EN LA NORMATIVA SOBRE ESTABILIDAD PRESUPUESTARIA Y DE RÉGIMEN LOCAL.... 24
2.1.	EL PRINCIPIO DE EFICIENCIA Y SU RELACIÓN CON EL COSTE EFECTIVO DE LOS SERVICIOS..... 25
2.2.	RELEVANCIA DEL COSTE EFECTIVO Y EL NUEVO PAPEL DE LAS DIPUTACIONES..... 29
2.3.	DEL COSTE ESTÁNDAR AL COSTE EFECTIVO DE LOS SERVICIOS..... 32
2.4.	EXPERIENCIAS EN LA IMPLANTACION DE LA CONTABILIDAD ANALÍTICA EN LAS ENTIDADES LOCALES..... 34
2.5.	DIFERENTES TIPOS DE CÁLCULO DE COSTES EN LAS ENTIDADES LOCALES..... 36
2.5.1.	Cálculos necesarios para establecer tasas y precios públicos en las corporaciones locales..... 36
2.5.2.	Información de costes en la Cuenta General de las Entidades Locales..... 37
2.6.	COSTE EFECTIVO VERSUS COSTE REAL EN EL ÁMBITO DE LA ADMINISTRACIÓN LOCAL..... 39
2.6.1.	Marco jurídico básico de la contabilidad analítica local..... 41
2.6.2.	Objetivos de la contabilidad analítica local..... 44
2.6.3.	Conceptos generales para el cálculo de costes..... 45
Capítulo 3	SERVICIOS PÚBLICOS LOCALES: FORMAS DE GESTIÓN EN EL RÉGIMEN LOCAL..... 50
3.1.	SERVICIO PÚBLICO LOCAL..... 51
3.2.	CATÁLOGO DE SERVICIOS PÚBLICOS LOCALES..... 52
3.3.	LOS SERVICIOS MÍNIMOS DE OBLIGADA PRESTACIÓN 54
3.4.	FORMAS DE GESTIÓN DE LOS SERVICIOS PÚBLICOS EN EL RÉGIMEN LOCAL..... 56
3.4.1.	Las formas de gestión directa..... 59

	3.4.1.1.	Gestión directa asumida por la propia Entidad Local.....	60
	3.4.1.2.	Organismo autónomo local.....	61
	3.4.1.3.	Entidad pública empresarial local.....	61
	3.4.1.4.	Sociedad mercantil local cuyo capital sea de titularidad pública.....	62
	3.4.2.	Las formas de gestión indirecta.....	62
Capítulo 4		COSTE EFECTIVO: CONCEPTO, PRINCIPIOS GENERALES Y ÁMBITO DE APLICACIÓN.....	66
	4.1.	CONCEPTO DE COSTE EFECTIVO.....	67
	4.2.	NORMATIVA BÁSICA SOBRE EL COSTE EFECTIVO DE LOS SERVICIOS.....	68
	4.3.	PRINCIPIOS GENERALES DEL COSTE EFECTIVO.....	69
	4.3.1.	Principio de generalidad.....	70
	4.3.2.	Principio de eficacia, eficiencia y economía.....	70
	4.3.3.	Principio de Transparencia.....	71
	4.3.4.	Principio de anualidad.....	72
	4.3.5.	Principio de estabilidad presupuestaria y sostenibilidad financiera.....	72
	4.4.	CRITERIOS BÁSICOS DE CÁLCULO DEL COSTE EFECTIVO.....	73
	4.4.1.	Preferencia por el concepto de gasto.....	73
	4.4.2.	Homogeneidad en los criterios de cálculo.....	74
	4.4.3.	Plazo de cálculo y las fuentes de información.....	74
	4.5.	ÁMBITO DE APLICACIÓN.....	74
	4.5.1.	Ámbito objetivo.....	74
	4.5.2.	Ámbito subjetivo.....	76
Capítulo 5		RELACIÓN DEL COSTE EFECTIVO CON LA CLASIFICACIÓN POR PROGRAMAS DE LOS PRESUPUESTOS DE LAS ENTIDADES LOCALES.....	78
	5.1.	LA TÉCNICA PRESUPUESTARIA: EL PRESUPUESTO POR PROGRAMAS.....	79
	5.2.	EL PRESUPUESTO DE LOS ENTES PÚBLICOS LOCALES.....	81
	5.3.	ESTRUCTURAS PRESUPUESTARIAS.....	82
	5.3.1.	Clasificación por programas.....	84
	5.3.2.	Clasificación económica del presupuesto de gastos.....	86
	5.3.3.	Clasificación económica del presupuesto de ingresos....	88

	5.4.	RELACIÓN DEL COSTE EFECTIVO CON LA CLASIFICACIÓN POR PROGRAMAS.....	90
	5.5.	RELACIÓN DE LOS SERVICIOS PÚBLICOS BÁSICOS DE CARÁCTER OBLIGATORIO CON LA CLASIFICACIÓN POR PROGRAMAS DEL PRESUPUESTO.....	94
Capítulo 6		METODOLOGÍA PARA LA DETERMINACION DEL COSTE EFECTIVO.....	99
	6.1.	CONTENIDO DE LA INFORMACIÓN SOBRE EL COSTE EFECTIVO DE LOS SERVICIOS.....	100
	6.2.	COMPONENTES DEL COSTE EFECTIVO DE LOS SERVICIO.....	101
	6.2.1.	Costes directos.....	101
	6.2.2.	Costes indirectos.....	120
	6.3.	COSTE EFECTIVO EN CASO DE GESTIÓN INDIRECTA DE LOS SERVICIOS.....	124
	6.4.	CASO PRÁCTICO SOBRE LA DETERMINACIÓN DEL COSTE EFECTIVO DE UNA ENTIDAD LOCAL.....	126
Capítulo 7		UNIDADES FÍSICAS DE REFERENCIA DE LOS SERVICIOS OBLIGATORIOS Y DE LAS COMPETENCIAS PROPIAS DE LOS MUNICIPIOS.....	132
	7.1.	INTRODUCCIÓN.....	133
	7.2.	UNIDADES FÍSICAS DE REFERENCIA COMO INFORMACIÓN NECESARIA COMPLEMENTARIA.....	135
	7.3.	ENCUESTA DE INFRAESTRUCTURA Y EQUIPAMIENTOS LOCALES (EIEL).....	138
	7.3.1.	Información sectorial contenida en la EIEL.....	139
	7.3.2.	Cuadros de información de infraestructuras básicas y equipamientos municipales.....	140
Capítulo 8		SUMINISTRO DE INFORMACIÓN AL MINISTERIO DE HACIENDA Y LA ORDEN HAP/2015/2012.....	145
	8.1.	INTRODUCCIÓN.....	146
	8.2.	INFORMACIÓN BÁSICA DE LA COMUNICACIÓN DEL COSTE EFECTIVO.....	147
	8.3.	FORMA DE REALIZAR LA COMUNICACIÓN Y PUBLICIDAD.....	148
	8.4.	FORMULARIOS NORMALIZADOS A CUMPLIMENTAR PARA LA COMUNICACIÓN DE LOS COSTES EFECTIVOS.	149
	8.4.1.	Formulario CE1: Gestión de los servicios	149
	8.4.2.	Formulario CE2: Costes efectivos	150
	8.4.3.	Formulario CE3: Unidades de referencia	151
	8.4.4.	Formulario CE4: Entidades a los que presta servicios	151
	8.5.	MODELOS DE FORMULARIOS NORMALIZADOS.....	151
Capítulo 9		ANÁLISIS COMPARATIVO DEL COSTE EFECTIVO DE LOS SERVICIOS PÚBLICOS 2015-2016.....	160
	9.1.	ANÁLISIS COMPARATIVO DEL COSTE EFECTIVO DE LOS SERVICIOS PÚBLICOS 2015-2016.....	161

ÍNDICE DE FIGURAS

	Pág.
Figura 1 Coordinación por las diputaciones la prestación de los servicios obligatorios en los municipios con población inferior a 20.000 habitantes.....	31
Figura 2 Resumen competencias de las Entidades Locales.....	53
Figura 3 Clasificación por programas.....	84
Figura 4 Clasificación Económica.....	86
Figura 5 Componentes del coste efectivo de los servicios.....	101

ÍNDICE DE TABLAS

	Pág.
Tabla 1	Tabla 1: Modelos vigentes sobre el cálculo de costes en la Administración Local..... 38
Tabla 2	Servicios mínimos obligatorios por tramo poblacional..... 55
Tabla 3	Formas de gestión de los servicios públicos..... 65
Tabla 4	Clasificaciones del presupuesto de gastos..... 84
Tabla 5	Comparativa de la clasificación por programas de gastos..... 92
Tabla 6	Tabla comparativa de identificación de los servicios obligatorios recogidos en el artículo 26.1 de la LRBRL con los servicios públicos básicos del área de gasto 1..... 98
Tabla 7	Clasificación económica, capítulo 1. Gastos de personal..... 105
Tabla 8	Clasificación económica, capítulo 2. Gastos corrientes en bienes y servicios..... 111
Tabla 9	Clasificación económica, capítulo 6. Inversiones reales..... 116
Tabla 10	Ejemplo de reparto de programas de costes directos (Comunes en varios servicios)..... 120
Tabla 11	Cuadro resumen programas o grupo de programa de los servicios de prestación obligatoria, costes directos e indirectos..... 122
Tabla 12	Cuadro resumen programas o grupo de programa de los servicios de prestación propia o delegada..... 123
Tabla 13	Ejemplo coste efectivo por gestión indirecta de la política de gasto 17 “Medio Ambiente” de una Entidad Local..... 125
Tabla 14	Ejemplo coste efectivo por gestión indirecta de la política de gasto 17 “Medio Ambiente” de una Entidad Local..... 125
Tabla 15	Ejemplo coste efectivo por gestión indirecta de la política de gasto 17 “Medio Ambiente” de una Entidad Local..... 125
Tabla 16	Caso Práctico: ejemplo de Liquidación de un presupuesto de una Ayuntamiento para cálculo del coste efectivo de dos servicios.... 126
Tabla 17	Caso Práctico: Ejemplo Resumen de otros gastos y amortización afectos a servicios de un Ayuntamiento..... 127
Tabla 18	Ejemplo clasificación económica para el cálculo del coste efectivo de un Ayuntamiento..... 127
Tabla 19	Caso Práctico: Ejemplo detalle anexo I, cálculo coste efectivo de dos servicios de un Ayuntamiento..... 128
Tabla 20	Caso práctico: Ejemplo estimación de la amortización del inmovilizado para el cálculo del coste efectivo de dos servicios de un Ayuntamiento..... 129
Tabla 21	Caso práctico: Ejemplo datos agregados de entidades con contabilidad pública para el cálculo del coste efectivo de dos servicios de un Ayuntamiento..... 131
Tabla 22	Anexo I: Servicios de prestación obligatoria para los municipios 136
Tabla 23	Anexo II: Servicios correspondientes a competencias propias de los municipios..... 137
Tabla 24	Cuadros de información de infraestructuras básicas y equipamientos municipales..... 141
Tabla 25	Cuadros de códigos de identificación de la EIEL..... 143

Tabla 26	Ejemplo Encuesta de infraestructura y equipamientos locales. Cuadro 47. Alumbrado Público.....	144
Tabla 27	Formulario CE1a – Gestión de los servicios: Anexo I de la Orden HAP/2075/2014.....	152
Tabla 28	Formulario CE1b – Gestión de los servicios: Anexo II de la Orden HAP/2075/2014.....	153
Tabla 29	Formulario CE2a – Costes efectivos: Servicios del Anexo I de la Orden HAP/2075/2014, de 6 de noviembre.....	154
Tabla 30	Formulario CE2b – Costes efectivos: Servicios del Anexo II de la Orden HAP/2075/2014, de 6 de noviembre.....	155
Tabla 31	Formulario CE3a – Unidades de referencia: Servicios del Anexo I de la Orden HAP/2075/2014, de 6 de noviembre.....	156
Tabla 32	Formulario CE3b – Unidades de referencia: Servicios del Anexo II de la Orden HAP/2075/2014, de 6 de noviembre.....	157
Tabla 33	Formulario CE4a – Entidad Local a la que se presta el servicio. Servicios del Anexo I de la Orden HAP/2075/2014, de 6 de noviembre.....	158
Tabla 34	Formulario CE4b – Entidad Local a la que presta el servicio. Servicios del Anexo I de la Orden HAP/2075/2014, de 6 de noviembre.....	159

ÍNDICE DE GRÁFICOS

	Pág.
Gráfico 1 Gasto por habitante del Servicio de Abastecimiento domiciliario de Agua Potable.....	162
Gráfico 2 Gasto por habitante del Servicio de Cementerio.....	164
Gráfico 3 Gasto por habitante del Servicio de Alumbrado Público.....	166
Gráfico 4 Gasto por habitante del Servicio Recogida de Residuos.....	167
Gráfico 5 Gasto por habitante del Servicio de Policía Local.....	168
Gráfico 6 Gasto por habitante del Servicio de Limpieza Viaria.....	169

SIGLAS Y ABREVIATURAS

ADE	Administración de Empresas.
AGE	Administración General del Estado.
CANOA	Contabilidad Analítica Normalizada para las Organizaciones Administrativas.
CE	Constitución Española de 1978.
CES	Coste Efectivo de los Servicios.
CCAA	Comunidades Autónomas.
EIEL	Encuesta de Infraestructuras y Equipamientos Locales.
EELL	Entidades Locales.
FEMP	Federación Española de Municipios y Provincias.
GAP	Grado en Gestión y Administración Pública.
HAP	Hacienda y Administraciones Públicas.
INAP	Instituto Nacional de Administración Pública.
IGAE	Intervención General de la Administración del Estado.
INE	Instituto Nacional de Estadística.
LCSP	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.
LOEPSF	Ley Orgánica 2/2012, de 27 de abril, de Estabilidad Presupuestaria y Sostenibilidad Financiera.

LRBRL	Ley 7/1985, de 2 de abril, Reguladora de las Bases del Régimen Local.
LRJSP	Ley 40/2015, de 1 de octubre, de Régimen Jurídico del Sector Público.
LRSAL	Ley 27/2013, de 27 de diciembre, de Racionalización y Sostenibilidad de la Administración Local.
OVEELL	Oficina Virtual de las Entidades Locales.
PGCAAP	Principios generales sobre Contabilidad Analítica de las Administraciones Públicas
PPOS	Planes provinciales de obras y servicios de competencia municipal.
RS	Reglamento de Servicios de las Corporaciones Locales.
SICAL	Sistema de Información Contable para la Administración Local.
SIG	Sistema de información geográfica.
TFG	Trabajo Fin de Grado.
TRLCSP	Texto refundido de la Ley de Contratos del Sector Público, aprobado por Real Decreto Legislativo 3/2011, de 14 de noviembre.
TRLEBEP	Real Decreto Legislativo 5/2015, de 30 de octubre, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Estatuto Básico del Empleado Público.
TRLRHL	Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales, aprobado por Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo.
TRRL	Real Decreto Legislativo 781/1986, de 18 de abril, por el que se aprueba el texto refundido de las disposiciones legales vigentes en materia de Régimen Local.
UE	Unión Europea.

1.

Planteamiento del trabajo.

Francisco J. Castillo Cerveró

El coste efectivo de los servicios públicos prestados por las entidades locales

Trabajo Final de Grado en Gestión y Administración Pública

1.1. Introducción

1.2. Objeto y justificación del trabajo

1.3. Objetivo general y específicos

1.4. Metodología utilizada y plan de trabajo

1.5. Estructura del documento

1.1 Introducción.

El término coste efectivo, relacionado con los servicios que despliegan los Entes Locales, se describe en la LRSAL. Los parámetros que se emplean para su cuantificación han sido desarrollados por la Orden HAP/2075/2014, de 6 de noviembre. Con esta magnitud se pretende conocer una aproximación al grado de cumplimiento del principio de eficiencia que se define en la LOEPSF.

El resultado alcanzado empleando la metodología instituida para su cálculo se completa con la obligación de las Entidades Locales de comunicarlo al Ministerio de Hacienda para su difusión. Con independencia de la importancia que tiene el cumplimiento de una obligación de suministro de información en un ejercicio lógico de transparencia, este cálculo tiene interés por cuanto podrá, con criterios homogéneos y uniformes llegar a tener un conocimiento aproximado, de la eficiencia de las distintas formas de gestión de los servicios públicos y que, en su caso, se pueden plantear formas de gestión a nivel supramunicipal impulsadas por el nuevo rol que asumen las diputaciones provinciales o, en su caso, las entidades análogas que actúen en la esfera local.

Adicionalmente, se ha de insistir en dos aspectos de gran relevancia para la interpretación del concepto de coste efectivo:

- **El principio de transparencia**, que implica que, en el caso de que el cálculo de los costes se haya realizado correctamente, los ciudadanos puedan conocer cuáles son los gastos imputables a cada servicio de los prestados por su Ayuntamiento, además de reconocer quién asume el cargo y quiénes son los beneficiarios.
- **El fomento en la Administración de una cultura propicia a la evaluación**, que es imprescindible para optimizar la eficiencia en tanto que conllevará un seguimiento preciso de las distintas partidas de gasto en las que se incurre en relación a cada área de prestaciones.

1.2 Objeto y justificación del trabajo

El objeto de este trabajo tiene una doble finalidad, de una parte, el estudio del artículo 116 ter de la LRBRL, que establece la obligación de determinar el coste efectivo de los servicios prestados por las entidades locales, y que fue introducido por la reforma del Régimen Local instrumentada por la LRSAL, y por otra parte, el análisis de la metodología propuesta por la Orden HAP/2075/2014, de 6 de noviembre.

En este sentido, el presente trabajo, aspira a ser una modesta contribución, al estudio y análisis tanto del artículo 116 ter como de la citada Orden HAP/2075/2014, de 6 de noviembre, así

como de los dos anexos que contiene dicha Orden, que fueron validados de forma definitiva con la publicación de la Resolución de 23 de junio de 2015, de la Secretaría General de Coordinación Autonómica y local, donde se detallan todos los componentes de los mismos y donde se individualizan las unidades físicas de referencia que deben tenerse en cuenta y que también son objeto de estudio en este trabajo.

Por último, la justificación de este trabajo surge principalmente por interés personal en el tema y por su relación con las funciones de mi puesto de trabajo, en la Unidad de Contabilidad Municipal, integrada en el Servicio de Asesoramiento y Asistencia a Municipios de la Diputación de Valencia, por tanto, la finalidad que se persigue con este trabajo, es analizar y profundizar en el estudio de los principales elementos que participan en el cálculo del coste efectivo de los servicios, dada la posible relevancia de la información que el coste efectivo puede dar de la gestión municipal.

1.3 Objetivo general y específico

El objetivo general de este trabajo es profundizar en el conocimiento del cálculo de coste efectivo de los distintos servicios que se desarrollan en los pequeños municipios de la Provincia. Los objetivos específicos que facilitaran la consecución del objetivo general son fundamentalmente los siguientes:

- Conocer el marco jurídico sobre la determinación de los importes que se corresponden con el coste efectivo de los servicios públicos prestados por las entidades locales.
- Conocer qué es el coste efectivo de los servicios y para qué sirve.
- Conocer la metodología de cálculo del coste efectivo.
- Conocer las Unidades físicas de referencia como información necesaria complementaria.
- Conocer la información relevante que se desprende de los importes referentes a dichos servicios y su comparación entre municipios.

1.4 Metodología utilizada y plan de trabajo

La realización del presente TFG sigue las normas establecidas por la Facultad de Administración y Dirección de Empresas, tanto en relación a los criterios formales como respecto al fondo, así como las normas bibliográficas pertinentes.

Respecto a su presentación, este TFG está regido por lo dispuesto en el artículo 8 de la normativa marco de trabajos fin de grado y fin de máster de la Universidad Politécnica de Valencia (UPV).

Todas las fuentes de información empleadas son de carácter secundario, dado que no han sido creadas expresamente para la realización de este trabajo.

Una vez definidos los objetivos del trabajo, se ha procedido a la definición del marco teórico correspondiente, para lo cual los datos utilizados han sido básicamente las normas de carácter jurídico que afectan a las entidades locales y a la metodología establecida para el cálculo del coste efectivo.

Simultáneamente a la definición de todo el marco teórico se ha trabajado también en la elaboración de un caso práctico donde se sigue paso a paso la metodología para el cálculo de dichos costes.

Además, se ha efectuado un análisis comparativo del CES 2015-2016, seleccionando seis servicios de especial trascendencia para realizar el estudio comparativo de esta magnitud, para ello se ha trabajado con los datos que habitualmente el Ministerio de Hacienda viene publicando. Estos datos se han consultado mediante la Oficina Virtual de Entidades Locales (OVEELL). Concretamente, en junio de 2018 se publicaron los costes correspondientes con los servicios que las Entidades Locales prestaron en el 2016. Resulta necesario indicar que el Ministerio se limita simplemente a publicar directamente la información recibida por parte de las Entidades Locales, sin que dicha publicación sea validada, de manera que algunos municipios pueden haber remitido información incorrecta.

Desde esta perspectiva, y con el fin de poder garantizar un mayor nivel de coherencia de los datos presentados, se ha procedido a la depuración de cierta información remitida que, tanto en 2015 como en 2016, desvirtúa, por su carácter desproporcionado las medias de los importes efectivos calculados para los servicios desplegados. Se persigue de este modo componer una base de datos consistente para efectuar la oportuna gestión de los datos obtenidos.

Por último indicar que la información disponible en la web de la OVELL se encuentra en formato de hojas de cálculo *Excel*, de manera que la principal herramienta ofimática utilizada en la explotación de datos ha sido este tipo de software.

1.5 Estructura del documento

Realizado el planteamiento general del trabajo en el presente capítulo introductorio, este documento está formado por ocho capítulos más, finalizando con unas conclusiones con las cuales se intenta dar respuesta a los objetivos planteados.

En el segundo capítulo, se han recogido los antecedentes legislativos existentes en nuestro ordenamiento jurídico en relación con el concepto sobre el que se focaliza este trabajo, los

costes efectivos de cada uno de los servicios que la Administración Local gestiona y se describe el nuevo rol coordinador que asumen las diputaciones provinciales.

Así mismo, se ha realizado un estudio del artículo 116 ter de la LRBRL, introducido por la LRSAL, así como el relevante principio de eficiencia que se instituye en el artículo 7 de la LOEPSF.

El tercer capítulo está dedicado al análisis de los modos de gestión que admiten los servicios públicos en el contexto de la administración local, los cuáles están directamente relacionados con el cálculo de los costes efectivos de aquellas prestaciones, detallándose asimismo un catálogo de servicios públicos locales y los servicios mínimos de obligada prestación para las entidades locales según su tamaño poblacional.

El cuarto capítulo penetra en el concepto de coste efectivo, describiéndose su normativa básica, los principios generales que lo informan y aludiéndose a aquellos criterios básicos que han de emplearse en la metodología de su cuantificación.

Seguidamente, en el capítulo quinto se insta la conexión existente entre dichos costes y la codificación por programas que se efectúa en los presupuestos de las entidades locales, considerando que la organización de los presupuestos de dichas entidades fue objeto de reforma, ampliándose el nivel de desagregación para facilitar y detectar de modo preciso cuál es el coste efectivo de cada uno de los servicios.

A continuación, el capítulo sexto se destina a analizar el método de cálculo propuesto por la Orden HAP/2075/2014, de 6 de noviembre, instrumento en el que se instituyen los criterios de aplicación para reconocer los costes directos e indirectos asociados a cada prestación.

En este proceso se habrán de considerar las diferentes herramientas de conocimiento existentes, y, en particular, se tendrán en cuenta las liquidaciones reflejadas en los presupuestos generales de la entidad local de referencia o las cuentas anuales de los entes que dependan o estén vinculados a las entidades locales principales, en los términos del tantas veces citado artículo 116 ter de la LRBRL. Así mismo, a modo de ejemplo, se realiza un caso práctico, tanto de cálculo de costes directos como de costes indirectos.

Posteriormente, el capítulo séptimo identifica las fuentes de información que se emplean en cada unidad de referencia, las cuáles están recogidas en los Anexos I y II de la Orden HAP/2075/2014 y publicados en la Resolución de 23 de junio de 2015, de la Secretaría General de Coordinación Autonómica y Local. A tal fin se tomará como referencia la Encuesta de Infraestructuras y Equipamientos Locales (EIEL), en la que se establecen los criterios necesarios que contienen los cuadros informativos sobre infraestructuras y equipamientos a nivel de núcleo poblacional en cada Ayuntamiento.

Consecutivamente, el capítulo octavo está dedicado a la provisión de la información y publicidad sobre las cuantificaciones de los costes efectivos que se corresponden con los servicios públicos gestionados, identificando sus unidades de referencia así como su modalidad de gestión, que habrá que remitirse de acuerdo con lo dispuesto en los Anexos I y II de la Orden HAP/2075/2014 en función del tipo de servicio de referencia sobre el que se proyectan estos costes, diferenciándose por un lado aquellos servicios de prestación obligatoria para las EELL y por otro los servicios derivados de competencias propias o delegadas de las mismas.

En el siguiente capítulo, el noveno, se recoge un análisis comparativo del coste efectivo de seis servicios de especial relevancia para los municipios, a través de los datos publicados por el Ministerio en la OVEELL relativos a los ejercicios 2015 y 2016

Para finalizar, el trabajo concluye con las conclusiones más relevantes que, se desprenden del estudio desarrollado en este trabajo.

2. El coste efectivo en la normativa sobre estabilidad presupuestaria y de régimen local.

Francisco J. Castillo Cerveró

El coste efectivo de los servicios públicos prestados por las entidades locales

Trabajo Final de Grado en Gestión y Administración Pública

2.1 El principio de eficiencia y su relación con el coste efectivo de los servicios.

2.2 Relevancia del coste efectivo y el nuevo papel de las diputaciones.

2.3 Del coste estándar al coste efectivo de los servicios.

2.4 Experiencias en la implantación de la contabilidad analítica en las entidades locales.

2.5 Diferentes tipos de cálculo de costes en las Entidades Locales.

2.5.1 Cálculos necesarios para establecer de tasas y precios públicos en las corporaciones locales.

2.5.2 Información de costes en la Cuenta General de las Entidades Locales.

2.6 Coste efectivo versus coste real en el ámbito de la Administración Local.

2.6.1 Marco jurídico básico de la contabilidad analítica local.

2.6.2 Objetivos de la contabilidad analítica local.

2.6.3 Conceptos generales para el cálculo de costes.

2. El coste efectivo en la normativa sobre estabilidad presupuestaria y de régimen local.

2.1 El principio de eficiencia y su relación con el coste efectivo de los servicios.

Siguiendo a Pérez, Prior y Zafra (2015), el incremento de los servicios públicos que son ofrecidos por la administración local, en conexión con las limitaciones presupuestarias que se han proyectado sobre el gobierno local ha cristalizado en la necesidad de perseguir el desarrollo de nuevas modalidades de gestión de los recursos, las cuales han originado las reformas normativas que están siendo objeto de estudio en este trabajo. Con la aprobación de la LRSAL¹³ se reformó puntualmente el TRLRHL y LRBRL, incidiendo estas modificaciones más intensamente en la esfera operativa de las entidades locales. Los puntos de conexión de esa reforma hay que localizarlos en el marco de estabilidad presupuestaria y sostenibilidad financiera que se definió en la LOEPSF, así como la definición del principio de eficiencia, en el que encuentra su fundamento la figura del coste efectivo como elemento de concreción. De acuerdo con Simón (2013) los pilares de esta reforma pueden rastrearse igualmente en otros países del contexto europeo e incluso en norteamérica¹⁴, en los que se ha revelado en la última década el interés de combatir la ineficiencia de la administración local.

En dicha norma, concretamente en el artículo 7 LOEPSF se define el principio de eficiencia, consistente en la gestión de los recursos públicos siguiendo una serie de presupuestos que a continuación se reproducen:

- “Las políticas de gasto público deberán encuadrarse en un marco de planificación plurianual y de programación y presupuestación, atendiendo a la situación económica, a los objetivos de política económica y al cumplimiento de los principios de estabilidad presupuestaria¹⁵ y sostenibilidad financiera¹⁶.”
- La gestión de los recursos públicos estará orientada por la eficacia, la eficiencia, la economía y la calidad, a cuyo fin se aplicarán políticas de racionalización del gasto y de mejora de la gestión del sector público”.

¹³ En relación a los principios que motivan la reforma legal operada en la Administración Local, véase Boix (2014), que efectúa un prolijo análisis de la situación previa y de los objetivos perseguidos por el legislador, subrayando, en particular, la necesidad de ambicionar un modelo de administración local más sostenible y regido por criterios técnicos a través de los que se condujera a la eficiencia.

¹⁴ Al respecto, léase el estudio de Bobban (2019), planteado en el contexto de Canadá o el examen planteado por Kuhlmann y Bouckaert (2016), que se efectúa en el contexto británico.

¹⁵ “Artículo 3 de la LOEPSF, **La estabilidad presupuestaria** como principio rector de actuación de las administraciones públicas implica que todas y cada una de las administraciones públicas deben presentar equilibrio o superávit estructural, es decir, no pueden incurrir en déficit y de esta manera los gastos no deben superar nunca los ingresos. Esta estabilidad puede definirse entonces como equilibrio en las cuentas públicas”.

¹⁶ “Artículo 4 de la LOEPSF, **La sostenibilidad financiera** como otro de los principios rectores de la actuación económico-financiera de las administraciones públicas, se puede definir como la capacidad para financiar compromisos de gasto presentes y futuros dentro de los límites de deuda y déficit. Es decir, la capacidad para cumplir con los compromisos de gasto sin incumplir con los límites de déficit y deuda”.

De este precepto cabe destacar que el principio de eficiencia está muy conectado a los principios generales –estabilidad y sostenibilidad- que deben informar las políticas de gasto de las administraciones públicas, pero su fortaleza radica en el ámbito de la administración de los recursos disponibles, teniendo carácter instrumental y estando relacionado con otros fines de la gestión pública: eficacia, economía y calidad en las actuaciones y servicios públicos. Asimismo, es preciso subrayar, a los efectos de la regulación del coste efectivo, que el principio de eficiencia se inscribe en la LOEPSF en el ámbito del gasto público. De acuerdo con Wollmann (2014) debe considerarse que en España, tras la crisis financiera, se ha recibido una fuerte presión por parte de las instituciones comunitarias para reducir el gasto público, siendo esta finalidad la que ha vertebrado la adopción de nuevas estrategias, entre ellas la que se analiza en este trabajo.

Con la definición, cálculo y publicación del coste efectivo se pretende dar información del gasto efectuado en el ámbito de las entidades locales, concretamente aludiendo a los servicios que estas prestan a los ciudadanos, teniendo presente lo dispuesto en la normativa sobre estabilidad y sostenibilidad presupuestaria y financiera. De acuerdo con Arrizabalaga, Olaizola y Fernández (2017) era necesario incorporar y reforzar la cultura de control sobre los gastos de gestión en la administración local, en la que no siempre se ha prestado atención de modo suficiente a los aspectos financieros inherentes al desarrollo de sus prestaciones.

La definición del concepto de coste efectivo es el resultado del proceso de elaboración de la LRSAL y del dictamen que emitió el Consejo de Estado¹⁷ el 26 de junio de 2013, sobre el Anteproyecto de Ley, en el que se recogía otro parámetro, el *coste estándar*¹⁸, al que debían prestarse los servicios que asumen las entidades locales y que se preveía que se fijase por el Gobierno a través de un instrumento normativo en particular, el Real Decreto, y cuyo incumplimiento podría dar lugar a determinados efectos, que, a juicio de Consejo de Estado, podían incidir en el desarrollo de autonomía municipal y, concretamente, minorar la autonomía reconocida a estos entes en la Constitución Española. El Consejo de Estado indicaba que la regulación del entonces coste estándar debía ser revisada y presentar una mayor claridad y coherencia interna.

¹⁷ “De acuerdo con los artículos 1 y 2 de la Ley Orgánica 3/1980, de 22 de abril, del Consejo de Estado. **El Consejo de estado** es el supremo órgano consultivo del Gobierno. Ejerce la función consultiva con autonomía orgánica y funcional para garantizar su objetividad e independencia de acuerdo con la Constitución y las Leyes. En el ejercicio de sus funciones, el Consejo de Estado velará por la observancia de la Constitución y del resto del ordenamiento jurídico. Valorará los aspectos de oportunidad y conveniencia cuando lo exija la índole del asunto o lo solicite expresamente la autoridad consultante, así como la mayor eficacia de la Administración en el cumplimiento de sus fines. El Consejo de Estado emitirá dictamen sobre cuantos asuntos sometan a su consulta el Gobierno o sus miembros”.

¹⁸ “Artículo 26.2 del Anteproyecto de Ley de racionalización y sostenibilidad de la Administración local de 18 de febrero de 2013. Por Real Decreto se establecerán el **coste estándar** de los servicios previstos en este precepto, determinando la periodicidad y procedimiento de evaluación de los mismos. En el mismo Real Decreto se establecerán las condiciones en que los Municipios deben publicitar el coste y la eficiencia de estos mismos servicios”.

Para atender las observaciones citadas se definió una figura alternativa, el coste efectivo, como indicador de la eficiencia en la prestación de servicios, con unos efectos diferentes de los que se derivaban de aquel coste estándar, respetando el principio de autonomía que se reconoce a las instituciones locales el artículo 137¹⁹ de la Constitución Española (CE), en virtud del cual pueden gestionar su patrimonio con independencia y relacionarlo más estrechamente con el principio de transparencia al que se debe someter la gestión pública.

Concretamente, de acuerdo con lo previsto en la LRSAL, se define el coste efectivo **como un mecanismo que induce transparencia en la esfera de la gestión pública y, al mismo tiempo, constituye un instrumento para elevar la eficiencia de las entidades locales en el ejercicio de la prestación de los servicios que les corresponden en virtud de sus atribuciones competenciales.** En virtud de lo establecido el Preámbulo de la norma aludida, “se establece la obligación de determinar el coste efectivo de los servicios que prestan las Entidades Locales, de acuerdo con criterios comunes, y se dispone su remisión al Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas para su publicación. Esta medida se considera un paso fundamental en la mejora de la información disponible, eliminando asimetrías, para la toma de decisiones de los ciudadanos y de la Administración, y contribuirá de forma permanente al aumento de la eficiencia. En este sentido, con la publicación agregada de la información de todos los costes efectivos de los servicios prestados por todas las Entidades Locales el Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas contribuye a garantizar el cumplimiento del principio de eficiencia de conformidad con el artículo 7 de la LOEPSF.”

En consecuencia, la aplicación de las políticas de contención de los gastos en los que incurre la administración, así como de la optimización de la gestión de los entes públicos de acuerdo con lo previsto en el precepto 7.2 de la LOEPSF, requiere en primer lugar conocer los costes de las actuaciones que se desarrollan en este ámbito.

En su cuantificación se aplica una metodología, la cual está regulada en la Orden HAP/2075/2014, de 6 de noviembre, por la que se establecen los criterios de cálculo del coste efectivo de los servicios prestados por las entidades locales, cuestión que será analizada en el capítulo sexto de este trabajo.

Habida cuenta de que costes deben ser comunicados al Ministerio de Hacienda para su divulgación, el artículo 116 ter de la LRBRL, encargado de la regulación del coste efectivo,

¹⁹ “**Artículo 137 CE**, El Estado se organiza territorialmente en municipios, en provincias y en las Comunidades Autónomas que se constituyan. Todas estas entidades gozan de autonomía para la gestión de sus respectivos intereses”.

instaura los parámetros mínimos que han de informar las operaciones que se efectúan para determinar este importe:

- “Todas las Entidades Locales calcularán antes del día 1 de noviembre de cada año el coste efectivo de los servicios que prestan, partiendo de **los datos contenidos en la liquidación del presupuesto general y, en su caso, de las cuentas anuales aprobadas de las entidades vinculadas o dependientes, correspondiente al ejercicio inmediato anterior.**
- El cálculo del coste efectivo de los servicios **tendrá en cuenta los costes reales directos e indirectos de los servicios conforme a los datos de ejecución de gastos** mencionados en el apartado anterior: Por Orden del Ministro de Hacienda y Administraciones Públicas se desarrollarán estos criterios de cálculo.
- Todas las Entidades Locales comunicarán los costes efectivos de cada uno de los servicios al Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas para su publicación”.

Siguiendo a Hurtado (2014), “Aun cuando la norma menciona *costes reales directos e indirectos* no exige ni pretende que las entidades locales dispongan de una contabilidad analítica,²⁰ lo que viene siendo deseable desde hace tiempo. Por operatividad, la norma asimila el concepto de coste con el de gasto y, en consecuencia, el importe de aquél con el de las obligaciones reconocidas para la prestación de cada servicio, lo que se deriva de la expresión de *costes resultantes de la ejecución de los gastos.*”

Por otra parte, importante destacar el fortalecimiento de las provincias y por tanto la potenciación de las diputaciones provinciales por parte de la LRSAL, implicándolas en un nuevo papel que se deriva de la inclusión de los costes efectivos como elemento fundamental para la selección de la modalidad en que se gestionan los servicios que se manifiestan con mayor intensidad cuando dicha norma recoge la intervención o la actuación de las mismas. Intervención que tiene una doble manifestación: en la propia prestación de dichos servicios y en el seguimiento que las diputaciones asumen en este contexto.

Finalmente, como se verá más adelante, se ha de advertir sobre algunas de las especulaciones y críticas vertidas sobre el coste efectivo por diversos especialistas universitarios y gestores locales. Estas versan sobre diferentes aspectos, como la controversia existente en torno a su denominación de “Coste Efectivo”, sobre la que se ha indicado que, por su contenido, desde la perspectiva doctrinal, no puede denominarse “Coste” sino “Gasto”, así como con en relación al

²⁰ La contabilidad analítica o contabilidad de costes puede definirse de acuerdo con los Principios generales sobre contabilidad analítica de las administraciones públicas (IGAE, 2004), como “el conjunto de técnicas contables que permite el estudio de una organización tanto desde el punto de vista orgánico como funcional mediante el análisis detallado de sus componentes con el objetivo de obtener información relevante sobre el proceso de formación de costes e ingresos tanto temporal como cualitativamente, de manera eficiente”.

sobrenombre de “Efectivo”, que, a consecuencia de su indefinición conceptual, puede producir mayor confusión y cuya única intención es diferenciarlo del concepto de “Coste Real” derivado de la Contabilidad Analítica, programada por la IGAE en diversos documentos, e incluso individualizada para la Administración Local con las adaptaciones necesarias para este ámbito, que se divulgan en diferentes publicaciones.

Se ha de mencionar asimismo otra controversia, introducida por los especialistas universitarios y gestores locales, como es la duda sobre la consideración de que el coste efectivo se pueda considerar como un elemento conveniente para evaluar la eficiencia en la utilización de los recursos administrativos y, consecuentemente, la escasa utilidad para la gestión económica diaria de los entes locales, entre otras razones, porque su determinación está planificada para hacerse sólo una vez cada año, una vez finalizado el ejercicio.

2.2 Relevancia del coste efectivo y el nuevo papel de las diputaciones.

Desarrollando lo enunciado en el apartado anterior respecto a la potenciación de la provincia, nos encontramos ante uno de los aspectos clave introducidos por la LRSAL que desde su Exposición de Motivos enuncia que entre sus objetivos se identifica el de robustecer el rol de las Diputaciones Provinciales a través de la coordinación de ciertos servicios que se desarrollan con carácter mínimo en las poblaciones de menos de 20.000 habitantes.

De acuerdo con González, *et al* (2015) “Esta atribución provincial debe analizarse teniendo presente las prescripciones de los artículos 36 y 26.2 de la LRBRL, lo cual viene a configurar un marco jurídico complejo, de dudosa constitucionalidad ya que podría resultar afectada tanto la potestad de autoorganización de los servicios municipales como la autonomía de dichos entes constitucionalmente garantizada”.

De este modo, en virtud de lo contenido en el artículo 26.2 de la LRBRL, modificado por la LRSAL, en aquellos municipios de menos de 20.000 habitantes, la Diputación Provincial o, en su caso, la entidad análoga, se ocupará de la coordinación de los servicios que a continuación se detallan: (véase figura 1). Para Medina (2014) se ha de analizar desde múltiples perspectivas en qué se traduce esta interpretación del artículo 26.2 LRBRL, en tanto que, en el mismo sentido que el otorgado por González *et al.* (2015), pone en jaque el ejercicio de autonomía de la administración local. Siguiendo a Medina (2014), el único sentido que puede otorgarse al precepto aludido de la LRBRL sin que se contraríe lo dispuesto en la Constitución es reconocer que los municipios, en el ejercicio de su autonomía, podrán coordinar los servicios con las diputaciones de acuerdo a sus preferencias, por lo que en sus manos seguirá residiendo el poder de decisión.

Medina (2014) refiere que, en consecuencia, este deber de coordinación puede entenderse como una “condición suspensiva”, dado que se requiere de la aceptación de los municipios para que esta coordinación se pueda llevar a término. Para Souvirón (2014) se trata de una coordinación “de oportunidad” porque podrá o no darse en función de los acuerdos que puedan formalizarse al respecto. De acuerdo con Bobban (2019) el *leit motiv* de este tipo de coordinaciones se encuentra en la posibilidad de que la administración local pueda beneficiarse de la producción de economías de escala a través de la cooperación²¹. Para Boix (2015) la concentración de servicios públicos ya era una práctica existente, en especial en los municipios de menor dimensión, siendo la auténtica novedad los términos en los que se establece.

La implementación de la coordinación de los servicios enunciados en el mencionado artículo 26.2 de la LRBRL, reflejados en la figura 1, la Diputación, **con la aquiescencia de aquellos municipios que, por sus características, queden bajo su ámbito de supervisión**, ha de proponer al Ministerio de Hacienda el modo de desarrollar la prestación, escogiendo entre la prestación directa o la implantación de fórmulas de gestión participada como son, entre otros, los consorcios o mancomunidades (Medina, 2014)²². Wollmann (2014) ha referido que esta gestión coordinada obliga a las administraciones locales a “dejarse tutelar”, lo cual debe ser aceptado con cautelas para evitar que se asuma como cotidiana una pérdida de soberanía, que podría poner entre las cuerdas a la administración local si se permite de forma generalizada la “desmunicipalización” en favor de la “recentralización”.

A fin de minorar los costes efectivos de dichos servicios, el Ministerio tendrá que decidir en última instancia sobre la propuesta que se le haya presentado, en la que se hará constar un informe elaborado por la Comunidad Autónoma si es este ente sobre el que recae el ejercicio de tutela. De acuerdo con Souvirón (2014) habría que determinar si el Ministerio aprueba esta propuesta de acuerdo a sus propios criterios o bien bajo la aplicación de ciertos parámetros a través de los que cuantificar si se reduce el coste efectivo del servicio o no. Si bien la interpretación más adecuada sería esta última, de acuerdo con Souvirón (2014) no se ha precisado plenamente en el texto legal.

En los casos en los que la Diputación o la entidad análoga de referencia sea la que asume el desarrollo de las prestaciones públicas, deberá repercutir a las entidades locales el coste efectivo

²¹ A tenor de lo expuesto por Bobban (2019), los municipios más grandes tienen mayor capacidad para generar economías de escala y aprovecharse de las mismas. En este sentido, si bien su estudio está desarrollado en el contexto de Canadá, sus principios son plenamente aplicables al contexto español en tanto que los aspectos sobre los que se incide son coincidentes: el autor examina qué resultados pueden alcanzarse con la cooperación institucional, subrayando que cuanto más amplia es la unidad de gestión, más eficiente es.

²² De acuerdo con Medina (2014) la necesidad de aquiescencia plantea dudas sobre el ejercicio de coordinación que, para este autor, sería más bien interpretable como una cooperación, ya que no existirá coordinación sin la voluntad de los entes locales. La existencia de condiciones, no obstante, es necesaria, habida cuenta que de lo contrario se estaría privando de autonomía a los entes locales para el ejercicio de sus competencias, lo que contraviene la Constitución.

de los mismos en virtud del grado de utilización. En el caso de que estos servicios se financiaran mediante tasas y su desarrollo se hubiera asumido por la Diputación o aquella entidad equivalente a este órgano, será dicho ente al que se dirige la tasa que se corresponde con la ejecución de estos servicios a los que se refiere.

Figura 1. Análisis de los servicios obligatorios coordinados por las diputaciones I en los municipios de menos de 20.000 habitantes.



Fuente: Elaboración propia a partir del precepto 26.2 LRBRL

Ahora bien, en los casos en los que la Diputación o, en su caso, la entidad análoga atestigüe mediante un informe elaborado bajo demanda del municipio, que dicho municipio está capacitado para desarrollar los servicios referidos anteriormente incurriendo en un coste efectivo inferior al que tendría lugar en otros escenarios (es decir, en los casos en los que la gestión se encomendara a la Diputación u otros organismos análogos), será dicho municipio el que podrá adjudicarse el desarrollo de los mismos.

En última instancia, se ha de subrayar que esta coordinación no tiene otro fin que el de asegurar que se cumpla con la regulación sobre estabilidad en el ámbito presupuestario, haciendo tangible la sostenibilidad financiera en virtud de lo dispuesto en el 10.3²³ LRBRL.

En el mismo sentido, en el artículo 36.3 LRBRL, vinculado a los artículos 26.2 y 36 de la misma Ley se dispone que la cooperación que las Diputaciones o los entes análogos a los municipios

²³ “Artículo 10.3 LRBRL, la coordinación de las Entidades Locales tendrá por objeto asegurar el cumplimiento de la legislación de estabilidad presupuestaria y sostenibilidad financiera”.

que se establece en el artículo 36 se destinará con carácter preferente a la institución y el despliegue óptimo de estas prestaciones mínimas que toda corporación local ha de desarrollar. En consecuencia, se concluye que la coordinación encomendada a las Diputaciones o entidades equivalentes apunta a la consecución de una determinada finalidad: la eliminación de disfunciones o duplicidades. De este modo, se puede relacionar la coordinación con los principios de eficacia y eficiencia, estrechamente vinculados con el coste efectivo.

2.3 Del coste estándar al coste efectivo de los servicios

Siguiendo a Simón (2013), “la novedad más radical de la reforma introducida por la LRSAL era el establecimiento del coste estándar. Pese a la indefinición del concepto y la deslegalización de su regulación, el coste estándar se erigió en la piedra angular del Anteproyecto de la LRSAL. Se fijaba por real decreto, y su incumplimiento implicaba para el municipio la pérdida de la aptitud en la prestación del servicio y su traslado a la provincia, de ahí que fuese una de las previsiones más criticadas del Anteproyecto por el Consejo de Estado, puesto que implicaba un *eventual desampoderamiento injusto*, que podría constituir una injerencia inadmisibles en la autonomía local garantizada a los municipios por los artículos 137 y 140²⁴ de la CE.”

Lo expuesto por Simón (2013), no se deriva en exclusiva del hecho de que como tal, el coste estándar supusiese una reducción de las competencias municipales –algo que entra dentro de la competencia básica del Estado–sino a causa de diversos motivos, entre los que se recalcan de manera abreviada, los siguientes:

- a) Porque se llevaba a cabo una injerencia en las competencias atribuidas a los municipios a través de una habilitación en blanco al Gobierno. Y es que, en relación con el contenido del Real Decreto, no se predeterminaba legalmente nada (órgano evaluador, procedimiento, características, indicadores y estándares de calidad del servicio, etc.).
- b) Una segunda crítica del órgano consultivo es que el Anteproyecto no tomaba en consideración las especificaciones de los municipios, sino que preveía un único coste estándar para todos ellos²⁵. Hay que tener en cuenta que, de acuerdo con Souvirón (2014) la traslación de los servicios obligatorios prestados por encima del coste estándar afectaría a todos los municipios con menos de 20.000 habitantes, representando un 96,19% del total de municipios españoles. (7.812 de 8.124)²⁶

²⁴ “**Artículo 140 CE.** La Constitución garantiza la autonomía de los municipios. Estos gozarán de personalidad jurídica plena. Su gobierno y administración corresponde a sus respectivos Ayuntamientos, integrados por los Alcaldes y los Concejales. Los Concejales serán elegidos por los vecinos del municipio mediante sufragio universal, igual, libre, directo y secreto, en la forma establecida por la ley. Los Alcaldes serán elegidos por los Concejales o por los vecinos. La ley regulará las condiciones en las que proceda el régimen del concejo abierto”.

²⁵ Según el Consejo de Estado, “no parece adecuado que este deba ser único para todos los municipios, habida cuenta de la gran heterogeneidad que caracteriza la realidad municipal española; ello aconseja sugerir que se introduzcan tales factores de corrección, que habrían de atender a diversas variables, como la orografía, el clima o la estructura social y económica del municipio, entre otros”.

²⁶ Fuente INE: 1 de enero de 2018

- c) En tercer lugar, sostenía el Consejo de Estado que la evaluación individualizada del coste estándar de los distintos servicios podría “hacer operar de manera inadecuada las obligaciones de estabilidad presupuestaria y de sostenibilidad financiera” previstas en la LOEPSF. Ello se produciría al someter a control cada competencia o servicio, con independencia de que la actuación municipal fuese eficiente en su conjunto.
- d) El Consejo de Estado criticaba, en cuarto lugar, la traslación del ejercicio de las competencias municipales a las diputaciones, dado que estas son *entidades locales que poseen una representación de carácter indirecto a las que corresponden competencias funcionales* de asistencia, pero sin la legitimidad política de que gozan los ayuntamientos para prestar sus funciones materiales.

Ante los reproches del Consejo de Estado, el Gobierno, en la aprobación del Proyecto de Ley, no profundizó en el concepto de coste estándar ni restringió su alcance, sino que simplemente lo eliminó, sustituyéndolo por otro concepto muy desigual, tanto por la metodología de cálculo como, sobre todo, por los efectos que produce: **El coste efectivo de los servicios.**

Esta nueva magnitud obligo a una profunda revisión del articulado del Anteproyecto, fundamentalmente en relación con la intervención de las entidades públicas locales. El definitivo artículo 116 ter LRBRL, transcrito íntegramente en el primer epígrafe de este capítulo, fue redactado con un objetivo más suavizado: el de obligar a las entidades locales a computar anualmente, con antelación al 1 de noviembre, el coste efectivo de los servicios que recaen bajo su ámbito competencial.

Para su cómputo habrán de considerar los costes reales directos e indirectos de los servicios, de acuerdo con los datos obtenidos de la ejecución del presupuesto general, y asimismo de acuerdo con las cuentas anuales de las entidades vinculadas a estas o, en su caso, dependientes de las mismas, para lo cual se ofrecerá una información completa de estos costes para cada entidad local.

En este contexto, todos Ayuntamientos y corporaciones locales habrán de comunicar el resultado alcanzado para cada servicio en virtud del cálculo efectuado al Ministerio de Hacienda para que este los haga públicos.

Al respecto, esta medida es considerada como se indicó previamente en referencia al preámbulo de la LRSAL “un paso fundamental en la mejora de la información disponible, eliminando asimetrías, para la toma de decisiones de los ciudadanos y de la Administración, y contribuirá de forma permanente al aumento de la eficiencia”.

2.4 Experiencias en la implantación de la contabilidad analítica en las entidades locales.

En primer lugar, se ha de partir considerando que el cálculo del coste efectivo no constituye una novedad absoluta implantada por la LRSAL; en efecto, la necesidad de determinar cuál es el coste de los servicios que se desarrollan en el ámbito de la administración local es una cuestión que se viene trabajando desde hace años. Sin embargo, se ha de acentuar que la LRSAL es el hito normativo que pone fin a un cúmulo de referencias a esta dimensión, que se contienen, entre otros textos legales, en la CE, en la LBRL, en la LOEPSF y en la LT.

En consecuencia, se advierte que cálculo del coste efectivo no es un fenómeno completamente innovador habida cuenta de que en las disposiciones sobre el régimen local ya se contemplaban con carácter previo a la LRSAL la obligación de computar los costes de los servicios públicos bajo ciertos escenarios y supuestos. A pesar de ello, la novedad reside en dos elementos: por un lado, en que en la LRSAL se generaliza la obligación de efectuar este cálculo, que tendrán que efectuarlo todas las entidades locales en todos los ejercicios, y, por otro lado, como segundo elemento novedoso se ha de referir la obligación de publicidad sobre estas magnitudes, que hace tangible el principio de transparencia.

Del examen del artículo 116 ter LRBR que se efectuó anteriormente, **en primer lugar, se pone de manifiesto que se renuncia a la obtención de la información relativa a los costes efectivos de los servicios a partir de la contabilidad analítica.** Al respecto, no son nuevas las iniciativas dirigidas a su implantación generalizada, pero, salvo casos muy puntuales, estas no han fructificado o se han ido diluyendo por diferentes motivos o se están desarrollando e implantando muy lentamente, por lo que esta alternativa hacía inviable la aplicación del precepto y, en última instancia, atender el cumplimiento de un principio contenido en la LOEPSF.

En torno a aquella preocupación y problemática señalada, la Federación Española de Municipios y Provincias (FEMP, 2003) recalcó que “los gestores que han mostrado su preocupación por la implantación de un sistema de costes en su ayuntamiento e incluso por una contabilidad analítica, muy a menudo y a pesar de su meritorio esfuerzo, han sucumbido en el intento de llevar a cabo una verdadera implantación de un sistema de costes”. En consecuencia, la citada Federación rubricó en enero 2003 junto a la Universidad Pública de Navarra, un protocolo diseñado para promover y confeccionar un proyecto con el fin de instituir una metodología de cálculo del coste de los servicios municipales, concibiendo que la Administración local debía disponer de instrumentos con los que optimizar los procesos gestión

y alcanzar un mayor nivel de eficiencia en la prestación de los servicios que les corresponden. A dicho proyecto se adhirieron 11 municipios.

También en relación con esas iniciativas la IGAE ha trabajado en el sistema CANOA partiendo de un modelo contable estándar, adaptable a cada ente que lo aplique, con el fin de estimar el coste de cada una de las actividades desplegadas por cada unidad y conseguir información a partir de la que examinar cómo se gestionan los recursos de la administración local, individualizando cuál es el nivel de producción de estos bienes y servicios de los que los entes locales se ocupan y, en consecuencia, conseguir información a través de la que poder establecer las tasas y precios públicos que, en su caso, se repercutirán. A pesar de su utilidad, se ha de matizar que este cálculo no persigue como objetivo de la determinación de los costes efectivos de los servicios.

Posteriormente la aprobación de la Orden EHA/1037/2010, de 13 de abril marco un punto muy importante respecto al cálculo de coste en las administraciones públicas al incluir los puntos 25 y 26 de la Memoria de la Cuentas Anuales,²⁷ “Información sobre el coste de las actividades” e “Indicadores de gestión”, respectivamente. En este sentido, Carrasco et al. (2015) han expuesto que “la IGAE muestra su interés cuando añade explícitamente que para la confección de esta información se aplicaran los principios desarrollados en el documento *Principios generales sobre Contabilidad Analítica de las Administraciones Públicas (PGCAAP)*. Si bien con posterioridad, y ante posibles discrepancias interpretativas que se pueden derivar de la lectura del documento mencionado, publico 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. En dicha Resolución se menciona de manera taxativa que será de aplicación la metodología expuesta en el

²⁷ “Las entidades locales, a la terminación del ejercicio presupuestario, formarán **La Cuenta General** que pondrá de manifiesto la gestión realizada en los aspectos económico, financiero, patrimonial y presupuestario (Artículo 208 TRLRHL). Por su parte, la regla 44 de la Orden HAP/1781/2013, de 20 de septiembre, por la que se aprueba la Instrucción del modelo normal de contabilidad local, establece que La Cuenta General de la entidad local mostrará la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera, de los resultados y de la ejecución del presupuesto. Podemos concluir que La Cuenta General constituye el instrumento transmisor de la información contable a los distintos usuarios, ya sean el resto de Administraciones Públicas, ciudadanos y órganos de control externo. (Sindicatura de Comptes de la Comunitat Valenciana)”.

“La regla 45 señala que las cuentas anuales que integran la Cuenta de la propia entidad local y las que deberá formar cada uno de sus organismos autónomos son las siguientes:

- a) El Balance.
- b) La Cuenta del resultado económico-patrimonial.
- c) El Estado de cambios en el patrimonio neto.
- d) El Estado de flujos de efectivo.
- e) El Estado de Liquidación del Presupuesto.
- f) La Memoria”.

Por su parte el artículo 211 TRLRHL, como ya se ha señalado anteriormente, establece: “Los municipios de más de 50.000 habitantes y las demás entidades locales de ámbito superior acompañarán a la cuenta general:

- a) Una memoria justificativa del coste y rendimiento de los servicios públicos.
- b) Una memoria demostrativa del grado en que se hayan cumplido los objetivos programados con indicación de los previstos y alcanzados, con su coste.

La memoria completa, amplía y comenta la información contenida en los otros documentos que integran las cuentas anuales”.

documento PGCAAP siempre y cuando no contradiga las normas desarrolladas en dicha Resolución”.

Como último elemento de la evolución de la contabilidad analítica en el ámbito local, tenemos la Orden HAP/1781/2013, en la que se aclara que la información contenida en las notas 26 y 27, denominadas “Información sobre el coste de las actividades” e “Indicadores de gestión” se efectuará como mínimo en relación a aquellos servicios y actividades que estén financiadas con tasas u otros precios públicos y en exclusiva en aquellos ámbitos municipales que dispongan de, al menos, 50.000 habitantes.

Además, la DT 3ª de la mencionada Orden HAP/1781/2013 prorroga hasta el año 2017 el requisito de presentación de esta información en la memoria anual.

En último lugar, es la LRSAL el hito legislativo que incorpora el concepto de coste efectivo, que es el objeto de estudio sobre el que se proyecta este TFG.

2.5 Diferentes tipos de cálculo de costes en las Entidades Locales.

Distintas normas imponen a los gestores de las Entidades Locales la realización de análisis de costes, previos a la realización de determinadas actuaciones, o bien a posteriori, informativos del resultado de gestión.

La modificación introducida por la LRSAL en el articulado de la LRBRL, no es por tanto la primera en cuanto a la exigencia de realizar un cómputo de los costes que se corresponden con el ejercicio de los servicios públicos locales. No obstante, como se ha destacado en el primer apartado de este capítulo, la generalización en el alcance de este cálculo, que ahora abarca todas las entidades locales, a todos los servicios, y empleando un método expreso para el cálculo es el elemento innovador que se introduce en 2013 con la LRSAL, así como la conexas obligación de publicación de estos importes.

Junto con el coste efectivo que introdujo la LRSAL, coexiste la necesidad de efectuar otros estudios económicos. Los dos que con más frecuencia se han de realizar en las EELL y cuyas características se van a comparar a continuación, con el fin de intentar analizar sus principales similitudes y diferencias.

2.5.1 Cálculos necesarios para establecer tasas y precios públicos en las corporaciones locales.

Cuando una entidad local pretende recaudar una cantidad como contraprestación por prestar una determinada actividad o por el uso del dominio público, el TRLRHL le impone la necesidad de calcular y acreditar, previamente al establecimiento de dicho importe, los costes de esa actuación que va a recibir el particular o el valor de ese uso de los bienes públicos.

Sin pretender analizar de manera exhaustiva los pormenores del expediente para la determinación de los importes, y sus matices según la distinta naturaleza jurídica del ingreso público resultante, sí se destacan varias cuestiones que se han establecido en relación con este informe técnico económico.

- Según el artículo 24.2 TRLRHL, se pretende determinar el coste real o el previsible del servicio o prestación pública, es decir: el valor de mercado que alcanzaría la utilidad derivada de la utilización o el aprovechamiento de dichos servicios si los bienes fueran privados.
- Se admite que formen parte de la tasa en caso de servicios, conceptos tan poco concretos como, “todos los costes necesarios para garantizar el mantenimiento y desarrollo razonable del servicio”. Se incluyen en esta amplia definición: costes directos e indirectos, amortización del inmovilizado, y otros costes que se consideren necesarios para esos fines.
- En el caso del dominio público, la valoración puede realizarse de acuerdo a las pautas marcadas por la Orden ECO/805/2003.
- El informe es preceptivo y su ausencia vicia de nulidad la tramitación del expediente de determinación del ingreso.

2.5.2 Información de costes en la Cuenta General de las Entidades Locales.

Según la Regla 13.b de la Orden HAP/1781/2013, una de las finalidades de la contabilidad pública local ha de ser proporcionar información a través de la que facilitar la labor de establecer el coste y el rendimiento generado por la prestación de los servicios públicos.

En este contexto, las reglas 13 y 48 de la mencionada Orden desarrollan el mandato del artículo 211 TRLRHL, y prevén la necesidad de que la Cuenta General de determinadas entidades locales incorpore en la Memoria un estudio del coste de los servicios que prestan.

En particular, lo ya referido en el apartado 2.4 de este capítulo en relación a la información disponible en las notas 26 y 27, designadas con los títulos respectivos de “Información sobre el coste de las actividades” e “Indicadores de gestión” se confeccionará como mínimo respecto a los servicios y actividades que se financian con cargo a tasas o contraprestaciones basadas en precios públicos y exclusivamente tendrán que elaborar esta información los municipios con una población igual o superior a 50.000 habitantes.

Según la Disposición Transitoria Tercera de la Orden HAP/1781/2013 deberá rendirse en las cuentas anuales del ejercicio 2017, lo que sucederá en el ejercicio 2018.

La documentación a presentar por las entidades circunscritas bajo el ámbito de aplicación de la regla establecida en la Orden HAP/1781/2013, se exhibe a continuación:

- a) En primer lugar, se habrá de elaborar una memoria en la que se justifiquen los costes y rendimientos que se obtienen por cada uno de los servicios públicos que se prestan.
- b) Además, se tendrá que contar con una memoria en la que se compruebe el grado de consecución de cada uno de los objetivos proyectados, refiriendo cómo ha contribuido el gasto efectuado al logro de los mismos.

Tabla 1: Modelos vigentes sobre el cálculo de costes en la Administración Local

	Ingresos (Tasas y Precios públicos)	Artículo 211 del TRLRHL	Artículo 116 ter de la LRBRL
Ámbito subjeto	Todas las EE.LL con capacidad tributaria	Municipios de más de 50.000 hab. Y EE.LL de ámbito superior	Todas las EE.LL
Ámbito objetivo	Previo al establecimiento de cada ingreso de derecho público. (No se realiza si no se exige ingreso, aunque se esté prestando el servicio)	Los servicios públicos y los objetivos presupuestarios	Los servicios de prestación obligatoria y los relacionados con competencias propias
Objetivo	Dependiendo del ingreso: Coste real o previsible Valor de mercado	Coste y rendimiento	Coste efectivo (Importe/UFR/Forma de prestación)
Definición del modelo	Agregación de costes libres realizada por cada entidad, en el caso de servicios Orden ECO/805/2003 en el caso del dominio público	Normativa sobre contabilidad analítica en el ámbito de la AGE	Orden HAP/2075/2014, de 6 de noviembre.
Fuente de la información	Estimaciones futuras en el momento del establecimiento y liquidaciones presupuestarias más estimaciones posteriores	Liquidación del presupuesto	Liquidación del presupuesto
Resultado	Informe	Anexos a la Memoria dentro de la Cuenta General	Modelos recogidos como anexos
Plazos	Con carácter previo al establecimiento del ingreso	Rendición antes del 15 de mayo (artículo 212 TRLRHL)	Antes del 1 de noviembre.
Consecuencias del incumplimiento	Nulidad del expediente	No existe consecuencia en la normativa reguladora	No existe consecuencia en la normativa reguladora

Fuente: “*Nuevos enfoques en la gestión de los servicios públicos locales*”, Merino, V. y Ortega, P., 2018, p. 195, Granada: CEMCi

Después de esta resumida aproximación a los tres modelos, lo deseable sería confluir los tres procedimientos en un único cálculo, ya que la parte principal de la información en los tres casos la obtenemos de las liquidaciones presupuestarias municipales. Para ello sería preciso que se homogenizarán los cálculos, dado que aunque existen diferencias entre los modelos que han de

ser tenidas en cuenta, existen también similitudes que tienen como consecuencia que el mantenimiento de su exigencia independiente suponga la reiteración de cálculos en las entidades locales obligadas a realizar y presentar las diversas informaciones.

2.6 Coste efectivo versus coste real en el ámbito de la Administración Local.

El coste de los servicios públicos locales se calcula fundamentalmente por dos razones, por imperativo legal y para mejorar la gestión de los recursos locales, distinguiendo más de un coste de los servicios públicos:

- **Coste real de prestación** de los servicios públicos locales. (Contabilidad analítica)
- **Coste efectivo** de los servicios públicos locales. (Contabilidad Presupuestaria)

Por tanto, el coste real por la prestación de un servicio público local no debe confundirse con el coste efectivo de un servicio público local, dado que su determinación se regula fundamentalmente a través de un diferente marco jurídico, tienen diferentes objetivos y una diferente metodología de cálculo.

Al respecto, se ha de matizar que, si bien la normativa que regula la finalidad del coste efectivo es muy clara, existe cierta confusión sobre cuáles son dichos objetivos, quizás provocada por la incorrecta identificación de lo que denominamos coste real de prestación de un servicio (cuya metodología de cálculo queda desarrollada en la Resolución de 28 de julio de 2011, de la IGAE, en la que se establecen los parámetros a aplicar para la confección de la información relativa a los costes de actividades públicas y el establecimiento de los indicadores de gestión que se incluirán en la memoria de las cuentas anuales del PGCP), con el concepto de coste efectivo de los servicios públicos locales (cuyo procedimiento de cuantificación se contiene en la Orden HAP/2075/2014).

Para tratar de esclarecer esta confusión, se ha tratado de compilar la normativa vigente a fin de discernir **para qué sirve y para qué no sirve el cálculo del coste efectivo** de la actividad pública local.

¿Con qué finalidad se calcula el coste efectivo en el ámbito de los servicios prestados por la administración local?

- De acuerdo lo establecido en el preámbulo de la LRSAL,
“[...] como **medida de transparencia**, se establece la obligación de determinar el coste efectivo de los servicios que prestan las Entidades Locales, de acuerdo con criterios comunes, y se dispone su remisión al Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas para su publicación. Esta medida se considera un paso fundamental en la **mejora de la**

información disponible, eliminando asimetrías, para la toma de decisiones de los ciudadanos y de la Administración, y contribuirá de forma permanente al aumento de la eficiencia. En este sentido, con la publicación agregada de la información de todos los costes efectivos de los servicios prestados por todas las Entidades Locales el Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas contribuye a garantizar el cumplimiento del principio de eficiencia de conformidad con el artículo 7 de la LOEPSF”.

¿Con qué fin no se calcula el coste efectivo en el ámbito de los servicios prestados por la administración local?

En virtud de lo dispuesto en el preámbulo de la Orden HAP/2075/2014, **no es el propósito de la determinación del coste efectivo establecer ni fundamentar los costes de las prestaciones públicas para los siguientes usos:**

- Ser tenidos en cuenta en los informes técnico-económicos elaborados con antelación a la formulación de acuerdos versados sobre la fijación de tasas o cualquier otro precio público de los referidos en el artículo 25 TRLRHL.
- Servir de base para instituir los precios públicos de acuerdo con lo previsto en el artículo 44 TRLRHL.
- Servir de referencia en la elaboración del contenido de la memoria justificativa sobre la relación de los costes y el desempeño obtenido con el desarrollo de los servicios públicos mencionada en el artículo 211 TRLRHL.
- Emplearse para completar la información sobre los costes de las actividades y los indicadores sobre gestión pública que se definen en la Memoria de las Cuentas anuales previstas en los PGCP aplicables en el entorno de la Administración Local.

Por otro lado, para terminar de aclarar la confusión sobre coste real y coste efectivo, se realiza a continuación de manera resumida una exposición sobre la normativa, objetivos y definiciones básicas para el cálculo de costes de la contabilidad analítica local.

En primer lugar, puede definirse un “Sistema de Contabilidad Analítica”, como “aquel mecanismo que permite la **obtención periódica de información relevante de la circulación interna del Ente Público**, desde el punto de vista orgánico y funcional, detallando el proceso de formación del coste e ingresos de manera eficiente” (IGAE,2004).

2.6.1 Marco jurídico básico de la contabilidad analítica local.

La iniciativa de normalización contable en España se origina desde un doble plano: en primer lugar, está establecida en el ordenamiento jurídico y en segundo lugar, es una exigencia de la sociedad, que exige a las Administraciones Públicas que se provean de un conjunto de herramientas de información contable, análogas a las empleadas en el entorno de la empresa privada, a través de las que sistematizar y presentar su contabilidad.

En el ámbito de la contabilidad analítica local, actualmente podemos destacar como normativa más relevante la siguiente:

- Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales.
- Orden HAP/1781/2013, de 20 de septiembre, por la que se aprueba la Instrucción del modelo normal de contabilidad local.
- 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.

Dentro de este marco jurídico, el elemento coste en la prestación de los servicios siempre ha existido en la Administración Local, aunque en la mayoría de los municipios, con carácter residual y sin que se le prestase la atención debida.

En este sentido, el Real Decreto Legislativo 2/2004 se refiere a los costes en dos sentidos:

- En primer lugar, en materia de tributos, fundamentalmente en lo relativo a las tasas que se establecen, y a los precios públicos que se fijan.²⁸
- En segundo lugar, en materia de contabilidad pública.

El coste en las Tasas:

- Tradicionalmente para el establecimiento o modificación de las **tasas públicas** que se corresponden con la prestación de un servicio o el desarrollo de una actividad, se ha de calcular el coste real o previsible de dicho servicio o actividad, sin que el importe de la tasa pueda exceder, en su conjunto, de dicho coste. La norma incluso llega instaurar una serie de criterios que deben considerarse para calcular dicho coste: por un lado, los

²⁸ “La diferencia principal entre tasa y precio público radica en que en las **tasas** no existe voluntariedad a la hora de solicitar los servicios que originan el nacimiento de la tasa, ya que son imprescindibles para la vida y no son prestados por el sector privado. En los **precios públicos** se da la auténtica solicitud voluntaria de los servicios por los destinatarios, en el sentido de que el servicio no puede ser prestado por entes públicos en situación de monopolio”.

costes directos e indirectos, incluyendo aquellos de naturaleza financiera, la amortización del inmovilizado y aquellos que son necesarios para asegurar el adecuado mantenimiento y grado de desarrollo de dicho servicio o actividad conectada a la satisfacción de dicha tasa (**artículo 24** del TRLRHL).

- Este cálculo debe figurar en un informe técnico-económico, para lo cual el **artículo 25** del TRLRHL, exige que los acuerdos en los que se fija la instauración de una tasa correspondiente con el uso privativo o, en su caso, un aprovechamiento especial de un bien de dominio público con el objeto de cubrir los costes inherentes a dichos usos, ya sea de forma total o parcial tendrán que reflejar el valor de mercado y revelar el grado de cobertura que se prevé de aquellos. En este contexto, será nulo el acuerdo que se establezca sin disponer de la información exigida por el artículo 25 TRLRHL, bien por faltar justificación o bien por carecer completamente de ella.

En lo relativo al coste que se establece en los Precios Públicos:

- En primer lugar, el **artículo 44** del TRLRHL establece que la cuantía de los **precios públicos** debe con carácter mínimo de dar cobertura al coste que se incurre con el desarrollo del servicio o el ejercicio de la actividad que se desarrolla, lo cual exige que este coste se cuantifique.
- En este contexto, el artículo 26 de la Ley 8/1989, añade que todas las propuestas o proyectos en las que se pretenda establecer o modificar la cuantía de los precios públicos tendrá que acompañarse de una memoria económico-financiera en la que se fundamentará la cuantía propuesta y el nivel de cobertura real de los costes verificados en relación a dicho servicio o actividad sobre las que se proyecta.

El coste en la Contabilidad Pública:

- En la **contabilidad pública** el coste se configura como un fin de la propia contabilidad pública, de tal manera que el artículo 205 de TRLRHL, al establecer los fines de la contabilidad señala en su apartado c) “Determinar los resultados analíticos poniendo de manifiesto el **coste** y rendimiento de los servicios”.
- En un sentido similar, tanto la Orden EHA/4041/2004, como la nueva Orden HAP/1781/2013, que en su Regla 13.b), dispone que el SICAL²⁹ debe permitir el

²⁹ **SICAL**: “Sistema de contabilidad integrado que cumple con los requisitos legales recogidos en la actual legislación sobre Haciendas Locales en materia contable, cuyo principal objetivo es el registro de todas las operaciones de naturaleza presupuestaria, económica, financiera y patrimonial que se produzcan en la Entidad así como suministro de información para la toma de decisiones, además de la rendición de cuentas y elaboración de las cuentas anuales del sector público”.

cumplimiento de la obligación de facilitar la información contable necesaria para establecer el **coste** y el rendimiento de las prestaciones públicas.

- Respecto a la Memoria que compone la Cuenta Anual de cada Entidad Local hay que destacar las notas 26 y 27 como gran novedad de la misma cuya confección es obligatoria desde el ejercicio 2017 para aquellos municipios que superen los 50.000 habitantes:

Contenido de la Memoria:

- **De acuerdo con lo dispuesto en la Nota 26, sobre Información relativa al cálculo del coste de las actividades públicas**, la memoria tiene que contener un conjunto de gráficos y cuadros que se dispondrán a modo de resumen para ofrecer una síntesis de los costes acometidos por la administración a la que se refieran, donde se individualizará tanto el coste de la actividad como el nivel que se cubre de este coste con aquellas acciones que generen ingresos. Con carácter mínimo, estos resúmenes deben versar sobre los siguientes aspectos:
 - Costes generales de la entidad a la que se refieren.
 - Coste desagregado de cada elemento que compone la actividad.
 - Coste global de la actividad.
 - Correlación entre costes y, en su caso ingresos de cada una de las actividades desempeñadas.
- **Por su parte, en la Nota 27 se establecen los “Indicadores de gestión”**, consistentes en los mecanismos que se han seleccionado para cuantificar cada variable de las que se consideran principales en relación a los aspectos sobre los que tiene que informarse, considerando que estas puedan ser relevantes en la valoración de la efectividad en la prestación, contemplada desde diferentes perspectivas que conectan con los principios que la administración considera rectores de su actividad. Estos indicadores estarán relacionados con las siguientes áreas:
 - Indicadores de eficacia.
 - Indicadores de eficiencia.
 - Indicador de economía.
 - Indicador de medios de producción.

En la elaboración de la información a la que hacen referencia las notas 26 y 27 se considerarán los parámetros instituidos en los siguientes instrumentos normativos:

- Resolución de 28 de julio de 2011, de la IGAE.

- Principios generales sobre CANOA (IGAE 2004).
- Los indicadores de gestión en el ámbito del Sector Público (IGAE 2007).

Transitoriedad.

- Si bien, la Orden HAP/1781/2013 está en vigor desde el pasado 1 de enero de 2015, la DT 3ª recoge la exceptúa de la obligación de incorporar a las cuentas anuales relativas a los ejercicios de 2015 y 2016 los cálculos sobre los costes de los servicios y la información conectada a la aplicación de los indicadores de gestión que se disponen con la finalidad de destinar un lapso de tiempo a adecuar la práctica de la contabilidad y lograr que las entidades locales puedan familiarizarse con la aplicación de estas previsiones legales. En consecuencia, son las cuentas anuales de 2017 las primeras en las que se aplica esta normativa que se ha descrito previamente.
- Pero esta norma no consideró lo previsto en la normativa sobre el coste efectivo (artículo 116 ter LRBRL), que obligaba a que antes del 1 de noviembre se publique dicha magnitud, por lo que para el ejercicio 2015 y el 2016 ya se disponía de dicha información.

2.6.2 Objetivos de la contabilidad analítica local.

Sin ánimo de efectuar un estudio demasiado exhaustivo al respecto, los objetivos que, con carácter general, se han de perseguir con la institución de un sistema de costes en cualquier entidad local, en virtud de las previsiones contenidas la Resolución de 28 de julio de 2011 de la IGAE en conexión con lo dispuesto en el documento sobre los Principios generales sobre CAAP (IGAE 2004), son los siguientes:

En primer lugar, se analizará lo dispuesto en la resolución de 28 de julio de 2011, de la IGAE.

Objetivo general:

Suministrar la información económica correspondiente con la entidad a la que se refiere, y, en particular, definir los diferentes componentes de coste, las actividades que presta, los ámbitos en los que estas se proporcionan, así como la información conectada con los indicadores de seguimiento que se establecen para medir el grado de cumplimiento de cada área de examen.

Contenido:

- Contiene todo un modelo completo de cálculo de costes.
- El modelo que incorpora es un modelo en base a actividades muy detalladas y reguladas, que deja poco margen a la interpretación.

- Presenta una estructura de costes, mediante un conjunto de figuras previstas en la Resolución que se utilizaran para obtener el coste de los servicios:
 - Elementos de los que se deriva el coste y elementos que generan ingresos.
 - Centros de actividad de los que emanan los costes.
 - Criterios que se articulan para su asignación.
- No obstante, a pesar de su exhaustiva regulación, no aporta un modelo para aplicar sistemáticamente a cualquier entidad por lo que requiere de adaptación.
- Las normas y criterios que contiene generan la necesidad de un análisis previo de la Entidad para determinar cómo ajustar los objetos definidos, a las singularidades de la Entidad.

PGCAAP (IGAE 2004).

Objetivo general:

- Instaurar un corpus normativo y un conjunto de parámetros a través de los que componer un marco referencial que contribuya a la institución de sistemas de contabilidad analítica que rijan en el seno de las administraciones públicas.

Objetivos específicos:

- Servir de base a desarrollos posteriores.
- Estipular agregados contables³⁰ a través de los que pueda individualizarse el coste de las variables que representen los procesos de los que se ocupa la entidad en la que se aplican.
- Responder a las siguientes preguntas: ¿en qué se gasta? ¿Quién o quiénes son los beneficiarios? y ¿con qué fin se han establecido estos servicios o actividades?
- Plantear parámetros para el reparto de los citados costes (es decir, presentar criterios con fines redistributivos).
- Definir los documentos normalizados básicos de información mínima a obtener y otros, según las necesidades de los gestores.

2.6.3 Conceptos generales para el cálculo de costes.

Respecto al modelo metodológico a utilizar para la cuantificación del coste efectivo establecido por la Orden HAP/2075/2014, en apariencia, podríamos decir que se trata de un desarrollo simplificado del contenido de un modelo basado en la contabilidad analítica. No obstante, el

³⁰ Agregados Contables: “es toda operación en virtud de la cual se tiende a resumir un conjunto de variables, datos, observaciones, etc. por medio de un pequeño número de magnitudes, llamadas representativas. De esta forma, debe entenderse como agregado a aquella magnitud o relación significativa que, de hecho, reemplaza a un conjunto de magnitudes o relaciones detalladas”.

modelo no es tan simple en su aplicación como veremos más adelante en el capítulo sexto de este TFG.

Conviene por ello realizar una visión rápida y muy simplificada de los conceptos generales de la contabilidad analítica local,³¹ para poder confeccionar la información relativa al importe de las actividades de la administración, conectadas a los indicadores de gestión que se establecen en la Memoria de las cuentas anuales del PCP.

En general, en la definición de un sistema de estimación de costes, se han identificado los siguientes conceptos:

Los objetos de coste, que hacen referencia a las dimensiones medibles y relevantes que tendrán que tenerse presentes en los procesos decisionales y, concretamente, en las actividades de planificación y supervisión de los costes de las entidades públicas, cuyo conocimiento es necesario por diversos motivos:

En primer lugar, porque constituye un **elemento de coste**, que se define 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” (IGAE, 2011). Al respecto, en el ámbito de la contabilidad de costes para Administración Local y atendiendo a la naturaleza y origen de la información, los elementos de coste se clasifican en costes externos y costes calculados, identificándose las siguientes partidas:

COSTES EXTERNOS

COSTES DE PERSONAL

- Sueldos y salarios
- Indemnizaciones
- Cotizaciones sociales a cargo del empleador
- Otros costes sociales
- Indemnizaciones por razón del servicio
- Transporte de personal

ADQUISICIÓN DE BIENES Y SERVICIOS

- Coste de materiales de reprografía e imprenta
- Coste de otros materiales
- Adquisición de bienes de inversión
- Trabajos realizados por otras entidades

SERVICIOS EXTERIORES

- Coste de investigación y desarrollo del ejercicio
- Arrendamientos y cánones
- Reparaciones y conservación
- Servicios de profesionales independientes

³¹ Simplificamos los conceptos para el cálculo de costes, dado que profundizar sobre la metodología de la contabilidad analítica podría ser objeto de otro Trabajo Fin de Grado.

Transportes
Servicios bancarios y similares
Publicidad, propaganda y relaciones públicas
Suministros
Comunicaciones
Costes diversos

TRIBUTOS

COSTES FINANCIEROS

COSTES DE TRANSFERENCIAS

OTROS COSTES

COSTES CALCULADOS

AMORTIZACIONES

En segundo lugar, porque constituye un **centro de coste**, que se define como “cada una de las unidades significativas en que se considera dividida la organización con el objetivo de obtener una información suficiente para el análisis del coste respondiendo a la pregunta básica de ¿quién consume?” (IGAE, 2004).

En tercer lugar, porque tienen una actividad homogénea y ubicación y responsabilidad única. En relación a sus caracteres y atendiendo a la participación que tiene lugar en el proceso de formación del coste, se diferencian los siguientes tipos de coste: principales, auxiliares, directivos, administrativos y generales (centros DAG), anexos y mixtos.

En cuarto lugar, porque consisten en una **actividad o servicio**, que son descritas como el “conjunto de actuaciones que tienen como objeto la utilización combinada de factores en un proceso productivo para obtener bienes o prestar servicios, con la suficiente importancia relativa como para determinar su individualización” (IGAE, 2011).

Desde una perspectiva genérica, pueden decretarse una serie de rasgos que individualizar en estas actividades:

- Que este ámbito de actuación sea en sí mismo un servicio público al que corresponda recaudar una tasa o un precio y consecuentemente haya que determinar su importe.
- Que esta actividad o prestación pueda individualizarse y cuantificarse técnicamente.
- Que el importe justifique su consideración de forma individual.
- Que tenga una particular relevancia para la entidad que la gestiona.

El grado de cobertura de costes. La dirección debe tener conocimiento de este dato, teniendo en cuenta que la Administración es una organización sin fines de lucro, en la que no se busca el beneficio sino la eficiencia en la prestación de bienes y servicios. Este grado de cobertura es la diferencia entre los costes inherentes al desarrollo de la actividad y los derivados de las mismas.

En definitiva, el marco referencial de un modelo de computación de costes ha de interpretarse como la medición de las relaciones que se constituyen entre los diversos componentes que forman su estructura y, en consecuencia, exhiben el proceso de generación de estos costes en cada fase del proceso, desde la implantación del servicio hasta su completo despliegue, lo cual permite rastrear cada etapa de gasto en el que se incurre.

Esta trazabilidad tiene que delimitarse por etapas a fin de describir de forma secuenciada cada fase a fin de permitir emplearla como vehículo informativo en los procesos de decisión en relación a estas actividades.

Con respecto a los **Indicadores de gestión establecidos en el ámbito de los servicios públicos municipales**, de acuerdo con el documento sobre “Indicadores de Gestión en el ámbito del Sector Público” (IGAE, 2007) como en la Resolución de 28 de julio de 2011, se conceptúa un indicador de gestión como “un instrumento de medición elegido como variante relevante que permite reflejar suficientemente una realidad compleja, referido a un momento o a un intervalo temporal determinado y que pretende informar sobre los aspectos relativos a la organización, producción, planificación y efectos de una o varias organizaciones en sus diversas manifestaciones concretas”. De acuerdo con Royo, Acerete y Martí (2012) el uso de estos indicadores es una estrategia a favor de la transparencia en la administración pública que revela su compromiso con la gobernanza y el interés por auditar las cuentas para medir su rendimiento efectivo, informando a la sociedad sobre cómo está prestando sus servicios.

Considerando lo anterior, se revela que son un instrumento **de gestión básica** destinada a las entidades productivos, siendo tan importantes como la información sobre costes, convirtiéndose en un marco de referencia para el examen y estimación externa, que irradian la claridad y transparencia que debe gobernar la gestión pública.

En este contexto, es posible clasificar en cuatro categorías estos indicadores de gestión; a continuación se presentan las mismas:

1. **Indicadores de eficacia:** Desde la perspectiva de la aplicación de estos indicadores, se considera que un ente local es eficaz si ha alcanzado los objetivos de producción que se había planteado. No obstante, la Resolución de 28 de julio de 2011 de la IGAE, establece que “sería más lógico hablar de grados de eficacia, entendiendo que una entidad será tanto más eficaz cuanto más se aproxime a ese factor de referencia que como tal haya sido considerado”.
2. **Indicadores de eficiencia:** Según la Resolución de 28 de julio de 2011 de la IGAE, se entiende por indicadores de eficiencia “aquéllos que relacionan el coste de producción obtenida. En este sentido, se entenderá que una entidad es plenamente eficiente cuando

consigue ser eficaz minimizando el coste de los recursos empleados para conseguir tal eficacia”, por tanto, se considera la eficacia como condición necesaria de la eficiencia.

3. **Indicador de economía:** En virtud de lo previsto en la Resolución de 28 de julio de 2011 de la IGAE, “es aquel que pretende expresar la adquisición racional de los factores de producción en una organización, definiéndose en la Resolución como indicador básico el que relaciona el precio o coste de adquisición de un factor con el precio medio del mismo en el mercado”.
4. **Indicador de medios de producción:** De acuerdo con la Resolución de 28 de julio de 2011 de la IGAE, “por indicador de medios de producción se entiende aquél que hace referencia a mediciones físicas tanto absolutas como relativas expresivas de los factores empleados en la realización de un proceso productivo que, teniendo en cuenta, en su caso, que la dificultad de homogeneización de un proceso determinado reduce las posibilidades de análisis, implica la consideración del coste de un factor determinado como elemento homogeneizador de ese análisis”.

Finalmente, como conclusión a este breve análisis de conceptos generales relativos a la contabilidad analítica local y siguiendo al profesor Carrasco (2017), “la contabilidad analítica local debe superar el compromiso de las notas 26 y 27 de la Memoria como único objetivo porque, aun siendo éste imprescindible, debe trascender para situar como fin último la explotación de los datos que se obtienen de la misma y permitir su utilización para otros fines. Así, los principios de eficiencia, eficacia y economía en la gestión de los recursos públicos locales para la producción de prestaciones no serán mera retórica sino una verdadera guía de las actuaciones de los servidores públicos locales y respuesta a las exigencias ciudadanas sobre la transparencia de la gestión de los recursos públicos”.

3.

Servicios Públicos Locales: Formas de gestión en el régimen local.

Francisco J. Castillo Cerveró

El coste efectivo de los servicios públicos prestados por las entidades locales

Trabajo Final de Grado en Gestión y Administración Pública

3.1 Definición de Servicio público local.

3.2 Catálogo de servicios públicos locales.

3.3 Los servicios mínimos de obligada prestación.

3.4 Formas de gestión de los servicios públicos en el régimen local.

3.4.1 Las formas de gestión directa.

3.4.1.1 Gestión directa asumida por la propia Entidad Local.

3.4.1.2 Organismo autónomo local.

3.4.1.3 Entidad pública empresarial local.

3.4.1.4 Sociedad mercantil local cuyo capital sea de titularidad pública.

3.4.2 Las formas de gestión indirecta.

3. Servicios Públicos Locales: Formas de gestión en el régimen local.

3.1 Servicio público local.

Con frecuencia se usa el término “servicio” para referirse a todo cuanto hace la Administración. Así hablamos de “servicio de recaudación” o “servicio de licencias”. Sin embargo, la actividad de servicio constituye solo una parte de los muchos tipos de actividades que realizan las entidades locales. Sin embargo, podemos decir que no son servicios las actividades de carácter interno y organizativo de la Administración. Aunque todas, las que tienen consideración de “servicio” y las que no lo tienen, el fin último es servir al ciudadano.

En el caso de los municipios, para cubrir las necesidades y expectativas de la comunidad vecinal, dentro de su ámbito competencial, realizan diversos tipos de actividades. Entre las más importantes y frecuentes están las de “servicio”.

Las actividades de servicio consisten en producir bienes y/o servicios, son puestos a disposición de las personas para satisfacción de sus necesidades. Cuando estas necesidades son de carácter colectivo relevante, el servicio resulta de interés general.

Por tanto, los servicios locales de interés general pueden ser definidos como aquellas prestaciones que despliegan las entidades locales en su relativo ámbito competencial a través de las que garantizan a la ciudadanía la igualdad en el acceso a estas prestaciones, asegurando que estas serán prestadas con vocación de continuidad. La administración local se convierte, de este modo, en garante de los derechos de los ciudadanos a través de esta actuación.

Los servicios que desarrollan las entidades locales pueden ser configurados de acuerdo a dos modalidades:

- **Servicios locales reglamentados o regulados:** Son aquellos en los que la actividad que compone la prestación es ejercitada por particulares, los cuales se someten a lo dispuesto en una Ordenanza municipal, en la que se establece un conjunto de obligaciones a través de las que se asegura que el desarrollo del servicio se dirige hacia la satisfacción del interés general. Un ejemplo prototípico de esta modalidad es el servicio de TAXI, Servicio Público de titularidad privada, sometido a ordenanza y licencia.
- **Servicios públicos locales:** Se caracterizan porque la actividad objeto de la prestación se realiza directa o indirectamente por la propia entidad local, que asume formalmente su titularidad, garantizando la regularidad y continuidad, en beneficio de los ciudadanos.

Por todo ello, podemos definir servicio público local, como aquella actividad prestacional tendente a la satisfacción de necesidades colectivas relevantes que, en el ámbito de sus competencias, asegura una entidad local, asumiendo su titularidad.

Por último, la normativa estatal aplicable en materia de servicios está regulada principalmente en los artículos 85 a 87 de la LRBRL, 95 a 110 del Real Decreto Legislativo 781/1986, de 18 de abril, (TRRL), y por lo previsto en el Título III del Decreto de 17 de junio de 1955, (RS), siendo en esta norma de rango reglamentario donde se aborda la cuestión con una mayor extensión y detalle. Por su parte, la regulación autonómica en materia de Régimen Local también contempla algunas determinaciones al particular en la Ley 8/2010, de 23 de junio, de Régimen Local de Valencia, artículos 192 a 197.

3.2 Catálogo de servicios públicos locales

No existe una lista cerrada respecto a los servicios públicos locales que tiene que prestar una entidad local. En el ámbito municipal, de acuerdo con lo previsto en la legislación vigente, pueden prestar en el ámbito de sus competencias, aquellos servicios públicos que favorezcan la satisfacción de las necesidades y pretensiones de su ciudadanía. En este contexto, la limitación está relacionada con el ámbito de las competencias que le corresponden a la administración local, lo que remite al sistema competencial para su identificación (véase figura 2).

En primer lugar, tendremos los servicios públicos locales vinculados a las competencias propias³², conforme a las materias que se recogen en el artículo 25.2³³ de la LRBRL. Podemos definirlos como los auténticos servicios públicos locales, porque son los únicos que, en el marco de la ley, los municipios pueden configurar libremente y bajo su responsabilidad. De acuerdo con Souvirón (2014), estas competencias componen un mínimo de servicios básicos que la administración local ha de ejercitar y no impiden que las entidades locales puedan asumir la

³² Al hacerse referencia a las **competencias propias** de los entes municipales se ha de subrayar en el término de “propias” (artículo 7.1 LRBRL). Al respecto, se establece que las competencias propias son aquellas que se derivan de la garantía constitucional en virtud de la que se posibilita la autonomía local, en tanto que se atribuye a los municipios la facultad de gestionar los intereses propios de su territorio, asumiendo la responsabilidad, considerando lo dispuesto en su programación y en coordinación con el resto de Administraciones Públicas (artículo 7.2 LRBRL).

³³ “a) Urbanismo: planeamiento, gestión, ejecución y disciplina urbanística. Protección y gestión del Patrimonio histórico. Promoción y gestión de la vivienda de protección pública con criterios de sostenibilidad financiera. Conservación y rehabilitación de la edificación.
b) Medio ambiente urbano: en particular, parques y jardines públicos, gestión de los residuos sólidos urbanos y protección contra la contaminación acústica, lumínica y atmosférica en las zonas urbanas.
c) Abastecimiento de agua potable a domicilio y evacuación y tratamiento de aguas residuales.
d) Infraestructura viaria y otros equipamientos de su titularidad.
e) Evaluación e información de situaciones de necesidad social y la atención inmediata a personas en situación o riesgo de exclusión social.
f) Policía local, protección civil, prevención y extinción de incendios.
g) Tráfico, estacionamiento de vehículos y movilidad. Transporte colectivo urbano.
h) Información y promoción de la actividad turística de interés y ámbito local.
i) Ferias, abastos, mercados, lonjas y comercio ambulante.
j) Protección de la salubridad pública.
k) Cementerios y actividades funerarias.
l) Promoción del deporte e instalaciones deportivas y de ocupación del tiempo libre.
m) Promoción de la cultura y equipamientos culturales.
n) Participar en la vigilancia del cumplimiento de la escolaridad obligatoria y cooperar con las Administraciones educativas correspondientes en la obtención de los solares necesarios para la construcción de nuevos centros docentes. La conservación, mantenimiento y vigilancia de los edificios de titularidad local destinados a centros públicos de educación infantil, de educación primaria o de educación especial.
ñ) Promoción en su término municipal de la participación de los ciudadanos en el uso eficiente y sostenible de las tecnologías de la información y las comunicaciones”.

prestación de otros servicios públicos, si bien estos no quedan incardinados bajo la conceptualización de “competencias propias”, sobre las que se hará referencia seguidamente.

En segundo lugar, hemos de considerar los servicios públicos que las entidades locales prestan por delegación, ya que la ley dispone que “las competencias locales son propias o se ejercen por delegación³⁴”. Al respecto, se ha de mencionar que estos servicios son titularidad de la comunidad autónoma que, para racionalizar la gestión y mejorar el servicio a la ciudadanía, se delegan a los municipios, en virtud de lo previsto en el régimen jurídico y financiero instaurado en el artículo 27 de la LRBRL (Souvirón, 2014).

Figura 2. Resumen de las competencias que asumen las Entidades Locales.

Competencias de las Entidades Locales		
Competencias Propias	Competencias Delegadas	Competencias distintas de las propias y de las delegadas
Atribuidas por ley y ejercidas con autonomía y bajo su propia responsabilidad	Las que con tal carácter les atribuyan el Estado y las Comunidades autónomas mediante una disposición o un acuerdo de delegación	No precisan ser atribuidas ni por el Estado ni por las Comunidades autónomas
<ul style="list-style-type: none"> • Artículo 25 LRBRL - Municipios • Artículo 36 LRBRL - Provincias 	<ul style="list-style-type: none"> • Artículo 27 LRBRL 	<ul style="list-style-type: none"> • Artículo 7.4 LRBRL

Fuente: Elaboración propia a partir de la LRBRL.

Su duración deberá fijarse en la disposición o acuerdo de delegación, pero **no podrá ser inferior a cinco años**, con lo que se pretende dotar a este mecanismo de cooperación interterritorial de una cierta estabilidad y permanencia, debiendo acompañarse en la transferencia del ejercicio de las competencias, no solo los medios personales, materiales y económicos, sino también la acreditación de que la fórmula empleada no supondrá un gasto incremental para las Administraciones Públicas involucradas.

El tercer apartado del artículo 27³⁵ LRBRL introduce, de forma no cerrada ni taxativa, sino con efectos expositivos y siguiendo criterios homogéneos, algunas de las prestaciones que tanto el Estado como las Comunidades Autónomas pueden delegar.

³⁴ Las **competencias atribuidas por delegación**, son aquellas que de titularidad del Estado o las Comunidades Autónomas son transmitidas para su prestación en las condiciones de un acuerdo de delegación, no hay atribución de la titularidad, sino solo una habilitación para su desarrollo.

Las competencias delegadas han de ejercerse en los términos establecidos en la disposición o acuerdo de delegación que corresponda, debiendo incluir obligatoriamente técnicas de dirección, control de oportunidad y eficiencia (artículo 7.3 LRBRL).

- a) ³⁵Vigilancia y control de la contaminación ambiental.
- b) Protección del medio natural.
- c) Prestación de los servicios sociales, promoción de la igualdad de oportunidades y la prevención de la violencia contra la mujer.
- d) Conservación o mantenimiento de centros sanitarios asistenciales de titularidad de la Comunidad Autónoma.
- e) Creación, mantenimiento y gestión de las escuelas infantiles de educación de titularidad pública de primer ciclo de educación infantil.
- f) Realización de actividades complementarias en los centros docentes.

El interés del legislador es evitar la existencia de duplicidades administrativas, optimizar la transparencia en el ejercicio de las prestaciones públicas y la satisfacción de los servicios que se ofrecen a los ciudadanos y favorecer la racionalidad administrativa, persiguiendo conducir al ahorro de los recursos.

No son servicios públicos locales propiamente dichos, pero forman parte del catálogo de efectivas prestaciones locales. Los municipios tienen libre disposición, ya que la comunidad autónoma titular de la competencia puede dictar instrucciones sobre cómo se ejerce la prestación. Pero, en contrapartida, tendrá que financiar completamente el servicio, con cláusula de garantía de pago, según los artículos 25 y 57 bis de la LRBRL.

En tercer lugar, se ha de hacer referencia a los servicios públicos vinculados a competencias que no sean propias ni delegadas.³⁶

Estos son servicios “inestables”, porque solo pueden prestarse en tanto se cumplan las condiciones establecidas en el artículo 7.4 de la LRBRL. La continuidad no está garantizada, ya que si un municipio deja de cumplir las condiciones de estabilidad presupuestaria, ya no podría prestarlos. Son actividades prestacionales que se desarrollan bajo el principio de iniciativa, más que bajo el de competencia. No son servicios públicos locales en sentido estricto, pero pueden formar parte de un catálogo de prestaciones efectivamente desarrolladas por el municipio en un momento concreto.

3.3 Los servicios mínimos de obligada prestación

Los servicios obligatorios son aquellos que necesariamente han de prestar los municipios, sin que exista ninguna razón para el incumplimiento de tal obligación.

Conforme al artículo 26.1 y 36 de la LRBRL, los municipios tendrán que suministrar, en todo caso, un conjunto de servicios, los cuales se estructuran en la tabla 2, dispuesta a continuación.

-
- g) Gestión de instalaciones culturales de titularidad de la Comunidad Autónoma o del Estado, con estricta sujeción al alcance y condiciones que derivan del artículo 149.1.28.ª de la Constitución Española.
 - h) Gestión de las instalaciones deportivas de titularidad de la Comunidad Autónoma o del Estado, incluyendo las situadas en los centros docentes cuando se usen fuera del horario lectivo.
 - i) Inspección y sanción de establecimientos y actividades comerciales.
 - j) Promoción y gestión turística.
 - k) Comunicación, autorización, inspección y sanción de los espectáculos públicos
 - l) Liquidación y recaudación de tributos propios de la Comunidad Autónoma o del Estado.
 - m) Inscripción de asociaciones, empresas o entidades en los registros administrativos de la Comunidad Autónoma o de la Administración del Estado.
 - n) Gestión de oficinas unificadas de información y tramitación administrativa.
 - o) Cooperación con la Administración educativa a través de los centros asociados de la Universidad Nacional de Educación a Distancia”.

³⁶ “La doctrina ha identificado este tipo de competencias con la denominación de “impropias” e incluso el texto del anteproyecto de LRSAL también lo hacía hasta que el Consejo de Estado, en su dictamen 567/13, objetó esta denominación, proponiendo la que finalmente adopta la reforma introducida por LRSAL. Así en el artículo 7.4 LRBRL se contiene la regulación de las mismas, estableciendo lo siguiente: Las competencias distintas de las propias y de las delegadas no precisan ser atribuidas ni por el Estado ni por las Comunidades Autónomas, estableciéndose que las Entidades Locales solo podrán ejercer competencias distintas de las propias y de las atribuidas por delegación cuando se cumplan las dos siguientes condiciones:

- No se ponga en riesgo la sostenibilidad financiera del conjunto de la Hacienda municipal.
- No se incurra en un supuesto de ejecución simultánea del mismo servicio público con otra Administración Pública”.

Los servicios mínimos obligatorios están configurados como un auténtico derecho de los vecinos –artículo 18.1. LRBRL-, que pueden “exigir la prestación y, en su caso, el establecimiento del correspondiente servicio público, en el supuesto de constituir una competencia municipal propia de carácter obligatorio”. Cualquier vecino puede exigir ante la justicia el cumplimiento de la obligación. El problema reside en el hecho de determinar cuál es el contenido, en cuanto a prestaciones, especificaciones técnicas o estándares de calidad que resulten exigibles para entender establecido cada servicio. Debemos estar a la normativa sectorial en cada caso, pero suele ser incompleta en las determinaciones estándar. Las comunidades autónomas deberían fijar unos parámetros esenciales a los servicios mínimos de obligada prestación. Se debe atender por delante de todo lo demás a los servicios de competencia propia, y entre ellos, lógicamente, a los obligatorios, debiendo alcanzar un estándar de calidad reconocible como tal por los vecinos, antes de dedicar recursos a otras políticas.

Cuando un municipio no tiene medios o recursos para prestar algún servicio obligatorio puede acudir a formas asociativas, como las mancomunidades o los consorcios.

Tabla 2. Servicios mínimos obligatorios por tramo poblacional.

Municipios	Servicios obligatorios
Para todos los tramos de población	<ul style="list-style-type: none"> Abastecimiento de agua potable Recogida de residuos Cementerio Limpieza viaria Alcantarillado Alumbrado público Pavimentación de las vías públicas Acceso a los núcleos de población
En los municipios de población superior a 5.000 habitantes, además	<ul style="list-style-type: none"> Tratamiento de residuos Medio ambiente urbano: Parques y jardines públicos Biblioteca pública
En los municipios de población superior a 20.000 habitantes, además	<ul style="list-style-type: none"> Protección Civil Prevención y extinción de incendios Evaluación e información de situaciones de necesidad social y la atención inmediata a personas en situación de riesgo de exclusión Instalaciones deportivas de uso público
En los municipios de población superior a 50.000 habitantes, además	<ul style="list-style-type: none"> Medio ambiente urbano: Protección contra contaminación acústica, lumínica y atmosférica en zonas urbanas Transporte colectivo urbano de viajeros

Fuente: Elaboración propia a partir de la LRBRL.

No obstante, podrán solicitar colaboración a la diputación provincial. Los servicios mínimos obligatorios son objeto preferente de la asistencia a los municipios que deben desarrollar las diputaciones provinciales, ya que están obligadas por el artículo 26.3 de la LRBRL a destinar

su actividad en este sentido, “al establecimiento y adecuada prestación de los servicios mínimos”.

Las Comunidades Autónomas (CCAA) no podrán ya dispensar a los municipios de tal obligación, ni siquiera cuando a la entidad local se le dificulte el ejercicio de esta prestación (por ser imposible o muy dificultoso asumirla).

También podrán acudir a formas asociativas, como las mancomunidades o los consorcios. Es decir, a la prestación conjunta de servicios locales. Asociados, se puede conseguir una escala más racional y económica para prestar el servicio a más bajo coste y con calidad aceptable.

3.4 Formas de gestión de los servicios públicos en el régimen local.

El principio de eficiencia, y, por tanto, la identificación de los costes efectivos, está presente en las modalidades de colaboración o de cooperación interadministrativa y en la de gestión de servicios públicos.

En este sentido, el artículo 57 de la LRBRL sistematiza la cooperación económica, técnica y administrativa que puede establecerse entre los diferentes niveles administrativos (local, territorial y estatal), tanto en lo referente a los servicios locales como en relación a aquellas cuestiones de interés común. Esta cooperación se desarrollará acudiendo a la figura de los consorcios o a la formalización de convenios administrativos. De acuerdo con Souvirón (2014) se trata de una modalidad voluntaria de cooperación que se articula a través de dichas figuras jurídicas. En ambos casos (es decir, en la formalización de un consorcio o en la de un convenio) se deberá optimizar la eficiencia de la gestión pública, prescindiéndose de duplicidades administrativas y dar cumplimiento a lo previsto en las disposiciones relativas a la estabilidad presupuestaria y la sostenibilidad financiera (artículo 57.2 de la LRBRL). Además, la norma va más lejos y establece un orden de prelación atendiendo a un criterio de eficiencia, de modo que sólo podrán constituirse consorcios si no se pueden suscribir convenios de colaboración (Souvirón, 2014) y si aquellos resultan ser más eficientes, todo ello sin perjuicio de que no se podrá poner en peligro la sostenibilidad financiera ni de la Administración Local ni del consorcio (artículo 57.3 de la LRBRL). Siguiendo a Souvirón (2014), la realización de consorcios está muy limitada en la regulación actual y responde a un conjunto de planteamientos novedosos que se adoptan con el objetivo de encauzar las operaciones de las corporaciones locales no sólo desde una perspectiva financiera, sino también funcional.

Cuando la gestión de los servicios la asumen singularmente las entidades locales, sin compartirla con otras administraciones públicas, la LRBRL en su artículo 85.2 recoge una relación de las formas de gestión que pueden convenir:

Los servicios públicos de competencia local habrán de gestionarse del modo más sostenible y eficiente, escogiendo entre las fórmulas que se enuncian a continuación:

A) Gestión directa:

- a) Gestión del servicio por la propia Entidad Local.
- b) Desarrollo de la prestación por un organismo autónomo local.
- c) Prestación del servicio por una entidad pública empresarial local.
- d) Constitución de una sociedad mercantil local, cuyo capital social pertenezca a la Administración Pública.

Ese mismo orden es el que deben tener en cuenta cuando dispongan o acuerden la forma de gestión que van a utilizar considerando criterios de eficiencia y sostenibilidad, primando las modalidades de gestión directa sobre la gestión indirecta y, dentro de aquélla, siguiendo el orden de prelación antes expuesto. Aunque la LRBRL nada dice de la jerarquización de las modalidades contractuales en los supuestos de gestión indirecta, cabe considerar que habría que tener en cuenta los citados criterios de eficiencia y sostenibilidad.

Esa valoración deberá realizarse en una memoria justificativa fundamentándose en “criterios de rentabilidad económica y recuperación de la inversión”. Además se deberán incluir informes sobre, entre otros extremos, el coste del servicio.

Según Cebrián, (2014) “la novedad fundamental introducida por la LRSAL la encontramos en el carácter cerrado de las modalidades de gestión, señalándose a este particular el mencionado apartado segundo del artículo 85 que los servicios públicos habrán de gestionarse de la forma más sostenible y eficiente de entre las enumeradas en dicho artículo. De tal forma, que las Comunidades Autónomas no pueden alterar el régimen definido, con la introducción de nuevas modalidades de gestión, evitándose así su extensión en los diferentes ámbitos territoriales autonómicos.

Aparecen los términos **sostenible y eficiente** como elementos que ha de imperar en la gestión de los servicios públicos, con la indicación de que únicamente podrá hacerse uso, en la gestión directa, de la entidad pública empresarial o sociedad mercantil local cuando quede acreditado que resultan más sostenibles y eficientes que la gestión por la propia entidad local o por el organismo autónomo local. Su importancia nos obliga a concretar su significado:

- a) El término **sostenible** alude a la capacidad de permanencia en el tiempo con los recursos disponibles.
- b) El término **eficiente** viene referido a la capacidad de lograr los objetivos fijados con el empleo de los menores recursos posibles. El objetivo final es introducir la

competitividad en la gestión de los servicios públicos locales. Se trata de incorporar a la Administración los patrones de actuación que rigen en el ámbito económico privado”.

B) Gestión indirecta:

La remisión del artículo 85 de la LRBRL, en lo referente a las modalidades de gestión indirecta de los servicios públicos locales, se produjo en la normativa contractual, en un primer momento, al texto refundido de la Ley de Contratos de las Administraciones Públicas (Real Decreto Legislativo 2/2000), posteriormente, a la Ley de Contratos del Sector Público (Ley 30/2007 de 30 de octubre), y finalmente, al texto refundido de la Ley de Contratos del Sector Público, aprobado por Real Decreto Legislativo 3/2011, de 14 de noviembre (TRLCSP).

Las modalidades de contratación de la gestión de las prestaciones de servicio público que se preveían en el artículo 277³⁷ del TRLCSP de 2011 además de la concesión, son la gestión interesada, el concierto con persona natural o jurídica y la sociedad de economía mixta.

En la gestión interesada, la Administración y el empresario pactan un volumen de participación de acuerdo a la proporción que estimen en el contrato en relación a los resultados de la explotación. Cuando la gestión del servicio público se implemente siguiendo la forma jurídica del concierto, se formalizará el contrato con persona natural o jurídica que haya ejercitado prestaciones análogas a las que componen el mismo servicio público y cuando la gestión del servicio público se ejercite a través de la creación de una sociedad de economía mixta, la Administración participará, por sí misma o bien canalizando su participación a través de una entidad pública, en consecuencia con personas naturales o jurídicas.

De acuerdo con lo dispuesto en el artículo 85 de la LRBRL, se sigue remitiendo en cuanto a las modalidades de gestión indirecta a los servicios públicos de competencia local, a las fórmulas previstas para el desarrollo del **contrato de gestión de servicios públicos** que se contiene en el Real Decreto Legislativo 3/2011, de 14 de noviembre, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de Contratos del Sector Público (norma derogada).

Sin embargo, ni la Directiva 2014/23/UE, referente a la adjudicación de contratos de concesión, ni en la Directiva 2014/24/UE, sobre contratación pública, se regula el contrato de gestión de servicios públicos.

³⁷ “La contratación de la gestión de los servicios públicos podrá adoptar las siguientes modalidades:

- a) **Concesión**, por la que el empresario gestionará el servicio a su propio riesgo y ventura.
- b) **Gestión interesada**, en cuya virtud la Administración y el empresario participarán en los resultados de la explotación del servicio en la proporción que se establezca en el contrato.
- c) **Concierto** con persona natural o jurídica que venga realizando prestaciones análogas a las que constituyen el servicio público de que se trate.
- d) **Sociedad de economía mixta** en la que la Administración participe, por sí o por medio de una entidad pública, en concurrencia con personas naturales o jurídicas”.

En este sentido, la Ley 9/2017, de 8 de noviembre de Contratos del Sector Público (LCSP), 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, norma actualmente vigente en relación a esta materia, tampoco recoge la regulación del contrato de gestión de servicio público. En consecuencia, la figura del referido contrato de gestión de servicio público queda expulsada del ordenamiento jurídico y, por tanto, la remisión que el artículo 85 de la LRBRL realiza a las distintas formas previstas para dicho contrato, y que se recogían en el artículo 277 del TRLCSP.

La nueva LCSP prevé en su Disposición Adicional 34ª que aquellas referencias que se efectúan en la regulación en vigor al contrato de gestión de servicios públicos se interpretará que se han realizado a partir de la entrada en vigor de la presente Ley en los aspectos que no contravengan lo regulado en dicha norma en relación a esta figura.

Las Directivas europeas en materia de contratación se enmarcan dentro de la estrategia Europea 2020³⁸ “que concibe la contratación pública como uno de los instrumentos basados en el mercado destinados a conseguir un crecimiento inteligente, sostenible e integrador y fomentar al mismo tiempo la utilización más eficiente posible de los fondos públicos”. En este contexto, de acuerdo con lo previsto en el Considerando tercero de la Directiva 2014/23/EU, “los contratos de concesión representan instrumentos importantes para el desarrollo estructural a largo plazo de la infraestructura y los servicios estratégicos, contribuyendo al desarrollo de la competencia en el mercado interior, permitiendo que se aprovechen las competencias del sector privado y contribuyendo a lograr eficiencia y aportar innovación”.

De este modo, se vislumbra el interés del legislador por concebir como una única modalidad de gestión indirecta el contrato de concesión de servicios.

3.4.1 Las formas de gestión directa

Mediante la modalidad de gestión directa, la Entidad local asume los poderes de decisión y gestión de los servicios.

De acuerdo con lo previsto en el artículo 41 del Reglamento de Servicios de las Corporaciones locales, la gestión directa es aquella modalidad bajo la cual, los servicios objeto de la competencia de las entidades locales son prestados bien por sí mismas o bien mediante Organismos exclusivamente dependientes de estas entidades. En conexión con lo anterior, el

³⁸ **La Estrategia Europa 2020** es la agenda de crecimiento y empleo de la UE en esta década. “Señala el crecimiento inteligente, sostenible e integrador como manera de superar las deficiencias estructurales de la economía europea, mejorar su competitividad y productividad y sustentar una economía social de mercado sostenible”.

precepto 43.1 del mismo texto legal establece que aquellas funciones que comprendan el ejercicio de la autoridad tendrán que ser prestadas necesariamente bajo esta modalidad.

Siguiendo a Moreno *et al.* (2015), “lo que caracteriza a las formas de gestión directa es que la entidad local titular realiza también la gestión, con medios propios. En unos casos lo hace con sus propios órganos; en otros utiliza una organización especial sin personalidad jurídica propia, es decir, desconcentrada; y en otros utiliza un organismo con personalidad jurídica propia. En todas las formas de gestión directa, la única voluntad que cuenta es la de la entidad local, que asume la gestión bajo su responsabilidad y por tanto los riesgos económicos, sin más”.

De acuerdo con lo expuesto por Del Guayo (2014), la actual regulación otorga preferencia a la gestión directa en tanto que el legislador considera que la interposición de personas jurídicas comporta una mayor carga financiera, por lo que se aboga por esta fórmula en detrimento de otras modalidades de gestión (entiéndase, de gestión indirecta).

3.4.1.1 Gestión directa asumida por la propia Entidad local

Bajo esta modalidad, es la propia Entidad local la que asume, directamente, a través de su propia organización, la gestión del servicio. El artículo 67.1ª del RS contempla dos modalidades:

Sin órgano especial de administración

En la gestión directa sin órgano especial, la Corporación local interesada, bajo su propio riesgo, asume el ejercicio de la prestación sin que participen otros intermediarios. En efecto, el ente administrativo que desarrolla esta competencia mantiene plenamente sus poderes de decisión y gestión, efectuando el servicio a través de los funcionarios de su plantilla y otros profesionales a los que se les retribuye con cargo a los presupuestos. En relación al régimen financiero, el servicio se despliega dentro de los márgenes que el presupuesto contiene, pudiéndose nombrar a un Administrador, que tendrá que ser funcionario de plantilla y que no tendrá potestad para disponer de los recursos económicos ni para la adoptar resoluciones –artículo 68 del RS-. Esta modalidad de gestión recibe la denominación de “**gestión directa simple**”.

Con órgano especial de administración

Todos los servicios, salvo los atendidos por gestión directa sin órgano especial que involucren ejercicio de autoridad pueden ser desarrollados bajo la modalidad de gestión directa con órgano especial de administración, que se regula en el artículo 70 del RS. De acuerdo con el artículo 71 del mismo texto legal, los servicios que se desarrollan bajo el sistema de gestión directa con órgano especial están en manos de un Consejo de Administración y de un Gerente. En este contexto, el Consejo de Administración ejerce el gobierno y la gestión a nivel superior de este servicio, sometiéndose a lo dispuesto en el presupuesto. El Consejo de Administración realiza

estas funciones y, en este escenario, los acuerdos que adopte podrán ser objeto de recurso de alzada, que se tramita ante la Corporación y los actos de esta podrán ser impugnables ante los Tribunales con competencia en este ámbito territorial (artículo 72 RS). En la práctica, los órganos especiales de administración adoptan la denominación de **agencias, institutos**, etc.

3.4.1.2 Organismo autónomo local

En virtud de lo dispuesto en la Ley 40/2015, de 1 de octubre, de Régimen Jurídico del Sector Público (LRJSP), concretamente en los artículos 89 y 98, los órganos autónomos pueden definirse como entidades de derecho público, dotados de personalidad jurídica propia, tesorería y patrimonio propios y autonomía en su gestión, que desarrollan actividades propias de la Administración Pública, tanto actividades de fomento, prestacionales, de gestión de servicios públicos o de producción de bienes de interés público, susceptibles de contraprestación, en calidad de organizaciones instrumentales diferenciadas y dependientes de ésta.

Estos organismos dependen de la Administración General del Estado, a la que corresponde las funciones de dirección estratégica, evaluación de los resultados de su actividad y, por último, el control relativo a la eficacia de su desempeño.

En otros términos, podría expresarse que los organismos autónomos son entidades de Derecho público y regidas por el derecho administrativo. Se ha de referir, por lo tanto, que la definición que se establece en la norma es abierta, permitiendo incardinar bajo esta figura entes que asumen finalidades muy diversas y relacionadas con múltiples ámbitos o segmentos de actividad.

3.4.1.3 Entidad pública empresarial local

Las entidades públicas empresariales están definidas en el artículo 103 de la LRJSP, en el que se dispone que son aquellos organismos públicos a los que se atribuye el ejercicio de actividades prestacionales, la gestión de servicios o la realización de bienes de interés público que pueden ser susceptibles de contraprestación.

Este elemento, el de la contraprestación, es el que viene a establecer los lindes, las particularidades distintivas, entre dichas entidades y los organismos autónomos. Etxezarreta Villaluenga (2007) señala que “a la hora de delimitar hasta qué punto un servicio es susceptible de contraprestación existen extremos claros como el de los servicios económicos (agua, recogida de basuras, etc.) que sin duda lo son y otros que no lo son tanto (servicios deportivos)”.

3.4.1.4 Sociedad mercantil local, cuyo capital sea de titularidad pública

Los servicios locales de naturaleza económica admiten ser gestionados de modo directo a través de una sociedad mercantil. En estos supuestos, el ejercicio de la prestación se efectúa por una empresa privada cuyo capital social pertenece completamente a la entidad local. La empresa privada que desarrolla estas funciones se rige por las disposiciones de derecho mercantil que regulen su forma jurídica, que habrá de adecuarse a alguno de los vehículos societarios de responsabilidad limitada. Adicionalmente, se registrará por las normas especiales que por su ámbito de actividad le sean de aplicación.

Al respecto, el artículo 85 ter. 1 de la LRBRL señala que las sociedades mercantiles, con independencia de su naturaleza jurídica, se rigen por el derecho privado salvo en lo relativo a la dimensión presupuestaria, contable de control financiero, de control de eficacia y contratación, ámbitos en los que operan las normas específicas concernientes a estos aspectos.

3.4.2 Las formas de gestión indirecta

De acuerdo con lo mencionado en el apartado 3.4 de este capítulo, la nueva LCSP concibe como única modalidad de gestión indirecta de los servicios públicos: la del contrato de concesión de servicios.

Esta modalidad contractual se define en el artículo 15 de la LCSP como aquel contrato que regula la encomienda por parte de una entidad pública de la gestión de un servicio a título oneroso por una o varias personas (naturales o jurídicas), siempre que este servicio recaiga bajo el ámbito de sus competencias. La contrapartida, en estos contratos, puede admitir dos formas: el derecho a la explotación de estos servicios que componen la prestación principal del contrato de concesión o bien el derecho a recibir un precio por el ejercicio de estas prestaciones. En relación a la primera de las posibilidades, se ha de mencionar que se transmite el riesgo al concesionario, que tendrá que asumir el devenir (positivo o negativo) de este negocio en los términos previstos en el artículo 14.4 LCPS.

Hasta la vigente LCSP, la concesión era la modalidad habitual para la gestión de los servicios públicos, figura bajo la cual el empresario implementaba el servicio por su cuenta y asumiendo el riesgo. En este sentido, el RS, viene recogiendo que los servicios que recaen bajo el ámbito competencial de las Entidades locales pueden implementarse mediante la modalidad de la concesión administrativa. Sin embargo, la actual LCSP no define el contrato de concesión de servicios por su naturaleza prestacional, sino por su contenido económico, dado que se exige que el desarrollo de los servicios objeto de concesión implique la asunción por parte del concesionario del riesgo operacional de la actividad.

Este criterio de la asunción del riesgo operacional va a ser el determinante para establecer si estamos ante un contrato de concesión de servicios o ante un contrato de servicios, abandonando totalmente cualquier relación con el ya antiguo concepto de contrato de gestión de servicio público.

Al respecto, la Directiva 2014/23/UE, de 26 de febrero de 2014, relativa a la adjudicación de contratos de concesión instituye como criterio para delimitar los márgenes del contrato de concesión de servicios (separándolo del contrato de servicios) el examen de quién mantiene o asume el riesgo operacional. De este modo, si lo asume el contratista, se está bajo la figura de la concesión de los servicios, pero si por el contrario el riesgo es asumido por la administración se tratará de un contrato de servicios.

En consecuencia, para analizar en los contratos formalizados bajo la regulación previa se habrá de identificar cuál es la relación que se constituye entre el empresario y el usuario, considerándose que son contratos de servicios aquellos que regulan el desarrollo de prestaciones que directamente se despliegan a favor de los ciudadanos.

De este modo, desde el antiguo contrato de gestión de servicios públicos se ha evolucionado hacia dos modalidades de contratación: el contrato de concesión de servicios y el contrato de servicios, que comporta el ejercicio de prestaciones directas cuyos beneficiarios son los ciudadanos.

Sin embargo, no puede equipararse el régimen jurídico de ambos tipos de contratos, habida cuenta de que su diferencia vendrá determinada por la asunción o no del riesgo de las operaciones por parte del empresario.

El contrato de concesión de servicios está regulado en el Capítulo III, Título II, Libro segundo, concretamente en el artículo 284 y siguientes de la LCSP, en el que se establece que: “La Administración podrá gestionar indirectamente, mediante contrato de concesión de servicios, los servicios de su titularidad o competencia siempre que sean susceptibles de explotación económica por particulares. En ningún caso podrán prestarse mediante concesión de servicios los que impliquen ejercicio de la autoridad inherente a los poderes públicos”.

Por tanto, volviendo a recordar las modalidades de contratación de la gestión de los servicios públicos previstas en el artículo 277 del TRLCSP de 2011, tras la entrada en vigor de la nueva LCSP, se puede concluir que dichas modalidades finalmente deberán configurarse o como contrato de concesión de servicios o como contrato de servicios. Tras la determinación del régimen jurídico de la concesión, en el que imperiosamente se ha de efectuar la transferencia del riesgo desde la Administración hacia el concesionario.

Respecto a la modalidad de **gestión interesada**, se ha de considerar que, habida cuenta de que al participar la Administración y el empresario de los resultados de la explotación del servicio, la relación entre ambos tendrá que establecerse bajo la modalidad del contrato de servicios.

La figura del **concierto** se empleará en los casos en los, que para el ejercicio de un servicio público o bien para alcanzar mayor eficacia en el desarrollo del mismo le convenga a la Administración concertar la actividad privada de particulares que desarrollen actividades análogas.

El concierto ha sido una fórmula jurídica utilizada con gran asiduidad para la gestión de servicios de naturaleza social, sanitaria o educativa, y dicha modalidad de gestión se debe relacionarse con los contratos de servicios que contengan el desarrollo de prestaciones directas a favor de los ciudadanos.

En este sentido, la Disposición Adicional 49ª de la actual LCSP prevé que “las Comunidades Autónomas, en el ejercicio de las competencias que tienen atribuidas, legislen articulando instrumentos no contractuales para la prestación de servicios públicos destinados a satisfacer necesidades de carácter social”

Por tanto, las Comunidades Autónomas podrán legislar y regular así la gestión indirecta para la prestación de servicios públicos mediante conciertos destinados a satisfacer necesidades de carácter social, sanitario o educativo.

Por último, mediante la figura jurídica de la **sociedad de economía mixta**, la Administración participará por sí misma o mediante una entidad pública, en concurrencia con personas naturales o jurídicas.

Como señala el Preámbulo de la actual LCSP, “se mantiene la posibilidad de que se adjudique directamente a una sociedad de economía mixta un contrato de concesión de obras o de concesión de servicios en los términos recogidos en la Disposición adicional vigésima segunda, en la que concurra mayoritariamente capital público con capital privado, siempre que la elección del socio privado se haya efectuado de conformidad con las normas establecidas en esta Ley para la adjudicación del contrato cuya ejecución constituya su objeto, y siempre que no se introduzcan modificaciones en el objeto y las condiciones del contrato que se tuvieron en cuenta en la selección del socio privado”.

A modo de conclusión, se extrae de lo expuesto que la nueva LCSP instituye un nuevo criterio, consistente en la determinación de sobre quién recae el riesgo operacional, para delimitar cuándo se emplea la figura de concesión de servicios y cuándo la contratación se efectúa bajo la figura del contrato de servicios. En aplicación de dicho criterio, se interpretará que se trata

de un contrato de servicios si la Administración mantiene el riesgo operacional (es decir, no lo traslada hacia la empresa con la que contrata).

Tabla 3. Formas de gestión de los servicios públicos

Modos de gestión de los servicios públicos	
Gestión Directa	
Por una sola administración pública	
	Gestión por la propia entidad (diferenciada o no)
	Organismo autónomo
	Entidad pública empresarial
	Sociedad mercantil con capital social íntegramente público del ente
Por dos o más administraciones públicas	
	Mancomunidad
	Consortio
	Sociedad mercantil con capital social íntegramente público y participación de varias administraciones
	Convenio entre administraciones: delegación, encomienda de gestión u otras acciones cooperativas
Gestión Indirecta	
Gestión contractual	
	Concesión (con transferencia del riesgo operacional al concesionario)
	Contrato de servicios que conlleven prestaciones directas a favor de los ciudadanos (Sin transferencia del riesgo operacional al contratista)
Gestión no contractual	
	Concierto social, gestión delegada u otras modalidades reguladas en la legislación autonómica

Fuente: Elaboración propia.

4.

Coste efectivo: Concepto, principios generales y ámbito de aplicación.

Francisco J. Castillo Cerveró

El coste efectivo de los servicios públicos prestados por las entidades locales

Trabajo Final de Grado en Gestión y Administración Pública

4.1 Concepto de coste efectivo.

4.2 Normativa básica sobre el coste efectivo de los servicios.

4.3 Principios generales del coste efectivo.

4.3.1 Principio de Generalidad.

4.3.2 Principio de eficacia, eficiencia y economía.

4.3.3 Principio de Transparencia.

4.3.4 Principio de anualidad.

4.3.5 Principio de estabilidad presupuestaria y sostenibilidad financiera.

4.4 Criterios básicos de cálculo del coste efectivo

4.4.1 Preferencia por el concepto de gasto.

4.4.2 Homogeneidad en los criterios de cálculo.

4.4.3 Plazo de cálculo y las fuentes de información.

4.5 Ámbito de aplicación.

4.5.1 Ámbito objetivo.

4.5.2 Ámbito subjetivo.

4.1 Concepto de coste efectivo.

La idea de coste efectivo es un concepto relativamente “novedoso” en el escenario contextual de los servicios públicos locales; en efecto, hace apenas cinco años que tuvo su aparición. Para Albi y Onrubia (2016), con la crisis económica y financiera de 2008 se revela la necesidad de que la administración pública española “imite” a las homólogas entidades situadas en el contexto europeo y audite sus valores al igual que las empresas privadas lo hacen con la finalidad de mantenerse informadas sobre si su labor es eficiente o no, conociendo además como de productivas son. En este mismo sentido, Aibar (2003) ya se anticipó estableciendo como uno de los lineamientos principales de la nueva gestión pública el establecimiento de indicadores de rendimiento mediante los que auditar a la administración.

Sin embargo, este carácter novedoso es, como se anticipaba, relativo en tanto que este concepto ya se utilizó en el contexto de la Administración Pública en la Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de Financiación de las Comunidades Autónomas.

Concretamente, en dicho texto legal el concepto de coste efectivo aparece al señalarse en su disposición transitoria primera que “...el Estado garantizará la financiación de los servicios transferidos a la misma con una **cantidad igual al coste efectivo del servicio** en el territorio de la Comunidad en el momento de la transferencia”, añadiendo que “... el método a seguir tendrá en cuenta tanto los costes directos como los costes indirectos de los servicios, así como los gastos de inversión que correspondan”.

En el contexto local, este concepto encuentra como precedente la LRSAL, donde se configura como una medida a través de la que incentivar la transparencia. Como se introdujo en apartados previos de este trabajo, se instituye la obligación de que las Entidades Locales determinen el coste efectivo de los servicios que desarrollan, siguiendo unos parámetros para su cálculo y, una vez hallado el importe, lo remitan al Ministerio de Hacienda con el fin de su divulgación. Para Manfredi (2017) la divulgación es necesaria para mejorar la gobernanza porque favorece el control por parte de la ciudadanía del gasto, de manera que este último paso es el más importante.

El Coste efectivo se puede considerar como se ha señalado en diversas ocasiones en este TFG, como una vía para impulsar en la administración la optimización de la información que se posee (y del uso de esta información) con la finalidad de erradicar las asimetrías y mejorar la capacidad de decisión de estos entes, lo que contribuye a la eficiencia.

Por tanto, la LRSAL introduce una magnitud innovadora en el ámbito local que implica una mayor transparencia en las entidades locales que permite conocer cuánto vale prestar un servicio público y compararlo con el proporcionado por otras entidades locales.

En definitiva, podemos definirlo como un instrumento de transparencia, que no tiene la consideración de herramienta útil para la gestión municipal, dado que no está vinculado a ella, por este motivo, como nos indican en la Orden HAP/2075/2014, de 6 de noviembre, el coste efectivo no sirve para justificar tasas y precios públicos, pudiendo considerarlo como **el coste soportado por el ciudadano por un servicio público**. Garrido y Zafra (2017) han especificado que la rendición de cuentas tiene lugar a través de este acto de transparencia, que es un acto de gran importancia para incrementar la participación de la ciudadanía, imprescindible en el marco de un sistema democrático.

Por ello, como ya se hizo referencia en el primer capítulo, para evadir las posibles confusiones, la Orden HAP/2075/2014, de 6 de diciembre, instaura claramente en su exposición de motivos cuáles no son los fines del coste efectivo, acudiendo a una delimitación negativa del concepto que seguidamente se presenta:

- “No es su finalidad determinar o fundamentar los costes de los servicios públicos a los efectos de su consideración en los informes técnico-económicos que se deben emitir con carácter previo a los acuerdos de establecimiento de tasas o de precios públicos a los que se refiere el artículo 25 del texto refundido de la Ley reguladora de las Haciendas Locales aprobado por Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo (TRLRHL), ni a la fijación de los precios públicos en los términos de su artículo 44.
- No es su finalidad confeccionar la memoria justificativa del coste y rendimiento de los servicios públicos mencionada en el artículo 211 del TRLRHL.
- No es su finalidad cumplimentar la información sobre el coste de las actividades e indicadores de gestión a incluir en la Memoria de las Cuentas anuales previstas en los Planes Generales de Contabilidad Pública adaptados a la Administración Local”

4.2 Normativa básica sobre el coste efectivo de los servicios

A continuación se enuncian las disposiciones reguladoras del coste efectivo de los servicios:

- Ley 7/1985, de 2 de abril, Reguladora de las Bases del Régimen Local. Texto consolidado (última modificación: 15 de junio de 2017), y, en concreto:
 - Artículo 26. Servicios mínimos de obligada prestación
 - Artículo 116 ter. Coste efectivo de los servicios.

- Orden HAP/2075/2014, de 6 de noviembre, por la que se establecen los criterios de cálculo del coste efectivo de los servicios prestados por las entidades locales.
- Resolución de 23 de junio de 2015, de Secretaria General de Coordinación Autonómica y local, por la que se especifican los elementos incluidos en los anexos de la Orden HAP/2075/2014, de 6 de noviembre, por la que se establecen los criterios de cálculo del coste efectivo de los servicios prestados por las entidades locales.
- Orden EHA/3565/2008, de 3 de diciembre, por la que se aprueba la estructura de los presupuestos de las entidades locales. Texto consolidado (última modificación: 19 de marzo de 2014).
- Orden HAP/2105/2012, de 1 de octubre, por la que se desarrollan las obligaciones de suministro de información previstas en la Ley Orgánica 2/2012, de 27 de abril, de Estabilidad Presupuestaria y Sostenibilidad Financiera. Texto consolidado (última modificación: 8 de noviembre de 2014).
 - Capítulo IV. Obligaciones de suministro de información en el ámbito de las Corporaciones Locales. Artículo 15. Obligaciones anuales de suministro de información.
 - Capítulo V. Publicidad de la información y consecuencias de los incumplimientos. Artículo 18. Publicidad de la información para conocimiento general.
- Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales. Texto consolidado (última modificación: 24 de marzo de 2018)
 - Artículo 25. Acuerdos de establecimiento de tasas: informe técnico económico.
 - Capítulo VI. Precios públicos. Artículo 44. Cuantía.
 - Artículo 211. Memorias que acompañan a la cuenta general.
- Orden HAP/1781/2013, de 20 de septiembre, por la que se aprueba la Instrucción del modelo normal de contabilidad local.
 - Normas de elaboración de las cuentas anuales. Apartado 11.f).
 - Contenido de la Memoria. Apartados 26. Información sobre el coste de las actividades y apartado 27. Indicadores de gestión.

Encuesta de infraestructura y equipamientos locales (EIEL).

4.3 Principios generales del coste efectivo

Siguiendo a García *et al.* (2015), La LRSAL, responde a una serie de principios generales en relación al coste efectivo de los servicios desarrollados por las Entidades Locales:

- Principio de Generalidad.
- Principio de Eficacia.
- Principio de Eficiencia.
- Principio de Transparencia.
- Principio de Anualidad.
- Principio de Estabilidad presupuestaria.
- Principio de Sostenibilidad.

Siguiendo, por lo tanto, el esquema de principios informativos que versan sobre el coste efectivo que propone García *et al.* (2015), seguidamente se efectuará un examen del contenido de cada uno de ellos, para lo que se utilizarán, además de las bases conceptuales propuestas por estos autores, referencias adicionales que contribuyen a clarificar estos principios en el contexto de la administración local.

4.3.1 Principio de Generalidad

La cuantificación del coste efectivo de los servicios públicos debe ser efectuada por las entidades locales en su totalidad, con independencia del número de habitantes o de cualquier otro factor cuantitativo o cualitativo que en otras normas sí influye (piénsese, por ejemplo, en la Instrucción de contabilidad pública para la Administración Local y la Ley reguladora de haciendas locales, ámbitos donde el criterio cuantitativo de la población sí es relevante).³⁹ El principio de generalidad se traduce, en consecuencia, en una aplicación globalizada que afecta a todos los entes locales.

4.3.2 Principio de eficacia, eficiencia y economía.

Este conjunto de principios se interrelacionan pero, a pesar de su necesaria interacción en el ámbito de la administración pública, deben ser delimitados en tanto que cada uno de ellos informa de un modo el proceso de cálculo del coste efectivo. En este contexto, las definiciones de estos se precisan seguidamente:

- **Eficacia:** Se define como la satisfacción de la prestación del servicio, con un uso adecuado de recursos y/o minimización de costes.
- **Eficiencia:** es un parámetro empleado para relacionar el coste de los recursos que se emplean con el grado de consecución de los objetivos previstos. En efecto, es un indicador de logro, que permite vislumbrar si la inversión efectuada ha conseguido el impacto deseado. El objetivo de la eficiencia es invertir el mínimo volumen de recursos

³⁹ “Artículo 211 del TRLRHL. Los municipios de más de 50.000 habitantes y las demás entidades locales de ámbito superior acompañarán a la cuenta general: a) Una memoria justificativa del coste y rendimiento de los servicios públicos. b) Una memoria demostrativa del grado en que se hayan cumplido los objetivos programados con indicación de los previstos y alcanzados, con su coste”.

para alcanzar la maximización de los beneficios generados. Dicho principio tiene su base legal en el artículo 7.2 de LOEPSF. Para Aibar (2003) la eficiencia es una correlación entre los bienes que se consumen por la administración y los resultados que se ha alcanzado, midiéndose esta relación entre ambas dimensiones para conectarla con otros principios, como el de la racionalidad en el consumo, que se convierte igualmente en una premisa para el sistema público. De acuerdo con Ramió (2015) la eficiencia, es, por lo tanto, una variable objetiva que se mide mediante criterios cuantificables.

- **Economía:** Dicho principio tiene por objeto alcanzar los objetivos fijados minimizando el coste de recursos utilizados, para su evaluación necesita conocer el coste de cada uno de los factores de producción utilizados y compararlo con el precio medio de los mercados de los mismos.

De acuerdo con Albi y Onrubia (2016) la existencia de estos principios justifica la importancia de evaluar el desempeño económico de la administración.

4.3.3 Principio de Transparencia.

Los cálculos que se efectúen en el ámbito de la administración pública de los costes efectivos de los servicios que se prestan tienen que ser remitidos al Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas para que se difundan. El objetivo de esta divulgación es incrementar el grado de conocimiento por parte de la ciudadanía de los costes en los que la administración incurre, lo cual redundará en una mayor transparencia. Esta finalidad enlaza con el principio de eficiencia, ya expuesto, definido en el artículo 7.2 de la LOEPSF, en el que se dispone que la utilización de los recursos públicos habrá de orientarse hacia la persecución de ciertos principios, concretamente, “eficacia, eficiencia, economía y calidad”, para lo cual se implementarán políticas dirigidas hacia la racionalización de la inversión pública y la optimización de la estrategia de gestión de la administración.

De acuerdo con lo previsto en la exposición de motivos de la Ley 19/2013, de 9 de diciembre, de Transparencia, acceso a la información pública y Buen Gobierno, es imprescindible que en la sociedad se habiliten una serie de cauces destinados a fiscalizar las actuaciones públicas, siendo la existencia de estas medidas de escrutinio las que favorecen que los poderes públicos actúen en el sentido correcto, ya que “sólo cuando la acción de los responsables públicos se somete a examen, cuando los ciudadanos pueden conocer cómo se toman las decisiones que les afectan, cómo se manejan los fondos públicos o bajo qué criterios actúan nuestras instituciones podremos hablar del inicio de un proceso en el que los poderes públicos comienzan a responder a una sociedad que es crítica, exigente y que demanda participación de los poderes públicos”.

Del mismo modo, se refiere que en aquellos países en los que se aprecia un nivel reforzado de transparencia, en combinación con disposiciones legales relativas al buen gobierno, las instituciones cuentan con una capacidad incremental de auspiciar el crecimiento económico e impactar positivamente sobre los indicadores sociales. Desde esta perspectiva, se defiende que una sociedad informada es, por lo tanto, una sociedad exigente, que insta a la administración a sumirse en la mejora continua, lo cual conduce a mejores resultados. Y, desde este punto de vista, se ha de tener presente además que uno de los fines de la acción pública es favorecer la eficiencia y el desempeño eficaz de las instituciones para favorecer que en la sociedad se logren los resultados económicos y sociales que se consideran relevantes.

En este contexto, queda plenamente justificada la incorporación de la evaluación del coste efectivo de los servicios como una vía para alcanzar mayor transparencia, objetivo marcado por lo previsto en los artículos 6.2 y 8.1.i) de la Ley 19/2013, de Transparencia:

“Las Administraciones Públicas publicarán los planes y programas anuales y plurianuales en los que se fijan objetivos concretos, así como las actividades, medios y tiempo previsto para su consecución. Su grado de cumplimiento y resultados deberán ser objeto de evaluación y publicación periódica, junto con los indicadores de medida y valoración, en la forma en que se determine por cada Administración competente”.

“i) la información estadística necesaria para valorar el grado de cumplimiento y calidad de los servicios públicos que sean de su competencia, en los términos que defina cada administración competente”.

4.3.4 Principio de anualidad

El cálculo del coste efectivo de los servicios que prestan las entidades locales debe efectuarse todos los años, teniendo en cuenta la información presupuestaria o contable correspondiente al ejercicio inmediato anterior. En consecuencia, no es posible asociar los costes efectivos a valores medios de un determinado periodo de tiempo.

4.3.5 Principio de estabilidad presupuestaria y sostenibilidad financiera.

Este principio ha sido consagrado por la LOEPSF, como principio de más alto nivel en la Administración pública. Dicho concepto se define en su artículo 3, en el que se instituye como un principio director de las actuaciones de la administración pública que conlleva que todos los niveles administrativos alcancen el equilibrio financiero, evitando el déficit. La estabilidad, por lo tanto, se puede definir como el estado en el que gastos e ingresos se corresponden, alcanzándose el punto de equilibrio entre ambas magnitudes.

En lo referente a la sostenibilidad financiera, queda también consagrada por la LOEPSF como otro de los principios rectores de la actuación económico-financiera de las administraciones públicas, definiendo el concepto en el artículo 4 como la facultad para asumir las obligaciones financieras que se han contraído dentro de los rangos establecidos como límites que acotan la deuda y el déficit posible. En efecto, se traduce en la capacidad para responder de los compromisos contraídos, respetando, por lo tanto, las limitaciones que se han previsto.

Por último, se añade el principio de legalidad por el que se establece el pleno acatamiento del ordenamiento jurídico, que se ha de hacer tangible en todas las actuaciones de la Administración Pública. En virtud de este principio, las Entidades Locales, tendrán que computar los costes de los servicios públicos conforme a la Orden HAP/2075/2014, de 6 de noviembre, por la que se establecen los criterios de cálculo del coste efectivo de los servicios prestados por las entidades locales, aprobada por remisión del artículo 116 ter de la LRBRL.

De acuerdo con Monasterio y Fernández (2004) la estabilidad es inalcanzable sin la adecuada transparencia, y, al mismo tiempo, se conecta con el principio de eficiencia. Este autor subraya que la interrelación entre estas dimensiones informa la política de asunción de obligaciones en la administración (o, al menos, así debería ser).

4.4 Criterios básicos de cálculo del coste efectivo.

Los criterios básicos para efectuar este cálculo se disponen en el artículo 116 ter de la LRBRL; estos parámetros cardinales para el cálculo del coste efectivo de los servicios, los siguientes:

4.4.1 Preferencia por el concepto de gasto

El precepto menciona que **se considerarán los costes reales, ya sean directos o indirectos**, lo que significa que los costes así expresados podrían adquirir la función de mera referencia. No obstante, recoge elementos de concreción al identificar la fuente de información con la liquidación del presupuesto ordinario o las cuentas anuales ratificadas por las entidades vinculadas o dependientes y al señalar que, considerando dichas fuentes, los citados costes serán conformes con los datos de ejecución de gastos. Es decir con las obligaciones reconocidas o con los gastos de explotación según que la fuente sea la liquidación del presupuesto o, como se refirió, de las cuentas anuales aprobadas.

En consecuencia, se sustituye el concepto de coste, propio de la contabilidad financiera (interna), por el de gasto, propio de la contabilidad presupuestaria (externa) y que en gran parte implica obligaciones con terceros.

4.4.2 Homogeneidad en los criterios de cálculo

Se garantiza al establecer que dichos criterios se deben determinar a través de la preceptiva Orden del Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas. No obstante, se recoge alguna peculiaridad por razón de la especialidad de los regímenes forales, de modo que las Diputaciones Forales del País Vasco deberán desarrollar aquellos criterios de cálculo con arreglo a las normas contenidas en el artículo 116 ter de la LRBRL y recibirán la notificación del coste efectivo de los servicios que despliegan las entidades locales en sus respectivas áreas. Idéntico planteamiento se recoge en relación con las entidades locales de la Comunidad Foral de Navarra. En cualquier caso, deberán tener en cuenta las directrices y principios que, en cuanto metodología de cálculo, defina el Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas.

4.4.3 Plazo de cálculo y las fuentes de información

La fuente información está conformadas por las liquidaciones de presupuestos y por las cuentas anuales aprobadas. Debido a la consideración de estas últimas, el plazo para que las entidades locales realicen los cálculos de los costes efectivos se ha fijado en el artículo 116 ter de la LRBRL en el 1 de noviembre de cada año, sin que nada se establezca acerca del plazo para remitirlas al Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas ni para su divulgación por dicho ente, aspectos que se han explicitado en el artículo 7 de la Orden HAP/2075/2014, de 6 de noviembre, donde se establece que se deberá producir antes de 1 de diciembre.

4.5 Ámbito de aplicación.

De acuerdo con lo establecido en el artículo 2 de la Orden HAP/2075/2014, establece que “las Entidades Locales deberán calcular, de acuerdo con lo previsto en dicha Orden, los costes efectivos de todos los servicios que presten directamente o a través de entidades y organismos vinculados o dependientes de conformidad con lo previsto en ley 7/1985, de 2 de abril, y la Ley 27/2013, de 27 de diciembre, de racionalización y sostenibilidad de la Administración Local”. Pudiendo distinguir entre un ámbito objetivo y un ámbito subjetivo.

4.5.1 Ámbito objetivo

Desde el punto de vista objetivo y de acuerdo con lo establecido en el artículo 116 ter de la LRBRL y en el artículo 2 “Ámbito de aplicación” de la Orden HAP/2075/2014, de 6 de noviembre, por la que se establecen los criterios de cálculo del coste efectivo de los servicios prestados por las entidades locales, establecen que las Entidades Locales habrán de computar los costes efectivos de todos los servicios que desarrollen de modo directo o mediante las entidades y organismos vinculados a estas o dependientes, manejando como fuente de información la liquidación del presupuesto general y, en su caso, de las cuentas anuales

aprobadas de las entidades vinculadas o dependientes, correspondiente al ejercicio anterior, empleando como criterio de cuantificación del coste efectivo los costes reales directos e indirectos que resulten de la ejecución de los gastos.

El cálculo, en consecuencia, debe efectuarse anualmente y antes del 1 de noviembre, con arreglo a lo establecido en la aludida Orden y por el artículo 15.2 de la Orden HAP/2105/2012, de 1 de octubre, por la que se desarrollan las obligaciones de provisión de información establecidas en la Ley Orgánica 2/2012, de 27 de abril, de Estabilidad Presupuestaria y Sostenibilidad Financiera.

Por tanto, como establece el artículo 116 ter de la LRBRL, en virtud del principio de transparencia, los cálculos que se formalicen en relación a cada uno de los servicios, tendrán que proporcionarse al Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas para que este organismo le dé publicidad, de forma que dicha información sea conocida por el resto de entidades locales y por los ciudadanos y ver si se cumple con el principio de eficiencia, respecto del destino de los fondos públicos.

Sin embargo, los Anexos de la Orden HAP/2075/2014 se refieren a:

- Los servicios de prestación obligatoria para los municipios (los que resulten de la aplicación según la población, del artículo 26 de la LRBRL).
- Los servicios correspondientes a las competencias que en el artículo 25.2 de la LRBRL se establecen como propias.

De tal forma, que siendo posible, según establece el artículo 7.1 de la LRBRL, y como se ha expuesto en el capítulo tres de este documento, que las Entidades locales puedan ejercitar tanto competencias propias como competencias atribuidas por delegación, así como, competencias distintas de las propias y de las atribuidas por delegación, siempre que se cumplan los requisitos establecidos en el artículo 7.4 LRBRL, los mencionados anexos deberían haberse completado con la totalidad de los servicios que pueden ejercer los municipios fuera del marco de las competencias propias.

No obstante, debe tenerse en cuenta que el ejercicio de las competencias delegadas de acuerdo con lo establecido en el artículo 27.6 de la LRBRL, habrá de ir seguida de la oportuna financiación, para lo que será ineludible la existencia de la dotación presupuestaria correspondiente en el presupuesto de la Administración delegante para cada ejercicio económico. Por tanto, se interpretará que el control del gasto y la publicidad del coste efectivo deben ser igualmente necesarios en estos casos.

A mayor abundamiento, puede defenderse que incluso es más necesario controlar el coste efectivo de los servicios públicos enlazados a competencias diferentes de las propias, ya que

estas que demandan un mayor control en lo referente al riesgo de sostenibilidad financiera por lo que el control y publicidad del coste efectivo de estas competencias debería ser prioritario (Ramió, 2015).

4.5.2 Ámbito subjetivo.

Desde el punto de vista subjetivo son la totalidad de las Entidades Locales las que deben realizar el cálculo del coste efectivo, sin embargo, surge la duda sobre una posible limitación subjetiva, dado que los únicos entes a los que se aplican los Anexos son los Municipios, quedando fuera las Provincias e Islas, también con atribuciones directas en la LRBRL y otras entidades locales. De acuerdo con el artículo 3 de la LRBRL, podemos distinguir las siguientes entidades locales de carácter territorial:

- a) El Municipio
- b) La Provincia
- c) La Isla, referencia en los archipiélagos balear y canario

Adicionalmente se le confiere la condición de Entidades Locales a las siguientes estructuras:

- a) “Las Comarcas u otras entidades que agrupen varios Municipios, instituidas por las CC.AA de conformidad con esta Ley y los correspondientes Estatutos de Autonomía.
- b) Las Áreas Metropolitanas
- c) Las Mancomunidades de Municipios”.

Por su parte, el artículo 1 de la Ley 8/2010, de 23 de junio, de la Generalitat, de Régimen Local de la Comunitat Valenciana, establece que la Comunitat Valenciana se organiza en municipios, comarcas y provincias. De acuerdo con dicho artículo, se reconoce y garantiza autonomía a estos entes para la gestión de sus respectivos intereses, disponiendo igualmente de la condición de entidades locales aquellas entidades locales menores, las áreas metropolitanas y las mancomunidades de municipios.

En virtud de lo dispuesto, la guía de 2017 divulgada por el Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas, relativa a la información a notificar para el cumplimiento de las obligaciones contenidas en el artículo 116 ter de la LRBRL, establece que cumplimentaran la información del coste de los servicios que desarrollan directamente y de los servicios que prestan las entidades dependientes o vinculadas. Esta obligación se proyecta sobre las siguientes Entidades Principales:

- Diputación
- Ayuntamiento
- Mancomunidad de municipios

- Comarca
- Entidad Metropolitana
- Agrupaciones y Entidades de ámbito inferior al municipal
- Los Consorcios

Las entidades locales menores, según lo previsto en la disposición transitoria cuarta de la LRSAL, establece en su punto primero que “Las entidades de ámbito territorial inferior al Municipio existentes en el momento de la entrada en vigor de la LRSAL mantendrán su personalidad jurídica y la condición de Entidad Local”, siempre que reúnan los requisitos fijados en el resto de apartados de la señalada disposición.

No obstante, los municipios con los que tienen relación territorial las entidades locales menores podrán delegarle el ejercicio de competencias propias, sin embargo, esta delegación en las entidades locales menores no está prevista en la LRBRL, pero si en la legislación de determinadas autonomías, así como, en la guía de 2017 del Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas, sobre la información a notificar para el cumplimiento de las obligaciones establecidas en el artículo 116 ter de la LRBRL, donde se establece que además de estar sujetas a declaración se deberá cumplimentar un formulario denominado “Otras formas de gestión”, especificando cual es la concreta forma de gestión existente.

Respecto a **los consorcios**, la jurisprudencia del Tribunal Supremo avala su consideración como entidad local en determinados supuestos, como puede observarse en su sentencia de 28 de noviembre de 2007 (STS 8715/2007) sobre el Consorcio de Transportes de Vizcaya, donde se establece que a pesar de que en el artículo 3 de la LRBRL no están enumerados como entidad local, tampoco se les niega tal naturaleza jurídica. Por tanto, el Tribunal Supremo, establece que según las circunstancias de cada caso podrá determinarse si los consorcios constituidos son o no una entidad local. Por su parte, la guía mencionada en el párrafo anterior, establece como necesario que las entidades que dan servicio a otras entidades locales tienen que declarar las características del servicio que prestan en un determinado formulario.

5.

Relación del coste efectivo con la clasificación por programas de los presupuestos de las entidades locales

Francisco J. Castillo Cerveró

El coste efectivo de los servicios públicos prestados por las entidades locales

Trabajo Final de Grado en Gestión y Administración Pública

5.1 La técnica presupuestaria: el presupuesto por programas.

5.2 El Presupuesto de los Entes Públicos Locales.

5.3 Estructuras presupuestarias.

5.3.1 Clasificación por programas.

5.3.2 Clasificación Económica del presupuesto de gastos.

5.3.3 Clasificación Económica del presupuesto de ingresos.

5.4 Relación del coste efectivo con la clasificación por programas.

5.5 Relación de los servicios públicos básicos de carácter obligatorio con la clasificación por programas del presupuesto.

5. Relación del coste efectivo con la clasificación por programas de los presupuestos de las entidades locales

5.1 La técnica presupuestaria: Presupuesto por Programas⁴⁰.

La selección de una técnica presupuestaria ha de estar siempre orientada por los principios que, en virtud del art. 31 CE⁴¹, han de considerar los poderes públicos durante todas las etapas del ciclo presupuestario (estas fases son la aprobación, gestión y por último el control del gasto público). Además, se habrán de respetar en todos los niveles de gobierno, también en el local, objeto de análisis en este documento.

De acuerdo con Subirats (1994) pueden establecerse algunos paralelismos o equivalencias entre estos principios que tendrán influencia cuando interaccionan entre sí. Así, para este autor, economía equivale a ahorro de recursos; eficacia es igual a consecución de los objetivos perseguidos y, por último, la eficiencia hace referencia a la suma de los dos presupuestos antedichos: obtención de la mayor productividad alcanzable con la inversión de cada recurso disponible para dar alcance a los fines previstos.

Estas cuestiones obligan a rechazar la configuración del **presupuesto de medios**, en el que únicamente se considera como base el presupuesto del ejercicio precedente, incrementándose todas las aplicaciones presupuestarias en la cuantía que se estime que es razonable, lo que le convierte en una técnica incrementalista que, por consiguiente, no respeta los principios anteriormente indicados: economía, eficacia y eficiencia. No obstante, puede recurrirse a otras metodologías presupuestarias como por ejemplo el presupuesto por tareas y el presupuesto por programas, que a continuación se van a detallar.

En relación a la primera de estas técnicas, el **presupuesto por tareas**, requiere especificar cuáles son las funciones que le pertenecen y las actividades que despliega a lo largo del ciclo de ejecución del presupuesto (es decir, del ejercicio para el cual se han consignado las partidas establecidas) para las que se requiere disponer de recursos por parte del órgano administrativo, introduciendo cierta dosis de racionalización en la gestión pública.

En segundo lugar, el **presupuesto por programas** demanda por parte de los centros gestores que se determinen un conjunto de objetivos para su actuación durante el consecutivo ejercicio presupuestario y reordenen sus actividades en función de los mismos, en forma de programas. Es decir, se traduce en las siguientes acciones:

⁴⁰ No se trata de un modelo innovador, de acuerdo con Martner (1978), que dedica su estudio hace casi cuatro décadas a esta técnica presupuestaria.

⁴¹ “Artículo 31.2 CE. El gasto público realizará una asignación equitativa de los recursos públicos, y su programación y ejecución responderán a los criterios de eficiencia y economía”.

- Proyectar la actuación a medio plazo, tres o cuatro años.
- Detectar y concretar las situaciones de necesidad que se desean solventar para desarrollar el bienestar social y optimizar la calidad de vida de los ciudadanos.
- Fijar una meta, descomponiéndola en objetivos correspondientes con dos niveles: estratégico y operativo.
- Definir los correspondientes planes de acción para lograr los objetivos que se han planteado.
- Incluir indicadores a través de los que medir los resultados que se van logrando y auditar el nivel de logro.

Todas estas tareas son la base para determinar si el programa subsiste en ejercicios sucesivos, se modifica o se suprime y proponer vías alternativas para alcanzar los logros que se consideran relevantes en el contexto en el que se aplica.

Esta técnica presupuestaria se ha empleado en los últimos años en las administraciones públicas españolas, tanto a nivel estatal como a nivel autonómico. Al respecto, se ha ido aplicando tras varios intentos de manera progresiva⁴².

En el ámbito local con la Orden EHA/3565/2008, de 3 de diciembre, por la que se aprueba la estructura de los presupuestos de las entidades locales, se establece la clasificación por programas, eliminando la clasificación “funcional”, pretendiendo adaptar su estructura a la del Estado, sobre la base de un presupuesto por programas. De acuerdo con Boix (2017) con esta nueva estructura también se pretendía un plan más ambicioso, consistente en intervenir sobre aquellas cuestiones que habían propiciado la crisis económica, ya que para este autor, analizar el gasto en profundidad permitiría conocer posibles desórdenes evitables en esta área.

Siguiendo a Hernández (2000) “La razón fundamental que justifica la introducción de este sistema de gestión presupuestaria, que en otros países llevaba ya varias décadas aplicándose, radica en la necesidad de superar los déficits propios del presupuesto de medios y a la vez para integrar, como elementos compatibles y complementarios los procesos de planificación, presupuestación, gestión y control”.

En definitiva, podemos concluir, que ahora el esfuerzo les corresponde a las Entidades Locales que con la necesaria e irremediable publicidad de los costes efectivos, obliga a calcular éstos en función de la estructura presupuestaria, lo que obliga a la utilización más rigurosa de los programas, con el objetivo de que cada gasto sea imputable a la clasificación presupuestaria según su finalidad u objetivo del gasto.

⁴² Las definiciones se elaboran a partir de Subirats (1994).

5.2 El Presupuesto de los Entes Públicos Locales.

Como señalan Castillo, Macián y Gómez (2006) en términos generales, “un presupuesto constituye una herramienta de gestión, administración y planificación cardinal para los ayuntamientos, siendo un documento de confección y aplicación periódica, que se expresa en un lenguaje contable (y por lo tanto, con una cierta formalidad) y dispone de una estructura de codificación para los ingresos y gastos establecida en una regulación específica. Uno de los caracteres esenciales del presupuesto es que debe estar equilibrado, existiendo una correspondencia entre los ingresos y los gastos”.

En consecuencia, puede indicarse que las partidas que como máximo se consignarán a las distintas aplicaciones presupuestarias de gasto están conectadas con las perspectivas de recaudación de impuestos y la estimación de los fondos procedentes de otras fuentes de ingresos, ya que de otra manera no podría alcanzarse el pretendido equilibrio.

En España, la Constitución si establece el régimen presupuestario para el Estado y las Comunidades Autónomas. Pero nada establece para los Entes Locales. Ello no es óbice para que desde la LRRL en su artículo 112 y posteriormente el artículo 162 del TRLRHL, define el presupuesto general de las entidades locales como “la expresión cifrada, conjunta y sistemática de las obligaciones que, como máximo, pueden reconocer la entidad, y sus organismos autónomos, y de los derechos que prevean liquidar durante el correspondiente ejercicio, así como de las perspectivas de ingresos y gastos de las sociedades mercantiles cuyo capital social pertenezca íntegramente a la entidad local”.

El artículo 164 del TRLRHL señala, además, que las entidades locales confeccionarán y aprobarán cada año un presupuesto ordinario en el que se constituirán los siguientes elementos:

- El presupuesto de la propia entidad.
- Los de los organismos autónomos que dependen de esta entidad.
- Los estados de previsión de gastos e ingresos de las sociedades mercantiles cuyo capital social pertenezca íntegramente a la entidad local.

Añade, en el artículo 165 del TRLRHL, que el presupuesto general atenderá al acatamiento del principio de estabilidad presupuestaria. Como contenido mínimo tendrá que hacerse referencia a:

- **Los estados de gastos**, donde se hará mención de forma específica a las partidas necesarias para cumplir con las obligaciones contraídas.
- **Los estados de ingresos**, especificándose las evaluaciones de los diferentes recursos económicos a saldar durante el ciclo económico al que el presupuesto se conecta.

El presupuesto de la entidad local será desarrollado por su alcalde, asistido por el Interventor y Secretario de la Entidad a efectos procedimentales y formales (no a efectos materiales). Además, al presupuesto se le anexionan una serie de documentos adicionales que tienen con propósito poner en conocimiento del pleno el soporte jurídico y económico-financiero que se consideró durante la confección del mismo, para que de este modo el órgano representativo pueda valorar cabalmente el contenido sistematizado en el presupuesto.

5.3 Estructuras presupuestarias

Siguiendo a Valera (2009), “los presupuestos de las entidades locales se elaborarán teniendo en cuenta la naturaleza económica de los ingresos y de los gastos, y las finalidades y objetivos que con estos últimos se pretendan conseguir. Hay por tanto una clasificación en los ingresos, según su naturaleza económica y dos en gastos, según la naturaleza económica del gasto a realizar y la finalidad y objetivo perseguido. También se prevé una clasificación orgánica, tanto para gastos como ingresos, que la podrán realizar las entidades locales atendiendo a su propia estructura de acuerdo con sus reglamentos o decretos de organización”.

En este sentido, Carrasco *et al.* (2015) establecen “Es la clasificación y ordenación de los distintos componentes del presupuesto para poder ofrecer una información adecuada y precisa, que dé respuesta a los diversos interrogantes que se plantean en relación con la actividad económico-financiera de los entes públicos”.

Por tanto, una clasificación primaria es aquella que diferencia dentro del presupuesto entre el estado de gastos y el estado de ingresos, mencionados en el apartado anterior.

Los componentes de estos dos estados (créditos para gastos y previsiones de ingresos) deben, asimismo, clasificarse y ordenarse siguiendo unos criterios establecidos.

Para analizar dichas clasificaciones, tomaremos como base la Orden Ministerial EHA/3565/2008, de 3 de diciembre, por la que se define la estructura de los presupuestos de las entidades locales y sus organismos autónomos y los criterios de clasificación de sus ingresos y gastos que estará vigente hasta la confección ejecución y liquidación de los presupuestos del ejercicio 2014, ya que con fecha 14 de marzo, se aprobó su modificación por la Orden HAP/419/2014, de 14 de marzo que se aplica en lo referente a los presupuestos del ejercicio 2015 y sucesivos.

La modificación se produce, de acuerdo con Corcuera (2015) para adaptar la regulación presupuestaria de las Entidades Locales a la LOEPSF, y a la definición que, en ella se realiza, del principio de eficiencia en la distribución de los recursos públicos y en su utilización (artículo 7). Y la clasificación, y terminología empleada, recogen los modificadores que, en materia de

las competencias locales, se han efectuado por medio de la LRSAL, cobrando gran importancia en el marco del cálculo del coste efectivo de los servicios, ya que, de acuerdo con lo expuesto en otros puntos de este trabajo, antes del 1 de noviembre de cada ejercicio, es obligatorio suministrar esta información al Ministerio de Hacienda, que la publicará.

Por un lado, en cuanto a la clasificación de los créditos por programas y su ordenación se modifica en el siguiente sentido:

- La clasificación puede llegar a subprogramas
- El detalle tendrá que adaptarse a lo establecido en el anexo I de la estructura y, aunque la norma general establece que se pormenorizará como mínimo “al nivel de grupos de programas” y habrá de hacerse a nivel de programa cuando así lo determine el anexo (por especificarse en él la división en programas).
- La estructura del Anexo pasa a ser “cerrada y obligatoria para todas las entidades locales”, aunque se determina que “no obstante, será abierta a partir del nivel de programas y subprogramas, por lo que podrán crearse los programas y subprogramas que se consideren necesarios cuando no figuren en la estructura que por esta Orden se establece” (artículo 4.3 de la Orden EHA/3565/2008, de 3 de diciembre).
- Cuando una Entidad local asuma competencias (en aplicación del artículo 27 de la LRBRL) queda obligada a “realizar el necesario desarrollo de los grupos de programa, a fin de que exista una exacta correspondencia entre cada servicio asumido y un único programa o subprograma presupuestario” (artículo 4.4 de la Orden EHA/3565/2008, de 3 de diciembre).

Adicionalmente, de acuerdo con Corcuera (2015) en lo relativo a la clasificación económica, se implanta el capítulo 5 que debe corresponder a la obligación de las Entidades Locales de incorporar en sus presupuestos una consignación separada de créditos, el Fondo de Contingencia, que “se destinará, cuando proceda, a atender necesidades de carácter no discrecional y no previstas en el presupuesto inicialmente aprobado, que puedan presentarse a lo largo del ejercicio” y que el artículo 31 de LOEPSF impone a los municipios que sean considerados capitales de provincia, capitales de Comunidad Autónoma o tengan una población que supere los 75.000 habitantes y a las diputaciones Provinciales.

A nivel de programa se establecen en el grupo 929 “imprevistos y funciones no clasificadas”.

En la Orden HAP/419/2014 se establece que el Estado de gastos se clasificará de acuerdo a los siguientes criterios:

Tabla 4. Clasificaciones del presupuesto de gastos.

Clasificación	Criterio	Pregunta
Orgánica	Órgano que ordena el ingreso o el pago	¿Quién?
Por programas	Destino al que se dirige el ingreso o el pago	¿Para qué?
Económica	Naturaleza del ingreso o el pago	¿En qué?

Fuente: Elaboración propia.

5.3.1 Clasificación por programas

Los créditos, de acuerdo con Corcuera (2015), se clasificarán en función de su finalidad y de los objetivos que se aspira a lograr con dicha inversión de recursos, ajustándose de acuerdo con las distintas áreas de gasto. De este modo, se requiere que se diferencie el empleo de recursos en base a las diferentes áreas a las que hace referencia, conectando cada gasto que se efectúa con los respectivos grupos de programas.

Los créditos se detallan, como se indicó, como mínimo a nivel de grupos de programas con los que se corresponde cada gasto. Al respecto, se ha de hacer constar que la estructura por programas tiene carácter cerrado y obligatorio a nivel de área de gasto, política de gasto y grupos de programa, estando esta estructura abierta a partir del nivel de programas y subprogramas subsiguientes, de modo que se pueden instaurar los programas que se consideren necesarios cuando no se dispongan en la estructura establecida en la Orden.

Figura 3. Clasificación por programas.



Fuente: Elaboración propia.

Así, la clasificación por programas en su máximo nivel de agregación presenta las siguientes áreas de gasto:

- Área de gasto 0: Deuda pública.
- Área de Gasto 1. Servicios públicos básicos.
- Área de Gasto 2. Actuaciones de protección y promoción social.
- Área de Gasto 3. Producción de bienes públicos de carácter preferente.
- Área de Gasto 4. Actuaciones de carácter económico.
- Área de Gasto 9. Actuaciones de carácter general.

A continuación se define el contenido de cada una de estas áreas de gasto, atendiendo a los criterios legales que las definen.

En primer lugar, el **área de gasto 0, denominada “Deuda pública”** reúne todos aquellos gastos que se asumen en concepto de intereses y liquidación de la deuda que la administración ha contraído con otras administraciones, así como el resto de compromisos financieros que se han establecido con idénticos fines, excluyéndose los gastos en los que se incurre para la constitución de estas operaciones.

En segundo lugar, el **área de gasto 1, destinada a los “Servicios públicos básicos”** contiene la totalidad de los gastos que encuentran su origen en la prestación de los servicios públicos de carácter básico que todos los municipios obligatoriamente deben prestar a la ciudadanía. En este ámbito se entienden comprendidas cuatro políticas que necesariamente cubren todos los municipios: “seguridad y movilidad ciudadana, vivienda y urbanismo, bienestar comunitario y medio ambiente”. De acuerdo con León, Dorta y Pérez (2010) estos son servicios que se ofrecen, de acuerdo con la estructura político-administrativa, de forma directa a todos los ciudadanos. Para estos autores, es necesario considerar que las entidades locales, aunque no tienen autonomía total para desplegar todas las competencias que pueden ofrecer a los ciudadanos, si tienen una cierta capacidad para organizar el gasto a su libre albedrío, lo cual tendrá como resultado una estructuración característica de los presupuestos en cada administración local que se examine.

En tercer lugar, el **área de gasto 2, referente a “actuaciones de protección y promoción social”**, considera todas las acciones destinadas a la protección y a la promoción social, tal y como su enunciado recoge. En consecuencia, incorpora las partidas de gasto y las transferencias conectadas con los gastos que comporta sustentar el régimen de previsión y las partidas para dar cobertura a las prestaciones de los funcionarios, así como otras acciones de carácter asistencial destinadas a los diversos colectivos que componen la sociedad (jóvenes, ancianos, adultos) con especial atención a la diversidad funcional y comprendiendo además las iniciativas destinadas a fomentar el empleo.

En cuarto lugar, el **área de gasto 3, denominada “Producción de bienes públicos de carácter preferente”** engloba los gastos que la entidad local debe asumir para prestar los servicios relacionados con la gestión sanitaria, la educación, la oferta cultural, la gestión del ocio y el tiempo libre, deporte, y, con carácter más general, todas las políticas que tendentes a incidir positivamente sobre la calidad de vida de los ciudadanos.

En quinto lugar, el **área de gasto 4, que se consigna con la denominación de “Actuaciones de carácter económico”**, contiene todas las partidas de gasto que se asumen para dar cobertura a las actividades de cualquier característica que se desarrollan con la finalidad de incentivar la actividad económica, englobando además acciones destinadas a mejorar las infraestructuras y

facilitar la logística de las operaciones de estos sectores. Asimismo, se contiene el gasto referente a la investigación, el desarrollo y la innovación en los sectores económicos que sustentan la sociedad.

Por último, el **área de gasto 9, que recibe el nombre de “Actuaciones de carácter general”** contiene los gastos referentes a las actividades que influyen sobre la capacidad de la entidad local para ejercer sus funciones, conteniendo tanto tareas de apoyo administrativo como de soporte para poder desplegar estas actividades.

5.3.2 Clasificación Económica del presupuesto de gastos.

La codificación económica del gasto está diseñada para agrupar los créditos en diferentes capítulos, en los cuales se diferencian las operaciones corrientes de las operaciones de capital y de las de naturaleza financiera.

Desde la perspectiva de su consideración económica, estos capítulos se estructuran en artículos y estos en conceptos que también pueden ser divisibles en subconceptos (véase la figura 4 para comprender mejor los niveles diferenciados de clasificación económica).

El detalle de los créditos se mostrará, como mínimo, descendiendo hasta el nivel de concepto (por lo que es opcional el uso de los subconceptos y partidas, cuya estructura es abierta). En consecuencia, se pueden definir los subconceptos y partidas que se consideren adecuados.

Figura 4. Clasificación Económica.



Fuente: Elaboración propia.

La clasificación económica del presupuesto de gastos presenta el siguiente detalle a nivel de capítulo:

- Capítulo 1. Gastos de personal.
 - Capítulo 2. Gastos corrientes en bienes y servicios.
 - Capítulo 3. Gastos financieros.
 - Capítulo 4. Transferencias corrientes.
 - Capítulo 5. Fondo de contingencia y otros imprevistos.
 - Capítulo 6. Inversiones reales.
 - Capítulo 7. Transferencias de capital.
 - Capítulo 8. Activos financieros.
 - Capítulo 9. Pasivos financieros.
- } Operaciones NO FINANCIERAS Corrientes

} Operaciones NO FINANCIERAS De capital

} Operaciones FINANCIERAS

A continuación, se detalla el contenido de cada uno de estos capítulos, describiéndose sucintamente.

Capítulo 1. Gastos de personal. En este capítulo se recopilan los gastos emanados de todo tipo de retribuciones e indemnizaciones, a satisfacer tanto en dinero como en especie, que las entidades locales tienen que pagar al personal público como contraprestación por los servicios desempeñados por estos beneficiarios.

Capítulo 2. Gastos en bienes corrientes y servicios. Este capítulo comprende los gastos en bienes y servicios necesarios para el ejercicio de las actividades de las entidades que no produzcan un incremento del capital o del patrimonio público.

Serán imputables a los créditos de este capítulo los gastos originados para la adquisición de bienes que reúnan alguna de las siguientes características:

- Ser bienes fungibles
- Tener una duración previsiblemente inferior al ejercicio presupuestario
- No ser susceptibles de inclusión en inventario
- Ser previsiblemente reiterativos

Capítulo 3. Gastos financieros. Se recogen bajo este capítulo los intereses y gastos conectados a las de operaciones financieras que se formalizan.

Capítulo 4. Transferencias corrientes. Envuelve todos los créditos destinados a contribuciones efectuadas por la entidad, sin contrapartida directa de los perceptores que se efectúa con el objetivo de sufragar las operaciones corrientes.

Capítulo 5. Fondo de contingencia. Da cobertura a las necesidades inesperadas (es decir, imprevistos) que no pueden ser aplazados, siempre y cuando no se haya consignado una partida de gasto específica para acometer dicho gasto o bien esta sea insuficiente para cubrirlo por completo. La constitución de un fondo de contingencia sólo es obligatorio para aquellas entidades locales contenidas en los artículos 111 y 135 del TRLRHL)⁴³. La necesidad de la utilización del fondo de contingencia podrá regularse en las bases de ejecución.

Capítulo 6. Inversiones reales. En este capítulo se contienen los gastos a efectuar directamente por las corporaciones, consignados a la creación de infraestructuras y a la instauración o adquisición de bienes de naturaleza inventariable necesarios para el funcionamiento de los servicios, así como otros gastos que tengan el carácter de amortizables.

Capítulo 7. Transferencias de capital. Son aportaciones realizadas por las entidades locales, y, a diferencia de las reflejadas en el capítulo 4, el destino de las mismas es sufragar operaciones de capital.

⁴³ “Artículos 111 y 135 del TRLRHL. EELL. que sean capitales de provincia, o de comunidad autónoma, o que tengan población de derecho igual o superior a 75.000 habitantes”.

Capítulo 8. Activos financieros. En este capítulo se recoge el gasto que se efectúa en activos financieros, cualquiera que sea la forma en que se organicen y el momento de su vencimiento.

Capítulo 9. Pasivos financieros. En este capítulo se recoge el gasto consignado a la amortización de pasivos financieros, con independencia de la forma en que se organice y de la fecha de su vencimiento.

Por unidades orgánicas. Es discrecional para la Entidad local y, en consecuencia, se le deja libertad de clasificación para expresar el órgano o unidad que consuma los gastos.

El presupuesto queda definido por el conjunto de los programas clasificados (tomando como referencia toda la información que se ha estructurado en cada nivel). Es decir, el detalle mínimo del coste efectivo del servicio prestado será el de Grupo de Programas. Entendiendo que solo se podrá utilizar para el coste efectivo el Grupo de Programas cuando la Entidad Local no tenga desagregado su clasificación en Programas u otras inferiores.

El control contable de los gastos se efectuará partiendo de la aplicación presupuestaria y el fiscal considerando el grado de vinculación jurídica.

5.3.3 Clasificación Económica del presupuesto de ingresos.

Por su parte, las cantidades que se incluyan en el presupuesto de ingresos de cada entidad local se catalogará siguiendo un criterio económico en virtud del que se separan las operaciones en tres grupos: operaciones corrientes, operaciones de capital y operaciones financieras.

Para ello se utiliza la estructura gradual, definida por diferentes niveles de capítulos, artículos, conceptos y subconceptos. La distribución por conceptos y subconceptos, recuérdese que es potestativa.

La clasificación económica del presupuesto de ingresos, a nivel de capítulo presenta el siguiente detalle:

- | | | |
|---|---|---------------------------------------|
| • Capítulo 1. Impuestos directos. | } | Ingresos corrientes
no financieros |
| • Capítulo 2. Impuestos indirectos. | | |
| • Capítulo 3. Tasas, precios públicos y otros ingresos. | | |
| • Capítulo 4. Transferencias corrientes. | } | Ingresos de capital
no financieros |
| • Capítulo 5. Ingresos patrimoniales. | | |
| • Capítulo 6. Enajenación de inversiones reales. | } | Ingresos de capital
financieros |
| • Capítulo 7. Transferencias de capital. | | |
| • Capítulo 8. Activos financieros. | | |
| • Capítulo 9. Pasivos financieros. | | |

A continuación se concreta en qué consiste cada uno de estos capítulos.

Capítulo 1. Impuesto directos. Ingresos procedentes de impuestos que se cataloguen como directos. Actualmente se consideran impuestos directos de acuerdo con la legislación vigente los siguientes (Portillo, 2018):

- impuesto sobre bienes inmuebles;
- impuesto sobre actividades económicas;
- impuesto sobre vehículos de tracción mecánica;
- impuesto sobre el incremento del valor de los terrenos de naturaleza urbana;
- recargo provincial sobre el impuesto de actividades económicas.

De acuerdo con Portillo (2018) a consecuencia de la crisis para las administraciones locales se ha avivado el interés en relación con estas variables porque se han vuelto esenciales para componer su presupuesto, volviéndose estas entidades muy dependientes de la recaudación por esta vía. Por otro lado, las diferencias existentes en el tamaño de los municipios y el volumen de población condiciona que para algunos de estos (un gran porcentaje, en la práctica) la cantidad recaudada sea muy baja, ya que tienen un volumen de población muy reducido y por lo tanto no pueden obtener por esta vía suficientes ingresos para cubrir las prestaciones que obligatoriamente han de desplegar.

Capítulo 2. Impuesto indirectos. Contiene los ingresos conseguidos por la entidad local originados por los impuestos indirectos. En la administración local tiene esta naturaleza el impuesto sobre construcciones, instalaciones y obras.

Capítulo 3. Tasas, precios públicos y otros ingresos. Contiene los ingresos obtenidos por estas categorías de generación, incluyéndose los procedentes de ventas, tasas, precios públicos y contribuciones especiales.

Capítulo 4. Transferencias corrientes. Ingresos de naturaleza no tributaria, percibibles por las entidades locales sin contraprestación directa por parte de las mismas, destinados a financiar operaciones corrientes.

Capítulo 5. Ingresos patrimoniales. Ingresos procedentes de rentas del patrimonio de las entidades locales y sus organismos autónomos, como intereses, dividendos, rentas y alquileres.

Capítulo 6. Enajenación de inversiones reales. Ingresos procedentes de transacciones en las que se produzca salida o entrada de bienes de capital.

Capítulo 7. Transferencias de capital. Ingresos de naturaleza no tributaria, sin contraprestación directa, destinados a financiar operaciones de capital.

Capítulo 8. Activos financieros. Recoge los ingresos procedentes de enajenación de deuda, acciones y obligaciones, así como los ingresos procedentes de reintegros de préstamos concedidos de depósitos y fianzas constituidos.

Capítulo 9. Pasivos financieros. Se incluye la financiación de las entidades locales y sus organismos autónomos procedente de la emisión de deuda pública y de préstamos recibidos.

5.4 Relación del coste efectivo con la clasificación por programas

Con antelación a la confección del Proyecto de Orden del Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas por la que se regula el método de cálculo de los costes efectivos de los servicios, han sido objeto de modificación el TRLRHL y la organización de presupuestos de las entidades locales que resultaba de aplicación y que fue aprobada por Orden EHA/3565/2008, de 3 de diciembre, tal y cómo subraya Corcuera (2015) en su investigación. Se modificó el artículo 167 del TRLRHL mediante la disposición final décima de la Ley 8/2013, de 26 de junio, de rehabilitación, regeneración y renovación urbanas. Dicho precepto regula la estructura de los ingresos y gastos que integran los presupuestos corrientes de las entidades locales y fue reformado para dar acogida a los cambios de denominaciones que se contenían en la mencionada Orden EHA/3565/2008 y que se concretaban en la codificación por programas, que, a partir de entonces sustituía a la clasificación funcional y en el término “aplicación presupuestaria” para identificar el conjunto de las clasificaciones (la clasificación por programas, la clasificación económica, y, en su caso, la orgánica).

Pero lo más relevante de esa modificación fue la supresión del régimen simplificado que, hasta entonces, se recogía en el apartado 5 del citado 167 según el cual las entidades locales con un volumen de población inferior a 5.000 habitantes podían presentar y aplicar sus presupuestos a un nivel en la entonces clasificación funcional (nivel de grupo de función) y a dos en la económica (niveles de capítulo y artículo).

A partir de la entrada en vigor de aquella modificación la estructura que definía el Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas de la información de los presupuestos, de su aplicación y desembolso, exige “a todas la entidades locales a efectos del cumplimiento de sus obligaciones de remisión de dicha información”

Se completa el marco en el que se tendrán que computar los costes efectivos de los servicios con la transformación de la organización de los presupuestos de las entidades locales que se ha aprobado por la Orden HAP/419/2014, de 14 de marzo, y la que afecta a la clasificación por programas, conteniendo una mayor desagregación, y de forma muy residual a la clasificación económica con la inclusión del ya mencionado capítulo 5, para incorporar el Fondo de Contingencia, previsto en el artículo 31 de la LOEPSF.

En la Exposición de Motivos de aquella Orden se señalaba que “se hace necesario reformar la estructura por programas de los presupuestos de las entidades locales, en un doble sentido. En

primer lugar, definiendo los programas de manera más ajustada a lo dispuesto en la LRBRL. Y en segundo lugar, imponiendo, para todos los municipios, el deber de presupuestar y contabilizar con el grado de desarrollo suficiente – en unos casos, grupos de programas; en otros, programas- para que se disponga información acerca del gasto en cada uno de los servicios previstos en los artículos 25 y 26 de aquella Ley.”

Igualmente, aquella Orden transformó el contenido del artículo 4 de la Orden EHA/3565/2008, que, en relación a la clasificación por programas, dispone que ésta se compone de niveles de áreas de gasto, políticas de gasto, grupos de programas, programas y subprogramas, siendo cerrada y obligatoria la correspondiente a los tres primeros niveles, y abierta en los de programa y subprograma, salvo que consten en la estructura aprobada por la citada Orden en cuyo caso se deben utilizar.

Recoge el mencionado artículo 4 que “en los supuestos en que la Entidad local asuma competencias por delegación del Estado o de las Comunidades Autónomas, en aplicación del artículo 27 de la LRBRL, deberá realizar el necesario desarrollo de los grupos de programa, a fin de que exista una exacta correspondencia entre cada servicio asumido y un único programa o subprograma presupuestario”

Para facilitar el cálculo del coste efectivo, el artículo 3 de la Orden HAP/2075/2014, establece que “se aplicará el nivel de desagregación de la clasificación por programas contenido en la Orden HAP/419/2014, de 14 de marzo, por la que se modifica la Orden EHA/3565/2008, de 3 de diciembre, por la que se aprueba la estructura de los presupuestos de las entidades locales”, lo que facilitará la identificación precisa del coste efectivo de los servicios y, a tal efecto, la nueva organización presupuestaria (por programas) de las Entidades Locales asigna el primer dígito al Área de gasto, seguidamente el segundo a la Política de gasto, a continuación el tercero al Grupo de programas y el cuarto y último al Programa. De esta forma la individualización del servicio puede hacerse al máximo nivel de desagregación.

Se ha de subrayar que lo expuesto está en concordancia con lo previsto en el artículo 6 de la señalada Orden HAP/419/2014, donde se instituye que la aplicación presupuestaria es aquella “cuya expresión cifrada constituye el crédito presupuestario y vendrá definida, al menos, por la conjunción de las clasificaciones por programas y económica, en el nivel de grupo de programa o programa y concepto o subconcepto respectivamente”.

En conexión con lo expuesto, el detalle mínimo del coste efectivo del servicio proporcionado será el de Grupo de Programas, razonándose, en línea con lo expuesto, que solo se podrá utilizar para el coste efectivo el Grupo de Programas cuando la Entidad Local no tenga desagregada su clasificación funcional en Programas u otras categorías de menor nivel.

Por tanto, el cálculo del coste efectivo se establecerá a partir de la agregación de dos elementos:

- **Costes directos**, únicamente relacionados con cada servicio e identificados según la nomenclatura presupuestaria (clasificación por programas y económica).
- **Costes indirectos**, que se imputarán a cada servicio atendiendo a su volumen de gasto.

Por último, otra innovación legal que resulta importante para el cálculo efectivo fue la supresión del artículo 10 de la Orden EHA/3565/2008 por la transformación del artículo 167 del TRLRHL creada por la disposición final décima de la Ley 8/2013 de 26 de junio, de rehabilitación, regeneración y renovación urbana, por lo que las entidades locales con una población inferior a 5.000 habitantes a partir del ejercicio 2014, ya no podrían presentar sus presupuestos a nivel de área de gasto y artículo, debiendo proceder a un mayor nivel de desagregación.

Para profundizar en este aspecto, véase la Tabla 5 donde se recoge una comparativa entre la clasificación bajo la regulación precedente y la actual.

Tabla 5. Comparativa de la clasificación por programas de gastos

ANTIGUA Clasificación por programas de gastos Orden EHA/3565/2008					NUEVA Clasificación por programas de gastos Orden HAP/419/2014				
Área de gasto	Política de Gasto	Grupo de Programa	Programas	Denominación	Área de gasto	Política de Gasto	Grupo de Programa	Programas	Denominación
1				SERVICIOS PÚBLICOS BÁSICOS	1				SERVICIOS PÚBLICOS BÁSICOS
	13			Seguridad y movilidad ciudadana		13			Seguridad y movilidad ciudadana
		130		Administración general de la seguridad			130		Administración general de la seguridad y protección civil
		132		Seguridad y Orden Público			132		Seguridad y Orden Público
		133		Ordenación del tráfico y del estacionamiento			133		Ordenación del tráfico y del estacionamiento
		134		Protección civil			134		Movilidad urbana
		135		Servicio de extinción de incendios			135		Protección civil
							136		Servicio de prevención y extinción de incendios
	15			Vivienda y urbanismo		15			Vivienda y urbanismo
		150		Administración General de Vivienda y Urbanismo			150		Administración General de Vivienda y Urbanismo
		151		Urbanismo			151		Urbanismo: planeamiento, gestión, ejecución y disciplina urbanística
		152		Vivienda			152		Vivienda
		153		Acceso a la vivienda				1521	Promoción y gestión de vivienda de protección pública
		154		Fomento de la edificación protegida				1522	Conservación y rehabilitación de la edificación
		155		Vías públicas			153		Vías públicas
								1531	Acceso a los núcleos de población
								1532	Pavimentación de vías públicas
	16			Bienestar comunitario		16			Bienestar comunitario
		161		Saneamiento, abastecimiento y distribución de aguas			160		Alcantarillado
		162		Recogida, eliminación y tratamiento de residuos			161		Abastecimiento domiciliario de agua potable
		163		Limpieza viaria			162		Recogida, gestión y tratamiento de residuos
		164		Cementerio y servicios funerarios				1621	Recogida de residuos
		165		Alumbrado público				1622	Gestión de residuos sólidos urbanos
		169		Otros servicios de bienestar comunitario				1623	Tratamiento de residuos
							163		Limpieza viaria
							164		Cementerio y servicios funerarios
							165		Alumbrado público
	17			Medio ambiente		17			Medio ambiente
		170		Administración general del medio ambiente			170		Administración general del medio ambiente
		171		Parques y jardines			171		Parques y jardines
		172		Protección y mejora del medio ambiente			172		Protección y mejora del medio ambiente
		179		Otras actuaciones relacionadas con el medio ambiente				1721	Protección contra la contaminación acústica, lumínica y atmosférica en las urbanas
2				ACTUACIONES DE PROTECCIÓN Y PROMOCIÓN SOCIAL.	2				ACTUACIONES DE PROTECCIÓN Y PROMOCIÓN SOCIAL.
	21			Pensiones		21			Pensiones
		211		Pensiones			211		Pensiones

	22		Otras prestaciones económicas a favor de empleados		22		Otras prestaciones económicas a favor de empleados
		221	Otras prestaciones económicas a favor de empleados			221	Otras prestaciones económicas a favor de empleados
	23		Servicios Sociales y promoción social		23		Servicios Sociales y promoción social
		230	Administración General de servicios sociales				
		231	Acción social			231	Asistencia social primaria
		232	Promoción social				
		233	Asistencia a personas dependientes				
					24		Fomento del empleo
						241	Fomento del empleo
3			PRODUCCIÓN DE BIENES PÚBLICOS DE CARÁCTER PREFERENTE	3			PRODUCCIÓN DE BIENES PÚBLICOS DE CARÁCTER PREFERENTE
	31		Sanidad		31		Sanidad
		312	Hospitales, servicios asistenciales y centros			311	Protección de la salubridad pública
		313	Acciones públicas relativas a la salud			312	Hospitales, servicios asistenciales y centros
	32		Educación		32		Educación
		320	Administración general de educación			320	Administración general de educación
		321	Educación preescolar y primaria			321	Creación de centros docentes de
		322	Enseñanza secundaria			322	Creación de centros docentes de
		323	Promoción educativa			323	Funcionamiento de centros docentes de
		324	Servicios complementarios de educación			324	Funcionamiento de centros docentes de
						325	Vigilancia del cumplimiento de la
						326	Servicios complementarios de educación
						327	Fomento de la convivencia ciudadana
	33		Cultura		33		Cultura
		330	Administración general de cultura			330	Administración general de cultura
		332	Bibliotecas y Archivos			332	Bibliotecas y archivos
		333	Museos y artes plásticas			3321	Bibliotecas públicas
		334	Promoción cultural			3322	Archivos
		335	Artes escénicas			333	Equipamientos culturales y museos
		336	Arqueología y protección del Patrimonio			334	Promoción cultural
		337	Ocio y tiempo libre			336	Protección y gestión del Patrimonio Histórico-Artístico
		338	Fiestas populares y festejos			337	Instalaciones de ocupación del tiempo libre
						338	Fiestas populares y festejos
	34		Deporte		34		Deporte
		340	Administración general de deportes			340	Administración general de deportes
		341	Promoción y fomento del deporte			341	Promoción y fomento del deporte
		342	Instalaciones deportivas			342	Instalaciones deportivas
4			ACTUACIONES DE CARÁCTER ECONÓMICO	4			ACTUACIONES DE CARÁCTER ECONÓMICO
	41		Agricultura, Ganadería y Pesca		41		Agricultura, Ganadería y Pesca
		410	Administración General de Agricultura, Ganadería y Pesca			410	Administración General de Agricultura, Ganadería y Pesca
		412	Mejora de las estructuras agropecuarias y de los sistemas productivos			412	Mejora de las estructuras agropecuarias y de los sistemas productivos
		414	Desarrollo Rural			414	Desarrollo Rural
		415	Protección y desarrollo de los recursos pesqueros			415	Protección y desarrollo de los recursos pesqueros
		419	Otras actuaciones en agricultura, ganadería y pesca			419	Otras actuaciones en agricultura, ganadería y pesca
	42		Industria y energía		42		Industria y energía
		420	Administración General de Industria y energía			420	Administración General de Industria y energía
		422	Industria			422	Industria
		423	Minería			423	Minería
		425	Energía			425	Energía
	43		Comercio, turismo y pequeñas y medianas empresas		43		Comercio, turismo y pequeñas y medianas empresas
		430	Administración general de comercio, turismo y pequeñas y medianas empresas			430	Administración general de comercio, turismo y pequeñas y medianas empresas
		431	Comercio			431	Comercio
						4311	Ferías
						4312	Mercados, abastos y lonjas
						4313	Comercio ambulante
		432	Ordenación y promoción turística			432	Información y promoción turística
		433	Desarrollo empresarial			433	Desarrollo empresarial
		439	Otras actuaciones sectoriales			439	Otras actuaciones sectoriales
	44		Transporte público		44		Transporte público
		440	Administración general del transporte			440	Administración general del transporte
		441	Promoción, mantenimiento y desarrollo			441	Transporte de viajeros
						4411	Transporte colectivo urbano de viajeros
						4412	Otro transporte de viajeros
		442	Infraestructuras del transporte			442	Infraestructuras del transporte
						443	Transporte de mercancías

	49		Otras actuaciones de carácter económico		49		Otras actuaciones de carácter económico
		491	Sociedad de la información			491	Sociedad de la información
		492	Gestión del conocimiento			492	Gestión del conocimiento
		493	Oficinas de defensa del consumidor			493	Protección de consumidores y usuarios
9			ACTUACIONES DE CARÁCTER GENERAL	9			ACTUACIONES DE CARÁCTER GENERAL
	91		Órganos de gobierno		91		Órganos de gobierno
		912	Órganos de gobierno			912	Órganos de gobierno
	92		Servicios de carácter general		92		Servicios de carácter general
		920	Administración general			920	Administración general
		922	Coordinación y organización institucional de las entidades locales			922	Coordinación y organización institucional de las entidades locales
		923	Información básica y estadística			923	Información básica y estadística
						9231	Gestión del Padrón Municipal de Habitantes
		924	Participación ciudadana			924	Participación ciudadana
		925	Atención a los ciudadanos			925	Atención a los ciudadanos
		926	Comunicaciones internas			926	Comunicaciones internas
		929	Imprevistos y funciones no clasificadas			929	Imprevistos, situaciones transitorias y contingencias de ejecución
	93		Administración financiera y tributaria		93		Administración financiera y tributaria
		931	Política económica y fiscal			931	Política económica y fiscal
		932	Gestión del sistema tributario			932	Gestión del sistema tributario
		933	Gestión del patrimonio			933	Gestión del patrimonio
		934	Gestión de la deuda y de la tesorería			934	Gestión de la deuda y de la tesorería
	94		Transferencias a otras Administraciones Públicas		94		Transferencias a otras Administraciones Públicas
		941	Transferencias a Comunidades Autónomas			941	Transferencias a Comunidades Autónomas
		942	Transferencias a Entidades Locales territoriales			942	Transferencias a Entidades Locales territoriales
		943	Transferencias a otras Entidades Locales			943	Transferencias a otras Entidades Locales
		944	Transferencias a la Administración General del Estado			944	Transferencias a la Administración General del Estado
0			DEUDA PÚBLICA	0			DEUDA PÚBLICA
	01		Deuda Pública		01		Deuda Pública
		011	Deuda Pública			011	Deuda Pública

Fuente: Elaboración propia, a partir de la clasificación por programas de gastos Orden EHA/3565/2008 y de la clasificación por programas de gastos Orden HAP/419/2014

5.5 Relación de los servicios públicos básicos de carácter obligatorio con la clasificación por programas del presupuesto.

Como ya se ha comentado en el apartado precedente, el origen de la transformación de la Orden EHA/3565/2008 por medio de la Orden HAP/419/2014, de 14 de marzo, en la organización de los presupuestos de las entidades locales, se encuentran en las previsiones efectuadas por la LOEPSF y en las exigencias que en ella se contienen, en concreto, en el principio de eficiencia en la atribución y uso de los recursos públicos, todo ello, de acuerdo con el también comentado artículo 7 de la LOEPSF.

De lo anterior se desprende la necesidad de contar con información presupuestaria más detallada y una mejor y más exacta correspondencia con los servicios que quedan delimitados en la LRBRL, y que precisaban de una serie de cambios en materia presupuestaria que permitan a las entidades locales cumplir con los deberes que, en cuanto a presupuestar y contabilizar se les imponen, y disponer de una información más precisa en cuanto a la relación entre servicios que tienen atribuidos y los gastos que les suponen.

En este sentido, el Área de gasto 1 “Servicios Públicos Básicos” de la clasificación por programas, se recopilan cuatro políticas de gastos, que a continuación se procede a comentar:

- **13. Seguridad y movilidad ciudadana:** engloba el conjunto de gastos que se asumen para prestar todos los servicios que se conectan con la seguridad y movilidad ciudadana, así como los que están conectados a estas funciones y tiene que desarrollar la administración local para cooperar con la administración central o autonómica en este ámbito.
- **15. Vivienda y Urbanismo:** contiene todas aquellas partidas de gasto referidas a la vivienda y el urbanismo, además de los servicios que complementan a estas áreas de gasto. Por lo tanto, son conceptos amplios bajo los que se pueden incardinar diferentes elementos, como todos los gastos relacionados con las obras que se realizan para construir o para mejorar y conservar viviendas y otro tipo de instalaciones inmobiliarias, con independencia de su uso. Además, también se contemplan las ayudas que se prevén para hacer accesible estos gastos a los ciudadanos.
- **16. Bienestar Comunitario:** hace referencia a todos aquellos gastos relacionados con las acciones y servicios que persiguen como objetivo mejorar de la calidad de vida, entendida esta como un concepto genérico que engloba diferentes dimensiones. Dentro de este ámbito de gasto se tendrán en cuenta las obras realizadas para construir, conservar, mantener o poner en marcha los servicios básicos e instalaciones necesarias en la comunidad (agua potable, alcantarillado, gestión de residuos, etc).
- **17. Medio Ambiente:** Se circunscribirán dentro de esta área todos los gastos conectados con la protección del medio ambiente y la preservación de los recursos naturales. A tal fin, se tendrán en cuenta todas las inversiones relacionadas con poner en uso los servicios de protección del entorno, la repoblación de las especies forestales, la lucha contra los incendios, el deslinde y amojonamiento o la lucha frente a la desertización, así como la conservación de las playas y otros entornos naturales.

Siendo estas políticas de gasto donde se imputan **todos aquellos gastos ocasionados por los servicios públicos de carácter básico que, obligatoriamente, deben proporcionar los municipios**, por sí mismos o mancomunados, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 26.1 de la LRBRL, o, en su caso, las provincias tomando como base legal lo previsto en el artículo 31.2 LRBRL, teniendo en cuenta su función de colaboración y asistencia a municipios.

Asimismo, salvo en la política de gasto “Bienestar Comunitario”, se tipifican dentro de cada una de ellas un programa específico para tener en cuenta los gastos corrientes de administración coligados de forma directa con el desarrollo de cada una de estas políticas, concibiendo estos gastos como los derivados de las actividades dirigidas a la programación, coordinación, control,

ordenación, gestión administrativa y desarrollo de funciones de apoyo de los diferentes centros directivos que componen la política de gasto.

- 130. Administración general de la seguridad y protección civil.
- 150. Administración general de vivienda y urbanismo.
- 170. Administración general del medio ambiente.
- 320. Administración general de educación.
- 330. Administración general de cultura.
- 340. Administración general de deportes.
- 410. Administración general de agricultura, ganadería y pesca.
- 420. Administración general de industria y energía.
- 430. Administración general de comercio, turismo y pequeñas y medianas empresas.
- 440. Administración general del transporte.
- 450. Administración general de infraestructuras.
- 920. Administración general.

Es importante señalar respecto a estos gastos generales que en relación con el cálculo del coste efectivo se imputarán al coste de los servicios de modo indirecto, de tal forma que no quedan incluidos expresamente en el cálculo, pero es importante, como veremos en el capítulo dedicado a la metodología del cálculo del coste efectivo, resaltar que, habitualmente, estos gastos generales, tienen un nivel cuantitativo considerable, suponiendo una cifra relevante en el ámbito presupuestario de las Entidades Locales.

Por tanto, los costes indirectos de cada servicio, relativos a gastos de Administración general de las políticas de gasto, se imputarán equitativamente entre cada grupo de programas teniendo en cuenta el volumen de gasto que representan en función del porcentaje de relevancia de los costes directos atribuidos a la ejecución de cada programa.

No obstante, merece mención especial el frecuente uso de programas contenidos en el área de gasto 9, que contienen gastos más generales.

Concretamente, en el marco de la política de gasto “**92. Servicios de carácter general**” se consideran gastos que sería más adecuado que resultaran imputables al coste de los servicios de modo indirecto, tal y cómo se efectúa en relación a los grupos de programa generales.

La Orden HAP/2075/2014 no hace referencia expresa a estos, pero es preciso destacar su relevancia cuantitativa, habida cuenta de que alcanzan una representatividad importante si se contempla el presupuesto de las entidades locales. Para efectuar un examen del coste más

conectado con la realidad, resulta sensato considerarlos en el anexo II con el siguiente contenido:

- 92. Servicios de carácter general.
- 920. Administración General.
- 922. Coordinación y organización institucional de las entidades locales.
- 923. Información básica y estadística.
- 9231. Gestión del Padrón Municipal de Habitantes.
- 924. Participación ciudadana.
- 925. Atención a los ciudadanos.
- 926. Comunicaciones internas.
- 929. Imprevistos, situaciones transitorias y contingencias de ejecución.

De este modo, volviendo a retomar los gastos ocasionados por los servicios públicos básicos obligatorios que desarrollan los municipios, se ha elaborado una tabla comparativa a través de la que identificar y vincular todos los servicios de prestación obligatoria recogidos en el artículo 26.1 de la LRBRL con las políticas de gasto, grupo de programas o programas recogidos en el área de gasto 1 Servicios públicos básicos de tal forma que puedan imputar presupuestariamente sus gastos en la mencionada área de gasto (véase tabla 6).

Como puede observarse la tabla 6, los servicios que son obligatorios para todos los municipios tienen reflejo dentro del área 1 de gasto. Sin embargo, coexisten cuatro servicios obligatorios, marcados en color rojo, uno para los municipios con más de 5.000 habitantes, **“Biblioteca pública”**, dos para los municipios con más de 20.000 habitantes, **“Evaluación e información de situaciones de necesidad social y la atención inmediata a personas en situación de riesgo de exclusión”** e **“Instalaciones deportivas de uso público”** y uno para los municipios con más de 50.000 habitantes, **“Transporte colectivo de viajeros”**, recogidos en el artículo 26.1 de la LRBRL que no tienen reflejo alguno dentro del área de gasto 1 y por tanto no podrán imputar sus gastos presupuestarios dentro de dicha área.

Por tanto, los gastos presupuestarios de estos cuatro servicios obligatorios básicos se deberán imputar dentro de otras áreas de gasto de la codificación por programas, en concreto el servicio de biblioteca pública encontrará su reflejo o imputación dentro del área de gasto 3, **“Producción de bienes públicos de carácter preferente”**, programa 3321 Bibliotecas públicas. El servicio de Instalaciones deportivas tendrá reflejo dentro de la misma área gasto, en concreto en el grupo de programas 342 Instalaciones deportivas.

Respecto al servicio de "Evaluación e información de situaciones de necesidad social y la atención inmediata a personas en situación de riesgo de exclusión", tendrá cabida en el área de gasto 2 "Actuaciones de bienes públicos de carácter preferente", en el grupo de programas 231 Asistencia social primaria. Y por último, el servicio sobre Transporte colectivo de viajeros se imputará dentro del área de gasto 4 "Actuaciones de carácter económico", en el programa 4411 Transporte colectivo urbano de viajeros.

Tabla 6. Tabla comparativa de identificación de los servicios obligatorios recogidos en el artículo 26.1 de la LRBRL con los servicios públicos básicos del área de gasto 1.

Municipios	Servicios Obligatorios. (Artículo 26.1 LRBRL)	Área de gasto 1. Servicios Públicos Básicos		
		Grupo de Programa	Programas	Descripción
Para todos los tramos de población	Abastecimiento de agua potable			
	Recogida de residuos			
	Cementerio			
	Limpieza viaria			
	Alcantarillado			
	Alumbrado público			
	Pavimentación de las vías públicas			
	Acceso a los núcleos de población			
	Tratamiento de residuos			
	Medio ambiente urbano: Parques y jardines públicos			
En los municipios de población superior a 5.000 habitantes, además	Biblioteca pública			
	Protección civil			
	Prevención y extinción de incendios			
En los municipios de población superior a 20.000 habitantes, además	Evaluación e información de situaciones de necesidad social y la atención inmediata a personas en situación de riesgo de exclusión			
	Instalaciones deportivas de uso público			
	Medio ambiente urbano: Protección contra contaminación acústica, lumínica y atmosférica en zonas urbanas			
	Transporte colectivo de viajeros			
En los municipios de población superior a 50.000 habitantes, además				
		Política de Gasto 13. Seguridad y movilidad ciudadana		
		130		Administración general de la seguridad y protección civil
		132		Seguridad y Orden Público
		133		Ordenación del tráfico y del estacionamiento
		134		Movilidad urbana
		135		Protección civil
		136		Servicio de prevención y extinción de incendios
		Política de Gasto 15. Vivienda y urbanismo		
		150		Administración General de Vivienda y Urbanismo
		151		Urbanismo: planeamiento, gestión, ejecución y disciplina urbanística
		152		Vivienda
			1521	Promoción y gestión de vivienda de protección pública
			1522	Conservación y rehabilitación de la edificación
		153		Vías públicas
			1531	Acceso a los núcleos de población
			1532	Pavimentación de vías públicas
		Política de Gasto 16. Bienestar comunitario		
		160		Alcantarillado
		161		Abastecimiento domiciliario de agua potable
		162		Recogida, gestión y tratamiento de residuos
			1621	Recogida de residuos
			1622	Gestión residuos sólidos urbanos
			1623	Tratamiento de residuos
		163		Limpieza viaria
		164		Cementerio y servicios funerarios
		165		Alumbrado público
		Política de Gasto 17. Medio ambiente		
		170		Administración general del medio ambiente
		171		Parques y jardines
		172		Protección y mejora del medio ambiente
			1721	Protección contra la contaminación acústica, lumínica y atmosférica en las urbanas

Fuente: Adaptado de Martín, T. (2015) "L'estructura per programes del pressupost de despeses de les Entitats Locals". Treball Final de Grau. València: Universitat Politècnica de València.

6. Metodología para la determinación del coste Efectivo.

Francisco J. Castillo Cerveró

El coste efectivo de los servicios públicos prestados por las entidades locales

Trabajo Final de Grado en Gestión y Administración Pública

6.1 Contenido de la información sobre el coste efectivo de los servicios.

6.2 Componentes del coste efectivo de los servicios.

6.2.1 Costes directos

6.2.2 Costes indirectos.

6.3 Coste efectivo en caso de gestión indirecta de los servicios.

6.4 Caso práctico sobre la determinación del coste efectivo de una Entidad Local.

6. Metodología para la determinación del coste Efectivo

De acuerdo con Carrasco y Buendía (2012), la administración requiere una serie de procesos normalizados a través de los que elaborar su contabilidad o, dicho en otros términos, disponer de una metodología.

Sin embargo, para estos autores no ha sido hasta la crisis económica cuando este tema ha adquirido la relevancia que merece, siendo una de las cuestiones a las que se le ha dedicado más estudio, tanto dentro como fuera de la administración⁴⁴ (Carrasco y Buendía, 2012).

Como señalan las investigaciones de Ibarloza, Erkizia y Malles (2017) o la de Carrasco, Buendía y Llorente (2016), “la metodología de cálculo del coste efectivo dependerá de la forma de gestión del servicio, es decir, de si la forma de gestión es directa o indirecta. Si la forma de gestión es directa, dependerá, a su vez, de que la entidad que preste el servicio se encuentre sujeto a un presupuesto limitativo (básicamente la propia entidad local y sus organismos autónomos) o, por el contrario, apliquen el plan general de contabilidad de la empresa (principalmente entidades públicas empresariales y sociedades mercantiles con mayoría de capital público)”.

De acuerdo con Carrasco y Buendía (2012) contar con una metodología favorece la comparación de la información entre ejercicios así como la labor de auditoría.

6.1 Contenido de la información sobre el coste efectivo de los servicios.

De acuerdo con Ibarloza, Erkizia y Malles (2015) y siguiendo la teoría que en los capítulos anteriores ya se ha analizado, las entidades locales desarrollan un conjunto de servicios que son básicos para los residentes, y que son las que favorecen que las personas puedan disfrutar de una determinada calidad de vida que se ajusta al estándar de otras poblaciones nacionales. Por lo tanto, cubrir estos servicios es imprescindible, pero al mismo tiempo tiene que considerarse el presupuesto que se invierte para optimizar la gestión de los recursos y lograr que se maximice el beneficio público con la mínima inversión. Para ello, se tiene que calcular el coste efectivo de estos servicios, lo que permite realizar un seguimiento de la carga que suponen para los presupuestos. En esta labor se emplea una metodología específica que se detallará.

Carrasco, Buendía y Llorente (2016) subrayan, en línea con lo dispuesto por el artículo 116 ter de la LRBRL, que la información que se toma como punto de partida para el cómputo del coste efectivo de los servicios dependerá de la entidad que suministre dicho servicio. En este sentido, deberán distinguirse:

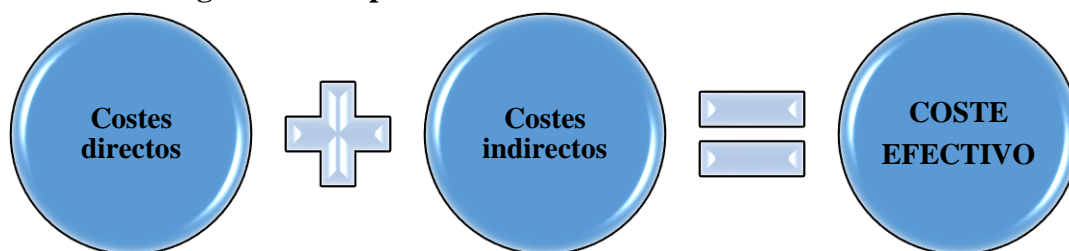
⁴⁴ Se refiere a la gran repercusión que en la sociedad en general ha adquirido el debate sobre cómo se gasta el patrimonio público.

- a) Las obligaciones reconocidas netas⁴⁵, conteniendo también las obligaciones que están pendientes de aplicación a presupuesto (los conceptos relativos a los saldos de la cuenta del plan general de contabilidad pública 413 “Acreedores por operaciones pendientes de aplicar a presupuesto”),⁴⁶ de la liquidación del presupuesto del ejercicio inmediatamente anterior, tomando como base la nueva organización presupuestaria establecida en la Orden HAP/419/2014, de 14 de marzo, y, en su caso,
- b) las cuentas anuales aprobadas de las entidades vinculadas o dependientes. Para estas organizaciones, el origen de la información se encontrara en la correspondiente cuenta de pérdidas y ganancias.

6.2 Componentes del coste efectivo de los servicios

De acuerdo con lo dispuesto en el citado artículo 116 ter de la LRBRL, en relación con los artículos 3, 4 y 5 de la Orden HAP/2075/2014, de 6 de noviembre, el coste efectivo de los servicios que proporcionan las Entidades Locales será el resultado de la adición de dos elementos:

Figura 5: Componentes del coste efectivo de los servicios



Fuente: Elaboración propia

6.2.1 Costes directos

Los costes directos son todos aquellos gastos que se asocian de forma directa con el desarrollo del servicio, es decir, costes que no son objeto de reparto. De acuerdo con Huaquisto (2016) conocer los costes directos es clave para poder auditar cómo se ha invertido el presupuesto, ya que permite identificar cuáles son las principales partidas de gasto de la misma y poder medir la eficiencia a través del análisis de la conexión existente entre la magnitud de estos costes y los logros alcanzados.

Para cada uno de los servicios que prestan las Entidades Locales, ya sean de prestación obligatoria o de prestación propia o delegada, los costes directos serán el resultado de practicar la suma de un conjunto de conceptos, de acuerdo con la sistematización económica del gasto;

⁴⁵ “Las obligaciones reconocidas netas: Obligaciones reconocidas durante el período de vigencia del presupuesto con cargo a los créditos figurados en el mismo”.

⁴⁶ 413. “Acreedores por operaciones pendientes de aplicar a presupuesto: Cuenta acreedora que recoge las obligaciones derivadas de gastos realizados o bienes y servicios recibidos, para la que no se ha producido su aplicación a presupuesto, siendo procedente la misma”.

o del importe establecido en el relativo grupo de programa, según clasificación por programas (siempre respetando los conceptos incluidos de acuerdo con la clasificación económica).

Según la **clasificación económica del gasto**, se calcularán mediante la agregación de los importes siguientes, tal y como se refiere en el artículo 4 de la Orden HAP/2075/2014:

Capítulo 1: Gastos de Personal. En este capítulo se van a considerar todos los importes que se conecten con las siguientes partidas:

- Todo tipo de retribuciones, tanto de carácter fijo como de naturaleza variable, así como indemnizaciones, satisfechas tanto en dinero como en especie por las entidades locales y/o por sus organismos autónomos, emitidas a favor del personal que ejerza sus prestaciones laborales en dicho entorno.
- Los pagos en concepto de cotizaciones que las entidades locales tienen que satisfacer, las cuales se pagan en los diferentes sistemas de previsión social (Seguridad Social y otros análogos) a causa de contar con los trabajadores que emplea.
- Las prestaciones sociales que las entidades locales pagan, las cuales abarcan todo tipo de pensiones y otras remuneraciones que se conceden a los empleados, atribuidas a estos por soportar cargas familiares.
- Los gastos de carácter social que se satisfacen para cumplir los acuerdos y disposiciones legales en vigor a favor del personal de las entidades locales.

Para la determinación del coste efectivo se tendrán en cuenta todos los artículos que componen este capítulo de gasto:

- **Artículo 10 Órganos de gobierno y personal directivo.** en lo referente a al personal directivo (*quedará excluido el concepto 100 en lo que a las retribuciones de los miembros de los órganos de gobierno*).
- **Artículo 11 de personal eventual,** extrayéndose las retribuciones y remuneraciones que recibe este tipo de personal en virtud de la aplicación de las disposiciones que regulan esta relación laboral durante el lapso de tiempo durante la que se encuentra en vigor el contrato de trabajo.
- **Artículo 12 del personal funcionario,** imputándose los conceptos que seguidamente se van a describir tanto respectivos a los funcionarios de carrera como a los funcionarios en prácticas que hayan sido seleccionados tras su participación en el correspondiente proceso de selección:
 - **Retribuciones básicas.** Comprende tanto el sueldo y como los trienios. Se podrán instaurar otros subconceptos para diferenciar entre sueldo, trienios y

otras retribuciones básicas. Los sueldos se podrán detallar con arreglo a los grupos de clasificación profesional del personal funcionario de carrera establecidos por el artículo 76⁴⁷ del Real Decreto Legislativo 5/2015, de 30 de octubre, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Estatuto Básico del Empleado Público. (TRLEBEP) Las pagas extraordinarias se imputarán a los subconceptos correspondientes a sueldos y trienios.

- **Retribuciones complementarias.** Cuantías consignadas para pagar el complemento de destino, indemnización por residencia, complemento específico y complementos transitorios, así como cualesquiera otros que se determinen con arreglo a lo dispuesto en el artículo 24⁴⁸ del TRLEBEP, salvo los incentivos al rendimiento.
- **Retribuciones en especie.** Cantidades que se emplean para pagar a los funcionarios ciertas retribuciones en especie que tengan carácter personal y no puedan ser consideradas como gastos sociales de un conjunto de funcionarios (a título indicativo, se pueden mencionar por ejemplo los billetes de medios de locomoción, indemnizaciones por vestuario, etc., en los casos en que sea procedente).
- **Artículo 13 del personal laboral,** considerándose todas aquellas cantidades que se destinan a pagar al personal laboral que presta sus servicios a favor de las entidades locales y sus organismos autónomos de acuerdo con lo regulado en los convenios colectivos o las disposiciones laborales que les sean de aplicación. No se incluirán en este concepto los créditos destinados a vestuario de personal laboral al que se impone el uso de uniformes durante el horario de servicio, ni las dietas de viaje y gastos de locomoción. En estos casos, los créditos correspondientes deben incluirse en el capítulo 2, “Gastos en bienes corrientes y servicios”.

⁴⁷ “**Artículo 76 del TRLEBEP:** Los cuerpos y escalas se clasifican, de acuerdo con la titulación exigida para el acceso a los mismos, en los siguientes grupos:

Grupo A, dividido en dos Subgrupos A1 y A2.

Para el acceso a los cuerpos o escalas de este Grupo se exigirá estar en posesión del título universitario de Grado. En aquellos supuestos en los que la Ley exija otro título universitario será éste el que se tenga en cuenta.

La clasificación de los cuerpos y escalas en cada Subgrupo estará en función del nivel de responsabilidad de las funciones a desempeñar y de las características de las pruebas de acceso.

Grupo B. Para el acceso a los cuerpos o escalas del Grupo B se exigirá estar en posesión del título de Técnico Superior.

Grupo C. Dividido en dos Subgrupos, C1 y C2, según la titulación exigida para el ingreso.

C1: título de bachiller o técnico.

C2: título de graduado en educación secundaria obligatoria”.

⁴⁸ “**Artículo 24 del TRLEBEP:** La cuantía y estructura de las retribuciones complementarias de los funcionarios se establecerán por las correspondientes leyes de cada Administración Pública atendiendo, entre otros, a los siguientes factores:

a) La progresión alcanzada por el funcionario dentro del sistema de carrera administrativa.

b) La especial dificultad técnica, responsabilidad, dedicación, incompatibilidad exigible para el desempeño de determinados puestos de trabajo o las condiciones en que se desarrolla el trabajo.

c) El grado de interés, iniciativa o esfuerzo con que el funcionario desempeña su trabajo y el rendimiento o resultados obtenidos.

d) Los servicios extraordinarios prestados fuera de la jornada normal de trabajo”.

- **Artículo 14 Otro personal**, que hace referencia a las cantidades que se pagan al personal que realiza tareas que no son habituales (por su carácter esporádico o su consideración atípica) así como el personal contratado de acuerdo con la legislación vigente. Bajo este artículo no se tendrán en consideración aquellos créditos que estén previstos para satisfacer los pagos a favor de funcionarios interinos, los cuales tienen que recibir sus salarios cargándolos a las dotaciones previstas para vacantes no cubiertas con el proceso de selección del personal con la condición de funcionario de carrera.
- **Artículo 15 de los incentivos al rendimiento**, que contempla aquellas cantidades que se destinan a satisfacer el rendimiento individual de los trabajadores, de acuerdo con unos parámetros de productividad que se han establecido previamente. Los incentivos al rendimiento premian el interés especial de los trabajadores por ejercer sus funciones con excelencia, de modo que están previstas para motivar al personal con la finalidad de que se desempeñen al máximo nivel en sus relativos puestos. Se dividen en dos categorías:
 - **Productividad**, categoría bajo la que se consideraran aquellos gastos que se efectúan para pagar el rendimiento especial de un trabajador, su actividad excepcional o su nivel de dedicación, así como el interés que demuestra en su puesto de trabajo.
 - **Gratificaciones**, categoría bajo la que se consideraran aquellos gastos que son excepcionales y con los que se reconocen los especiales servicios que un trabajador ha prestado (por ejemplo, quedándose fuera de su horario para atender necesidades puntuales, etc.). Se trata, por lo tanto, de cantidades cuya percepción se conecta a las variables que se han revelado en un cierto momento, y en consecuencia no se cobran periódicamente.
- **Artículo 16 de las cuotas, prestaciones, gastos sociales y gastos familiares a cargo del empleador**, categoría bajo la que se consideraran aquellos gastos relacionados con las cuotas correspondientes con el pago de los seguros sociales, las prestaciones sociales y otras partidas de gasto que las entidades locales, en concepto de empleadoras, van a tener que cubrir. Entre ellas, se mencionan las siguientes:
 - **Cuotas sociales**, recogándose bajo esta categoría las aportaciones de las entidades locales y de los organismos autónomos a los sistemas de la Seguridad Social y las mutualidades de funcionarios por el personal empleado en estas entidades. Además, también se van a considerar bajo esta categoría los gastos

médicos y de farmacia que las entidades locales cubren a favor de sus trabajadores y que no estén cubiertos por los sistemas de previsión de estos.

- **Prestaciones sociales**, que hacen referencia a todos los complementos que se establecen como mejora de pensiones que de acuerdo con la normativa en vigor, corresponda pagar a la entidad local en favor de sus clases pasivas. Además, también se tienen en cuenta dentro de esta categoría las pensiones que se consignan de forma excepcional a algunos colectivos específicos de pensionistas.
- **Gastos sociales del personal**, conteniéndose dentro de esta categoría los gastos concernientes a cubrir actividades sociales de diferente naturaleza (educativa, cultural, deportiva, recreativa, etc.) además de guarderías y otras ayudas para los trabajadores, como los comedores, la ayuda para atender a familiares, etc. También se tienen en consideración los gastos relativos a la suscripción de seguros de accidente o seguros de vida contratados a favor de los trabajadores, así como los seguros de responsabilidad civil destinados a cubrir las contingencias derivadas del trabajo en relación a los trabajadores que por razón de las características de su actividad profesional se considere adecuado que cuenten con los mismos.
- **Formación y perfeccionamiento del personal**. se incluyen dentro de esta categoría los gastos de formación y mejora de la cualificación o el perfeccionamiento de las habilidades del personal que desarrolla su actividad a favor de la entidad local, considerándose todas las acciones formativas que se desarrollan en el entorno laboral. No se tienen en cuenta las retribuciones de los docentes que impartan estas formaciones, pero sí el material para formarse (manuales, libros, etc.) así como las ayudas de estudio que esta entidad pague a sus empleados con el objetivo de que acudan a ciclos, conferencias, cursos y seminarios.

Considerando el detalle de la organización de los presupuestos de las entidades locales, se tendrían en cuenta, dentro del capítulo 1 de gastos las siguientes partidas:

Tabla 7: Clasificación económica, capítulo 1. Gastos de personal.

Capítulo	Artículo	Concepto	Subconcepto	Denominación
1				GASTOS DE PERSONAL
	10			Órganos de gobierno y personal directivo
		101		Retribuciones básicas y otras remuneraciones del personal directivo
			101.00	Retribuciones básicas

		101.01	Otras remuneraciones
	107		Contribuciones a planes y fondos de pensiones
		107.00	De los miembros de los órganos de gobierno
		107.01	Del personal directivo
11			Personal eventual
	110		Retribuciones básicas y otras remuneraciones de personal eventual
		110.00	Retribuciones básicas
		110.01	Retribuciones complementarias
		110.02	Otras remuneraciones
	117		Contribuciones a planes y fondos de pensiones
12			Personal Funcionario
	120		Retribuciones básicas
		120.00	Sueldos del Grupo A1
		120.01	Sueldos del Grupo A2
		120.02	Sueldos del Grupo B
		120.03	Sueldos del Grupo C1
		120.04	Sueldos del Grupo C2
		120.05	Sueldos del Grupo E
		120.06	Trienios
		120.09	Otras retribuciones básicas
	121		Retribuciones complementarias
		121.00	Complemento de destino
		121.01	Complemento específico
		121.03	Otros complementos
	122		Retribuciones en especie
	124		Retribuciones de funcionarios en prácticas
	127		Contribuciones a planes y fondos de pensiones
13			Personal Laboral
	130		Laboral fijo
		130.00	Retribuciones básicas
		130.01	Horas extraordinarias
		130.02	Otras remuneraciones
	131		Laboral temporal
	132		Retribuciones en especie
	137		Contribuciones a planes y fondos de pensiones
14			Otro Personal
	143		Otro personal
	147		Contribuciones a planes y fondos de pensiones
15			Incentivos al rendimiento
	150		Productividad
	151		Gratificaciones
	152		Otros incentivos al rendimiento
	153		Complemento de dedicación especial
16			Cuotas, prestaciones y gastos sociales a cargo del empleador
	160		Cuotas sociales
		160.00	Seguridad Social
		160.08	Asistencia médico-farmacéutica
		160.09	Otras cuotas
	161		Prestaciones sociales
		161.03	Pensiones excepcionales
		161.04	Indemnizaciones al personal laboral por jubilaciones anticipadas
		161.05	Pensiones a cargo de la Entidad local
		161.07	Asistencia médico-farmacéutica a pensionistas
	162		Gastos sociales del personal
		162.00	Formación y perfeccionamiento del personal

			162.01	Economatos y comedores
			162.02	Transporte de personal
			162.04	Acción social
			162.05	Seguros
			162.09	Otros gastos sociales
		164		Complemento familiar

Fuente: Orden EHA/3565/2008, de 3 de diciembre, por la que se aprueba la estructura de los presupuestos de las entidades locales.

Capítulo 2. Gastos corrientes en bienes y servicios. Dentro de esta categoría se comprenden todos los gastos destinados a adquirir los bienes y servicios que resultan necesarios para el desarrollo de las funciones que despliegan las Entidades locales y de sus organismos autónomos, considerándose dentro de los mismos aquellas inversiones que, por su naturaleza, no inducen un aumento del capital público. En este sentido, se van a considerar todos aquellos gastos que se relacionen con los gastos en bienes y servicios que cumplan los requisitos que seguidamente se enuncian:

- Naturaleza fungible.
- Disponer, por sus características, de duración inferior al ejercicio para el que se consigna el presupuesto (previsible).
- No poder ser inventariables.
- Tener la consideración de gastos que previsiblemente se repitan en el tiempo.

Conjuntamente se incluyen en este capítulo los gastos inmateriales que sean reiterativos en el tiempo y que no se puedan amortizar ni estén conectados con la realización de las inversiones.

- **Artículo 20 Arrendamientos y cánones⁴⁹.** Cuantías que se pagan en concepto de alquiler de bienes, considerándose incluidos tanto los arrendamientos de bienes muebles como los arrendamientos de bienes inmuebles. Se consideran, entre otros, el alquiler de terrenos, edificios y locales, el arrendamiento de equipos informáticos y de transporte.
- **Artículo 21 Reparaciones, mantenimiento y conservación.** Cuantías que se pagan en concepto de mantenimiento y conservación de infraestructuras, edificios y locales, maquinaria, material de transporte así como de otro inmovilizado material. Como ejemplo, se pueden referir los gastos relacionados con los elementos siguientes:
 - Gastos de conservación y reparación que se efectúan para mantener en buen estado las infraestructuras y los bienes inmuebles que están dispuestos para usos generales, con independencia del régimen de titularidad de estos bienes (propiedad, arrendamiento, etc.). Entre otros gastos, se van a considerar los

⁴⁹ Cánones: “Cantidades fijas o variables que se satisfacen por el derecho al uso o a la concesión de uso de las distintas manifestaciones de la propiedad”.

correspondientes con el mantenimiento de la vía pública, los servicios de alumbrado, las instalaciones de seguridad en el tráfico (semáforos, etc.).

- Gastos de conservación y reparación del mobiliario, que en contraposición con las anteriores partidas de gasto son las que afectan a los bienes muebles que se utilizan con fines generales.
- Gastos relativos a las labores de cuidado, supervisión, mantenimiento y conservación de las oficinas y de todas sus instalaciones y equipos.
- Gastos relacionados con la conservación de los equipos informáticos así como otros dispositivos eléctricos y de transmisión de información, tales como teléfonos, radios, etc.
- **Artículo 22 Material, suministros y otros**, conteniéndose los gastos que están vinculados a los siguientes conceptos:
 - **Material de oficina**, cubriéndose las cantidades que equivalen al gasto en materiales que se utilizan cotidianamente y no son objeto de inventario, como libros, revistas y prensa, así como otros materiales y recursos, siempre que esta adquisición se realice corresponda con recursos que no se van a inventariar.
 - **Material informático no inventariable**, nuevamente se corresponde con partidas de gastos procedentes con la fuente antedicha con la particularidad de que no se inventariarán. Dentro de esta categoría se pueden relacionar múltiples conceptos que cuenten con este requisito, tales como material para que los equipos informáticos realicen sus funciones o cualquier gasto que se tenga que acometer para el adecuado desempeño de estos recursos, (piénsese, por ejemplo, en licencias).
 - **Suministros**, que son todas las cantidades que se pagan por el consumo de servicios como agua, luz o gas, así como otros servicios que se consumen y no se pueden almacenar.
 - **Combustibles y carburantes**.
 - **Vestuario**, teniéndose en cuenta el gasto en prendas de ropa que se destinan a los trabajadores.
 - **Productos alimenticios**, que se consumen en el marco de la labor que se efectúa.
 - **Productos farmacéuticos y material sanitario**, comprendiendo todos los gastos por los conceptos anteriores que no se pueden imputar a los gastos de personal, comprendidos en el capítulo 1 y que ya se han abordado previamente.

- **Productos de limpieza y aseo**, se consideran todos los gastos relacionados con dichos productos que se utilizan en la entidad local para realizar las labores de limpieza y cuidado de las instalaciones.
- **Suministros de repuestos destinados a diferentes elementos, tales como maquinaria, utillaje o transporte.**
- **Suministros de material electrónico y de telecomunicaciones.**
- **Alimentación de animales.**
- **Otros suministros.**
- **Comunicaciones**, donde se incluyen los gastos de teléfono, correos y otros tipos de comunicación.
- **Transportes**, incluyéndose las cantidades destinadas a las actividades relacionadas con transporte, sin considerarse el transporte del personal.
- **Primas de seguros**, considerándose las cantidades que se pagan para asegurar vehículos, inmuebles y otros tipos de elementos, con independencia de los riesgos que se quieren cubrir con esta acción de aseguramiento. Se excluyen los gastos relacionados con la suscripción de seguros de vida y de accidente que se contienen en el capítulo 1 y que ya se analizaron previamente.
- **Tributos.** Son aquellos gastos que se destinan al pago de tasas, contribuciones e impuestos, con independencia del organismo que los recaude.
- **Gastos diversos**, entre los que se incluyen los derivados de la actuación protocolaria y los gastos de representación.
- **Publicidad y propaganda**, considerándose incluidos todos los gastos de comunicación y propaganda de la actividad de los entes locales.
- **Publicación en Diarios Oficiales**, teniéndose en cuenta el gasto que se realiza para poder publicar anuncios en los diferentes boletines oficiales (BOE, Boletines de las CCAA, etc.).
- **Jurídicos, contenciosos.** Se consideran incluidos los gastos referidos a la defensa jurídica que se precisa para hacer valer los bienes y derechos de la entidad local.
- **Reuniones, conferencias y cursos**, que hace referencia a aquellos gastos conectados con la organización y desarrollo de estas actividades.
- **Oposiciones y pruebas selectivas.**
- **Actividades culturales y deportivas.**

- **Otros gastos diversos.**
- **Trabajos realizados por otras empresas y profesionales.** Se tienen en cuenta los gastos relativos a la actividad de otras empresas que la entidad local y/o sus organismos autónomos contratan para prestar servicios que recaen en el ámbito de sus competencias.
- **Estudios y trabajos técnicos.** Hace referencia a los gastos de análisis e investigación, tanto estadística como de otro tipo, que realizan entidades especialistas o profesionales independientes o especializados y que no puedan aplicarse a otros proyectos de inversión.
- **Servicios de recaudación a favor de la Entidad,** incluyéndose los gastos referentes a la actividad de la recaudación de los impuestos que la entidad local tiene derecho a cobrar, además de otras acciones de cobro de tributos que otras administraciones le encomienden.
- **Artículo 23. Indemnizaciones por razón del servicio.** En este artículo se recogen todas las cantidades que se gastan en concepto de indemnizaciones, utilizadas para cubrir los gastos relacionados con las comisiones de servicio que se establecen en virtud de lo previsto en la legislación que las regula, las cuales se constituyen a favor de miembros de los órganos de gobierno, funcionarios, personal laboral, eventual y contratado. Además, se consideran incluidas las indemnizaciones reglamentarias derivadas de la asistencia a tribunales y órganos colegiados y, en general, por concurrencia personal a reuniones, consejos o comisiones y los gastos de viaje de los miembros de los órganos de gobierno, así como del personal que desarrolle sus servicios en la entidad local, sin tener en cuenta cuál sea el puesto de trabajo que desempeñan.
- **Artículo 24. Gastos de publicaciones,** considerándose los que están relacionados con la comunicación institucional (publicación de presupuestos, memorias, etc.).
- **Artículo 25. Trabajos realizados por administraciones públicas y otras entidades públicas.**
- **Artículo 26. Trabajos realizados por Instituciones sin fines de lucro.**

Teniendo en cuenta la estructura del capítulo 2 de gastos integrarán los costes efectivos los siguientes artículos, conceptos y subconceptos:

Tabla 8: Clasificación económica, capítulo 2. Gastos corrientes en bienes y servicios.

Capítulo	Artículo	Concepto	Subconcepto	Denominación
2				Gastos corrientes en bienes y servicios
	20			Arrendamientos y cánones
		200		Arrendamientos de terrenos y bienes naturales
		202		Arrendamientos de edificios y otras construcciones
		203		Arrendamientos de maquinaria instalaciones y utillaje.
		204		Arrendamientos de material de transporte
		205		Arrendamientos de mobiliario y enseres
		206		Arrendamientos de equipos para procesos de información
		208		Arrendamientos de otro inmovilizado material
		209		Cánones
	21			Reparaciones, mantenimiento y conservación
		210		Infraestructuras y bienes naturales
		212		Edificios y otras construcciones
		213		Maquinaria, instalaciones técnicas y utillaje
		214		Elementos de transporte
		215		Mobiliario
		216		Equipos para procesos de información
		219		Otro inmovilizado material
	22			Material, suministros y otros
		220		
			220.00	Ordinario no inventariable
			220.01	Prensa, revistas, libros y otras publicaciones
			220.02	Material informático no inventariable
		221		
			221.00	Energía eléctrica
			221.01	Agua
			221.02	Gas
			221.03	Combustibles y carburantes
			221.04	Vestuario
			221.05	Productos alimenticios
			221.06	Productos farmacéuticos y material sanitario
			221.10	Productos de limpieza y aseo
			221.11	Suministros de repuestos de maquinaria, utillaje y elementos de transporte
			221.12	Suministros de material electrónico, eléctrico y de telecomunicaciones
			221.13	Manutención de animales
			221.99	Otros suministros
		222		Comunicaciones
			222.00	Servicios de Telecomunicaciones
			222.01	Postales
			222.02	Telegráficas
			222.03	Informáticas
			222.99	Otros gastos en comunicaciones
		223		Transportes
		224		Primas de seguros
		225		Tributos
			225.00	Tributos estatales
			225.01	Tributos de las Comunidades Autónomas
			225.02	Tributos de las Entidades locales
		226		Gastos diversos
			226.01	Atenciones protocolarias y representativas
			226.02	Publicidad y propaganda
			226.03	Publicación en Diarios Oficiales
			226.04	Jurídicos, contenciosos
			226.06	Reuniones, conferencias y cursos
			226.07	Oposiciones y pruebas selectivas
			226.09	Actividades culturales y deportivas
			226.99	Otros gastos diversos
		227		Trabajos realizados por otras empresas y profesionales
			227.00	Limpieza y aseo

		227.01	Seguridad
		227.02	Valoraciones y peritajes
		227.04	Custodia, depósito y almacenaje
		227.05	Procesos electorales
		227.06	Estudios y trabajos técnicos
		227.08	Servicios de recaudación a favor de la entidad
		227.99	Otros trabajos realizados por otras empresas y profesionales
23			Indemnizaciones por razón del servicio
	230		Dietas
		230.00	De los miembros de los órganos de gobierno
		230.10	Del personal directivo
		230.20	Del personal no directivo
	231		Locomoción
		231.00	De los miembros de los órganos de gobierno
		231.10	Del personal directivo
		231.20	Del personal no directivo
	233		Otras indemnizaciones
24			Gastos de publicaciones
	240		Gastos de edición y distribución
25			Trabajos realizados por administraciones públicas y otras entidades públicas
26			Trabajos realizados por Instituciones sin fines de lucro

Fuente: Orden EHA/3565/2008, de 3 de diciembre, por la que se aprueba la estructura de los presupuestos de las entidades locales.

Gastos derivados de la amortización de la inversión realizada en el ejercicio⁵⁰, en concreto:

Capítulo 6. Inversiones reales. En este capítulo se incluyen todos aquellos los gastos realizados o previstos que las entidades locales o sus organismos autónomos destinan a la construcción de infraestructuras y/o a la fabricación o compra de bienes inventariables que son precisos para lograr el óptimo funcionamiento de los servicios que se suministran. Se incluyen además otros gastos que puedan ser amortizados por la entidad local. En este sentido, se ha de hacer constar que se podrán imputar todos los gastos que cumplan los requisitos que a continuación se refieren:

- Naturaleza no fungible.
- Duración superior a la duración del ciclo presupuestario (previsible).
- Que puedan ser inventariados.
- Gastos no reiterativos en el tiempo.

Pueden ser imputados todos los gastos relacionados con inversiones que se relacionan en los anexos. Los gastos incluidos en los **artículos 60 y 62, por lo que se refiere a las inversiones nuevas:**

⁵⁰ “Los gastos de amortización de la inversión se periodificarán por el número de anualidades al que se extienda la vida útil de los inmovilizados correspondientes, tanto de la inversión nueva, como de la efectuada en ejercicios anteriores, tomándose esta última del inventario de bienes de la Entidad”.

“No obstante, las infraestructuras y bienes del patrimonio de la entidad local que tengan una vida útil ilimitada, esto es, las cantidades consignadas en terrenos y bienes naturales, conceptos 600 y 610 “Inversiones en terrenos”; 621 y 631 “Terrenos y bienes naturales” no se les aplicará este criterio de periodificación”.

- **Artículo 60. Inversión nueva en infraestructuras y bienes destinados al uso general.**

Se comprenden todas inversiones realizadas en infraestructuras y bienes que se destinan al uso general y que acrecienten el volumen patrimonial de la entidad local y/o de sus organismos autónomos. Entre estas se pueden comprender las siguientes:

- Inversiones para la adquisición de terrenos.
- Compra de suelo.
- Otras inversiones relacionadas con la adquisición de nuevas infraestructuras, u otros bienes.

- **Artículo 62. Inversión nueva asociada al funcionamiento operativo de los servicios.**

Se consideran los gastos efectuados en proyectos de inversión que aumentan el patrimonio de la entidad local y/o de sus organismos autónomos y están conectados a facilitar u optimizar el desarrollo de los servicios públicos. Entre ellas, se van a considerar los siguientes:

- **Terrenos y bienes naturales.**
- **Edificios y otras construcciones.**

Gastos de inversión en edificios administrativos y construcciones consignados al desarrollo de los servicios públicos suministrados por la entidad local, considerándose los siguientes:

- **Maquinaria, instalaciones técnicas y utillaje.** Son todos aquellos gastos que se realizan para cubrir la inversión en maquinaria, concebida como el conjunto de máquinas que se emplean para propiciar el desempeño a nivel operativo de aquellos servicios que la entidad local suministra a los ciudadanos. Dentro de estos se consideran, entre otros, los vehículos que se emplean para transportar a nivel **interno** materiales, animales o personas.
- **Elementos de transporte.** Son todos aquellos gastos que se realizan para cubrir la inversión en los vehículos que se emplean para transportar a nivel **externo** de materiales, animales o personas para propiciar el desempeño a nivel operativo de aquellos servicios que la entidad local suministra a los ciudadanos.
- **Mobiliario.** Son todos aquellos gastos que se realizan para cubrir la inversión en bienes de oficina, muebles y equipos que son necesarios para poder prestar los servicios públicos.

- **Equipos para procesos de información.** Son todos aquellos gastos que se realizan para cubrir la inversión en bienes electrónicos e informáticos que son necesarios para poder prestar los servicios públicos.
- **Proyectos complejos.** Se corresponden con los gastos e inversiones realizados en elementos necesarios para propiciar el funcionamiento a nivel operativo de los servicios públicos.
- **Otras inversiones nuevas asociadas al funcionamiento operativo de los servicios.** Dentro de estos se consideran aquellos gastos de inversión en otros elementos que no se incluyen en los apartados previos y son empleados para propiciar el funcionamiento a nivel operativo de los servicios públicos.

Los gastos incluidos en los **artículos 61 y 63 por lo que se refiere a la inversión de reposición.**

- **Artículo 61. Inversiones de reposición de infraestructuras y bienes destinados al uso general.** En este precepto se contienen todos los gastos análogos a los analizados en el artículo previo pero que se realizan como consecuencia de la rehabilitación o reposición de infraestructuras y bienes que son consignados al uso general, conteniéndose además las operaciones que supongan un aumento de cabida, provecho, eficiencia o incremento de la vida útil del elemento en relación al que se ha realizado el gasto. Se incluyen:
 - **Inversiones en terrenos.** Ajuste y reformas de solares que desarrolla la entidad local y/o sus organismos autónomos.
 - **Otras inversiones de reposición de infraestructuras y bienes destinados al uso general.**
- **Artículo 63. Inversión de reposición asociada al funcionamiento operativo de los servicios.** En este precepto se contienen todos los gastos análogos a los analizados en el artículo 62, “Inversión nueva asociada al funcionamiento operativo de los servicios”, que se realicen como resultado de la rehabilitación o reposición, considerándose incardinados bajo esta categoría aquellos que se relacionen con la realización de reparaciones transcendentales que supongan un aumento de cabida, provecho, eficiencia o incremento de la vida útil del elemento en relación al que se ha realizado el gasto. Se incluyen:
 - Terrenos y bienes naturales.
 - Edificios y otras construcciones.
 - Maquinaria, instalaciones técnicas y utillaje.

- Elementos de transporte.
- Mobiliario.
- Equipos para procesos de información.
- Proyectos complejos.
- Otras inversiones de reposición asociadas al funcionamiento operativo de los servicios.

Los gastos procedentes de la **amortización de inmovilizado inmaterial o intangible** que se conectan de forma directa con el suministro del servicio, a los que se refiere el **artículo 64, excepto el concepto 648 “Cuotas netas de intereses por operaciones de arrendamiento financiero (leasing)”**

- **Artículo 64. Gastos en inversiones de carácter inmaterial.** Son todos los gastos que se realizan durante un ejercicio, no materializados en activos, susceptibles de producir sus efectos en varios ejercicios futuros, campañas de promoción de turismo, ferias, exposiciones, estudios y trabajos técnicos, investigación y similares, así como aquellas inversiones en activos inmovilizados intangibles, considerándose incluidos entre ellos concesiones administrativas, propiedad industrial, obtención de patentes, marcas y propiedad intelectual, u otros gastos análogos que están referidos al ámbito de actividad de la entidad local y/o sus organismos autónomos.
 - Gastos en inversiones de carácter inmaterial.
 - Gastos en aplicaciones informáticas

En los casos de existencia de **operaciones de arrendamiento financiero**⁵¹: El gasto que se muestra en el **“concepto 648. Cuotas netas de intereses por operaciones de arrendamiento financiero («leasing»)”**. En este concepto se recogen las cantidades relativas al pago de las cuotas establecidas en los contratos de arrendamiento financiero en el momento en que se vaya a realizar la opción de compra, que se corresponden con la redención del coste del bien y al ejercicio presupuestario.

Teniendo en cuenta la estructura del capítulo 6 de gastos integrarán los costes efectivos los siguientes artículos, conceptos y subconceptos:

⁵¹ “El contrato de **arrendamiento financiero o leasing** ofrece una técnica de adquisición de bienes que la aparta de la compraventa. En este tipo de contratos el arrendador, Banco, Cajas, Cooperativas de crédito o sociedades de arrendamiento financiero legalmente inscritas, adquiere un bien a un tercero, para ceder su uso al arrendatario o usuario durante cierto tiempo, a cambio de satisfacer de forma fraccionada unas cuotas periódicas. El objetivo final es ejercer una opción de compra, adquiriendo el arrendatario la propiedad del bien arrendado abonando su valor residual”.

Tabla 9: Clasificación económica, capítulo 6. Inversiones reales.

Capítulo	Artículo	Concepto	Subconcepto	Denominación
6				Inversiones Reales
	60			Inversión nueva en infraestructuras y bienes destinados al uso general
		600		Inversiones en terrenos
		609		Otras inversiones nuevas en infraestructuras y bienes destinados al uso general
	61			Inversiones de reposición de infraestructuras y bienes destinados al uso general
		610		Inversiones en terrenos
		619		Otras inversiones de reposición en infraestructuras y bienes destinados al uso general
	62			Inversión nueva asociada al funcionamiento operativo de los servicios
		621		Terrenos y bienes naturales
		622		Edificios y otras construcciones
		623		Maquinaria, instalaciones técnicas y utillaje
		624		Elementos de transporte
		625		Mobiliario
		626		Equipos para procesos de información
		627		Proyectos complejos
		629		Otras inversiones nuevas asociadas al funcionamiento operativo de los servicios
	63			Inversión de reposición asociada al funcionamiento operativo de los servicios
		631		Terrenos y bienes naturales
		632		Edificios y otras construcciones
		633		Maquinaria, instalaciones técnicas y utillaje
		634		Elementos de transporte
		635		Mobiliario
		636		Equipos para procesos de información
		637		Proyectos complejos
		639		Otras inversiones de reposición asociadas al funcionamiento operativo de los servicios
	64			Gastos en inversiones de carácter inmaterial
		640		Gastos en inversiones de carácter inmaterial
		641		Gastos en aplicaciones informáticas
		648		Cuotas netas de intereses por operaciones de arrendamiento financiero (leasing)

Fuente: Orden EHA/3565/2008, de 3 de diciembre, por la que se aprueba la estructura de los presupuestos de las entidades locales.

Se consideran gastos procedentes de la amortización de la inversión realizada en cada ejercicio el resultado de periodificar, atendiendo a las anualidades que conforman la vida útil de los inmovilizados, los gastos que realicen las entidades locales por inversiones nuevas o de reposición en infraestructuras y en bienes consignados al uso general y asociadas al desempeño a nivel operativo de los servicios que las entidades públicas desarrollan. A pesar de ello, en el caso de las infraestructuras y bienes del patrimonio de la entidad local que cuya vida útil fuere ilimitada no se considerará gasto de amortización ninguno.

En ese contexto, no se considerarían amortizables los terrenos y bienes naturales, si bien, en rigor y considerando las normas de reconocimiento y valoración del inmovilizado material, contenidas en las Instrucciones de los modelos de contabilidad local (Orden HAP/1781/2013, de 20 de septiembre, por la que se aprueba la Instrucción del modelo normal de contabilidad

local, y Orden HAP/1782/2013, de 20 de septiembre, por la que se aprueba la Instrucción del modelo simplificado de contabilidad local y se modifica la Instrucción del modelo básico de contabilidad local aprobada por Orden EHA/4040/2004, de 23 de noviembre), se debería tener en cuenta que “si el coste del terreno incluye los costes de desmantelamiento, traslado y rehabilitación, esa porción del terreno se amortizará a lo largo del periodo en el que se obtengan los rendimientos económicos o potencial de servicio por haber incurrido en esos gastos. En algunos casos, el terreno en sí mismo puede tener una vida útil limitada, en cuyo caso se amortizará de forma que refleje los rendimientos económicos o potencial de servicio que se van a derivar del mismo”.

Asimismo se habrán de contener los gastos procedentes de la amortización practicada sobre el inmovilizado inmaterial que se relacione con el suministro del servicio

Gastos en **transferencias corrientes**:

El gasto mostrado en el artículo 48, en cuanto a las transferencias a familias e instituciones sin ánimo de lucro, siempre que guarden relación directa con el desarrollo de los servicios y no estén contenidos en otros conceptos de gasto de los que se han tenido en cuenta para dicha cuantificación.

- **Capítulo 4. Transferencias corrientes.** Contiene todos aquellos créditos para contribuciones realizadas por la entidad local y/o de sus organismos autónomos, sin contraprestación directa realizadas por los agentes perceptores, y con destino a sufragar operaciones corrientes.
- **Artículo 48. A Familias e Instituciones sin fines de lucro.** Transferencias para gastos corrientes relacionados con atenciones benéficas y asistenciales. Premios, becas de estudios e investigación. Subvenciones a favor de fundaciones, instituciones, entidades benéficas o deportivas y grupos políticos de la entidad local.

Gastos en **transferencias de capital**:

El gasto que se muestra en el artículo 78, en cuanto a las transferencias a familias e instituciones sin ánimo de lucro, siempre que guarden relación directa con el desarrollo de los servicios y no estén recogidos en otros conceptos de gasto de los considerados para dicho cálculo.

- **Capítulo 7. Transferencias de Capital.** Hace referencia a todos los gastos que se efectúan para articular las contribuciones realizadas por la entidad local y/o de sus organismos autónomos, sin contraprestación directa de los agentes beneficiarios y realizadas para sufragar operaciones de capital.

- **Artículo 78. A Familias e Instituciones sin fines de lucro.** Transferencias de capital que la entidad local y/o sus organismos autónomos otorguen o consideren otorgar a familias, fundaciones, instituciones o cualesquiera otras entidades benéficas o deportivas.

Cualquier otro gasto no financiero que pueda estar conectado con el suministro del servicio.

Según la **clasificación por programas del gasto**, será para cada servicio, el consignado en su grupo de programa correspondiente, según se refiere en el propio Anexo I y II de la Orden HAP/2075/2014:

Servicios de prestación obligatoria

	Programa
Alumbrado público	165
Cementerio	164
Recogida de residuos	1621
Limpieza viaria	163
Abastecimiento domiciliario de agua potable	161
Alcantarillado	160
Acceso a los núcleos de población	1531
Pavimentación de las vías públicas	1532
Parque público	171
Biblioteca pública	3321
Tratamiento de residuos	1623
Protección civil	135
Evaluación e información de situaciones de necesidad social y la atención inmediata a personas en situación o riesgo de exclusión social	231
Prevención y extinción de incendios	136
Instalaciones deportivas de uso público	342
Transporte colectivo urbano de viajeros	4411”
Medio ambiente urbano	1721
Medio ambiente urbano, Parques y jardines públicos	171
Medio ambiente urbano, Gestión de los residuos sólidos urbanos	1622
Medio ambiente urbano, Protección contra la contaminación acústica, lumínica y atmosférica en las zonas urbanas	1721

Servicios de prestación propia o delegada

	Programa
Urbanismo, planeamiento, gestión, ejecución y disciplina urbanística	151
Protección y gestión del Patrimonio histórico	336
Promoción y gestión de la vivienda de protección pública con criterios de sostenibilidad financiera	1521
Conservación y rehabilitación de la edificación	1522
Evacuación y tratamiento de aguas residuales	160
Infraestructura viaria y otros equipamientos de titularidad de la entidad local	45
Policía local	132

Tráfico, estacionamiento de vehículos y movilidad	134
Información y promoción de la actividad turística de interés y ámbito local	432
Ferías	4311
Abastos, mercados, lonjas	4312
Comercio ambulante	4313
Protección de la salubridad pública	311
Actividades funerarias	164
Promoción del deporte	341
Instalaciones deportivas	342
Instalaciones de ocupación del tiempo libre	337
Promoción de la cultura	334
Equipamientos culturales	333
Participar en la vigilancia del cumplimiento de la escolaridad obligatoria	325
Cooperar con las Administraciones educativas correspondientes en la obtención de los solares necesarios para la construcción de nuevos centros docentes	321/322
Conservación, mantenimiento y vigilancia de los edificios de titularidad local destinados a centros públicos de educación infantil, de educación primaria o de educación especial	323/324
Promoción en su término municipal de la participación de los ciudadanos en el uso eficiente y sostenible de las tecnologías de la información y las comunicaciones	491/492

A la luz de los servicios de suministro obligatorio y los servicios de prestación propia o delegada, existen grupos de programas de gasto que son comunes a varios servicios, por lo que será necesario establecer los porcentajes de imputación del programa a cada uno de los servicios:

- **Grupo de Programa (GP) 160**, incluido para el servicio de “Alcantarillado” y “Evacuación y tratamiento de aguas residuales”.
- **GP 164**, incluido para el servicio de “Cementerio” y el de “Actividades funerarias”.
- **GP 171**, incluido para el servicio de “Parque público” y “Medio ambiente urbano: Parques y jardines públicos”.
- **Programa 1721**, incluido para el servicio de “Medio ambiente urbano” y “Medio ambiente urbano: Protección contra la contaminación acústica, lumínica y atmosférica en las zonas urbanas”.
- **GP 342**, incluido para el servicio “Instalaciones deportivas de uso público” y “Instalaciones deportivas”.

A modo de ejemplo, tendríamos que determinar que porcentajes de reparto de cada programa corresponden a cada uno de los siguientes servicios:

Tabla 10: Ejemplo de reparto de programas de costes directos (Comunes en varios servicios)

	% reparto	Programa	% reparto	
Cementerio	90%	164	10%	Actividades funerarias
Alcantarillado	80%	160	20%	Evacuación y tratamiento aguas residuales
Instalaciones deportivas de uso público	70%	342	30%	Instalaciones deportivas
Parque público	60%	171	40%	Medio Ambiente urbano: Parques y jardines
Medio ambiente urbano	55%	1721	45%	Medio ambiente urbano: Protección contra la contaminación acústica, lumínica y atmosférica en zonas urbanas

Fuente: Elaboración propia.

En caso de tratarse de Entidades dependientes o vinculadas a las Entidades Locales que empleen el Plan General de Contabilidad de empresa, deberán tener en consideración los gastos de explotación que se incluyen dentro de la cuenta de pérdidas y ganancias dentro de las partidas siguientes:

- “Partida 4, Aprovisionamientos⁵²
- Partida 6, Gastos de personal
- Partida 7, Otros gastos de explotación
- Partida 8, Amortización del inmovilizado
- Cualquier otro gasto no financiero que tenga relación con el suministro del servicio”.

Del importe total de estos gastos deberá determinarse la parte proporcional que corresponde a la prestación de cada uno de los servicios públicos que se suministren realizadas por la Entidad dependiente.

Por último, no debemos olvidar que para calcular el coste efectivo de los servicios prestados por entidades dependientes o vinculadas a las entidades locales se determina el porcentaje del total de gastos de explotación incluidos en la cuenta de pérdidas y ganancias que supone la prestación de cada uno de los servicios concretos.

6.2.2 Costes indirectos

Los Costes Indirectos estarán comprendidos por los gastos contenidos en los grupos de programa referentes a la Administración General de las políticas de gasto que se refieren en el Anexo I y II de la Orden HAP/2075/2014, mediante la letra “P”.

⁵² Partida 4, Aprovisionamientos: “recoge, entre otros, los importes correspondientes a actividades realizadas por otras empresas en el proceso productivo”.

Estos costes se imputan de forma proporcional a cada programa/grupo de programas a los que haga referencia, considerando el volumen total de gasto y teniendo en cuenta su relevancia desde una perspectiva cuantitativa, para lo que se toma en consideración el porcentaje de los costes directos que se imputan a cada programa.

Además, De acuerdo con la Guía de la aplicación de la determinación del coste efectivo de los servicios 2017, publicada por el Ministerio de Hacienda, se incluirán los gastos del grupo de programa 920 “Administración General”. Estos gastos se refieren al conjunto de la Entidad, deben imputarse en la proporción que represente el servicio respecto del total de gastos de la Entidad.

De esta manera, se establece el criterio de imputación más simple, el de los costes directos acumulados hasta el momento del reparto.

Servicios de prestación obligatoria

	Programa
Acceso a los núcleos de población	150P
Pavimentación de las vías públicas	150P
Parque público	170P
Biblioteca pública	330P
Protección civil	130P
Prevención y extinción de incendios	130P
Instalaciones deportivas de uso público	340P
Transporte colectivo urbano de viajeros	440P
Medio ambiente urbano	170P
Medio ambiente urbano, Parques y jardines públicos	170P
Medio ambiente urbano, Protección contra la contaminación acústica, lumínica y atmosférica en las zonas urbanas	170P

Servicios de prestación propia o delegada

	Programa
Urbanismo: planeamiento, gestión, ejecución y disciplina urbanística	150P
Protección y gestión del Patrimonio histórico	330P
Promoción y gestión de la vivienda de protección pública con criterios de sostenibilidad financiera	150P
Conservación y rehabilitación de la edificación	150P
Policía local	130P
Tráfico, estacionamiento de vehículos y movilidad	130P
Información y promoción de la actividad turística de interés y ámbito local	430P
Ferias	430P
Abastos, mercados, lonjas	430P
Comercio ambulante	430P
Promoción del deporte	340P
Instalaciones deportivas	340P
Instalaciones de ocupación del tiempo libre	330P
Promoción de la cultura	330P
Equipamientos culturales	330P

Participar en la vigilancia del cumplimiento de la escolaridad obligatoria	320P
Cooperar con las Administraciones educativas correspondientes en la obtención de los solares necesarios para la construcción de nuevos centros docentes	320P
Conservación, mantenimiento y vigilancia de los edificios de titularidad local destinados a centros públicos de educación infantil, de educación primaria o de educación especial	320P

Como puede observarse, no todos los servicios públicos llevarán asociados costes indirectos, de manera que solo deberán imputarse este tipo de costes a los servicios en los que así se recoge expresamente en los Anexos I y II (véase tabla 11 y 12).

Tabla 11: Cuadro resumen programas o grupo de programa de los servicios de prestación obligatoria, costes directos e indirectos.

SERVICIOS DE PRESTACIÓN OBLIGATORIA				
COSTES DIRECTOS			COSTES INDIRECTOS	
Descripción	Programa o Grupo de programa	Capítulo de gastos	Programa o Grupo de programa	
Alumbrado público	165	Cap. 1 Gastos de personal: artículo 10 (excluido el concepto 100) a 16		
Cementerio	164			
Recogida de residuos	1621			
Limpieza viaria	163			
Abastecimiento domiciliario de agua potable	161			
Alcantarillado	160			
Acceso a los núcleos de población	1531			150P
Pavimentación de las vías públicas	1532		Cap. 2 gastos corrientes en bienes y servicios: artículo 20	150P
Parque público	171		a 26	170P
Biblioteca pública	3321		Cap. 4 transferencias	330P
Tratamiento de residuos	1623		Corrientes: artículo 48	130P
Protección civil	135		Cap. 6 inversiones reales: artículo 60 a 64 (excluido el Concepto 648, solo en caso de operaciones de Arrendamiento financiero)	130P
Evaluación e información de situaciones de necesidad social y la atención inmediata a personas en situación o riesgo de exclusión social	231		Cap. 7 transferencia capital: artículo 78	340P
Prevención y extinción de incendios	136			440P
Instalaciones deportivas de uso público	342			170P
Transporte colectivo urbano de viajeros	4411			170P
Medio ambiente urbano	1721			
Medio ambiente urbano, Parques y jardines públicos	171			
Medio ambiente urbano, Gestión de los residuos sólidos urbanos	1622			
Medio ambiente urbano, Protección contra la contaminación acústica, lumínica y atmosférica en las zonas urbanas	1721		170P	

Fuente: Clasificación por programas de gastos Orden HAP/419/2014. Elaboración propia.

Tabla 12: Cuadro resumen programas o grupo de programa de los servicios de prestación propia o delegada.

SERVICIOS DE PRESTACIÓN PROPIA O DELEGADA			
COSTES DIRECTOS			COSTES INDIRECTOS
Descripción	Programa o Grupo de programa	Capítulo de gastos	Programa o Grupo de programa
Urbanismo, planeamiento, gestión, ejecución y disciplina urbanística	151	Cap. 1 Gastos de personal: artículo 10 (excluido el concepto 100) a 16 Cap. 2 gastos corrientes en bienes y servicios: artículo 20 a 26 Cap. 4 transferencias Corrientes: artículo 48 Cap. 6 inversiones reales: artículo 60 a 64 (excluido el Concepto 648, solo en caso de operaciones de Arrendamiento financiero) Cap. 7 transferencia capital: artículo 78	150P
Protección y gestión del Patrimonio histórico	336		330P
Promoción y gestión de la vivienda de protección pública con criterios de sostenibilidad financiera	1521		150P
Conservación y rehabilitación de la edificación	1522		150P
Evacuación y tratamiento de aguas residuales	160		
Infraestructura viaria y otros equipamientos de titularidad de la entidad local	45		
Policía local	132		130P
Tráfico, estacionamiento de vehículos y movilidad	134		130P
Información y promoción de la actividad turística de interés y ámbito local	432		430P
Ferías	4311		430P
Abastos, mercados, lonjas	4312		430P
Comercio ambulante	4313		430P
Protección de la salubridad pública	311		
Actividades funerarias	164		
Promoción del deporte	341		340P
Instalaciones deportivas	342		340P
Instalaciones de ocupación del tiempo libre	337		330P
Promoción de la cultura	334		330P
Equipamientos culturales	333		330P
Participar en la vigilancia del cumplimiento de la escolaridad obligatoria	325		320P
Cooperar con las Administraciones educativas correspondientes en la obtención de los solares necesarios para la construcción de nuevos centros docentes	321/322	320P	
Conservación, mantenimiento y vigilancia de los edificios de titularidad local destinados a centros públicos de educación infantil, de educación primaria o de educación especial	323/324	320P	

Fuente: Clasificación por programas de gastos Orden HAP/419/2014. Elaboración propia.

6.3 Coste efectivo en caso de gestión indirecta de los servicios.

El coste efectivo de los servicios prestados mediante gestión indirecta, tal y como se refiere en el artículo 6 de la Orden HAP/2075/2014, será **la integridad de las contraprestaciones económicas que pague la Entidad Local a la entidad concesionaria**, incluyéndose las siguientes:

- Las contraprestaciones en concepción de precio del contrato, y, en su caso,
- Las subvenciones de explotación o de cobertura del precio del servicio.

En los casos de gestión indirecta en los que la retribución del contratista se perciba de forma directa por éste de los usuarios, el coste efectivo vendrá determinado por:

- Los ingresos provenientes de las tarifas que aquellos paguen, así como, en su caso,
- Las subvenciones que cubren el precio del servicio que pudieran pertenecer a la Entidad Local a la que concierne la titularidad del servicio.

Así, en caso de que por cualquier circunstancia, una Entidad Local tuviera que se asocian otros gastos por la prestación de ese servicio de gestión indirecta, no deberán incluirse como coste efectivo del mismo.

A modo de ejemplo, un Ayuntamiento suministra el servicio de “Abastecimiento domiciliario de agua potable”

- Forma de prestación: gestión indirecta mediante concesión.
- Precio del contrato de 25.000 euros.
- Además se acordó en dicho contrato una subvención de cobertura del precio del servicio de 5.000 euros.
- El personal de Administración General que realiza estas gestiones dedica un 2% de su tiempo a ello, suponiendo un gasto de 1.200 euros.

Coste Efectivo Servicio “Abastecimiento domiciliario de agua potable” = 25.000 € +5.000 € = 30.000 €

De este modo, solo deberá incluir las contraprestaciones económicas abonadas al contratista, no procediendo la inclusión como coste efectivo del servicio de suministro (abastecimiento) de agua potable del coste de personal.

Por otra parte, existen grupos de programas de gasto que son comunes a varios servicios, debiéndose imputar los gastos de forma proporcional teniendo en cuenta el gasto con el que estén que se muestran en la clasificación por programas. El caso habitual es el de los gastos de Administración General que se recogen a nivel de grupo de programa dentro de las políticas de gasto que operan en esta entidad.

Los gastos que se muestran en dicho grupo de programas se imputarían a los restantes grupos de programas o programas, incluidos en la misma política de gasto, de modo proporcional al gasto que represente cada uno de aquéllos en dicha política de gasto.

A modo de ejemplo, en el área de gasto 1, política de gasto 17, “Medio ambiente”, una entidad local presenta un gasto de administración general de esa área de gasto de 1.000.000 € y que el gasto en cada grupo de programas y programas es el siguiente:

Tabla 13: Ejemplo coste efectivo por gestión indirecta de la política de gasto 17 “Medio Ambiente” de una Entidad Local.

Grupo de Programas	Programas	Denominación	Importe (u.m.)
		Medio ambiente	4.500.000
170		Administración general del medio ambiente	1.000.000
171		Parques y jardines	1.500.000
172		Protección y mejora del medio ambiente	2.000.000
	“1721”	Protección contra la contaminación acústica, lumínica y atmosférica en las zonas urbanas	1.200.000

Fuente: Elaboración Propia.

La importancia relativa de cada grupo de programas y programas en esa política de gasto es:

Tabla 14: Ejemplo coste efectivo por gestión indirecta de la política de gasto 17 “Medio Ambiente” de una Entidad Local.

Grupo de Programas	Programas	Denominación	Importe (u.m.)	Importancia relativa
171		Parques y jardines	1.500.000	42,9%
172		Protección y mejora del medio ambiente	2.000.000	57,1%
	1721	Protección contra la contaminación acústica, lumínica y atmosférica en las zonas urbanas	1.200.000	
		Total gastos de grupos de programas	3.500.000	100%

Fuente: Elaboración Propia.

Los gastos de administración general de la política de gasto de medio ambiente, de 1.000.000 €, se distribuirán del siguiente modo entre los grupos de programas:

Tabla 15: Ejemplo coste efectivo por gestión indirecta de la política de gasto 17 “Medio Ambiente” de una Entidad Local.

Grupo de Programas	Programas	Denominación	Importe (u.m.)	Imputación de gastos de Administración General
171		Parques y jardines	1.500.000	429.000
172		Protección y mejora del medio ambiente	2.000.000	571.000
	1721	Protección contra la contaminación acústica, lumínica y atmosférica en las zonas urbanas	1.200.000	
		Total gastos de grupos de programas	3.500.000	1.000.000

Fuente: Elaboración Propia.

En el seno del grupo de programas “Protección y mejora del medio ambiente” el programa “Protección contra la contaminación acústica, lumínica y atmosférica en las zonas urbanas” se le imputará, como costes indirectos, unos gastos de administración general de 342.600 €, el

60% de 571.000 €. Ese porcentaje refleja el peso relativo del gasto en dicho programa (1.200.000 €) en el grupo de programas al que pertenece (gasto directo total de 2.000.000 €).

6.4 Caso práctico sobre la determinación del coste efectivo de una Entidad Local.

En este apartado se considera apropiado realizar el estudio de un caso práctico, lo que nos permitirá aplicar los conocimientos teóricos analizados en este y otros capítulos alcanzando así una mejor comprensión de los mismos, teniendo en consideración que para el cómputo del coste efectivo de la totalidad los servicios que proporciona una entidad local es esencial contar con la ayuda de un software de contabilidad adecuado, que pueda ser ajustado, pero que haga la mayor parte de los cálculos.

De esta forma, comenzamos este apartado analizando un caso práctico de una entidad local, y más concretamente de un ayuntamiento, lo que permitirá poseer una visión global del modelo del coste efectivo y de las fases de cálculo.

Un Ayuntamiento de la Provincia de Valencia presenta las siguientes cifras de liquidación de su presupuesto en relación con los servicios de “Acceso a los núcleos de población”, cuyo gasto se consigna en el programa 1531 / 150P y “Pavimentación de las vías públicas, cuyo gasto se consigna en el programa 1532 / 150P:

Tabla 16: Caso Práctico: ejemplo de Liquidación de un presupuesto de una Ayuntamiento para cálculo del coste efectivo de dos servicios.

Clasificación Programa		Clasificación económica		Obligaciones reconocidas
150	Administración general de vivienda y urbanismo	120.03	Retribuciones básicas: Sueldos del grupo C1	70.000,00
1531	Acceso a los núcleos de población	120.01	Retribuciones básicas: Sueldos del grupo A2	120.000,00
1531	Acceso a los núcleos de población	220	Material de oficina”	50.000,00
1531	Acceso a los núcleos de población	623	Maquinaria, instalaciones técnicas y utillaje	40.000,00
1532	Pavimentación de vías públicas	120.00	Retribuciones básicas: Sueldos del grupo A1	130.000,00

Fuente: Elaboración propia.

- Además, se detecta la existencia de gastos pendientes de aplicación al presupuesto, los cuales están relacionados con el suministro de servicios públicos por importe de 100.000,00 euros.
- No hay otros gastos no financieros aplicables a servicios públicos.
- Se desconoce el importe de la amortización imputable al ejercicio como consecuencia de la amortización anual de inversiones realizadas en ejercicios anteriores:

Tabla 17: Caso Práctico: Ejemplo Resumen de otros gastos y amortización afectos a servicios de un Ayuntamiento.

Resumen de otros gastos y amortización afectos a servicios	Cantidad imputable a los servicios
	Ayuntamiento
Otros gastos no financieros con el servicio	0,00
Obligaciones pendientes de aplicación a presupuestos	100.000,00
Amortización del ejercicio	Se desconoce

Fuente: Elaboración propia.

En primer lugar debe determinarse el **COSTE DIRECTO**.

El **Coste directo** del servicio de “Acceso a los núcleos de población” será el consignado, tal y como se refiere en el anexo I de la Resolución de 23 de junio de 2015, de la Secretaria General de Coordinación Autonómica y Local, en relación al programa de gasto 1531, tendremos en cuenta solo los artículos y conceptos, según clasificación económica de gasto, indicados en el artículo 4 de la Orden HAP/2075/2014 (101-16; 20-26; 60-63; 648; 48 y 78/):

Tabla 18: Ejemplo clasificación económica para el cálculo del coste efectivo de un Ayuntamiento.

Clasificación Económica			
101	Retribuciones básicas y otras remuneraciones personal directivo	23	Indemnizaciones por razones del servicio
11	Personal eventual	24	Gastos de publicaciones
12	Personal funcionario	25	Trabajos realizados por administraciones públicas y otras
13	Personal laboral	26	Trabajos realizados por instituciones s/fines de lucro
14	Otro personal	648	Leasing
15	Incentivos al rendimiento	48	Transferencias corrientes a familias e instituciones sin ánimo de lucro.
16	Cuotas, prestaciones y gastos sociales a cargo del empleador	78	Transferencias de capital a familias e instituciones sin ánimo de lucro.
20	Arrendamientos y cánones		Amortización ejercicio inversiones nuevas
21	Reparaciones, mantenimiento y conservación		Amortización ejercicio inversiones de reposición
22	Material, suministros y otros		Amortización ejercicio inmaterial

Fuente: Elaboración propia.

A ese importe se deberá sumar además la parte proporcional de la inversión efectuada en ejercicios anteriores, de los gastos pendientes de aplicación presupuestaria y de cualquier otro gasto no financiero relacionado con el servicio.

A pesar de ello, el importe del grupo de programa 1531 “Acceso a los núcleos de población” **no se consignará el importe en su totalidad**, ya que **el gasto derivado de la amortización de la inversión realizada en el ejercicio se periodificarán** por el número de anualidades durante las que se prolongue la vida útil de los relativos bienes inmovilizados, por lo que el importe liquidado en el concepto 623 “Maquinaria, instalaciones técnicas y utillaje”, es decir, el importe de 40.000,00 euros debe periodificarse.

Por tanto, tomando 14 años de vida útil por tratarse de gastos en inversión nueva coligada al ejercicio de los servicios, corresponderá imputar una amortización anual de 2.857,14 euros.

Tabla 19: Caso Práctico: Ejemplo detalle anexo I, cálculo coste efectivo de dos servicios de un Ayuntamiento.

DETALLE ANEXO I	7) Acceso a los núcleos de población	8) Pavimentación de las vías públicas
ENTIDAD PRESTADORA DEL SERVICIO	Ayuntamiento	Ayuntamiento
12 Personal funcionario	120.000,00	130.000,00
22 Material suministros y otros	50.000,00	0,00
Amortización ejercicio inversiones nuevas	2.857,14	0,00
COSTES PRE DIRECTOS	172.857,14	130.000,00
% Directos	1,56%	1,17%
Otros gastos	0,00	0,00
Pendiente de aplicar a presupuesto	1.562,10	1.174,80
Amortización ejercicios anteriores	2.162,65	1.626,45
Total Costes directos	176.581,89	132.801,25
Política de gasto al que pertenece	15	15
Total directos "política de gasto" al que pertenece	595.416,61	595.416,61
Costes indirectos imputables	70.000,00	70.000,00
% Reparto coste indirecto	29,66%	22,30%
Total Coste Indirecto	20.759,80	15.612,75
COSTE EFECTIVO PRESUPUESTO LIMITATIVO (AYUNTAMIENTO Y ORGANISMOS AUTÓNOMOS)	197.341,69	148.414,00

Fuente: Elaboración propia.

Así, el coste pre-directo de "Acceso a los núcleos de población" será:

$$\text{Coste Pre-Directo} = (120.000,00 + 50.000,00 + 2.857,14) = 172.857,14 \text{ €}$$

Para poder asignar la parte proporcional de la inversión efectuada en ejercicios anteriores y de los gastos pendientes de aplicación presupuestaria correspondiente a este servicio, calcularemos el porcentaje de este coste pre-directo sobre el total de los costes pre-directos del Ayuntamiento (el coste pre-directo de todos los servicios que presta el mismo) que se sitúan en 11.065.714,00 euros *

*[A pesar de que este ejemplo se centra en el estudio del coste efectivo de dos servicios en concreto, esta cifra en nuestro ejemplo es el resultado de la suma de los costes pre-directos de todos los servicios prestados por el Ayuntamiento de ejemplo y que no se detallan en el mismo, como alumbrado de las vías públicas, los servicios de cementerio, la recogida de basuras y la limpieza de las calles, etc.].

Así, el porcentaje de los costes pre-directos de "Acceso a los núcleos de población" será de 1,56% $[(172.857,14 / 11.065.714,00) * 100]$.

Ese porcentaje lo aplicaremos sobre el importe de gastos pendientes de aplicar y de la inversión en ejercicios anteriores para obtener la parte proporcional a este servicio:

$$\text{Gastos pendientes de aplicar "Acceso a los núcleos de población"} = 100.000,00 * 1,562\% = 1.562,00 \text{ €}$$

En lo que respecta al importe imputable al ejercicio como consecuencia de la amortización anual de inversiones realizadas en ejercicios anteriores, por desconocerse el importe exacto

(que debiera aparecer en el Inventario de Bienes de la Entidad), debe acudirse a los datos del Balance de la Entidad. Con los datos consignados en el mismo y el número de años de amortización del inmovilizado podremos obtener el importe necesario:

Tabla 20: Caso práctico: Ejemplo estimación de la amortización del inmovilizado para el cálculo del coste efectivo de dos servicios de un Ayuntamiento.

ESTIMACIÓN DE LA AMORTIZACIÓN DEL INMOVILIZADO		Amortización máxima teórica*		
Inmovilizado. Balance a 31 de diciembre Ejercicio anterior		Ayuntamiento	Años	Ayuntamiento
200	Inversión en investigación	25.000	5	5.000
201	Inversión en desarrollo	20.000	5	4.000
203	Propiedad industrial e intelectual	0	5	0
206	Aplicaciones informáticas	22.000	5	4.400
211	Construcciones	450.000	100	4.500
214	Maquinaria y utillaje	540.000	8	67.500
215	Instalaciones técnicas y otras instalaciones	21.000	18	1.167
216	Mobiliario	65.000	20	3.250
217	Equipos para procesos de información	12.000	8	1.500
218	Elementos de transporte	650.000	14	46.429
219	Otro inmovilizado material	5.600	8	700
AMORTIZACIÓN ANUAL MÁXIMA ESTIMADA				138.445

Fuente: Elaboración propia.

*Para simplificar su cálculo, se establece como años de vida útil de cada tipo de inmovilizado, los máximos dispuestos en el Plan General de Contabilidad.

Amortización ejercicios anteriores “Acceso a los núcleos de población” = $138.445,00 \times 1,562\% = 2.162,65 \text{ €}$

En definitiva, el **COSTE DIRECTO** del servicio de “Acceso a los núcleos de población” será:
Coste Directo “Acceso a los núcleos de población” = $172.857,14 + 1.562,00 + 2.162,65 = 176.581,79 \text{ €}$

El **Coste Pre-Directo** del servicio “Pavimentación de las vías públicas” será lo consignado, tal y como se refiere en el anexo 1 de la Resolución de 23 de junio de 2015, de la Secretaria General de Coordinación Autonómica y Local, en relación al programa de gasto 1532:

Coste Pre-Directo “Pavimentación de las vías públicas” = **130.000,00 €**

El porcentaje de estos costes pre-directos se sitúa en 1,174%.

Ese porcentaje lo aplicaremos sobre el importe de gastos pendientes de aplicar y de la inversión en ejercicios anteriores para obtener la parte proporcional a este servicio:

Gastos pendientes de aplicar “Pavimentación de las vías públicas” = $100.000,00 \times 1,174\% = 1.174,00 \text{ €}$

Amortización ejercicios anteriores “Pavimentación de las vías públicas” = $138.445,00 \times 1,174\% = 1.625,34 \text{ €}$

En definitiva, el **COSTE DIRECTO** del servicio de “Pavimentación de las vías públicas” será:

Coste Directo “Pavimentación de las vías públicas” = 130.000,00 + 1.174,00 + 1.625,34 = **132.799,31 €**

En segundo lugar debe determinarse el COSTE INDIRECTO.

El COSTE INDIRECTO tanto del servicio de “Acceso a los núcleos de población” como de “Pavimentación de las vías públicas” será el consignado, tal y como se refiere en el anexo 1 de la Resolución de 23 de junio de 2015, de la Secretaria General de Coordinación Autonómica y Local, en relación al programa de gasto 150 “Administración general de vivienda y urbanismo”. Igualmente el grupo de programa 150 será el coste indirecto de los servicios de “Urbanismo: planeamiento, gestión ejecución y disciplina urbanística”, “Promoción y gestión de la vivienda de protección pública con criterios de sostenibilidad financiera” y “Conservación y rehabilitación de la edificación”.

Así se consignará el importe de este grupo de programa, 70.000, de modo proporcional a cada uno de los citados servicios considerando el volumen de costes directos atesorados hasta el momento del reparto.

Conociendo el total del Coste Directo de la política de gasto al que pertenece, es decir, la suma de los costes directos de los servicios cuya política de gasto es 15, (“Acceso a los núcleos de población”, “Pavimentación de las vías públicas”, “Urbanismo: planeamiento, gestión, ejecución y disciplina urbanística”, “Promoción y gestión de la vivienda de protección pública con criterios de sostenibilidad financiera” y “Conservación y rehabilitación de la edificación”) que en este caso se sitúa en 595.416,61 €, obtendremos el porcentaje que suponen los costes directos de cada servicio respecto de su política de gasto.

Este porcentaje será el que se aplicará al reparto de los costes indirectos.

Además debemos sumarle el importe proporcional del grupo de programa 920 de Administración General. *(Total Coste directo/ORN totales)* Total Grupo 920*

Así, porcentaje de reparto de los costes indirectos será:

% reparto “Acceso a los núcleos de población” = (176.581,79/595.416,61)*100 = 29,66%

% reparto “Pavimentación de las vías públicas” = (132.799,31/595.416,61)*100 = 22,30%

Y el importe de los Costes indirectos:

Coste indirecto “Acceso a los núcleos de población” = 70.000,00*29,66% = **20.759,80 €**

Coste indirecto “Pavimentación de las vías públicas” = 70.000,00*22,30% = **15.612,75 €**

Como resultado, el coste efectivo de los servicios “Acceso a los núcleos de población” como de “Pavimentación de las vías públicas” será:

COSTE EFECTIVO “Acceso a los núcleos de población” = 176.581,79 + 20.759,80 = **197.341,69 €**

COSTE EFECTIVO “Pavimentación de las vías públicas” = 132.799,31 + 15.612,75 = 148.414,00 €

Tabla 21: Caso práctico: Ejemplo datos agregados de entidades con contabilidad pública para el cálculo del coste efectivo de dos servicios de un Ayuntamiento.

DASTOS AGREGADOS DE ENTIDADES CON CONTABILIDAD PÚBLICA									
Descripción	Grupo de programas / Programa	Gastos directos						Gastos Indirectos (1)	COSTE EFECTIVO
		Gastos de personal (artículos 10, 11, 12, 13, 14, 15 y 16)	Gastos de bienes corrientes y servicios (artículos 20, 21, 22, 23, 24, 25 y 26)	Amortización de la inversión material (artículos 60, 61, 62 y 63) Amortización Inmaterial e intangible (artículo 64 excepto concepto 648)	Arrendamiento financiero (concepto 648)	Gastos de transferencias corrientes y de capital (artículo 48 y 78)	Otros gastos no financieros relacionados con el servicio no recogidos en apartados anteriores		
Acceso a los núcleos de población	1531/150P	120.000,00	50.000,00	5.019,79	0,00	0,00	1.562,00	20.759,80	197.341,69
Pavimentación de las vías públicas	1532/150P	130.000,00	0,00	1.625,34	0,00	0,00	1.174,00	15.612,75	148.414,00

Fuente: Elaboración propia.

7.

Unidades físicas de referencia de los servicios obligatorios y de las competencias propias de los municipios.

Francisco J. Castillo Cerveró

El coste efectivo de los servicios públicos prestados por las entidades locales

Trabajo Final de Grado en Gestión y Administración Pública

7.1 Introducción

7.2 Unidades físicas de referencia como información necesaria complementaria.

7.3 Encuesta de infraestructura y equipamientos locales (EIEL)

7.3.1 Información sectorial contenida en la EIEL.

7.3.2 Cuadros de información de infraestructuras básicas y equipamientos municipales.

7.1 Introducción.

Remitiéndose a la información que se presenta en los anexos que forman parte de este trabajo y siguiendo a Buendía (2015) el cómputo del coste efectivo está compuesto por dos elementos que tienen que ser considerados y se recogen seguidamente:

- Las unidades de referencia
- La forma de prestación del servicio.

En primer lugar, las unidades de referencia permiten comprender la dimensión del servicio que se está considerando, para lo cual aportan un conjunto de unidades que se establecen como un parámetro de referencia con carácter técnico. De acuerdo con Carrasco, Buendía y Llorente (2016) se ha de tener en cuenta que la incorporación del cálculo del coste efectivo en el ordenamiento jurídico reclamaba la asunción de parámetros a través de los que identificar las características del servicio y poder así establecer comparaciones o tomar decisiones en virtud de este conocimiento. Además, como han explicado estos autores, es clave la adopción de las unidades de referencia como compromiso manifiesto de las entidades locales y de la administración pública en general con un nuevo rol, desde el que se intenta elevar la calidad de los servicios e incrementar la eficiencia. Por último, Carrasco, Buendía y Llorente (2016) han considerado que también existe una conexión muy relevante entre el establecimiento de unidades de referencia y la posibilidad de que los ciudadanos auditen la labor pública que se lleva a cabo en su municipio a través de su contraste con la de otros municipios, aspecto en el que también ha enfatizado Buendía et al. (2016).

Todas las unidades de referencia se regulan en la Resolución de 23 de junio de 2015, de la Secretaría General de Coordinación Autonómica y Local, por la que se especifican los elementos incluidos en los anexos de la Orden HAP/2075/2014, de 6 de noviembre.

Así por ejemplo, en relación al servicio de pavimentación de las vías públicas se establecen como unidades de referencia las siguientes: la superficie de los tramos pavimentados (expresada en metros cuadrados).

Con el objetivo de localizar la información relativa a dichas unidades referenciales se puede identificar esta información a partir de tres herramientas informativas:

- En relación al servicio de transporte público urbano, se tomará la información ofrecida cuando se solicita la respectiva subvención de acuerdo a lo previsto en la disposición adicional quinta⁵³ TRLRHL, donde se establece como patrón el número de viajeros/año.

⁵³ “Disposición adicional quinta del Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales. Subvenciones a las entidades locales por servicios de transporte colectivo urbano Los Presupuestos Generales del Estado de cada año incluirán crédito en favor de aquellas entidades locales que, cualquiera que sea la forma de gestión, tengan

- También se podrán considerar los parámetros relativos al funcionamiento del servicio, como por ejemplo el tamaño de la plantilla de trabajadores que se emplean en esta actividad.
- Por último, se podrá considerar la información procedente de la “Encuesta de Infraestructuras y Equipamientos Locales” (EIEL). (Considerando, por ejemplo, los metros cuadrados de vías públicas pavimentadas).

Respecto a la forma de suministro del servicio, en la práctica puede haber una gran variedad de casos diferentes y de posibilidades (piénsese, por ejemplo, en el ejercicio de esta función de forma directa o indirecta, etc.). En consecuencia, tomando como referencia la guía que en tal sentido ha elaborado la Subdirección General de Estudios y Financiación de Entidades Locales para referir cuál es la información a comunicar sobre los costes efectivos, para cumplir con las obligaciones previstas en el artículo 116 ter, de la LRBRL introducido por la LRSAL, se distinguen las siguientes posibilidades:

- “Gestión directa por la entidad local.
- Gestión directa por organismo autónomo de la entidad local.
- Gestión directa por entidad pública empresarial.
- Gestión directa por sociedad mercantil local.
- Gestión indirecta mediante concesión, gestionando el concesionario el servicio a su riesgo y ventura.
- Gestión indirecta interesada, compartiendo la entidad local y el empresario los resultados de explotación en la proporción fijada en el contrato.
- Gestión indirecta por concierto.
- Gestión indirecta por sociedad de economía mixta.
- Gestión mancomunada/comarcal/ por la Diputación /por otro tipo de agrupación municipal.
- Gestión mancomunada/ comarcal/ por la Diputación /por otro tipo de agrupación municipal más otra forma de gestión.
- Gestión por convenio de colaboración interadministrativo.
- Gestión consorciada.

a su cargo el servicio de transporte colectivo urbano. La distribución del crédito, que estará determinada por las correspondientes leyes, podrá efectuarse a través de alguna de las siguientes fórmulas:

a) Establecimiento de contratos-programa.

b) Subvenciones destinadas a la financiación de inversiones de infraestructura de transporte.

c) Subvenciones finalistas para el sostenimiento del servicio, otorgadas en función del número de usuarios de este y de su específico ámbito territorial”.

- Gestión consorciada más otra forma de gestión.
- Otros tipos de gestión (Incluye entre otras, la gestión del servicio a través de una sociedad de capital 100% privado cuando la prestación del servicio se lleve a cabo por dos o más formas de gestión)”).

7.2 Unidades físicas de referencia como información necesaria complementaria.

En lo referente a la información del coste efectivo de los servicios, las unidades de referencia así como su forma de gestión, deberá remitirse, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 7 de la Orden HAP/2075/2014, concretamente, en los Anexos I y II, diferenciando el carácter del servicio, identificándose las sucesivas clases de servicios posibles:

- **servicios de prestación obligatoria para las entidades locales** (artículo 26.2 y 36 de la LRBRL);
- **servicios derivados de competencias propias o delegadas de las entidades locales** (artículo 7 y 27 de la LRBRL).

En los anexos referidos, además de contenerse la ya mencionada enumeración de servicios, su forma de gestión y las unidades que pueden tomarse como referencia, se contiene en relación a cada servicio ciertos datos adicionales, como son: la descripción, el grupo de programas o el programa al que se conecta, en el marco de la codificación del presupuesto por programas, el importe total del coste efectivo computarizado de acuerdo con lo fijado en la Orden.

En relación a los mencionados anexos, la disposición final primera de la citada Orden HAP/2075/2014, instituye que su contenido se establecerá mediante resolución del titular que ocupe la “Secretaría General de Coordinación Autonómica y Local”.

En lo relativo a los tiempos de presentación con carácter general y de acuerdo con la Disposición Transitoria Única de la mencionada Orden y el artículo 15.2 de la Orden HAP/2105/2012, de 1 de octubre, por la que se desarrollan las obligaciones de suministro de información previstas en la LOEPSF, las EELL deben remitir la información del coste efectivo de los servicios que prestan antes del 1 de noviembre relativa al año anterior.

En virtud de todo lo mencionado y con la correspondiente habilitación concedida, la Secretaría General de Coordinación Autonómica y Local aprueba la Resolución de 23 de junio de 2015, por la que se detallan los elementos contenidos en los anexos de la Orden HAP/2075/2014.

Se reproducen seguidamente los anexos incorporados a la Orden HAP/2075/2014, conteniéndose además las notas aclaratorias que se conectan a los programas presupuestarios repetidos para distintos servicios, en virtud de lo previsto en el documento publicado por la

Secretaría General de Coordinación Autonómica y Local, “Cuestiones relativas al suministro de información de los costes efectivos de los servicios prestados por las entidades locales” de 25 de octubre de 2016.

El artículo primero de la aludida Resolución instituye las unidades de referencia de los servicios de suministro obligatorio para los municipios que se citan en el anexo I de la Orden HAP/2075/2014 que tendrán que aportar información, junto al resto de componentes mencionados en el citado anexo, se indican seguidamente:

Tabla 22: Anexo I: Servicios de prestación obligatoria para los municipios

Descripción	Programa presupuestario	Importe total	Unidades de referencia	Forma de prestación del servicio
Alumbrado público	165		Potencia instalada Superficie iluminada: metros lineales n.º puntos de luz.	
Cementerio ⁵⁴	164		Superficie total del cementerio: metros cuadrados.	
Recogida de residuos	1621		Producción anual residuos urbanos: toneladas n.º contenedores Periodicidad (DI, AL, SE, QU, OT, NO) Kilómetros lineales del trayecto de recogida.	
Limpieza viaria	163		N.º personas en plantilla adscritas al servicio superficie en metros cuadrados con servicio de limpieza.	
Abastecimiento domiciliario de agua potable	161		Longitud de la red: metros lineales n.º viviendas conectadas y no conectadas.	
Alcantarillado ⁵⁵	160		Longitud del tramo: metros lineales. N.º viviendas con servicio.	
Acceso a los núcleos de población	1531/150P		Puntos kilométricos: pk correspondientes al inicio y final del tramo del municipio (en km).	
Pavimentación de las vías públicas	1532/150P		Superficie de los tramos pavimentados (metros cuadrados).	
Parque público ⁵⁶	171/170P		Superficie: suma en metros cuadrados de la superficie total (tanto la cubierta como al aire libre).	
Biblioteca pública	3321/330P		Superficie en metros cuadrados. N.º publicaciones que constituyen los fondos bibliotecarios. N.º préstamos por fondo bibliotecario.	
Tratamiento de residuos	1623		Capacidad de almacenamiento de la instalación (vertedero) (metros cúbicos).	
Protección civil	135/130P		N.º personas en plantilla del servicio de protección civil Superficie (metros cuadrados) de las instalaciones del centro de protección civil o centro de salvamento y socorrismo.	
Evaluación e información de situaciones de necesidad social y la atención inmediata a personas en situación o riesgo de exclusión social	231		N.º personas en plantilla adscritas al servicio Superficie en metros cuadrados de: Centros de Asistencia Social. N.º residencias de ancianos n.º guarderías Infantiles (no los parvularios ni docentes preescolares) n.º albergues municipales n.º centros de rehabilitación toxicómanos en régimen abierto o con estancia n.º otros centros de atención social.	
Prevención y extinción de incendios	136/130P		N.º personas en plantilla del servicio de parque de bomberos. Vehículos destinados a extinción de incendios.	
Instalaciones deportivas de uso público ⁵⁷	342/340P		Superficie: suma de superficies de todas las instalaciones n.º personas en plantilla adscritas al servicio.	
Transporte colectivo urbano de viajeros	4411/440P		N.º total de kms de calzada de la red en trayecto de ida n.º total de viajeros al año n.º total de autobuses.	
Medio ambiente urbano ⁵⁸	1721/170P		N.º personas en plantilla adscritas al servicio superficie en kilómetros cuadrados del núcleo urbano.	
Medio ambiente urbano, Parques y jardines públicos ⁵⁹	171/170P		Superficie: suma en kilómetros cuadrados de parques y jardines públicos (tanto la cubierta como al aire libre).	

⁵⁴ “El servicio de Cementerio hace referencia a los servicios relacionados con la utilización privativa del dominio público.

⁵⁵ Hace referencia exclusivamente, dentro del grupo de programa 160, al servicio de alcantarillado.

⁵⁶ Se refiere exclusivamente a los parques de titularidad pública.

⁵⁷ Se refiere exclusivamente a las instalaciones deportivas de titularidad pública.

⁵⁸ Se refiere al importe correspondiente al grupo de programa 172 una vez descontado el gasto en actuaciones realizadas contra la contaminación acústica, lumínica y atmosférica en las zonas urbanas.

⁵⁹ Se refiere a los parques de otra titularidad no pública y a los jardines de naturaleza pública”.

Medio ambiente urbano, Gestión de los residuos sólidos urbanos	1622		Producción anual residuos urbanos: toneladas.	
Medio ambiente urbano, Protección contra la contaminación acústica, lumínica y atmosférica en las zonas urbanas ⁶⁰	1721/170P		N. ° personas en plantilla adscritas al servicio superficie en kilómetros cuadrados del núcleo urbano.	

Fuente: Resolución de 23 de junio de 2015, de la Secretaría General de Coordinación Autonómica y Local, por la que se especifican los elementos incluidos en los anexos de la Orden HAP/2075/2014, de 6 de noviembre, por la que se establecen los criterios de cálculo del coste efectivo de los servicios prestados por las entidades locales.

Adicionalmente, el artículo segundo fija las unidades que se tomarán como referencia para los servicios que se corresponden con competencias propias asumidas por los municipios, que se citan en el anexo II de la Orden HAP/2075/2014:

Tabla 23: Anexo II: Servicios correspondientes a competencias propias de los municipios.

Descripción	Programa presupuestario	Importe total	Unidades de referencia	Forma de prestación del servicio
Urbanismo, planeamiento, gestión, ejecución y disciplina urbanística	151/150P		Superficie urbanizada (kilómetros cuadrados). Superficie urbanizable (kilómetros cuadrados).	
Protección y gestión del Patrimonio histórico	336/330P		N. ° personas en plantilla adscritas al servicio. N. ° bienes culturales protegidos.	
Promoción y gestión de la vivienda de protección pública con criterios de sostenibilidad financiera	1521/150P		N. ° viviendas de protección pública. Superficie de terrenos destinados a edificación de vivienda pública (metros cuadrados).	
Conservación y rehabilitación de la edificación	1522/150P		N. ° personas en plantilla adscritas al servicio. N. ° edificios con actuaciones de conservación y rehabilitación.	
Evacuación y tratamiento de aguas residuales ⁶¹	160		Longitud del tramo: metros lineales. N. ° viviendas con servicio Caudal en metros cúbicos de desagüe.	
Infraestructura viaria y otros equipamientos de titularidad de la entidad local	45		N. ° personas en plantilla adscritas al servicio.	
Policía local	132/130P		N. ° efectivos asignados al servicio n. ° vehículos adscritos al servicio.	
Tráfico, estacionamiento de vehículos y movilidad	134/130P		N. ° efectivos en plantilla asignados al servicio n. ° vehículos adscritos al servicio.	
Información y promoción de la actividad turística de interés y ámbito local	432/430P		N. ° efectivos en plantilla asignados al servicio.	
Ferías	4311/430P		N. ° ferias anuales. Estimación anual personas asistentes.	
Abastos, mercados, lonjas	4312/430P		N. ° puestos. Superficie total en metros cuadrados.	
Comercio ambulante	4313/430P		N. ° licencias o permisos concedidas.	
Protección de la salubridad pública	311		N. ° efectivos asignados al servicio. N. ° campañas anuales.	
Actividades funerarias ⁶²	164		N. ° efectivos en plantilla asignados al servicio. N. ° vehículos adscritos al servicio.	
Promoción del deporte	341/340P		N. ° efectivos en plantilla asignados al servicio. N. ° campañas realizadas al año.	
Instalaciones deportivas ⁶³	342/340P		Superficie: suma de superficies de todas las instalaciones n. ° personas en plantilla adscritas al servicio.	
Instalaciones de ocupación del tiempo libre	337/340P		Superficie: suma de superficies en metros cuadrados de todas las instalaciones de tiempo libre n. ° personas en plantilla adscritas al servicio.	
Promoción de la cultura	334/330P		N. ° efectivos en plantilla asignados al servicio.	

⁶⁰ “Actuaciones realizadas contra la contaminación acústica, lumínica y atmosférica en las zonas urbanas.

⁶¹ Hace referencia exclusivamente, dentro del grupo de programa 160, a los gastos relacionados con el servicio de evacuación y tratamiento de aguas residuales.

⁶² Servicios funerarios hace referencia a otros servicios distintos de los relacionados con la utilización privativa del dominio público, como serían el tanatorio, una cafetería u otros servicios de tal naturaleza.

⁶³ Hace referencia a las instalaciones deportivas de otra titularidad diferente a la pública”.

			N. ° campañas realizadas al año.	
Equipamientos culturales	333/330P		Superficie: suma en metros cuadrados de superficies de todas las instalaciones culturales n. ° personas en plantilla adscritas al servicio.	
Participar en la vigilancia del cumplimiento de la escolaridad obligatoria	325/320P		N. ° efectivos en plantilla asignados al servicio.	
Cooperar con las Administraciones educativas correspondientes en la obtención de los solares necesarios para la construcción de nuevos centros docentes	321/322/320P		Superficie nuevos terrenos destinados a centros educativos.	
Conservación, mantenimiento y vigilancia de los edificios de titularidad local destinados a centros públicos de educación infantil, de educación primaria o de educación especial	323/324/320P		N. ° aulas. Superficie en metros cuadrados de los edificios.	
Promoción en su término municipal de la participación de los ciudadanos en el uso eficiente y sostenible de las tecnologías de la información y las comunicaciones	491/492		N. ° efectivos en plantilla asignados al servicio. N. ° campañas realizadas al año.	

Fuente: laboración propia a partir de la Resolución de 23 de junio de 2015, de la Secretaría General de Coordinación Autónoma y Local, por la que se especifican los elementos incluidos en los anexos de la Orden HAP/2075/2014, de 6 de noviembre, por la que se establecen los criterios de cálculo del coste efectivo de los servicios prestados por las entidades locales.

7.3 Encuesta de infraestructura y equipamientos locales (EIEL)

La EIEL está regulada en el artículo 4 del Real Decreto 835/2003, de 27 de junio, por el que se regula la cooperación económica del Estado a las inversiones de las entidades locales y por la Orden APU/293/2006, de 31 de enero de desarrollo del mencionado Real Decreto. “Es un instrumento de análisis cuantitativo y cualitativo de los servicios de competencia municipal. Constituye un inventario de ámbito nacional, de carácter censal, que tiene como objetivo conocer periódicamente la situación y el nivel de dotación de infraestructuras y equipamientos locales, a fin de poder evaluar las necesidades de dichos sectores, permitir una correcta distribución de los recursos, eliminando los desequilibrios regionales mediante una mejor planificación de las inversiones públicas que la Administración Central y Local realizan en los municipios.

Se elabora, siguiendo una metodología común, por las Diputaciones, Cabildos y Consejos Insulares, Comunidades Autónomas Uniprovinciales y la Generalitat de Cataluña, con la colaboración técnica y económica del Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas, al que además corresponde el seguimiento y control de su actualización y mantenimiento.

Comprende todos los municipios menores de 50.000 habitantes del territorio nacional, con excepción de las Comunidades Autónomas del País Vasco y Navarra, por tener un régimen foral propio y no estar incluidas en la Cooperación Económica del Estado.”

Para la distribución territorial de las subvenciones de los “Planes provinciales de cooperación a las obras y servicios de competencia municipal” (PPOS), se tienen en cuenta por un lado cuáles son las necesidades en estos municipios de infraestructura y equipamiento, para lo que se valora la información dispuesta en la EIEL, así como por otro lado las posibilidades económicas de las que dispone la respectiva hacienda municipal, junto con otros elementos adicionales que puedan informar sobre la situación y posibilidad financiera del territorio.

Desde el año 2008, su actualización se realiza con carácter anual. Anteriormente, desde su inicio en 1985, la encuesta se renovaba cada cinco años.

La EIEL se gestiona mediante un “Sistema de Información Geográfica” (SIG), herramienta a través de la que se gestiona y se examina la información disponible a través de mecanismos y metodologías que permitan recopilar, convertir y cartografiar datos procedentes de la realidad. El trabajo conjunto de las diferentes Administraciones y la puesta en común de una infraestructura SIG de forma permanente y deslocalizada permiten alcanzar un modelo más útil, así como la reducción significativa de costes mediante el aprovechamiento de los recursos disponibles, evitando la duplicidad de información y de trabajos.

En este contexto se ha explicado que la cooperación entre las administraciones, especialmente la coordinación entre los niveles administrativos local y autonómico es imprescindible para disponer de datos actualizados y lograr de este modo una gestión óptima. Así, se ha explicado que cuanta más información se tiene, mejores decisiones pueden tomarse en relación a la implantación de nueva infraestructura o equipamiento (además de otras inversiones conexas).

7.3.1 Información sectorial contenida en la EIEL.

En consideración con el ámbito sectorial de la EIEL, se recoge la información relativa al núcleo poblacional, de manera que con carácter mínimo se contienen los datos sobre los sectores de actividad municipal referidos en los artículos 25 y 26 de la LRBRL. Específicamente, la última información disponible es la de la fase⁶⁴ 2016 de la EIEL, compuesta por 66 cuadros estadísticos que se asocian a las diferentes áreas territoriales de infraestructuras y equipamientos básicos y se recoge información pormenorizada en relación a las dimensiones siguientes:

- Población y viviendas.
- Planeamiento urbanístico.
- Otros servicios de competencia municipal.
- Carreteras.
- Infraestructuras viarias.

⁶⁴ Fase: Año de referencia de la encuesta. Para ésta se considera el año 2016

- Abastecimiento de agua.
- Saneamiento y depuración.
- Recogida y eliminación de residuos urbanos.
- Vertederos.
- Alumbrado público.
- Suministro de gas y electricidad.
- Recepción de televisión.
- Telefonía móvil y correo.
- Instalaciones deportivas y culturales.
- Parques y jardines.
- Lonjas, mercados y ferias.
- Mataderos.
- Cementerios y tanatorios.
- Centros sanitarios y asistenciales.
- Centros de enseñanza.
- Servicio de extinción de incendios y protección civil.
- Casas consistoriales y otros edificios de uso municipal.

7.3.2 Cuadros de información de infraestructuras básicas y equipamientos municipales.

Las diputaciones, en el marco las atribuciones que poseen en relación a la prestación de asistencia de carácter técnico y jurídico a las entidades locales que forman parte de sus provincias, tienen que poner a disposición de sus municipios, mediante de sus páginas web, toda la información que se contiene en la EIEL que se pueda utilizar como herramienta de conocimiento para determinar las unidades físicas que se han de tomar como referencia para la determinación del coste efectivo de los servicios desarrollados por las entidades locales.

Los datos que se ofrecen en sus páginas Web son los resultantes de las tareas de actualización permanente que mantienen las diputaciones a través de sus oficinas de gestión de la EIEL en todos los municipios con población inferior a 50.000 habitantes y de los procesos de validación a los que, anualmente, somete el Ministerio de Hacienda a las bases de datos tanto alfanuméricas como gráficas.

Las bases de datos que contienen la EIEL, se muestran en las páginas Web a través de los 66 cuadros que componen el Cuestionario elaborado por la Dirección General de Coordinación de Competencias con las Comunidades Autónomas y las Entidades Locales del Ministerio de la

Presidencia y para las Administraciones Territoriales, que se organiza en los contenidos siguientes:

Tabla 24: Cuadros de información de infraestructuras básicas y equipamientos municipales.

CUADRO 01	INFORMACIÓN DEMOGRÁFICA
CUADRO 02	PLANEAMIENTO URBANÍSTICO
CUADRO 03	OTROS SERVICIOS DEL MUNICIPIO
CUADRO 04	CARRETERAS
CUADRO 05	INFRAESTRUCTURAS VARIAS
CUADRO 06	ABASTECIMIENTO DE AGUA. Traídas de agua. Identificación de las captaciones de agua que dan servicio a los núcleos de población del municipio encuestado.
CUADRO 07	ABASTECIMIENTO DE AGUA. Traídas de agua. Características de las captaciones en el municipio encuestado.
CUADRO 08	ABASTECIMIENTO DE AGUA. Traídas de agua. Características de las captaciones encuestadas, ubicadas en municipios mayores de 50.000 habitantes.
CUADRO 09	ABASTECIMIENTO DE AGUA. Traídas de agua. Identificación de las conducciones que dan servicio a los núcleos de población del municipio encuestado.
CUADRO 10	ABASTECIMIENTO DE AGUA. Traídas de agua. Identificación de las conducciones en el municipio encuestado.
CUADRO 11	ABASTECIMIENTO DE AGUA. Traídas de agua. Identificación de las conducciones encuestadas, ubicadas en municipios mayores de 50.000 habitantes.
CUADRO 12	ABASTECIMIENTO DE AGUA. Traídas de agua. Características de los tramos de conducciones en el municipio encuestado.
CUADRO 13	ABASTECIMIENTO DE AGUA. Traídas de agua. Características de los tramos de conducciones encuestadas, ubicadas en municipios con población superior a 50.000 habitantes.
CUADRO 14	ABASTECIMIENTO DE AGUA. Traídas de agua. Identificación de los depósitos de agua que dan servicio a los núcleos de población del municipio encuestado.
CUADRO 15	ABASTECIMIENTO DE AGUA. Traídas de agua. Características de los depósitos de agua en el municipio encuestado.
CUADRO 16	ABASTECIMIENTO DE AGUA. Traídas de agua. Características de los depósitos de agua encuestados, ubicados en municipios mayores de 50.000 habitantes.
CUADRO 17	ABASTECIMIENTO DE AGUA. Traídas de agua. Identificación de las instalaciones de tratamiento de potabilización que dan servicio a los núcleos de población del municipio encuestado.
CUADRO 18	ABASTECIMIENTO DE AGUA. Traídas de agua. Instalaciones y tratamiento de potabilización del municipio encuestado.
CUADRO 19	ABASTECIMIENTO DE AGUA. Traídas de agua. Instalaciones y tratamiento de potabilización del municipio encuestado, ubicadas en municipios mayores de 50.000 habitantes.
CUADRO 20	ABASTECIMIENTO DE AGUA. Red de distribución. Características de la red de distribución.
CUADRO 21	ABASTECIMIENTO DE AGUA. Distribución de agua. Características y elementos del servicio de abastecimiento de agua.
CUADRO 22	ABASTECIMIENTO DE AGUA. Distribución de agua. Características del servicio de abastecimiento de agua.
CUADRO 23	ABASTECIMIENTO DE AGUA. Abastecimiento autónomo de agua.
CUADRO 24	SANEAMIENTO Y DEPURACIÓN. Sistema de saneamiento. Características de los tramos de red de alcantarillado interior.
CUADRO 25	SANEAMIENTO Y DEPURACIÓN. Sistema de saneamiento. Identificación de los colectores generales que dan servicio a los núcleos de población del municipio encuestado.
CUADRO 26	SANEAMIENTO Y DEPURACIÓN. Sistema de saneamiento. Identificación de las colectores generales en el municipio encuestado.
CUADRO 27	SANEAMIENTO Y DEPURACIÓN. Sistema de saneamiento. Identificación de las colectores generales encuestados, ubicados en municipios mayores de 50.000 habitantes.

CUADRO 28	SANEAMIENTO Y DEPURACIÓN. Sistema de saneamiento. Tramos de colectores generales en el municipio encuestado.
CUADRO 29	SANEAMIENTO Y DEPURACIÓN. Sistema de saneamiento. Tramos de colectores generales encuestados, ubicados en municipios mayores de 50.000 habitantes.
CUADRO 30	SANEAMIENTO Y DEPURACIÓN. Sistema de saneamiento. Identificación de los emisarios que dan servicio a los núcleos de población del municipio encuestado.
CUADRO 31	SANEAMIENTO Y DEPURACIÓN. Sistema de saneamiento. Identificación de los emisarios en el municipio encuestado.
CUADRO 32	SANEAMIENTO Y DEPURACIÓN. Sistema de saneamiento. Identificación de los emisarios, ubicados en municipios mayores de 50.000 habitantes.
CUADRO 33	SANEAMIENTO Y DEPURACIÓN. Sistema de saneamiento. Características de los tramos de emisarios en el municipio encuestado.
CUADRO 34	SANEAMIENTO Y DEPURACIÓN. Sistema de saneamiento. Características de los tramos de emisarios encuestados, ubicados en municipios mayores de 50.000 habitantes.
CUADRO 35	SANEAMIENTO Y DEPURACIÓN. Sistema de saneamiento. Características del servicio de alcantarillado.
CUADRO 36	SANEAMIENTO Y DEPURACIÓN. Depuración. Identificación de los Sistemas de depuración que dan servicio a los núcleos de población del municipio encuestado.
CUADRO 37	SANEAMIENTO Y DEPURACIÓN. Depuración. Descripción de los Tratamientos de los sistemas de depuración en el municipio encuestado.
CUADRO 38	SANEAMIENTO Y DEPURACIÓN. Depuración. Descripción de los Tratamientos de los sistemas de depuración encuestados, ubicados en municipios mayores a 50.000 habitantes.
CUADRO 39	SANEAMIENTO Y DEPURACIÓN. Depuración. Características de los Sistemas de depuración en el municipio encuestado.
CUADRO 40	SANEAMIENTO Y DEPURACIÓN. Depuración. Características de los Sistemas de depuración encuestados ubicados en municipios mayores de 50.000 habitantes.
CUADRO 41	SANEAMIENTO Y DEPURACIÓN. Saneamiento autónomo.
CUADRO 42	RECOGIDA Y ELIMINACIÓN DE RESIDUOS URBANOS. Recogida de residuos urbanos.
CUADRO 43	RECOGIDA Y ELIMINACIÓN DE RESIDUOS URBANOS. Núcleos sin recogida de residuos urbanos. Limpieza de calles.
CUADRO 44	RECOGIDA Y ELIMINACIÓN DE RESIDUOS URBANOS. Vertederos . (Instalaciones de eliminación y tratamiento de residuos). Identificación de los vertederos que dan servicio a los núcleos de población del municipio encuestado.
CUADRO 45	RECOGIDA Y ELIMINACIÓN DE RESIDUOS URBANOS. Vertederos. (Instalaciones de eliminación y tratamiento de residuos). Características de las Instalaciones.
CUADRO 46	RECOGIDA Y ELIMINACIÓN DE RESIDUOS URBANOS. Vertederos. (Instalaciones de eliminación y tratamiento de residuos). Características de las Instalaciones encuestadas, ubicadas en municipios mayores de 50.000 habitantes.
CUADRO 47	ALUMBRADO PÚBLICO.
CUADRO 48	OTRA INFORMACIÓN MUNICIPAL.
CUADRO 49	INSTALACIONES DEPORTIVAS DE USO PÚBLICO. Características de las Instalaciones.
CUADRO 50	INSTALACIONES DEPORTIVAS DE USO PÚBLICO. Tipos de deportes de las Instalaciones.
CUADRO 51	OTRAS INSTALACIONES PÚBLICAS. Centros Culturales y de esparcimiento. Características de las instalaciones.
CUADRO 52	OTRAS INSTALACIONES PÚBLICAS. Centros Culturales y de esparcimiento. Superficie de los Usos de los Centros.
CUADRO 53	OTRAS INSTALACIONES PÚBLICAS. Parques, jardines y áreas naturales.
CUADRO 54	LONJAS, MERCADOS Y RECINTOS FERIALES.
CUADRO 55	MATADEROS.
CUADRO 56	CEMENTERIOS.
CUADRO 57	TANATORIOS.
CUADRO 58	CENTRO SANITARIOS.
CUADRO 59	CENTROS ASISTENCIALES.

CUADRO 60	CENTROS DE ENSEÑANZA. Características de los Centros.
CUADRO 61	CENTROS DE ENSEÑANZA. Niveles de enseñanza de los Centros.
CUADRO 62	OTROS EQUIPAMIENTOS.
CUADRO 63	CASAS CONSISTORIALES Y OTROS EQUIPAMIENTOS DE USO O TITULARIDAD MUNICIPAL. Características de los equipamientos.
CUADRO 64	CASAS CONSISTORIALES Y OTROS EQUIPAMIENTOS DE USO O TITULARIDAD MUNICIPAL. Superficies de los usos de las Casas Consistoriales y otros equipamientos.
CUADRO 65	EDIFICIOS DE TITULARIDAD PÚBLICA SIN USO
CUADRO 66	NÚCLEOS ABANDONADOS

Fuente: Ministerio de la Presidencia y para las Administraciones Territoriales. Elaboración propia.

Tabla 25: Cuadros de códigos de identificación de la EIEL.

CUADRO A	PROVINCIA.
CUADRO B	CABILDO – CONSEJO.
CUADRO C	MUNICIPIO.
CUADRO D	POBLAMIENTO.
CUADRO E	ENTIDAD SINGULAR.
CUADRO F	NUCLEO POBLACIÓN.
CUADRO G	CARRETERAS.
CUADRO H	CAPTACIÓN AGUA.
CUADRO L	COLECTOR.
CUADRO M	EMISARIO.
CUADRO N	DEPURADORA.
CUADRO O	VERTEDERO.
CUADRO P	MUNICIPIOS ENCUESTADOS.

Fuente: Ministerio de la Presidencia y para las Administraciones Territoriales. Elaboración propia.

Las normas y especificaciones de carácter general para la cumplimentación de los cuadros y formularios que contiene la EIEL son las establecidas en el manual de instrucciones elaborado por la Dirección General de Coordinación de Competencias con las Comunidades Autónomas y las Entidades Locales del Ministerio de Hacienda a tal efecto.

La visualización y descarga de datos se realiza desde el siguiente enlace, <https://ssweb.seap.minhap.es/descargas-eiel/>. Como puede observarse en la tabla donde se enumeran todos los cuadros, hay servicios cuyos datos son más difíciles de determinar, por la cantidad de cuadros que los desarrollan, y otros que se resumen solo en uno.

Si se toma como ejemplo el cuadro 47 del servicio de “Alumbrado Público”, deben darse los siguientes datos: potencia instalada, superficie iluminada (calculada en metros lineales) y número de puntos de luz.

De la EIEL pueden obtenerse los datos reflejados en la tabla 25 de un municipio de la Provincia de Valencia que cuenta con una superficie de 7,37 km² y con una población de 16.244 habitantes (INE 2017), así como con una densidad 2.204,07 hab/km². No obstante, aunque estos datos no se piden, son relevantes para la comparación de costes de un servicio como el alumbrado público. Y mayor relevancia aún tiene, además del tiempo encendido de cada uno de los puntos de luz, que puede ser distinto, y no están dentro de los datos de la EIEL, ni entre lo que solicita el Ministerio.

Tabla 26: Ejemplo Encuesta de infraestructura y equipamientos locales. Cuadro 47. Alumbrado Público.

ENCUESTA DE INFRAESTRUCTURA Y EQUIPAMIENTOS LOCALES							
C. AUTÓNOMA, DIPUTACIÓN / CABILDO o C.INSULAR”				Valencia / València			
MUNICIPIO				ALBAL			
PROVINCIA	46			ISLA	MUNICIPIO	007	
CUADRO 47.							
9.ALUMBRADO PÚBLICO							
PERIODO	NÚCLEO DE POBLACIÓN ⁶⁵		AHORRO ENERGÉTICO		CALIDAD	ALUMBRADO PÚBLICO	
	Código INE		Rfl ⁶⁶	Rfl	CI ⁶⁷	Potencia Instalada Kw	Puntos de luz Nº
2016	0001	01	NO DISPONE	NO DISPONE	BUENO	60.50	383
2016	0001	01	NO DISPONE	SI DISPONE	BUENO	257.10	1.711
2016	0060	01	NO DISPONE	NO DISPONE	BUENO	32.90	284
2016	0060	01	SI DISPONE	SI DISPONE	BUENO	3.40	171
T. NUCLEO						353.90	2.549
T. DISEMINADO							84
T. MUNICIPIO						353.90	2.633

Fuente: Encuesta de Infraestructura de las Entidades Locales. Ministerio de Política territorial. Elaboración propia.

Por tanto, a la vista del alcance de la información a suministrar, las posibilidades de comparación de los servicios son muy limitadas, ya que en la mayor parte de los casos se refieren a datos relativos a la infraestructura desde la que se presta el servicio, pero ofrecen escasa información en relación con el contenido del servicio. Al no existir una definición homogénea del contenido mínimo de cada uno de los servicios públicos locales, en cada Corporación se ofrecen con unas prestaciones y ello dificulta la comparación de costes.

⁶⁵ Núcleo de población: Es el código por el que se conoce al núcleo de población encuestado.

⁶⁶ Rfl: Reductor de Flujo en la propia luminaria.

⁶⁷ Es la clave de la calidad del servicio de alumbrado.

8.

Suministro de información al Ministerio de Hacienda y la Orden HAP/2015/2012.

Francisco J. Castillo Cerveró

El coste efectivo de los servicios públicos prestados por las entidades locales

Trabajo Final de Grado en Gestión y Administración Pública

8.1 Introducción.

8.2 Información básica de la comunicación del coste efectivo.

8.3 Forma de realizar la comunicación y publicidad.

8.4 Formularios normalizados a cumplimentar para la comunicación de los costes efectivos.

8.4.1 Formulario CE1: Gestión de los servicios.

8.4.2 Formulario CE2: Costes efectivos.

8.4.3 Formulario CE3: Unidades de referencia.

8.4.4 Formulario CE4: Entidades a los que presta servicios.

8.5 Modelos de formularios normalizados.

8.1 Introducción

De acuerdo con lo analizado en capítulos previos y siguiendo a Carmona (2017) el principio de transparencia se ha convertido en un principio vertebrador en el ámbito del funcionamiento y gestión de las Administraciones Públicas. En efecto, como también han expresado Palacín et al. (2017), este principio es central para posibilitar la rendición de cuentas y la fiscalización de la gestión pública, además de ser un elemento clave para construir la relación de confianza que necesariamente se ha de instituir para asegurar el adecuado funcionamiento de la administración.

Es por ello que con el objetivo de instaurar este principio en la actividad de las Administraciones Públicas, se aprobaron dos normas de gran importancia en materia de ofrecimiento de la relativa información:

- La Ley Orgánica 2/2012, de 27 de abril, de Estabilidad Presupuestaria y Sostenibilidad Financiera.
- La Orden HAP/2105/2012, de 1 de octubre, por la que se desarrollan las obligaciones de suministro de información prevista en la Ley Orgánica 2/2012, de 27 de abril, de Estabilidad Presupuestaria y Sostenibilidad Financiera.

En este sentido, la primera de las normas aludidas (la Ley Orgánica 2/2012), instituyó, entre otros, dos aspectos fundamentales:

- La instrumentación del principio de transparencia, a través de la obligación de remisión de información básica sobre los Presupuestos iniciales de las Administraciones, las líneas fundamentales de los mismos y sus Liquidaciones, así como el periodo medio de pago a los proveedores.⁶⁸
- La obligatoriedad de las Administraciones Públicas de proporcionar toda la información que permite cumplir con las relativas normas.

Al respecto, la Orden HAP/2105/2012, de 1 de octubre, por la que se desarrollan las obligaciones de suministro de información previstas en la Ley Orgánica 2/2012 concretó el procedimiento y los plazos para remitir la información que las entidades locales tendrían que proporcionar.

⁶⁸ “La Ley Orgánica 2/2012, de 27 de abril, de Estabilidad Presupuestaria y Sostenibilidad Financiera, introdujo como medida de transparencia el concepto de **periodo medio de pago a proveedores (PMP)** como expresión del tiempo de pago o retraso en el pago de la deuda comercial, de manera que todas las Administraciones Públicas deberían hacer público su periodo medio de pago que habrían de calcular de acuerdo con una metodología común. En desarrollo de esta Ley, se ha aprobado el Real Decreto 635/2014, de 25 de julio, por el que se desarrolla esta metodología de cálculo común para todas las Administraciones Públicas. El período medio de pago definido en este Real decreto **mide el retraso en el pago de la deuda comercial en términos económicos**, como indicador distinto respecto del periodo legal de pago establecido en la Ley de Contratos del Sector Público, por la que se establecen medidas de lucha contra la morosidad en las operaciones comerciales”.

A tal efecto, dicha Orden estableció:

- Las obligaciones de remisión de información, en materia de transparencia, estabilidad presupuestaria y sostenibilidad financiera, periódicas, no periódicas, u otras peticiones de información adicional.
- La descripción sobre qué requisitos debe cumplir la información que se tiene que remitir, tanto a nivel de contenido como en relación a la periodicidad con la que se suministra y la manera en que se proporciona a fin de poder cumplir plenamente con el principio de transparencia.
- La publicación necesaria para el conocimiento general de la mencionada información.

La información de carácter económico-financiero que se suministra se corresponde con todas las unidades que dependen de cada entidad local. Esta información se concentrará mediante la Intervención o Unidad que desarrolle sus funciones y se formalizará por medios electrónicos a través de las aplicaciones de captura que el Ministerio de Hacienda y Función Pública habilita al efecto.

De la misma manera, el envío y captura de la información se efectuará mediante el uso de modelos sistematizados para procesarlos.

8.2 Información básica de la comunicación del coste efectivo.

Como se ha señalado en el apartado anterior, la información al Ministerio se concentrará mediante la Intervención, u órgano que despliegue las funciones de la Corporación Local de acuerdo con lo previsto en artículo 4.1.b de la orden HAP/2105/2012, de 1 de octubre. Igualmente, a modo de recordatorio, y como instaura la Guía Costes efectivos 2017, la Información que se comunica para cumplir con los requisitos establecidos en el artículo 116 ter, de la LRBRL, se divide:

- **Gestión directa:** “se utilizarán como fuente la información la liquidación del presupuesto general y, en su caso, de las cuentas anuales aprobadas de las entidades dependientes o vinculadas, correspondiente al ejercicio correspondiente, identificando estos costes en las obligaciones reconocidas y las obligaciones pendientes de aplicar a presupuesto para determinados programas de una entidad sujeta a régimen presupuestario, y, los gastos de explotación reflejados en la cuenta de pérdidas y ganancias en el caso de que el servicio se preste por una entidad sujeta al plan general empresarial”.

Es decir, los sistemas orígenes de los que se proveerá la información para determinar el coste efectivo serán la liquidación del presupuesto –sistema presupuestario- y las Cuentas Anuales –sistema económico-financiero-.

Sin embargo, aunque no se haya explicitado en la Orden HAP/2075/2014, de 6 de noviembre, existe la necesidad de acudir, además de los ya citados, como mínimo al sistema de gestión patrimonial para la determinación de las amortizaciones y, en su caso, a cualquier otro que tuviera información sobre gastos no contemplados en los anteriores.

- **Gestión indirecta:** en lo relativo a la gestión indirecta, el coste efectivo se determina por el total de los pagos que la entidad local o sus entidades dependientes ha pagado al contratista, incluyéndose los pagos realizados para formalizar el contrato, las subvenciones de explotación o de cobertura del precio del servicio, y el resto de cantidades que estén en la cuenta 413X del Plan General de Contabilidad Pública “obligaciones pendientes de aplicar a presupuesto”.

En los casos de gestión indirecta en los que la retribución del contratista se perciba directamente por éste de los usuarios, el coste efectivo vendrá determinado por los ingresos derivados de las tarifas que aquellos abonen, así como, en su caso, por las subvenciones de cobertura del precio del servicio que pudieran corresponder a la entidad local a la que corresponde la titularidad del servicio.

8.3 Forma de realizar la comunicación y publicidad

En virtud de lo establecido en el artículo 5 de la Orden HAP/2105/2012, la obligación que se proyecta sobre las entidades locales de remitir información se cumple con el uso de medios electrónicos, concretamente emplean sistema que el Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas establezca para ella, y a través de la firma electrónica.

Para ello el Ministerio ha habilitado la Oficina Virtual para la Coordinación Financiera con las Entidades Locales⁶⁹ (www.eell.minhafp.gob.es), entre otras, la aplicación **CESEL: Coste efectivo de los servicios de las entidades locales**, que permite cumplir con esta obligación. Además, se cotejará la información presentada mediante dicha aplicación con la información que se ofrece en la Liquidación del Presupuesto del mismo ejercicio, lo que permitirá detectar la existencia de incongruencias.

Por otro lado, en el artículo 18.2. de la Orden HAP/2105/2012 se establece que el Ministerio de Hacienda tendrá que publicar de forma periódica (concretamente cada año con antelación al 1

⁶⁹ El Ministerio de Hacienda y Función Pública pone a disposición de la Administración Local esta **Oficina Virtual**, “integrada en el Portal de Internet del Departamento, y que ha sido diseñada con el objetivo de convertirse en el centro principal de comunicaciones entre la Secretaría General de Financiación Autonómica y Local y las Entidades Locales, en todos los aspectos relacionados con la financiación y el intercambio de datos presupuestarios y económico-financieros en general”.

de diciembre) mediante la central de información económico-financiera de las Administraciones Públicas y la información que se refiere al coste efectivo de los servicios públicos. Esta publicación tendrá que contener como mínimo la información establecida en la Orden HAP/2075/2014.

8.4 Formularios normalizados a cumplimentar para la comunicación de los costes efectivos.

Como se ha señalado con anterioridad, en el ámbito de cada entidad local se tendrá que completar toda la información referente a los servicios de suministro obligatorio y de competencias propias. Esta información se presenta de forma separada en función de quién se ocupe de la prestación de estos servicios, diferenciándose si se ocupa de la provisión de los la Entidad Local o una entidad dependiente o vinculada.

Siguiendo la guía sobre costes efectivos elaborada por la Subdirección General de Estudios y Financiación de Entidades Locales, la información a trasladar para cumplir con las obligaciones contenidas en el precepto ya aludido, 116 ter, de la LRBRL, hay cuatro formularios normalizados a través de los que comunicar los costes efectivos que se hayan cuantificado. Son los siguientes:

- “Formulario CE1: Gestión de los Servicios.
- Formulario CE2: Costes Efectivos.
- Formulario CE3: Unidades físicas de Referencia.
- Formulario CE4: Entidades Locales a las que presta Servicios”.

A continuación se va a comentar cada uno de estos formularios.

8.4.1 Formulario CE1: Gestión de los Servicios.

En este formulario se recoge en relación a cada uno de los servicios el modo en que se gestiona el mismo, con independencia de que lo desarrolle la Entidad Principal o las entidades vinculadas/dependientes. Para cumplimentar correctamente este formulario se tiene que especificar cómo se desarrollan los servicios obligatorios referidos en los artículos 26.1 y 36 de la LRBRL y cuando estos servicios son desarrollados por entidades vinculadas o dependientes se tiene que referir de forma expresa si esta entidad participa en el suministro del servicio y cómo lo hace (como posibilidades existe la gestión directa, la gestión indirecta, la gestión mancomunada, la gestión comarcal, la gestión por Diputación y la gestión por convenio, entre otras (véase tablas 27 y 28).

En este sentido, se ha de tener en cuenta que los consorcios locales se ocupan de comunicar directamente los servicios que proporcionan mediante dicha modalidad de gestión.

8.4.2 Formulario CE2: Costes efectivos.

En este formulario se recopilan los datos relativos al coste efectivo de cada servicio y se incorpora en el cuestionario relativo a la entidad principal y/o de las entidades dependientes o vinculadas que tienen que satisfacer algún coste conectado con la prestación del servicio al que se refieren estos costes.

Dicho formulario es flexible, de modo que se adecúa al modo en que se registra la información contable. Para ello, de forma automática el sistema atribuye a cada entidad el modo de contabilidad que haya referido en la liquidación de presupuestos del ejercicio de referencia y si no ha informado de la liquidación se tendrá que consignar manualmente este dato en la relativa declaración.

Cuando un servicio sea de gestión en régimen de consorcio, el consorcio tiene que enviar la información relativa al coste del servicio mediante el relativo órgano de intervención del que disponga.

Por otro lado, se ha de recordar que el coste efectivo equivale a la suma matemática de los gastos directos y los indirectos (si los hay) para los casos de gestión directa y/o los pagos que se han pagado en los casos de gestión indirecta.

Además, el sistema que se establece para registrar esta información facilita la cumplimentación de los gastos, para lo que se recogen una serie de campos que se van completando de forma ordenada y se clasifica en función del tipo de gastos y del tipo de gestión que se haya recogido en el cuestionario CE1.

Se ha de manifestar que en el anexo 2 se recoge cuál es la relación que se establece entre estos formularios.

Por otro lado, a continuación se indica qué tipo de gasto tiene que incluirse en cada apartado:

Gastos gestión directa: se considerarán los datos procedentes de la Administración general y de los órganos dependientes / vinculados que resulten imputables a los servicios que se prestan.

Gastos gestión indirecta: se tendrán en cuenta todas las cantidades que la entidad local haya pagado al contratista, incluyéndose los pagos en concepto de precio del contrato. Además, en el caso de que sea procedente se considerarán también las subvenciones de explotación o de cobertura del precio del servicio que se ha prestado.

En relación a los casos en los que la prestación del servicio se realiza mediante gestión indirecta y la retribución al contratista sea satisfecha por los beneficiarios del servicio de forma directa, el coste efectivo se establece considerando los ingresos que se derivan de las tarifas que estos usuarios paguen, así como, las subvenciones de cobertura del precio del servicio que se hayan dispuesto (en el caso de que estas existan) (véase tablas 29 y 30).

8.4.3 Formulario CE3: Unidades de referencia

En este documento se cumplimentan los datos agregados que sean procedentes; se ha estipulado la posibilidad de emplear un decimal si la cifra no es un número entero. Además, los datos se cuantifican utilizando la metodología de la EIEL, (véase tablas 31 y 32).

8.4.4 Formulario CE4: Entidades locales a los que presta servicios

Este documento es rellenado por las Diputaciones, Consorcios, Mancomunidades Agrupaciones, Comarcas, Entidades Metropolitanas y otras entidades análogas en vigor de acuerdo con lo previsto en la Base de Datos General de las Entidades Locales.

Para consignar la relativa información se ha de partir de la identificación de la provincia en la que se inscribe la entidad local, y caracterizar además cuál es la entidad local a la que la misma suministra los servicios, (véase tablas 33 y 34).

8.5 Modelos de formularios normalizados

La aplicación de captura CESEL: “Coste efectivo de los servicios de las entidades locales”, cuenta con un conjunto de formularios que se han descrito en el apartado previo, siguiendo, naturalmente, la estructura fijada por los Anexos de la Orden HAP/2075/2014 se desdoblán en dos tipos a y b, distinguiendo los servicios de prestación obligatoria aludidos en los artículos 26.1 y 36 de la LRBRL. Anexo I (a) y los servicios emanados del ejercicio de las competencias en los artículos 7, 25.2 y 27 de la LRBRL, Anexo II (b)

Tabla 27: Formulario CE1a – Gestión de los servicios: Anexo I de la Orden HAP/2075/2014

Descripción	Grupo de programa /Programa	TIPO DE GESTIÓN (1)	COMENTARIOS
Alumbrado público	165	(*)	
Cementerio	164	(*)	
Recogida de residuos	1621	(*)	
Limpieza viaria	163	(*)	
Abastecimiento domiciliario de agua potable	161	(*)	
Alcantarillado	160	(*)	
Acceso a los núcleos de población	1531/150P	(*)	
Pavimentación de las vías públicas	1532/150P	(*)	
Parque público	171/170P	(*)	
Biblioteca pública	3321/330P	(*)	
Tratamiento de residuos	1623	(*)	
Protección civil	135/130P	(*)	
Evaluación o información de situaciones de necesidad social y la atención inmediata a personas en situación o riesgo de exclusión social	231	(*)	
Prevención y extinción de incendios	136/130P	(*)	
Instalaciones deportivas de uso público	342/340P	(*)	
Transporte colectivo urbano de viajeros	4411/440P	(*)	
Medio ambiente urbano	1721/170P	(*)	
Medio ambiente urbano: Parques y jardines públicos	171/170P	(*)	
Medio ambiente urbano: Gestión de los residuos sólidos urbanos	1622	(*)	
Medio ambiente urbano: Protección contra la contaminación acústica, lumínica y atmosférica en las zonas urbanas	1721/170P	(*)	

Fuente: Guía Costes efectivos 2017. Información a comunicar para el cumplimiento de las obligaciones contempladas en el artículo 116 ter, de la Ley 7/1985, de 2 de abril, reguladora de las Bases del Régimen Local, introducido por la Ley 27/2013, de 27 de diciembre, de racionalización y sostenibilidad de la Administración Local.

“(1) Si ha seleccionado “otro tipo de gestión” deberá especificarlo en el campo “Comentarios”

(*) Valores:

Gestión directa por la entidad local.

Gestión directa por organismo autónomo de la entidad local.

Gestión directa por entidad pública empresarial.

Gestión directa por sociedad mercantil local.

Gestión indirecta contractual.

Gestión indirecta no contractual.

Gestión mancomunada / comarcal/ por la Diputación / por otro tipo de agrupación municipal.

Gestión mancomunada/ comarcal/ por la Diputación / por otro tipo de agrupación municipal más otra forma de gestión.

Gestión por convenio de colaboración interadministrativo.

Gestión consorciada.

Gestión consorciada más otra forma de gestión.

Otros tipos de gestión. Incluye entre otras, cuando la prestación del servicio se lleve a cabo por dos o más formas de gestión.

No se presta el servicio”.

Tabla 28: Formulario CE1b – Gestión de los servicios: Anexo II de la Orden HAP/2075/2014

Descripción	Grupo de programa /Programa	TIPO DE GESTIÓN (1)	COMENTARIOS
Urbanismo: planeamiento, gestión, ejecución y disciplina urbanística.	151/150P	(*)	
Protección y gestión del Patrimonio histórico.	336/330P	(*)	
Promoción y gestión de la vivienda de protección pública con criterios de sostenibilidad financiera.	1521/150P	(*)	
Conservación y rehabilitación de la edificación.	1522/150P	(*)	
Evacuación y tratamiento de aguas residuales.	160	(*)	
Infraestructura viaria y otros equipamientos de titularidad de la entidad local.	45	(*)	
Policía local.	132/130P	(*)	
Tráfico, estacionamiento de vehículos y movilidad.	134/130P	(*)	
Información y promoción de la actividad turística de interés y ámbito local.	432/430P	(*)	
Ferías.	4311/430P	(*)	
Abastos, mercados, lonjas.	4312/430P	(*)	
Comercio ambulante.	4313/430P	(*)	
Protección de la salubridad pública.	311	(*)	
Actividades funerarias.	164	(*)	
Promoción del deporte.	341/340P	(*)	
Instalaciones deportivas.	342/340P	(*)	
Instalaciones de ocupación del tiempo libre.	337/330P	(*)	
Promoción de la cultura.	334/330P	(*)	
Equipamientos culturales.	333/330P	(*)	
Participar en la vigilancia del cumplimiento de la escolaridad obligatoria.	325/320P	(*)	
Cooperar con las Administraciones educativas correspondientes en la obtención de los solares necesarios para la construcción de nuevos centros docentes.	321/322/320P	(*)	
Conservación, mantenimiento y vigilancia de los edificios de titularidad local destinados a centros públicos de educación infantil, de educación primaria o de educación especial.	323/324/320P	(*)	
Promoción en su término municipal de la participación de los ciudadanos en el uso eficiente y sostenible de las tecnologías de la información y las comunicaciones.	491/492	(*)	

Fuente: Guía Costes efectivos 2017. Información a comunicar para el cumplimiento de las obligaciones contempladas en el artículo 116 ter, de la Ley 7/1985, de 2 de abril, reguladora de las Bases del Régimen Local, introducido por la Ley 27/2013, de 27 de diciembre, de racionalización y sostenibilidad de la Administración Local.

(1) Si ha seleccionado “otro tipo de gestión” deberá especificarlo en el campo “Comentarios”

*) Valores:

Gestión directa por la entidad local.

Gestión directa por organismo autónomo de la entidad local.

Gestión directa por entidad pública empresarial.

Gestión directa por sociedad mercantil local.

Gestión indirecta contractual.

Gestión indirecta no contractual.

Gestión mancomunada / comarcal/ por la Diputación / por otro tipo de agrupación municipal.

Gestión mancomunada/ comarcal/ por la Diputación / por otro tipo de agrupación municipal más otra forma de gestión.

Gestión por convenio de colaboración interadministrativo.

Gestión consorciada

Gestión consorciada más otra forma de gestión.

Otros tipos de gestión. Incluye entre otras, cuando la prestación del servicio se lleve a cabo por dos o más formas de gestión.

No se presta el servicio

Tabla 29: Formulario CE2a – Costes efectivos: Servicios del Anexo I de la Orden HAP/2075/2014, de 6 de noviembre

GASTOS GESTIÓN DIRECTA													GASTOS GESTIÓN INDIRECTA	COSTE EFECTIVO	
DASTOS DE ENTIDADES CON CONTABILIDAD PÚBLICA								DATOS DE ENTIDADES CON CONTABILIDAD EMPRESARIAL					Contraprestaciones (2)		
Descripción	Grupo de programas / Programa	Gastos directos						Gastos Indirectos (1)	Aprovisionamientos	Gastos de personal	Otros gastos de explotación	Amortización del Inmovilizado			Otros gastos no financieros relacionados con el servicio no recogidos en apartados anteriores
		Gastos de personal (artículos 10, 11, 12, 13, 14, 15 y 16)	Gastos de bienes corrientes y servicios (artículos 20, 21, 22, 23, 24, 25 y 26)	Amortización de la inversión material (artículos 60, 61, 62 y 63) Amortización Inmaterial e intangible (artículo 64 excepto concepto 648)	Arrendamiento financiero (concepto 648)	Gastos de transferencias corrientes y de capital (artículo 48 y 78)	Otros gastos no financieros relacionados con el servicio no recogidos en apartados anteriores								
Alumbrado público	165														
Cementerio	164														
Recogida de residuos	1621														
Limpieza viaria	163														
Abastecimiento domiciliario de agua potable	161														
Alcantarillado	160														
Acceso a los núcleos de población	1531/150P														
Pavimentación de las vías públicas	1532/150P														
Parque público	171/170P														
Biblioteca pública	3321/330P														
Tratamiento de residuos	1623														
Protección civil	135/130P														
Evaluación o información de situaciones de necesidad social y la atención inmediata a personas en situación o riesgo de exclusión social	231														
Prevención y extinción de incendios	136/130P														
Instalaciones deportivas de uso público	342/340P														
Transporte colectivo urbano de viajeros	441/440P														
Medio ambiente urbano	1721/170P														
Medio ambiente urbano: Parques y jardines públicos	171/170P														
Medio ambiente urbano: Gestión de los residuos sólidos urbanos	1622														
Medio ambiente urbano: Protección contra la contaminación acústica, lumínica y atmosférica en las zonas urbanas	1721/170P														

Fuente: Guía Costes efectivos 2017. Información a comunicar para el cumplimiento de las obligaciones contempladas en el artículo 116 ter, de la Ley 7/1985, de 2 de abril, reguladora de las Bases del Régimen Local, introducido por la Ley 27/2013, de 27 de diciembre, de racionalización y sostenibilidad de la Administración Local.

(1): Se consignarán los importes de los programas 130P/150P/170P/320P/330P/340P/420P/920P (una vez prorrateados) de las obligaciones reconocidas y de las obligaciones pendientes de aplicación a presupuestos.

(2): Incluye las subvenciones de explotación o de cobertura del servicio.

Las Comarcas, Diputaciones Provinciales, Consorcios y entes análogos facilitaran ellos mismos la información sobre el coste efectivo del servicio.

Tabla 30: Formulario CE2b – Costes efectivos: Servicios del Anexo II de la Orden HAP/2075/2014, de 6 de noviembre

GASTOS GESTIÓN DIRECTA														GASTOS GESTIÓN INDIRECTA	COSTE EFECTIVO	
DATOS DE ENTIDADES CON CONTABILIDAD PÚBLICA									DATOS DE ENTIDADES CON CONTABILIDAD EMPRESARIAL					Contraprestaciones (2)		
Descripción	Grupo de programas / Programa	Gastos directos							Gastos Indirectos (1)	Aprovisionamientos	Gastos de personal	Otros gastos de explotación	Amortización del Inmovilizado			Otros gastos no financieros relacionados con el servicio no recogidos en apartados anteriores
		Gastos de personal (artículos 10, 11, 12, 13, 14, 15 y 16)	Gastos de bienes corrientes y servicios (artículos 20, 21, 22, 23, 24, 25 y 26)	Amortización de la inversión material (artículos 60, 61, 62 y 63) Amortización Inmaterial e intangible (artículo 64 excepto concepto 648)	Arrendamiento financiero (concepto 648)	Gastos de transferencias corrientes y de capital (artículo 48 y 78)	Otros gastos no financieros relacionados con el servicio no recogidos en apartados anteriores									
Urbanismo: planeamiento, gestión, ejecución y disciplina urbanística.	151/150P															
Protección y gestión del Patrimonio histórico.	336/330P															
Promoción y gestión de la vivienda de protección pública con criterios de sostenibilidad financiera.	1521/150P															
Conservación y rehabilitación de la edificación.	1522/150P															
Evacuación y tratamiento de aguas residuales.	160															
Infraestructura viaria y otros equipamientos de titularidad de la entidad local.	45															
Policía local.	132/130P															
Tráfico, estacionamiento de vehículos y movilidad.	134/130P															
Información y promoción de la actividad turística de interés y ámbito local.	432/430P															
Ferías.	4311/430P															
Abastos, mercados, lonjas.	4312/430P															
Comercio ambulante.	4313/430P															
Protección de la salubridad pública.	311															
Actividades funerarias.	164															
Promoción del deporte.	341/340P															
Instalaciones deportivas.	342/340P															
Instalaciones de ocupación del tiempo libre.	337/330P															
Promoción de la cultura.	334/330P															
Equipamientos culturales.	333/330P															
Participar en la vigilancia del cumplimiento de la escolaridad obligatoria.	325/320P															

Fuente: Guía Costes efectivos 2017. Información a comunicar para el cumplimiento de las obligaciones contempladas en el artículo 116 ter, de la Ley 7/1985, de 2 de abril, reguladora de las Bases del Régimen Local, introducido por la Ley 27/2013, de 27 de diciembre, de racionalización y sostenibilidad de la Administración Local.

(1): Se consignarán los importes de los programas 130P/150P/170P/320P/330P/340P/420P/920P (una vez prorrateados) de las obligaciones reconocidas y de las obligaciones pendientes de aplicación a presupuestos.

(2): Incluye las subvenciones de explotación o de cobertura del precio del servicio.

Las Comarcas, Diputaciones Provinciales, Consorcios y entes análogos facilitaran ellos mismos la información sobre el coste efectivo del servicio.

Tabla 31: Formulario CE3a – Unidades de referencia: Servicios del Anexo I de la Orden HAP/2075/2014, de 6 de noviembre.

Descripción	Gpo. Prog./Programa	UNIDADES FÍSICAS DE REFERENCIA	Nº Unidades
Alumbrado público	165	Potencia Instalada	
		Superficie iluminada: metros lineales	
		Nº de puntos de luz	
Cementerio	164	Superficie total del cementerio: metros cuadrados	
Recogida de residuos	1621	Producción anual residuos urbanos: toneladas	
		Nº de contadores	
		Periodicidad (DI, AL, SE, QU, OT, NO)	
		Kilómetros lineales del trayecto de recogida	
Limpieza viaria	163	Nº de personas en plantilla adscritas al servicio	
		Superficie en metros cuadrados con servicio de limpieza	
Abastecimiento domiciliario de agua potable	161	Longitud de la red: metros lineales	
		Nº viviendas conectadas y no conectadas	
Alcantarillado	160	Longitud del tramo: metros lineales	
		Nº de viviendas con servicio	
Acceso a los núcleos de población	1531/150P	Puntos kilométricos: P.K correspondientes al inicio y final del tramo del municipio (en km)	
Pavimentación de las vías públicas	1532/150P	Superficie de los tramos pavimentados (metros cuadrados)	
Parque público	171/170P	Superficie: suma en metros cuadrados de la superficie total (tanto la cubierta como al aire libre)	
Biblioteca pública	3321/330P	Superficie en metros cuadrados	
		Nº publicaciones que constituyen los fondos bibliotecarios	
		Nº de préstamos por fondo bibliotecario	
Tratamiento de residuos	1623	Capacidad de almacenamiento de la instalación (vertedero) (metros cúbicos)	
Protección civil	135/130P	Nº de personas en plantilla del servicio de protección civil	
Evaluación e información de situaciones de necesidad social y la atención inmediata a personas en situación o riesgo de exclusión social	231	Nº de personas en plantilla adscritas al servicio	
		Superficie en metros cuadrados de: Centros de Asistencia Social	
		Nº de Residencias de Ancianos	
		Nº de Guarderías infantiles (no los parvularios ni docentes preescolares)	
		Nº de Albergues municipales	
		Nº de centros de rehabilitación toxicómanos en régimen abierto o estancia	
Prevención y extinción de incendios	136/130P	Nº personas en plantilla del servicio de parque de bomberos	
		Vehículos destinados a extinción de incendios	
Instalaciones deportivas de uso público	342/340P	Superficie: suma de superficies de todas las instalaciones	
		Nº personas en plantilla adscritas al servicio	
Transporte colectivo urbano de viajeros	4411/440P	Nº total de kms de calzada de la red en trayecto de ida	
		Nº total de viajeros al año	
		Nº total de autobuses	
Medio ambiente urbano	1721/170P	Nº personas en plantilla adscritas al servicio	
		Superficie en kilómetros cuadrados del núcleo urbano	
Medio ambiente urbano: Parques y jardines públicos	171/170P	Superficie: suma en kilómetros cuadrados de parques y jardines públicos (tanto la cubierta como al aire libre)	
Medio ambiente urbano: Gestión de los residuos sólidos urbanos	1622	Producción anual residuos urbanos: toneladas	
Medio ambiente urbano: Protección contra la contaminación acústica, lumínica y atmosférica en las zonas urbanas	1721/170P	Nº personas en plantilla adscritas al servicio	
		Superficie en kilómetros cuadrados del núcleo urbano	

Fuente: Guía Costes efectivos 2017. Información a comunicar para el cumplimiento de las obligaciones contempladas en el artículo 116 ter, de la Ley 7/1985, de 2 de abril, reguladora de las Bases del Régimen Local, introducido por la Ley 27/2013, de 27 de diciembre, de racionalización y sostenibilidad de la Administración Local.

Tabla 32: Formulario CE3b – Unidades de referencia: Servicios del Anexo II de la Orden HAP/2075/2014, de 6 de noviembre.

Descripción	Gpo. Prog. /Programa	UNIDADES FÍSICAS DE REFERENCIA	Nº Unidades
Urbanismo: planeamiento, gestión, ejecución y disciplina urbanística.	151/150P	Superficie urbanizada (kilómetros cuadrados)	
		Superficie urbanizable (kilómetros cuadrados)	
Protección y gestión del Patrimonio histórico.	336/330P	Nº personas en plantilla adscritas al servicio	
		Nº bienes culturales protegidos	
Promoción y gestión de la vivienda de protección pública con criterios de sostenibilidad financiera.	1521/150P	Nº vivienda protección pública	
		Superficie de terrenos destinados a edificación de vivienda pública (metros cuadrados)	
Conservación y rehabilitación de la edificación.	1522/150P	Nº personas en plantilla adscritas al servicio	
		Nº edificios con actuaciones de conservación y rehabilitación	
Evacuación y tratamiento de aguas residuales.	160	Longitud del tramo: metros lineales.	
		Nº viviendas con servicio	
		Caudal en metros cúbicos de desagüe	
Infraestructura viaria y otros equipamientos de titularidad de la entidad local.	45	Nº personas en plantilla adscritas al servicio	
Policía local.	132/130P	Nº efectivos asignados al servicio	
		Nº vehículos adscritos al servicio	
Tráfico, estacionamiento de vehículos y movilidad.	134/130P	Nº personas en plantilla adscritas al servicio	
		Nº vehículos adscritos al servicio	
Información y promoción de la actividad turística de interés y ámbito local.	432/430P	Nº efectivos en plantilla asignados al servicio	
Ferias.	4311/430P	Nº ferias anuales	
		Estimación anual personas asistentes	
Abastos, mercados, lonjas.	4312/430P	Nº puestos	
		Superficie total en metros cuadrados	
Comercio ambulante.	4313/430P	Nº licencias o permisos concedidas	
Protección de la salubridad pública.	311	Nº efectivos asignados al servicio	
		Nº campañas anuales	
Actividades funerarias.	164	Nº efectivos en plantilla asignados al servicio	
		Nº vehículos adscritos al servicio	
Promoción del deporte.	341/340P	Nº efectivos en plantilla asignados al servicio	
		Nº de campañas realizadas al año	
Instalaciones deportivas.	342/340P	Superficie: suma de superficies de todas las instalaciones	
		Nº personas en plantilla adscritas al servicio	
Instalaciones de ocupación del tiempo libre.	337/330P	Superficie: suma de superficies en metros cuadrados de todas las instalaciones de tiempo libre	
		Nº personas en plantilla adscritas al servicio	
Promoción de la cultura.	334/330P	Nº efectivos en plantilla asignados al servicio	
		Nº campañas realizadas al año	
Equipamientos culturales.	333/330P	Superficie: suma de superficies en metros cuadrados de todas las instalaciones culturales	
		Nº personas en plantilla adscritas al servicio	
Participar en la vigilancia del cumplimiento de la escolaridad obligatoria.	325/320P	Nº efectivos en plantilla asignados al servicio	
Cooperar con las Administraciones educativas correspondientes en la obtención de los solares necesarios para la construcción de nuevos centros docentes.	321/322/320P	Superficie nuevos terrenos destinados a centros educativos	
Conservación, mantenimiento y vigilancia de los edificios de titularidad local destinados a centros públicos de educación	323/324/320P	Nº aulas	
		Superficie en metros cuadrados de los edificios	

infantil, de educación primaria o de educación especial.			
Promoción en su término municipal de la participación de los ciudadanos en el uso eficiente y sostenible de las tecnologías de la información y las comunicaciones.	491/492	Nº efectivos en plantilla asignados al servicio	
		Nº campañas realizadas al año	

Fuente: Guía Costes efectivos 2017. Información a comunicar para el cumplimiento de las obligaciones contempladas en el artículo 116 ter, de la Ley 7/1985, de 2 de abril, reguladora de las Bases del Régimen Local, introducido por la Ley 27/2013, de 27 de diciembre, de racionalización y sostenibilidad de la Administración Local.

Tabla 33: Formulario CE4a – Entidad Local a la que se presta el servicio. Servicios del Anexo I de la Orden HAP/2075/2014, de 6 de noviembre.

Descripción	Grupo de programa / Programa	Entidad Local a la que da Servicio		Comentarios
		Provincia a la que pertenece la Entidad Local	Entidad Local	
Alumbrado público	151/150P			
Cementerio	336/330P			
Recogida de residuos	1521/150P			
Limpieza viaria	1522/150P			
Abastecimiento domiciliario de agua potable	160			
Alcantarillado	45			
Acceso a los núcleos de población	132/130P			
Pavimentación de las vías públicas	134/130P			
Parque público	432/430P			
Biblioteca pública	4311/430P			
Tratamiento de residuos	4312/430P			
Protección civil	4313/430P			
Evaluación o información de situaciones de necesidad social y la atención inmediata a personas en situación o riesgo de exclusión social	311			
Prevención y extinción de incendios	164			
Instalaciones deportivas de uso público	341/340P			
Transporte colectivo urbano de viajeros	342/340P			
Medio ambiente urbano	337/330P			
Medio ambiente urbano: Parques y jardines públicos	334/330P			
Medio ambiente urbano: Gestión de los residuos sólidos urbanos	333/330P			
Medio ambiente urbano: Protección contra la contaminación acústica, lumínica y atmosférica en las zonas urbanas	325/320P			

Fuente: Guía Costes efectivos 2017. Información a comunicar para el cumplimiento de las obligaciones contempladas en el artículo 116 ter, de la Ley 7/1985, de 2 de abril, reguladora de las Bases del Régimen Local, introducido por la Ley 27/2013, de 27 de diciembre, de racionalización y sostenibilidad de la Administración Local.

Tabla 34: Formulario CE4b – Entidad Local a la que presta el servicio. Servicios del Anexo I de la Orden HAP/2075/2014, de 6 de noviembre.

Descripción	Grupo de programa / Programa	Entidad Local a la que da Servicio		Comentarios
		Provincia a la que pertenece la Entidad Local	Entidad Local	
Urbanismo: planeamiento, gestión, ejecución y disciplina urbanística.	151/150P			
Protección y gestión del Patrimonio histórico.	336/330P			
Promoción y gestión de la vivienda de protección pública con criterios de sostenibilidad financiera.	1521/150P			
Conservación y rehabilitación de la edificación.	1522/150P			
Evacuación y tratamiento de aguas residuales.	160			
Infraestructura viaria y otros equipamientos de titularidad de la entidad local.	45			
Policía local.	132/130P			
Tráfico, estacionamiento de vehículos y movilidad.	134/130P			
Información y promoción de la actividad turística de interés y ámbito local.	432/430P			
Ferías.	4311/430P			
Abastos, mercados, lonjas.	4312/430P			
Comercio ambulante.	4313/430P			
Protección de la salubridad pública.	311			
Actividades funerarias.	164			
Promoción del deporte.	341/340P			
Instalaciones deportivas.	342/340P			
Instalaciones de ocupación del tiempo libre.	337/330P			
Promoción de la cultura.	334/330P			
Equipamientos culturales.	333/330P			
Participar en la vigilancia del cumplimiento de la escolaridad obligatoria.	325/320P			
Cooperar con las Administraciones educativas correspondientes en la obtención de los solares necesarios para la construcción de nuevos centros docentes.	321/322/320P			
Conservación, mantenimiento y vigilancia de los edificios de titularidad local destinados a centros públicos de educación infantil, de educación primaria o de educación especial.	323/324/320P			
Promoción en su término municipal de la participación de los ciudadanos en el uso eficiente y sostenible de las tecnologías de la información y las comunicaciones.	491/492			

Fuente: Guía Costes efectivos 2017. Información a comunicar para el cumplimiento de las obligaciones contempladas en el artículo 116 ter, de la Ley 7/1985, de 2 de abril, reguladora de las Bases del Régimen Local, introducido por la Ley 27/2013, de 27 de diciembre, de racionalización y sostenibilidad de la Administración Local.

9.

Análisis comparativo del coste efectivo de los servicios públicos 2015-2016.

Francisco J. Castillo Cerveró

El coste efectivo de los servicios públicos prestados por las entidades locales

Trabajo Final de Grado en Gestión y Administración Pública

9.1 Análisis comparativo del coste efectivo de los servicios públicos 2015-2016.

9.1 Análisis comparativo del coste efectivo de los servicios públicos 2015-2016

A continuación, se han escogido seis servicios de especial trascendencia que las Entidades Locales proporcionan para efectuar el estudio comparativo 2015-2016 del coste efectivo.

Como se detallará en las conclusiones de este trabajo a modo de cierre pero conviene adelantar ya, es necesario considerar que la variable de coste efectivo aún puede ser una herramienta poco apropiada para evaluar la eficiencia en el uso de los recursos públicos. En consecuencia, en este análisis, se plasmarán los datos divulgados por parte del Ministerio de Hacienda (exceptuando algún dato que se ha considerado desproporcionado) y se analizará la progresión sufrida a lo largo del periodo de estudio de estos datos, prescindiendo de alcanzar conclusiones sobre la eficiencia en la gestión de los costes examinados.

Con carácter previo se puntualiza lo siguiente:

- No todos los servicios proporcionados por los ayuntamientos, como es lógico, tienen el mismo peso dentro del municipio. La demografía, insularidad, la dispersión poblacional, etc. son los factores más influyentes en este aspecto. Por consiguiente y a la luz de la necesidad de instaurar un criterio, se estudiará el coste efectivo de los servicios en función de seis rangos de población que se han definido a tal fin y se disponen seguidamente:
 - Municipios de menos de 500 habitantes
 - Municipios de 501 a 5.000 habitantes
 - Municipios de 5.001 a 20.000 habitantes
 - Municipios de 20.001 a 50.000 habitantes
 - Municipios de 50.001 a 250.000 habitantes
 - Municipios de más de 250.001 habitantes
- Los gráficos que se exponen a continuación representarán el promedio del coste por habitante atendiendo al rango de población (de acuerdo con lo descrito anteriormente), de la media provincial y de la media nacional.
- No se efectúa un examen exhaustivo habida cuenta de que concurre una excesiva agregación de servicios que imposibilita, en su caso, un correcto estudio de la eficiencia, lo que inclusive podría tener efectos negativos.
- En lo referente al gráfico, se tiene que indicar que de los 266 municipios que componen la Provincia de Valencia, 31 municipios no suministraron información de este Servicio al Ministerio de Hacienda.

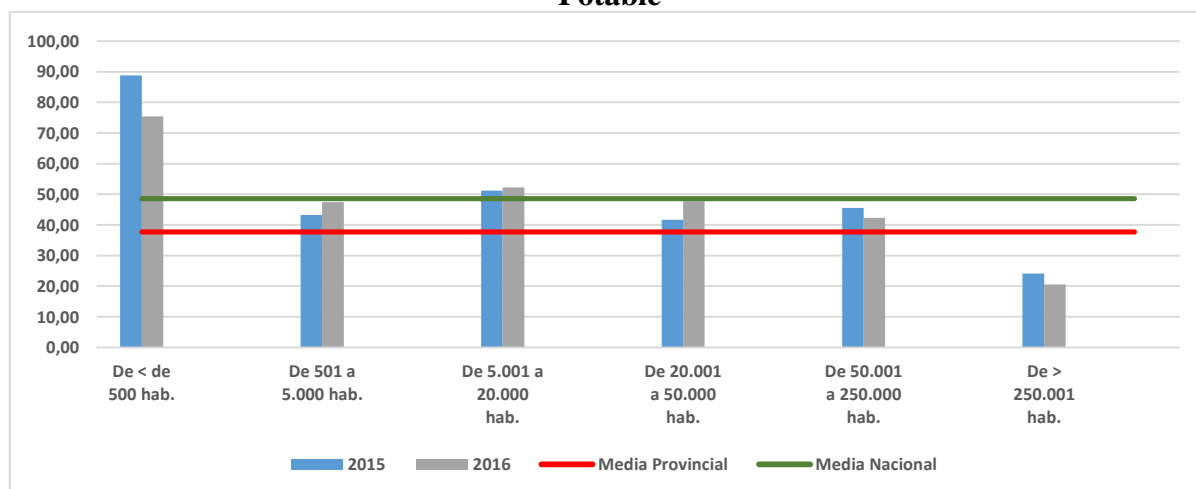
1. Servicio de Abastecimiento domiciliario de Agua Potable

El abastecimiento domiciliario de agua potable a las poblaciones tiene un carácter predominantemente social, siendo su fin el de mejorar la calidad de la salud pública. Además, es uno de los elementos indefectibles para que un suelo alcance la calificación de urbano.

Componen una materia atribuida a la competencia municipal, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 25.2. c) de la LRBRL, servicios que revisten el carácter de obligatorios y mínimos en todos los municipios, y que, por lo tanto, deben suministrar todos ellos, en virtud del artículo 26.1 a) de la LRBRL.

El servicio de abastecimiento de agua potable a domicilio comporta el uso de la red general de distribución así como las actividades emanadas de enganches a la red general, colocación, mantenimiento y actividades análogas, acordes a lo determinado en el artículo 2 del “Modelo de ordenanza fiscal reguladora de la tasa por el servicio de abastecimiento domiciliario de agua potable”, facilitada por el Servicio de Asesoramiento de la Diputación de Valencia a los municipios de la Provincia.

Gráfico 1: Gasto por habitante del Servicio de Abastecimiento domiciliario de Agua Potable



Fuente: Ministerio de Hacienda. CESEL: Coste efectivo de los servicios de las entidades locales
Elaboración Propia.

Programa 161: Abastecimiento domiciliario de agua potable

Número de habitantes

El gasto (directo e indirecto) del Ayuntamiento destinado al Servicio de abastecimiento domiciliario de agua potable supone en 2016 una media nacional de 48.60 € por habitante y una media para la Provincia de Valencia de 37,70 € por habitante.

Se ha de subrayar que todos los rangos de población superaron el promedio de la Provincia de Valencia, excepto los municipios con población superior a 250.000 habitantes, con 20,55 €/hab. Sin embargo, la media nacional únicamente fue superada por los municipios con población inferior a 500 habitantes y los de población de 5.001 a 20.000 habitantes, con 75,47 €/hab y 52,28 €/hab respectivamente.

En relación a los municipios con rangos de población situados entre 501 a 50.000 habitantes, el coste efectivo del servicio de abastecimiento domiciliario de agua potable se ha acrecentado en relación al ejercicio anterior, mientras que para el resto de municipios, el coste efectivo de dicho servicio se redujo, fundamentalmente para los municipios con una población menor a 500 habitantes que pasó de 88,81 €/hab en 2015 a 75,47 €/hab en 2016, lo que supone un descenso del 17,68% en el coste del servicio.

2. Servicio de Cementerio

El Servicio de cementerio es una competencia de carácter municipal. En la actualidad está regulada en el art. 25.2.j) de la LRBRL, donde se insta que los municipios tienen competencia, en todo caso, en lo referente a los cementerios y servicios funerarios. Desde la perspectiva legal esta competencia es una obligación, de modo que estos servicios tienen que ser suministrados por todos los municipios, en virtud de lo previsto en el art. 26.1.a) de la LRBRL. En consecuencia, los vecinos de cualquier municipio tienen el derecho de requerir la prestación de este servicio público.

Los fines del servicio de cementerio son:

- gestionar las labores de exhumación, inhumación y traslación de cadáveres, crematorios;
- limpiar los cementerios y pabellones;
- conservar y salvaguardar los nichos, mausoleos y jardines de los cementerios instituidos en el municipio.

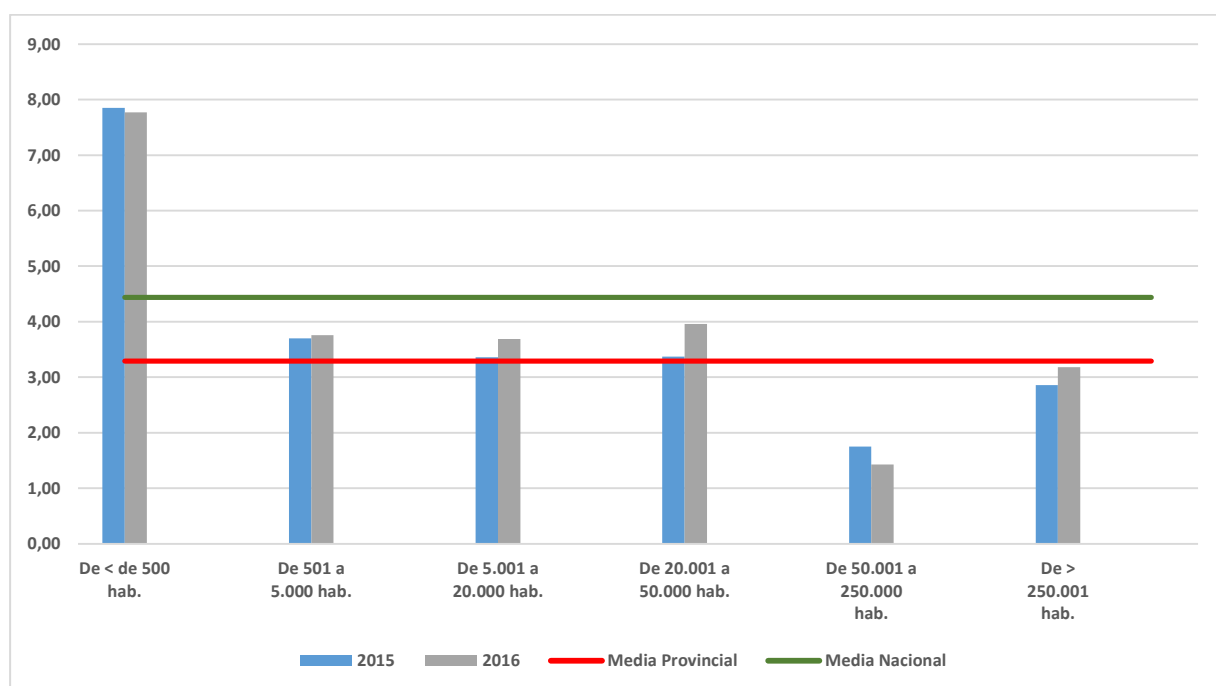
De acuerdo con lo exhibido en el gráfico 2, el coste efectivo del servicio de cementerio, entendido como el gasto directo e indirecto que dedica el Ayuntamiento a la prestación del servicio de cementerio, supuso de media nacional en 2016 un coste de 4,44 € por habitante y una media provincial de 3,29 € por habitante.

Los municipios cuyo gasto se situó por debajo de la media provincial, son los municipios con una población comprendida entre los 50.001 y 250.001 habitantes, con un gasto equivalente a 2.81 euros de media por habitante.

Profundizando en el coste de acuerdo con el rango de población al que se refiere, se observa un ligero aumento en el coste efectivo del servicio de cementerio exceptuando a los municipios con una población inferior a 500 habitantes y para los comprendidos entre 50.001 y 250.000 habitantes.

En relación a la media nacional, tiene que enfatizarse en que la totalidad de los municipios de la Provincia de Valencia a excepción de los municipios con una población inferior a 500 habitantes, tanto en el ejercicio 2015 como en el ejercicio 2016 se sitúan por debajo de la media.

Gráfico 2: Gasto por habitante del Servicio de Cementerio.



Fuente: Ministerio de Hacienda. CESEL: Coste efectivo de los servicios de las entidades locales
Elaboración Propia.

Programa 164 : Cementerios y servicios funerarios

Número de habitantes

3. Servicio de Alumbrado Público

El servicio de alumbrado público, “es el servicio público consistente en la iluminación de las vías públicas, parques públicos, y demás espacios de libre circulación que no se encuentran a cargo de ninguna persona natural o jurídica de derecho privado o público, diferente del municipio, con el objeto de proporcionar la visibilidad adecuada para el normal desarrollo de las actividades tanto vehiculares como peatonales. También se incluirán los sistemas de

semaforización y relojes electrónicos instalados por el municipio. Por vías públicas se entienden los senderos peatonales y públicos, calles y avenidas de tránsito vehicular”.⁷⁰

Por su parte, el artículo 26.1 a de la LRBRL, instituye que los municipios por sí o coligados tendrán que proporcionar en cualquier caso este servicio. Asimismo, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 18.1 g de la LRBRL, los vecinos tienen derecho a requerir la prestación y, en su caso, el establecimiento del conveniente servicio público, en el supuesto de componer una competencia municipal propia de carácter obligatorio. El alumbrado público se encuentra comprendido dentro de estas competencias propias obligatorias de acuerdo a lo expuesto, de modo que los ciudadanos pueden exigirlo.

De acuerdo con lo expuesto el gráfico 3, se aprecia que tanto durante el ejercicio 2015 como en el ejercicio 2016, los municipios con una población inferior a 500 habitantes soportaron un mayor coste en la provisión del servicio de alumbrado público. En el presente, un habitante de un municipio muy pequeño de la Provincia de Valencia destina unos 64 euros al año para la prestación de dicho servicio, cuando la media nacional está situada en 30 euros y la media provincial en 25,52 euros.

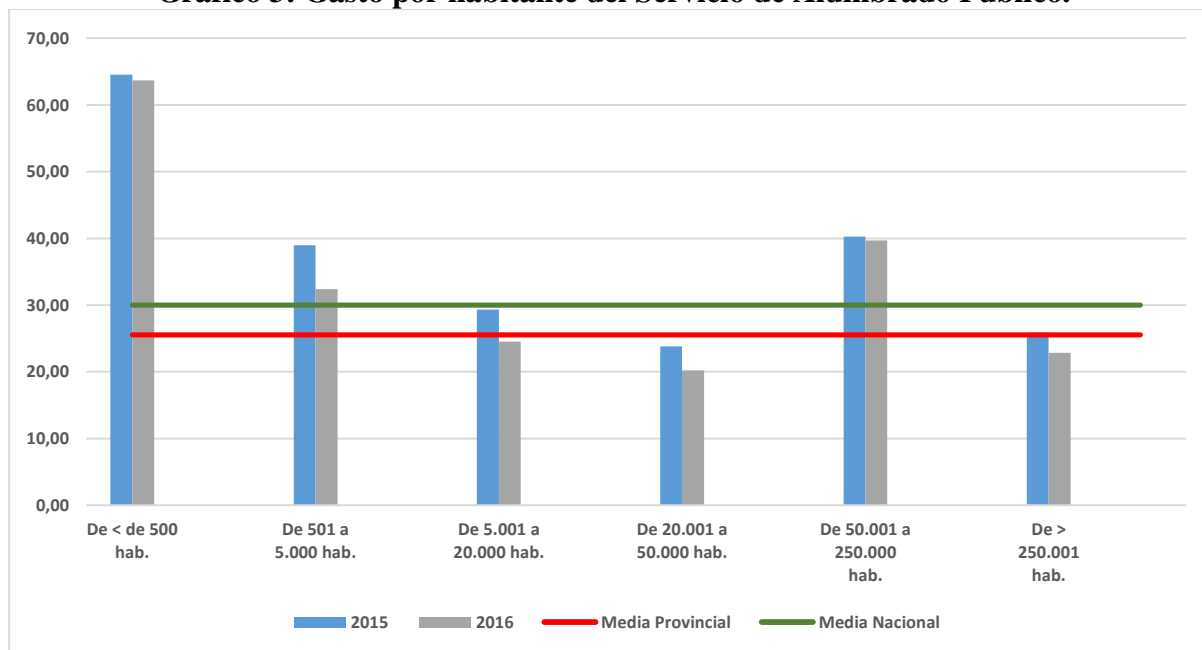
Equivalentemente, se detecta que el coste efectivo en el suministro del servicio de alumbrado público se ha minorado entre el ejercicio 2015 y 2016, siendo los municipios con una población situada entre 501 y 5.000 habitantes los que han registrado una bajada más intensa, pasando de 38,96 €/hab en 2015 a 32,41 €/hab en 2016.

Por último, se ha de destacar que solo los municipios con un rango de población situado entre 20.001 y 50.000 habitantes no superaron en ninguno de los dos ejercicios la media nacional ni la provincial. Seguidamente se recoge el gráfico al que se ha hecho alusión (véase gráfico 3).

Programa 165: Alumbrado Público
Número de habitantes

⁷⁰ Artículo 1º de la Resolución número 043 de 23 de octubre de 1995, emanada de la Comisión de Regulación de Energía y Gas.

Gráfico 3: Gasto por habitante del Servicio de Alumbrado Público.



Fuente: Ministerio de Hacienda. CESEL: Coste efectivo de los servicios de las entidades locales
Elaboración Propia.

4. Servicio de Recogida de Residuos

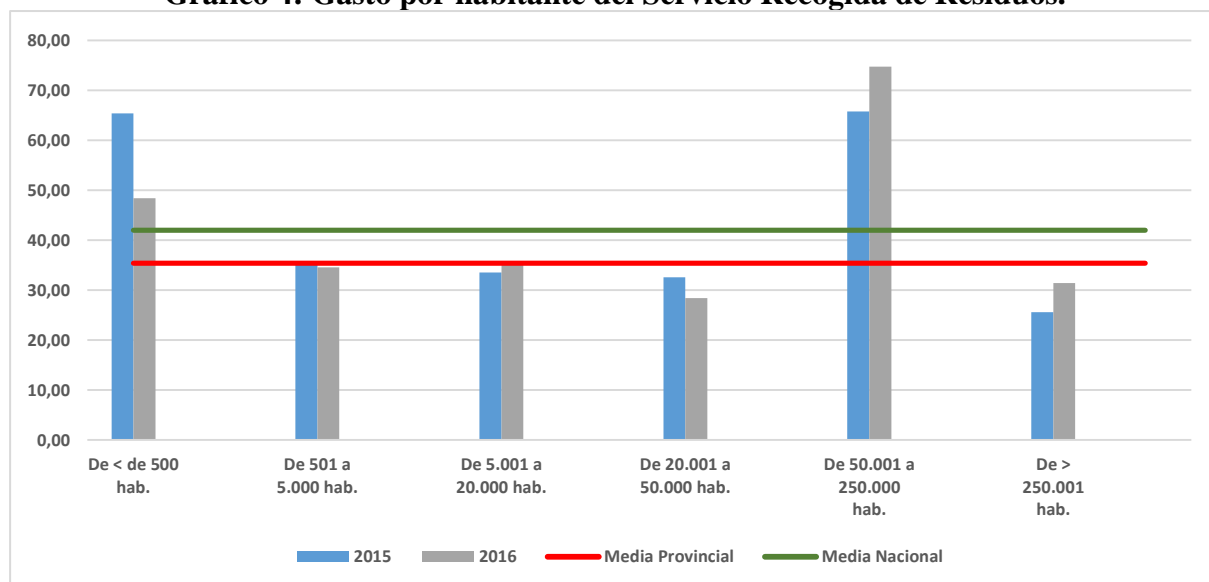
En virtud de lo dispuesto en el artículo 26 de la LRBRL, los municipios por sí mismos o coligados tendrán que desarrollar el servicio de recogida de residuos. Al respecto, el artículo 12.5 de la Ley 22/2011, de 28 de julio, de residuos y suelos contaminados, atribuye a las Entidades Locales, como servicio obligatorio, la recogida, el transporte y el tratamiento de los residuos domésticos generados en los hogares, comercios y servicios en la forma en que instituyan sus respectivas ordenanzas en el marco jurídico de lo señalado en dicha Ley, de las que en su caso dicten las CCAA y de la normativa sectorial en este ámbito. El desarrollo de este servicio es una competencia de los municipios que pueden implementar bien de forma independiente, bien asociándose con otras entidades locales.

El coste efectivo del servicio de recogida de residuos, que hace referencia al gasto directo e indirecto que destina el Ayuntamiento al desarrollo de este servicio, supuso de media provincial en 2016 un coste de 35,37 euros por habitante, cuantía muy parecida a la alcanzada en el ejercicio inmediatamente anterior, (2015), cuando supuso un coste de 36,27 euros por habitante, mientras que la media nacional para 2016 alcanza los 42 euros (véase gráfico 4).

En una primera visión se revela que tanto en 2015 como en 2016, los municipios con población comprendida entre 50.001 y 250.000 habitantes duplican la media provincial con 74,77 euros por habitante.

El mayor descenso del coste efectivo del servicio de recogida de residuos entre los ejercicios 2015 y 2016 se reconoce en los municipios con una población menor a los 500 habitantes, cuyo coste ha disminuido alrededor de un 26%. Por otro lado, los municipios con una población situada entre 50.001 a 250.000 habitantes sufren un incremento en el coste efectivo de dicho servicio respecto al año anterior de un 13 %.

Gráfico 4: Gasto por habitante del Servicio Recogida de Residuos.



Fuente: Ministerio de Hacienda. CESEL: Coste efectivo de los servicios de las entidades locales
Elaboración Propia.

Programa 1621: Recogida de residuos
Número de habitantes

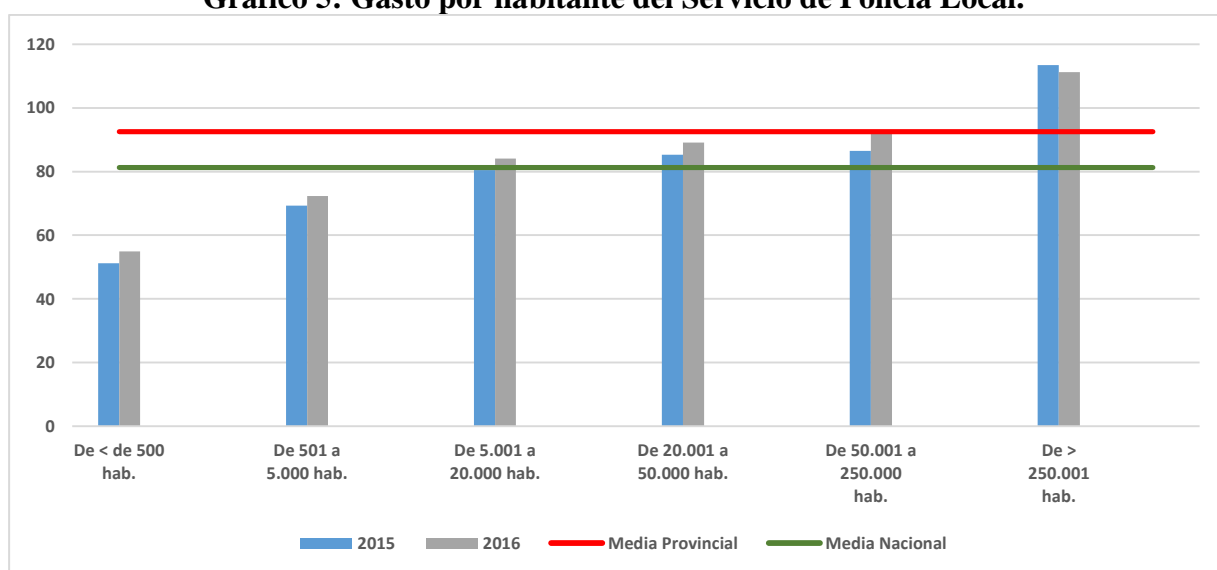
Para finalizar el análisis del servicio de recogida de residuos, se considera interesante subrayar que el coste efectivo más bajo en ambos periodos se da en los municipios con población superior a 250.001 habitantes, con un coste para 2016 de 31,43 euros por habitante.

5. Servicio de Policía Local

El artículo 51.1 de la Ley Orgánica 2/1986, de 13 marzo, de Fuerzas y Cuerpos de Seguridad, establece que “los municipios podrán crear cuerpos de policía propios, de acuerdo con lo previsto en la mencionada ley, en el artículo 25.2 f) de la LRBRL y en la legislación autonómica. Dichos cuerpos sólo podrán actuar en el ámbito territorial del relativo municipio, salvo en situaciones de emergencia y previo requerimiento de las autoridades competentes”. El fin del servicio de Policía Local es mantener la seguridad ciudadana. En lo referente al coste efectivo del servicio de policía local (servicio de prestación obligatoria a partir de 20.000 habitantes), en el ejercicio 2016 la media nacional de gasto de los Ayuntamientos en dicho servicio fue de 81,86 €/hab, elevándose a 92,54 €/hab la media de la provincia de Valencia.

Es interesante recalcar que, hoy en día, es el servicio que supone más gasto por habitante de media de los servicios que se están examinando en este trabajo. Al respecto, puede identificarse una correlación directa entre los distintos tramos de población y el coste efectivo de este servicio, ya que a medida que se incrementa el tamaño del municipio, mayor es el gasto medio destinado al servicio de policía local, que oscila entre los 54,94 € en los municipios con una población inferior a 500 habitantes (solo cuatro municipios de los 49 de menos de 500 habitantes de la provincia de Valencia prestan el servicio de policía local, Beniflà, Guardamar de la Safor, Millares y Salem) hasta los 111,23 € de media en aquellos municipios de más de 250.001 habitantes.

Gráfico 5: Gasto por habitante del Servicio de Policía Local.



Fuente: Ministerio de Hacienda. CESEL: Coste efectivo de los servicios de las entidades locales
Elaboración Propia.

Programa 132/130P: Seguridad y Orden público (Policía Local)
Número de habitantes

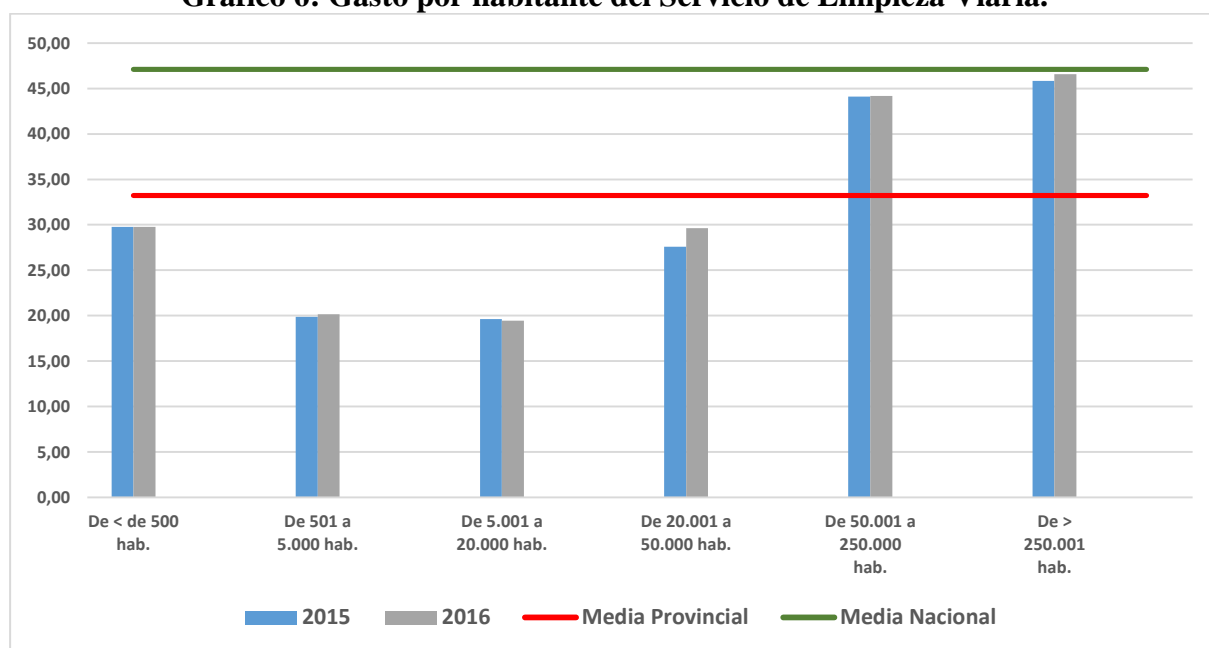
En contraste con el coste efectivo revelado durante ejercicio anterior, el coste en la prestación del servicio de policía local tiende a acrecentarse hasta los municipios de 250.000 habitantes, principalmente, en aquellos que tienen una población entre 50.001 a 250.000 habitantes cuyo coste se ha aumentado en torno a un 7%.

Por último, los únicos municipios que tuvieron un ligero descenso en el coste de este servicio fueron los que se situaban en el tramo de población superior a 250.000 habitantes, es decir, el municipio de Valencia que pasa de 113.48 € por habitante en 2015 a 111.23 € en el ejercicio de 2016.

6. Servicio de Limpieza Viaria

Según lo previsto en el artículo 26.1.a) de la LRBRL, la limpieza viaria constituye un servicio mínimo de carácter obligatorio cuya titularidad es competencia del Ayuntamiento. El fin perseguido con servicio de limpieza viaria es mantener las vías públicas en un óptimo estado de limpieza, reduciendo los efectos que sobre la misma tiene su uso. Además, dentro de este objetivo se identifica la finalidad de gestionar los residuos urbanos que son competencia de los Ayuntamientos.

Gráfico 6: Gasto por habitante del Servicio de Limpieza Viaria.



Fuente: Ministerio de Hacienda. CESEL: Coste efectivo de los servicios de las entidades locales
Elaboración Propia.

Programa 163: Limpieza Viaria

Número de habitantes

Como se exhibe en el gráfico 6, el coste efectivo del servicio de limpieza viaria en 2016 muestra un ligero aumento en contraste con el ejercicio 2015. La media nacional se sitúa en el ejercicio 2016 en un coste de 47.11 euros por habitante y la media provincial en un coste de 33,21 euros por habitante.

Los municipios que cuentan con una población superior a 50.001 habitantes sobrellevan un mayor coste efectivo en la prestación de dicho servicio, por lo que en consecuencia puede argumentarse que se efectúa un mayor uso de recursos y por lo tanto hay un aumento de gasto para conseguir el mejor grado de limpieza posible del municipio.

Para finalizar, se debe referir que ningún municipio de la Provincia de Valencia se sitúa por encima de la media nacional y solo los municipios que cuentan con una población de más de 50.001 habitantes sobrepasan la media provincial.

C. Conclusiones.

Francisco J. Castillo Cerveró

El coste efectivo de los servicios públicos prestados por las entidades locales

Trabajo Final de Grado en Gestión y Administración Pública

C.1 Conclusiones generales del trabajo.

C.2 Conclusiones de diagnóstico.

C.3 Conclusiones de desarrollo.

C.4 Conclusiones de cierre.

Conclusiones generales del trabajo.

La realización de un trabajo de fin de grado como en el que estas páginas se ha documentado no sólo ha aportado a nivel académico la posibilidad de superar los créditos atribuidos a esta materia, sino que conlleva un amplio sustrato que excede lo expuesto a lo largo del documento. En efecto, la posibilidad de investigar en profundidad la línea temática que se ha escogido supone un punto de inflexión en mi carrera a través del que he descubierto cómo llevar a la práctica lo que he estudiado durante el Grado cursado, además de mostrarme un conjunto de oportunidades para la reflexión sobre los conocimientos adquiridos, relacionándolos entre sí.

Desde este punto de vista, realizar un trabajo de esta naturaleza ofrece interrelacionar los diferentes aspectos que se han aprendido y comprender, más aún, la innegable necesidad existente, no solo legal, en la Administración Pública de generar información útil, contrastable, transparente y comparable sobre cómo, dónde y para qué usan sus recursos.

En este contexto, el cálculo del coste efectivo de los servicios es el mecanismo óptimo para conocer qué cantidades tiene que satisfacer la administración pública para poder ofrecer los servicios que suministra y, a partir de este examen, identificar si puede mejorarse su eficiencia. Se ha de matizar al respecto que este examen enlaza con algunos de los aspectos más abordados en los últimos años desde la literatura académica, la optimización de los recursos económicos en la administración y el examen de la asignación de los mismos. En este sentido, se ha de subrayar la actualidad de este campo de investigación así como el gran interés que suscita desde todos los prismas de la sociedad, donde se ha convertido en la piedra angular de la toma de decisiones por parte de los ciudadanos y de las Administraciones Públicas.

El trabajo, que se originó con la pretensión de desarrollar un estudio global sobre el coste efectivo de los servicios públicos suministrados por las Entidades Locales y en concreto nacía con la voluntad de analizar los desarrollados en los municipios de Valencia ha permitido profundizar en el concepto, principios, metodología de cálculo y ámbito de aplicación de esta magnitud, para en definitiva, conocer para qué y cómo se calcula y mostrando cómo se instituye la magnitud de referencia para identificar si las propias administraciones locales van a desplegar los servicios o si este suministro se va a coordinar o ejecutar por la Diputación Provincial (si las entidades locales no pueden hacerlo a un coste menor que aquella).

Con objeto de que estas conclusiones puedan ofrecer una idea de qué es lo fundamental que plantea el TFG, y con el ánimo de no reproducir aquellos aspectos que han sido detallados a lo largo del mismo, se destaca de un modo sintético las conclusiones y reflexiones principales que recorren el trabajo, de manera que se tenga una visión completa del TFG.

Conclusiones de diagnóstico.

La necesidad de instituir una metodología para computar los costes de los servicios públicos, no se considera una cuestión completamente novedosa en la Administración Pública sino que ha estado presente desde la Constitución Española de 1978, donde se implanta como referencia en la orientación de las políticas de gasto, los principios de la eficacia, eficiencia y economía en la asignación y uso de los recursos públicos. En este sentido, en su artículo 31.2 se implanta que “El gasto público realizará una asignación equitativa de los recursos públicos, y su programación y ejecución responderán a los criterios de eficiencia y economía”.

A pesar de la existencia de esta obligación de determinar el coste de los servicios públicos, este cálculo no se llevaba a la práctica, ni tampoco se había articulado una metodología a tal fin. Igualmente, tampoco existía una conciencia social tendente a auditar o comparar de algún modo el coste de los servicios públicos que se suministraban, sino que lo fundamental era proporcionar los servicios con independencia de su coste. De este modo, se pone de manifiesto que la eficiencia no era una preocupación instalada en la sociedad a través de la que razonar si cada servicio que se prestaba cumplía los objetivos para los cuales se instituía incurriendo en los costes menores posibles, lo cual, sin ánimo de profundizar en dicho argumento, ha dado lugar a una falta de optimización de la labor gestora de la administración.

En el ámbito de la Administración Local, esta ha sido la Administración pública más olvidada en cuanto a la implantación de técnicas de gestión que ayudaran a la planificación, la toma de decisiones y el control de su actividad. En este sentido, la mayor parte de los modelos confeccionados para tales fines han sido planteados fundamentalmente para la Administración Central y para determinados Organismos Autónomos de carácter comercial, industrial o financieros que podían adaptar con mayor facilidad las técnicas de gestión utilizadas en el ámbito privado. En el caso de la Administración Local, esto no ocurre ya que muchos de los servicios que son objeto de cálculo no hallan su equivalente en el ámbito privado.

No obstante, analizando la magnitud del coste efectivo, puede determinarse que el origen de las cuestiones relativas a dicha magnitud, se sitúan en la reforma del artículo 135 de la CE, en el año 2011, consagrando a la estabilidad presupuestaria, como el principio rector de las actuaciones de las Administraciones Públicas.

Como consecuencia de este principio constitucional se aprobó la LOEPSF, que exigió determinadas acomodaciones a la normativa local vigente, para la adecuada aplicación de los principios de estabilidad presupuestaria y sostenibilidad financiera o eficiencia en el uso de los recursos públicos.

Posteriormente y en ese mismo sentido, se orientó la LRSAL, marcando los objetivos generales que afectan al coste efectivo, considerándolo un paso fundamental en la optimización de la información disponible, tratando de erradicar las asimetrías, para la toma de decisiones de los ciudadanos y de la Administración, contribuyendo de forma permanente al incremento de la eficiencia e incorporando a tal fin en la LRBRL el artículo 116 ter en el que se establece como mecanismo de transparencia, la obligación de cuantificar el coste efectivo de los servicios que desarrollan todas las Entidades Locales, aplicándose para ello los criterios comunes, y remitiendo esta cantidad al Ministerio de Hacienda para su divulgación.

En relación a lo anterior, se ha de concluir interpretando que el Ministerio, con la inclusión del concepto del Coste efectivo, ha tratado de conseguir de la manera más inmediata posible la información referente al coste real del servicio (o, al menos, una aproximación a esta magnitud). Por tanto, a la vista de lo comentado anteriormente, se pone de relieve que la LRSAL, por fin incorpora el cálculo de costes al ámbito de la administración local con un doble objetivo, el de transparencia y el de la eficiencia.

Conclusiones de desarrollo.

Se vislumbra de forma positiva que, desde el órgano regulador se haya aprobado la Orden Ministerial HAP/2075/2014, de 6 de noviembre, con una metodología a implantar homogénea y apropiada que desarrolle todo lo establecido en el artículo 116 ter. Apartado 2 de la LRBRL, reconociendo a las Entidades Locales la posibilidad de cuantificar el coste efectivo de los servicios públicos que desarrollan, persiguiendo como finalidad fundamental, obtener información que puede ser relevante tanto para los gestores como para los ciudadanos, siendo esta información trascendental para conocer la eficiencia de la administración local.

A pesar de ello, desde un punto de vista crítico, en base a lo expuesto a lo largo de este trabajo, se discute la utilidad del coste efectivo como instrumento adecuado para el cálculo de la eficiencia en el aprovechamiento de los recursos públicos por varias razones:

1. Dada la diversidad y singularidad de entes locales que nos encontramos en nuestro ámbito local, no todos los servicios prestados por los ayuntamientos tienen la misma extensión o profundidad, por tanto, el coste efectivo de los servicios, como magnitud absoluta, sin aplicar índices correctores para hacer comparables situaciones diferentes, a nivel geográfico (Comunidad Autónoma de pertenencia), poblacional (tamaño del municipio) u orográfico (ubicación del municipio), por ejemplo, poco podrá aportar a un análisis comparativo.

El modelo de coste efectivo no considera ni los ingresos ni el contenido de las prestaciones del servicio, por lo que las cifras que se obtienen de él no pasan de ser meros agregados cuyo manejo requeriría un filtrado posterior.

El elemento de referencia, nombrado “unidades físicas de referencia”, no es suficiente para establecer la calidad de la prestación ni su contenido, y como máximo puede brindar una mera división del total, en la que se olvidan otros datos de relevancia, tales como la frecuencia del servicio, en el caso de recogida de residuos sólidos urbanos, donde intervienen otros factores de manera decisiva, tales como la concentración o dispersión de la población o el tiempo de encendido en el alumbrado o las condiciones físicas en las que se suministra el servicio.

Lo importante es que los costes se comparen y referencien en términos de características e indicadores homogéneos. En este contexto, el planteamiento óptimo habría de ser el siguiente:

- En primer lugar se establecen niveles homogéneos, con la aplicación de índices correctores, indicadores y uno estándares de calidad;
- Seguidamente, se asocia el correspondiente coste.

Al respecto, se ha de subrayar que no se puede hablar de eficiencia sin correlacionar el coste con el nivel de calidad del servicio que se está considerando.

Por lo tanto, la mayoría de las entidades simplemente van a cumplir con la obligación de presentar las magnitudes de los costes de los servicios, sin más información, de modo que difícilmente la Diputación, los partidos políticos de las oposiciones municipales o plataformas ciudadanas van a poder argüir un sobrecoste en la prestación respecto a otros municipios si estos no procuran aportar información apropiada sobre el cómputo de esos costes.

2. Concorre una excesiva agregación de servicios que imposibilita, cuando esto sucede, un correcto análisis de la eficiencia, lo que inclusive puede tener efectos negativos.
3. El cálculo del coste efectivo presenta un grado de utilidad muy limitada para la gestión económica diaria de los entes locales, dado que la determinación de la Orden está planificada en el modelo para realizarse sólo una vez cada año, una vez clausurado el ejercicio.

Por otra parte, desde un punto de vista teórico, la monitorización del efecto del cálculo de los costes efectivos de los servicios públicos, a pesar de la “polémica” función coordinadora del artículo 26.2 de la LRBRL, se imputa, de forma voluntaria a las diputaciones provinciales, en el artículo 36.h de la LRBRL, donde se establece que “el seguimiento de los costes efectivos

de los servicios prestados por los municipios de su provincia. Cuando la Diputación detecte que estos costes son superiores a los de los servicios coordinados o prestados por ella, ofrecerá a los municipios su colaboración para una gestión coordinada más eficiente de los servicios que permita reducir estos costes”.

Por tanto, merece la pena resaltar, el débil control y seguimiento, al atribuir de forma voluntaria y no obligatoria a las Diputaciones Provinciales, dado que el artículo 26.2 de la LRBRL no contempla ni resuelve en todas sus variantes el supuesto de que tales Municipios no presten su conformidad a la forma de gestión propuesta por las diputaciones.

En este sentido, en el caso de municipios muy pequeños, el rol de las Diputaciones no debería ser de “seguimiento”, sino que deben ser las que realicen el cálculo de los costes, como una tarea más de la función de “asistencia y cooperación jurídica, económica y técnica a los municipios de menor capacidad de gestión...”, al menos en relación a aquellos que no alcancen los 1.000 habitantes.

En definitiva, esta potestad puede ocasionar un debilitamiento de los efectos de la determinación de los costes de los servicios públicos, porque el cálculo debe conllevar unos efectos, corregir aquellos servicios cuyo coste sean altos, y en comparación con el resto de los servicios que proporcionan las demás entidades.

Por su parte, desde un punto de vista práctico, a modo de ejemplo, en la Diputación de Valencia, a pesar de la creación de una Sección *Ex Novo*, adscrita en el Área de Cooperación Municipal, para desempeñar la función coordinadora sobre el seguimiento de los costes efectivos de las Entidades Locales de la Provincia, no se ha desarrollado ningún tipo de observatorio de los costes efectivos presentados por los municipios ni se ha ofrecido ningún tipo de catálogo de servicios coordinados o prestados por la Diputación, al que se puedan acoger los municipios que presenten unos costes elevados, únicamente se han limitado a incluir en la fórmula polinómica de distribución de las asignaciones utilizada para el cálculo de las subvenciones que se conceden en concepto de planes provinciales de obras y servicios, dándole un pequeño valor porcentual que apenas tiene repercusión en el importe final de la subvención, donde los factores con más valor porcentual son la población, la superficie y el desempleo.

Respecto al modelo de cálculo, cabe aportar las siguientes consideraciones:

1. Se destaca que la Orden HAP/2075/2014, de 6 de noviembre, esgrime como sinónimos los conceptos de gasto presupuestario y de coste, es decir, que iguala ambos conceptos. Esto puede llevar a confusión y a equiparar la magnitud de coste efectivo con el concepto de coste que opera en la Resolución de 28 de julio de 2011, que como se indicó, son magnitudes distintas ya que los objetivos, metodología y normativa que los sistematiza son desiguales.

2. No es un modelo que adicione la totalidad de los costes, no tiene en cuenta ni los gastos financieros ni los gastos de los órganos de gobierno, cuya exclusión realiza explícitamente al referirse a los gastos de personal directos. Entendiendo que si no pretende expresar los directos (supongamos que existiera un electo con algún tipo de dedicación al que se le asignará la responsabilidad de la dirección de un programa), tampoco es su intención el reflejo proporcional como indirecto de los gastos imputados en la política de gasto 91.⁷¹

3. En relación a los gastos emanados de la amortización de la inversión efectuada en el ejercicio y en los anteriores, se identifica un problema significativo en la información económica y contable de base, dado que, por ejemplo, a pesar de la existencia de convocatorias puntuales de programas de subvención facilitadas por las diputaciones para la confección de Inventarios de Bienes y Derechos del patrimonio de los ayuntamientos, todavía existen muchos entes locales que no cuentan con el relativo inventario actualizado y valorado, por lo que cabría preguntarse: ¿Cómo van a computarizar la amortización de los activos afectos a los servicios para utilizar dicha cuantía en el coste efectivo?.

Todo ello, con el factor añadido de que la información relativa a la amortización tanto del ejercicio como de años anteriores no aparecerá en la liquidación del presupuesto (única fuente informativa que se toma en consideración para este tipo de entidades, según la Orden HAP/2075/2014, de 6 de noviembre), por lo que se tendrá que emplear como fuente informativa el sistema de gestión patrimonial.

Para finalizar con las conclusiones de desarrollo, se debe subrayar que tras efectuar un examen de la Orden HAP/2075/2014, se revela que se trata de un sistema incompleto de costes, fundamentalmente porque no se aplica ningún índice corrector para favorecer la comparabilidad del resultado y permitir así cotejar situaciones diferentes.

En efecto, la Orden no considera la diversidad de entes locales que se identifica en el ámbito local, donde hay diferente densidad de población, diferente orografía, etc. Del mismo modo, no se aprecia el interés de su cálculo y su uso para los municipios con población superior a 50.000 habitantes y demás entidades locales de ámbito superior, únicamente se trata de una obligatoriedad, dado que a partir de 2018 tienen información del coste real a través de la contabilidad analítica, sin duda, puede tener interés su determinación y utilización en ayuntamientos pequeños para que, de alguna forma, puedan poseer información del coste de los servicios que prestan, aunque sea de forma más simplificada y agregada.

⁷¹ “Política de gasto 91. Órganos de gobierno. Comprende los gastos relativos a la constitución y funcionamiento de los órganos de gobierno de la Entidad local y de representación de los mismos. Se incluirán, por tanto, las asignaciones e indemnizaciones del Presidente y miembros de la corporación; secretarías particulares de la presidencia; dietas y gastos de viaje y otros de naturaleza análoga. También se imputarán a esta política de gasto los de material y los necesarios para la atención de los órganos de gobierno”.

Conclusiones de cierre.

Como conclusiones de cierre y a pesar de algunas reflexiones críticas consumadas con anterioridad, se considera que la determinación de esta magnitud ha sido un importante paso adelante con relación a la mejora de información obtenida respecto a la prestación de servicios locales, especialmente para los municipios medianos y pequeños, entre otros motivos porque la determinación de esta magnitud hará que, de forma indirecta, se optimice el proceso de presupuestación, dado que la organización de los presupuestos de las entidades locales que se venía aplicando fue transformada en su clasificación por programas, en un doble sentido:

- Para precisar los programas de manera más ajustada a los servicios dispuestos en la LRBRL.
- Para imponer a todos los municipios, el deber de presupuestar y contabilizar con el grado de desarrollo suficiente para que se disponga información acerca del gasto en cada uno de los servicios previstos en los artículos 25 y 26 de la LRBRL.

Asimismo, la introducción del coste efectivo servirá para que esos pequeños y medianos municipios se impregnen aún más de la cultura del coste – y de la búsqueda de la eficiencia –. En relación al principio de transparencia, el otro gran objetivo perseguido por LRSAL, a través del coste efectivo, se interpreta que ha supuesto un mayor grado de transparencia en las entidades locales, posibilitando a los ciudadanos conocer cuánto vale suministrar un servicio, aunque sea de una forma más simplificada.

En definitiva, el coste efectivo de los servicios, sí que puede definirse como un instrumento de transparencia, que no tiene la consideración de herramienta útil para la gestión municipal, dado que no está vinculado a ella, por este motivo, como se indica en la Orden HAP/2075/2014 el coste efectivo no sirve para justificar tasas y precios públicos, pudiendo ser descrito como **el coste soportado por el ciudadano por un servicio público.**

No obstante, para favorecer la pretendida transparencia, el coste efectivo de los servicios debe ponderarse, más allá de su envío al Ministerio, en el contexto de información de las políticas públicas y su valoración. El dato del coste, aislado, tiene una trascendencia escasa y un valor relativo, de modo que alcanza su verdadera dimensión si el ciudadano conoce los objetivos, los niveles de calidad, a quién beneficia, cómo se paga y cuál es el resultado de la evaluación. En este contexto, el coste efectivo sí es un factor clave.

Por último, como reflexión final, tras los argumentos que se han recopilado en estas conclusiones, se ha de interpretar que los pequeños y medianos municipios, obligados a calcular y comunicar el coste efectivo de los servicios, habrían de aprovechar esta circunstancia y

convertirla en una oportunidad, no limitándose simplemente a agregar y clasificar los importes resultantes de las liquidaciones para determinar unos costes que comunicar al Ministerio, sino realizar un estudio de costes en profundidad con el objetivo de avanzar hacia el cálculo del verdadero coste real, que les permitirá realizar una adecuada comparación y evaluación de los servicios públicos locales, facilitando la toma de decisiones, tanto de los ciudadanos como de la Administración, contribuyendo de forma permanente al incremento de la eficiencia.

B. Bibliografía.

Francisco J. Castillo Cerveró

El coste efectivo de los servicios públicos prestados por las entidades locales

Trabajo Final de Grado en Gestión y Administración Pública

B.1 Libros, artículos y revistas.

B.2 Legislación, normativa y jurisprudencia.

B.3 Consultas a webs y documentos en línea

B.4 Trabajos académicos.

B.1 Libros, artículos y revistas.

- AIBAR, C. (2003). El logro del value for money en la gestión pública: consideraciones en torno a los indicadores de eficiencia, eficacia y economía. *Revista Contabilidade & Finanças*, 14(32), 99-110.
- ALBI, E., y ONRUBIA, J. (2016). Institucionalizar la evaluación económica de políticas públicas: eficiencia y rentabilidad social. *Papeles de economía española*, (147), 50-78.
- ARRIZABALAGA, A. I., OLAIZOLA, A. E., y FERNÁNDEZ, E. M. (2017). Implantación de una metodología cooperativa de cálculo de costes de los servicios públicos locales. *Revista de Contabilidad*, 20 (2), 210-224.
- BOIX, A. (2014). Sentido y orientación de la Ley 27/2013 de racionalización y sostenibilidad de la Administración local: autonomía local, recentralización y provisión de servicios públicos locales. *Revista de Estudios de la Administración Local y Autonómica*, (2), 89-127.
- BOIX, A. (2015). Apuntes sobre algunas consecuencias sociales de la reforma local de 2013. *Papeles de relaciones ecosociales y cambio global*, (129), 37-51.
- BOIX, A. (2017). El régimen local tras el fracaso de la reforma 2013. *El cronista del Estado Social y Democrático de Derecho*, (68), 24-35.
- BUENDÍA CARRILLO, D. (2015). *Unidades físicas de referencia del coste efectivo*. Granada: Universidad de Granada. Departamento de Economía Financiera y Contabilidad.
- BUENDÍA CARRILLO, D. et al. (2016). *Propuesta de indicadores de referencia para el análisis de los servicios públicos municipales. Indicadores económicos y de calidad en la prestación de servicios por los municipios de menos de 20000 habitantes*. Granada: Universidad de Granada. Departamento de Economía Financiera y Contabilidad.
- CARMONA, S. (2017). Nuevas tendencias en la participación ciudadana en España: ¿socializando la gestión pública o socializando la responsabilidad política? *A&C-Revista de Direito Administrativo & Constitucional*, 16 (66), 29-60.
- CARRASCO, D. (2017). *Revista de Estudios Locales CUNAL: El momento para implantar la contabilidad analítica en los entes locales*. Madrid, <<https://www.revistacunal.com/actualidad/7197-el-momento-para-implantar-la-contabilidad-analitica-en-los-entes-locales>> [Consulta: 15 de junio de 2018].
- CARRASCO DÍAZ, D., et al. (2014). “Contabilidad Analítica e Indicadores de Gestión en la Administración Local” en *La Nueva Contabilidad de la Administración Local*, J.M. Vela Bargues. Valencia: Editorial. UPV.
- CARRASCO DÍAZ, D. et al. (2015) *Coste Real versus Coste Efectivo de los Servicios Locales*. Málaga: Editorial. Ediciones Gecosol, S.A.
- CARRASCO DÍAZ, D. et al. (2016). *Contabilidad Pública Local. Adaptada a la Instrucción de Contabilidad Local de 2013*. Madrid: Editorial. Fundación Cosital.

- CARRASCO, D., y BUENDÍA, D. (2012). La normalización de la contabilidad de costes en la administración local. *Auditoría Pública*, (58), 101-115.
- CARRASCO, D., BUENDÍA, D., y LLORENTE, V. (2016). Síntesis y análisis del coste efectivo de los servicios públicos. *Auditoría pública: revista de los Órganos Autónomos de Control Externo*, (67), 39-49.
- CASTILLO CERVERÓ, F.J., MACIÁN GISBERT, A., y GÓMEZ CORELL, A. (2006). *Presupuestos, contabilidad y recursos de las entidades locales*. Valencia: Diputación de Valencia.
- CEBRIÁN ABELLÁN, M. (2014), *El régimen local tras la reforma de la ley de racionalización y sostenibilidad*. Madrid: Editorial. Bosch.
- COBBAN, T. W. (2019). Bigger is better: Reducing the cost of local administration by increasing jurisdiction size in Ontario, Canada, 1995–2010. *Urban Affairs Review*, 55 (2), 462-500.
- CORCUERA, A. (2015). Aspectos financieros de la reforma local. *Revista de Estudios de la Administración Local y Autonómica.*, (13)1-45.
- DEL GUAYO, I. (2014). Nuevo régimen jurídico de los servicios públicos locales, tras la Ley núm. 27/2013, de 27 de diciembre, de racionalización y sostenibilidad de la Administración Local. *Revista de Estudios de la Administración Local y Autonómica*, (2), 1-18.
- ETXEZARRETA VILLALUENGA, J.C. (2007) *Los organismos públicos locales*, Madrid: Editorial. Bayer Hnos. S.A.
- FARFÁN PÉREZ, J.M. et al. (2014) *La Hacienda Local ante la Ley de Racionalización y Sostenibilidad de la Administración Local. Dimensión económica-financiera de la Ley*. Granada: Editorial. CEMCi.
- FUNDACIÓN DEMOCRACIA Y GOBIERNO LOCAL. (2013) *Cuadernos de Derecho Local (QDL)*, núm. 33, octubre de 2013, pp. 56-65. Madrid: Fundación Democracia y Gobierno Local.
- GARCÍA RUBIO, F. et al. (2015) *Análisis de las repercusiones de la reforma local sobre la organización, competencias y servicios de las entidades locales*. Madrid: Editorial. INAP.
- GARRIDO, J. C., y ZAFRA, J. L. (2017). Evaluación del nivel de transparencia municipal. Aplicación al caso andaluz. *Auditoría y Gestión de los Fondos Públicos*, 69, 85-94.
- GONZÁLEZ BUSTOS, M. et al. (2015). *Las nuevas Diputaciones Provinciales de régimen común: asistencia, prestación y coordinación de servicios municipales*. Granada: Editorial. CEMCi
- HERNÁNDEZ ARMENTEROS, J. (2000). “Los presupuestos por programas en el marco de la gestión de las universidades públicas. Alcance y Limitaciones” en *Los retos de la Universidad del futuro-XVIII Jornada de gerencia universitaria*, Lleida: Universidad de Lleida.

- HUAQUISTO, S. (2016). Análisis de eficiencia en proyectos de inversión Pública: un estudio de caso en proyectos ejecutados por Administración directa. *Revista Investigaciones Altoandinas*, 18 (1), 61-68.
- HURTADO, G. (2014). *Incidencia de la Ley de Racionalización y Sostenibilidad de la Administración Local en el ámbito económico-financiero de las entidades locales*. Madrid. http://web2.famp.es/famp/programas/seminarios_cursos_jornadas/14_Admon_Loc/incidencia.pdf [Consulta: 20 de octubre de 2018], 1-26.
- IBARLOZA, A., ERKIZIA, A., y MALLES, E. (2015). La gestión del ciclo integral del agua: los costes, su recuperación y las buenas prácticas. El caso de Gipuzkoa. *Revista de Estudios de la Administración Local y Autonómica*, (3). 1-35
- IBARLOZA, A., ERKIZIA, A., y MALLES, E. (2017). Implantación de una metodología cooperativa de cálculo de costes de los servicios públicos locales. *Revista de Contabilidad*, 20 (2), 210-224.
- KUHLMANN, S., y BOUCKAERT, G. (2016). *Local Public Sector Reforms in Times of Crisis*. London: Palgrave Macmillan.
- LEÓN, J. D., DORTA, J. A., y PÉREZ, J. V. (2010). Contraste de los modelos de asignación presupuestaria en el presupuesto social municipal. *Gestión y política pública*, 19 (2), 351-394.
- MANFREDI, J. L. (2017). Horizontes de la información pública. *El profesional de la información (EPI)*, 26 (3), 353-360.
- MARTNER, G. (1978). *Planificación y presupuesto por programas*. Madrid: Siglo veintiuno.
- MEDINA, M. (2014). La reforma del régimen local: una honda transformación de las relaciones intergubernamentales. *Cuadernos de Derecho Local*, 34 (1), 147-161.
- MERINO ESTRADA, V., y ORTEGA JIMÉNEZ, P. (2018). *Nuevos enfoques en la gestión de los servicios públicos locales*. Granada: Editorial. CEMCi
- MONASTERIO, C., y FERNÁNDEZ, R. (2004). El principio de transparencia en la normativa de estabilidad presupuestaria. *Hacienda pública española*, (2004), 127-150.
- MORENO TORRES, J.L. *et al.* (2015). *Guía del concejal-Serie Claves del Gobierno Local*, Madrid: Editorial. Fundación Democracia y Gobierno Local.
- PALACÍN SÁENZ, B., *et al.* (2017). *Calidad, transparencia y ética pública*. Madrid: INAP.
- PÉREZ, G., PRIOR, D., y ZAFRA, J. L. (2015). Rethinking new public management delivery forms and efficiency: Long-term effects in Spanish local government. *Journal of Public Administration Research and Theory*, 25 (4), 1157-1183.
- PORTILLO, M. J. (2018). Los ingresos tributarios de las haciendas locales y la crisis económica. *CIRIEC-España, revista de economía pública, social y cooperativa*, (92), 253-278.

- RAMIÓ MATAS, C. (2015). *Administración pública y crisis institucional. Estrategias de reforma e innovación para España y América Latina*. Madrid: Tecnos.
- RAMIÓ, C., y SALVADOR, M. (2012). Provisión de servicios públicos en el contexto de la administración local de España: El papel de los factores políticos institucionales y la externalización de los gobiernos locales. *Gestión y política pública*, 21(2), 375-405.
- ROYO, S., ACERETE, B, y MARTÍ, C. (2012). Rendición de cuentas en los ayuntamientos españoles a través de indicadores de gestión. *Presupuesto y Gasto público*, 66, 183-198.
- SIMÓN, F. (2013). La reestructuración del mapa local: el papel de las provincias:(del “coste estándar” al “coste efectivo”). *Cuadernos de Derecho Local*, 33 (1), 56-65.
- SOUVIRÓN, J. M. (2014). Competencias propias y servicios mínimos obligatorios de los municipios en la reciente reforma del régimen local básico. *Cuadernos de Derecho Local*, 34 (1), 80-97.
- SUBIRATS HUMET, J. (1994) *Análisis de políticas públicas y eficacia de la Administración*, Madrid: Editorial. INAP.
- VALERA DÍAZ, F. (2009) *Comentarios a la Orden EHA/3565/2008, de 3 de diciembre, por la que se aprueba la estructura de los presupuestos de las entidades locales*, Málaga: Editorial. Fundación Asesores Locales.
- WOLLMANN, H. (2014). La reciente reforma del gobierno local en España: reflexiones desde una perspectiva comparada. *Cuadernos Manuel Giménez Abad*, (8), 59-71.

B.2 Legislación, normativa y jurisprudencia.

- España. Constitución Española. *BOE*, 29 de diciembre de 1978, núm. 311, p. 29315-29339. <<https://boe.es/boe/dias/1978/12/29/pdfs/A29313-29424.pdf>> y Texto consolidado en <<https://boe.es/buscar/pdf/1978/BOE-A-1978-31229-consolidado.pdf>> [Consulta: 4 de diciembre de 2018]
- España. Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de Financiación de las Comunidades Autónomas. *BOE*, 1 de octubre de 1980, núm. 236, p. 21796-21799. <<https://boe.es/boe/dias/1980/10/01/pdfs/A21796-21799.pdf>> [Consulta: 14 de mayo de 2018]
- España. Ley Orgánica 2/1986, de 13 de marzo, de Fuerzas y Cuerpos de Seguridad. *BOE*, 14 de marzo de 1986, núm. 63, p. 09604-09616. <<https://boe.es/boe/dias/1986/03/14/pdfs/A09604-09616.pdf>> [Consulta: 25 de octubre de 2018]
- España. Ley Orgánica 2/2012, de 27 de abril, de Estabilidad Presupuestaria y Sostenibilidad Financiera. *BOE*, 30 de abril de 2012, núm. 103, p. 32563-32675. <<https://boe.es/buscar/doc.php?id=BOE-A-2012-5730>> [Consulta: 2 de julio de 2018]
- España. Ley 7/1985, de 2 de abril, Reguladora de las Bases del Régimen Local. *BOE*, 3 de abril de 1985, núm. 80, p. 08945-08964. <<https://boe.es/boe/dias/1985/04/03/pdfs/A08945-08964.pdf>> y texto consolidado en <<https://boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-1985-5392>> [Consulta: 8 de julio de 2018]

- España. Ley 8/1989, de 13 de abril, de Tasas y Precios Públicos. *BOE*, 15 de abril de 1989, núm. 90, p. 10894-10898. <<https://boe.es/boe/dias/1989/04/15/pdfs/A10894-10898.pdf>> y texto consolidado en <<https://boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-1989-8508>> [Consulta: 18 de mayo de 2018]
- España. Ley 8/2010, de 23 de junio, de la Generalitat, de Régimen Local de la Comunitat Valenciana. *BOE*, 23 de julio de 2010, núm. 178, p. 64224-64288. <<https://boe.es/boe/dias/2010/07/23/pdfs/BOE-A-2010-11729.pdf>> [Consulta: 28 de junio de 2018]
- España. Ley 22/2011, de 28 de julio, de residuos y suelos contaminados. *BOE*, 29 de julio de 2011, núm. 181, p. 85650-85705 <<https://boe.es/boe/dias/2011/07/29/pdfs/BOE-A-2011-13046.pdf>> [Consulta: 8 de septiembre de 2018]
- España. Ley 8/2013, de 26 de junio, de rehabilitación, regeneración y renovación urbanas. *BOE*, 27 de junio de 2013, núm. 153, p. 47964-48023. <<https://boe.es/boe/dias/2013/06/27/pdfs/BOE-A-2013-6938.pdf>> [Consulta: 25 de octubre de 2018]
- España. Ley 19/2013, de 9 de diciembre, de transparencia, acceso a la información pública y buen gobierno. *BOE*, 10 de diciembre de 2013, núm. 295, p. 97922-97952 <<https://boe.es/boe/dias/2013/12/10/pdfs/BOE-A-2013-12887.pdf>> [Consulta: 20 de enero de 2019]
- España. Ley 27/2013, de 27 de diciembre, de racionalización y sostenibilidad de la Administración Local. *BOE*, 30 de diciembre de 2013, núm. 312, p. 106430-106472. <<https://boe.es/boe/dias/2013/12/30/pdfs/BOE-A-2013-13756.pdf>> y texto consolidado en <<https://boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-2013-13756>> [Consulta: 23 de febrero de 2019]
- España. Ley 40/2015, de 1 de octubre, de Régimen Jurídico del Sector Público. *BOE*, 2 de octubre de 2015, núm. 236, p. 89411-89530. <<https://boe.es/boe/dias/2015/10/02/pdfs/BOE-A-2015-10566.pdf>> [Consulta: 8 de julio de 2018]
- España. 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. *BOE*, 9 de noviembre de 2017, núm. 272, p. 107714-108007. <<https://boe.es/boe/dias/2017/11/09/pdfs/BOE-A-2017-12902.pdf>> [Consulta: 10 de febrero de 2019]
- España. Real Decreto Legislativo 781/1986, de 18 de abril, por el que se aprueba el texto refundido de las disposiciones legales vigentes en materia de Régimen Local. *BOE*, 22 de abril de 1986, núm. 96, p. 14282-14295. <<https://boe.es/boe/dias/1986/04/22/pdfs/A14282-14295.pdf>> y texto consolidado en <<https://boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-1986-9865>> [Consulta: 22 de noviembre de 2018]
- España. Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales. *BOE*, 9 de marzo de 2004, núm. 59, p. 10284-10342. <<https://boe.es/boe/dias/2004/03/09/pdfs/A10284-10342.pdf>> y texto consolidado en <<https://boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-2004-4214>> [Consulta: 2 de marzo de 2019]

- España. Real Decreto Legislativo 5/2015, de 30 de octubre, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Estatuto Básico del Empleado Público. *BOE*, 31 de octubre de 2015, núm. 261, p. 103105-103159. <<https://boe.es/boe/dias/2015/10/31/pdfs/BOE-A-2015-11719.pdf>> y texto consolidado en <<https://boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-2015-11719>> [Consulta: 12 de enero de 2019]
- España. Decreto de 17 de junio de 1955 por el que se aprueba el Reglamento de Servicios de las Corporaciones locales. *BOE*, 15 de julio de 1955, núm. 196, texto consolidado en <<https://boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-1955-10057>> [Consulta: 2 de mayo de 2018]
- España. Orden ECO/805/2003, de 27 de marzo, sobre normas de valoración de bienes inmuebles y de determinados derechos para ciertas finalidades financieras. *BOE*, 9 de abril de 2003, núm. 85, p. 13678-13707. <<https://boe.es/boe/dias/2003/04/09/pdfs/A13678-13707.pdf>> y texto consolidado en <<https://boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-2003-7253>> [Consulta: 22 de mayo de 2018]
- España. Orden APU/293/2006, de 31 de enero, de desarrollo y aplicación del Real Decreto 835/2003, de 27 de junio, por el que se regula la cooperación económica del Estado a las inversiones de las Entidades locales. *BOE*, 11 de febrero de 2006, núm. 36, p. 5471-5541 <<https://boe.es/boe/dias/2006/02/11/pdfs/A05471-05541.pdf>> y texto consolidado en <<https://boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-2006-2305>> [Consulta: 22 de mayo de 2018]
- España. Orden EHA/3565/2008, de 3 de diciembre, por la que se aprueba la estructura de los presupuestos de las entidades locales. *BOE*, 10 de diciembre de 2008, núm. 297, p. 49318-49362. <<https://boe.es/boe/dias/2008/12/10/pdfs/A49318-49362.pdf>> [Consulta: 7 de octubre de 2018]
- España. Orden HAP/2105/2012, de 1 de octubre, por la que se desarrollan las obligaciones de suministro de información previstas en la Ley Orgánica 2/2012, de 27 de abril, de Estabilidad Presupuestaria y Sostenibilidad Financiera. *BOE*, 5 de octubre de 2012, núm. 240, p. 70800-70816. <<https://boe.es/boe/dias/2012/10/05/pdfs/BOE-A-2012-12423.pdf>> [Consulta: 7 de febrero de 2019]
- España. Orden HAP/1781/2013, de 20 de septiembre, por la que se aprueba la Instrucción del modelo normal de contabilidad local. *BOE*, 3 de octubre de 2013, núm. 237, p. 80311-80687. <<https://boe.es/boe/dias/2013/10/03/pdfs/BOE-A-2013-10268.pdf>> [Consulta: 17 de octubre de 2018]
- España. Orden HAP/1782/2013, de 20 de septiembre, por la que se aprueba la Instrucción del modelo simplificado de contabilidad local y se modifica la Instrucción del modelo básico de contabilidad local, aprobada por Orden EHA/ 4040/2004, de 23 de noviembre. *BOE*, 3 de octubre de 2013, núm. 237, p. 80688-80929. <<https://boe.es/boe/dias/2013/10/03/pdfs/BOE-A-2013-10269.pdf>> [Consulta: 17 de octubre de 2018]
- España. Orden HAP/419/2014, de 14 de marzo, por la que se modifica la Orden EHA/3565/2008, de 3 de diciembre, por la que se aprueba la estructura de los presupuestos de las entidades locales. *BOE*, 19 de marzo de 2014, núm. 67, p. 23730-23746. <<https://boe.es/boe/dias/2014/03/19/pdfs/BOE-A-2014-2922.pdf>> [Consulta: 17 de octubre de 2018]

España. Orden HAP/2075/2014, de 6 de noviembre, por la que se establecen los criterios de cálculo del coste efectivo de los servicios prestados por las entidades locales. *BOE*, 7 de noviembre de 2014, núm. 270, p. 91747-91754. <<https://boe.es/boe/dias/2014/11/07/pdfs/BOE-A-2014-11492.pdf>> [Consulta: 10 de abril de 2019]

España. 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. *BOE*, 6 de agosto de 2011, núm. 188, p. 89955-89988. <<https://boe.es/boe/dias/2011/08/06/pdfs/BOE-A-2011-13514.pdf>> [Consulta: 15 de marzo de 2019]

España. Resolución de 23 de junio de 2015, de la Secretaría General de Coordinación Autonómica y Local, por la que se especifican los elementos incluidos en los anexos de la Orden HAP/2075/2014, de 6 de noviembre, por la que se establecen los criterios de cálculo del coste efectivo de los servicios prestados por las entidades locales. *BOE*, 3 de julio de 2015, núm. 158, 54398-54401. <<https://boe.es/boe/dias/2015/07/03/pdfs/BOE-A-2015-7395.pdf>> [Consulta: 14 de marzo de 2019]

B.3 Consultas a webs y documentos en línea.

MINISTERIO DE HACIENDA. *Cuestiones relativas al suministro de información de los costes efectivos de los servicios prestados por las entidades locales.* <http://www.hacienda.gob.es/Documentacion/Publico/DGCFEL/CESEL/CeselFaq.pdf> [Consulta: 11-11-2018]

MINISTERIO DE HACIENDA. *COSTES EFECTIVOS Ejercicio 2017. Información a comunicar para el cumplimiento de las obligaciones contempladas en el artículo 116 ter, de la Ley 7/1985, de 2 de abril, reguladora de las Bases del Régimen Local, introducido por la Ley 27/2013, de 27 de diciembre, de racionalización y sostenibilidad de la Administración Local.* http://www.hacienda.gob.es/Documentacion/Publico/DGCFEL/InstruccionesAplicaciones/Gu%C3%ADa-Costes%20Efectivos_2017.pdf [Consulta: 20-11-2018]

MINISTERIO DE HACIENDA. *CESEL: Coste efectivo de los servicios de las entidades locales* <http://serviciostelematicos.minhap.gob.es/Cesel/Consulta/Consulta.aspx> [Consulta: 4 de octubre de 2018]

MINISTERIO DE POLÍTICA TERRITORIAL Y FUNCIÓN PÚBLICA. *Encuesta de infraestructura y equipamientos locales* <https://ssweb.seap.minhap.es/descargas-eiel/> [Consulta: 20 de septiembre de 2018]

Principios generales sobre Contabilidad Analítica de las Administraciones Públicas <http://www.oficinavirtual.pap.hacienda.gob.es/sitios/oficinavirtual/es-ES/ContabilidadPublicaLocal/Documents/PrincipiosGeneralesContabilidadAnaliticaAPP.pdf> [Consulta: 07-08-2018]

Indicadores de gestión en el ámbito del sector público
<http://www.oficinavirtual.pap.hacienda.gob.es/sitios/oficinavirtual/es-ES/ContabilidadPublicaLocal/Documents/IndicadoresGestion.pdf> [Consulta: 10-08-2018]

B.4 Trabajos académicos.

MARTÍN CATALÁN, T. (2015). *L'estructura per programes del pressupost de despeses de les Entitats Locals*. Treball Final de Grau. València: Universitat Politècnica de València, <<https://riunet.upv.es/handle/10251/55424>> [Consulta: 25 de agosto de 2018]