

## CONTABILIDAD

### LA IRRUPCIÓN DEL CÁLCULO DEL COSTE EFECTIVO EN LA CONTABILIDAD ANALÍTICA LOCAL: PRINCIPALES CAMBIOS ENTRE EL PROYECTO Y LA ORDEN HAP/2075/2014, DE 6 DE NOVIEMBRE

Daniel Carrasco Díaz ([dcd@uma.es](mailto:dcd@uma.es)). Universidad de Málaga.  
Dionisio Buendía Carrillo ([dbuendia@ugr.es](mailto:dbuendia@ugr.es)). Universidad de Granada.  
Daniel Sánchez Toledano ([dstoledano@uma.es](mailto:dstoledano@uma.es)). Universidad de Málaga.  
Concepción Ortega Jiménez ([cortega@uma.es](mailto:cortega@uma.es)). Universidad de Málaga.

#### RESUMEN

En este trabajo tratamos de acercarnos al controvertido concepto de coste efectivo que ha irrumpido con fuerza en el ámbito de la administración local y cuyo cálculo será obligatorio para todas las entidades locales a partir de 2014 al objeto de cumplir con las exigencias establecidas en la Ley de Transparencia.

**PALABRAS CLAVES:** Coste efectivo, administración local, costes públicos.

#### ABSTRACT:

In this paper we approach the controversial concept of cost-effective that has burst into the field of local administration. It must be calculated mandatory for all local administrations starting in 2014 in order to comply with the requirements of the Transparency Act.

**KEYWORD:** Cost-effective, local administration, public costs.

## **1. MARCO JURÍDICO.**

La nueva ICAL, de septiembre de 2013, en su Disposición transitoria tercera, sobre información del coste de las actividades e indicadores de gestión, explicita que “hasta las cuentas anuales que correspondan al ejercicio 2017, las entidades que apliquen la Instrucción que se aprueba por la presente Orden no tendrán la obligación de incluir la «Información sobre el coste de las actividades» y los «Indicadores de gestión» que conforman las notas 26 y 27 de la Memoria”, dejando un plazo razonable a los Entes Locales para la implantación de la Contabilidad Analítica y que sus sistemas de información contable, recursos humanos, de gestión patrimonial, operacional, etc. sean los adecuados para proveer de los datos que la contabilidad analítica necesita y, así, cumplir los requerimientos obligatorios exigidos por la IGAE.

Sin embargo, probablemente por exigencias de la Unión Europea, o por propio convencimiento de la urgencia en conocer el coste de los servicios locales, el propio Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas, en el marco de la Ley 27/2013, de 27 de diciembre, de Racionalización y Sostenibilidad de la Administración Local, establece 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 se dispone su remisión a dicho Ministerio para la publicación de los citados criterios en unos determinados plazos. Con este fin, en su artículo 116 tercero, que denomina “Coste efectivo de los servicios”, establece lo siguiente:

“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.”

Como se recoge en el apartado segundo, se deja para un desarrollo normativo posterior, a través de Orden Ministerial, los criterios de cálculo para la determinación del citado coste efectivo y, aunque por fin con fecha de mayo del presente año aparece un Proyecto de Orden por el que se establecen los criterios de cálculo del coste efectivo de los servicios prestados por las Entidades Locales, junto a una Memoria del análisis de impacto normativo de la Orden, no ha sido hasta el 6 de noviembre de 2014, cuando por Orden HAP/2075/2014, se establecen los criterios de cálculo del coste efectivo de los servicios prestados por las entidades locales.

Lo anterior, como es lógico, ha condicionado los plazos y contenido para la entrega de la información del ejercicio 2013 que, finalmente, según la Disposición Transitoria Única de la referida Orden se publicará por el Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas antes de 1 de diciembre de 2014 comprendiendo exclusivamente los importes totales de las obligaciones reconocidas por las entidades locales referidos al nivel de las áreas de gasto contenidas en la clasificación por programas, de acuerdo con las liquidaciones de presupuestos generales suministradas por las citadas entidades.

## **2. 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. PRINCIPALES CAMBIOS RESPECTO AL PROYECTO DE ORDEN.**

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, se publica en el BOE de 7 de noviembre N° 270 y contiene un preámbulo, dos capítulos, una disposición transitoria, dos disposiciones finales y dos anexos.

En las próximas páginas nos referiremos al contenido de dicha Orden y los principales cambios significativos sufridos por el Proyecto de Orden que le antecede, así como a nuestra interpretación sobre algunas cuestiones que entendemos quedan pendientes de definición.

Son muchas las especulaciones sobre el coste efectivo y no menos la preocupación que ha supuesto para las Entidades Locales y, al mismo tiempo, dicho concepto ha sufrido fuertes críticas vertidas, entre otros, por muchos especialistas universitarios. Desde la controversia sobre su denominación de “Coste Efectivo” cuando es evidente que por su contenido, desde un punto de vista doctrinal, no le podemos denominar “Coste” sino “Gasto”<sup>1</sup> y, además, con el apellido de “Efectivo”, que por su indefinición conceptual, aún produce mayor confusión.

Por todo ello solo alcanzamos a entender la incorporación de este nuevo concepto de coste con la intención de distinguirlo del “Coste Real” obtenido a través de la Contabilidad Analítica, perfectamente diseñada por la IGAE en varios documentos, e incluso personalizada para la Administración Local en varias publicaciones, entre otras la publicada por la FEMP, con autoría de profesores universitarios y gestores locales, así como otra obra reciente titulada “Coste Real versus Coste Efectivo de los Servicios Locales” cuya autoría son varios autores y coordinada por Daniel Carrasco Díaz y Dionisio Buendía Carrillo, a la que haremos mención reiteradamente en el presente trabajo.

## **2.1. OBJETIVO, ÁMBITO DE APLICACIÓN Y SUMINISTRO DE LA INFORMACIÓN.**

La presente norma tiene por finalidad responder al mandato previsto en la Ley 7/1985, de 2 de abril y se marca como objetivo principal desarrollar los criterios de cálculo para la determinación del coste efectivo de los servicios que prestan las entidades locales y que deberá ser remitido al Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas (MHAP) antes del 1 de noviembre de cada año, dando respuesta a lo estipulado en el citado el artículo 116.tercero de la Ley Reguladora de las Bases del Régimen Local, recientemente reformada por la Ley 27/2013, de 27 de diciembre, de Racionalización y Sostenibilidad de la Administración Local.

Con la intención de delimitar el uso del coste efectivo, de acuerdo con la normativa vigente, en el Preámbulo de la Orden, al igual que en su Proyecto o borrador, se señala explícitamente que “no es finalidad de la misma determinar ni fundamentar los costes de:

A) 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.

B) Para la fijación de los precios públicos en los términos de su artículo 44, ni al contenido de la memoria justificativa del coste y rendimiento de los servicios públicos, mencionada en el artículo 211 del mismo texto legal.

C) Para la información sobre costes 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”.

Lo anterior lo consideramos fundamental porque, da alguna manera, pone de relieve que los datos sobre el coste efectivo van a servir, según los casos, casi exclusivamente para informar al MHAP, es decir, no serán válidos para justificar el importe de las tasas y precios públicos dado que para su cuantificación es imprescindible tomar como base el coste real. En otros términos, la asignación de los importes a las tasas y precios públicos no puede hacerse tomando como base una magnitud aproximada o estimativa del coste real de los servicios como es el coste efectivo sino sobre una magnitud objetivamente determinada.

En nuestra opinión, al menos para los municipios y entes locales obligados a cumplimentar las Notas 26 y 27 de la Memoria de la referida ICAL y, por ende, a implementar una Contabilidad Analítica para la determinación del coste real de los servicios prestados, el coste efectivo sólo tiene un valor de cumplimiento de la legalidad a nivel informativo para el MHAP y para su limitada comparabilidad espacial y temporal con otros entes locales de similares características. Sin embargo, la determinación del coste efectivo de los servicios en ayuntamientos menores de 50.000 habitantes puede tener un triple valor: conocer el coste de los servicios prestados, aunque sea de forma simplificada y con alto nivel agregado, cumplir con el mandato informativo requerido por el MHAP y, con la debida segmentación, realizar comparaciones de interés tanto

---

<sup>1</sup> De hecho en la Orden se utiliza indistintamente unas veces el término coste y otras el de gasto para el mismo contenido.

en el ámbito espacial como temporal que nos conduzcan a conclusiones o sirvan de referencia sobre su comportamiento en la gestión eficiente.

En cualquiera de los casos, amén de la obligada transparencia que implicaría su publicación, la utilidad para la citada comparabilidad como base de análisis quedaría cercenada sino se aplicara una segmentación apropiada de ayuntamientos que homogeneizaran la prestación de los servicios, según las características de los municipios –renta per cápita, situación, tipo de industria, etc., y no sólo por el número de habitantes.

En cuanto a su ámbito de aplicación, las Entidades Locales deberán calcular, de acuerdo con lo previsto en esta 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 la Ley 7/1985, de 2 de abril, y la Ley 27/2013, de 27 de diciembre, de racionalización y sostenibilidad de la Administración Local.

Por otra parte, tal como se señala en el artículo 7 de la Orden, al igual que el Proyecto, sobre “Suministro de la información y publicidad” el Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas publicará antes del 1 de diciembre de cada año en su portal web, sobre la base de la información que remitan las Entidades Locales, de acuerdo con lo que se prevea 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, la información prevista en los anexos de esta orden correspondiente a cada uno de los siguientes servicios:

- a) A los servicios de prestación obligatoria mencionados en los artículos 26.1 y 36 de la Ley 7/1985, de 2 de abril.
- b) A los servicios derivados del ejercicio de las competencias citadas en los artículos 7, 25.2 y 27 de la Ley 7/1985, de 2 de abril.

Sin embargo, dado el retraso producido en la publicación de la Orden se han modificado, contenido y fecha de los datos a proporcionar para el ejercicio 2013 según se apuntó con anterioridad y, de acuerdo con la Disposición Transitoria Única de la Orden “con carácter excepcional, la información relativa al año 2013 se publicará por el Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas antes de 1 de diciembre de 2014 comprendiendo exclusivamente los importes totales de las obligaciones reconocidas por las entidades locales referidos al nivel de las áreas de gasto contenidas en la clasificación por programas, de acuerdo con las liquidaciones de presupuestos generales suministradas por las citadas entidades”.

La misma disposición añade que “la información que las entidades locales remitan al Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas correspondiente al año 2014 deberá tener en cuenta el nivel de desagregación de la clasificación por programas contenido en la Orden HAP/419/2014, de 14 de marzo” y deberá ser presentada antes del 1 de octubre de 2015, al igual que los siguientes ejercicios.

## **2.2. METODOLOGÍA DE CÁLCULO.**

La metodología para la determinación del coste efectivo en los entes locales, tanto para los servicios de gestión directa como indirecta, se recogen en los artículos 3 al 6 del capítulo II de la Orden, al igual que el Proyecto.

En efecto, literalmente en su artículo 3 señala que “el coste efectivo de los servicios prestados por las entidades locales es el resultado, para cada uno de ellos, de la aplicación de los criterios contenidos en la presente Orden, y vendrá determinado por la agregación de dos componentes: costes directos, exclusivamente asociados a cada servicio, y costes indirectos determinados con arreglo a los criterios de imputación establecidos en la presente norma”.

Para facilitar el cálculo del coste efectivo, en el mismo artículo de la Orden, se indica que se aplicará el nivel de desagregación incluido en la clasificación por programas, contenida en la Orden HAP/419/2014 y, en tal sentido, la nueva estructura presupuestaria (por programas) de los Entes Locales asigna el primer dígito al Área de gasto, el segundo a la Política de gasto, el tercero al Grupo de programas y el cuarto al Programa. De esta forma la identificación con el servicio puede hacerse al máximo nivel de desagregación (Programa) ejemplo 1621: Recogida de Residuos y (Subprograma) ejemplo 161: Abastecimiento domiciliario de agua potable.

Se precisa, posteriormente, que la consignación presupuestaria será 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. Es decir, el detalle mínimo del coste efectivo del servicio prestado será el de Grupo de Programas. Además se señala que solo se podrá utilizar para el coste efectivo el Grupo de Programas cuando el Ente Local no tenga desagregado su clasificación funcional en Programas u otras inferiores.

Por otra parte, al igual que el Proyecto, en el mismo artículo de la Orden, se recoge que para aquellos entes locales con presupuesto limitativo que “los costes directos e indirectos se identificarán con las obligaciones reconocidas, *incluyendo también las obligaciones pendientes de aplicación a presupuestos*, conforme a los datos de ejecución de gasto de los presupuestos generales de las entidades locales, y, en su caso, con las cuentas anuales aprobadas de las entidades y organismos vinculados o dependientes, correspondientes al ejercicio inmediato anterior a aquel en el que el coste efectivo se vaya a calcular, comunicar y publicar”.

Como se aprecia en la literalidad del texto los costes directos e indirectos se identifican con las obligaciones reconocidas que aparecen en la liquidación del presupuesto a final de ejercicio pero la incorporación en la Orden, no contenida en el Proyecto de Orden, “*incluyendo también las obligaciones pendientes de aplicación a presupuestos*” suaviza parcialmente la crítica que apuntábamos en la página 54 de la publicación “Coste Real versus.....” cuando resaltábamos la limitación en la objetividad del cálculo por no acudir a otros sistemas de información, como es en este caso a la contabilidad patrimonial, teniendo en cuenta los gastos aplicados al servicio pero no contabilizado en presupuesto como son los registrados con contrapartidas en las cuentas 411 “Acreedores por gastos devengados” y 413 “Acreedores por operaciones pendientes de aplicar a presupuesto”<sup>2</sup>.

Así pues, con las excepciones que la propia Orden considera, la determinación del “Coste Efectivo Directo” de cada servicio se llevará a cabo mediante la agregación de los importes que les sean directamente imputables a partir de la información contenida en la liquidación presupuestaria, es decir, se utiliza los siguientes gastos:

- a) Capítulo I (Personal)
- b) Capítulo II (Gastos Corrientes en bienes y servicios)
- c) Gastos derivados de la amortización de la inversión realizada en el ejercicio y en los anteriores
- d) En los casos de existencia de operaciones de arrendamiento financiero, se considerará el gasto reflejado en el concepto 648
- e) Gastos en transferencias corrientes y de capital 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.
- f) Cualquier otro gasto no financiero no señalado anteriormente que tenga relación con la prestación del servicio.

Como puede apreciarse los componentes de los elementos de coste o gastos que aparecen en la Orden han sufrido cambios significativos respecto a lo que se consideraba en el Proyecto de Orden y que comentaremos a continuación.

a) Gastos de personal.

Tiene un tratamiento idéntico al Proyecto, señalando que 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.

b) Gastos corrientes en bienes y servicios.

En este caso se han añadido dos nuevos artículos el 25 y 26, de los que ya planteamos la necesidad de su inclusión en nuestra publicación “Coste Real versus Coste Efectivo...”(Carrasco y Buendía, 2014; 60) con el fin de integrar la totalidad de los gastos corrientes, independientemente de quien hay ejecutado el trabajo. Así

---

<sup>2</sup> Como es lógico, los gastos que se contabilicen teniendo como contrapartida las cuentas 411 y 413 requerirán una discriminación entre gastos corrientes e inversiones para ser, o no, imputado como tal y, ser considerado su importe como coste efectivo. Los correspondientes a inversiones, en su caso, será considerado como parte del coste efectivo a través de las amortizaciones.

pues, definitivamente estarán integrados por los gastos incluidos en los artículos 20, 21, 22, 23, 24, 25 y 26 de la clasificación económica del gasto, aprobada por la Orden EHA/3565/2008.

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

Sin duda el cambio más significativo entre el Proyecto de Orden y la propia Orden sea el tratamiento de las amortizaciones. En efecto de forma idéntica Proyecto y Orden, señala que 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, precisando que se periodificarán por el número de anualidades al que se extienda la vida útil de los inmovilizados correspondientes y que 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 y que se incluirán los gastos derivados de la amortización de inmovilizado inmaterial o intangible directamente relacionados con la prestación del servicio, a los que se refiere el artículo 64 de la clasificación económica citada, excepto el concepto 648 de la misma.

Sin embargo, lo verdaderamente relevante es que añade al gasto directo de las amortizaciones que el Ente Principal ya contemplaba sobre las inversiones del ejercicio las amortizaciones de aquellas otras inversiones de ejercicios anteriores que se encuentren en uso para la prestación de los servicios y con vida útil pendiente amortizar. Es decir para la determinación del coste efectivo se incluirá la totalidad de las amortizaciones del inmovilizado o bienes de inversión usados en la prestación de los servicios, tal como indicamos en nuestra citada publicación “Coste Real versus Coste Efectivo...” (Carrasco y Buendía, 2014; 61).

Además en la Orden si se precisa, que no se hacía en el Proyecto, que para las amortizaciones se tendrán en cuenta los criterios que se apliquen por la entidad local de acuerdo con la normativa contable que resulte de aplicación, fundamental para la homogeneidad en la determinación objetiva del coste efectivo y dejar de amortizar aquellas inversiones que por su naturaleza no deba ser amortizada, como puede ser el suelo de un edificio.

d) Operaciones por arrendamiento financiero.

Para este concepto de gasto no se produce cambio alguno entre el Proyecto y la Orden señalándose que 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.

Finalmente resaltar que la Orden añade dos apartados más que el Proyecto, como son:

e) Gastos en transferencias corrientes y de capital 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.

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

El primero corrige un vacío fundamental del contenido en el Proyecto e incorpora las transferencias del ente principal a familias e instituciones sin fines de lucro, es decir, los 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 que colabore con la prestación de un determinado servicio.

El segundo, por su carácter genérico, entendemos que el legislador lo incluye para aclarar que todo gasto no financiero registrado en por cualquier sistema de información que no esté contemplado en los componentes anteriores, y que surjan como consecuencia de la prestación del servicio, deben ser incluidos como gasto directo del mismo.

En el apartado 2 de este mismo artículo 4 la Orden coinciden con el Proyecto cuando nos indica cómo llevar a cabo el cálculo del coste efectivo en las entidades dependientes o vinculadas a las entidades locales que

apliquen el plan general de contabilidad de la empresa y, en tal sentido, señala que estarán integrados por los gastos de explotación incluidos en la cuenta de pérdidas y ganancias y recogidos en las partidas:

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

Aunque por las diferencias conceptuales entre la naturaleza de los gastos en la clasificación económica del Presupuesto de las entidades locales y en el Grupo 6 de Gasto en el Plan General de Contabilidad del sector privado (PGC) puedan producirse diferencias cuantitativas, tras las modificaciones introducidas en la Orden respecto al Proyecto<sup>3</sup>, algunas de las críticas que manifestamos en nuestro trabajo “Coste Real versus Coste Efectivo.....”(Carrasco y Buendía, 2014; 62) han sido superadas. Sin embargo, en nuestra opinión, aún debemos mantener otras como estamos ponemos de manifiesto a lo largo del presente trabajo y ciertos requerimientos, tales como la necesidad de implantar una contabilidad analítica en las empresas públicas locales para reportar una información objetiva del coste de los servicios o definir el criterio de distribución de los diferentes gastos indirectos de las mismas cuando se prestan varios servicios.

El artículo 5 de la Orden, al igual que el Proyecto, señala que los gastos recogidos en los grupos de programas relativos a la Administración General de las políticas de gasto se imputarán proporcionalmente a cada grupo de programas o programa atendiendo a su volumen de gasto, considerándose gastos indirectos los recogidos en los grupos de programas relativos a la Administración General de las políticas de gasto. Concretamente serían los siguientes grupos de programas:

- 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.
- 430. Administración general de comercio, turismo y pequeñas y medianas empresas.
- 440. Administración general del transporte.

Literalmente el criterio de imputación de estos gastos indirectos entre los servicios será el volumen de gasto, aunque entendemos que tal expresión nos indica el gasto directo absorbido previamente por los servicios que se beneficien de los anteriores programas de apoyo. 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 con idéntica base de reparto.

Así pues la Orden, de forma idéntica al Proyecto, propone como criterio para distribuir los costes indirectos - grupos de programas relativos a la Administración General de las políticas de gasto- la imputación proporcional entre grupo de programas, programa o servicios, atendiendo a su volumen de gastos directo absorbidos por los mismo.

Sin justificación aparente, en nuestra opinión, queda fuera del coste efectivo algunos de los gastos de carácter más general, como aquellos que se integran en el Área de Gasto 9: Actuaciones de carácter general, como Órganos de Gobierno, etc. y que razonablemente debían de incorporarse si queremos acercarnos a una determinación más realista de los costes<sup>4</sup>.

Por otro lado, por la explicación y detalle que nos proporciona la referida Orden sobre la determinación del volumen de gasto directo del coste efectivo, lógicamente, el cálculo del mismo en los servicios prestados por los organismos y empresas públicas locales debe llevarse a cabo por ellos mismos y proporcionar al ente principal los informes que, conjuntamente, con los suyos trasladarán al MHAP. Es decir, las transferencias que desde el ente principal se realicen a sus organismos y empresas no son considerados como tal gasto directo en dicho ente principal y, por tanto, se tendrán en cuenta en el propio organismo o empresa según la propia naturaleza del gasto.

---

<sup>3</sup> Especialmente la inclusión de la totalidad de las amortizaciones y no sólo las del ejercicio, así como los gastos realizados no registrados en el presupuesto.

<sup>4</sup> Entendemos que tales gastos pueden tener mayor dificultad de distribución pero esto no puede ser justificación para su no inclusión como coste efectivo.

Lo anterior tiene como consecuencia que al realizar el reparto de los gastos indirectos solo lo hace teniendo en cuenta los servicios prestados por ente principal directamente y, por tanto, toma como base de reparto de los gastos indirectos exclusivamente los gastos directos de tales servicios de prestación directa y, lógicamente, al no formar parte de la citada base los gastos en transferencias realizados a los organismos imposibilita que organismos y empresas incorporen la parte que les corresponden de los gastos indirectos que, sin duda, han debieran soportar al ser causante de los mismos.

En definitiva, se utiliza como criterio de reparto el gasto directo del servicio que presta el ente principal y aunque la Orden mejora la propuesta realizada en el Proyecto. Sin embargo puede producirse un desequilibrio en el reparto entre aquellos servicios que lo preste el ente principal y aquellos otros prestados a través de organismos autónomos, empresas, consorcios, etc.. porque idéntico servicio, sólo por el hecho de ser prestado por el ente principal soportarán más gasto indirecto que idéntico servicio cuando se lleva cabo por un organismo o empresa pública.

Finalmente, el último párrafo, al igual que en Proyecto, la Orden se refiere a la necesidad de periodificación cuando en una liquidación presupuestaria se incluyan obligaciones reconocidas de varios servicios, señalándose que también en este caso debe utilizarse como criterio de reparto el de coste cirecto acumulado hasta el momento. Esta propuesta que, en general, nos parece lógica en su planteamiento puede generar disfunciones en el cálculo cuando el importe de las obligaciones, como gasto directo, sea de poca relevancia respecto a los indirectos.

El artículo 6, con tratamiento idéntico en el Proyecto y la Orden, se refiere a los denominados “Gastos en los casos de gestión indirecta de los servicios” señalando que el cálculo del Coste Efectivo de los servicios prestados con gestión indirecta vendrá determinado por la totalidad de las contraprestaciones económicas que abone la entidad local a la entidad concesionaria, incluidas aquellas en concepto de precio del contrato, así como, en su caso, las subvenciones de explotación o de cobertura del precio del servicio. Cuando se trate de gestión indirecta cuyos precios son abonados directamente por el cliente, para dicho cálculo, a los ingresos derivados de las prestaciones, cobrados por el gestor, debe añadirse las correspondientes subvenciones de cobertura del precio, si existiera.

Es difícil asumir que con idéntica denominación de coste efectivo dicha magnitud, en este caso, se determina por agregación de variables tan dispares, respecto a las del ente principal, como las de precio de contrato, subvenciones de explotación o de cobertura del servicio, aunque todas supongan una contraprestación del ente principal al concesionario. La utilización del término contraprestaciones nos parece poco afortunada puesto que no se refiere a los pagos realizados por estos conceptos desde el ente principal al concesionario sino a las obligaciones reconocidas netas y, sin duda, el uso de dicho concepto puede dar lugar a una confusión respecto de la correspondiente magnitud.

Finalmente, aún menos ortodoxa nos parece la determinación cuando existen contraprestaciones por el usuario, donde el referido artículo señala que, 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. Es decir, en este caso el coste efectivo se mide por los ingresos que obtiene la concesionaria, ya sean del propio perceptor del servicio como por los obtenidos de la administración local que los subvencione. Es evidente que la magnitud obtenida nada tiene que ver con el coste y que, por ende, se trata sólo de reflejar el esfuerzo que hace la administración y los ciudadanos por el mantenimiento de dicho servicio<sup>5</sup>.

Tal como se describe en los párrafos anteriores la determinación del cálculo del coste efectivo, aunque la obligación de presentar el coste efectivo de los servicios sea del Ente Principal, la determinación para éste último sólo se refiere a los servicios que presten directamente dicho ente y los que se realicen a través de gestión indirecta –concierto, concesiones, etc.- pero no los que se gestionen a través de entidades y

---

<sup>5</sup> En nuestra opinión para ambas alternativas de gestión indirecta de los servicios, hubiera sido más lógico exigir a dicho concesionario una contabilidad analítica que nos proporcionara una información homogénea con la obtenida por el ente principal, independientemente que como aplicación de recursos por el ente principal se concreten en dichas magnitudes, en el primer caso, y como esfuerzo compartido por el usuario y ente principal para el segundo.



organismos vinculados o dependientes –entes y empresas públicas, organismos autónomos, etc.- que serán ellos mismos los que proporcionarán la información al Ente Principal para su publicación.

### **2.3. Origen de la información**

En el segundo párrafo del artículo 3 de la Orden se señala que la procedencia del suministro de la información para el cálculo del coste efectivo se identificarán con las obligaciones reconocidas, conforme a los datos de ejecución de gasto de los presupuestos generales de las entidades locales, y, en su caso, con las cuentas anuales aprobadas de las entidades y organismos vinculados o dependientes, 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, los cambios que se introducen en la Orden respecto al Proyecto, aunque no se haya explicitado en la misma, suponen la necesidad de acudir, además de los ya citados, como mínimo, al 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.

En tal sentido debemos señalar que si la gestión de patrimonial está actualizada y los bienes de inmovilizado son dados de alta en el momento de la compra de dicho bien, procedería dos actuaciones para incorporar el coste de las amortizaciones de los bienes utilizados en la prestación de los servicios de forma correcta:

- 1.- No incorporar ningún coste de forma directa desde Capítulo VI referido a amortizaciones, es decir, del sistema presupuestario e incorporar todas las amortizaciones del sistema de gestión patrimonial.
- 2.- Identificar los bienes de inmovilizado utilizados en la prestación del servicio para incorporar la amortización que le corresponda, de acuerdo a las tablas que legalmente le corresponda.

Por otra parte, en nuestra opinión, dicha identificación supondrá importantes dificultades de cálculo en tanto en cuanto los sistemas de gestión patrimoniales localizan tales bienes en los centros donde se encuentran ubicados para la prestación del servicio. Puesto que el modelo de cálculo del coste efecto aprobado por Orden Ministerial para la determinación del mismo vincula los gastos directos e indirectos directamente con los portadores -grupos de programas, programas o servicios-, necesariamente, se requerirá –extramodelo- la identificación de los centros con dichos portadores y, de esta forma, poder imputar las amortizaciones a los portadores a través de los centros.

Independientemente de ellos las amortizaciones requerirán otro reparto desde los Grupos de Programas, Programas, etc. (según la identificación de los bienes de inmovilizado) entre los servicios que hayamos definidos en tales áreas, grupo de programas (necesariamente por el gasto directo acumulado).

De esta forma el método de cálculo se aproxima más a lo aconsejado en los pronunciamientos sobre Contabilidad Analítica de la IGAE donde, en todo momento, señala que la misma deberá acudir para sus cálculos a los sistemas orígenes que contengan la información económico-técnica con mayor desagregación posible.

### **2.4. OTROS ASPECTOS DEL CONTENIDO DE LA ORDEN.**

En cuanto al apartado de publicidad, hasta que no se produzca lo modificación de 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, las entidades locales remitirán antes del 1 de octubre de cada año (al objeto de que el Ministerio pueda publicar dicha información en su web antes del 1 de noviembre) al Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas la información relativa al coste efectivo de:

- Los servicios de prestación obligatoria mencionados en los artículos 26.2 y 36 de la Ley 7/1985, entre los que estarían:
  - Recogida y tratamiento de residuos.
  - Abastecimiento de agua potable a domicilio y evacuación y tratamiento de aguas residuales.

- Limpieza viaria.
  - Acceso a los núcleos de población.
  - Pavimentación de vías urbanas.
  - Alumbrado público.
  - Prevención y extinción de incendios.
- Los servicios derivados del ejercicio de las competencias citadas en los artículos 7 y 27 de la Ley 7/1985. Por tanto, serían los servicios prestados en el desarrollo de las siguientes competencias delegadas:
    - Vigilancia y control de la contaminación ambiental.
    - Protección del medio natural.
    - Prestación de los servicios sociales, promoción de la igualdad de oportunidades y la prevención de la violencia contra la mujer.
    - Conservación o mantenimiento de centros sanitarios asistenciales de titularidad de la Comunidad Autónoma.
    - Creación, mantenimiento y gestión de las escuelas infantiles de educación de titularidad pública de primer ciclo de educación infantil.
    - Realización de actividades complementarias en los centros docentes.
    - 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.<sup>a</sup> de la Constitución Española.
    - 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.
    - Inspección y sanción de establecimientos y actividades comerciales.
    - Promoción y gestión turística.
    - Comunicación, autorización, inspección y sanción de los espectáculos públicos.
    - Liquidación y recaudación de tributos propios de la Comunidad Autónoma o del Estado.
    - Inscripción de asociaciones, empresas o entidades en los registros administrativos de la Comunidad Autónoma o de la Administración del Estado.
    - Gestión de oficinas unificadas de información y tramitación administrativa.
    - Cooperación con la Administración educativa a través de los centros asociados de la Universidad Nacional de Educación a Distancia.

El problema de la cuantificación de las prestaciones, dada la variedad de servicios prestados por las entidades locales, lo resuelve acompañando en los informes los datos económicos con una o varias magnitudes que se denominan “unidades físicas de referencia” y que tendrán su origen en los datos que, en su caso, hayan facilitado las entidades locales para la elaboración de la Encuesta de Infraestructura y Equipamientos Locales (EIEL), salvo en relación con el servicio de transporte público urbano que será la facilitada con motivo de la solicitud de la subvención del transporte público urbano a la que se refiere la disposición adicional quinta del texto refundido de la Ley reguladora de las Haciendas Locales.

Finalmente, según la Disposición Final Primera, el contenido de los anexos de esta Orden se determinará por resolución del titular de la Secretaría General de Coordinación Autonómica y Local, que se deberá aprobar con la fecha límite de 30 de junio de 2015, especificando todos los elementos citados en los anexos de esta Orden Ministerial. Así pues, podemos tener la base de datos con la información que nos proporcionen el módulo de cálculo, aunque no podremos diseñar los informes de manera definitiva hasta que se aprueben dichos Anexos.

En nuestra opinión tales Anexos pendientes de aprobar como mínimo, deberán contener los siguientes informes:

1.- Informe resumen de los gastos/costes directos del ente de que se trate:

Identificación del Ente:		Ejercicio: 20XX	
Código del Gasto/Coste	Denominación	Importe	% sobre el total

2.- Informe resumen de los gastos/costes indirectos del ente de que se trate:

Identificación del Ente:		Ejercicio: 20XX	
Código del Grupo de Programa de AG	Denominación	Importe	% sobre el total

3.- Informe resumen de cada grupo de programa, programa o servicio:

Identificación del Ente:			Ejercicio: 20XX		
Código del Programa o Servicio	Denominación	Importe del Coste Directo	Importe del Coste Indirecto	Importe total	% sobre el total

### 3. CONCLUSIONES.

A pesar de las mejoras introducidas entre el Proyecto y la Orden, es evidente que no podemos considerar el coste efectivo como un instrumento adecuado para medir la eficiencia en el uso de los recursos públicos y, consecuentemente, tendrá escasa utilidad para la gestión económica diaria de los entes locales, entre otras razones, porque su determinación está planificada en el modelo para hacerse sólo una vez cada año, una vez finalizado el ejercicio.

Sin embargo, como se apuntó en su momento, dada la diversidad de entes locales que nos encontramos en nuestro ámbito local, al igual que no vemos el interés de su cálculo y su utilización en ayuntamientos de más de 50.000 habitantes porque todos ellos tendrán 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 los servicios que prestan, aunque sea de forma más simplificada y agregada.

### 4. BIBLIOGRAFÍA.

Carrasco Díaz, D.; Buendía Carrillo, D. (coordinadores) (2014): *Coste real versus coste efectivo de los servicios locales: la contabilidad analítica en la nueva instrucción del modelo normal de contabilidad local*. GECOSOL, Málaga.

Jefatura del Estado (1985): Ley 7/1985, de 2 de abril, Reguladora de las Bases del Régimen Local.

Jefatura del estado (2012): Ley Orgánica 2/2012, de 27 de abril, de Estabilidad Presupuestaria y Sostenibilidad Financiera.

Jefatura del Estado (2013): Ley 27/2013, de 27 de diciembre, de Racionalización y Sostenibilidad de la Administración Local.

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.

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.

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.

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.

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.

Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas (2014): Orden HAP/2082/2014, de 7 de noviembre, por la que se modifica 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.