

AUDITORÍA Y GESTIÓN DE LOS FONDOS PÚBLICOS

Daniel Carrasco Díaz
Universidad de Málaga
Dionisio Buendía Carrillo
Universidad de Granada
Virginia Llorente Muñoz
Universidad de Málaga

Síntesis y análisis del coste efectivo de los servicios públicos

RESUMEN/ABSTRACT:

Con motivo de la promulgación de la Ley 27/2013, de 27 de diciembre, de racionalización y sostenibilidad de la Administración Local que incorporaba, entre otros, el artículo 116.ter a la Ley 7/1985, de 2 de abril, Reguladora de las Bases del Régimen Local, surge en este ámbito de la administración pública y como medida de transparencia el concepto de coste efectivo de los servicios públicos locales. Para la correcta determinación de su importe y para su adecuada contextualización, se han emitido un conjunto de normas ad hoc.

Dada la trascendencia que, en nuestra opinión, tiene esta magnitud en la toma de determinadas decisiones dentro del ámbito local y debido al escaso bagaje, por novedoso, que existe en el cálculo de este tipo de magnitudes dentro del ámbito local, en este trabajo sintetizamos, analizamos y aclaramos algunas cuestiones que consideramos relevantes para su correcta determinación.

Upon the promulgation of the Law 27/2013, of 27 December, of rationalization and sustainability of the local administration that incorporated, among others, the article 116.ter to Law 7/1985, of 2 April, regulatory of the basis for local government, emerges as a measure of transparency in the field of public administration, the cost-effective of local public services concept. Therefore, for the correct determination of the amount and for an adequate contextualization, a set of ad hoc rules have been issued.

Because of the importance that, in our opinion, this magnitude has in local decision making and because of the limited background that exists in the calculation of such magnitudes in the local area, in this work we summarize, analyze and clarify some issues that we consider important for a correct determination.

COSTE EFECTIVO, COSTE REAL DE PRESTACIÓN, ENTES LOCALES, FORMAS DE GESTIÓN, UNIDADES FÍSICAS DE REFERENCIA
COST-EFFECTIVE, REAL COST, LOCAL ENTITIES, MANAGEMENT SYSTEM, PHYSICAL REFERENCE UNITS

PALABRAS CLAVE/KEYWORDS:

1. INTRODUCCIÓN

El concepto de coste efectivo es un concepto de reciente acuñación en el ámbito de los servicios públicos locales. Con anterioridad el concepto de coste efectivo se había usado en la administración pública en la Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de Financiación de las Comunidades Autónomas al señalar en su disposición transitoria primera que "... el Estado garantizará la financiación de los servicios transferidos a la misma (Comunidad Autónoma) 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". Con posterioridad, se elaboró el documento denominado "Informe de la Comisión de Expertos sobre Financiación de las Comunidades Autónomas" que, entre otras cuestiones, desarrollaba la metodología de cálculo de dicho coste efectivo, aclarando lo que debería entenderse y la forma de determinación de los costes directos, de los costes indirectos y de los gastos de inversión (identificados con los gastos de amortización de los bienes de capital afectos al servicio que se transfería).

En el ámbito de la administración local, el concepto de coste efectivo tiene su origen en la Ley 27/2013, de 27 de diciembre, de racionalización y sostenibilidad de la Administración Local (LRySAL), en la que se recoge, como medida de transparencia, la obligación de determinar el coste efectivo de los servicios que prestan las Entidades Locales, de acuerdo con criterios comunes, y su remisión al Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas para su publicación. En este sentido, en su artículo 36 (por el que se añade el artículo 116.ter dentro de la Ley 7/1985, de 2 de abril, Reguladora de las Bases del Régimen Local) señala que:

1. 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.
2. 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.

3. Todas las Entidades Locales comunicarán los costes efectivos de cada uno de los servicios al Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas para su publicación.

Tomando como base lo anterior, y dada la trascendencia que esta magnitud tiene en la toma de determinadas decisiones dentro del ámbito local, en este trabajo sintetizamos, analizamos y aclaramos algunas cuestiones que consideramos relevantes para su correcta determinación.

2. OBJETIVOS Y USUARIOS DEL CÁLCULO DEL COSTE EFECTIVO DE LOS SERVICIOS PÚBLICOS LOCALES

Como desarrollo del artículo 116 ter. apartado 2 de la Ley 7/1985, se publicó 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. En dicha Orden, se enuncian todos los principios que, de algún modo, afectan al cálculo del coste efectivo. En este sentido, señalaba en su preámbulo que "... 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 Ley Orgánica 2/2012, de 27 de abril, de Estabilidad Presupuestaria y Sostenibilidad Financiera". Por tanto, parece ser que con la determinación de esta magnitud se persigue homogeneizar la elaboración de la información sobre el coste efectivo al objeto de, teóricamente al ser comparable, mejorar la eficiencia de los servicios públicos locales.

En un principio, los beneficiados con la publicación de esta información son la ciudadanía y la administración pública en general, al poder tomar decisiones sobre la eficiencia con la que se prestan los servicios públicos locales tomando como base una información teóricamente (insistimos en lo de teóricamente) homogénea. Sin embargo, las verdaderas beneficiadas pueden ser las Diputaciones o Cabildos ya que muchas de sus actua-

ciones van a venir condicionadas por este concepto. Así, por ejemplo, el coste efectivo es el que hay que tomar como referencia para tomar decisiones sobre la forma de prestación de determinados servicios locales (artículos 16.2. y 36.1.h de la Ley 7/1985).

Por otra parte, y para evitar confusiones, la citada Orden HAP/2075/2014 deja meridianamente claro para qué no sirve el coste efectivo. Así señala de forma clara que la magnitud coste efectivo:

- No sirve para 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, ni a la fijación de los precios públicos en los términos de su artículo 44.
- No sirve para confeccionar la memoria justificativa del coste y rendimiento de los servicios públicos mencionada en el artículo 211 del texto refundido de la Ley reguladora de las Haciendas Locales, aprobado por Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo.
- No sirve para 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.

En nuestra opinión, en los casos anteriores habrá que usar las indicaciones contenidas en los documentos “Principios Generales sobre Contabilidad Analítica de las Administraciones Públicas” (IGAE, 2004), “Los indicadores de gestión en el ámbito del sector público (IGAE, 2007) y en 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.

3. CÁLCULO DEL COSTE EFECTIVO DE LOS SERVICIOS PÚBLICOS LOCALES

Con relación a la metodología de cálculo, la misma 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).

3.1 Entidades locales y organismos y entidades dependientes o vinculadas sujetos a presupuestos limitativos

La determinación del coste efectivo es la suma del gasto directo y del gasto indirecto.

Se entiende por gasto directo el gasto exclusivamente asociado a cada grupo de programas o programa de acuerdo a la clasificación por programas contenida en la Orden HAP/419/2014¹. Se identificarán con los importes de las obligaciones netas, incluyendo también las obligaciones pendientes de aplicación a presupuestos reconocidas que les sean directamente imputables, es decir, los conceptos correspondientes a los saldos de la cuenta 413. “Acreedores por operaciones pendientes de aplicar a presupuesto”. Igualmente deberá imputarse los gastos incluidos en la cuenta 411. “Acreedores por Gastos Devenidos”, aunque presumiblemente sean de menos importancia. En ambos casos a los gastos de la liquidación del ejercicio se le sumarán los saldos de la 413 y 411 en dicho ejercicio y se le restarán el saldo del ejercicio anterior.

Estará formado por los siguientes componentes:

1. Gastos de personal.

Estarán integrados por los gastos incluidos en los artículos 10, en lo que se refiera a personal directivo, 11, 12, 13, 14, 15 y 16 de la clasificación económica del gasto, aprobada por la Orden EHA/3565/2008.

Si bien en la Orden solo hace referencia a los órganos de gobierno en el artículo 10, en una consulta posterior realizada a la Subdirección General de Estudios y Financiación de Entidades Locales se estableció que habría que excluir todo gasto vinculado con los órganos de gobierno dado que al no incluirse por la Orden los gastos de retribuciones básicas no resulta posible admitir otros gastos complementarios como son las cuotas sociales (parte del concepto 160. Cuotas sociales), lo cual nos obligará a acudir a otras fuentes informativas distintas a las que recoge la propia Orden.

2. Gastos corrientes en bienes y servicios.

Estarán integrados por los gastos incluidos en los artí-

¹Esta reforma de la estructura presupuestaria de los entes locales perseguía, entre otras cuestiones, su adaptación para el cálculo del coste efectivo. Otra reforma significativa para su cálculo fue la derogación del artículo 10 de la Orden EHA/3565/2008 por la modificación del artículo 167 del texto refundido de la Ley reguladora de las Haciendas Locales instrumentada por la disposición final décima de la Ley 8/2013, y que implicó la derogación de la estructura simplificada que podían aplicar las entidades locales con población inferior a 5.000 habitantes.

culos 20, 21, 22, 23, 24, 25 y 26 de la clasificación económica del gasto, aprobada por la Orden EHA/3565/2008.

Por lo comentado en el apartado anterior, quedarían excluidos el subconcepto 23000. Dietas de los miembros de los órganos de gobierno y 23100. Locomoción de los miembros de los órganos de gobierno.

3. Gastos derivados de la amortización de la inversión realizada en el ejercicio y en los anteriores.

Estarán integrados por los gastos incluidos en los artículos 60 y 62 de la clasificación económica, aprobada por la Orden EHA/3565/2008, por lo que se refiere a las inversiones nuevas, y los incluidos en los artículos 61 y 63 de la misma clasificación por lo que se refiere a la inversión de reposición, se periodificarán por el número de anualidades al que se extienda la vida útil de los inmovilizados correspondientes. A las infraestructuras y los bienes del patrimonio de la entidad local que tengan una vida útil ilimitada no se les aplicará el criterio de periodificación antes citado.

Adicionalmente, tras realizar la pertinente consulta a la Subdirección General de Estudios y Financiación de Entidades Locales, se señaló que cuando un ente local dé de alta un elemento de inmovilizado mediante figuras tales como la cesión, adscripción, donación, etc., siempre que se trate de bienes que figuren en el balance de la entidad local y que deban ser objeto de amortización, será procedente recoger la misma como parte del coste efectivo del servicio al que esté afecto.

4. Intereses por arrendamiento financiero.

En los casos de existencia de operaciones de arrendamiento financiero, se considerará el gasto reflejado en el concepto 648, en cuanto a las cuotas netas de intereses, de la clasificación económica del gasto, aprobada por la Orden EHA/3565/2008.

5. Gastos en transferencias corrientes y de capital.

Estarán formados por los contenidos en los artículos 48 y 78 de la clasificación económica de los presupuestos

de las entidades locales, siempre que estén directamente relacionados con la prestación de los servicios cuyo coste es objeto de cálculo y no estén recogidos en otros conceptos de gasto de los considerados para dicho cálculo.

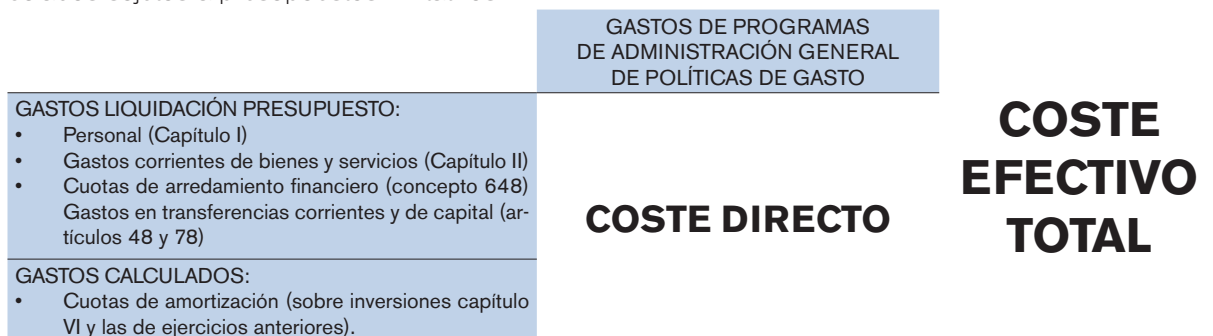
6. Cualquier otro gasto no financiero no señalado anteriormente que tenga relación con la prestación del servicio.

Por su parte los gastos indirectos estarán integrados por aquellos que no están asociados exclusivamente a un servicio y para los cuales hay que utilizar un criterio de reparto. Concretamente, estarán formados por los gastos recogidos en los grupos de programas relativos a la Administración General de las políticas de gasto (130, 150, 170, 320, 330, 340, 420, 440, 450 y 920).

Respecto al grupo de programa 920, en un principio no aparece como integrante del coste indirecto en la Orden HAP/2075/2014. Sin embargo, con posterioridad, si aparece en el documento “Costes efectivos. Ejercicio 2014...”. En este caso, creemos entender que hace referencia exclusivamente a aquellos gastos que se han incluido en este grupo de programa y que, en el fondo, deberían de haberse vinculado a alguna administración general funcional (Grupos de programa: 130, 150, 170, 320, 330, 340, 420, 440 o 450).

El criterio de imputación de estos gastos indirectos será el volumen de gasto que representen cada uno de los servicios que se beneficien de los anteriores programas. Además, si en la liquidación del presupuesto se recoge información agregada correspondiente a varios servicios, el gasto total se imputará a cada uno de ellos de acuerdo con el criterio anterior. El concepto de volumen de gasto puede dar lugar a diversas interpretaciones en el sentido de si se hace referencia al gasto directo asignado a cada programa o grupo de programas o, por el contrario, se hace referencia al gasto total liquidado para cada programa o grupo de programas. En nuestra opinión se refiere al gasto directo acumulado, se encuentre, o no, en la liquidación presupuestaria.

Figura 1. Cálculo del coste efectivo en entidades locales y organismos y entidades dependientes o vinculados sujetos a presupuestos limitativos



Fuente: Elaboración propia

Entidades dependientes o vinculadas a las entidades locales que apliquen el plan general de contabilidad de la empresa.

Este tipo de entidades deberán determinar el coste efectivo del servicio por agregación de los gastos de explotación incluidos en la cuenta de pérdidas y ganancias y recogidos en las siguientes partidas:

- 4. Aprovisionamientos.
- 6. Gastos de personal.
- 7. Otros gastos de explotación.
- 8. Amortización del inmovilizado.

Cualquier otro gasto no financiero no señalado anteriormente que tenga relación con la prestación del servicio.

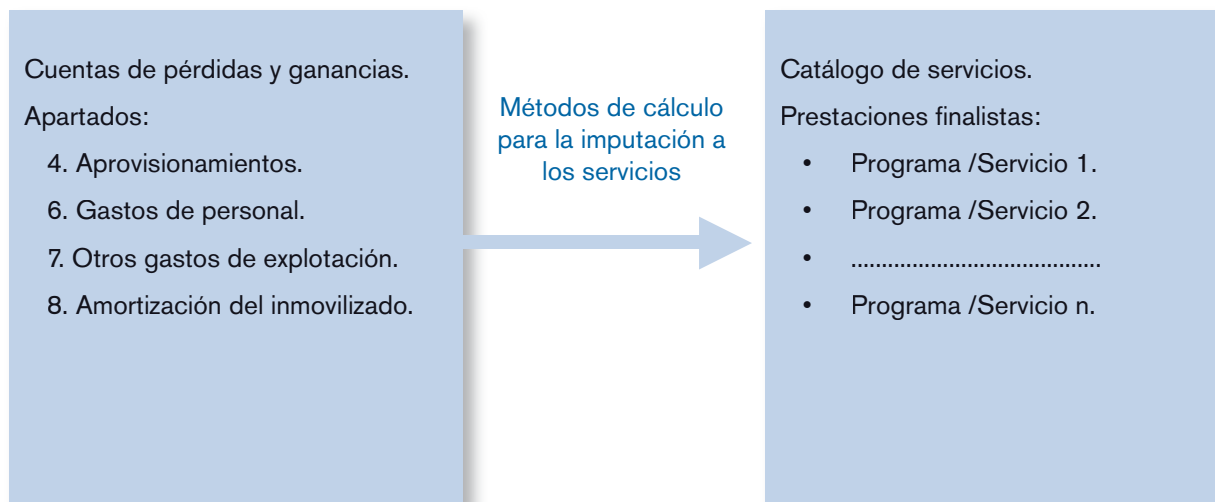
En este sentido, estas entidades y empresas pueden desarrollar trabajos para:

- Un solo programa o servicio. En este no se requerirá ningún cálculo de asignación e imputación de gastos a los servicios porque todo se imputará al mismo programa/servicio. (Ejemplo: Transporte colectivo urbano de viajeros).

tación de gastos a los servicios porque todo se imputará al mismo programa/servicio. (Ejemplo: Transporte colectivo urbano de viajeros).

- Varios programas o servicios. En este caso se requiere un método de cálculo que asigne e impute tales gastos a los correspondientes programas utilizando los criterios de distribución adecuados (Ejemplo: Recogida de residuos, Limpieza viaria y Tratamiento de residuos). Cuando esto ocurra, deberemos segmentar la cuenta de Pérdidas y Ganancias de la entidad para diferenciar los gastos correspondientes a cada uno de los servicios identificados previamente, siendo posible que haya gastos que correspondan a la administración general de la entidad que deban repartirse como gastos indirectos entre el resto de servicios de carácter finalista utilizando como criterio de reparto el volumen de gasto.

Figura 2. Cálculo del coste efectivo en Entidades dependientes o vinculadas a las entidades locales que apliquen el plan general de contabilidad de la empresa



Fuente: Elaboración propia.

3. 2 Coste efectivo de los servicios gestionados de forma indirecta

En los casos de gestión indirecta² del servicio, la forma de determinar el coste efectivo dependerá de que exista o no contraprestación por parte de los usuarios del mismo.

Así en el caso de que no exista contraprestación, el coste efectivo vendrá determinado por la totalidad de las contraprestaciones económicas que abone la entidad local a la entidad concesionaria, incluidas las contraprestaciones en concepto de precio del contrato, así

como, en su caso, las subvenciones de explotación o de cobertura del precio del servicio.

Por otra parte, 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.

²La gestión indirecta de los servicios públicos locales queda regulada en el artículo 277. Modalidades de la contratación del texto refundido de la Ley de Contratos del Sector Público.

Figura 3. Cálculo del coste efectivo en los servicios públicos locales gestionados de forma indirecta.

SIN CONTRAPRESTACIÓN DEL USUARIO

- Precio del contrato
- Subvenciones de explotación o de cobertura del precio

CON CONTRAPRESTACIÓN DEL USUARIO

- Ingresos por prestaciones
- Subvenciones de cobertura del precio

Métodos de cálculo para la imputación a los servicios

Catálogo de servicios.

Prestaciones finalistas:

- Programa /Servicio 1.
- Programa /Servicio 2.
-
- Programa /Servicio n.

Fuente: Elaboración propia.

4. CUÁNDO Y DE QUÉ SERVICIOS HAY QUE INFORMAR SOBRE EL COSTE EFECTIVO

Como señala el propio artículo 116. ter apartado 1 de la Ley 7/1985, “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”.

Esta fecha de 1 de noviembre ha quedado reflejada, además, en 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, de 27 de abril, de Estabilidad Presupuestaria y Sostenibilidad Financiera. Así, en su artículo 15, al señalar las obligaciones de suministro de información en el ámbito de la administración local, indica en su apartado 2 que con carácter anual se remitirá “antes del 1 de noviembre de cada año, la información relativa al coste efectivo de los servicios que prestan ...”.

Por otra parte, la Orden HAP/2105/2012 señala en su artículo 18.2.d que el Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas publicará antes del 1 de diciembre

de cada año, para conocimiento general, información relativa al coste efectivo de los servicios públicos, con el contenido establecido en la Orden por la que se establecen los criterios de cálculo del coste efectivo de los servicios prestados por las entidades locales. La publicación se hará a través de la central de información económico-financiera de las Administraciones Públicas.

Con relación a los servicios para los cuales hay que determinar su coste efectivo, comentar que son todos los servicios que presta el ente local. Sin embargo, solo hay que informar de aquellos recogidos en los anexos de la Orden HAP/2075/2014 y que se centran en los servicios obligatorios mencionados en los artículos 26.1. y 36 (anexo 1 de la Orden 2075/2014) de la Ley 7/1985 y en los servicios derivados del ejercicio de las competencias citadas en los artículos 7, 25.2. y 27 (anexo 2 de la Orden 2075/2014) de la citada Ley 7/1985.

Reproducimos a continuación los anexos contenidos en la Orden 2075/2014, incluyendo aquellas aclaraciones con relación a los programas presupuestarios que se repiten en diferentes servicios, todo ello resultado de las pertinentes consultas realizadas al Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas.

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 | | | |
| Cementerio ³ | 164 | | | |
| Recogida de residuos | 1621 | | | |
| Limpieza viaria | 163 | | | |
| Abastecimiento domiciliario de agua potable | 161 | | | |
| Alcantarillado ⁴ | 160 | | | |
| Acceso a los núcleos de población | 1531/150P | | | |
| Pavimentación de las vías públicas | 1532/150P | | | |
| Parque público ⁵ | 171/170P | | | |
| Biblioteca pública | 3321/330 | | | |
| Tratamiento de residuos | 1623 | | | |
| Protección civil | 135/130P | | | |
| 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 | 136/130P | | | |
| Instalaciones deportivas de uso público ⁶ | 342/340P | | | |
| Transporte colectivo urbano de viajeros | 4411/440P | | | |
| Medio ambiente urbano ⁷ | 1721/170P | | | |
| Medio ambiente urbano: Parques y jardines públicos ⁸ | 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 ⁹ | 1721/170P | | | |

³El servicio de Cementerio hace referencia a los servicios relacionados con la utilización privativa del dominio público.

⁴Hace referencia exclusivamente, dentro del grupo de programa 160, al servicio de alcantarillado.

⁵Se refiere exclusivamente a los parques de titularidad pública.

⁶Se refiere exclusivamente a las instalaciones deportivas de titularidad pública.

⁷Se 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.

⁸Se refiere a los parques de otra titularidad no pública y a los jardines de naturaleza pública.

⁹Actuaciones realizadas contra la contaminación acústica, lumínica y atmosférica en las zonas urbanas.

ANEXO II

Servicios correspondientes a competencias propias de los municipios

| Descripción | Grupo de programa / Programa | Importe total | Unidades de referencia | Forma de prestación del servicio |
|---|------------------------------|---------------|------------------------|----------------------------------|
| 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 ¹⁰ | 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 ¹¹ | 164 | | | |
| Promoción del deporte | 341/340P | | | |
| Instalaciones deportivas ¹² | 342/340P | | | |
| Instalaciones de ocupación del tiempo libre | 337/340P | | | |
| 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 | | | |

¹⁰Hace referencia exclusivamente, dentro del grupo de programa 160, a los gastos relacionados con el servicio de evacuación y tratamiento de aguas residuales.¹¹Servicios 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.¹²Hace referencia a las instalaciones deportivas de otra titularidad diferente a la pública.

Si hacemos una reclasificación de servicios por tamaños poblacionales, en el caso de los municipios se tendrá que informar:

- Para todos los tramos de población, de los servicios asociados a los programas/ grupos de programas 1531, 1532, 160, 161, 1621, 163, 164, 165.
- Para los municipios con población entre 5.000 y 20.000 habitantes, de los servicios asociados a los programas/grupos de programas 1531, 1532, 160, 161, 1621, 1623, 163, 164, 165, 171, 3321.
- Para los municipios con población entre 20.000 y 50.000 habitantes, de los servicios asociados a los programas/grupos de programas 135, 136, 1531, 1532, 160, 161, 1621, 1623, 163, 164, 165, 171, 231, 3321, 342.
- Para los municipios con población superior a 50.000 habitantes, de los servicios asociados a los programas/grupos de programas 135, 136, 1531, 1532, 160, 161, 1621, 1623, 163, 164, 165, 171, 1721, 231, 3321, 342, 4411.

Todo ello de acuerdo a los modelos facilitados por el Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas¹³.

5. LA CONTEXTUALIZACIÓN DEL COSTE EFECTIVO DE LOS SERVICIOS LOCALES

Como se habrá podido apreciar en los diferentes anexos presentados en el apartado anterior, el importe del coste efectivo, para una más adecuada interpretación, queda contextualizado por dos variables, a saber: las unidades de referencia y la forma de prestación del servicio.

Las unidades de referencia tratan, en cierta forma, de dimensionar el servicio aportando una serie de unidades de carácter técnico. Todas ellas quedan recogidas 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, por la que se establecen los criterios de cálculo del coste efectivo de los servicios prestados por las entidades locales. Así, por ejemplo, con respecto al servicio de alumbrado público se establecen como unidades de referencia: la potencia instalada, superficie iluminada (expresada en metros lineales) y el número de puntos de luz existentes en el municipio.

Para obtener la información de estas unidades de referencia, se podrá acudir a tres fuentes informativas:

- Para el servicio de transporte público urbano, la facilitada con motivo de la solicitud de la sub-

vención del transporte público urbano a la que se refiere la disposición adicional quinta del texto refundido de la Ley reguladora de las Haciendas Locales. (Número total de viajeros al año).

- Datos del propio servicio (Por ejemplo, número de personas en plantilla adscritas a un servicio).
- La contenida en la Encuesta de Infraestructuras y Equipamientos Locales¹⁴. (Por ejemplo, número de puntos de luz).

Con relación a la forma de prestación del servicio, la casuística puede ser tanta y tan variada que en el documento presentado por la Subdirección General de Estudios y Financiación de Entidades Locales (2015), se han establecido 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.
- Gestión indirecta interesada.
- 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 + otra forma de gestión.
- Gestión por convenio de colaboración interadministrativo.
- Gestión consorciada.
- Gestión consorciada + otra forma de gestión.
- Otros tipos de gestión. Incluye entre otras, la gestión del servicio a través de una sociedad de capital 100% privado o que la prestación del servicio se lleve a cabo por dos o más formas de gestión.
- No se presta el servicio.

6. REFLEXIONES FINALES

Finalmente, cabe hacer una serie de reflexiones acerca de esta magnitud tan controvertida como es el coste efectivo.

Creemos que la determinación de esta magnitud ha sido un importante paso adelante con relación a la mejora de la información obtenida respecto a la prestación de los servicios locales, especialmente para los municipios medianos y pequeños, entre otros motivos porque

¹³En este sentido sería conveniente consultar el documento elaborado por la Subdirección General de Estudios y Financiación de Entidades Locales (2015), relativo al coste efectivo para los servicios de 2014.

¹⁴A este respecto, puede consultarse (Buendía-Carrillo, 2015).

la determinación de esta magnitud hará que, de forma indirecta, se mejore el proceso de presupuestación. Además, hará que estas organizaciones se impregnen aún más de la cultura del coste.

Sin embargo, no llegamos a entender el sentido de su cálculo para los municipios con población superior a 50.000 habitantes y demás entidades locales de ámbito superior, más aún cuando a partir de 2018 tendrán que calcular el coste real de prestación de los servicios públicos locales de acuerdo a la metodología de cálculo contenida en la Resolución de 28 de julio de 2011. En este sentido, se ha de esperar que estas organizaciones estén adaptando sus sistemas informativos, pues, como señala la Orden HAP/1781/2013 “la disposición transitoria tercera excepciona la obligación de incluir en las cuentas anuales de los ejercicios 2015 y 2016 la información sobre el coste de las actividades y los indicadores de gestión, a efectos de facilitar un período de tiempo razonable que permita la implantación de una adecuada contabilidad de costes por parte de las entidades que han de aplicar la nueva Instrucción de Contabilidad”.

Por otra parte, dudamos que esta magnitud de coste efectivo sea un instrumento adecuado para medir le

eficiencia en el uso los recursos públicos por varias razones:

1. No todos los servicios prestados por los ayuntamientos (que en el caso que nos ocupa viene representado bien por un grupo de programas, bien por un programa) tienen la misma extensión o profundidad. Dos factores que influirán en este aspecto serán el geográfico (Comunidad Autónoma de pertenencia) y el poblacional (tamaño del municipio).
2. Existe una excesiva agregación de servicios que impide, en su caso, un correcto análisis de la eficiencia, lo que incluso puede tener efectos perversos.

Por último, con relación al modelo de cálculo, habría que señalar que utiliza indistintamente, como sinónimos, los conceptos de gasto presupuestario y de coste, es decir, que identifica ambos conceptos. Esto puede llevar a confusión e identificar la magnitud coste efectivo con el concepto de coste que se maneja en la Resolución de 28 de julio de 2011. Ambas son magnitudes distintas ya que los objetivos, metodología y normativa que los regula son diferentes.

BIBLIOGRAFÍA

Buendía-Carrillo, D. (2015): *Unidades físicas de referencia del coste efectivo*. Repositorio de la Universidad de Granada. Departamento de Economía Financiera y Contabilidad, Granada. (<http://hdl.handle.net/10481/38033>)

Centro de Estudios Constitucionales (1981): *Informe de la Comisión de Expertos sobre Financiación de las Comunidades Autónomas*. Servicio Central de Publicaciones de la Presidencia del Gobierno, Madrid. (<http://goo.gl/zg0kl5>)

Intervención General de la Administración del Estado (2004): *Principios Generales sobre Contabilidad Analítica de las Administraciones Públicas*. IGAE, Madrid. (<http://goo.gl/2x3xAW>)

Intervención General de la Administración del Estado (2007): *Los indicadores de gestión en el ámbito del sector público*. IGAE, Madrid. (<http://goo.gl/qOuSxs>)

Jefatura del Estado (1980): Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de Financiación de las Comunidades Autónomas. BOE nº 236 de 1 de octubre.

Jefatura del Estado (1985): Ley 7/1985, de 2 de abril, Reguladora de las Bases del Régimen Local. BOE nº 80 de 3 abril.

Jefatura del Estado (2012): Ley Orgánica 2/2012, de 27 de abril, de Estabilidad Presupuestaria y Sostenibilidad Financiera. BOE nº 103 de 30 de abril.

Jefatura del Estado (2013): Ley 8/2013, de 26 de junio, de rehabilitación, regeneración y renovación urbanas. BOE nº 153 de 27 de junio.

Jefatura del Estado (2013): Ley 27/2013, de 27 de diciembre, de racionalización y sostenibilidad de la Administración Local. BOE nº 312 de 30 de diciembre.

Ministerio de Economía y Hacienda (2008): Orden EHA/3565/2008, de 3 de diciembre, por la que se aprueba la estructura de los presupuestos de las entidades locales. BOE nº 297 de 10 de diciembre.

Ministerio de Economía y Hacienda (2011): 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 nº 67 de 19 de marzo.

Ministerio de Economía y Hacienda (2011): 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. BOE nº 276 de 16 de noviembre.

Ministerio de Hacienda (2004): 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 nº 59 de 9 de marzo.

Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas (2012): 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 número 240 de 5 de octubre.

Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas (2013): Orden HAP/1781/2013, de 20 de septiembre, por la que se aprueba la Instrucción del modelo normal de contabilidad local. BOE número 237 de 3 de octubre.

Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas (2014): 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 nº 270 de 7 de noviembre.

Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas (2014): 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 nº 270 de 7 de noviembre.

Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas (2015): 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 número 158 de 3 de julio.

Subdirección General de Estudios y Financiación de Entidades Locales (2015): *Costes efectivos. Ejercicio 2014. 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.* Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas. (<http://goo.gl/AVIwVz>)