

# Consideraciones jurídicas sobre el coste de los Servicios Públicos Locales

**Enric Espina i Vázquez**

*Supervisor de la Sindicatura de Comptes de Catalunya*

**Marta Esteve i Ramírez**

*Auditora de la Sindicatura de Comptes de Catalunya*

**E**n el ámbito local, los preceptos que hacen referencia a la necesidad de calcular el coste de los servicios públicos se encuentran regulados básicamente en la Ley 39/1998, de 28 de diciembre, Reguladora de las Haciendas Locales y son, entre otros, los siguientes:

El artículo 24.2 establece que, en general y con arreglo a lo previsto en el párrafo siguiente, el importe de las tasas por la prestación de un servicio o por la realización de una actividad no podrá exceder, en su conjunto, del coste real o previsible del servicio o actividad de que se trate o, en su defecto, del valor de la prestación recibida.

Para la determinación de dicho importe se tomarán en considera-

ción los costes directos e indirectos, incluso los de carácter financiero, amortización del inmovilizado y, en su caso, los necesarios para garantizar el mantenimiento y un desarrollo razonable del servicio o actividad por cuya prestación o realización se exige la tasa, todo ello con independencia del presupuesto u organismo que lo satisfaga. El mantenimiento y desarrollo razonable del servicio o actividad de que se trate se calculará con arreglo al presupuesto y proyecto aprobados por el órgano competente.

Referente a la cuantía de los conceptos por los cuales se pueden exigir precios públicos, el artículo 45.1 establece que el importe de los precios públicos deberá cubrir como mínimo el coste del ser-

vicio prestado o de la actividad realizada.

En el artículo 192 se establece el requisito, para aquellos municipios de más de 50.000 habitantes y para las entidades locales de ámbito superior, de acompañar la Cuenta General con una Memoria justificativa del coste y rendimiento de los servicios públicos.

En cuanto a los controles que deben realizarse, el artículo 202 dispone que el control de eficacia tendrá por objeto la comprobación periódica del grado de cumplimiento de los objetivos, así como el análisis del coste de funcionamiento y del rendimiento de los respectivos servicios o inversiones.

Por otra parte, en el artículo 186 de la citada Ley se establecen los

fines de la contabilidad de las entidades locales, entre los que figura el de determinar los resultados analíticos poniendo de manifiesto el coste y rendimiento de los servicios.

Este fin se encuentra reproducido en el Capítulo 4º del Título I de la Instrucción de Contabilidad para la Administración Local, aprobado por la Orden del 17 de julio de 1990. No obstante, el modelo contable que establece no incluye un sistema de contabilidad analítica y, por lo tanto, la información que facilita no pone de manifiesto, por sí misma, ni el coste ni el rendimiento de los servicios.

En consecuencia, si bien la normativa vigente obliga a las entidades locales a determinar el coste de los servicios que presta, la actual regulación contable no especifica, ni siquiera, unos mínimos metodológicos para poderlo obtener. Por lo tanto, dichas entidades han de diseñar un sistema que les permita, al menos, calcular una aproximación de dicho coste.

### **Estudios realizados sobre la obtención del coste de administración pública**

En lo referente a los distintos estudios realizados sobre esta cuestión, debe destacarse que en el ámbito local ya se desarrolló una importante labor de normalización con la publicación, el año 1976, del Manual de la Contabilidad de Costes para las Corporaciones Locales.

Por otra parte, en el ámbito estatal, la Intervención General de la Administración del Estado (IGAE) dictó la Resolución de 26 de diciembre de 1983, mediante la que

se regulaba, de manera provisional y a título experimental, el procedimiento necesario para realizar determinados informes sobre los costes de funcionamiento de los distintos servicios a rendir por los Departamentos Ministeriales.

Además, mediante la Orden del Ministerio de Economía y Hacienda del 20 de septiembre de 1983, que aprobó el Grupo 9, relativa a la contabilidad analítica del Plan General de Contabilidad Pública (de 1983), se reguló un modelo de contabilidad de costes dirigido a los entes de carácter administrativo.

Sin embargo, este modelo nunca se aplicó de forma generalizada y quedó expresamente derogado con la implantación del Nuevo Plan General de Contabilidad Pública de 1994, por considerar que deberían introducirse nuevas técnicas, más perfeccionadas, y que la implantación de sistemas de contabilidad analítica debía efectuarse de forma gradual, empezando por la Administración Institucional. En la actualidad la IGAE está en un proceso de desarrollo y de implantación del Sistema Normalizado de Contabilidad Analítica para Organismos Autónomos (CANOA).

### **Método propuesto para determinar el coste de funcionamiento de los servicios prestados**

Tomando como referencia el enfoque y los planteamientos de los textos citados en el apartado anterior, ya que se pueden considerar adecuados, lo que se pretende es establecer unos criterios y un método que, teniendo en cuenta los datos que facilita el sistema contable actual y también la estructura

presupuestaria vigente (ambos de obligado cumplimiento por las entidades locales), sea de utilidad para poder determinar, como mínimo, una aproximación al coste de los servicios prestados.

Entre la información disponible que facilita el actual sistema contable, las cuentas, estados y documentación que podrían tomarse como base a efectos de la obtención del coste de los servicios son los siguientes:

- La Liquidación del presupuesto, dado que es el único estado en que es preceptiva la clasificación funcional de los gastos y, a la vez, también económica; por lo tanto, es a partir de dicha liquidación cuando pueden extraerse los datos agrupados de tal forma que pueda establecerse una cierta equivalencia con los servicios prestados.
  - El Inventario de bienes y derechos, donde se pueden identificar, entre otras clasificaciones, aquellos bienes que están afectados a los distintos servicios públicos.
  - El Inventario contable del inmovilizado, ya que ha de reflejar, de manera individualizada por elementos, entre otros datos, los siguientes: el valor contable, el coeficiente de amortización técnica que se aplica y la amortización del ejercicio.
- A partir de aquí y con esta información disponible, se deberían determinar las cuestiones siguientes:
- Identificar las equivalencias entre todos y cada uno de los servicios prestados por la entidad con aquellas agrupaciones contables de la clasificación funcional de gastos.

Así, pueden darse tanto equivalencias directas entre servicios concretos utilizables por los ciudadanos (servicios finales) y agrupaciones de gastos, como equivalencias indirectas, bien porque se trate de gastos correspondientes a servicios utilizados por la propia corporación y que contribuyen a la prestación de otros servicios finales de manera indirecta (servicios auxiliares), o porque los gastos que se imputan son de carácter general y, por lo tanto, no imputables directamente a ningún servicio en concreto.

- Identificar los elementos que componen el coste de funcionamiento de los servicios, así como la información a partir de la cual puedan extraerse los datos.
- Determinar la manera de redistribuir el coste de funcionamiento de los servicios calificados como auxiliares, así como los gastos de carácter general entre los distintos servicios finales prestados.

### **Identificación de las equivalencia entre las agrupaciones contables y los servicios prestados por la entidad**

Como ya se ha comentado, el único estado que nos permite extraer los datos relativos a los gastos agrupados según una clasificación a partir de la cual pueda establecerse cierta equivalencia con los servicios prestados es la liquidación del presupuesto de gastos según la clasificación funcional, puesto que permite obtener, a su vez, la desagregación de los gastos según su naturaleza económica.

El nivel mínimo de desagregación que es preceptivo para las clasificaciones funcional y económica

**Pueden darse tanto equivalencias directas entre servicios concretos utilizables por los ciudadanos y agrupaciones de gastos, como equivalentes indirectas**

es el de subfunción y el de concepto, respectivamente; si bien la entidad puede llegar a un nivel de desagregación más amplio, como por ejemplo, en el caso de la clasificación funcional, los programas, los subprogramas, los proyectos, etc.

Además, la estructura presupuestaria vigente es obligatoria y cerrada hasta el nivel de función y, referente a las subfunciones, tipifica algunas de éstas consideradas como de general utilización, las cuales han de respetarse necesariamente.

Por consiguiente, a partir del nivel más desagregado de la estructura funcional que cada entidad haya establecido, respetando los mínimos citados, debería establecerse una equivalencia entre aquellas agrupaciones que corresponderían a servicios finales y las que corresponderían, bien a servicios auxiliares o bien a gastos de carácter general.

De todas formas, debe tenerse en cuenta que la clasificación funcional vigente, en el ámbito de la subfunción, se estructura de tal manera que no todos los gastos se clasifican de acuerdo con una finali-

dad pública específica, de tal manera que puedan relacionarse fácilmente con servicios concretos sino que, en unos casos, establece agrupaciones de gastos que, si bien hacen referencia a servicios, son de carácter muy genérico y, en otros casos, los gastos que se agrupan, incluso en el grupo de función, son de carácter general.

De este modo, aquellas entidades que no dispongan de información complementaria a la mínima exigida, como por ejemplo, además de una clasificación funcional más desagregada una clasificación orgánica adecuada que pueda identificarse con centros de coste, difícilmente podrán establecerse las equivalencias necesarias para poder asimilar, conceptualmente, todos los servicios prestados por la entidad con la clasificación funcional de los gastos.

Si, superada la limitación citada, se han podido definir las agrupaciones equivalentes a los servicios finales, a los servicios auxiliares y a los gastos generales, mediante la liquidación del presupuesto se pueden identificar los gastos presupuestarios imputados a cada uno de ellos según su naturaleza económica.

A partir de este punto se trataría de excluir o añadir aquellos conceptos de gastos que han de formar parte del coste de funcionamiento o no.

### **Identificación de los elementos que componen el coste de funcionamiento de los servicios**

Los elementos indiscutibles que formarían parte del coste de funcionamiento de cualquiera de los servi-



cios públicos prestados serían los siguientes:

- Gastos de personal.
- Gastos en bienes corrientes y servicios.
- Gastos financieros.
- Gastos por transferencias corrientes, siempre y cuando se trate de dotaciones a particulares o a instituciones asistenciales o benéficas, destinadas a prestar servicios públicos cuya realización corresponda a la entidad local.
- Amortizaciones técnicas del inmovilizado que se utiliza para la prestación del servicio.

Los valores de dichos elementos han de extraerse de la Liquidación del presupuesto y no de la Cuenta de resultados debido a que esta cuenta únicamente facilita el desglose de los gastos según su naturaleza económica y no funcional. Los gastos por amortización es la excepción, dado que no se contemplan presupuestariamente aunque sí en la contabilidad financiera.

Así, de los gastos imputados presupuestariamente deberían tenerse en cuenta únicamente los correspondientes a los capítulos 1, 2, 3 y la parte del capítulo 4 a que se ha hecho referencia.

No obstante, respecto a los gastos financieros imputados al capítulo 3, que pueden hacer referencia a intereses de préstamos y de operaciones de tesorería, a intereses de demora por las deudas pagadas fuera de plazo, así como a otros gastos financieros por comisiones, etc., debe precisarse lo siguiente:

En algunos casos es posible identificar claramente la relación existente entre la operación que

origina los gastos financieros y el inmovilizado (financiado con dicha operación) utilizado para la prestación de un servicio concreto y, por lo tanto, podría considerarse como un coste de aquel servicio la totalidad de estos gastos financieros.

Sin embargo, es preferible no dar este tratamiento individualizado debido a que los gastos financieros, independientemente de la operación que los cause, se originan por el hecho de que, en un momento determinado y por el motivo que fuere, la entidad se financió con recursos ajenos en lugar de hacerlo con los propios.

Así, la afectación de préstamos a determinadas inversiones es circunstancial, ya que depende de la situación financiera de la entidad y, además, también es opcional respecto a la afectación de los préstamos a determinadas inversiones y no a otras que podrían estar también relacionadas con la prestación de servicios.

Por consiguiente, si bien los gastos financieros deben considerarse como elementos del coste de los servicios, su imputación a cada uno de ellos debería calcularse independientemente del destino de la operación que los origina y considerando la globalidad de los servicios prestados.

Respecto a la determinación de la parte que debería imputarse como coste en concepto de amortizaciones, a partir del Inventario de bienes y derechos se conocerán aquellos bienes que están afectados a los distintos servicios, finales o auxiliares, y a partir del Inventario contable del inmovilizado, podrá obtenerse, para cada uno de estos bienes, el importe imputable a cada servicio.

### **Repercusión del coste de los servicios auxiliares y de los gastos generales al coste de los servicios finales**

Se trata de determinar la parte en que cada uno de los servicios auxiliares contribuye a la prestación de los servicios públicos finales, así como la proporción en que han de repartirse aquellos gastos de carácter general no imputables directamente a ningún servicio concreto.

El criterio de reparto debería ser individualizado, tanto por lo que se refiere al reparto del coste de los servicios auxiliares como a la naturaleza de cada concepto de gasto general, de tal manera que, siempre que se pueda identificar en términos cuantitativos la parte que afecta a la prestación de un servicio final concreto, la repercusión se efectuará de manera directa y únicamente cuando no pueda hacerse de esta forma, debería recurrirse a un reparto proporcional, debidamente razonado y justificado con análisis y información adicional contrastada.

Respecto al caso particular del reparto de los gastos financieros, que como ya se ha comentado debería realizarse entre todos los servicios prestados, una propuesta práctica podría ser la de aplicarlos en proporción al importe del coste total estimado para cada servicio final antes de imputar este concepto ■

*Texto que constituyó la base para la elaboración de un dictamen emitido por la Sindicatura de Comptes de Catalunya con fecha 4 de noviembre de 1997 sobre el referido tema.*